

PROCESSO FISCAL – *Ramo do direito processual com a tarefa de disciplinar os litígios de direito público que tenham por objecto uma obrigação tributária atribuída pelo ordenamento jurídico-tributário a um sujeito passivo.*

SUMÁRIO: 1. Processo administrativo e processo fiscal. 2. As especificidades do contencioso tributário. 3. O procedimento. 4. A prova. 5. O processo fiscal de contra-ordenação. 6. O processo de execução fiscal.

1. Conceito

O processo fiscal é uma disciplina de formação recente como processo dotado de alguma autonomia: e autonomia no sentido de constituir um processo estruturado com base em regras próprias.

Regras que foram criadas com a finalidade de conceder uma tutela jurídica efectiva aos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária nos casos de litígios com o Estado ou de litígio com outros entes públicos a quem foram concedidos poderes tributários.

Como estamos perante um litígio de direito público vamos ter uma ordem processual sujeita a alguns dos princípios que estruturam o direito processual penal: são nomeadamente aplicáveis no processo fiscal princípios como o da investigação e o da oficialidade.

Dando ao juiz um papel mais activo do que aquele que pode ter no processo civil ainda estruturado de acordo com o princípio do dispositivo.

Mas o recurso aos princípios do processo penal sofre todas as limitações que decorrem do dever de cooperação dos particulares.

E dever de cooperação dos particulares porque a actividade administrativa de distribuição dos encargos tributários só

pode ter lugar nos tempos actuais se tiver como base os deveres de cooperação que a lei atribui aos administrados.

E essa repartição de funções não pode deixar de ter reflexos na estrutura do processo fiscal quando se passa da situação normal – tributação segundo a declaração do contribuinte – para a situação litigiosa. Caso em que a verificação dos factos tributários passa a caber à Administração.

Não podemos ter em caso algum é um processo estruturado com base nos princípios ordenadores do processo civil: o contencioso tributário não pode ser concebido como um processo de partes sob pena de denegação de direitos fundamentais do contribuinte na sua relação com a Administração tributária.

Há uma desigualdade estrutural na relação Estado-contribuinte que deverá ser de algum modo corrigida pelos maiores deveres do Estado na atribuição de tutela.

E não pode também ser considerado como um processo de partes, do lado do sujeito activo da relação tributária, porque a Administração fiscal está vinculada pelo princípio da imparcialidade.

E não o pode ser do lado do contribuinte pois num Estado de Direito a distribuição dos encargos tributários não é apenas uma tarefa administrativa mas também como já vimos uma tarefa em que os cidadãos devem participar activamente.

E por isso o contribuinte, como cidadão, não pode deixar de ter no contencioso fiscal os mesmos direitos e deveres de cooperação que lhe foram sendo atribuídos pela lei para a exacta e pontual determinação das suas obrigações tributárias.

2. Processo administrativo e processo fiscal

O direito processual fiscal, pese embora as suas especificidades, as regras

especiais de procedimento e a existência de tribunais administrativos especializados é um ramo do processo administrativo: no contencioso tributário, tal como em todo o contencioso administrativo, estamos sempre perante a atribuição de tutela judicial ao particular contra um comportamento da Administração em resultado do exercício de poderes que a esta foram atribuídos pela lei.

É tutela judicial com a sindicância da actividade da Administração por um entidade distante do conflito para poder ter todas as garantias de independência: análise judicial de um comportamento que vai ser necessariamente expresso numa acção ou numa omissão da Administração.

No processo tributário o litígio pode residir no *an* ou no *quantum* de uma dívida fiscal, nos exactos contornos de um dever de cooperação (haverá ou não um dever de declarar?) ou em qualquer outra obrigação atribuída ao contribuinte; mas estamos sempre perante um litígio de direito público.

Um litígio que tem características próprias como consequência directa dos poderes que são atribuídos à Administração para as suas tarefas de aplicação da lei e que lhe permitem afectar a esfera jurídica do administrado sem prévia intervenção judicial.

É por isso vale em relação ao contencioso tributário o direito à tutela judicial em relação à actividade administrativa que é atribuída aos administrados, nos mais amplos termos, pelo n.º 4 do artigo 268.º da Constituição.

“É reconhecida aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas”.

E note-se que, com esta formulação, o legislador constitucional veio reforçar ainda mais a componente subjectivista do contencioso administrativo, no sentido de uma concepção de processo fiscal que existe não apenas para garantir o valor objectivo da legalidade, mas sim primordialmente para a tutela de direitos subjectivos e interesses dignos de tutela jurídica dos particulares.

E reforça esta estrutura subjectivista, ao atribuir tutela judicial efectiva aos administrados para os “seus direitos ou interesses legalmente protegidos” podendo essa lesão ser corporizada por um acto administrativo “independentemente da sua forma”. Poderá por isso ser objecto de impugnação a recusa da prática de um acto que o contribuinte considere como sendo legalmente devido.

Com esta formulação, e de forma reforçada em relação à anterior, põe-se assim fim a uma velha polémica da doutrina portuguesa sobre a natureza do contencioso administrativo: saber se este tinha natureza objectivista estando ao serviço do interesse público da defesa da legalidade da Administração e tendo como

objecto o acto administrativo que a ofendia, ou se tem natureza subjectivista, visando a reconstituição dos direitos ou interesses legítimos dos administrados eventualmente lesados por uma qualquer acção ou omissão da administração.

O objecto do litígio é pois a pretensão do administrado de que foi ilegalmente lesado um seu direito ou interesse legítimo: com a ilicitude do comportamento administrativo e a lesão de um interesse ou direito a constituírem os pressupostos bastantes para a existência de um direito à acção judicial.

Deixando de ser pressuposto da acção a existência de um qualquer acto administrativo ou acto tributário por meio do qual esta lesão se concretize.

Mas deixar de considerar o acto administrativo ou o acto tributário o objecto do processo, mesmo que a discussão da pretensão do administrado vá implicar discussão da legalidade do acto, vai ter também importantes consequências na interpretação das normas procedimentais que disciplinam o acesso dos administrados aos tribunais fiscais.

Tornando mais fácil as decisões materiais e reduzindo a possibilidade de meras decisões processuais; nomeadamente a possibilidade de decisões judiciais tomadas com base numa jurisprudência excessivamente exigente a respeito da existência ou não existência dos pressupostos para o exercício da acção judicial.

E que pode conduzir à denegação prática do direito à tutela judicial com a grande maioria das decisões a tratarem apenas de questões de natureza procedimental.

3. As especificidades do contencioso tributário

Mas independentemente desta conexão genética com o processo administrativo, quanto à sua natureza de direito fundamental do administrado constitucionalmente regulado, o processo fiscal conhece um grande número de especialidades em relação ao contencioso administrativo: ao contrário do que por vezes se afirma o processo fiscal não é, como sucede no processo administrativo, um contencioso de mera anulação.

Nas suas sentenças e acórdãos os juízes substituem muitas vezes a decisão da Administração fiscal – revogação parcial do acto tributário – por outra com plena validade. Quando, por exemplo, dando ganho de causa total ou parcial ao contribuinte, reduzem ou anulam o imposto a pagar.

A sentença pode ter uma conteúdo puramente anulatório – como sucede por exemplo quando são detectados vícios no acto tributário que podem ser objecto de correcção – ou pode ter um conteúdo substitutivo em relação a um certo acto tributário cuja legalidade se discute.

Tal como pode ter uma conteúdo condenatório: como sucede sempre que o tribunal ordena à Administração fiscal que restitua uma quantia ilegalmente cobrada juntamente com juros indemnizatórios que podem ser atribuídos ao contribuinte.

Temos por isso um contencioso de plena jurisdição e não de mera anulação que é a situação mais adequada ao princípio da economia processual.

Se o tribunal considera que há fundamento bastante para decidir, reduzindo o imposto a pagar, não há qualquer razão para remeter esta decisão para a Administração fiscal com todos os incómodos que isso iria provocar ao contribuinte.

O que também resulta da maior densidade normativa – a lei fiscal tem que ser determinável para o contribuinte que a vai aplicar – que encontramos nesta área em relação a outras normas administrativas.

Sendo essa densidade e determinabilidade da norma fiscal que permite como regra a sua aplicação pelos particulares; e por maioria de razão a sua aplicação pelo juiz em decisões de mérito.

É enquanto no processo administrativo se continua a discutir se podem ser objecto de acção judicial actos que não sejam executórios e definitivos no contencioso tributário tem sido pacificamente aceite a recorribilidade de todos os actos da Administração fiscal: o carácter necessariamente descentralizado da decisão fiscal, que é um processo de massa, tem implicado a definitividade tendencial dos actos tributários praticados na base da pirâmide administrativa.

1. O procedimento

Os litígios fiscais em Portugal são julgados em tribunais especiais, integrados nos tribunais administrativos mas com competência especializada em matéria fiscal e compostos por juízes de carreira.

Portugal seguiu assim o modelo continental de julgamento de juiz *ad hoc* em

matéria fiscal considerando que a complexidade da matéria justifica o desdobramento da ordem judiciária e o recurso aos tribunais especializados com especial conhecimento das matérias fiscais.

O regime, tal como o encontramos hoje, foi criado em 1984 pelo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais – ETAF – (Decreto-Lei n.º 129/84 de 27 de Abril).

Que veio pela primeira vez criar um sistema de tribunais fiscais como juízes dotados de plenas garantias institucionais de independência; embora previsse também a atribuição a estes juízes de uma formação especializada e a realização de testes de aptidão como condição de acesso a esta carreira o que não chegou a acontecer.

O ETAF veio criar também uma cláusula geral de competência para os tribunais fiscais em matéria fiscal com três graus de jurisdição: cláusula que se deve entender em combinação com o art. 118.º do Código do processo Tributário que alarga o poder cognitivo destes tribunais às acções contra a cobrança das receitas do sector público ditas parafiscais.

Especialmente às questões da legalidade da Taxa Social única como receita do sector da segurança social e das taxas cobradas pelas administrações central e local.

A tutela judicial efectiva elevada pela Constituição a um direito dos contribuintes vai assim traduzir-se num direito a acção judicial que no contencioso tributário tradicionalmente se designa como processo de impugnação.

Impugnação contra um acto tributário contra qualquer outro comportamento da

Administração fiscal que crie ao contribuinte um interesse em agir.

Mesmo antes da lei conceder remédios explícitos para esta situação – um dever de prestar sem acto tributário, uma omissão administrativa lesiva de interesse legítimo – a jurisprudência foi aceitando a existência de um direito à acção.

Especialmente nas múltiplas situações em que o contribuinte cumpre o seu dever de prestar sem que haja um pronunciamento expresso da Administração fiscal: nos casos ditos de autoliquidação em que a obrigação tributária enquanto dever de prestar está inteiramente consolidada apenas por força da lei.

E também nas múltiplas situações em que alguém realiza uma prestação por conta de uma dívida de outrem. Como sucede na substituição tributária nos cada vez mais numerosos casos de impostos que são objecto de uma retenção na fonte.

Mas por vezes a lei impõe o procedimento da reclamação prévia à impugnação criando assim um mecanismo que pode funcionar como um filtro pré-judicial.

O fim desta reclamação prévia é evitar o recurso excessivo aos tribunais, possibilitar uma correcção de decisões pouco ponderadas pela Administração fiscal ou de conseguir, pelo menos, uma decantação das questões controvertidas do processo antes da indagação judicial sobre a sua legalidade.

Tais medidas não constituem uma restrição ilegítima ao direito ao acesso aos tribunais que tal como hoje é concebido, também pelo legislador ordinário, não conhece mais limitações que as que são constituídas pelas dificuldades objecti-

vas de cognição judicial; nomeadamente as dificuldades ligadas à produção de prova que podem conduzir a reais dificuldades de indagação objectiva por parte dos tribunais.

São este tipo de questões – criação de filtros prejudiciais, dificuldades objectivas de avaliar a produção de prova, que fazem que nas questões de quantificação do imposto, sempre que estas não sejam mera consequência de uma prévia questão de qualificação, a lei exija como condição de acesso aos tribunais, uma prévia reclamação do contribuinte para uma comissão de revisão.

Comissão perante a qual o contribuinte pode litigar directamente ou mediante a escolha de um mandatário; e que tem a natureza de órgão da Administração fiscal mas sem integrar a sua hierarquia; com uma função de simples revisão de decisões anteriores numa solução destinada a proporcionar-lhe um certo grau de independência e atribuir-lhe uma possibilidade de efectivo convencimento do reclamante.

Nas comissões de revisão, ou mais recentemente mediante o recurso a um perito independente, procura-se criar meios de composição do litígio que tornem desnecessário o recurso à intervenção judicial: é um julgamento feita pela Administração fiscal à sua própria actividade procurando obter-se ou um acordo com o contribuinte ou a anulação de decisões administrativas destituídas de base legal ou que não tenham um mínimo de fundamentação.

Mas a comissão não pode julgar sobre o bem fundado do recurso aos métodos indiciários e à prova indirecta que os

caracterizam: o que diminui o seu papel de prevenção de litígios judiciais.

Nos demais casos – quando não está em causa a quantificação do imposto nem um erro cometido na autoliquidação ou no pagamento por conta – o contribuinte que tem um qualquer litígio com o fisco pode optar pelo recurso à reclamação ou passar directamente à fase da impugnação.

A utilização da impugnação, se estiver em causa um acto ou omissão imputáveis à Administração fiscal, deve ser feita, com fundamento em qualquer ilegalidade para a 1.ª instância dos tribunais fiscais com uma competência territorial.

À Administração fiscal, que no caso de ter sido previamente interposta reclamação deverá pronunciar-se previamente sobre a mesma, compete a preparação do processo. Ou agindo como um órgão de investigação judiciária, deverá proceder à recolha de elementos adicionais que o juiz venha a considerar necessários antes de tomar a sua decisão.

3. A prova

No contencioso tributário podem ser usados todos os meios de prova admitidos em processo: prova documental, prova pericial e prova testemunhal.

Mas como litígio de direito público, ordenado pelo princípio da investigação e em que o contribuinte tem o dever de cooperação para a determinação dos factos fiscalmente relevantes, não pode deixar de ter regras próprias em matéria de prova.

O Código do Processo Tributário determina que em caso de dívida fundada sobre a existência do facto tributário o juiz deverá proceder à anulação do acto tributário.

E deste modo cria como condição prévia para a atribuição a um qualquer administrados de deveres positivos em matéria fiscal quer sejam deveres de cooperação ou de prestação pecuniária: a demonstração inequívoca, sem que haja lugar a dúvida fundada, por parte da Administração fiscal da existência de um facto tributário.

É essa a condição *sine qua non* para a existência de deveres de qualquer tipo do lado do administrado.

E atribui também uma presunção de veracidade à declaração e à escrita do contribuinte reforçando o direito do contribuinte de autodeterminar a sua dívida fiscal por meio da declaração: esta deverá servir de base à liquidação do imposto – funcionando como prova directa da liquidação – a menos que a Administração fiscal consiga provar a existência de indícios fundados da falsidade da declaração ou da contabilidade do contribuinte.

Mas no caso em que essa demonstração seja feita a lei aceita a quantificação do imposto por meio da prova indirecta: e nesta situação a lei processual atribui ao contribuinte que impugna a decisão administrativa o ónus de provar que esta está viciada por erro ou “manifesto exagero”.

E caso o contribuinte não consiga fornecer ao tribunal uma demonstração convincente do manifesto exagero da Administração fiscal a lei prevê que a

decisão administrativa se vai manter válida.

6. O processo fiscal de contra-ordenação

A Administração fiscal tem competência para proceder à liquidação de impostos e para a aplicação de coimas em caso de violação de um dever de cooperação por parte do contribuinte.

A coima apreze assim como um momento decisivo na crescente autonomização dos deveres de cooperação do contribuinte: uma vez que podemos ter a aplicação de sanções mesmo que não haja lugar a tributação por não ter chegado a verificar o facto tributável (v. g. obtenção de um lucro) que os registos contabilísticos, eventualmente não existentes, deveriam permitir quantificar.

A acção contra a decisão administrativa de aplicação de uma coima, interposta pelo contribuinte, deverá ser julgada pelos tribunais fiscais.

Mas vigorando aqui o princípio da prejudicialidade da decisão sobre a existência do facto tributário, a decisão sobre a sua existência ou inexistência deve preceder a decisão sobre a aplicação da coima.

A competência destes tribunais especializados não abrange, contudo, os crimes fiscais: no caso de num processo de averiguação administrativo se descobrirem indícios de crimes fiscais deve ser feita uma comunicação ao Ministério Público devendo o processo ser julgado nos tribunais comuns.

Vale aqui o princípio constitucional que proíbe a existência de tribunais

especializados em determinadas categorias de crimes.

E por isso o julgamento de crimes fiscais não faz parte do contencioso tributário.

7. O processo de execução fiscal

A possibilidade que a lei atribui à Administração fiscal para a produção unilateral de títulos executivos conduz a que esta possa executar directamente o contribuinte por impostos em dívida se esta for certa e exigível e tiverem decorrido os prazos de reclamação e impugnação judicial.

Esta possibilidade atribuída à Administração fiscal de executar o contribuinte sem ter de recorrer à intervenção judicial – comum aos mais importantes ordenamento jurídico-tributários – constitui uma natural consequência da sujeição da Administração à lei e do direito do contribuinte de ver sempre judicialmente apreciada, no momento próprio dentro dos prazos da lei, o comportamento da Administração fiscal.

Decorridos tais prazos – prazo para reclamar, prazo para impugnar – sem qualquer intervenção do sujeito passivo a dívida fiscal atingiu uma situação de consolidação jurídica.

E por isso a intervenção do juiz no processo de execução – que só pode ser desencadeado de pois de existirem dívidas certas e exigíveis, objecto de prévia liquidação e que podem ser tempestivamente impugnadas – só pode ter lugar mediante o requerimento do executado.

Mas sem que o seu pedido de tutela judicial tenha efeito suspensivo: sistema criticável pois, embora justificado pela preocupação de não permitir a paralisação da execução, pode em certos casos conduzir a prejuízos de difícil reparação.

A execução começa com a citação do executado o que lhe abre um prazo para requerer a oposição, a dação em pagamento ou o pagamento em prestações.

É vigorando na execução fiscal o princípio *solve et repete*, a execução apenas pode ser sustada, se o contribuinte reclamar ou impugnar, mediante a prestação de uma garantia que pode ser uma caução, uma fiança bancária, um seguro-caução ou a nomeação de bens à penhora. Em suma uma garantia efectiva da quantia em dívida.

Mas mesmo depois de ser desencadeado o processo de execução a oposição à execução permite uma reapreciação da legalidade da dívida, mas em termos limitados:

A legalidade da dívida pode ser reapreciada na oposição à execução se se tratar da pura e simples inexistência do imposto que se pretende cobrar (ilegalidade em abstracto) ou da duplicação de colecta.

E pode também ter lugar no caso de dívidas contra as quais a lei não assegure a existência de um processo de impugnação. Ou no caso de falsidade do título executivo ou da prescrição da dívida executanda.

A oposição vai contudo discutir mais amplamente a legalidade da dívida no caso da reversão da execução contra um devedor subsidiário: normalmente em processo de execução contra admi-

nistradores e gerentes de empresas cujo património se tornou insuficiente para pagar as dívidas ao fisco à segurança social.

E dívidas fiscais geralmente respeitantes a dívidas de impostos que são retidos na fonte mediante o já citado processo da substituição tributária ou cobrados pela empresa como sucede com o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Nestes casos em que o administrado exerce um dever fiscal de cobrança ou retenção mediante um mandato que lhe é legalmente conferido a não entrega dos impostos a não entrega dos impostos ao Estado, além de poder constituir um crime fiscal, pode levar à execução do património pessoal do responsável pela decisão.

O processo de execução contra gerentes e administradores deve ter como pressuposto a prévia demonstração pela Administração fiscal da insuficiência do património da empresa para pagar as dívidas fiscais; e vai decidir se essa impossibilidade de cumprimento se deve ou não a culpa por parte do gerente ou administrador.

Com uma regra especial quanto à repartição da dívida quanto ao facto incerto: o ónus da prova da inexistência de culpa cabe ao executado.

Bibliografia

HUFEN, *Verwaltungsprozessrecht* (München 1994) TIPKE-KRUSE, *AO-Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung* NIERHAUS, *Beweismass und Beweislast* (Köln) 1988 TORRIGIANI, *Il sistema del contencioso Tributario, I. Profili Generale* Firenze 1990 SILVA SANCHEZ, *El Proceso Contencioso Administrativo em Materia Tri-*

butaria (Madrid 1983). BACHELIER/OBADIA *Le Contentieux Fiscal* 2.^a ed. (Paris 1996) BECKETT/SABINE *Revenue Investigation and Appeals Manual* (London 1990) GARBIS / RUBIN / MORGAN *Tax Procedure and Tax Fraud-Cases and Materials*, 3.^a ed., (St. Paul, Minn. 1992) JUNGHANS / BECKER *Federal Tax Litigation - Civil Practice and Procedure*, 2.^a ed. (Boston 1992). MARCELO CAETANO, *Tratado Elementar de Direito Administrativo* (Lisboa 1944) PEREIRA da SILVA, *Para um Contencioso Administrativo dos*

Particulares - Esboço de uma Teoria Subjectivista do Recurso Directo de Anulação, SALDANHA SANCHES, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal* (Lisboa 1987) *Princípios do Contencioso Tributário* (Lisboa 1987) LIMA GUERREIRO / SILVÉRIO MATEUS, *Código de Processo Tributário Comentado*, (Lisboa 1991) SOUSA/PAIXAO *Código de Processo das Contribuições e Impostos - Comentado e Anotado*, 3.^a ed. (Coimbra 1998).

J. L. SALDANHA SANCHES

J. L. SALDANHA SANCHES

PROCESSO FISCAL



**Separata do 1.º Suplemento
do Dicionário Jurídico da Administração Pública**