

CATÁLOGO DE EDIÇÕES

1986/87

ASSOCIAÇÃO ACADÉMICA
DA
FACULDADE DE DIREITO DE LISBOA

revista jurídica

n.º 7 Julho - Setembro 1986 nova série

ÍNDICE

Director

António Costa

Direcção

Alexandre Lucena e Valle
Carlos Gonçalves Pereira
Jorge Costa Santos
Nuno Gonçalves da Costa
Paulo Sá e Cunha
Pedro Alves
Rodrigo Rendeiro Marques

Colaboraram neste número

Ana Paula Dourado
António Costa
António Nadais
António Vasconcelos
Jorge Costa Santos
Jorge Santos
José João Abrantes
José Lamego
Luís Máximo
Marques dos Santos
Pedro Alves
Saldanha Sanches

Montagem

Victor Paulos

Composição, Impressão e Propriedade

Associação Académica da
Faculdade de Direito de Lisboa

— Prova ilícita	9
<i>José João Abrantes</i>	
— Reconhecimento em Portugal	39
<i>António Marques dos Santos</i>	
— Os Vícios do Acto Administrativo no Direito Alemão	83
<i>António Nadais</i>	
— Interesse Público e Princípio da Legalidade Fiscal	137
<i>J.L. Saldanha Sanches</i>	
— O Sistema Agro-Monetário da C.E.E.	155
<i>Luís A. Máximo dos Santos</i>	
— O ECU no Sistema Monetário Europeu	209
<i>Ana Paula Dourado</i>	
— Política e Razão de Estado	221
<i>António Vasconcelos S. de Saldanha</i>	
— Crónica da Jurisprudência do Tribunal de Justiça	243
<i>Jorge Santos</i>	
— Crónica de Jurisprudência do Tribunal Constitucional	269
<i>Pedro Alves</i>	
— Recensões	281
<i>António Costa</i>	
— Recensões	285
<i>Jorge Costa Santos</i>	
— Recensões	287
<i>Jorge Costa Santos</i>	
— Noticiário	289
<i>José Lamego</i>	



COTA

N.º EX.

INTERESSE PÚBLICO E PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL: A PROPÓSITO DA REPRESENTAÇÃO DO ESTADO NOS TRIBUNAIS FISCAIS

J. L. Saldanha Sanches (★)

INTERESSE PÚBLICO E PRINCÍPIO DA LEGALIDADE FISCAL: A PROPÓSITO DA REPRESENTAÇÃO DO ESTADO NOS TRIBUNAIS FISCAIS

A. Colocação do problema

Com a publicação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (Decreto-Lei nº 129/84 de 27 de Abril) foram dados os passos fundamentais para a criação de tribunais fiscais — cuja existência autónoma a CRP expressamente salvaguarda — estruturados e organizados de acordo com os princípios fundamentais do Estado juridicamente organizado.

Mas juntamente com a extinção da velha prática da nomeação dos juízes da 1ª instância dos tribunais das contribuições e impostos «por livre escolha do Ministro das Finanças», entre «juízes de direito, delegados do

(*) Assistente estagiário da Faculdade de Direito de Lisboa
Jurista do Centro de Estudos Fiscais

procurador da República e funcionários da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos licenciados em Direito» passando o provimento dos juizes a dar-se segundo as normas gerais que regem a função judicial, terminou também o «Ministério-Público das contribuições e impostos» como desdobramento para-judicial da Administração fiscal. E as novas formas que veio assumir a representação do Estado nos tribunais vêm pôr em questão alguns dos problemas nucleares do que podemos designar como teoria geral do contencioso tributário.

Como o de saber o que se pode entender por interesse público e que função se pode atribuir a este conceito para uma definição da titularidade da sua defesa no processo tributário. O problema de se saber se o processo fiscal pode ou não ser estruturado como um processo de partes. E ao lado destas questões doutrinárias outras de ordem prática como a de determinar as formas de intervenção processual da Administração fiscal e dos seus representantes nos tribunais fiscais e a possível sobrevivência de velhas instituições como o recurso obrigatório das decisões contrárias á posição assumida pelo representante do Ministério Público ou seja, na estrutura existente antes da publicação do ETAF, o representante da administração fiscal.

B. Tribunais administrativos e fiscais: órgãos da Administração ou tribunais independentes?

I — Os Tribunais Administrativos como órgãos da administração

Como fundamento histórico para os problemas actualmente em debate temos a concepção dos tribunais administrativos e fiscais, que com estes tradicionalmente se encontram conexos como *órgãos da Administração* encarregados de ajuizar da compatibilidade entre os actos destas e os princípios legais a que está submetida, mas enquanto *órgãos da Administração* que a si própria se julga (1).

(1) — Para a exposição clássica desta posição ver a notação de Marcello Caetano em «O Direito», ano 84, pág. 199. Mas sublinhe-se que dentro do mesmo quadro de referências legais, a posição de Marcello Caetano que por isso mesmo se não encontrava sempre a Administração no dever de execu-

A estrutura tradicional dos tribunais fiscais com os seus titulares nomeados por livre escolha do ministro das Finanças, com a sua ligação umbilical com a Administração fiscal a própria acumulação de funções dos chefes da repartição de finanças que actuavam na veste de juizes auxiliares na 1ª instância da justiça fiscal (2), a presença do representante da Fazenda Pública nas sessões de julgamento da 2ª Secção do STA (3) nada mais era do que o afloramento sistemático desta concepção doutrinal.

Não admira por isso que a substituição deste sistema por um outro onde se procura assegurar o imperativo constitucional de tribunais com todas as garantias — institucionais e organizativas — em relação à Administração, coloque dúvidas e perplexidades.

E se a existência de um corpo de juizes provenientes da livre escolha do executivo era a negação institucional dos princípios consagrados no Título V da CRP à organização dos tribunais e ao provimento dos juizes de modo a assegurar a sua plena independência, já a existência de um «Ministério Público das contribuições e impostos» encabeçado pelo Director Geral das Contribuições e Impostos e totalmente composto por agentes em estrita subordinação hierárquica a este colocava alguns problemas mais delicados.

Que confiar em exclusividade a este corpo a representação dos «Interesses da Fazenda e do Interesse Público» — cuja relação abordaremos *infra* — não era aceitável, parece ter sido considerado como princípio indiscutível pelo legislador. E daí que o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais tenha no seu art. 69º confiado ao ministério público propriamente dito as

tar as sentenças dos tribunais administrativos não era aceite por Diogo Freitas do Amaral in «A Execução das Sentenças dos Tribunais Administrativos», Lisboa, 1967, pág. 140. Sobre as origens históricas desta concepção, interpretação francesa da doutrina da divisão de poderes que procurava evitar a interferência dos juizes na actividade do executivo, v. Auby, Jean-Marie... e Drago, Rolland... «Traité de Contentieux Administratif», Paris, 1984, I Cap., Secção I. e pág. 377.

(2) — E continuam a actuar uma vez que os arts. 40 § único não pode considerar-se revogado. Mas a sua interpretação em conformidade com a Constituição vigente impõe um novo conteúdo para esta figura jurídica.

(3) — Bastará recordar o que escreveu o Prof. Castro Mendes sobre a independência dos juizes ante os outros poderes do Estado nomeadamente o executivo e o administrativo. «Nótula sobre o art. 208º da Constituição: a Independência dos Juizes» in «Estudos Sobre a Constituição», coordenação do Dr. Jorge Miranda, III, Lisboa, 1979, pág. 655.

funções de «defender a legalidade e promover a realização do interesse público». E aos representantes da Fazenda Pública atribuído a tarefa de «defender os legítimos interesses desta».

Sobre os fundamentos teóricos — ou sobre a sua ausência — desta solução falaremos posteriormente. Mas convirá inicialmente proceder ao enquadramento teórico deste problema.

II — Tribunais Fiscais ou Tribunais Comuns?

Subjacente às formas que em Portugal foram encontradas para derimir os litígios fiscais e influenciando-as de forma mais ou menos intensa, está a tradicional polémica sobre se esta tarefa deverá ser confiada a juízes especiais ou juízes ordinários.

Sem que pretendamos resumir os argumentos expedidos a favor de uma ou de outra das soluções salientamos apenas que a especificidade — ou diremos mesmo a excessiva complexidade — do direito fiscal, a sua tendência tantas vezes criticada mas quase invencível para surgir como um *corpus* estranho dentro do ordenamento jurídico (4) levou quase sempre ao recurso a juízes especializados.

Mas a difícil ponderação dos interesses em conflito, a necessidade de assegurar a existência a um *due process of law* sempre que se atingisse os direitos patrimoniais do cidadão e a existência da *freiheit und eigentum klausel* (5) levou a uma variedade de formas de articulação entre juízes

(4) — Veja-se a crítica de Tipke ao excessivo proliferar de leis fiscais destituídas de um princípio ordenador no seu «Steuerrecht-Chaos, Konglomerat oder System?» *Steuer und Wirtschaft*, 1971, pág. 2. No mesmo sentido e sobre a necessidade da «homogeneidade estrutural» entre a ordem jurídica e a ordem fiscal o que se vem traduzir na compatibilidade entre o imperativo da *Rechtstaatlichkeit* (Princípio do Estado juridicamente organizado) e a *Steuerstaatlichkeit* (Princípio do Estado fiscal) v. Friauf, Karl Heinrich... «Steuergleich, Systemgerechtigkeit und Dispositionsicherheit als Pramissen einer rechtstaatlichkeit Einkommenbesteuerung. Zur verfassungsgrecht Problematik des § 2EstG». *Steuer und Wirtschaft*, 1985, pág. 308.

(5) — Sobre a origem histórica deste princípio como forma de defesa do cidadão contra o Estado, ver Jesh, Dietrich... «Gesetz und Verwaltung», 2ª Ed., Munique, 1958, págs. 104 e segs. E é de notar que o «desmembra-

ordinários e especializados que é o melhor índice da dificuldade de solução ótima para o problema.

A partilha de competências entre juízes ordinários e juízes fiscais — com os litígios provocados pelos impostos directos e confiados a juízes administrativos e os indirectos sujeitas à tutela da jurisdição ordinária — é um dos exemplos mais acabados da dificuldade de dar a este dilema uma solução definitiva (6). No caso francês constitui de certo modo o prolongamento actual das dúvidas e perplexidades da Assembleia Constituinte sobre se seria, ou não, de pôr termos às odiosas jurisdições especiais do *ancien régime*, mas ao mesmo tempo se seria adequado submeter o processo fiscal ao formalismo e aos encargos para as partes — de que as custas são o aspecto monetário — que acompanham sempre o processo civil (7).

Na Itália, as incertezas e perplexidades da Assembleia Constituinte francesa, parecem ter sofrido uma projecção secular, com um sistema marcado pela coexistência de um juiz *ad hoc* para matérias fiscais e um juiz ordinário, com sucessivos projectos de reforma não concretizados e que combinavam sob diversas formas, os dois tipos de jurisdição. O resultado final, obtido pela reforma de 1972, foi a limitação drástica da intervenção do juiz ordinário nos dois primeiros graus de jurisdição, mas com possível intervenção posterior das instâncias superiores dos tribunais comuns para

mento das jurisdições» constitui uma dificuldade adicional para que o poder judicial, se assumia como «um verdadeiro poder perante os outros poderes estabelecidos» e exerça assim a sua função de controlo legal estrita da interferência ou intromissão da Administração (*Eingriffverwaltung*) na esfera privada do cidadão. Sobre a primeira parte do problema ver Neves, A. Castanheira... «O Instituto dos «Assentos» e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais», Coimbra, 1983, pág. 103.

(6) — Bern, Philippe... «La Nature Juridique du Contentieux de l'Imposition», Paris, 1972, pág. 66. Schmeltz, Guy-Willy... «La Jurisprudence Fiscale de La Jurisdiction Administrative», Paris 1978, pág. 103. Cour, G... Moliner..., J, e Tournié, G... «Procédure Fiscale», Paris, 1982, pág. 210. Sem levar em conta complicações posteriores poderemos limitar ao aspecto fundamental da divisão das competências consoante se trate de impostos directos ou indirectos.

(7) — Daí a atracção que exerceu para os constituintes a tradição da existência de uma antiga «jurisdiction de l'Intendant» que julgava com rapidez e quase sem custas. V. Bern, ob. cit., pág. 73.

recurso das decisões das «comissione tributaria»(8).

Mas apesar de se manter como um sistema misto, o eixo do sistema deslocava-se contudo para estas *comissione triburarie*, com uma composição onde coexistem juizes e não-juizes e com uma comissão central encarregada de julgar os recursos (9). Era a elas que competia julgando com reduzido grau de formalismo, decidindo nalguns casos em última instância as questões de quantificação da dívida fiscal.

O mesmo sistema de dualidade de jurisdições, poderemos encontrar quer na Grã-Bretanha o de os contribuintes poderão recorrer das decisões da Administração para uma 1ª instância, os *commisioners*, com uma composição mista e que assumem a função de obter uma conciliação entre as pretensões divergentes do fisco e dos contribuintes (10) nos Estados Unidos onde poderão escolher entre as *tax courts* (11) e os tribunais comuns para derimir os seus litígios.

(8) — Russo, Pasquale...«Il Nuovo Processo Tributario», Milão, 1974, passim e sobre os projectos de reforma em especial a pág. 19 nt 33. Tesauo, Francesco...«Profili Sistemati del Processo Tributario», Pádua, 1980, pág. 3. Como afirma Tesauo, o sistema misto criado pela reforma «riflette quell'incerteza tra l'affidamento delle liti tributarie al giudice ordinario o ad un giudice *ad hoc* che contrassegna tutta la storia del contezioso dei tributi».

(9) — As *comissione tributarie* são compostas por magistrados dos tribunais comuns e administrativos. Vella, Innozenzo Militeri Antonio...«Il Processo Tributario», Napoles, 1983, pág. 23; estas comissões cuja natureza e contitucionalidade provocaram largo debate na doutrina italiana, parecem ter influenciado as nossas comissões distritais de revisão, previstas pelo art. 15º do CI Profissional e pelo art. 72º da CC Industrial, mas o facto da lei assegurar a maioria à Administração fiscal dentro destes, retira-lhes qualquer função de efectiva arbitragem.

(10) — Davies, F.R., ...«Introduction to Revenue Law», Londres, 1980, pág. 11.

(11) — Nos Estados Unidos o contribuinte pode optar por pagar o imposto e preencher depois uma *refund calim* perante a Court of Claims, integrada na ordem judicial comum ou recorrer para os Tax Courts que são tribunais especializados em questões fiscais. Mansfield, Harry K. ...«The Role of Sanctions in Taxpayer Compliance», in «Income Tax Compliance — a Report of the ABA Section of Taxation Invitational Conference on Income Tax Compliance». American Bar Association 1983.

Em todos estes casos se observa a tendência para a especialização (12) dos tribunais fiscais, obtida contudo através da manutenção parcial da competência dos tribunais comuns, embora estes se limitem, em especial no sistema britânico, à resolução de problemas de alcance geral e não simples divergência sobre a quantificação das obrigações fiscais.

Finalmente, encontramos no sistema do contencioso tributário da República Federal da Alemanha o sistema que mais próximo podemos encontrar daquele que foi criado em Portugal pelo ETAF ao confiar o julgamento de todas as questões ligadas à liquidação dos impostos ou das contribuições parafiscais (art. 62º) aos tribunais fiscais, mas com estes compostos unicamente por juizes de carreira.

Também a Finanz Gericht Ordnung vem estruturar uma ordem especial de tribunais fiscais, encimado por um tribunal superior igualmente especializado (13).

III — O Contencioso Tributário em Portugal

A breve descrição a que procedemos acima de algumas experiências estrangeiras nos países que maior contribuição deram para a formação de um direito constitucional financeiro comum, no sentido de ser dominado por um conjunto de princípios inseparáveis do Estado de Direito, serviu apenas para sublinhar a singularidade da organização judicial portuguesa em matéria tributária, até à publicação do ETAF. Singularidade, ou mais rigorosamente a incompatibilidade entre a escassa tutela conferida aos direitos dos contribuintes e os imperativos constitucionais vigentes desde 1976.

(12) — A tendência para a especialização é tão intensa que entre as medidas propostas para diminuir a acumulação processual em Itália se encontra a criação de juízos com competência especializada, dentro dos tribunais fiscais, em impostos directos e indirectos. Tremonti, Giulio...«Materiali per una Discussione sulla Giustizia Tributaria», Diritto e Pratica Tributaria, 1984, pág. 1573.

(13) — Hübschmann-Hepp-Spitaler. AO und FGO, Kommentar, Einführung FGO. Kruse, H.W. ... «Derecho Tributario — Parte General», Madrid, 1978, pág. 517.

E se nos referimos à natureza da constituição dos tribunais fiscais e não ao modo de representação do Estado junto deles é porque é essa a questão fundamental e foi essa questão que o ETAF veio resolver correctamente.

As dúvidas e perplexidades surgem na forma como o mesmo estatuto pretendeu resolver o problema da representação do Estado nos tribunais fiscais onde as soluções possíveis são consideravelmente mais amplas, uma vez que é ao juiz e não ao Ministério Público que compete a última palavra quanto à solução dos litígios. Por isso veio o ETAF pôr cobro à errada tradição de confiar a tutela e os direitos dos contribuintes quer aos chefes da repartição de finanças procedendo à instrução dos processos e julgando em 1ª instância (14), aos delegados do Ministério Público a quem eram confiadas funções de decisão judicial quando o contribuinte impugnava a liquidação de certos impostos (15) e na versão final a juízes livremente escolhidos pelo Ministro das Finanças.

Mas se a absoluta independência do juiz que todos estes sistemas punham em causa teria de desaparecer por imperativo directo, imediato, do princípio do Estado de Direito, já as formas de representação do Estado não se põe com a mesma clareza. O Ministério Público é nos termos do art. 224º da CRP uma magistratura cujos membros são «responsáveis» e «hierarquicamente subordinados». As questões colocam-se assim de forma diferente. Os representantes da Fazenda Pública junto dos tribunais são também agentes responsáveis e hierarquicamente subordinados. Poderia pois manter-se, ou voltar a constituir-se a antiga estrutura do «Ministério Público das contribuições e impostos» ao mesmo tempo que se assegurava a plena independência dos juizes? É o que veremos a seguir, mas só depois de analisada quer a natureza do contencioso tributário quer dos interesses que estes têm de defender.

(14) — Como fazia o decreto 10 223 de 27 de Outubro de 1924. V. Salazar, António de Oliveira... »Simulação de valor — juízo competente», Boletim da Faculdade de Direito, ano IX, pág. 238.

(15) — Ver art. 2º do decreto nº 16 733. De notar que no relatório deste mesmo decreto se afasta a possibilidade de alargar a competência dos delegados do Ministério Público, que estava limitada às contribuições de registo, apenas pela sobrecarga de trabalho que sobre estes pesava.

C — Interesse público; legalidade tributária e imparcialidade da administração

I — Os «Interesses do Fisco» e os «Interesses do Contribuinte»

Uma ultrapassada concepção sobre as relações entre a Administração fiscal e os sujeitos passivos da relação tributária, tende sistematicamente a referir um interesse fazendário na cobrança de impostos tão elevados quanto possível, contraposto a um interesse do contribuinte em reduzir ao mínimo as suas obrigações tributárias.

Relembremos apenas a paradigmática expressão desta ideia no preâmbulo do decreto nº 16733 que no seguimento da reforma tributária de 1929 veio reestruturar o contencioso tributário: «É escusado ainda lembrar que na luta entre o contribuinte e o fisco, tanto mais violenta e movimentada quanto mais pesado for o imposto, o contribuinte esforça-se por pagar o menos possível e o fisco por lhe extorquir o mais que puder». E é esta mesma concepção do interesse público na cobrança do imposto que podemos encontrar, ainda que de forma menos crua, nalguns autores comtemporâneos.

De acordo com esta concepção, deverá ser autonomizado um interesse fazendário na maximização das receitas que deverá ter um suporte institucional próprio e que do ponto de vista processual se vai traduzir na atribuição, a um órgão para tal vocacionado, de poderes especiais destinados precisamente à tutela deste interesse particular.

Ora foi esta concepção que veio a ser plenamente consagrada pelo já referido Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais: confrontado com a questão de saber se a tradicional estrutura do «Ministério Público das contribuições e impostos» se podia concertar com a constitucionalização do contencioso tributário o novo Estatuto optou pela solução eclética de criar ao lado de uma nova magistratura nos tribunais fiscais constituída por delegados do Ministério Público propriamente ditos a anterior estrutura de representação do Estado com a nova designação de «representantes da Fazenda Nacional» (16).

(16) — O objectivo deste texto é apenas a discussão das concepções teóricas que estiverem na origem das soluções adoptadas. Dos inconvenientes práticos desta duplicação de representações no estado de acumulação em que se encontram os tribunais fiscais, não tratamos aqui.

E qual o *criterium distinctionis* para a actuação de uma e de outra?

Ao ministério público caberia, de acordo com o art. 69º do ETAF «defender a legalidade e promover a realização do interesse público». Aos representantes da Fazenda Pública, caberia, de acordo com o art. 72º do mesmo diploma, «defender os legítimos interesses desta».

Ora bem, com a cisão da representação do Estado nos tribunais fiscais em dois corpos autónomos, desligados entre si e com competência específica está-se apenas a dar uma tradução processual da já apontada concepção sobre a natureza do interesse que a Administração fiscal deve prosseguir, quer quando procede à aplicação da lei através da sua normal actividade de cobrança dos impostos, quer quando se defronta em processo, com uma dada pretensão do administrado.

É certo que a lei fala dos interesses legítimos da Fazenda, parecendo por superar um pouco a ultrapassada concepção de obter, legalmente ou *contra legem* um máximo de receitas. Mas haverá algum «interesse legítimo» da Fazenda que se possa distinguir e contrapor à legalidade e «realização do interesse público»?

II — «Advocatus Fiscis» ou Órgão Encarregado da Aplicação do Direito?

A questão está pois em saber se em cada um dos momentos em que se decompõe a actividade de concretização e aplicação da lei de que está incumbida a Administração fiscal esta pode agir na veste de um *advocatus fisci*, parte na relação tributária e cabendo depois à outra parte defender-se o melhor que puder e souber das pretensões fazendárias.

Mas na verdade nada disto é aceitável: poderemos falar como mera realidade sociológica, do interesse de cada cidadão de reduzir as suas obrigações fiscais, mesmo que isso constitua uma situação de ilicitude perante a estatuição legal. Mas de uma mera realidade sociológica se trata, não de um interesse digno de tutela jurídica. Poderíamos igualmente falar de facilmente contestável tendência dos agentes encarregados da cobrança dos impostos de se assumirem como parte com interesses próprios na execução da lei, mesmo que em alguns casos isso conduza à violação da mesma.

Mas analisando a relação jurídica tributária, encontramos uma decisão prévia, que cabe ao legislador, sobre os interesses divergentes do Estado e do cidadão. «É necessário recordar» escreve Canada-Bartoli, «que num sistema de administração pública *sub lege*, a definição do interesse público é remetida para o legislador e resolve-se, portanto na definição normativa

de distintos interesses públicos abstractos» (17).

Ou seja é ao legislador, e na fase actual de «estado fiscal» em que a intromissão do Estado nos direitos patrimoniais e mesmo na esfera individuo cidadão assume enorme importância, primordialmente ao legislador constitucional, que cabe a definição abstracta do nível de sacrifício fiscal que será imposto ao conjunto da colectividade e o modo que irá assumir a repartição dos encargos tributários (18).

O interesse público na cobrança dos impostos consiste portanto na distribuição feita de acordo com a lei. O que faz com que as diversas formas do processo fiscal, desde o gracioso ao contencioso sejam dominados pelo interesse público existente da justa e correcta distribuição dos encargos tributários (19). Daí que o interesse público prosseguido pelo ministério público tenha de ser necessariamente idêntico — e no preciso sentido etimológico do termo de se tratar não de um interesse igual ou equivalent mas do *mesmo* interesse — ao interesse legítimo que deve ser prosseguido, na terminologia adoptada pelo Estatuto, pelos representantes da Fazenda Pública.

(17) — Canada — Bartoli, Eugenio... «Interesse — dir. adm.», Enciclopedia dell Diritto.

(18) — Não consideramos aqui os problemas ligados à miscelânea entre interesses públicos e privados, por vezes quase indistinguíveis que caracterizam o Estado Social de Direito, como salienta Bachoff, Otto... «Über öffentliches Recht», in «Wege zum Rechtsstaat — Auserwählte Studienn zum öffentlichen Recht», Koningstein, 1979, pág. 363. Quando se trata da imposição de um determinado encargo tributário, poderemos ainda recorrer ao esquema clássico da limitação jurídica dos poderes do Estado entendida como uma defesa do cidadão, contra o Estado, que constitui o título da obra clássica de Herbert Spencer «The Man versus the State», Londres, 1884. Sobre o enquadramento e evolução destas posições ver Jesch, Dietrich... «Gesetz und Verwaltung», Tübingen, 1968, pág. 102 e segs..

(19) — Lent, in Hübschamann-Hepp-Spitaler, AO Kommentar, § 76 FGO, an. 6. O interesse da Administração tem de se concretizar na percepção de cada imposto de acordo com a respectiva *ratio*, ou seja com a capacidade contributiva efectivamente possuída pelo contribuinte. Bereijo, Álvaro Rodrigues... «Introducción al Estudio del Derecho Financeiro».

III — O Princípio da Imparcialidade da Administração

Do que acima fica exposto, do dever que incumbe à Administração de efectuar uma distribuição dos encargos tributários no estrito cumprimento da lei que a vincula, decorre necessariamente um dever de imparcialidade da Administração que entre nós recebeu expressa consagração constitucional: dispõe o art. 266º, nº 2 da CRP que «Os órgãos e os agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar com justiça e imparcialidade no exercício das suas funções».

O princípio da legalidade fiscal, que desempenhou historicamente um papel fundamental na elaboração do princípio de que toda a actividade administrativa é uma emanção da lei, recebe assim um expresso desenvolvimento com importantes consequências processuais: é atribuído à Administração fiscal, sem reservas nem ambiguidades de qualquer espécie, o dever de ter a busca de uma tributação justa como fio condutor de toda a sua actividade (20).

Funcionalmente orientada para a realização de uma tarefa executiva a Administração tem ainda assim, como dever jurídico que norteia toda a sua conduta, a obtenção de uma distribuição adequada dos encargos tributários.

Mantém-se contudo, apesar da estrita vinculação ao dever de imparcialidade e de actuação justa que impende sobre a Administração fiscal, a necessidade de assegurar o exame dos litígios entre a Administração e os administrados, por um órgão dotado de todas as garantias de imparcialidade, ou seja, tendo como única finalidade a obtenção da justiça. Mas isto não se deve à existência de um «interesse» da Administração no litígio em

(20) — O princípio da imparcialidade administrativa ainda que plenamente aceite por alguns autores não os impede de insistir, com alguma incoerência ao menos terminológica, que a Administração age na veste de parte. V.g., Russo, Pasquale... «Il Nuovo Processo Tributario», ob. cit., pág. 412. Sensível à mesma dificuldade, fala Alberto Xavier da Administração como «parte imparcial» no «processo gracioso» «Conceito e Natureza...», pág. 178. Não podemos desenvolver a questão aqui, mas deixamos apenas apontada a incongruência entre a noção de parte, proveniente do processo civil e o princípio da legalidade que domina a relação jurídica tributária. Na verdade dificilmente se pode separar a parte de realidades como o princípio do dispositivo, tradução processual da autonomia da vontade e da autotutela de interesses privados. Sobre esta relação v. Ule, Carl Hermann... «Verwaltungsprozessrecht», Munique, 1966, pág. 88.

causa distinto do interesse público como acima deixámos definido (21), mas sim da ausência de distanciação, de condições objectivas possibilitando uma decisão inteiramente isenta de um determinado litígio, que só um juiz pode assegurar: enquanto este se encontra *in albis* ao ter que tomar uma decisão num litígio entre o Estado e um contribuinte, a Administração fiscal tende a ser arrastada, pela própria natureza da sua função e não ter condições para uma visão supra-partes (22) da questão controversa; falta-lhe a *terzietà*, do juiz (23), uma das condições funcionais para a obtenção da justiça.

Há pois que distinguir entre interesse na causa e distância em relação à mesma: o facto do mesmo dever de imparcialidade e justiça pesar sobre qualquer dos órgãos do Estado, não significa que todos se encontrem igualmente dotados de condições para a sua obtenção plena.

D. A entrada em vigor da nova Lei Processual e o contencioso tributário

I — A Jurisprudência do STA

Com entrada em vigor da nova lei processual — composta pelo Decreto-Lei nº 129/84 de 27 de Abril (ETAF), depois parcialmente modificado nº 4/86 de 21 de Março e pela Lei do Processo nos Tribunais Adminis-

(21) — Como afirma Rui Machete, quando escreve que «O órgão administrativo mesmo quando realiza puras operações de subsunção dos casos concretos na previsão das normas, não se encontra nessa posição de desinteresse em relação às questões pretensões sobre que se pronuncia ou formula», in «Dicionário Jurídico da Administração Pública», pág. 736. E coerentemente com esta posição Machete sublinha a qualidade de parte que teria a Administração, ao distinguir entre esta e a Jurisdição.

(22) — Ou seja: legalmente impedida de ser «parte», tende muitas vezes a portar-se como se o fosse, por condicionalismos de actuação a que não consegue furtar-se.

(23) — Russo, Pasquale... «Il Nuovo...», pág. 413 — nt 131.

trativos o Decreto-Lei nº 267/85 — levantaram-se imediatamente algumas questões de aplicação desta lei ao contencioso tributário que para além de inegável interesse prático têm o mérito de colocar um conjunto de problemas sobre a natureza do processo fiscal e sobre as formas como a doutrina portuguesa tem tratado esta questão.

Uma das primeiras questões que se colocavam era a de saber se o art. 15º da Lei do Processo nos Tribunais Administrativos que prevê que no Supremo Tribunal Administrativo o representante do Ministério Público a quem, no processo, esteja confiada a defesa da legalidade assiste às sessões do julgamento e é ouvido na discussão», permitia, ou não ao representante da Fazenda Pública tal como sucedia no regime anterior, usufruir deste privilégio.

Contra tal decidiu o STA (24), a nosso ver correctamente, ainda que com dois tipos de argumentação. O primeiro, de natureza bastante geral mas substancialmente correcto é o de que a nova organização judiciária se encontra «impregnada de nova filosofia constitucionalizante e jurisdicionalizante» o que vem pôr em causa os privilégios tradicionais do fisco (25).

E parece-nos sem dúvida ser assim: a participação directa de um representante da Fazenda nas sessões de julgamento, privilégio que era negado ao representante do contribuinte, era apenas a pressão a uma dada filosofia política de que se encontrava impregnada anteriormente vigente Lei Orgânica do STA que previa no seu art. 8º que o representante do Ministério Público interviesse nos processos em «cumprimento de intruções recebidas dos órgãos governativos» e no seu § unico nº 1 lhe concedia poderes para «assistir às sessões e aí sustentar as suas promoções» (26). De

(24) — O atraso de anos em que se encontra a publicação oficial da dos arestos do STA obriga-nos a citar apenas acórdãos inéditos de que tomámos conhecimento e ainda a aguardar — certamente por largos anos — publicação oficial. Não podemos por isso mesmo assegurar que todas as decisões do STA sejam no mesmo sentido, embora pareça ser isso que sucede quanto ao primeiro destes problemas.

(25) — Acórdão da 2ª Secção de 22/1/86 (caso Tirp-Transportes Internacionais Rodoviários Portugueses).

(26) — De notar que na Itália a possibilidade do representante da Administração assistir às votações dos acórdãos, concedida por uma lei de 1937, foi eliminada em 1956. Mas no caso italiano o representante podia assistir mas não intervir, o que mesmo assim foi considerado à independência do juiz e ao princípio do contraditório. Magnani, Corrado... «Il Processo Tributario — Contributo alla Dottrina Generale», Pádua, 1965, pág. 69, nt 5.

certo modo, constituía quanto à representação do Estado a forma específica da concepção que se afirmava logo no art. 2º desta mesma lei quando este determinava que «o presidente do Tribunal é nomeado livremente pelo Presidente do Concelho de entre doutores ou licenciados em Direito que hajam desempenhado altos cargos no Governo ou na administração pública».

Mas numa outra linha de argumentação que se pode encontrar nos acórdãos do STA onde se afirma que só o representante do Ministério Público e não o da Fazenda Pública podem assistir às sessões de julgamento, procura-se fundamentar esta posição em nome do princípio processual da igualdade das partes que seria violado com a atribuição ao representante da fazenda de uma possibilidade e influenciar a decisão do tribunal que não é concedida ao contribuinte (27).

Mas para isso reconhece em especial um dos acórdãos (28) que se o art. 15º da Lei do Processo nos Tribunais Administrativos concede ao Ministério Público a possibilidade de assistir às sessões de julgamento e de participar na discussão é porque este, como defensor da legalidade que é, não é parte no processo. Ou seja, a faculdade processual atribuída no art. 15º só não viola o princípio da igualdade processual na medida em que o Ministério Público poderá tomar uma posição favorável ou desfavorável ao contribuinte em função do mérito efectivo da sua pretensão, pois não se encontra vinculado à defesa dos interesses do Estado entendidos no sentido de maximizar as cobranças e tomando por isso uma posição sempre antagónica em relação às pretensões do contribuinte.

Ou seja: numa primeira fase de atribuição de meios ao contribuinte para reagir contra uma obrigação fiscal que em sua opinião se encontra em desconformidade com a lei, procura-se estruturar o processo fiscal como um processo de partes uma vez que por esta forma se limita o *imperium* estatal no campo do contencioso tributário, evitando assim a existência de

(27) — Acórdão da Secção Tributária STA de 22/1/86 (caso Tirp-Transportes Internacionais Rodoviários Portugueses) Acórdão de 29/1/86 (caso Auto-Monza). De notar contudo que apesar da estrita vinculação à defesa da legalidade em que se encontra o Ministério Público, continua a ser discutível a sua participação nas sessões de julgamento. Mais uma vez se coloca o problema do dever de imparcialidade e da possibilidade o do seu pleno exercício.

(28) — O do caso Tirp, Transportes Internacionais Rodoviários Portugueses.

uma relação desproporcionada entre o Estado e o sujeito passivo das obrigações tributárias.

Mas na medida em que se atribui ao Ministério Público um papel de defensor da legalidade enquanto tal, considerada como um valor que se deverá sobrepôr a eventuais comportamentos ilegais por parte da Administração, mantem-se-lhe no processo uma participação no processo decisório que é negada ao representante do particular. Mas para conciliar esta posição particular com o invocado princípio da igualdade das partes, vem-se afirmar que parte no contencioso tributário é apenas o representante da Fazenda Nacional Pública e não o Ministério Público. Mas isto equivale a reconhecer que existe, em manifesta contradição com o princípio da legalidade fiscal como acima procurámos demonstrar um interesse fazendário autónomo, a que cabe conceder também representação particular.

De tudo o que fica exposto, decorre com particular nitidez a incompatibilidade entre um processo dominado pelo princípio da investigação (*Untersuchungsgrundsatz*) como o processo fiscal (29) e a visão conceitual do contencioso tributário como um processo de partes. Porque o simples facto dos representantes do Estado quer sob a forma de Ministério Público quer sob a forma de representantes da Fazenda Pública se encontrarem estritamente vinculados pelo princípio da legalidade fiscal lhes impõe um comportamento processual incompatível com a livre prossecução de interesses auto-definidos que se adequa à noção processual de parte.

Um problema semelhante se pode colocar quanto ao recurso obrigatório das decisões contrárias à posição tomada pelo representante do Ministério Público, prevista pelo art. 256º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, cuja subsistência provocou também recentemente acórdãos, ao que parece de sentidos diversos por parte da Secção Tributária do STA.

A natureza deste instituto, provocando um sistemático reexame do processo na instância superior, sempre que a posição do representante do Estado visse a sua posição ainda que parcialmente desatendida, dificilmente se pode conciliar, pelos prejuízos objectivos que provoca ao contribuinte (30) o espírito de constitucionalização do processo fiscal que marca,

(29) — Sobre o princípio da investigação e as suas consequências no contencioso tributário, v. do autor «O ónus da Prova no Processo Fiscal».

(30) — Cardoso da Costa in «Curso de Direito Fiscal», Coimbra, 1972, pág. 468, nt 2, faz notar, correctamente que o recurso obrigatório pode constituir uma garantia para o contribuinte uma vez que existe a possibilidade da posição do Ministério Público ser concorde com a sua. Mas isto não parece assegurar a compatibilidade do instituto com a efectiva tutela dos direitos do contribuinte que se pretende criar.

apesar dos desacertos pontuais que procurámos sublinhar, o a publicação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

Mas no sentido da sua revogação tácita, temos a disposição do art. 10º ETAF que elimina as alçadas nos tribunais administrativos e fiscais o que não só vem destruir toda a lógica onde se apoiava o disposto no art. 256º do CPCI, uma vez que está revogado o art. 255º do mesmo código, onde se estabeleciam as alçadas para os tribunais fiscais.

Mas como argumento fundamental no sentido da revogação do instituto, está o dever que incumbe à Administração de reexaminar as suas decisões quando para tal é solicitada por alguém que tem nisso um interesse legítimo: o recurso obrigatório, com a subida do processo decidida prévia e inexoravelmente pela lei, consiste na negação absoluta deste dever.

E. Considerações Finais

A nova regulamentação do processo administrativo em geral e do processo fiscal em especial, não pode deixar de ser considerada como um passo no sentido de concretizar os princípios constitucionais de assegurar uma tutela real aos direitos e interesses legítimos dos administrados.

Mas a solução que foi dada ao problema da representação do Estado nos tribunais fiscais com a manutenção de duas representações distintas na base de uma concepção de interesse público inteiramente insustentável cria um problema a exigir resolução urgente dentro do espírito do sistema que se procurou estruturar.

O problema central parece ser a questão de conciliar a preparação técnica especializada que têm de possuir os representantes do Estado nos tribunais tributários, com uma estrutura organizativa que sem depender inteiramente da Administração fiscal como sucedia na ordenação anterior, possa contudo levar os pontos de vista desta, sempre que os considere de harmonia com a estatuição legal, aos tribunais fiscais. A dualidade de representações se carece de fundamentação teórica aceitável vem também criar problemas de funcionamento inteiramente dispensáveis.

E não se esqueça que tudo o que contribua para um andamento mais arrastado no julgamento dos feitos tributários, em especial num sistema que continua dominado pelo *solve et repete* e onde o Estado se preocupa mais em garantir os seus créditos do que os direitos dos contribuintes significa uma virtual *denegatio justitiae*. Os meios processuais existem mas o seu não funcionamento não lhes proporciona uma existência real, nem lhes permite servir as finalidades para que foram concebidos.