

# CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL



COTA	_____
N.º EX.	_____

N.º 361

JANEIRO-MARÇO 1991

---

**BOLETIM**  
DA  
DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS  
MINISTÉRIO DAS FINANÇAS  
LISBOA

## 4 -- QUADRO GERAL (VALORES ANUAIS)

MOMENTO	RENDA	REMUNERAÇÃO DO CAPITAL	AMORTIZAÇÃO FINANCEIRA			TOTAL ACEITE
			TOTAL	ACEITE	NÃO ACEITE	
1	90 262	83 562	6 700	5 290	1 410	88 852
2	90 262	81 554	8 708	6 875	1 833	88 429
3	90 262	78 945	11 317	8 935	2 382	87 880
4	90 262	75 555	14 707	11 611	3 096	87 166
5	90 262	71 149	19 113	15 089	4 024	86 238
6	90 262	65 423	24 839	19 609	5 230	85 032
7	90 262	57 980	32 282	25 486	6 796	83 466
8	90 262	48 309	41 953	33 121	8 832	81 430
9	90 262	35 739	54 523	43 044	11 479	78 783
10	90 262	19 404	70 858	55 940	14 918	75 344
10 + 1 (1)	15 000	—	15 000	—	15 000	—
TOTAIS	917 620	617 620	300 000	225 000	75 000	842 620

## O NOVO PROCESSO TRIBUTÁRIO

J.L. SALDANHA SANCHES

*Centro de Estudos Fiscais  
Faculdade de Direito de Lisboa*

(1) Exercendo o locatário, no fim do contrato de locação financeira, a opção de compra do imóvel o valor susceptível de reintegração corresponderá ao apurado nos termos do n.º 6 ou n.º 7 do art.º 14.º do Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/1, sendo-lhes aplicável o regime previsto no parte final do n.º 8 do art.º 14.º deste diploma.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Objectivismo e subjectivismo no processo administrativo .....	171
Os tipos de acção .....	173
Princípio do dispositivo ou princípio da investigação .....	175
Os poderes do Juiz .....	177
As relações entre a reclamação e impugnação .....	178
Ónus da prova .....	179

O novo Código do Processo Tributário pode considerar-se, em alguma medida, a concretização na lei processual de princípios constitucionais expressos sobre as formas de atribuir tutela aos direitos e interesses legítimos dos administrados, quer na totalidade das relações administrativas, quer no caso particular das relações jurídico-tributárias.

Um paralelo, que também acentue as diferenças existentes, pode ser feito com o que se passou no processo penal: a Constituição de 76 traçou, desde a sua versão originária, alguns dos princípios essenciais que o deveriam reger.

Princípios que depois foram concretizados, quer em leis processuais avulsas, quer em alterações do Código do Processo Penal até então vigente, culminando este processo com a produção de um novo Código do Processo Penal.

Mas encontramos-nos perante um processo constitucionalmente conduzido, na medida em que o legislador constitucional chamou a si a definição expressa dos princípios que o deveriam reger. No caso do processo administrativo, foram mais tardias, mas gradualmente não menos intensas, as preocupações do legislador constitucional.

A Constituição de 1976 começou por uma breve referência à garantia a “todos os interessados” do recurso contencioso “contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios”.

Era ainda, o que podemos considerar como a garantia mínima concedida aos administrados, já contida na Constituição de 1933, depois da revisão de 1971, e totalmente insuficiente para arrear as concepções prevalecentes sobre as múltiplas prerrogativas da Administração nas relações com os particulares.

Concepções que se manifestavam, quer na redacção das leis ordinárias, principalmente na parte processual dos vários Códigos fiscais, com a sua rotineira limitação da possibilidade de recurso para os tribu-

nais fiscais à “preterição de formalidades legais”, quer nas concepções dominantes na jurisprudência e em alguma doutrina.

Mas, revisão após revisão, uma nova concepção dos princípios fundamentais do processo administrativo foi aflorando no texto constitucional.

O art.º 268.º passou a regular com particular densidade os direitos e as garantias do Administrado, exigindo a fundamentação dos actos administrativos e garantindo com maior grau de exigência o recurso, contra quaisquer actos “independentemente da sua forma” e reconhecendo, o que era novo, o “recurso para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido”.

E certamente por considerar insuficientes os efeitos desta nova redacção, nas concretas relações Administração-administrado — e a interpretação dada pelos tribunais administrativos e fiscais ao novo texto constitucional — a revisão de 1986, mantendo as aquisições de 1982, veio acrescentar-lhes, no domínio da tutela judicial, dois novos princípios com um largo alcance: o que garante aos administrados recurso contra quaisquer actos administrativos que “lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos” e o que lhes garante “o acesso à justiça administrativa para tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos”.

Mantendo-se fiel à terminologia tradicional (ainda que não unanimemente aceite) do recurso, o texto constitucional vinha aceitar um novo princípio que não poderia deixar de afectar todo o processo tributário, como uma parte fundamental do processo administrativo: o princípio segundo o qual terá de haver um meio processual (acção) que assegure tutela judicial a qualquer direito ou interesse legítimo, eventualmente lesado por um acto administrativo ou por qualquer outro comportamento da Administração.

E esta formulação do texto constitucional continha em si uma expressa superação do conceito nuclear do acto administrativo e dos seus vícios (e reafirmemos que o acto tributário é uma forma específica do acto administrativo, é um acto tributário administrativo) como pressuposto para a concessão de tutela judicial a um administrado.

O que quer dizer que passávamos de uma concepção objectivista do processo administrativo, para uma outra de tipo subjectivista: a tutela

judicial tem como função a salvaguarda de direitos ou interesses legítimos e tem como pressuposto a sua lesão.

E em vez de se começar pela alegação dos vícios do acto que se procura ver removido da ordem jurídica, deverá começar-se pela alegação do direito ou interesse legítimo lesado, como pressuposto para o direito à existência de uma acção judicial.

Reflectindo parcialmente estas novas concepções, fazendo o seu caminho ao nível do legislador ordinário, podemos encontrar as novas leis de organização dos tribunais administrativos e fiscais e do seu processo: o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (D/L n.º 129/84 de 27 de Abril), e a Lei do Processo dos Tribunais Administrativos e Fiscais (D/L n.º 129/84) e, mais recentemente, o projecto do Código do Procedimento Gracioso Administrativo.

Como ponto comum a estas novas leis processuais, uma nova concepção sobre as relações administrado-administração, de forma mais ou menos consequente, de forma mais ou menos compromissória.

O Código do Processo Tributário, agora em vias de publicação, faz parte desse movimento e pode considerar-se como consagrando parcialmente as soluções constitucionais.

E o que vamos abordar neste trabalho, procurando traçar os aspectos que nos parecem essenciais e abordar alguns dos novos princípios que se podem considerar consagrados.

### **Objectivismo e subjectivismo no processo administrativo**

As concepções objectivistas do processo administrativo podem considerar-se como prevaletentes entre nós na última fase de evolução doutrinária de Marcelo Caetano<sup>(1)</sup>, e marcaram fortemente a doutrina, a jurisprudência e as soluções legais adoptadas.

(1) Embora, numa primeira fase, Marcelo Caetano se mostrasse seduzido pela concepção subjectivista: “não é difícil de ver que consideramos como função primária dos meios contenciosos a garantia dos direitos subjectivos”, escrevia numa fase inicial da sua evolução. Alegando também, nessa fase, que “a história do Direito Administrativo mostra iniludivelmente que ele depende do reconhecimento e da garantia dos direitos dos particulares” “Tratado Elementar de Direito Administrativo” I vol. Coimbra, 1944, pág. 364 e 365.

Para a doutrina objectivista, o fim principal do contencioso administrativo é conseguir que a Administração se conserve fiel à ordem jurídica (2)—o valor objectivo da defesa e manutenção da legalidade—o que confere ao processo administrativo a sua feição, entre nós tradicional, do processo feito a um acto.

A enumeração dos vícios deste, no art.º 6.º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, espelhava bem esta concepção, ainda que a cláusula geral referente à existência de qualquer outra ilegalidade anulasse virtualmente a função restritiva da enumeração dos vícios. Um pouco como sucede no novo Código, embora aqui a enumeração de vícios procure ser apenas uma ajuda para a indagação do julgador.

Já, pelo contrário, a posição subjectivista considera que a função principal do contencioso tributário consiste na garantia da tutela jurídica para qualquer direito subjectivo ou interesse legítimo eventualmente lesado pela Administração, o que se vai traduzir na decisão sobre litígios públicos, na aceitação de acções de impugnação ou de condenação, contra actos da Administração ou contra a sua recusa (3).

Foi este novo conceito de contencioso tributário que foi recebido no Código do Processo Tributário, particularmente a propósito do processo de impugnação:

(2) Spanner, in Hubschmann-Hepp-Spitaler, AO Kommentar, FGO, introdução, nt./3

(3) Carl H. Ule "Verwaltungsprozessrecht", 4.ª ed., Berlim e Munique, 1966, pág. 7. Entre nós ver principalmente Vasco Pereira da Silva "Para um Contencioso Administrativo ao Serviço dos Particulares: Esboço de uma Teoria Subjectivista do Recurso Contencioso de Anulação", Coimbra 1989, Embora aqui, paradoxalmente, encontremos a reabilitação do processo administrativo como um processo de partes (pág. 143), esquecendo que como se diz no texto "só é possível falar de processo de partes quando o juiz desempenha o papel de um terceiro *"face a dois interesses antagónicos que lhe são trazidos"* (pág. 136). E num litígio administrativo há apenas, de uma banda, o interesse público "que hoje se não identifica com valores exclusivos da máquina estatal, antes pelo contrário, é o equilíbrio entre as necessidades do grupo enquanto tal e as necessidades dos homens" (R. Ehrardt Soares "A propósito de um Projecto Legislativo: o Chamado Código do Processo Administrativo Gracioso", RLJ, 115, pág. 176 e, no outro lado, os interesses dos particulares que sejam dignos de tutela jurídica, pois são esses que o juiz deverá reconhecer.

"O processo judicial tributário, afirma-se no art.º 118.º, tem por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos *em matéria fiscal*."

Esta atribuição de funções ao processo judicial tributário tem lugar no Título III, onde também se encontra regulamentada as acções de impugnação dos actos tributários.

A formulação legal vai no sentido de colocar o processo de impugnação, cujo papel central no contencioso tributário não tem de ser sublinhado, numa relação instrumental com um direito ou interesse legítimo lesado de um particular: e sublinhemos que o alargamento que se dá às possibilidades de tutela, quando se coloca o interesse legítimo ao lado do direito subjectivo.

Em muitas situações, podemos estar perante uma acção ou uma omissão da Administração fiscal, que seja causa de lesão de um interesse legítimo, embora não de um direito.

E a lesão de um interesse pode ser um fundamento autónomo, para a necessidade de uma acção que tutele esse mesmo interesse.

### Os tipos de acção

Mas se o novo Código aceitou, nos seus termos gerais, a concepção subjectivista do processo administrativo, manteve uma posição ecléctica acerca das velhas questões de saber se, no processo administrativo, estamos perante acções ou perante recursos (o que pressupõe, como tantas vezes tem sido assinalado, a concepção dos tribunais e da Administração como uma mesma realidade jurídica) (4) e falta-lhe, de todo, a aceitação, explícita, de um sistema de acções que concretize os princípios que parcialmente aceitou.

Foi integrada nos meios contenciosos tributários a acção para o reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos, já contida na Lei do Processo dos Tribunais Administrativos (5).

(4) A esse respeito v. do autor "Princípios do Contencioso Tributários", Lisboa, 1987, pág. 76 e segs. e Luís Manuel de Sousa Fábica "Monismo ou Dualismo na Estruturação do Processo de Contencioso Administrativo", sep. da Revista da Faculdade de Direito de Lisboa, 1988.

(5) Luís Manuel de Sousa Fábica "A Acção para o Reconhecimento de Direitos ou Interesses Legalmente Protegidos", separata do Boletim do Ministério da Justiça, Lisboa, 1987.

Mas, ainda que se aceitem, quer na estrutura normativa do Código, quer na prática jurisprudencial, a existência de acções de condenação, onde se requer a devolução de uma quantia indevidamente, prestada ou a produção, ou omissão da produção, de um determinado acto pela Administração, este tipo de acções não têm uma específica predeterminação na lei processual<sup>(6)</sup>.

Tenderão a ser classificadas ou de acções de impugnação (a Administração recusa-se a reconhecer a existência de um direito à isenção e publica um acto que expressamente o nega), ou de acções para o reconhecimento de um direito: a Administração recusa-se a produzir um acto que reconheça, por exemplo, uma isenção e poderá recorrer-se a este meio processual, para evitar os problemas ligados à impugnação do acto tácito.

Ou mesmo outro tipo de acções para o reconhecimento de um interesse legítimo, sem tradição nem precedente entre nós: se o contribuinte considerar que as sucessivas acções de fiscalização a que é sujeito estão a pôr em causa a sua normal actividade comercial, violam o princípio da proporcionalidade na actividade administrativa consagrado pelo n.º 2 do art.º 266.º da CRP e pretende que o tribunal se pronuncie a este respeito.

A solução passará, necessariamente, pela aceitação de uma classificação de acções, que as divida entre acções de impugnação, onde se pretende a revogação ou a modificação de um acto da Administração —um acto tributário, uma apreensão, uma penhora ou um arresto (e que são acções constitutivas)— e em acções de condenação, em que se pretende ver a Administração obrigada à produção de um acto que foi recusado.

Mas atendendo apenas aos dados normativos, o Código prevê apenas as acções de impugnação —mantendo a tradicional terminologia de *impugnação*, os recursos contra a aplicação de coimas—que constituem também eles acções de impugnação—e os recursos contra actos de execução, estas também acções de impugnação.

(6) Sobre esta teoria da acção no processo fiscal v. Tipke-Kruse, AO, FGO, parágrafos 140 n.º I e II.

### Princípio do dispositivo ou princípio da investigação

Uma outra zona onde no Código novo se verificam progressos, ainda que se pudesse ter ido mais longe, é no fornecimento de sinais normativos que acentuam a autonomização do processo fiscal em relação ao processo civil.

Isso começa com a indicação das leis subsidiárias, onde a descida de posição do Código de Processo Civil deverá ser entendido como um reconhecimento que, em princípio, estando perante um litígio de direito público, será mais fácil encontrar em leis do processo administrativo como o ETAF ou a LPTA, uma solução para o problema em causa.

Não que isto signifique que a hierarquização de normas, contida no art.º 2.º do Código, imponha que o recurso a elas deverá ser feito de acordo com a estrita ordem aí indicada: é a natureza da omissão, que justifica a escolha do corpo normativo a utilizar.

Mas a indicação do Código do Processo Civil, ao lado do Código do Processo Penal para os processos de transgressão na alínea c) do art.º 2.º do CPCI, tinha a marca de uma concepção, concretizada em inumeráveis arestos, que era no processo civil, nos seus princípios e concepções que se deveria buscar a solução para os problemas da tramitação processual da impugnações.

Quando, na verdade, o processo civil deverá ser utilizado apenas como matriz geral do processo, para aquele tipo de questões que não sejam postas em causa pelo princípio da verdade material que resulta do princípio da legalidade fiscal, pela indisponibilidade dos direitos em causa ou pela prevalência do princípio da investigação, que decorre dos anteriores.

Na síntese de Corrado Magnani, do princípio do inquisitório (ou da investigação) resultam essencialmente três consequências para os princípios estruturantes do processo:

A primeira é a possibilidade de averiguar factos, para além dos constantes no processo (derrogação do princípio "*ne procedat iudex ex officio*"). A segunda é a existência de poderes para introduzir no processo o facto constitutivo do direito à revogação do acto impugnado (derrogação do princípio "*judice secundum alligata judicare debet*").

É a terceira é o poder para decidir sobre os limites do pedido (derroga o princípio “*ne eat iudex ultra et extra petitum partium*”) (7).

O princípio da investigação não se confunde com o princípio da legalidade, embora deste resulte, como sua projecção processual.

A CRP, ao mesmo tempo que consagra o princípio da legalidade e da igualdade fiscal, vincula a Administração a actuar na subordinação à Constituição e à lei e a “actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade”.

Estas normas constitucionais, excluem completamente a possibilidade de a Administração actuar como parte no processo ou a funcionar como *advocatus fisci* (8): ela tem o dever de investigação dos factos fiscalmente relevantes e de comunicar esses mesmos factos para o processo, o juiz tem poderes para tomar conhecimento de todos os factos fiscalmente relevantes — como resulta necessariamente também dos deveres de comunicação por parte da Administração fiscal, o que altera radicalmente as relações que se podem estabelecer dentro do processo civil, marcado pelo princípio do dispositivo e da aquisição processual realizada através da actividade das partes.

No novo Código, encontramos, no art.º 129.º, um conjunto de regras sobre a fase inicial da instrução da impugnação, que deverá ser interpretado no sentido da existência de um dever, por parte da Administração, de averiguação e introdução no processo de todos os factos com possível importância para a decisão do processo e que cria uma conexão de importância central, entre os deveres de investigação da Administração e os deveres de investigação por parte do tribunal.

A actividade instrutória do juiz e a actividade instrutória da Administração estão no essencial pré-ordenadas por um princípio comum: a determinação dos factos fiscalmente relevantes.

(7) C. Magnani “Il Processo Tributario — Contributo alla Doutrina Generale”, Milão, 1965, pág. 89.

(8) A ideia central da instituição do *advocatus fisci* era a defesa de interesses fazendários, com uma lógica de actuação inteiramente privada e por isso com autonomia em relação à Administração: V. *advocatus fisci*, in Encyclopaedia der Classische Altertum Wissenschaft.

Por isso se pode explicar que, se o julgador considerar necessárias diligências adicionais de produção de prova, poderá, segundo o art.º 133.º, ordenar a “remessa do processo aos competentes serviços da Administração fiscal”, que deverão desempenhar neste caso uma tarefa de investigação judicial, só possível para um órgão que actua subordinado a um dever de imparcialidade.

### Os poderes do Juiz

Um processo subordinado ao princípio da investigação vai, também, atribuir ao juiz que conhece do litígio, um leque de poderes mais vastos do que sucederia num outro processo dominado pelo princípio do dispositivo (9).

E essa diversidade manifesta-se quer nos poderes que o art.º 40.º do novo Código atribui ao juiz, quer no regime contido no art.º 142.º e 144.º, respectivamente, para o objecto da sentença e para as nulidades desta.

No art.º 40.º, ao juiz é atribuída a direcção dos processos e a competência para a realização de todas as diligências que considere úteis para o apuramento da verdade, com os art.ºs 142.º e 144.º a conterem a regulamentação equivalente, afastando designadamente das causas de nulidade da sentença o conhecimento de questões de que esta não devesse ter conhecido.

E atribuir ao juiz a direcção dos processos não constitui qualquer limitação dos direitos dos participantes no processo e das atribuições que o processo lhes confere para a defesa dos seus legítimos interesses: constitui, pelo contrário, uma forma de os garantir, uma vez que os poderes-deveres atribuídos ao juiz constituem uma forma de permitir a este, em muitos casos evitar que do carácter formal do processo resulte impossibilidade de se atingir uma decisão materialmente justa.

(9) Ou pondo a questão em outros termos “a disponibilidade privada e a inquisitorialidade judiciária indiciam “uma diferente titularidade duma mesma faculdade de individualização do objecto processual” o que quer dizer que num caso os “elementos de individualização” são invocados pelas partes e nos outros investigados pelo tribunal. Miguel Teixeira de Sousa “O Concurso de Títulos de Aquisição da Prestação”, Coimbra, 1988, pág. 223.



Até aqui encontramos apenas no CPT princípios já consagrados principalmente no Código do IRC, ao condicionar a utilização de métodos indiciários à violação dos deveres de cooperação por parte do contribuinte, com tipificação dos casos em que isto pode ser feito.

Mas, indo mais longe, o CPT tira destes princípios a sua necessária consequência: sempre que dos elementos disponíveis resulte dúvida fundada sobre a existência do facto tributário, deverá o acto tributário em causa ser anulado.

É uma consequência necessária da aceitação dos princípios anteriores: em princípio, a aplicação da lei fiscal depende da existência de um facto tributável, cuja existência não tem carácter controverso.

Se o sujeito passivo contesta a sua existência, a administração terá de ter elementos bastantes para a comprovar ou pelo menos para comprovar que o comportamento culposos do contribuinte é que cria dúvidas sobre a sua exacta quantificação, ou mesmo sobre a sua existência.

A liquidação de um imposto não pode assentar em meros juízos subjectivos, mas na determinação de um conjunto de factores que resistam à análise jurisdicional: ela tem, por outras palavras, de ser judicialmente controável.

E também por dever ser judicialmente controlável, deverá ser acompanhada por fundamentação, cujo grau vai necessariamente depender do carácter mais ou menos controverso de decisão posta em causa.

E por isso, a manutenção de uma dúvida fundada sobre a existência de um facto tributário, sem que se possam assinalar ao contribuinte violações dos seus deveres de cooperação, tem, pois, que traduzir-se em anulação do acto que o pressupõe.

Podendo atribuir-se um menor grau de certeza—um maior grau de dúvida—sempre que se tribute através de métodos indiciários e a aplicação destes se deva a comportamento culposos ou meramente negligente do contribuinte.

## DOCUMENTOS

---