

PRINCÍPIOS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES

INTRODUÇÃO

Este livro, como todos os outros, tem uma história. Que determinou não só a sua elaboração mas também a sua forma que poderá justificar (ou são pelo menos esses os votos do autor) algumas das suas falhas.

Tudo começou com a escolha de um tema de processo fiscal para a dissertação de mestrado. A elaboração desta tornou necessário não só recolher e sistematizar o que a jurisprudência portuguesa pensava a este respeito, mas também, sob pena de uma abordagem demasiado fragmentada da questão, inserir o problema do ónus da prova na questão mais geral dos princípios que devem estruturar o processo fiscal, com a inevitável contraposição entre as posições que têm dominado a jurisprudência e as que se defendem como mais ajustadas para a resolução destes mesmos problemas.

E por isso a tentação de passar de um trabalho estritamente monográfico para um outro, que, se à primeira vista pode dar ares de manual, nada mais é, no fundo, que uma outra monografia, com um objecto apenas um pouco mais dilatado.

Em vez de tentar determinar a quem se atribuir o ónus da prova, a questão de saber quais os tipos de acção que são uma consequência processual da atribuição da tutela constitucional a qualquer interesse legítimo ou direito do administrado. Em vez de um *corpus* jurisprudencial constituído pôr aquele escasso número de acordãos em que se colocou o problema da repartição do ónus da prova quando os factos eram incertos, todos aqueles que puderam ser recolhidos e onde se afloravam questões de direito processual fiscal.

E vem a talhe de foice esclarecer que essa recolha de jurisprudência, que se vai documentando nos vários capítulos deste livro, é apenas o início de uma indispensável pesquisa: se grande parte das soluções jurisprudenciais podem ser consideradas incorrectas, isso só pode explicar-se pelo isolamento teórico em que foram elaboradas.

A falta de atenção da doutrina, a escassa divulgação dos acordãos (como se poderá ver, fomos obrigados a citar numerosos ainda não publicados), a inacessibilidade e o atraso das publicações oficiais constituem uma quase denegação da velha regra da publicidade na administração da

justiça e um obstáculo ao enriquecimento teórico que o confronto de pontos de vista desencontrados sempre produz.

O estudo do processo fiscal tem, por isso, o seu ponto de partida na recolha crítica da jurisprudência existente. Digamos que é a partir dela que procurámos localizar as questões teoricamente mais importantes e cuja solução é a mais urgente.

Mas o roteiro da investigação impunha que se começasse por tentar resolver algumas questões necessariamente prejudiciais, como a de saber qual a relação existente entre a lei fundamental e o processo administrativo em geral e o processo fiscal em particular. E daí as consequências que as alterações constitucionais iniciadas com a revisão de 1971 da Constituição de 1933 e que culminaram com a revisão de 1982 da Constituição de 1976 tiveram sobre os direitos dos administrados e as formas de processo que as deverão concretizar.

O que envolve a abordagem de questões como a de saber se a teoria objectivista, que de forma mais ou menos implícita tem dominado parte da teoria processual administrativa, pode ser compatibilizada com a preocupação hoje generalizada de defender os direitos do administrado perante um Estado que aumentou de tamanho sem que tenha melhorado a sua eficiência ou o seu apego à justiça. E só depois de resolvidas estas questões sobre os princípios se poderá abordar outro tipo de problemas, como os que mais directamente se ligam com a especificidade do processo fiscal.

Mas procurou-se sempre passar directamente da elaboração dos princípios para as suas consequências práticas nos casos que localizámos. Para além de um certo número de questões em que os arestos citados servem apenas para ilustrar posições longamente firmadas na legislação, na jurisprudência e mesmo nalguma doutrina e que são incompatíveis com o actual ordenamento constitucional, como é o caso da tendência para evitar todas as controvérsias ligadas à quantificação dos impostos, com a limitação dos recursos à questão de saber se houve ou não preterição das formalidades legais.

E aqui pode dizer-se que esta crítica chega tarde: os documentos já publicados a respeito da reforma fiscal em curso parecem mostrar que a lei fiscal vai passar a conceder uma ampla tutela às garantias dos particulares. O que quer dizer que a concretização dos direitos constitucionais, que não foi feita pela actividade da jurisprudência, acabará por ser feita pela actividade do legislador ordinário.

Mas o risco de ser ultrapassado pelas mudanças legislativas é compensado pelo facto de ver consagrados nestes princípios que antes defendiam, além de que a reforma só pode ser bem compreendida depois de uma crítica sistemática dos princípios que veio substituir.

A ordenação dada a este trabalho pretende ser a concretização do que expusemos: começamos com uma breve comparação entre os vários sistemas

de contencioso tributário nos países que mais influência exercem entre nós e com a tradicional controvérsia entre juiz *ad hoc*/juiz comum, e passamos para a inserção do contencioso tributário dentro da questão mais geral dos litígios de direito público e para uma tentativa de construção dos vários tipos de acções em que se pode dividir o processo fiscal.

A questão dos limites do conhecimento do juiz fiscal, com menos importância do que as anteriores, é também abordada apenas por razões conjunturais: a forte tendência da lei portuguesa para a confinar dentro dos limites inadmissíveis, como já acima referimos.

Outros problemas, como os da articulação entre as acções que servem para determinar a existência ou inexistência do facto tributável e o processo de transgressão ou execução, são também tratados por serem importantes dentro da sistemática própria do direito processual fiscal português.

Lisboa, Outubro de 1987

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO (BREVE HISTÓRIA)

1.O Contencioso tributário como garantia da relação jurídica fiscal

A organização e a estruturação do contencioso tributário com a atribuição legal de competência a órgãos judiciais para o julgamento de litígios eventualmente surgidos entre o Estado na sua actividade de criação e a cobrança dos impostos e os sujeitos passivos das obrigações tributárias, se constitui do ponto de vista da evolução do Estado juridicamente estruturado, representa quanto à natureza da relação jurídica fiscal a passagem da relação de poder ou de supremacia especial (*Gewaltverhältniss*)¹ para uma relação jurídica.

Numa primeira fase, esta relação surgia como mera consequência para o cidadão da situação de um Estado detentor do *jus disponendi de rebus propriis civium, salutis publicae causa*², com o poder tributário a configurar um poder absoluto só tendencialmente limitado. Mas a relação jurídica tributária veio a tornar-se, ao passar a ser contida nos estritos limites do princípio da legalidade fiscal, uma relação de direito público, onde se pode desenhar com toda a nitidez um conjunto de direitos subjectivos atribuídos ao seu sujeito passivo, que exigem a tutela de um órgão jurisdicional independente que possa julgar da compatibilidade entre a actuação concreta da Administração e a previsão abstracta da lei.

¹ Para uma síntese da evolução do pensamento fiscal neste campo, ver Ayala, José Luis Perez de, *Potestad Administrativa y Relación Jurídica - La Potestad Administrativa como Relación de Poder*, REDFHP, 1969, p. 9. Como pontos determinantes na evolução doutrinal, Flume, Werner, *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Festschrift für Smend, Göttingen, 1952. De notar que a concepção da relação jurídica como relação de poder leva a considerar o contribuinte não como um cidadão mas como um súbdito. Tipke, Klaus, *Über Bühlér Lehrbuch*, Stu W, 1984, p. 370.

²- Como reflexo do *landesherrlichen dominium eminens*, ver Tremonti, Giulio, *Imposizione e Definitività nel Diritto Tributario*, Milão, 1977, p. 254.

A tutela da relação jurídica tributária vai, pois, exigir a criação de meios jurídicos que possam ser accionados pelo contribuinte, para que sempre que este considere que lhe foi atribuída uma determinada obrigação tributária sem que se verifique uma estrita conformidade com a lei - quer no que diz respeito ao *quantum*, quer ao *an*, da obrigação tributária - a estes possa recorrer. A disciplina de tais meios e dos órgãos jurisdicionais respectivos vai constituir o contencioso tributário quer no sentido da organização judicial, quer nas formas de obter o conhecimento da pretensão formulada pelo contribuinte para a anulação de uma dada obrigação tributária que se encontra em desconformidade com a lei.

2. *Tribunais ordinários ou tribunais fiscais?*

Mas se a necessidade de confiar a resolução dos litígios surgidos a propósito distribuição dos encargos tributários de acordo com os ditames do princípio do Estado juridicamente organizado conduz inevitavelmente à atribuição de competência a órgãos dotados do poder de produzir uma solução final para estes litígios, a forma e a natureza destes órgãos tem encontrado uma grande variedade de soluções.

De forma geral, poderemos, contudo, encontrar quatro tipos de soluções: a atribuição de competência para julgar das questões fiscais aos tribunais ordinários, uma vez que o imposto constitui uma restrição aos direitos patrimoniais dos cidadãos; a criação de uma ordem especializada dentro da organização judiciária e dedicada apenas ao julgamento de questões fiscais; a atribuição, dentro da solução francesa dos tribunais administrativos, de competência a órgãos da Administração, ainda que independentes e irresponsáveis, para o julgamento destas questões; e, finalmente, a atribuição, como um primeiro grau de jurisdição, de competência a certos órgãos da própria Administração financeira para sozinhos ou em comissões mistas de que fazem parte representantes dos contribuintes decidirem num primeiro grau de jurisdição sobre os problemas de determinação da matéria colectável³

A opção entre juízes especializados em matéria fiscal e julgamento das questões fiscais pôr juízes comuns constitui o ponto central das controvérsias que se têm verificado sobre a melhor forma de tutelar a legalidade fiscal e tem levado, nos principais sistemas jurídicos, a soluções que podemos qualificar de mistas.

Nos países de sistema jurídico anglo-saxónico, as soluções encontradas têm em geral tendido para confiar o julgamento das questões fiscais a órgãos

³ Para uma síntese das várias soluções para este problema, ver Allorio, Enrico, *Diritto Processuale Tributario*, Pagine Integrative, *L'Esperienza Comparata del Contenzioso Tributario*, Turim, 1962, p. 664.

especializados, mas atribuindo o recurso sobre questões de direito aos tribunais de recurso que encimam a ordem judiciária.

É o caso dos *commissioners* existentes na Grã-Bretanha: os *commissioners* são membros do Inland Revenue, cabendo-lhes decidir sobre os recursos dos contribuintes sempre que estes não aceitam a determinação do rendimento sobre o qual são tributados pela Administração. Sem serem dotados de garantias institucionais de independência, tendem a assumi-la como alguma coisa que decorre naturalmente das suas funções, julgando «em primeira instância» e procurando, normalmente com um certo grau de inflexibilidade, obter uma solução de compromisso ou, em termos processuais, a conciliação para as causas que lhe são submetidas. Das suas decisões cabe recurso para os tribunais comuns, ainda que não das questões de facto, mas apenas sobre um *point of law*⁴.

Uma organização semelhante encontra-se nos Tax Courts, que decidem litígios sobre a tributação federal nos Estados Unidos.

O contribuinte, perante uma dada liquidação (*assessment*), pode escolher uma das vias de jurisdição (*forum shopping*) criadas pôr lei; pode, depois pagar o imposto em causa, numa clara aplicação do princípio *solve et repete*, pedir a restituição do indevido perante o District Court ou o Court of Claims. Neste caso, uma vez que se verificou uma potencial lesão num direito subjectivo, tem perante si o recurso de uma acção perante os tribunais comuns para obter o seu ressarcimento.

Mas resta-lhe também o recurso para o órgão de tipo especial, cuja natureza de *administrative agency* ou de tribunal tem sido objecto de contravérsia, tal como continua a sofrer contestação a constitucionalidade da sua formação: os Tax Courts⁵. Neste caso o seu recurso tem efeito suspensivo, abdicando assim a Administração financeira, em relação ao contribuinte que aceitou que sua pretensão fosse julgada por um tribunal especializado, do seu privilégio quanto ao *solve et repete*.

Já no contencioso tributário francês, por razões de ordem histórica, encontramos uma divisão da competência entre o juiz ordinário e o juiz fiscal, feita em razão da matéria: na sua forma original, depois obscurecida por reformas posteriores, de acordo com um modelo a que nos referimos em pormenor mais à frente, dada a influência que exerceu sobre a organização

⁴ Davies, F.R. *Introduction to Revenue Law*, Londres, 1980, p. 29. Para uma descrição da evolução histórica do sistema dos *commissioners* e a sua ligação com a introdução do *income tax* no século XIX, ver Monroe, H.H., *Intolerable Inquisition? Reflections on the Law of Tax*, Londres, 1981, pp. 42 e segs.

⁵ Sobre o problema da natureza jurídica dos Tax Courts, ver Davis, Kenneth Culp, *Cases on Administrative Law*, Boston, 1951, p. 640. A constitucionalidade destes órgãos continua a ser debatida nos seus arestos, ainda que com jurisprudência firmada no sentido da sua constitucionalidade. Ver, pôr exemplo, United States Tax Courts Reports, 80, p. 1114. As várias opções processuais do contribuinte são descritas por Walz, Rainer, *Richterliche Rechtsfindung im Steuerrecht der USA*, Stu W., 1982, p. 3.

judicial portuguesa, encontramos atribuída à competência do juiz ordinário as questões ligadas aos direitos de registos, de selo, às contribuições indirectas e os impostos que estes estão conexos.

E encontramos atribuídas à competência do juiz administrativo, tendo como última instância de recurso o Conselho de Estado, as questões ligadas aos impostos directos e aos impostos sobre o *chiffre d'affaires*⁶.

Na Itália encontramos idêntica divisão de competências entre o juiz fiscal e o juiz ordinário, mas de acordo com a classificação elaborada pela dogmática italiana, consoante se trate de um interesse legítimo do contribuinte - caso em que a competência caberia ao juiz administrativo- ou diga respeito a um seu direito, cabendo nesse caso ao juiz ordinário⁷: mas com mais interesse para as linhas fundamentais de evolução do direito tributário deve ser referida a reestruturação, a partir de 1972, das *comissione tributari*, que um autor classificou de órgãos jurisdicionais com estrutura administrativa e que têm competência para conhecer, em primeiro e segundo graus de jurisdição, sobre grande parte, ainda que não sobre a totalidade, dos litígios fiscais⁸.

Nestas *comissione*, compostas simultaneamente de juízes togados e juízes laicos, bem como por membros nomeados pela Administração financeira, o que levantou larga polémica sobre a sua constitucionalidade⁹, procurava-se simultaneamente consagrar as garantias de independência e imparcialidade, ao mesmo tempo que se evitava confiar a totalidade das causas fiscais aos tribunais comuns, já suficientemente ocupados pôr outras formas de litigiosidade, e cuja não especialização dificultava grandemente o conhecimento das *questioni di semplice estimazione*, das quais não poderia haver apelo para os tribunais de recurso da jurisdição ordinária. O recurso para estes tribunais poderia ter lugar depois de uma sentença definitiva da comissão de segundo grau, com conhecimento das questões de direito, mas

⁶ Bern, Philippe, *La Nature Juridique du Contentieux de l'Imposition*, Paris, 1972, pp. 66 e segs. De notar que esta solução compromissória da existência de juízes fiscais e juízes ordinários resultou das hesitações da Assembleia Constituinte, que começou por pretender suprimir a multiplicidade de jurisdições características do Antigo Regime, mas hesitou quanto à amplitude das competências a conceder aos juízes ordinários.

⁷ A distinção, elaborada por Allorio, entre interesse legítimo e direito subjectivo fazia com que o juiz ordinário apenas pudesse ocupar-se das acções de reembolso em que, devido ao *solve et repete*, o contribuinte já tivesse pago, dispondo pois de um direito subjectivo a ser reembolsado. Tesauo, Francesco, *Profili Sistematici del Processo Tributario*, Milão, 1980, p. 39. *Processo Tributario*, RDFSFS, 1985, p. 43.

⁸ Tesauo, *Processo Tributario*, p. 37.

⁹ Michelli, Gian Antonio, *Corso di Diritto Tributario*, 7ª edição, Turim, 1985, p. 247. A constitucionalidade destas *comissione*, perante a unidade da ordem judiciária imposta pela Constituição italiana, deu origem a uma interminável polémica na jurisprudência e na doutrina italianas. Para o resumo da posição da não inconstitucionalidade que fez vencimento nos tribunais, ver Vella, Innocenzo Militeri Antonio, *Il Processo Tributario*, p. 3; Glendi, Cesari, *L'Oggetto del Processo Tributario*, Pádua, 1984, p. 32, nº18.

com exclusão das já referidas questões de determinação quantitativa da matéria colectável¹⁰.

Na República Federal da Alemanha, uma longa evolução histórica, em que houve lugar para vários tipos de soluções, levou, no domínio da presente Constituição, à criação de uma ordem de tribunais dotados de uma competência genérica para as questões tributárias, mas preenchidos pôr juízes de carreira e dotados de plenas garantias de independência¹¹.

Contudo, a crescente importância que têm assumido os problemas de direito constitucional financeiro na actividade tributária tem levado, um pouco como sucede entre nós, a que alguns dos mais importantes arestos sobre problemas jurídicos da tributação tenham sido da responsabilidade do Tribunal Constitucional- O *Bundesverfassungsgerichte*-, que exerce assim uma função de unificação das várias ordens jurisdicionais.

3. O modelo português de tribunais administrativos

Em Portugal, o modelo de organização judicial que vigorou até à recente publicação do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - Decreto-Lei n.º 129/84 de 27 de Abril - foi o da criação de tribunais fiscais como órgãos de competência específica dentro dos tribunais administrativos, por sua vez considerados órgãos da Administração, ao mesmo tempo que esta funcionava até uma certa fase como uma primeira instância de recurso, passando depois a dispor de funções auxiliares na administração da justiça.

Em relação ao modelo de jurisdição adoptado - veremos depois as particularidades existentes na jurisdição fiscal - verificou-se uma transposição para Portugal do modelo gaulês da criação de uma ordem de tribunais administrativos, em que a Administração a si própria se julga: e sendo a liquidação de um imposto, através da prática de um acto tributário, uma das formas pelas quais a Administração, com a prática de actos administrativos, afecta a esfera jurídica do administrado, criou-se dentro dos tribunais administrativos um corpo especializado de tribunais das contribuições e impostos, dotados de competência específica para algumas das questões materialmente tributárias.

A adopção dos tribunais administrativos com competência para julgar os litígios entre a Administração e os administrados - incluindo as questões fiscais - tem a sua génese histórica, devido a preponderância do modelo francês para a organização adoptada em Portugal, nas hesitações da Assembleia Constituinte francesa quando esta iniciou, em 1789, o debate

¹⁰Michelli, *Corso...*, p.254.

¹¹ Spanner, Hans. in *Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO-Kommentar*, FGO Einführung, na. 64, 1984.

sobre a nova organização judicial que deveria substituir as múltiplas jurisdições do Antigo Regime¹².

Nesse período, o julgamento das questões fiscais esteve confiado a uma multiplicidade de tribunais, consoante o imposto de que se tratasse, o que levava a que a opinião se pronunciasse de forma muito viva pela supressão das jurisdições de excepção e pelo estabelecimento da unidade da jurisdição; mas, apesar disto, a Assembleia acabou por se inclinar para a criação de dois corpos jurisdicionais: o dos tribunais comuns, encimados pela Cour de Cassation, e o dos tribunais administrativos, que vinham assim subtrair a Administração ao julgamento dos tribunais ordinários, e que vieram depois a ser encimados pelo Conselho de Estado.

No caso dos tribunais fiscais, o motivo da manutenção de uma jurisdição especial - para além dos clássicos argumentos sobre a especificidade dos litígios fiscais e da necessidade de que sobre eles se debruçassem juízes com formação especializada - foi a proposta de adopção de uma forma de tutela conhecida como a «justiça do Intendente»¹³, que pela ausência de custas e pela redução de formalismos judiciais tinha deixado uma impressão favorável junto dos contribuintes.

Os litígios fiscais no sistema do contencioso francês seriam assim julgados em tribunais especializados pertencentes à ordem administrativa. Mas não na totalidade: por motivos de ordem puramente histórica, e sem justificação teórica sustentável, os litígios resultantes dos impostos indirectos foram confiados a jurisdição ordinária¹⁴.

Em Portugal, também a multiplicidade de jurisdições, que, como vimos e pela má recordação que deixaram, constituía um dos principais argumentos contra a especialização dos tribunais fiscais na Assembleia Constituinte francesa e era motivo frequente para queixas dos povos em cortes¹⁵. E um

¹² Sobre estas douraduras hesitações da Assembleia Constituinte, ver Auby, Jean-Marie, e Drago, Roland, *Traité de Contentieux Administrative*, Paris, 1984, 1.º vol., p. 379.

¹³ Bern, *La Nature Juridique*, p. 73. E a antiga jurisdição do Intendente, por virtude da sua rapidez e da sua quase gratuitidade, tinha deixado uma boa recordação. De notar que a manutenção de um processo fiscal dotado de um grau de informalidade tão elevado quanto possível deve considerar-se como um dever do Estado em relação ao cidadão, no sentido de lhe garantir um acesso tão simples quanto possível aos meios de tutela judicial do seu direito. Pelo contrário, no processo civil a formalização existente pode ser considerada como a atribuição de determinadas responsabilidades ao autor em relação ao pedido que pretende ver considerado. Bruns, Rudolf, *Zur Struktur des Prozess, Festschrift für, Schimpler-Ripler*, p. 251

¹⁴ Bern, ob. cit., p. 79.

¹⁵ Em 1436, perante reclamações apresentadas pelo Porto nas Cortes de Évora contra a multiplicidade de juízes, o rei promete a supressão de parte deles, devendo apenas manter-se os juízes dos «feitos das sisas». Barros, Henrique da Gama, *História da Administração Pública em Portugal dos Séculos XII a XV*, 2.ª ed., Lisboa, 1950, tomo VIII, pp. 457 e 458. Também em 1459, perante as queixas contra a multiplicidade dos juízes, pedem os povos o aumento da competência dos juízes ordinários, pedindo

dos ramos especializados da função judicial eram os juizes encarregados das causas fiscais, como juizes das sisas, os juizes dos feitos de el-rei e os vedores da Fazenda¹⁶. Em particular, estes vieram a tornar-se, no reinado de D. Manuel I, simultaneamente os responsáveis pela administração financeira do reino e a última instância de decisão em matéria do que hoje chamamos o contencioso fiscal, numa manifestação muito marcada da clássica tendência medieval para acumular as funções de responsável directo pela arrecadação das receitas e juiz dos litígios fiscais¹⁷.

Mas a tendência para acumular num mesmo órgão funções jurisdicionais e funções executivas não cessou com a estrutura de divisão de poderes criada pelo liberalismo: um decreto de 1832 veio criar o Tribunal do Tesouro, que «deverá corrigir todos os abusos da administração da Fazenda, ou sejam, produtores de aumento ou de diminuição de renda»¹⁸. E isso mesmo aparece no já referido decreto de 1832, onde, juntamente com as funções judiciais já referidas, se lhe atribuem outras, como a da preparação do *budget (sic)*¹⁹.

O Tribunal do Tesouro Público, que tinha tomado o lugar do Tribunal do Conselho da Fazenda, extinto por um decreto apenas publicado em 1833²⁰, mantém-se, contudo, em funções até 1849, altura em que um novo decreto atribui a secção do contencioso do Conselho de Estado as funções que até esta fase lhe cabiam.

Num decreto publicado um mês depois, para regulamentar esta atribuição de competência contenciosa em matéria fiscal ao Conselho de Estado, encontramos descrita, com alguma minúcia, a regulamentação destas acções.

implicitamente a extinção dos juizes das sisas, mas com resposta negativa do rei quanto a estes. Ob. cit., IX, p. 450.

¹⁶ Martinez, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983, p. 389. A manutenção destes juizes da Fazenda Real, contra os pedidos dos povos, é também reafirmada pelo rei em 1498. Gama Barros, VIII, p. 458.

¹⁷ Torres, Ruy d'Abreu, «Vedores da Fazenda», in *Dicionário de História de Portugal*, vol. IV, Lisboa, 1971. Strayer, Joseph R. (in *As Origens Medievais do Estado Moderno*, Lisboa, s/d, p. 37), sublinha, ao falar do Estado medieval, que «as instituições eram pouco mais especializadas do que o seu pessoal. O mesmo homem podia ser simultaneamente juiz e cobrador das rendas; porém, quando actuava como juiz, utilizava determinados procedimentos e formalidades que não era obrigado a respeitar quando recebia as rendas».

¹⁸ Colecção de Legislação Fiscal, Relativa às Principais Contribuições Directas, Contabilidade Pública e à Organização e Administração da Fazenda Pública, coordenada por António de Assis Teixeira de Magalhães, tomo III, Coimbra, 1894, p. 186.

¹⁹ «Reformas da Fazenda, projectadas por Silva Carvalho, e abandonadas quando caiu o Ministério Carvalho-Rodrigo em 18 de Novembro de 1835», in *José da Silva Carvalho e o Seu Tempo - Documentos para a História Contemporânea*, por António Viana, Lisboa, Imprensa Nacional, 1891, II vol., p. 218.

²⁰ Colecção..., p. 186, nota.

Previamente-se dois tipos de recursos por parte dos contribuintes: para diminuição ou redução da «quota de lançamento» ou pela «repartição das contribuições directas do Estado». Para além de recursos por parte da Fazenda. Os recursos eram interpostos para os conselhos de distrito e, depois de julgados a esse nível, abria-se então a possibilidade de recurso para o Conselho de Estado²¹.

Este sistema iria durar até 1869, quando o decreto de 4 de Abril deste ano atribui competência para o julgamento de causas fiscais aos conselhos de direcção, constituídos pelo director-geral, que presidia as sessões, e pelos chefes das repartições de finanças, com recurso para o Conselho de Estado, nos termos do regulamento destes, contido no decreto de 9 de Janeiro de 1850.

E foi aprovada esta estrutura de contencioso fiscal: o julgamento pelos conselhos das direcções-gerais e conservado pelo decreto de 21 de Fevereiro de 1869, mas com os recursos a dirigirem-se não já para o Conselho de Estado, mas para o Supremo Tribunal Administrativo, mudança com um significado apenas terminológico.

Esta forma de organização contenciosa, que confiava à Administração a primeira instância de julgamento, e não conferindo por isso mesmo uma tutela efectiva aos direitos e interesses dos contribuintes, foi interrompida pela atribuição de competência ao juiz comum para julgar questões fiscais: um decreto de 10 de Dezembro de 1892 regula os recursos para o Supremo Tribunal Administrativo das sentenças proferidas pelos juizes de direito sobre reclamações relativas às contribuições directas do Estado, por parte dos escrivães da Fazenda ou delegados do procurador régio, ou por estes últimos para as contribuições de registo.

As primeiras reformas do contencioso fiscal realizadas durante o período republicano mantiveram o regime tradicional dos tribunais especiais para as questões fiscais, embora com prevalência absoluta da *jurisdiction contentieuse*: aos órgãos da Administração fiscal, como o chefe da repartição de finanças, continuava a pertencer o julgamento das questões sobre «o imposto do selo e o real de água e doutros em que presentemente intervenham». Os delegados do Procurador da República julgariam os processos sobre as contribuições de registo.

Alteração de maior vulto, com recolha do modelo de contencioso italiano, foi introduzida pela reforma de 1922, embora partilhando do mau sucesso dessa reforma, que tentou, sem o conseguir, a introdução do imposto pessoal sobre o rendimento e que veio a ser substituído pelo actual imposto complementar.

No artigo 74.º da Lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922, dispõe-se que «os processos relativos a todas as contribuições e impostos, exceptuadas

²¹ *Colecção...*, p. 201.

as execuções fiscais, passam a ser julgados nos concelhos e bairros de Lisboa e Porto por comissões de cinco membros, com recurso para os juízes de direito das barras respectivas».

Estas comissões tinham uma constituição que parecia destinada a conferir-lhe alguma independência institucional, uma vez que a Administração tinha nelas uma maioria de membros, mas não uma maioria de membros da Administração fiscal: eram compostas pelo delegado do procurador da República, um conservador do Registo Civil, um chefe de repartição de finanças e dois delegados dos contribuintes.

As duas grandes alterações do sistema, que parecem inspirar-se no sistema do contencioso tributário italiano, eram a criação de uma primeira instância, administrativa, mas com alguma independência, destinada a uma primeira apreciação das questões fiscais. E no conhecimento, em segunda instância, das questões fiscais por juízes comuns, a quem era dada assim competência para o julgamento das questões fiscais.

O sistema, tal como o conjunto da reforma, não logrou impor-se. O julgamento das questões fiscais por juízes comuns, com as tradicionais dificuldades destes, tende a levar uma maior demora no conhecimento das causas, com a imparcialidade que deveriam assegurar a ser contrariada pelo seu afastamento destes assuntos²².

A fase seguinte, do contencioso tributário marcou, através do Decreto n.º 10 233, de 27 de Outubro de 1924, o regresso ao sistema tradicional de conhecimento do caso em primeira instância pelo chefe da repartição de finanças, embora se mantivesse a intervenção do delegado do procurador da República nos processos de contribuição de registo. E esta forma veio manter o Decreto n.º 16 733, em 1929, dando ao contencioso tributário a forma que teve até a recente publicação do ETAF: conhecimento em primeira instância pelo chefe da repartição de finanças, que com a publicação do Código do Processo das Contribuições e Impostos e a Organização da Justiça Fiscal passou para a posição híbrida de juiz-auxiliar, com recurso para a segunda instância, composta por juízes especializados, mas com menores garantias de independência que os dos tribunais comuns, e para o STA.

Atingia-se assim a fase da criação de juízes fiscais, com garantias de especialização, mas sem suficientes garantias de independência. Com a manutenção de uma articulação funcional entre os tribunais e a Administração fiscais, que não garantiam a plena imparcialidade da função judicial. E um Ministério Público das contribuições e impostos organizado como mera duplicação processual da Direcção-Geral das Contribuições e

²² Mas no regime anterior também havia reclamações, por se confiarem julgamentos de causas fiscais, por vezes importantes, a tribunais formados por pessoas sem formação jurídica. V. Salazar, António de Oliveira, em «Simulação de valor-juízo competente. Anotação de jurisprudência crítica», *Boletim da Faculdade de Direito*, ano IX, p. 233.

Impostos, em cuja estrutura hierárquica estava integrado, e sem qualquer independência em relação a esta.

4. *Controlo judicial e a justa distribuição dos encargos tributários*

Na visão tradicional da divisão dos poderes, ao legislador ordinário incumbia na totalidade a preocupação com realização da justiça e da equidade na distribuição dos encargos tributários. Na lei ordinária, que o juiz se limitava a explicar sem cuidar das suas consequências na generalidade dos casos ou perante algumas situações concretas, estava totalmente contida a resolução dos principais problemas da concreta realização do direito.

Na situação actual não podemos limitar a tão pouco a tarefa dos tribunais e as suas responsabilidades de aplicadores do direito: o aumento da carga tributaria, a multiplicação dos factos tributáveis, a tentativa de fazer corresponder de forma cada vez mais exacta os encargos tributários a capacidade contributiva de cada contribuinte vem colocar novos e mais delicados problemas jurídicos.

A necessidade de assegurar um controlo jurídico para a crescente penetração do património e mesmo na esfera privada do cidadão, implicada pela actividade da cobrança dos impostos, levou, quanto a forma e estrutura, a lei fiscal à positivação de alguns princípios fundamentais que, recolhidos na lei fundamental, se vêm por esta forma impor não só ao legislador ordinário, mas também aos tribunais, que não podem nos seus julgamentos «aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados» (artigo 207.º da CRP).

A distribuição dos encargos tributários torna-se por esta feita uma operação que inclui, no seu momento fundamental, um *dictum* do legislador constitucional (*Dictum des Grund-gesetzgeber*)²³, quando a lei constitucional contém - como sucede nos artigos n.ºs 106 e 107 da CRP - um conjunto de valorações que se dirigem quer ao legislador ordinário, quer a Administração, que terá de fazer uma aplicação conforme com a Constituição, quer, com maior relevo ainda, aos tribunais, que terão de averiguar não só da conformidade entre a interpretação da lei feita em cada caso concreto pela Administração e a lei, quer da própria conformidade entre a lei ordinária e os imperativos constitucionais sobre o seu conteúdo. A Constituição será, pois,

²³ Tipke, Maus, *Rechtsetzung durch Steuergerichte und Steuerverwaltungsbehörden*, Stu W., 1981, p. 192, nota 24. A concepção dominante nos arestos do BVferG, proveniente de Bülher, era contudo que a lei fiscal constituía um *dictum* do legislador ordinário. Ver Halin, Hartmuth, *Die Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung und der Tatbestandsmässigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlim, 1984, p. 26.

neste campo e com particular intensidade, uma tarefa dos tribunais²⁴, não só pela dignidade constitucional que assumem os princípios a que se submete a lei fiscal, mas também pelo próprio imperativo constitucional de que a aplicação da lei fiscal seja feita sem uma restrição ilegítima dos direitos e liberdades fundamentais do cidadão.

E isto porque, constituindo a Administração fiscal, por força das tarefas que constitucionalmente lhe incumbem, uma actividade que vai necessariamente restringir a esfera de actuação privada dos cidadãos²⁵ (tendo por isso a natureza de uma *Eingriffverwaltung*), caberá aos tribunais resolver litígios que serão normalmente uma divergência Administração-contribuinte sobre o conteúdo exacto das suas obrigações directamente fiscais, ou outras que com estas sejam conexas e estejam também ligadas a actividade da cobrança dos impostos.

Nomeadamente e aos tribunais que caberá em muitos casos pronunciar-se sobre as zonas menos nítidas da extensão dos tipos fiscais criados pela lei, ou sobre as formas que assumem a concretização dos conceitos indeterminados ou das cláusulas gerais a que a lei fiscal recorre para a quantificação da matéria tributável, ou para se assegurar da possibilidade da sua determinação. E aqui está em causa não apenas a interpretação que pela Administração fiscal é dada aos conceitos indeterminados, como os próprios limites que tem de ser colocados à indeterminação ou acuidade dos conceitos utilizados pelo legislador ordinário, para que não seja posto em causa o princípio da segurança jurídica, que tem assento constitucional por decorrer directamente do princípio da legalidade fiscal.

Cabe, pois, aos tribunais um papel essencial de definição do corpo de princípios que delimitam o complexo de poderes do Estado e deveres do cidadão no campo da cobrança dos impostos, não apenas numa mecânica subsunção do facto à norma, mas num movimento mais vasto de integração jurídica e de elaboração de princípios gerais a partir de casos concretos, que é uma das características da actividade judiciária.

Citemos apenas, a este respeito, os arestos do Tribunal Constitucional italiano, que puseram termo a tributação conjunta dos cônjuges em impostos

²⁴ Como consequência da «racionalidade sistemática do direito», Esser, citado por Castanheira Neves, in *O Instituto dos «Assentos» e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais*, Coimbra, 1983, p. 215, nota 478.

²⁵ Na medida em que o lançamento e a cobrança dos impostos vem sempre afectar a esfera individual dos contribuintes. Weber-Grellet, Heinrich, *In Dubio, Pro quo?*, Stu W., 1981, p. 51. O que justifica a necessidade de lei em sentido formal - ou a delegação da competência parlamentar - para a legitimar. V. Xavier, Alberto, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, 1972, p. 285.

de rendimentos²⁶, a actividade dos tribunais fiscais e do Tribunal Constitucional alemão na definição dos limites constitucionais à retroactividade das leis fiscais, ou à analogia em matéria fiscal²⁷, ou as decisões dos tribunais supremos norte-americano ou inglês sobre a admissibilidade do planeamento fiscal ou sobre a utilização pela lei das chamadas cláusulas antievituação (*anti-avoidance*)²⁸.

Por isso se pode afirmar, quer pelo esgotamento do positivismo jurídico, quer pela crescente complexidade da lei fiscal - e até pela ligação existente entre os dois fenómenos -, não ser possível hoje afirmar validamente que «a missão dos tribunais é fazer cumprir a lei, tal como nelas se contêm, dentro dos limites da sua competência que a lei lhes merece, sem se preocuparem com as consequências provenientes da dureza ou das injustiças da lei»²⁹.

A assunção plena da função judicial, particularmente depois das garantias institucionais da independência e liberdade decisória, vai pois implicar a sua co-responsabilização na descoberta e realização de um direito justo e na concretização das valorações constitucionais, também no campo da justiça fiscal.

²⁶ Decisão publicada e comentada na *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze*, Junho de 1977. Sobre esta questão, ver, do autor, «O imposto complementar como imposto de rendimento», *Revista Jurídica*, n.º 4, Março-Maio de 1984, p. 210.

²⁷ Sobre estas questões, ver, do autor, *A Segurança Jurídica no Estado Social do Direito - Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade em Direito Tributário*, CCTF, Lisboa, 1985. Sobre estas questões e além da bibliografia aí citada, ver também a recolha de textos editada por Klaus Tipke *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, Colónia, 1982, onde se confrontam várias posições sobre os limites da construção jurídica no direito fiscal. A revista *Hacienda Pública Española* dedicou também, no seu n.º 86 de 1984, um conjunto de estudos à admissibilidade da analogia no direito tributário.

²⁸ Sobre isto, ver também a obra citada, *Segurança Jurídica no Estado Social do Direito*. Para o problema mais geral do desenvolvimento dos princípios gerais da fiscalidade norte-americana por acórdãos do Supremo Tribunal, ver Schwartz, Bernard, *A Commentary on the Constitution of the United States*, Nova Iorque, 1963, capítulo «Taxation and other Fiscal Powers», pp. 149 e segs.

²⁹ Acórdão do STA de 8-1-1930, recurso ordinário n.º 2966. Mas se esta afirmação se explica pela época em que foi proferida, já o mesmo não se poderá dizer da anotação de Teixeira Ribeiro a um acórdão do STA, onde se procura limitar uma notória injustiça resultante da aplicação do artigo 30.º do Código da Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações. Nesta se afirma que «a aplicação do artigo 30.º leva a situações injustas». (...) «Mas, ainda quando tal sucede, não pertence aos tribunais, como já temos acentuado aqui, a revogação de leis injustas» (*RLJ*, 118, p. 253). Não podemos desenvolver aqui a questão, mas o problema não tem, contudo, uma simplicidade tão grande como se pretende fazer crer. Sem subscrever a argumentação do STA, não cabe dúvida da legitimidade do seu esforço para conseguir uma interpretação constitucionalmente conforme da norma em causa.

Capítulo II

A CONTROVÉRSIA ESTADO-CONTRIBUINTE

1. O processo fiscal como um litígio de direito público

O contencioso tributário, quer no seu aspecto central de meios concedidos ao contribuinte para pôr em causa uma dada aplicação da lei realizada pela Administração, quer como processo de transgressão em que a Administração reage contra uma violação de um dever que a lei impõe ao contribuinte, quer no processo de execução onde se procede à cobrança coactiva de um crédito do Estado, constitui sempre um litígio de direito público.

É-o no caso do processo de impugnação porque aí se discute a legalidade de um determinado acto tributário: o tribunal vai, nesse caso, apreciar de forma definitiva se existe uma conformação entre todos os momentos do processo, por vezes complexo¹, que vai terminar na liquidação, e a previsão abstracta da lei fiscal: trata-se, por um lado, de saber se ficou suficientemente comprovado a existência dos elementos materiais do tipo fiscal – ou, por outros termos, se se verificou ou não um determinado facto tributário; e de verificar, abordando a questão por um outro ângulo, se existe ou não uma conexão entre um certo facto tributário e a pessoa de um certo contribuinte, ou seja, se se verifica ou não o elemento pessoal do tipo. E pode estar em discussão se uma certa realidade social, de cuja verificação e conexão pessoal com um determinado contribuinte não restam dúvidas, constitui ou não um facto tributável.

Em todos estes casos o que se discute é sempre a consequência de uma dada lei fiscal, promulgada para fazer face às necessidades financeiras do Estado ou para satisfazer algum outro fim que encontrou acolhimento na lei: estamos, por isso, perante um litígio de direito público porque é da conformidade com a lei de uma relação de direito público – ao invés de uma relação de direito privado – que se trata sempre². E isto porque na aplicação das leis tributárias o Estado actua sempre como titular do poder tributário ou,

¹ De notar que a necessidade de salvaguardar a legalidade e de obter uma decisão imparcial conduz em muitos casos a um esquema processual complexo, cujas formalidades legais não podem ser preteridas.

² Sobre a ligação entre a natureza do litígio e os princípios processuais, ver Weber-Faz, Rudolf, *Grundzüge des allgemeinen Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland*, Tubingen, 1979, p. 192. Sobre a diferença entre litígios privados e litígios de direito público (*öffentlich-rechtliche Streitigkeiten*), ver Ule, Carl-Herman, *Verwaltungsprozessrecht*, 4ª ed., Berlim, 1966, p. 34.

usando uma expressão mais controversa, como titular da soberania fiscal³ (*Hoheitsträger*⁴): e por se tratar de um litígio de direito público subordinado à realização de um interesse público, que é o da justa distribuição dos encargos tributários, vai ser dominado por um conjunto de princípios estruturantes distintos dos que regem o direito processual civil.

E isto sucede nas várias formas que assume o processo fiscal. No caso da acção de impugnação, onde, por estar em causa a existência ou não existência de uma obrigação tributária, se pode localizar o núcleo central do processo contencioso tributário e os processos de transgressão ou de execução: nestes dois processos, onde se pode em certos casos discutir a existência da obrigação fiscal, no caso de se não ter já verificado a preclusão desse direito do contribuinte, encontramos no primeiro uma actividade materialmente fundamentada pelo *jus puniendi* do Estado, no segundo a possibilidade que lhe é dada de satisfazer o seu crédito através da execução do património do devedor, reagindo, *in executivis*, ao incumprimento deste.

E como todos eles se encontram teleologicamente orientados no sentido da realização do mesmo interesse público, podemos considerar que se encontram fundamentalmente dominados pelos mesmos princípios processuais: mas no caso da acção de transgressão, onde se confundem o exercício do poder tributário do Estado e o de uma acção com carácter penal, a necessidade de acautelar os direitos dos cidadãos vai tornar necessária uma recepção plena dos princípios que regem o processo penal, com tudo o que isso significa quer para os deveres que incumbem aos tribunais, quer pelo carácter mais limitado dos poderes que a estes podem ser atribuídos.⁵

2. O princípio da legalidade fiscal e o princípio da verdade material

O princípio da legalidade, que tem uma função essencial na estruturação das normas básicas do direito fiscal – constituindo um verdadeiro princípio comum a todos os ordenamentos jurídicos assentes na limitação jurídica dos

³ O conceito de soberania é considerado por alguns autores como coerente apenas com o conceito de Estado absoluto e incongruente com o princípio do Estado constitucional, baseado na inexistência de poderes absolutos. Ver Bereijo, Alvaro Rodríguez, *Introducción al Estudio del Derecho Financiero*, Madrid, 1976, p. 213. Mas esta crítica não parece exacta, se usarmos soberania apenas, no sentido geral, como expressando a «unidade jurídica do poder estadual» (Zippeliuus, Reinhold, *Teoria Geral do Estado*, tradução de António Cabral de Moncada, Lisboa, 1984, p. 60).

⁴ Bachof, Otto, «Über öffentliche Recht», in *Wege zum Rechtsstaatausgewählte Studien zum öffentlichen Recht*, Königsstein, 1979, p. 374

⁵ O que quer dizer que, num processo de transgressão, o ónus da prova dos factos que a constituem cabe necessariamente, e sem mais problemas a considerar, à Administração, ao contrário das dificuldades que esta questão levanta no processo de impugnação, como veremos adiante.

poderes do Estado - , tem, necessariamente, os seus reflexos nos princípios ordenadores do contencioso tributário.⁶

Procedendo a uma distinção entre a situação existente no processo civil – que constitui conceitual e cronologicamente uma matriz de onde se forma destacando as demais formas de processo⁷ – verificamos que o processo tributário, quer quanto ao procedimento gracioso de liquidação, quer no processo gracioso de reclamação, quer no processo contencioso, se encontra teleologicamente orientado no sentido de obter uma distribuição dos encargos tributários nos termos da previsão legal.

Ao contrário do processo civil, criado para a solução de litígios de natureza privada constituindo por isso o prolongamento da autotutela dos interesses privados, o processo tributário existe para a tutela do interesse público, que consiste na realização da tributação de acordo com a lei. E por isso todo o contencioso tributário se deve encontrar ordenado para proporcionar aos contribuintes uma tutela contra a possível violação dos seus direitos por parte da Administração.

A natureza dos litígios que se propõe derimir e a necessidade de obter formas de limitar juridicamente a intromissão do Estado na esfera jurídica dos particulares vêm atribuir aos princípios ordenadores do processo fiscal – tal como todo o contencioso administrativo – uma particular preponderância das normas com dignidade constitucional.

Estão em jogo, neste caso, os direitos e garantias do administrado em relação à actividade estatal. A criação de obrigações tributárias aos cidadãos integra-se na *Eingriffverwaltung*; ela é *de per si* e pela própria natureza da sua actuação algo que vem restringir e limitar o interesse dos particulares.

E daí que – contrariamente ao que sucede no processo civil, marcado pelo princípio do dispositivo e pelo ónus atribuído aos particulares de carregarem para o processo os factos sobre que vai incidir o veredicto judicial, corporizado na velha máxima *dabo mihi factus, dabo tibi jus* – no processo fiscal valha, quer para a Administração quer para o tribunal, o princípio do dever da averiguação oficiosa dos factos relevantes.

Ou seja, do princípio da legalidade fiscal decorre naturalmente o princípio da verdade material como objectivo do processo fiscal, sob pena de os órgãos da Administração, a quem cabe o cumprimento do imperativo constitucional

⁶ Ao contrário do que sucede no processo civil, onde o ordenamento constitucional tem uma reduzida influência, o estatuto do Estado assume uma influência determinante nos modos de processo que vem concretizar o Estado de Direito. Ver Machete, Rui Chancerelle de, «Contencioso Administrativo», *Dicionário Jurídico da Administração Pública*, vol II, p. 683. No mesmo sentido, Mühl, Otto, *Verhältniss von Recht und Wirtschaftrecht*, FS für Johannes Bärmann, Munique, 1975, p. 688.

⁷ Como faz notar Allorio (in *Diritto Processuale Tributario*, Turim, 1962, p. 48), o «diritto processuale civile ha dalla sua una secolares priorita storica», porque constitui uma ideia recente e a concepção da resolução por via judicial dos litígios entre o administrado e o Estado.

expresso com particular vigor no artigo 106.º, n.º 3, que atribui a cada cidadão o direito de pagar apenas os impostos que «tenham sido criados nos termos da lei e cuja liquidação e cobrança» se façam nas formas «prescritas pela lei», deixarem por cumprir as obrigações que constitucionalmente lhes são atribuídas. A tramitação do processo fiscal na sua concepção mais ampla, que abrange necessariamente o processo gracioso de formação do acto tributário e o contencioso tributário onde se vai ajuizar da conformidade com a lei do primeiro, estará portanto ordenada com vista à descoberta da verdade material⁸.

3. O princípio da investigação (Untersuchungsgrundsatz) no processo fiscal

A necessidade de ordenar a tramitação processual com vista à determinação da verdade material vai ter, por este modo, influência decisiva nos princípios ordenadores do contencioso tributário, que não poderá reger-se pelo princípio do dispositivo, como sucede no processo civil.

E o princípio da investigação vai abranger o princípio da inquisitorialidade⁹, quanto à determinação dos factos relevantes e acerca do conhecimento dos quais o tribunal se encontra numa situação de poder-dever, e o princípio da oficialidade, na medida em que os participantes do processo só de forma muito limitada podem dispor sobre a sua marcha: não terão lugar no contencioso tributário institutos como a condenação de preceito, que desempenha um papel fundamental no contencioso civil.

Mas o princípio da investigação não tem também uma aplicação irrestrita no processo fiscal. O funcionamento de regras de preclusão e de caducidade vai limitar as possibilidades de conhecimento do tribunal, uma vez que irá tornar definitivos quer o acto tributário na sua totalidade, quer alguns dos

⁸ É nomeadamente a posição que entre nós defendeu Alberto Xavier no *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 147 e segs., sem contudo abordar expressamente o problema do contencioso. Sobre a posição actual da doutrina alemã a este respeito ver, por exemplo, Wallis, *Der Untersuchungsgrundsatz – Begriff, Inhalt und Abgrenzung in AO-Komentar*, de Hübschmann-Hepp-Spitaler, Outubro de 1983. Note-se que os problemas que se colocam para a definição dos princípios estruturantes do contencioso tributário tendem a reproduzir a questão mais geral dos princípios que dominam o processo administrativo (ver Ule, C. H., *Verwaltungsprozessrecht*, p. 83).

⁹ A doutrina portuguesa, na esteira da italiana, tem reconhecido que o processo fiscal é dominado pelo princípio do inquisitório, no sentido em que nós utilizamos o conceito de princípio da investigação, mas sem retirar daqui as necessárias consequências. Ver, a este respeito, Carvalho, Ruben A. de, e Pardal, Francisco Rodrigues, *Código de Processo das Contribuições e Impostos (Anotado e Comentado)*, pp. 223 e 255. No mesmo sentido, Sousa, Alfredo José de, e Paixão, José da Silva, *Código do Processo das Contribuições e Impostos*. Sobre a posição da doutrina italiana que, considera que os poderes de averiguação da primeira instância fiscal são idênticos aos da Administração, ver Tesauro, Francesco, *Processo Tributário*, RDFSF, 1985, p. 56.

seus elementos. Se, por exemplo, não tiver havido oportunamente recurso de um facto prejudicial, como uma avaliação feita por uma comissão que para isso dispõe de poderes, tal questão não poderá ser posteriormente suscitada, sanando-se tal irregularidade dentro do prazo previsto pela lei, uma vez que neste caso os imperativos de justiça cederam perante a necessidade de conferir estabilidade a uma decisão administrativa.

A existência destes princípios ordenadores do campo do processo fiscal constitui uma mera consequência processual dos princípios fundamentais do direito constitucional financeiro, que depois da criação do Estado de Direito, ou *État constitutionnel*, se transformaram em normas de direito comum em todos os Estados onde se aceite de forma irrestrita o princípio da limitação jurídica do poder político.

Para além das formas específicas que assume a concessão de tutela aos direitos dos contribuintes através desta ou daquela forma de organização judiciária ou de estrutura das acções, em todos os ordenamentos jurídicos estruturados segundo os princípios fundamentais do Estado de Direito poderemos encontrar um corpo comum de princípios com a mesma intencionalidade e que se destinam a tutelar os direitos subjectivos dos contribuintes¹⁰.

E esta posição representa a definitiva ultrapassagem de conceitos que vêm na cobrança de impostos feita pelo Estado uma actividade orientada pela finalidade de maximização das receitas, contando de antemão com a possível resistência do contribuinte. Ou, na expressão pitoresca da comissão que em 1926 estudou a reforma fiscal, precisamente ao abordar a questão do contencioso das contribuições e impostos, «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»¹¹. Pois, na verdade, estando a partilha dos encargos

¹⁰ Para uma síntese deste comum imperativo da *rechstaatliche Grundordnung*, ver Weber-Faz, Rudolf, *Grundzüge des allgemeinen...*, p. 32, ou a monografia de Hahn, Hartmuth, *Die Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht*, Berlim, 1984, *passim*. Anteriormente, esta questão tinha constituído o fio condutor da obra de Victor Uckmar *Principi comuni de Diritto Costituzionale Tributario*, Pádua, 1959.

¹¹ A expressão pode considerar-se representativa para a doutrina da época por o seu presidente e relator ser António de Oliveira Salazar. Ver «As reformas tributárias de 1922 e 1929», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, p.165. De notar que o uso da expressão «fisco», neste contexto, pode considerar-se significativa, se nos recordarmos que no período designado por Estado de Polícia, por se considerar que o Estado jamais poderia ser demandado pelos particulares, se separava deste o Fisco, com personalidade de interesse privado e capaz de entrar em comércio jurídico com os particulares, defendendo interesses «privados» do Estado (ver Soares, Rogério Ehrhardt, *Interesse Público, Legalidade e Mérito*, Coimbra, 1965, p. 61). O conceito tem sido modernamente usado para caracterizar o Estado enquanto credor ou devedor, ou nas suas relações patrimoniais (Binder, Bruno, *Der Staat als Trager von Privatrechten*, Viena, 1980, p. 53).

fiscais estritamente determinada pela lei, do primado do direito decorre necessariamente que o interesse público será tanto mais obtido quanto mais conforme se revelar a concreta distribuição dos impostos, com a abstracta previsão legal.

Daí que se não possa encontrar suporte legal para um interesse fazendário de maximização de receitas, nem se possa considerar digno de tutela jurídica um suposto interesse dos particulares em pagar o menos possível. É certo que a criação, através da lei, de um determinado encargo tributário, que vai na sua previsão abstracta legitimar futuramente transferências patrimoniais do contribuinte para o Estado, constitui uma restrição aos seus direitos patrimoniais, o que representa, *de per si*, uma restrição ao interesse privado de manutenção e acréscimo do património, a que é conferida tutela constitucional através da concessão do direito de propriedade¹². Mas não pode confundir-se a arbitragem exercida pelo legislador entre este interesse em manter um dado património a que é atribuída tutela jurídica e a necessidade de assegurar ao Estado recursos para a prossecução destes fins, e a actividade administrativa necessária ao cumprimento da lei.

¹² Como faz notar Kirchhof in *Verfassungsrecht und öffentliches Einnahmesystem, Staatfinanzierung in Wandel*, ed. Por Karl-Heinrich Hansmeyer, Berlim, 1982, p. 34, é da proibição constitucional da apropriação estatal da propriedade que resulta a necessidade de obter recursos através de uma partilha dos rendimentos.

Capítulo III

REVISÃO, RECLAMAÇÃO E RECURSO CONTENCIOSO

1. Revisão oficiosa e reclamação do contribuinte

Estreitamente conexas com os meios contenciosos pelos quais se procura garantir os direitos subjectivos e os interesses legítimos dos contribuintes estão a revisão oficiosa dos actos tributários feita a favor do contribuinte e a reclamação ordinária ou extraordinária.

A diferença fundamental entre a revisão oficiosa de um acto tributário feita officiosamente por a Administração ter constatado que foi liquidada a um determinado contribuinte uma quantia superior a que de direito lhe cabia e a reclamação é que esta origina uma alteração ou anulação de um acto tributário mediante um impulso processual que cabe ao contribuinte, ao passo que a revisão é uma medida de autocontrolo da Administração¹. Verificando que uma liquidação carece de conteúdo legal e que isso vai lesar os direitos subjectivos do contribuinte, a Administração encontra-se constituída no dever de anular a liquidação, independentemente de qualquer iniciativa deste².

O dever de proceder à revisão do acto tributário decorre, tal como sucede com os princípios fundamentais do processo fiscal, do dever de imparcialidade e de estrita conformação com a lei que dominam todo o processo fiscal. Mas se através do reexame desta ou daquela liquidação pode a Administração constatar que violou direitos dos contribuintes, a tendência normal será para a ausência de reexame dos actos tributários, uma vez praticados; desde a estabilidade que se procura obter para os pronunciamentos da Administração³ até à tendência para a inércia que

¹ Autocontrolo que implica uma auto-iniciativa da Administração. Wolff-Bachoff, *Verwaltungsrecht*, Munique, 1976, III, p. 398.

² Sobre o dever que incumbe à Administração de revogar os actos ilegais, ver Andrade, José Robin de, *A Revogação dos Actos Administrativos*, Coimbra, 1969, e Pinto, Maria da Glória Ferreira, *Considerações sobre a Reclamação Prévia ao Recurso Contencioso*, Lisboa, 1980.

³ Sobre o permanente conflito entre o interesse existente na estabilidade da ordem jurídica e o da reposição da legalidade através da eliminação de actos antijurídicos, ver Kruse,

acompanha a actividade burocrática, tudo se conjuga para tornar a revisão dos actos tributários a excepção e não a regra.

Necessário se torna, portanto, criar outras formas, para além da contenciosa⁴, de assegurar o reexame dos factos tributários, sem a inevitável morosidade do processo contencioso, ainda que sem a garantia de pré-ordenação em relação a uma certeza final que caracteriza este.

Deveremos, portanto, estudar aquilo que a lei designa como «processo gracioso», como contraposição a processo contencioso, a especificidade própria dos institutos de reclamação ordinária e extraordinária e também a articulação existente entre os processos graciosos e contenciosos.

2. Os aspectos fundamentais do processo gracioso

O processo gracioso foi estruturado pelo Código do Processo das Contribuições e Impostos como um tipo de relação processual isento de formalismos e de custas, de molde a que o contribuinte pudesse obter justiça, sem que lhe fossem atribuídos especiais ónus ou encargos processuais.

A ênfase dada a esta forma rudimentar de garantia da relação jurídico-tributária - a apreciação da legalidade do comportamento da Administração está confiada ao mesmo órgão da Administração que é responsável pela produção do acto tributário - só pode entender-se dentro do contexto global de uma recepção incompleta e deficiente dos princípios do Estado juridicamente organizado, que levava a dar a primazia ao processo

Derecho Tributario, p. 399. Na verdade, o problema da revisão centra-se numa relação de tensão (*Spannungverhältnis*) entre, por um lado, o imperativo da correcção jurídica em sentido material de decisão em concreto e da segurança jurídica individual, bem como da permanente conflitualidade potencial do princípio da legalidade e da tutela da confiança. Ver Weber-Fas, Rudolf, *Grundzüge des allgemeine Steuerrecht des Bundesrepublik Deutschland*, Tübingen, 1978, pp. 170 e 171. Problema que é reflectido pela Ley Generale Tributaria, no seu artigo 8.º (Garcia, Eusebio Gonzales, «La Revisión de Actos Tributarios en Via Administrativa», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1980, p. 285. Sobre o mesmo assunto, ver as consequências que os deveres administrativos do reexame e da inspecção tem sobre a estabilidade dos actos administrativos (v. Tremonti, Giulio, *Imposizione e Definitività nell Diritto Tributario*, Milão, 1977, p. 337).

⁴ A questão da articulação entre o instituto da revisão oficiosa e o recurso contencioso, embora menos importante que o das relações reclamação-contencioso, foi resolvida por um acórdão da segunda instância (caso Produtos Corticeiros Portugueses, SARL, CTF, 313-315, p. 400), no sentido que da revisão do acto se conclui a inutilidade da instância. Mas, para evitar uma «violência», considera o «articulado superveniente» como petição de impugnação, a apresentar tempestivamente na primeira instância. Para evitar esta interpretação demasiado lata dos prazos para interposição de acções, parece ser preferível aceitar a mudança do acto tributário, no decorrer da impugnação, como expressamente prevê a lei processual alemã. Ver Hahn, Hartmuth, *Die Anderung des Verfahrengegenstand (§ 68 FGO)*, Stu W, 1974, p. 164.

gracioso como forma essencial de tutela⁵. Ou seja, a mesma concepção que levava a considerar os tribunais administrativos como órgãos da Administração e que aceitava a livre escolha dos juízes pelo ministro das Finanças levava a considerar a reclamação junto da entidade competente pela produção do acto tributário como a forma normal de obter a anulação, total ou parcial, do mesmo.

Mas, independentemente destas circunstâncias, o CPCI reconhecia no processo gracioso algumas das características que terão de enformar o processo fiscal - contencioso ou gracioso - no seu conjunto, sob pena de uma virtual *denegatio justitiae*, pois, ao invés do que se passa no processo civil, não pode o contencioso tributário assentar no postulado da igualdade das partes.

O dever que incumbe à Administração de actuar enquanto titular de poderes no quadro de uma relação jurídica criada e definida por lei, em que se atribuem deveres e direitos recíprocos ao Estado e ao contribuinte, não pode fazer esquecer que é do Estado que emana o ordenamento jurídico que vem disciplinar a relação, que o Estado dispõe de uma máquina administrativa especializada, assegurando assim uma vantagem sistemática em relação ao contribuinte.

A formalização das relações processuais, em grau semelhante ao que se passa no processo civil, que podem levar a que uma das partes perca a acção por ter não adoptado o comportamento processual mais adequado a defesa dos seus interesses, não pode, pois, ser aceite no processo fiscal: a luz desse princípio teremos de interpretar o artigo 78.º do CPCI, quando este caracteriza o processo gracioso como um processo dominado pelos princípios da «simplicidade de termos e brevidade das resoluções», «dispensa de formalidades essenciais», «isenção de custas e selos salvo os dos requerimentos e documentos». Já com diferente natureza, por se destinarem a manter a simplicidade desta forma processual, ainda que com limitações para a finalidade de obtenção da verdade material, aparecem outras características deste processo.

Em primeiro lugar, o limite introduzido para os meios probatórios, que podem ser utilizados e que têm de ser reduzidos à prova documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham. Trata-se, neste caso, da simples inadequação deste processo à produção de prova testemunhal que exija a estrutura contraditória mais adequada ao processo contencioso.

Por outro, a ineficácia do caso julgado, embora, como veremos adiante, se encontre a derrogação deste princípio noutro tipo de reclamações e a

⁵ Sobre a perda de posições deste processo, onde se solicita uma «graça» ou se verifica uma *imploratio officii iudicis* à medida que se reconhecem os direitos do administrado, ver Xavier, Alberto, «O processo administrativo gracioso», *O Direito*, 99, p. 142.

inexistência de efeito suspensivo, que, como veremos, também sofre algumas derrogações.

A reclamação ordinária preenche, assim, uma função concorrente com a do processo contencioso, com a diferença fundamental do órgão que a irá decidir.

As reclamações deverão ser deduzidas junto do chefe da repartição de finanças e confirmadas por um seu superior hierárquico, depois de um prévio reexame da decisão que é objecto da reclamação. E uma vez que existe possibilidade de recurso contencioso do acto tributário que foi objecto de reclamação, desta decisão não pode ser interposto recurso hierárquico: ou o contribuinte consegue obter a anulação do acto tributário ao nível de decisão que é responsável pela produção do mesmo, ou não. E neste caso não se vê qualquer vantagem em reexaminar o processo através da estrutura hierárquica responsável, preferindo-se a passagem para a fase contenciosa.

O que salienta a intencionalidade e função primordial do instituto da reclamação ordinária: obter por intermédio de um processo, onde o impulso inicial cabe ao contribuinte, a correcção de meros lapsos ou erros de fácil correcção cometidos pela Administração fiscal. Para além destes casos, a que podemos chamar de erros graves e notórios, sempre que se verifique a existência de um diferente entendimento entre a Administração fiscal e o contribuinte, quer sobre a existência ou inexistência de factos tributários, quer sobre a qualificação jurídica dos mesmos, o processo de reclamação não se encontra em condições de solucionar este litígio. Resta ao contribuinte o recurso ao processo contencioso.

3. A articulação entre os processos gratuitos e contenciosos

Orientados teleologicamente pelo objectivo comum de tutelar os direitos e os interesses legítimos dos administrados, garantindo a distribuição dos encargos tributários nos estritos termos da lei, os processos gratuito e contencioso encontram-se articulados entre si.

E a respeito desta articulação a primeira questão que se levanta é a de saber se o pedido dirigido à Administração de anulação de um dado acto tributário poderá ser feito simultaneamente com a impugnação contenciosa desse mesmo acto.

O problema surgiu com a nova redacção do artigo 84.º do CPCI, introduzida em 1976, no sentido de uma mais ampla salvaguarda dos direitos dos contribuintes, na medida em que esta veio abrir um novo prazo de oito dias posterior a notificação, que deverá ser acompanhada dos respectivos fundamentos, da decisão que decide o processo de reclamação para a impugnação judicial da mesma.

Mas deixando por resolver expressamente a questão da admissibilidade para o administrado do uso dos dois meios de assegurar a revisão da liquidação contrária à lei, coloca-se a questão de saber se os dois processos podem ou não decorrer paralelamente e, se a resposta for positiva, quais as consequências que resultam para o processo contencioso se da reclamação do contribuinte resultar uma satisfação parcial da sua pretensão, com modificação do acto tributário.

A tendência que se pode encontrar para a solução deste problema, quer na doutrina quer na jurisprudência, é a de que os dois processos não podem decorrer paralelamente.

Por isso, no caso de ser interposta impugnação judicial depois de ter sido já utilizada a reclamação ordinária, no sentido de obter a anulação do mesmo acto tributário, considerou um acórdão da segunda instância que deveria decretar-se a suspensão da mesma até a obtenção da decisão no processo iniciado com a reclamação⁶. E, num sentido paralelo, considerou já alguma doutrina que deveria ser arquivado o processo de reclamação, no caso de ser utilizada já a possibilidade do processo de impugnação.

Nenhuma destas duas posições nos parece, contudo, dever ser acolhida. O uso da reclamação, tal como o da impugnação, para além de não estar sujeita a qualquer prazo para que o administrado obtenha uma decisão, não tem efeito suspensivo em relação ao cumprimento da obrigação fiscal contestada: dominado o processo fiscal português pelo princípio do *solve et repete*, não dispõe o contribuinte de qualquer meio para evitar o pagamento do imposto que considera ilegal ou, em alternativa, a prestação de uma caução. Nesse sentido, parece dever interpretar-se a modificação introduzida no artigo 84.º do CPCI como uma forma adicional, ainda que deficiente, de conceder ao contribuinte meios de tutela efectiva, procurando reduzir as excessivas demoras do processo fiscal, para que as suas pretensões sejam examinadas tão rapidamente quanto possível.

Tendo havido recurso no processo de reclamação sem que a Administração fiscal tenha tomado ainda uma posição definitiva sobre a mesma, nada parece obstar a que o contribuinte inicie o processo contencioso como uma forma adicional de obter um mais rápido andamento do processo de reclamação, uma vez que o artigo 93.º prevê um prazo de dez dias para que o chefe da repartição de finanças informe sobre a «colecta impugnada».

Se do exame, desta vez sujeito a um prazo expressamente definido pela lei, resultar um atendimento parcial da pretensão do contribuinte, nada parece também obstar a que os tribunais das contribuições e impostos decidam sobre a legalidade do acto que foi objecto de modificação, no sentido de obter uma maior economia processual, caso o administrado pretenda manter a sua

⁶ Sousa, A. J., *CPCI -Anotado e Comentado*, p. 256, e caso António Padinha Araújo Formigal, 2.ª Instância, *Colecção...*, XIX, p. 181.

impugnação e os fundamentos da mesma continuem a ser suficientes para este reexame judicial da questão.

A argumentação que contra isto tem sido utilizada, no sentido de evitar pronunciamentos distintos e possivelmente contraditórios sobre a mesma matéria⁷, parece ignorar que o processo contencioso, em matéria fiscal, consiste sempre no reexame jurisdicional das decisões administrativas com a sua potencial modificação, se forem consideradas como estando em desconformidade com a lei.

Neste mesmo sentido deverá ser interpretada quer a alínea e) do artigo 78.º, que institui como regra do processo contencioso a inexistência do efeito de caso julgado, quer a definitividade da mesma, tal como é enunciado pelo § único do artigo 80.º: uma vez obtida, no processo de reclamação, uma decisão do chefe da repartição de finanças, obrigatoriamente sujeita a confirmação pelo seu superior hierárquico, o director de finanças, existe uma decisão definitiva da parte da Administração fiscal, cabendo neste caso aplicação plena do artigo 3.º do CPCI, quando este afirma que os «actos tributários (...) são definitivos quanto à fixação dos direitos do contribuinte sem prejuízo da sua eventual revisão ou impugnação».

A revisão do acto foi feita por iniciativa do contribuinte e desta revisão surgiu a consolidação do acto, criando, assim, uma definitividade que só poderá ser alterada por decisão judicial. O processo gracioso não produz decisões com a força do caso julgado, mas produz decisões definitivas, dentro do alcance e dos limites que acima foram traçados. A contradição entre as suas decisões e a deliberação jurisdicional constitui, por isso, um falso problema, que não deve ser utilizado para limitar as formas de tutela a conceder aos direitos dos contribuintes.

4. A reclamação obrigatória nos casos de prejudicialidade

Com uma natureza diferente da reclamação como forma de processo gracioso e administrativo, colocada à disposição dos contribuintes como processo alterativo em relação ao processo contencioso, existe a reclamação como modo de intervenção do contribuinte no processo de liquidação para evitar que a consolidação de avaliações feitas pela Administração fiscal venha precluir o direito do contribuinte a obter a sua revisão futura por via contenciosa.

Encontramos estas situações sempre que no procedimento administrativo de formação de um acto tributário, normalmente realizado através de uma avaliação feita pela Administração como reacção à violação,

⁷ De notar que a redacção anterior dispunha expressamente sobre o efeito preclusivo da interposição da impugnação na pendência do processo de reclamação.

pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação⁸, lhe é concedido um determinado prazo para reagir contra a determinação de valores realizados pela Administração. Se isto não acontecer, aceitando o contribuinte os valores determinados pela Administração, considera-se prejudicada⁹ a questão a colocar num futuro recurso contencioso sobre se os valores obtidos pela Administração correspondem ou não aos valores efectivamente verificados, ou seja, se o juízo de avaliação determinou como correcção o elemento quantitativo do facto tributável.

Nestas circunstâncias, a reclamação referida pela lei fiscal não constitui uma possibilidade de actuação adicional do contribuinte, mas sim a imposição a este do ónus de atacar imediatamente a avaliação efectuada, sob pena de esta ir determinar de forma irreversível a liquidação que nela se irá basear.

Ou seja, existe uma relação de prejudicialidade¹⁰ quando o efeito jurídico de um certo facto-tipo previamente determinado é a produção de um acto tributário que por este se encontra prejudicado e de onde resultará

⁸ De notar que esta argumentação era mais coerente antes da referida modificação da redacção do artigo 84.º V. Pardal, F. A., e Carvalho, R. A., *CPCI - Anotado e Comentado*, 2.ª ed., p. 404. A finalidade da reclamação ordinária, que, no dizer de Cardoso da Costa (em *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, 1972, p. 460), é «permitir ao contribuinte que, antes de recorrer à via contenciosa - mais lenta e mais cara -, tente a satisfação do seu interesse levando simplesmente a Administração a reconsiderar sobre o acto que praticou», é também argumento adicional para permitir ao contribuinte o recurso simultâneo a ambos os meios, podendo desistir do contencioso se obtiver previamente ganho de causa no gracioso.

⁹ A avaliação entendida como o meio utilizado pela Administração para suprir a ausência de elementos para a determinação normal de valores, como é o caso paradigmático do § 2.º do artigo 114.º do CCI, ao prever a determinação da matéria colectável das empresas do grupo A pelos métodos do grupo B quando a escrita das mesmas não fornecer elementos suficientes. Note-se que a legitimação desta avaliação, quando contém medidas desfavoráveis para o contribuinte, passa pela determinação da violação por este dos seus deveres de contribuinte. Martens, Joachim, *Die Eigenartige Beweislast im Steuerrecht*, Stu W, 1981, p. 328. A mesma necessidade de reclamação como forma pré-contenciosa encontra-se, contudo, prevista no artigo 70.º do CC Industrial, numa forma normal de liquidação, aplicável aos contribuintes do grupo B. Mas, dado o princípio, hoje com dignidade constitucional, da tributação das empresas pelo seu lucro real, não podemos deixar de considerar esta forma de determinação do lucro como de natureza excepcional. De notar também que o artigo 54.º, § 1.º deste código prevê uma avaliação para o grupo A segundo o estabelecido para o grupo B quando a escrita não permita a determinação do lucro. Neste caso, estamos já no caso-tipo de avaliação-reacção da Administração, a que se segue a reclamação do contribuinte. Para uma distinção correcta entre a tramitação do artigo 70.º e do artigo 138.º do CCI, ver caso Agfa-Gevaert, STA - Tribunal Pleno, acórdão de 20 de Julho de 1983, AD, 266.

¹⁰ Sobre as relações de prejudicialidade ou o conceito de actos prejudiciais, ver Xavier, Alberto, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1972, p. 52. Ver também, do mesmo autor, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 245 e 246.

necessariamente como ulterior efeito jurídico uma determinada obrigação tributária¹¹.

Nestes casos, a reclamação imposta como ónus ao contribuinte surge com a dupla função de conceder meios processuais ao contribuinte para evitar uma determinação sobre o *quantum* da sua obrigação que se não baseia na situação factual que por si foi apresentada à Administração e de assegurar a definitividade dessa fixação quantitativa por fazer precluir a possibilidade de novo exame do problema¹²; não se trata, portanto, de um meio de recurso gracioso existente ao lado do processo contencioso, como sucede no vulgar processo de reclamação ordinária ou extraordinária. Trata-se de um trâmite que poderemos enquadrar dentro do processo contencioso, uma vez que a não utilização desta via para atacar uma parte componente de um determinado do acto tributário vai tornar impossível o seu futuro reexame no que a essa parte diz respeito¹³.

5. A reclamação extraordinária: natureza e funções processuais

Com uma natureza supletiva em relação a reclamação ordinária e destinada a evitar denegações particularmente graves dos direitos dos

¹¹ Russo, Pasquale, *Problema in Tema di Rapporti tra Processo Penale e Processo Tributario*, RDFSF, p. 432.

¹² Na formulação de Macher, o administrado, para não ficar sujeito a um resultado final para si desfavorável, deve tomar a iniciativa de atacar graciosa e contenciosamente cada um dos que estão processualmente ordenados com vista a uma consequência final. Macher, Ludwig, *Die Beschränkte Anfechtbarkeit von Steuerverwaltungsakten*, Stu W, 1985, p. 34. Daí a necessidade imposta pela lei de notificar o contribuinte de que o acto prejudicial foi praticado com vista a este dispor da possibilidade de recurso em tempo útil. E é de notar que sobre este recai o dever de se não furtar à notificação, como decidiu o STA no caso António Venâncio Leão, Secção do Contencioso Tributário, acórdão de 20 de Novembro de 1985 (inérito). Um caso típico de prejudicialidade, em que a ausência de uma decisão da Administração torna o acto irrecorrível, pode ser encontrado no caso Abreu e Dinis, Lda., acórdão da SCT do STA de 9 de Outubro de 1985 (inérito), dado o registo fixado pelo artigo 12.º do então vigente CI de Transacções e hoje em dia pelo artigo 84.º do Código do IVA. Já problemas diferentes, por permitir a *impugnação ou a reclamação*, coloca a liquidação da contribuição industrial. Ver o caso Ansecal, acórdão da 2.ª secção do STA de 1 de Abril de 1981, apêndice do *Diário da República* de 27 de Junho de 85.

¹³ O § 2.º do artigo 79.º do CCI e o § 4.º do artigo 20.º do CIP prevêm que poderá ser ordenada officiosamente «revisão do lucro tributável» e da «matéria colectável» nos casos em que de «elementos concretos» resulte «ter havido prejuízo para a Fazenda Nacional». Não é, contudo, claro se poderá haver revisão em qualquer caso, mesmo que a Administração já devesse dispor de todos os elementos para a liquidação e não tenha havido do contribuinte qualquer violação dos seus deveres de cooperação. Sobre esta questão e os limites existentes para a possibilidade de revisão, ver a posição de Alberto Xavier em *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, p. 585. Uma posição divergente, mas insuficientemente fundamentada, foi defendida pelo STA, AD, 147, p. 530.

contribuintes, temos a reclamação extraordinária, que pode ser usada em prazos mais dilatados do que a primeira e por motivos mais diversificados.

A orientação básica deste instituto, particularmente depois das alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 408/75, constitui, necessariamente, um alargamento dos direitos e garantias dos contribuintes, através da introdução quer de prazos mais amplos para a possibilidade de modificação de actos tributários - embora também haja alargamento dos prazos para modificações desfavoráveis ao contribuinte -, quer pela introdução de fundamentos para modificação sob a forma de cláusulas gerais, como «injustiça grave ou notória» ou «denegação de acção judiciária».

Começando pela introdução de prazos mais alargados - e notemos que a introdução de prazos apertados quer para o exercício de determinados direitos quer para a punição de determinados delitos é o exemplo mais comum da prevalência de critérios de segurança sobre critérios de justiça deve-se notar que o prazo normal para a dedução da reclamação extraordinária é de um ano e nalguns casos de três anos.

Daqui decorre que o recurso à reclamação extraordinária poderá ter lugar depois de se ter esgotado quer o prazo de 30 dias normalmente concedido para a reclamação ordinária, quer o prazo de 90 dias de recurso contencioso. Os meios normais de reacção contra uma tributação ilegítima deverão estar esgotados no momento em que o contribuinte lança mão desta possibilidade. E o prazo normal, que, como já vimos, é de um ano, segundo o artigo 87.º, alínea a) do CPCI, é de três anos na regulamentação específica da revisão do livro tributável no caso da contribuição industrial; dispõe o artigo 79.º do CCI que o pedido de revisão a apresentar ao director-geral das Contribuições e Impostos deverá ser no prazo de três anos, sendo também este o prazo previsto pelo § 4.º do artigo 20.º do CIP.

Em todos estes casos, o alargamento do prazo pode ser justificado pela maior complexidade do processo de liquidação, que pode levar a que a injustiça relativa cometida em relação a um determinado contribuinte só possa ser considerada depois da passagem de um período de tempo mais dilatado.

Mas a natureza deste instituto e as possibilidades que destes podem decorrer para a obtenção de equidade na tributação, com correcção quer por parte da Administração, quer por decisões jurisprudenciais que ajuízem da utilização - ou não utilização - dos poderes que a lei lhe confere, revelam-se fundamentalmente nos motivos pelos quais, no dizer do CPCI, a «reclamação extraordinária» (...) «poderá ser deduzida», o que significa as situações em que um dado acto tributário poderá ser objecto de revogação ou modificação por parte da Administração.

Acompanhando a enumeração do artigo 85.º do mesmo Código, verificamos que o primeiro dos possíveis motivos para lançar mão da reclamação extraordinária e «ter sido colectado sem fundamento algum e não

dever presumir a colecta ou as inscrições que lhe serviram de base». Apesar da pouca clareza da redacção, em especial no que tange ao «não dever presumir a colecta ou as inscrições que lhe serviram de base», parece dever concluir-se que se prevêem situações¹⁴, em que, apesar disso, se tenha verificado, em tempo útil, a utilização pelo contribuinte dos meios normais para pôr em causa uma determinada liquidação¹⁵.

Já a injustiça grave e notória, como fundamento da reclamação extraordinária, coloca mais profundos e interessantes problemas de interpretação. E isto porque não nos parece aceitável interpretar esta verdadeira cláusula geral que a redacção adoptada pelo legislador, *volens, nolens*, introduziu no direito fiscal português como um mero caso de ilegalidade que por esta forma pode ser corrigida¹⁶.

Mas ao lado destes fundamentos para a reclamação extraordinária existem também a duplicação da colecta, com os contornos bem definidos na lei processual, bem como a existência de violência¹⁷, preterição de formalidades essenciais ou denegação da acção judiciária.

¹⁴ De notar que a inexistência do facto tributário é apenas fundamento para a reclamação extraordinária, após ter sido demonstrada por decisão judicial e no prazo máximo de seis meses no caso de cobrança coerciva. É a este prazo, previsto pela alínea b) do artigo 87.º, que pode recorrer-se para evitar uma execução sem base legal, motivada por mera inércia ou desleixo do contribuinte.

¹⁵ Mas a questão de saber quando se deve presumir ou não uma dada liquidação tem provocado desde sempre problemas no contencioso tributário, apesar do conceito já existir na lei antes do CPCI. Ver Monteiro, Armindo, «Direito Fiscal - II Parte», apontamentos estenografados das lições ao 3.º ano da Faculdade de Direito de Lisboa, em 1951-1952, p. 105; ver também o acórdão de 7 de Novembro de 1962, 2.ª secção, STA, AD, 16, p. 483, sobre se deveria ou não presumir uma liquidação de contribuição predial feita à CP, que dispunha de uma isenção geral para os bens afectos à exploração ferroviária, uma vez que a mesma contribuição tinha sido paga no ano anterior.

¹⁶ O que quer dizer que podemos encontrar-nos perante um caso em que a aplicação estrita da lei conduz a uma violação do princípio da equidade. Ver, por exemplo, o caso Produtos Corticeiros Portugueses, 2.ª instância, acórdão de 15 de Janeiro de 1986, CTF n.º 328/330, p. 399, onde se considerou que o confisco por um Estado estrangeiro podia integrar-se na previsão dos créditos incobráveis do artigo 34.º do CCI. Em vez desta forçadíssima interpretação, o que estava na verdade em causa era a necessidade de evitar a injustiça grave e notória de «tributar proveitos e negar a perda dos mesmos quando eles desaparecem», uma vez que, como se diz também no acórdão, o «Estado é, em princípio, uma pessoa de bem». Sobre a solução dada a estes problemas em ordenamentos estrangeiros, ver a nota 20 do cap. II do ónus da Prova no Processo Tributário, do autor.

¹⁷ Sobre o conceito de violência na liquidação, ver o caso Dr. Manuel Bonifácio da Costa, acórdão do STA, Pleno de 19 de Abril de 1978, AD, 199, p. 973, em que os contribuintes terão sido, «com desprezo das formalidades legais, de tal forma amedrontados que entraram com elevadas importâncias absurdamente liquidadas». Sem entrar no caso concreto, o problema principal parece ser distinguir entre ameaças dos funcionários e informação dos deveres legais dos contribuintes, e respectivas sanções, o que será tanto mais delicado quanto mais humilde for a situação do contribuinte.

E, pelo artigo 88.º do CPCI, com todos estes fundamentos e aberta a possibilidade de interposição de recurso hierárquico, no caso de o reclamante não ter visto a sua pretensão atendida, com possibilidade de recurso desta para a 2.ª secção, hoje secção do contencioso tributário do STA. Mas o problema que se coloca actualmente, dada a ampla recepção operada pela Constituição, no seu artigo 268.º, n.º 3, do direito de recurso contra quaisquer actos administrativos e executórios, é se esta restrição se pode considerar admissível¹⁸.

Em nossa opinião, dada a natureza e a finalidade desta reclamação, meramente supletiva em relação as formas principais de tutela dos direitos dos contribuintes, esta restrição é admissível.

Porque, em relação ao primeiro dos fundamentos do artigo 85.º, a forma principal de reacção do contribuinte será necessariamente a reclamação ordinária e a impugnação judicial, sendo que resta mesmo, como veremos adiante e em último recurso, a possibilidade de alargar a tributação sem fundamento algum, bem como a inexistência do facto tributário previsto na alínea *b*) aos fundamentos para oposição à execução fiscal.

E em relação à duplicação de colecta, consiste num dos fundamentos, expressamente previstos para a oposição à execução.

O único problema consiste no facto de o artigo 88.º do CPCI, criar como fundamento específico da reclamação extraordinária a injustiça grave ou notória: mas se considerarmos, como acima fica dito, que nos encontramos perante uma cláusula geral que pode ser fundamento da impugnação do acto tributário pelas formas da reclamação ordinária e da impugnação contenciosa, claro se torna que a ausência de recurso hierárquico, com o competente recurso contencioso para os demais casos, em nada vai atingir a intencionalidade revelada pelo artigo 268.º, n.º 3, da CRP: a ausência de recurso contencioso destes actos justifica-se pela definitividade que obtiveram por não terem sido utilizados os meios de recurso que a lei confere. É, pois, aceitável que, no caso de reclamação extraordinária como via supletiva de obtenção de uma justa distribuição dos encargos tributários¹⁹, a reapreciação do contencioso de actos já consolidados se verifique apenas em termos relativamente restritos.

¹⁸ O problema geral da possibilidade de limitação legal da sindicabilidade de actos administrativos será considerado infra.

¹⁹ Procurando marcar o carácter excepcional deste meio de tutela, considerou um acórdão da 2.ª instância - caso Nordeste Urbanismo e Construção, Lda., 23 de Julho de 1980, col. XIX, p. 57 - que, depois de usada a reclamação extraordinária, só se pode recorrer à impugnação se esta não conhecer o mérito da questão. Não nos parece ter razão. A impugnação judicial tem prazos perfeitamente definidos e só a passagem destes, e não o recurso a qualquer outro meio processual, pode fazer caducar o direito de a exercer.

Capítulo IV

O PRINCÍPIO DA INVESTIGAÇÃO:

CONSEQUÊNCIAS PROCESSUAIS E LIMITES DE APLICAÇÃO

Como litígio de direito público que é, estruturado para evitar a existência do arbítrio na distribuição dos encargos tributários, o processo fiscal no seu conjunto, e em particular o contencioso tributário, tem como objectivo central a averiguação oficiosa dos factos fiscalmente relevantes.

E é essa busca dos factos e situações relevantes, só limitada pela existência de princípios como a da economia processual e da razoabilidade, que vai determinar a estruturação do processo - *maxime* os poderes de cognição do juiz - de acordo com o princípio da investigação (*Untersuchungsgrundsatz*) ou da formulação tradicional, entre nós do princípio do inquisitório¹, em vez de permitir a prevalência do princípio do dispositivo.

Existe um interesse publico na obtenção de uma sentença que seja materialmente correcta, repondo a legalidade violada pela actividade da Administração. Esse interesse público na obtenção de uma decisão materialmente adequada vai impor o alargamento dos poderes de intervenção do juiz para que este possa, eventualmente, evitar oportunamente as consequências negativas para o participante da utilização de um comportamento processual menos adequado. É o que, de certo modo, ainda que sem o tratamento global que esta questão mereceria, determinam certas disposições parcelares da LPTA, quando nomeadamente ao prever no seu artigo 4.º que, sempre que tenha sido dirigida uma petição a um tribunal incompetente, poderá o demandante, num prazo de 14 dias depois do trânsito em julgado da decisão, requerer o envio do processo ao tribunal competente, suprindo-se por esta forma, sem prejuízo para o demandante, situações de incerteza objectiva ou subjectiva, sobre o tribunal competente.

É o que prevê também o artigo 27.º, alínea *d*), que, ao dispor sobre as formas de intervenção processual do Ministério Público - que embora funcionalmente distintas das do juiz se encontram igualmente orientadas para a realização da defesa do interesse público da obtenção de uma decisão materialmente correcta -, lhe dá a possibilidade de arguir vícios não invocados pelo recorrente, alargando assim, por força da sua actuação processual, os deveres de cognição do juiz.

¹ O princípio do inquisitório, afirma o Prof. Castro Mendes, existe num processo quando aquele que o deve julgar «recebe da ordem jurídica poderes para o conduzir e orientar para uma decisão justa». O que só se justifica «na medida em que se considere que está em jogo no processo um interesse público» (Mendes, João de Castro, *Do Conceito de Prova em Processo Civil*, Lisboa, 1961, p. 122). No processo fiscal, tem sido aceite em Portugal a sua natureza de processo inquisitório, mas sem se tirar daí as lógicas consequências. Ver Carvalho/Pardal, CPCI, p. 224; Sousa/Paixão, CPCI, p. 168.

É o que sucede, por último, quando se regulam directamente os poderes de cognição do juiz no caso particular da impugnação de normas e onde se afirma, no artigo 65.º, n.º 1, que o «juiz pode decidir com fundamento na violação de disposições ou princípios diferentes daqueles cuja violação foi invocada».

Poderia, contudo, afirmar-se que, se este poder é atribuído ao juiz no caso particular de apreciação de comandos abstractos, é porque a lesão do interesse público por estes provocada, dada a sua generalidade, é maior do que quando se aprecia um único acto administrativo, que representa apenas o direito do caso concreto. Mas, em especial no caso do direito fiscal, esta argumentação é inconsistente. Primeiro, porque permitir a subsistência de um caso concreto de ilegalidade depois da sua apreciação judicial é negar precisamente a intencionalidade essencial do ordenamento jurídico, ao permitir a apreciação casuística da actividade administrativa por meio de um processo judicial que é o da obtenção da legalidade na distribuição concretizada dos encargos tributários. E, em segundo lugar, porque, mesmo quando dotados de uma determinada singularidade ou individualidade, quase sempre os julgamentos sobre questões tributárias mostram tendência para passar de um único caso para uma multiplicidade de casos onde se colocam as mesmas, ou quase as mesmas, questões de direito.

Este tipo de disposições, que representam a recepção mais ou menos expressa pela recente lei processual do princípio da investigação no processo fiscal, são tanto mais necessárias quanto é flagrante a incompatibilidade entre o princípio do dispositivo² e os interesses tutelados pelo processo fiscal.

Mas os princípios da razoabilidade e da economia processual vão, contudo, colocar um certo número de limitações à aplicação do princípio da investigação e receber, ainda que de forma parcial e limitada, o princípio do dispositivo. Da mesma forma que o princípio da oficialidade³, que se não pode confundir com o princípio da investigação, mas representa apenas a

² Como sublinha Rosenberg, nos sectores do processo civil onde prevalece o princípio do dispositivo, a decisão da lei resulta da convicção que «do egoísmo das partes e do carácter oposto dos seus interesses - em especial sob a tutela do princípio da vinculação à verdade - pode-se obter, melhor do que a investigação estatal o poderia fazer, a completa produção e esclarecimento dos materiais de prova» (Rosenberg-Schwab, *Zivilprozessrecht*, 13.ª ed., Munique, 1981, p. 434). Não vale a pena sublinhar a disparidade entre esta situação e a do processo fiscal.

³ O princípio da oficialidade vai determinar quem tem poderes para dar início ao processo, para regular a sua marcha e o seu conteúdo. No processo fiscal cabe ao impugnante a decisão sobre o começo do processo e sobre a sua marcha. Mas sob o seu conteúdo, e dentro de certos limites, como a proibição da *reformatio in pejus*, existe uma concorrência de poderes tribunal-impugnante. Ver, por exemplo, a possibilidade de vícios alegados pelo Ministério Público, expressamente prevista pela lei. Sobre o princípio da oficialidade, ver Wallis, Hübschmann-Hepp-Spitaler, *AO-Kommentar*, § 88, an. 6.

atribuição de poderes ao juiz para dispor e conduzir o processo, conhece limitações que levam, por exemplo, a aceitar a possibilidade da desistência.

É o alcance preciso desses limites à aplicação do princípio da investigação que nos propomos tratar aqui, através do estudo de alguns dos seus concretos afloramentos.

a) *O ónus da impulsão processual*

Apesar de ser um processo dominado pelo princípio da investigação, o contencioso tributário aceita sem restrições o ónus de impulso processual, como requisito indispensável para o escrutínio judicial da existência de uma dada obrigação fiscal. Temos aqui uma excepção ao princípio da inquisitorialidade e uma aceitação de uma das consequências do princípio dispositivo, na medida em que nos processos plenamente inquisitórios existe a oficialidade do impulso processual⁴, explicável pela impossibilidade de conceder tutela judicial a todas as situações que indicassem uma tributação contrária a lei. E, por outro lado, sempre que a Administração constate casos em que isso se verificou, dispõe de poderes para proceder à revisão oficiosa, sem necessidade da mediação judicial para repor a legalidade violada.

Nesse sentido, mas apenas nesse sentido, pode considerar-se a prática de um acto tributário, com ou sem notificação ao contribuinte, como uma *provocatio ad opponendum*⁵, no sentido de que a sua inércia é uma condição para se obter a definitividade processual⁶ de um determinado acto tributário. Definitividade processual no sentido de preclusão ou impedimento de todas as formas de apreciação da sua invalidade.

b) *ónus de alegar*

Fala-se também comumente do ónus de alegar que recairia sobre o demandante no contencioso tributário. De acordo com este princípio, como o encontramos por vezes formulado, cabe sempre ao demandante «apresentar

⁴ Sousa, Miguel Teixeira de, O Objecto da Sentença e o Caso Julgado Material - Estudo sobre a Funcionalidade Processual, BMJ, 325, p. 63; Weber-Fas, Rudolf, Steuerrecht, p. 192.

⁵ No sentido em que constitui, por um lado, um pressuposto para a definitividade da liquidação e ao mesmo tempo serve para determinar o conteúdo da própria pretensão fiscal. Aicardi, Piero, Riflessio ni attuali sulla natura dell Processo Tributario, DPT, 1985, p. 401. Nesse sentido fala também Macher, Ludwig, Die Beschränkte Anfechtbarkeit von Steuerverwaltungsakten, Stu W, 1985, da dupla função do acto tributário, como terminus normal de um processo de concretização da previsão abstracta da lei e como invólucro externo do conteúdo de uma relação jurídica.

⁶ Tremonti, Giulio, Imposizione e Definitività nell Diritto Tributario, Milão, 1977, p. 18, nota 30.

um projecto de resolução em seu favor, que se consubstancia na sua pretensão substantiva».

No mesmo sentido pode ser citado o artigo 90.º do CPCI, que exige a exposição dos factos e das razões de direito que fundamentam o pedido, bem como, já em termos diversos, o que consta do artigo 36.º, alínea *d*), da Lei do Processo dos Tribunais Administrativos, que exige que na petição se exponham «com clareza os factos e as razões de direito que fundamentam o recurso, indicando precisamente os preceitos ou princípios de direito que considere infringidos».

Em todos estes preceitos, sobressai de forma muito nítida um princípio de economia processual. No caso de direito administrativo não fiscal, a exigência da indicação das normas ou princípios de direito que se considerem infringidos pode ainda considerar-se como justificada pelo particularismo das situações sobre que o tribunal se vai debruçar, o que justifica amplamente que este exija a cooperação do administrado, em muitos casos com conhecimento directo das normas e princípios que determinam a sua situação funcional. No caso do direito fiscal, e independentemente da redacção destes preceitos, não pode dar-se, contudo, uma resposta única para a questão de saber se existe ou não existe um ónus de alegar em todas as situações.

Pondo de lado os casos especiais do processo de transgressão e de execução, mesmo nas acções que tenham por objecto a legalidade da situação tributária, o ónus de alegar não terá o mesmo conteúdo se se tratar de uma mera acção de impugnação, onde se pretende obter a anulação de um acto tributário, ou de uma acção para restituição do indevido, onde se pretende recuperar uma soma que se pagou sem fundamento legal, ou uma acção de condenação por erro de facto da Administração, ou uma outra em que se pretende a produção de um certo acto administrativo. E isto sem abordar a questão, de que trataremos quando falarmos dos recursos, dos diversos conteúdos deste ónus quando nos encontramos na primeira ou na segunda instâncias ou, em alternativa, no conhecimento de questões de direito por parte do tribunal superior.

Começando por esta ultima questão, à primeira e segunda instâncias, segundo os artigos 21.º e 29.º do ETAF, cabe, normalmente, o conhecimento de questões de facto e de direito e ao STA o conhecimento de questões de direito. O artigo 132.º da LPTA determina a obrigatoriedade de patrocínio judicial, no contencioso fiscal, apenas no caso de recursos para o STA, interpostos depois da entrada em vigor da referida lei.

Que se pode concluir destas disposições? Em nossa opinião, que a intervenção processual em geral e o ónus de alegar em particular tem regras distintas conforme nos encontremos numa fase do processo em que a lei dispensa o patrocínio judicial e aquelas em que a lei o exige⁷. Com esta

⁷ Como é o caso do processo civil. Mendes, João de Castro, Do Conceito de Prova no Processo Civil, p. 126.

distinção está-se, pois, a realizar a tradicional tendência para um julgamento em primeira instância, ou em primeira e segunda instâncias, com menores exigências formais, para melhor garantir assim os direitos do administrado, do que nas instâncias superiores, vocacionadas para o conhecimento de questões de alcance mais geral e onde, por isso, o grau de formalização judicial pode justificar a exigência, onerosa para o pleiteante, do patrocínio judiciário.

O ónus de alegar no contencioso tributário deve ser entendido como o ónus de afirmar que se verificou por parte da Administração uma lesão efectiva dos direitos ou interesses do demandante⁸. O que terá conteúdo necessariamente diferente quando se pretenda obter da primeira instância a anulação de um acto tributário que se considera injusto ou a produção de um acto administrativo que declare uma determinada isenção.

c) Os deveres de cooperação do contribuinte

A prevalência processual do princípio da investigação tem a sua principal derrogação, superior em importância aquelas derrogações que já assinalámos, na situação decorrente do dever de cooperação que a lei fiscal cria para os contribuintes e que vai ter os seus reflexos no campo do contencioso tributário⁹. E temos aqui a principal distinção entre o processo fiscal e o processo penal: enquanto o processo penal se constrói com base no reconhecimento que assiste ao presumível delinquentes de negar a sua cooperação na descoberta da verdade¹⁰, o processo fiscal constrói-se na pressuposição do dever de cooperação do contribuinte na determinação do *an* e do *quantum* das suas obrigações tributárias.

O dever de cooperação do contribuinte constitui-se, assim paralelamente, ordenado pela mesma intencionalidade que o dever de investigação dos factos que incumbe a Administração fiscal e, de forma semelhante, ao tribunal fiscal: a descoberta das bases factuais em que vai

⁸ Como afirmou correctamente a 2.^a secção do STA, no caso José Manuel Vieira Ramos, ao considerar que do facto de o requerente pleitear, como a lei lhe facultava, sem advogado constituído resultava para o tribunal a possibilidade de aceitar como sendo de impugnação um requerimento que preenchia os requisitos formais mínimos desta (AD, 274, p. 1138). Já com uma posição só entendível no campo do direito civil, vem o caso Vortex, AD, 284/285, p. 955, em especial por se tratar dos requisitos formais de um recurso para a segunda instância. Tal como esta fez no caso Pernambucana, CTF, 310/312, p. 314, exigindo a partir da aplicação do artigo 690.º do CPC a demonstração da existência dos vícios do acto, em termos da tradicional mas contestável distinção entre matérias que são, ou não são, de conhecimento oficioso.

⁹ Seeliger, Gerhard, *Beweislast, Beweisverfahren, Beweisarten und Beweiswürdigung im Steuerprozess*, Berlim, 1981, p. 28.

¹⁰ O procedimento de averiguação tributário, escreve Kruse, baseia-se nos deveres jurídico-administrativos do devedor tributário, que o obrigam a cooperar para o esclarecimento da questão. *Derecho Tributario*, p. 451.

assentar uma tributação de acordo com a lei. Não quer isto dizer que se possa falar de uma partilha igualitária dos deveres de informação entre a Administração e o contribuinte, na medida em que o dever de recolha e valoração dos factos incumbe primordialmente à Administração, que apenas poderá apelar nesse campo para a cooperação - entendida como actividade subsidiária, ainda que indispensável - por parte do contribuinte.

Mas, em muitos casos, do preenchimento ou não desses mesmos deveres pela parte depende a forma como vai desenrolar-se a actividade de medição da matéria colectável, com recurso a técnicas de avaliação, de mera estimativa, quando a ausência de cooperação do contribuinte tornar impossível a adopção de um método que permita uma quantificação mais rigorosa¹¹.

Para além destes deveres de natureza substancial, que deveres processuais existem, nomeadamente quando um contribuinte se coloca na posição de demandante pondo em causa a legalidade de um determinado comportamento da Administração? Parece aqui ter pleno cabimento o princípio formulado pelo Código do Processo Civil, no seu artigo 519.º, n.º 2, *in fine*, como regra de decisão do juiz em casos duvidosos, em que a dúvida se pode atribuir à recusa da parte em cooperar com o tribunal para o esclarecimento da verdade: o tribunal apreciara livremente esta conduta para efeitos probatórios.

O princípio tem aqui aplicação plena, ainda que numa situação distinta daquela que se pode encontrar no processo civil: neste caso, uma vez que o sistema processual assenta num ónus atribuído as partes de carrear para o processo as provas em que o tribunal vai basear a sua decisão, o ordenamento processual reage à má vontade de uma parte quanto ao esclarecimento do tribunal com o aumento das possibilidades de que ela não obtenha ganho de causa, num princípio que se insere dentro da repartição do ónus da prova, típico do processo civil. No processo fiscal, em que o pleiteante começa por afirmar que a Administração fiscal violou a lei, poderá o tribunal exigir que, dentro dos limites da exigibilidade, ele esclareça a sua situação factual, respondendo as inquirições que, de acordo com o artigo 39.º do CPCI, o tribunal lhe deseje fazer para a descoberta da verdade.

Não porque neste caso ele tenha o ónus subjectivo de demonstrar a ilegalidade do comportamento administrativo¹². Poderá não o fazer e o tribunal chegar a essa conclusão pelos elementos que obrigatoriamente lhe são fornecidos pela Administração fiscal. Mas, no caso de o tribunal considerar necessários esclarecimentos suplementares da sua parte para

¹¹ O exemplo clássico desta situação é avaliação do lucro tributável em contribuição industrial pelos métodos do grupo B, para contribuintes do grupo A, quando a escrita destes não merecer confiança.

¹² Sobre esta distinção entre dever de cooperação e ónus da prova, ver Martens, Joachim, *Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht*, Stu W, 1981, p. 323.

chegar a uma conclusão sobre factos incertos, ele não poderá desonerar-se de tal esclarecimento invocando o dever de investigação da Administração, a não ser que possa demonstrar um interesse, digno de tutela jurídica, de recusar tal cooperação ou de pretender confiná-la a determinados limites.

Capítulo V

ESTRUTURA E TIPOS DE ACÇÃO NO PROCESSO CONTENCIOSO

1. O imperativo constitucional de tutela contenciosa em matéria fiscal

O meio contencioso tradicionalmente utilizado no ordenamento jurídico português contra uma tributação ilegal é a impugnação prevista pelo

artigo 5.º do CPCI e destinada à anulação «total ou parcial» de um acto tributário. Nesta possibilidade de impugnação, a exercer apenas depois da produção do acto tributário ou do pagamento, em caso de cobrança eventual, se esgotariam os meios de reacção a atribuir ao contribuinte sempre que os seus direitos subjectivos fossem afectados por um acto tributário viciado por ilegalidade.

Mas, na verdade, mesmo antes da vigência da Constituição de 1976, outros tipos de tutela foram sendo concedidos por legislação avulsa ou por criação jurisprudencial, em situações de lesão de direitos ou interesse para as quais a simples impugnação não fornecia remédio efectivo. E isto porque, não existindo na lei uma previsão completa dos tipos de acção que deveriam conferir tutela efectiva aos direitos do administrado, a tendência da jurisprudência foi de remediar esta lacuna, através de um alargamento encoberto do elenco de acções legalmente admitidas, mesmo sem uma reflexão aprofundada da sua natureza e das suas relações com as acções legalmente previstas. É, de resto, esta situação de inexistência de previsão legal das acções necessárias para a tutela dos direitos individuais que explica a actual redacção do artigo 73.º da LPTA: «Regem-se pelo disposto no artigo 72.º *quaisquer acções pertencentes ao contencioso administrativo e não especialmente reguladas.*» Ou seja, o legislador reconhece *expressis verbis* que a tutela dos direitos do administrador pode exigir a utilização de formas de acção não expressamente previstas pela lei.

A questão ganha uma nova acuidade perante as actuais formulações do n.º 3 do artigo 268.º, que garante recurso contencioso «contra quaisquer actos administrativos definitivos e contenciosos independentemente da sua forma, bem como para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido»¹, o que terá de ser combinado com o direito de resistência fiscal definido, em termos muito amplos, pelo n.º 3 do artigo 106.º.

Reconhecendo *expressis verbis* direito de acção judicial atribuído aos administrados sempre que estes pretendam ver reconhecidos um direito ou um interesse «legalmente protegidos», o texto constitucional vem apenas reconhecer que a efectiva existência de um certo número de direitos fundamentais impõe a criação de meios processuais para a tutela destes direitos.

¹ A distinção aqui acolhida entre interesses dignos de tutela jurídica e direitos subjectivos foi usada pela doutrina italiana para a atribuição de competência ao juiz *ad hoc* (interesse legalmente protegido e direito subjectivo, surgindo este como um direito à restituição do indevido, após o pagamento, isto na vigência do *solve et repete*). Tesauro, Francesco, *Profili Sistemati del Processo Tributario*, Milão, 1980, pp. 38 e segs.; Allorio, Enrico, *Diritto Processuale Tributario*, 4.ª ed., Turim, 1963, p. 121.

A distinção, feita nestes termos, não parece a mais adequada ao ordenamento jurídico português. Há lesão de direito subjectivo, sem margem para dúvidas, sempre que o contribuinte é atingido por um acto tributário ilegal. Noutras situações poderá haver um interesse legítimo, mesmo que sem produção prévia de acto tributário.

E vem reconhecer também que os modos adoptados para estruturar quer o processo administrativo em geral, quer o contencioso tributário em particular, constituem como que um direito constitucional concretizado², por nada mais serem do que a atribuição aos administradores de meios de tutela efectiva, contra a intromissão do Estado na esfera moldada pelos direitos individuais que lhes são atribuídos, ou mesmo, em termos mais amplos, da possibilidade de assegurar o cumprimento pelo Estado das prestações positivas que eventualmente lhe sejam garantidas pela lei.

A formulação do texto constitucional vem, por esta forma, não só sublinhar a importância da lei constitucional nas formas de concessão de tutela aos administrados em relação aos actos ou omissões da Administração que afectam ilegalmente a sua esfera jurídica, como vem pôr termo, de forma muito clara, à polémica entre a concepção objectivista e subjectivista do contencioso administrativo³.

E isto porque a concepção objectivista, que vê na reposição da legalidade através da anulação contenciosa dos actos feridos de ilegalidade a finalidade essencial do contencioso administrativo, cede claramente perante a preocupação constitucional de conceder tutela aos particulares sempre que estes sofrem uma lesão nos seus direitos subjectivos ou interesses legítimos. Conjugados com os artigos da CRP que conferem aos administrados a garantia da existência de um poder judicial dotado de plena independência e em situação institucional de julgar com imparcialidade sempre que se verifica *vocatio iudicis*⁴ por parte de alguém que se possa considerar empossado de um legítimo interesse para agir, compete ao legislador ordinário e aos tribunais, obrigados a fazer uma interpretação do direito constituído conforme com a Constituição, a tarefa de construir os tipos de acções judiciais adequados para a concessão de tutela.

2. A impugnação do acto tributário

² Sobre a natureza de direito constitucional concretizado para ramos de direito como o administrativo ou o fiscal, ou os respectivos meios de tutela processual, ver Mühl, Otto, «Über der Verhältnis von Prozessrecht und Wirtschaftsverwaltungsrecht», in *Recht und Wirtschaft in Geschichte und Gegenwart - FS für Johannes Bärman*, Munique, 1975, p. 688. Kirchoff, Paul, Stu W, 1984, p. 303; Machete, Rui, *Contencioso Administrativo*, p. 700 in *Dicionário Jurídico da Administração Pública*; Canotilho, J. Gomes, *Direito Constitucional*, 3.^a ed., Coimbra, 1983, p. 29, leva esta posição mais longe, abrangendo mesmo o direito civil, mas conclui pela necessidade, o que interessa mais para o que aqui tratamos, do imperativo constitucional de conceder tutela aos direitos constitucionalmente concedidos por meio de um *status activus processualis*.

³ Para a história e diversos enquadramentos constitucionais desta polémica, ver Ule, Carl Hermann, *Verwaltungsprozessrecht*, Berlim e Munique, 1966, pp. 3 e segs. Entre nós, ver Amaral, Diogo Freitas do, *Direito Administrativo*, «Lições» - III vol., Lisboa, 1985.

⁴ Embora haja uma *vocatio in jus* quando, nos chamados processos de transgressão, cabe à Administração a iniciativa processual.

a) *Acção de impugnação ou recurso?*

A natureza jurídica da acção de impugnação, que constitui a espécie mais importante das acções existentes no contencioso tributário, tem sido objecto de grande controvérsia na doutrina e na jurisprudência portuguesa a respeito das suas características fundamentais.

Trata-se de um mero recurso concebido legalmente como forma de modificar uma decisão já obtida? Trata-se de uma acção em que se procura obter de um órgão jurisdicional a modificação de uma decisão da autoridade administrativa?

A primeira das posições, que talvez pudesse encontrar algum fundamento no ordenamento jurídico português anterior à Constituição de 1976, vê no recurso contencioso um mero prolongamento da fase graciosa do processo. Entendendo correctamente que a entidade recorrida, vinculada como esta a defesa da legalidade e à obtenção do interesse público, não constitui parte do processo, conclui de forma já insustentável que esta se encontra na mesma posição de um juiz de cuja sentença se recorre⁵.

É a conclusão lógica da tese objectivista sobre o recurso contencioso: a Administração cria órgãos que, sendo seus, lhe concedem uma autotutela e enxerta um prolongamento contencioso na fase graciosa do processo. Mas é inteiramente incompatível com a visão de um conjunto de acções definidas e estruturadas a partir de determinadas situações de direito substantivo e que têm como objectivo conceder tutela judicial a direitos ou interesses legítimos dos administrados⁶.

Em oposição a esta tese, objecto de frequente controvérsia apenas pela consequência secundária da diversa forma de contar os prazos para impugnação⁷, conforme se tratar de um recurso ou de uma acção, vem a tese

⁵ Para os fundamentos teóricos desta posição, cujo principal criador foi Marcello Caetano, ver Machete, Rui Chancerelle de, *Contribuição para o Estudo das Relações entre o Processo Administrativo Gracioso e Contencioso*, Lisboa, 1969, pp. 16 e segs. E a posição ainda hoje dominante na doutrina do STA. Ver, por exemplo, Trib. Pleno, caso Copaz, AD, 262, pp. 1232 e segs., com base numa distinção do Prof. Freitas do Amaral entre a acção onde se procuraria «uma primeira definição do direito aplicável ao caso concreto» e o recurso em que «se pretende a revogação ou substituição de uma decisão anterior». Mais recentemente, no mesmo sentido, caso Costa e Cruz, Lda., AD., 289, p. 42, continuando depois esta posição a manter-se mesmo no domínio de vigência da nova organização dos tribunais fiscais.

⁶ E o elemento essencial dessa tutela, como se assinalou correctamente num voto de vencido do acórdão do Pleno do STA (AD, 262, p. 1236), é a entrega da resolução destes litígios ao poder judicial, através da criação de uma ordem judiciária de tribunais administrativos, cujas funções em tudo se distinguem, dadas as finalidades que exclusivamente perseguem, da actividade administrativa.

⁷ E nesse aspecto, mas só nesse aspecto, tem razão o voto de vencido num acórdão da 2.^a secção (caso Oliveira & Companhia, Lda., AD., 158, p. 777), que sustenta que a mudança

que considera a impugnação como uma acção ou, mais rigorosamente, como uma das acções que se destinam a tutelar os direitos do contribuinte⁸.

b) *A acção de impugnação como acção constitutiva*

Depois de termos definido a natureza jurídica da impugnação como uma acção, resta integrar esta dentro dos vários tipos de acções que podemos encontrar.

Tendo a impugnação como objectivo a modificação ou anulação de um acto administrativo, devemos considera-la como uma acção constitutiva⁹ e não, como faz alguma doutrina, como uma acção declarativa.

E isto porque é da natureza das relações jurídicas tributárias que a produção de um determinado acto tributário pelo Estado, precisamente por se integrar na actividade do Estado que podemos designar como Administração-intromissão, vai afectar a esfera jurídica dos particulares, o que só poderá ser alterado por sentença judicial que proceda à anulação desse mesmo acto. A natureza constitutiva de acção provém precisamente da necessidade de assegurar uma tutela efectiva ao administrado, uma vez que a Administração tem a possibilidade de praticar actos que vão afectar a sua esfera individual, determinando a realização de prestações suas, através de um acto que, em princípio, permanecera na ordem jurídica se se não proceder a sua competente impugnação.

A acção de impugnação tem, pois, um papel central dentro do contencioso tributário, do mesmo modo que a possibilidade de recurso contencioso contra os actos administrativos definitivos executórios

brusca de jurisprudência, com encurtamento do prazo, cria consequências inaceitáveis para o impugnante.

⁸ Sobre as origens - e carácter claramente datado - da concepção que vê um recurso de apelação no recurso ao 1.º grau de jurisdição administrativa, v. Queiró, Afonso, em anotações da *RLJ*, n.º 115, p. 180, e n.º 116, p. 311. De notar que Queiró considera que o artigo 212.º, n.º 2, da CRP, ao classificar os órgãos do contencioso como «tribunais administrativos» e não órgãos da Administração, «não faz mais do que qualificar correctamente órgãos que já em rigor eram de qualificar assim mesmo».

Noutra outra visão do problema, Amaral, Diogo Freitas do, *Direito Administrativo*, «Lições» - III vol., Lisboa, 1985, p. 384, parece considerar como pedra-de-toque para a distinção entre recurso e acção o facto de se procurar obter com esta uma primeira definição do direito aplicável a uma relação entre o Estado e o administrado.

⁹ A tese de que a impugnação tem a natureza de uma acção constitutiva foi entre nós primeiro defendida por Xavier, Alberto, *Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1972, p. 42. Mais recentemente, Queiró, Afonso, anotação na *RLJ*, 115, p. 181, tem defendido esta posição a propósito do conceptualmente idêntico recurso contencioso. Na jurisprudência encontramos quem a considere como acção constitutiva, como no caso Carlos Alberto da Silva, 2.ª instância, colecção XX, p. 239. Pronunciando-se pela sua natureza declarativa, ver Pardal, F. R., e Carvalho, R. A., *CPCI Anotado e Comentado*, p. 424.

desempenha um papel central dentro do contencioso administrativo. Mas, ao lado deste conceito central de acção, onde, segundo uma interpretação simplista do CPCI, começam e acabam todas as formas de tutela judicial dos direitos do contribuinte, outras situações se podem encontrar, com um recorte mais nebuloso, onde a defesa dos direitos e dos interesses legítimos dos contribuintes exige a atribuição de outros meios processuais, ou seja, de diversos tipos de acção, de modo a garantir a sua efectiva tutela: e foi o reconhecimento dessa necessidade que levou a que, mesmo antes da Constituição, tenha havido, através do que podemos designar por criação jurisprudencial ou através de legislação extravagante, a aceitação de alguns tipos destas acções. E por isso mesmo, veio o já citado artigo 268.º, n.º 3, da CRP, garantir em termos muito amplos o direito de recurso contencioso contra não só os actos definitivos executórios - onde, tal como sucede no direito fiscal, quando houve produção de um acto tributário a situação subjectiva do contribuinte se encontra nitidamente recortada - mas também em todos os casos em que a actividade da Administração veio pôr em causa, de uma qualquer forma, um interesse ou um direito legalmente protegido.

E, procedendo à concretização por lei ordinária dos direitos reconhecidos na lei fundamental, veio mais recentemente a Lei do Processo nos Tribunais Administrativos proceder a uma tentativa de enquadramento geral desses novos tipos de acção, ignorado pelo legislador por ocasião do CPCI, mas indispensáveis para a concessão de tutela efectiva dos direitos dos contribuintes.

Regressando a impugnação como acção de natureza constitutiva, verificamos que esta tem sempre como pressuposto a existência de um interesse em agir¹⁰, o que atinge a sua expressão mais nítida sempre que se verifica, por parte da Administração, a produção de um determinado acto tributário considerado pelo contribuinte como estando em desconformidade com a lei. A impugnação é, pois, sublinhemo-lo, uma acção constitutiva, consequência directa do poder de que dispõe o Estado, como Administração que pratica actos que interferem directamente na esfera pessoal do administrado (*Eingriffverwaltung*)¹¹, com a produção de feitos que só podem

¹⁰ A existência do interesse em agir assume particular acuidade na questão dos actos tributários negativos ou acções de mero accertamento negativo, ou *Freisstellungbescheid*. Ver Glendi, Cesare, *L'Oggetto...*, pp. 58 e segs., Russo, *Il Nuovo...* p. 579. Sobre a *Freisstellungbescheid*, que já existia na vigência do RAO, Tremonti, *Definitività...* p. 3; Weber-Fas, *Steuerrecht*, p. 162; Von Wallis, in *Hübschmann-Hepp-Spitaler*, AO § 40 FGO, an. 38. Entre nós, Xavier, *Conceito...* p. 604.

¹¹ Foi precisamente a necessidade de garantir o cidadão contra essa *Eingriffverwaltung* que levou ao aparecimento na VWGO e na FGO alemãs da *Anfechtungsklage*, com designação e natureza idênticas, como meio de impugnação, em acção constitutiva, dessa intromissão administrativa. Ver Mühl Otto, *Über der Verhältnisse...*, p. 693; Ule, C. H., *Verwaltungsprozessrecht*, p. 101, Tipke-Kruse, AO, Einf. FGO, an. 10; Von Wallis, in *Hübschmann-Hepp-Spitaler*, *AO-Kommentar*, FGO § 40, II-1. Esta forma clássica de

ser removidos por um novo acto administrativo, que procede a revogação do primeiro, ou por uma sentença judicial que vem anular total ou parcialmente.

Mas a necessidade de um interesse em agir como pressuposto da possibilidade de recurso à tutela judicial, que em si é um dado que não merece discussão, levanta contudo a questão de saber se existirá uma predeterminação legislativa deste interesse em agir, se através da tipificação das situações a acção deve ou não ser admitida, ou se pelo contrario é concedida ao tribunal a mais ampla latitude para verificar se tal interesse existe ou não.

No sistema acolhido pelo CPCI, revelado a partir das regras criadas para a caducidade do direito de impugnar, com dois regimes distintos conforme se trate de cobrança eventual ou virtual, parece dever concluir-se que só pode aceitar-se a existência de um interesse em agir em dois casos que são objecto de previsão normativa: quando se tiver verificado a produção de um acto tributário e nos encontrarmos, por isso mesmo, na situação tradicionalmente designada por cobrança virtual, ou quando, não se tendo verificado a produção de um acto tributário, se verificou, dado nos encontrarmos numa situação de autoliquidação, o cumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

Na verdade, prevê o artigo 89.º do CPCI duas formas distintas de contar os prazos para que possa ser deduzida uma impugnação judicial com os fundamentos previstos pelo artigo 5.º do mesmo código. No caso de se ter verificado «abertura do cofre», ou seja, na situação de cobrança virtual, o prazo inicia a sua contagem no dia imediato aquele em que se verificou essa mesma abertura. No caso de se ter efectuado a cobrança eventual, o prazo começa a correr no mesmo dia em que tal se verificou.

O problema que imediatamente se coloca perante estas duas possibilidades de impugnação, que são abertas pelo artigo 89.º, e o da interpretação a dar ao artigo 5.º, quando este parecer pretender limitar o processo de impugnação aos casos em que se tenha verificado a produção de um acto tributário, na medida em que parece limitar o objecto do processo tributário à anulação total ou parcial de um certo acto. E o sistema, apesar de em contradição expressa com o disposto no artigo 89.º, poderia entender-se se considerarmos que, uma vez que o sistema previsto pelo artigo 19.º, n.º 2, do CPCI é a conversão da liquidação eventual¹² em virtual quando o

recurso administrativo tem em Portugal designações diferentes em direito fiscal e direito administrativo, mas constitui igualmente a forma principal de impugnação da Administração pelo administrado.

¹² Cardoso da Costa, *Curso de Direito Fiscal*, 2ª ed., Coimbra, 1972, p. 402, parece considerar a cobrança como eventual apenas no caso de impostos como a sisa ou o imposto de mais-valias, dado o carácter marcadamente imprevisível das receitas que estes proporcionarão. Mas o caso mais importante da cobrança eventual é o do revogado Código do Imposto de Transacções e do actual Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. No CIT, no artigo 41.º, alínea a), prevê-se a cobrança eventual do imposto,

pagamento não for realizado, caberia ao contribuinte aguardar a produção do acto tributário para proceder posteriormente a sua impugnação, o que só faria depois de verificar a abertura do cofre.

Mas, na verdade, esta interpretação não é aceitável, uma vez que se pode reconhecer a existência de um legítimo interesse em agir por parte do contribuinte, sem aguardar a produção de um acto tributário, dada a forma como se encontram organizados, nas suas relações mútuas, os processos de impugnação, de transgressão e de execução, para além das situações de legitimidade plural que podem surgir nos casos de substituição tributária.

c) Impugnação de um acto e acção de repetição do indevido

Vimos já que, ao contrario do que parece previsto pelo artigo 5.º do CPCI, o artigo 89.º prevê uma forma especial para a contagem do prazo de impugnação em casos de cobrança eventual, situação que se encontra, nas suas principais manifestações, articulada com as situações em que incumbe ao contribuinte, mediante um certo número de deveres de cooperação¹³, proceder ao cumprimento da obrigação tributária independentemente de quaisquer previas actividades ou actuação por parte da Administração fiscal.

Mas, para que se possa proceder a qualquer processo de impugnação, há que demonstrar a existência de um interesse em agir por parte do administrado, ou seja, caberá demonstrar que a negação da possibilidade de interposição de uma acção antes do surgimento de um acto tributário vem provocar uma efectiva lesão nos interesses legítimos¹⁴ do contribuinte: ora, sempre que se verifique a existência de qualquer facto, situação ou estado que possa ser considerado pela Administração como correspondente à tipificação legal de um facto tributário imputável a um dado contribuinte, duas hipóteses básicas se colocam: ou cabe a Administração desencadear o processo de liquidação do imposto, ou, pelo contrário, cabe ao contribuinte a prática de um determinado número de actos que terminarão com a entrega da quantia em dívida.

Neste último caso, que é o que nos interessa aqui, sempre que se verifique uma controvérsia a respeito da qualificação jurídica de certa situação, a conversão da cobrança eventual, que, segundo a Administração,

sem como tal a classificar, prevendo-se no § 3.º do mesmo artigo a sua transformação em virtual. Neste sentido decidiu o STA, no caso Comatex, ac. 19-12-79, ap. DR. Englobando também o IT nos casos de cobrança eventual, Martinez, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 1983, p. 301.

¹³ E como sublinha Kruse, Heinrich, *Derecho Tributario - Parte General*, p. 451, toda a actividade de averiguação dos factos do processo fiscal baseia-se, ao contrário do que se passa com o processo penal, na cooperação dos contribuintes.

¹⁴ Convirá recordar aqui a garantia do artigo 268.º, n.º 3, da CRP, da possibilidade de recurso contencioso não só contra actos definitivos e executórios, mas também «para obter o reconhecimento de um interesse ou um direito legalmente protegido».

deveria ter-se verificado, em cobrança virtual¹⁵ poderá ser considerada como constituindo um comportamento ilícito, o que vai determinar a instauração de um processo de transgressão cujo desfecho final vai depender precisamente do facto da questão prévia, da existência ou não existência de um facto tributário.

De tal forma que define o artigo 105.º do CPCI uma regra de prejudicialidade entre o processo de impugnação onde se debate a existência ou não existência do facto tributário¹⁶ que criou para o contribuinte determinados deveres de cooperação e o processo de transgressão: este deverá ficar suspenso até que se verifique o trânsito em julgado da decisão proferida em processo de transgressão.

Ou seja: da decisão judicial a tomar sobre a verificação ou não verificação de um dado facto tributário dependera sempre a existência de uma obrigação tributária de prestar uma certa quantia a título de imposto, mas também poderá depender a qualificação como ilícita de um certa conduta do administrado, a que poderão corresponder um certo número de sanções. É o caso, por exemplo, dos deveres criados às «pessoas a quem competir a entrega dos rendimentos ou remunerações abrangidos pelo artigo 1.º do Código do Imposto Profissional», de dedução de uma parcela desses rendimentos ou remunerações, com a consequente entrega à Administração das quantias deduzidas. A esta previsão, de um dado dever de cooperação, do artigo 26.º do CIP, corresponde as sanções previstas pelo artigo 65.º, para além dos possíveis juros compensatórios previstos pelo artigo 38.º.

De tudo isto resulta que sempre que exista, entre o contribuinte e a Administração, uma divergência sobre se um determinado rendimento se encontra ou não sujeito a imposto profissional, e dispondo o contribuinte de informação fidedigna sobre a posição da Administração - por meio de liquidações feitas em situações idênticas ou por meio da faculdade atribuída

¹⁵ A conversão da cobrança eventual em cobrança virtual, prevista em termos gerais no artigo 19.º, n.º 2, do CPCI, e nos vários códigos, é o reflexo na cobrança da passagem da forma normal do processo gracioso de liquidação para o *accertamento d'ufficio*, ou *taxation d'office*, normalmente com carácter sancionatório e em condições mais desfavoráveis ao contribuinte. Puoti, Giovanni, *Istruzione e Prova nell Procedimento d'imposizione*, Roma, 1975, p. 92, salienta que a ausência de declaração, quando corresponde à violação de um dever, tem como efeito o alargamento da actividade instrutória da Administração. Em França, o Code des Procédures Fiscales procede nesses casos à inversão do ónus da prova, em desfavor do contribuinte. Hahn, Hartmuth, *Zur Neukodifizierung des französischen Steuerverfahrensrecht unter besonderer Berücksichtigung der Beweislastverteilung*, Stu W, 1982, p. 392.

¹⁶ Esta regra da prejudicialidade tributária, existente não apenas em relação aos processos de mera transgressão mas como forma de relação entre o processo fiscal e tributário, foi recentemente modificada em Itália, por razões que se prendem com a mais expedita repressão da fraude fiscal. Ver Russo, Pasquale, *Problema in tema di Rapporti tra Processo Penale e Processo Tributario*, RDFSF, Setembro de 1984, p. 427.

pelo artigo 14.º do CPCI - este poderá proceder ao cumprimento da obrigação que considera como não existente, procedendo depois a impugnação deste acto, através do que vai assumir a natureza jurídica de uma acção de condenação. E, nesta situação, a petição articulada, que deverá desencadear o processo e que, nos termos do artigo 90.º, deverá proceder a individualização do litígio através da identificação do acto impugnado e da entidade que o praticou, deverá identificar não o acto tributário que se deveria inserir no processo conducente à cobrança virtual, mas sim o próprio acto de cobrança eventual, para obter, através de sentença judicial, a repetição da quantia que indevidamente prestou.

Esta possibilidade de uma acção de condenação contra a Administração por parte de um contribuinte, que poderia ver os seus interesses seriamente lesados se aguardasse por uma previa decisão judicial sobre a existência ou não existência de uma obrigação tributária, é condição essencial para a salvaguarda dos direitos dos contribuintes, enquanto subsistir um sistema de cobrança de receitas tributárias estruturado com base no princípio do *solve et repete*.

Um sistema fiscal estruturado segundo o princípio do *solve et repete* coloca em lugar primacial os privilégios do fisco e considera, em consequência desta inicial valoração, que a actividade de cobrança da Administração não pode ser interrompida pelos particulares¹⁷. A contestação que estes exerçam em relação a legalidade de um determinado acto tributário,

¹⁷ Tesouro, *Profile Sistematico...* p. 15. O princípio do *solve et repete* começou por ser uma cláusula possível nas relações obrigacionais civis (Prata, Ana, *Cláusulas de Limitação e Cláusulas de Exclusão da Responsabilidade Obrigacional*, Coimbra, 1986, p. 49), sendo mais tarde recebida, depois de transmutada em privilégio do fisco, no direito fiscal. Aceite de forma pacífica nas primeiras décadas do nosso século (Fonrouge, Giuliano, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, 1965, II vol., p. 665), tem sido mais recentemente sujeito a crescente contestação, tendo sido abolido por um decreto na Itália, por tratar desigualmente os indivíduos com e sem recursos (Glendi, Cesare, *L'Oggetto dell Processo...*, p. 62, nota 126; Michelli, Gian Antonio, *Tema di Costituzionalità dell Solve et Repete*, RDFSF, 1960). Na Grã-Bretanha, este princípio foi em parte recebido depois da reforma de 1975, para evitar comportamentos dilatatórios do contribuinte (Davies, F. R., *Introduction to Revenue Law*, Londres, 1980, p. 29). Entre nós, a Comissão Constitucional declarou a inconstitucionalidade do artigo 262.º do CPCI, que na sua primitiva versão fazia depender o conhecimento do recurso, nos processos de transgressão, da prestação de caução («Pareceres da Comissão Constitucional », 5.º vol., p. 18, e *Diário da República*, I Série, 15 de Março, Resolução n.º 32/78). Na sua versão actual, o artigo 262.º admite a demonstração da impossibilidade económica de prestar caução, o que não deve ser aceite em termos demasiado restritivos, como parece fazer, no caso António Leitão de Oliveira, a 2.ª secção do STA, acórdão de 26 de Julho de 1978, ap. DR. A constitucionalidade global deste instituto, perante o artigo 20.º da CRP, é contudo duvidosa, como de certo modo se reconhece no referido parecer da Comissão Constitucional, particularmente em casos tão delicados como a instauração de execução antes de se definir judicialmente a legitimidade do executado. Ver caso Tavares & Ferreira, Lda., 2.ª secção do STA, acórdão de 7 de Outubro de 1981, ap. DR.

num puro sistema de *solve et repete*, não deve colocar qualquer impedimento à cobrança do tributo e a execução do devedor faltoso.

No sistema que poderemos considerar mitigado do artigo 160.º, n.º 2, do CPCI, que admite a interrupção da execução desde que o executado preste caução, o *solve et repete* assume a natureza de uma providencia cautelar: a impugnação do imposto poderá ter um efeito suspensivo desde que o impugnante, já na sua posição de executado, garanta a dívida fiscal, através de uma das varias formas de caução admitidas pelo § 1.º do artigo 160.º.

Mas, apesar das limitações que a possibilidade da prestação de caução introduz no sistema do *solve et repete*, como principio ordenador das relações entre o Estado e o contribuinte, o desfavor com que a lei encara qualquer actividade do administrado que possa criar algum obstáculo à percepção dos impostos que a Administração considera devidos¹⁸ faz com que se não possa discutir o real interesse do administrado em poder optar pela possibilidade de cumprir uma obrigação tributária que considera ilegal, transformando depois o que seria uma acção de impugnação numa acção de repetição do indevido, ou seja, num primeiro tipo de acção de condenação. No caso de obter ganho de causa, a sentença judicial não se vai limitar a anular um acto tributário que se encontra ferido de ilegalidade. Vai também, por mero efeito da pronúncia judicial, permitir que o contribuinte seja reembolsado da soma que, sem que fosse sua obrigação legal fazê-lo, entregou aos cofres do Estado.

d) *A acção de condenação da Administração por erro praticado por esta*

Ao lado da acção de condenação destinada à restituição do indevido, prestado antes da produção de um acto tributário por parte da Administração - e acção de condenação na medida em que o é qualquer acção de restituição do indevido¹⁹ - temos a acção de condenação, em que o contribuinte reage contra um erro cometido pela Administração que provocou uma lesão nos seus direitos.

Esta acção de condenação foi criada por via legislativa, mas à margem do diploma onde deveria ter lugar - o Código do Processo de Contribuições e Impostos -, através de disposições com redacção equivalente espalhada pelos vários códigos fiscais²⁰: de acordo com o que deverão ser contados juros, presentemente de 18 por cento, a favor do contribuinte sempre que, estando pago o imposto, a Administração seja convencida, em processo gracioso ou

¹⁸ Como exemplo recente desse desfavor, ver o n.º 2 do artigo 89.º do CIVA, na redacção do Decreto-Lei n.º 184/86, de 14 de Julho, que prevê a contagem de juros sempre que haja atraso na entrega de imposto autoliquidado nos cofres do Estado.

¹⁹ Glendi, *L'Oggetto...* p. 54.

²⁰ Artigo 57.º do CIP, artigo 65.º do CIC, artigo 140.º do CCI, artigo 45.º do CIMV, artigo 293.º do CCP, artigo 155.º do Código da Sisa, artigo 92.º do CIVA.

judicial, de que na liquidação se verificou erro de facto imputável aos serviços.

Numa primeira análise, a intenção desta disposição era apenas o reconhecimento do direito do contribuinte de receber uma indemnização por ter sido privado de uma determinada soma indevidamente, tendo depois os serviços, através da revogação, ou os tribunais, através de uma sentença, reconhecido um erro de facto que deverá ser emendado.

Colocou-se, pois, a questão de determinar quais os tribunais competentes para obter o convencimento da Administração, questão a que não é estranha a concepção do contencioso tributário como uma forma de processo estruturada apenas em torno da impugnação, concebida como mera forma de obter a anulação de um processo.

Mas a aceitação, pela jurisprudência STA, de que é aos tribunais das contribuições e impostos que compete condenar a Administração quando se tenha procedido a uma liquidação ilegal²¹, sendo questão prévia a anulação total ou parcial de um acto tributário onde reside a ilegalidade, veio resolver o assunto. Podemos, assim, encontrar no contencioso tributário português, com um estatuto bem definido, uma acção de condenação, ao lado e em estreita articulação com a impugnação do acto tributário²².

e) A acção de condenação destinada a obter a produção de um determinado acto administrativo

Como um outro tipo de acção, com características próprias no contencioso tributário, temos a que se destina a obter a produção de um determinado acto por parte da Administração fiscal.

O caso mais comum é aquele em que a obtenção de um determinado benefício fiscal tem como condição processual uma petição ou requerimento por parte do interessado. Se esse acto for recusado e se o administrado

²¹ Ver caso Alexandre Almeida Santos Júnior, ap. DR., ac. de 7-1-76, onde se coloca precisamente a questão de saber «em que tribunal ou por que meio deve o contribuinte convencer a Fazenda», respondendo-se depois serem os do contencioso tributário, contra opinião da 2.^a instância. De notar que a lei usa o termo «convencer» no seu significado primitivo de «condenar». Sobre a acção de condenação, ver também Xavier, *Aspectos Fundamentais...*, p. 101. Contudo, no mesmo caso, depois de resolvida a questão prévia do tribunal competente, veio o STA revelar uma concepção demasiado exigente quanto aos requisitos da acção do Estado que justifiquem a acção de indemnização para atribuição de juros compensatórios. Ap. DR, A. 30-11-77, rec. n.º 1607.

²² Com um regime semelhante ao destas acções teremos de considerar aquelas que partem de casos em que uma sociedade, dentro do regime de substituição tributária, faz a retenção na fonte e entrega a quantia em dívida ao fisco. Num caso como o de José dos Santos Serrador, em que uma empresa pagou uma gratificação a um seu empregado e depois anulou o pagamento e lhe debitou a quantia, o fisco deverá restituir a quantia paga indevidamente e o prazo não poderá contar-se como nos demais casos de cobrança eventual, sob pena de injustiça grave e notória. Ver AD, 199, p. 938.

considerar que tal recusa contem uma violação da lei, poderá pedir a anulação ou do acto expresso de recusa ou da ausência de concessão, depois de um período em que produz indeferimento tácito, nos termos gerais do processo administrativo.

No regime legal anterior a publicação do ETAF, o recurso contra a negativa de concessão de uma isenção, ainda que materialmente integrado no contencioso tributário, encontrava-se formalmente integrado no contencioso administrativo geral, uma vez que a competência para decidir da anulação do acto de indeferimento cabia à 1.ª secção do STA²³.

A questão poderia regressar ao contencioso tributário, a que materialmente pertencia, apenas pela via do recurso posterior contra o acto tributário que, com base na anterior negação de isenção, fizesse corresponder uma dada obrigação fiscal a um facto ou situação que o particular considerava como devendo ser isenta²⁴.

Esta situação veio, contudo, ser objecto de nova regulamentação depois da publicação do ETAF: superando a concepção estreita do contencioso tributário, que via nele apenas o modo de anular um acto tributário, para uma concepção mais evoluída de um conjunto de meios processuais destinados a tutelar os direitos e os interesses legítimos dos contribuintes, veio o artigo 33.º deste diploma conferir competência à secção do contencioso tributário para conhecer acções contra actos de membros do Governo, ou de órgãos colegiais em que participem membros do Governo, que sejam respeitantes a benefícios fiscais, cabendo à segunda instância o conhecimento de acções contra outros casos de negação de benefícios fiscais.

Alargando ainda esta competência, veio a lei 4/86, de 21 de Março, alterar a redacção do ETAF, deixando de restringir o conhecimento dos tribunais fiscais aos casos em que a decisão administrativa dizia respeito a benefícios fiscais. Segundo a nova redacção dos artigos 32.º, 33.º, 41.º e 42.º, haverá recurso para os tribunais fiscais dos «actos administrativos respeitantes a questões fiscais» e a «questões fiscais aduaneiras».

²³ O que constituía jurisprudência corrente do STA. Ver, por exemplo, o caso Sinora, AD, 251, p. 1399. Mas esta remissão para a 1.ª secção atribuía ao contribuinte a possibilidade de pedir a suspensão do acto, mesmo antes da publicação da LPTA. Presentemente, o STA está a conceder a suspensão da executoriedade do acto, desde que seja prestada caução. Ver casos Ibercap, 2.ª secção do STA, contencioso aduaneiro, ac. de 11 -12-85, rec. n.º 3562 (inédito), e Jamoral de Lisboa - Empresa de Representações Nacionais e Estrangeiras, Contencioso Tributário Geral, ac. de 27-11-85, rec. 3484 (inédito).

²⁴ Nesse sentido, Carvalho, R. A., e Pardal, A. R., *CPCI Anotado*, p. 81. Mas é de recordar que, se a isenção tiver de ser requerida pelo interessado, o não exercício do direito que a lei concede leva à sua preclusão e por isso mesmo a impugnação do acto tributário não obterá a sua anulação. Ver caso Hotéis Sheraton de Portugal, em que o STA considerou correctamente não ser do «conhecimento officioso do juiz o reconhecimento da isenção da contribuição predial conferida pelas leis». Neste caso o impugnante não tinha solicitado na altura própria a referida isenção. AD, 277, p. 46.

Por esta forma ficaram plenamente integradas no contencioso tributário as acções que se destinam a obter por meios contenciosos a produção de um acto²⁵ que reconheça o direito dos contribuintes a um benefício fiscal, embora possa configurar-se outro tipo de situações.

Mas, tal como no domínio da legislação anterior se entendia correctamente que do acto tributário que concretizava a recusa de isenção poderia recorrer-se para os tribunais fiscais, também hoje nada impede que isto aconteça. Em especial porque do exame do acto tributário em concreto com a tramitação normal de conhecimento em varias instâncias e a consideração de todos os factos que condicionam a decisão poderá resultar uma decisão diferente da que é proferida pela segunda instância dos actos administrativos proferidos no nível abaixo do dos membros do Governo, e pelo STA no caso de os actos lhe serem total ou parcialmente imputáveis.

f) *Acções de carácter puramente declarativo*

Um outro tipo de acção integrável no contencioso tributário é a possibilidade atribuída ao administrado de ver declarar, através de uma pronúncia judicial, que um certo acto, que a ser válido lhe criaria obrigações fiscais ou parafiscais, é nulo.

Numa primeira análise, a nulidade do acto e a sua insusceptibilidade de produzir efeitos jurídicos tornariam desnecessária a acção judicial; o contribuinte deveria apenas defender-se caso a Administração pretendesse reagir contra o seu pretendido incumprimento pela sua defesa num hipotético processo executivo, através da sempre presente possibilidade de oposição. Se o acto for nulo, dele não poderá resultar um título executivo que «certifique a existência de dívida certa, líquida e exigível», previsto pelo artigo 154.º do CPCI para servir de base à execução - e a falsidade do título executivo é um dos fundamentos da oposição.

Esta solução não é de aceitar: o contribuinte pode ter um interesse legítimo em clarificar a sua relação com o Estado ou com qualquer outra pessoa de direito público²⁶, vendo judicialmente declarada a inexistência da

²⁵ Ao contrário da impugnação do acto tributário, não se trata de defender a esfera privada do cidadão da intromissão da Administração, mas exigir desta um determinado comportamento positivo que o beneficia. Estamos, por isso, no domínio das acções que no processo administrativo alemão são classificados como *Verpflichtungsklage*, como forma de reacção contra uma ilegalidade no domínio da *Leistungverwaltung*, a Administração prestadora. Ule, *Verwaltungsprozessrecht*, p. 102; Tipke-Kruse, AO, FGO § 40, an. 8.

²⁶ Daí que o § 41 da FGO preveja expressamente a existência de uma acção para ver declarada a inexistência de uma relação jurídica ou a nulidade de um acto administrativo,

sua obrigação. Ponto é que demonstre a existência desse interesse em agir, concretizando-a nos termos do artigo 36.º da LPTA: «expondo com clareza os factos e as razões de direito que fundamentam o recurso».

Assim foi entendido pelos tribunais²⁷ e por alguma doutrina²⁸ quer em relação a situações no âmbito das relações administrado-Administração, com a declaração judicial de que um acto que lesava o contribuinte deveria ser considerado nulo, quer no domínio das relações do administrado com entidades públicas que pretendiam impor-lhe obrigações de tipo pecuniário.

No domínio da lei processual anterior, entendeu, contudo, a jurisprudência por considerar a competência dos tribunais fiscais como uma excepção dentro do domínio mais vasto da competência, ela própria também excepcional, dos tribunais administrativos, que o julgamento de tais causas era da competência dos tribunais administrativos não fiscais.

Mas, combinando a actual redacção do artigo 69.º, n.º 1, da LPTA com a do artigo 62.º do ETAF, parece-nos ser de concluir que a competência para estas acções cabe aos tribunais fiscais: o artigo 69.º, n.º 1, da LPTA,

desde que o autor tenha um interesse legítimo que essa declaração seja produzida. Tipke-Kruse, AO, FGO 241, an. 1, 2 e 3.

²⁷ Ver, por exemplo, o acórdão do Tribunal Pleno do STA no caso Johnson & Johnson, em que o que estava em causa era a deliberação de um órgão colegial inexistente de um organismo de coordenação económica, que notificava a empresa para o pagamento de uma certa quantia. (AD, 289, 59). Num outro acórdão sobre questão semelhante, em que o recorrente era a mesma empresa, o Pleno do STA afirma (AD, 236/237, p. 1083) no sumário do acórdão que «o acto administrativo é um pressuposto do recurso contencioso, pelo que este não terá objecto se não existir materialmente acto algum», mas se houver «um comportamento exteriorizado da Administração, com efeitos de facto lesivos da esfera jurídica do interessado», há um direito à acção. A argumentação é discutível, mas a conclusão é correcta.

²⁸ No mesmo sentido, ver caso Viúva de Luís Nunes e Filhos, Pleno, AD, 240, 4, 1478, e Sakosul, Pleno, AD, 252.

concretizando a previsão constitucional da concessão de tutela jurídica a interesses legalmente protegidos, prevê acções para os tutelar. O artigo 62.º, alínea *a*), do ETAF atribui aos tribunais fiscais da primeira instância competência para o julgamento de recursos contra actos de liquidação de receitas tributárias, estaduais, regionais, locais e parafiscais. Sempre que no domínio destas situações se verifique a produção de um acto nulo - e a experiência mostra que a probabilidade de isto acontecer é maior no caso de receitas locais ou parafiscais - parece ser a esta mesma instância judicial que competirá defender o interesse do contribuinte em ver declarado a inexistência de tal acto.

Capítulo VI

A REVISIBILIDADE DO ACTO TRIBUTÁRIO

1. O controlo judicial e os seus limites

A garantia constitucional do recurso ao controlo judicial em relação a todos os comportamentos da Administração que possam criar uma lesão nos direitos e nos interesses legítimos dos administrados não consiste apenas na regra formal da admissibilidade de recurso contencioso «contra quaisquer actos administrativos definitivos e executórios, independentemente da sua forma, bem como para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido».

Consiste também, sob pena de violação pela lei ordinária ou pela jurisprudência do núcleo fundamental deste direito, na determinação das matérias excepcionais e a sua excepcionabilidade envolve uma determinação positiva, que estarão fora do conhecimento do tribunal, encontrando-se, portanto, numa situação de insindicabilidade ou de irreversibilidade.

E a determinação desse núcleo excepcional envolve um juízo crítico sobre a forte tradição da jurisprudência do STA, que considera que onde quer que se encontrem conceitos indeterminados¹, margens de livre apreciação ou a aplicação da lei consista de uma actividade de «discricionariedade técnica», conceito de contornos nebulosos e definido de uma forma muito ampla, cessam os poderes de cognoscibilidade dos tribunais. E a situação é tanto mais dominada por conceitos que na prática criam limitações inadmissíveis ao do direito de apreciação judicial dos comportamentos administrativos quanto é recente a admissão expressa pela Constituição portuguesa do princípio do direito e da garantia de apreciação judicial desses comportamentos.

Recordemos apenas, para deixar bem marcadas as condicionantes constitucionais da jurisprudência e da lei ordinária nessa matéria, que só em 1971 a Constituição de 1933 acrescentou ao seu artigo 8º, onde se tratava dos direitos, liberdades e garantias individuais, um n.º 21, onde se inseria o direito ou garantia individual de «recurso contencioso dos actos administrativos definitivos e executórios, que sejam arguidos de ilegalidade». E que a

¹ Para uma descrição da jurisprudência dos tribunais superiores no direito administrativo, centrado sobre o problema dos conceitos indeterminados, ver o despacho saneador-sentença, com exaustiva documentação doutrinal e jurisprudencial, do juiz Fernando Azevedo Moreira, da Auditoria Administrativa de Lisboa, publicado pela *Revista de Direito Público*, nº1, Lisboa, 1985. Sobre a história do conceito da discricionariedade técnica, e a forma actual como é considerada nos principais sistemas jurídicos, v. Sousa, António Francisco de, *A Discricionariedade Administrativa*, Lisboa, 1987, *passim* e em particular p. 307.

Constituição de 1976 se limitou, na sua versão original, a retomar esta fórmula, ainda de escassa tradição entre nós no que toca ao desenvolvimento das suas plenas virtualidades, no seu artigo 269º.

Só na revisão constitucional de 1982 se formulou este princípio com outra amplitude, deixando de limitar o recurso à formação de um acto administrativo definitivo e executório, que seria uma condição *sine qua non* para a emergência do direito à apreciação judicial de um comportamento da Administração. Passou a haver, o que não é a mesma coisa, recurso contra todos os actos administrativos definitivos e executórios, bem como, mesmo quando não se encontra resolvida a questão de saber se estamos ou não perante um acto administrativo, o direito à acção judicial sempre que se invoque a lesão de um direito ou de um interesse legalmente protegido². E os actos administrativos carecem de motivação expressa quando afectem interesses ou direitos legalmente protegidos.

A novidade do reconhecimento efectivo destes direitos explica a relutância que o seu pleno acatamento encontrou no legislador ordinário, na Administração fiscal e na jurisprudência. Não admira, portanto, que se mantenham referências na lei à inexistência de recurso contencioso desta ou daquela decisão administrativa, apesar da sua proibição expressa desde 1971. Da constante referência à possibilidade de recurso apenas pela preterição das formalidades legais. As constantes afirmações, em decisões do STA, de que não pode haver apreciação da forma como a Administração concretiza conceitos indeterminados como «razoabilidade» ou consumo exagerado. Ou a não aceitação das possibilidades que dá a exigência da motivação como forma de aferição da regularidade formal de uma decisão, ou mesmo recusa da sua vigência no direito tributário.

A consequência do domínio destas concepções é uma restrição prática do direito à apreciação judicial, em especial quando passamos do terreno da qualificação de certos factos para o domínio de quantificação do imposto, para o terreno da determinação do *quantum* da obrigação tributária. Mas, apesar das dificuldades que se colocam neste terreno, ele é demasiado

² - Esta formulação, onde se parte da lesão de direito para a possibilidade de recurso construindo a noção de acto administrativo apenas para classificar *qualquer comportamento ou forma de agir da Administração* que possa lesar o particular e ser, por isso, objecto de recurso, retoma a tradição do Conselho de Estado francês. V. Soares, Rogério Ehrhardt, *A Propósito de Um Projecto Legislativo: o Chamado Código do Processo Administrativo*, RLJ, 117, p. 67. E não é a mesma coisa que partir sempre do acto administrativo, como condição para a interposição da acção pelo particular. De notar que na República Federal da Alemanha a *Grundgesetzliche Rechtweggarantie* tem a sua expressão no artigo 19.Q, IV, da lei fundamental, que garante o direito de acção quando alguém é lesado pelo poder público (*Offentlichen Gewalt*) nos seus direitos, sem a interposição da condição formal do acto administrativo, que assim usado pode constituir uma denegação virtual desta garantia.

importante para ser colocado, todo ele, como geralmente sucede, fora do alcance da apreciação jurisdicional. Não esqueçamos, como recordava Von Myrbach-Rheinfeld, que os princípios em que assenta a determinação da base do imposto (*Steuerbemessungsgrundlage*) são os mais difíceis de todo o direito fiscal e os que mais directamente se relacionam com os problemas da justiça³. Colocá-los fora do controlo judicial é, por isso, limitar excessivamente o alcance desta.

2. O recurso à avaliação fiscal e os seus problemas

O problema da determinação dos limites aceitáveis aos poderes de averiguação judicial da legalidade das decisões administrativas encontra um lugar particularmente inçado de dificuldades nas formas de reacção administrativa a comportamentos dos contribuintes, que tem como efeito objectivo, independentemente da sua intencionalidade, tornar difícil ou impossível a quantificação de certos factos tributários.

É o que se passa com muita frequência no campo da tributação das empresas quando se procura determinar o seu lucro tributável para efeitos de contribuição industrial ou o seu volume de produções para tributação em imposto de transacções ou imposto sobre o valor acrescentado.

Em ambos os casos cabe à empresa o dever de possuir uma contabilidade que permita a exacta determinação dos elementos fiscalmente relevantes, para por esta forma existir para a Administração a possibilidade objectiva de verificar a quantificação da obrigação tributária.

Se a empresa viola esta norma, a quantificação da obrigação tributária devia necessariamente ser feita não com base nos elementos que a empresa deveria ter fornecido, mas na base de uma avaliação ou estimativa⁴ feita pelo

³ - Hahn, Hartmuth, *Die Grundsätze*. Mas esta relutância em penetrar no âmago da obrigação tributária pode ser considerada como uma recepção tardia do último estágio de evolução do princípio da reserva de lei: que a actividade de aplicação desta pelo legislador deve estar sujeita ao escrutínio de juízes independentes, Jesch, Dietrich, *Gesetz und Verwaltung*, p. 107. Ou, de um outro ponto de vista, a manutenção entre nós dos compromissos autoritários que marcaram no início do século a recepção dos princípios da reserva de lei (*Gesetzvorbehalte*) e primazia da lei (*Gesetzvorrang*) como forma de limitar os poderes do Estado, que age dotado de *império*. Tremonti, *Gitilio, Imposizione e Definitività....* pp. 255 e segs.

⁴ - Quando «houver necessidade de se recorrer a presunções ou estimativas por carência de elementos que permitam apurar claramente o imposto», como afirma o artigo 84º, nº1, do CIVA. Ou, como prevê em termos gerais a AO, § 162, «na medida em que a Administração fiscal não consegue determinar ou calcular a matéria tributável, tem de proceder a uma avaliação».

fisco na base de indícios⁵ e de um mero juízo de probabilidade acerca do lucro tributável que se deve ter verificado, como indica por exemplo o consumo de matérias-primas feito pela empresa⁶.

A avaliação fiscal vai, portanto, consistir numa determinação oficiosa da dívida fiscal (*taxation, rectificacion et evaluation d'office, accertamento d'officio*)⁷ com o seu centro na produção de um juízo problemático, que tem como objectivo substituir os elementos que não foram fornecidos, ou o foram de modo defeituoso, pelo contribuinte, quando sobre este incorria a obrigação de os fornecer e de permitir o controlo desses mesmos elementos no caso de correr uma fiscalização da Administração.

Esse juízo problemático por parte da Administração, que vai, na expressão anglo-saxónica, tributar segundo *his best judgement*⁸, terá de ser em primeiro lugar utilizado como um *ultima ratio fisci*⁹. O seu uso tem uma natureza excepcional e por isso mesmo só pode ser legitimado por um determinado comportamento do contribuinte. Feito em circunstâncias excepcionais, contém sempre em si uma relação de tensão entre a necessidade de não permitir que a violação dos deveres de cooperação do contribuinte redunde em vantagem para este e a necessidade de proceder a uma determinação tão exacta quanto possível dos factos tributáveis.

A avaliação fiscal contém, por isso, pelas suas próprias características, uma possibilidade latente de afastamento dos princípios da legalidade fiscal, dada as condições em que é praticada. Precisamente por isso, o seu exame judicial terá de constatar se se não verificou uma reacção excessiva por parte

⁵ - Indícios no sentido de factos que têm a vantagem de ser acessíveis a uma percepção que conduzem a factos juridicamente relevantes. English, Karl, *Introdução ao Pensamento Jurídico*, 2ª ed., Lisboa, 1968, p. 72.

Na avaliação há sempre uma utilização dos indícios como elemento para um cálculo necessariamente grosseiro e incerto. Martens, Joachim, *Die eigenartige Beweislast im Steuerrecht*, Stu W, 1981, p. 328. É de notar que a tributação através de um ficcionado «rendimento normal», típica de uma determinada fase de tributação (que em Portugal durou até à reforma de 1958/65), é sempre tributação indiciária. Michelli, Gian Antonio, e Tremonti, Giulio, «Obbligazioni» (dir. trib.) *Enciclopedia dell Diritto*, p. 413.

⁶ - Avaliação como forma normal de determinação do rendimento tributável, e que ainda se encontra na lei portuguesa, como a que prevê o Código da Contribuição Predial, representa uma outra realidade, uma situação residual, proveniente do período da tributação indiciária como acima foi caracterizada.

⁷ - Schmeitz, Guy-Willy, *La Jurisdiction Fiscale de la Jurisdiction Administrative*, Paris, 1978, p. 354. Glendi, *L'Oggetto...*, p. 100.

⁸ - Este *best judgement assessment* pode ser utilizado pela Administração, que rejeita a declaração do contribuinte, em virtude de um poder que lhe é atribuído pela lei. E «embora usada como uma sanção, a liquidação (*assessment*) não é punitiva», pois a Administração deve usar todas as suas capacidades para se aproximar da quantificação exacta da obrigação. Lapidoth, Ayre, *The Use of Estimation for the Assessment of Taxable Business Income*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amesterdão, 1977, I, 03.

⁹ - Hensel, Alberto, *Diritto Tributario*, p. 246.

da Administração (uma vez que o princípio da legalidade fiscal implica a proibição do excesso) e se a aplicação da lei não vai resultar na violação do princípio da igualdade.

A elevada possibilidade de violação destes princípios torna mais importante o escrutínio judicial das decisões administrativas, sob pena de se atribuírem à Administração poderes virtualmente ilimitados, por se restringir o escrutínio judicial à conformidade formal do processo utilizado por esta, com as determinações legais.

Não se trata por isso de, ao proporcionar o conhecimento destas questões aos tribunais, substituir o juízo problemático da Administração por um outro juízo mais problemático¹⁰. Do que se trata, antes, é de sujeitar ao escrutínio judicial a prova carreada pela Administração, com a dupla finalidade de verificar se se encontravam reunidos os pressupostos de facto previstos pela lei para justificar o procedimento excepcional da Administração e simultaneamente verificar se o uso destes poderes extraordinários se verificou de acordo com a específica intencionalidade da lei¹¹.

Para tratar de saber como se conjugam estes princípios, quer com os modos de tutela judicial e administrativa que são conferidos pelos diversos códigos fiscais e pelo ordenamento processual do Código do Processo das Contribuições e Impostos, quer da compatibilidade destas normas com o direito à tutela jurisdicional do administrado, conferido em termos compatíveis com o Estado de Direito pela CRP após a revisão de 1982, quer pela parcial concretização destes princípios nas novas leis processuais: o ETAF e a LPTA. E procedendo à análise crítica da jurisprudência tradicional dos tribunais fiscais neste campo, nomeadamente da sua compatibilidade com os novos preceitos legais, quer da lei fundamental quer da lei ordinária.

3. As comissões de avaliação e revisão e a sua função no procedimento fiscal

¹⁰ - Para a crítica desta posição e para o assinalar da radical incompreensão do princípio da divisão de poderes que encerra, ver o já referido despacho saneador-sentença do juiz Fernando Azevedo Moreira, *Revista de Direito Público*, n 1, p. 66, nota.

¹¹ - Trata-se de analisar uma decisão em que existem normalmente dois níveis decisórios: a aplicação de uma norma que confere poderes para actuar de certa forma se certos pressupostos estiverem reunidos - e aqui trata-se de julgar sobre a interpretação da lei e sobre a existência factual dos pressupostos e, num segundo nível, sobre se foram cumpridas as finalidades que são prosseguidas pela lei naquele caso concreto. Dois níveis de decisão administrativa, dois níveis de escrutínio judicial. V. Spanner, Hans, «Die Prüfung von Ermessensentscheidungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhof», in *FS für Hugo von Wallis*, Bona, 1985, p. 217.

A solução tradicional da lei portuguesa para a resolução dos litígios eventualmente existentes entre o fisco e os contribuintes consiste na atribuição de poderes a comissões de revisão, em especial as que estão previstas no artigo 72.º do CCI e no artigo 15.º do CIP, destinadas quer a uma apreciação prejudicial dos recursos dos contribuintes quer, nalgumas das formulações primitivas, a um julgamento definitivo sobre essas reclamações. E quando se admitia o prosseguimento do recurso, com impugnação nos termos do CPCI, isso poderia ser feito apenas com fundamento na preterição das formalidades legais.

Esta utilização de comissões para uma ultima fase do processo de liquidação do imposto parece reflectir a influência entre nós quer de soluções encontradas no processo fiscal francês, quer no processo fiscal italiano, ainda que no caso português se possa encontrar uma tentativa mais marcada de reter poderes para a Administração fiscal e uma ausência de preocupações, com atribuição a estas comissões de condições institucionais e organizativas para uma decisão imparcial dos litígios que lhes vão ser submetidos.

Essa ausência de preocupações com a possibilidade de julgamento em condições institucionais que garantam uma apreciação imparcial dos pontos de vista discrepantes entre o contribuinte e a Administração pode ser assinalada quer quanto à participação nessas comissões de revisão ou avaliação do funcionário directamente responsável pela aplicação da lei fiscal, quer pela preocupação em garantir uma maioria de votos ou directamente à Administração ou aos louvados por si nomeados, quando nos encontramos perante um processo de avaliação como forma normal de atingir o *quantum* de uma obrigação tributária.

É o que sucede nomeadamente com a comissão de avaliação prevista pelo artigo 9.º do Código da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, ao criar uma comissão de avaliação composta pelo chefe da repartição de finanças, por um louvado escolhido pelo contribuinte e por um terceiro louvado nomeado pelo director de finanças do distrito, que terá voto de qualidade. De forma ainda mais marcada, é o que se passa com as comissões de avaliação previstas pelo artigo 132.º do Código da Contribuição Predial e Imposto sobre a Indústria Agrícola, com dois membros nomeados pela Administração fiscal e um pelo município; ou pela comissão prevista pelo artigo 135.º do mesmo código com dois peritos nomeados pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e um terceiro pelo contribuinte.

As mesmas características - participação directa nas comissões dos membros da Administração directamente encarregados de proceder à liquidação do imposto, maioria para os elementos nomeados pela Administração em relação aos que tendencialmente representam o contribuinte - têm as comissões de revisão previstas pelo artigo 72.º do Código da Contribuição Industrial e pelo artigo 15.º do Código do Imposto

Profissional com a nomeação de delegados do contribuinte e da Fazenda Nacional, sob a presidência do director de finanças de cada distrito.

As comissões com esta estrutura não dispõem das condições mínimas para uma apreciação imparcial do conflito, servindo apenas para um confronto de opiniões entre os delegados dos contribuintes e os representantes da Fazenda Nacional, que obrigam por esta forma a uma fundamentação mais completa do processo decisório que, devidamente reproduzida na notificação da deliberação ao contribuinte, poderá documentar e permitir a revisibilidade judicial do resultado da avaliação.

Mas, com esta ausência de preocupação com as condições de imparcialidade, opera-se um decisivo afastamento entre as comissões de avaliação ou revisão do direito português e os seus modelos italianos ou franceses, que claramente as influenciaram.

Notemos apenas que as comissões francesas a funcionar ao nível de cada departamento são sempre presididas por um magistrado, pretendendo assim combinar a informalidade de um conhecimento em primeira instância, no seio de uma comissão dos litígios fiscais, e as garantias institucionais de imparcialidade criadas pela presença de um juiz, operando assim aquilo a que a doutrina chamou a jurisdicionalização de um órgão administrativo. E que essa mesma preocupação de imparcialidade, tão arredada da lei portuguesa ainda vigente, fez com que se procedesse à determinação da situação dos funcionários que podem participar nas decisões para garantir assim, também a estes, alguma independência decisória¹².

E da mesma forma, as *comissione tributarie*, com uma composição mista de participantes laicos e de magistrados, foram também constituídas com preocupações de imparcialidade, mesmo quando se limitavam a ter uma estrutura de órgãos administrativos e antes da sua recente jurisdicionalização de modo a permitir uma avaliação isenta do conflito, legitimando assim as deliberações aí tomadas¹³.

Mas se se não seguiu o modelo francês e italiano de conferir a essas comissões tributárias, em particular nos casos em que estas revestem natureza pré-judicial, como é o caso das que se encontram previstas no CCI e no CIP, não deixou de ser seguida a tendência, particularmente marcante no direito italiano, de fazer decidir em última instância as questões relativas à medida da obrigação tributária: as *comissione tributarie* deveriam decidir de forma definitiva as *questiones de simples estimazione*, que seriam assim subtraídas ao conhecimento das Corti di Appello, na fase em que essas comissões tinham ainda natureza jurisdicional e antecederiam apenas o conhecimento da causa

¹² - Cour, Molinier, *Toumié, Procédure Fiscale*, pp. 123 e segs. Schmeltz, *La Jurisdiction Fiscale...* p. 322.

¹³ - Russo, *Il Nuovo Processo...*, p. 2. Glendi, *L'Oggetto...*, p. 29

pelos tribunais¹⁴. E de que também encontramos algumas manifestações no contencioso tributário francês, quando se prevê que o juiz tributário não poderá conhecer algumas questões ligadas à quantificação da obrigação fiscal nos impostos agrícolas¹⁵.

Mas o acolhimento destas soluções coloca entre nós problemas mais graves, dada a ausência de condições para essas comissões decidirem com imparcialidade. E por isso, limitar o recurso das decisões destas, como faz sistematicamente a lei portuguesa, a preterição das formalidades legais, representa uma verdadeira *denegatio justitiae*, em particular se prevalecer uma concepção estreita acerca destas.

4. Recurso limitado à preterição das formalidades legais e discricionariedade técnica

A limitação dos recursos das decisões de comissões tributárias ou de outras decisões controversas da Administração fiscal à «preterição das formalidades legais» tem uma larga tradição no direito fiscal português, parece geralmente conexa com a noção de actividades dominadas pela «discricionariedade técnica» como forma de descrever um certo tipo de avaliações a efectuar pela Administração e aparece geralmente limitada pelo dever de fundamentação que desde há muito se considera caber à Administração, mesmo antes da actual prescrição constitucional do artigo 268.º, n.º 2, sempre que se praticam actos desta categoria.

Na verdade, todos estes problemas se encontram intimamente correlacionados: o dever de fundamentar, que como veremos a jurisprudência considerou essencial nos actos em que o recurso se circunscrevesse à apreciação da verificação da conformidade formal entre o acto e a lei, constituindo a ausência de fundamentação preterição de formalidade legal, só tem sentido porque permite uma aferição do mérito da decisão na medida em que vem documentar o percurso decisório e verificar se este se conformou

¹⁴ - O que fez com que o Tribunal Constitucional italiano levantasse o problema da constitucionalidade desta redução da competência dos tribunais fiscais, uma vez que as *comissione* tinham natureza administrativa. E isso só se resolve com a jurisdicionalização das *comissione* e a criação de um processo fiscal unitário. Tesauro, Francesco, *Processo Tributario*, RDFSFS, Março de 1985, p. 37. O termo *estimazione* era de resto entendido por alguma doutrina como abrangendo todas as questões de facto e não apenas os problemas de medida. Russo, Pasquale, *Il Nuovo Processo...* Na lei actual, o ETAF, no seu artigo 39º, dá ao tribunal tributário de segunda instância competência para conhecer questões de facto e de direito, o que tem de ser interpretado no sentido de ter competência para conhecer de questões da medida do imposto, um dos aspectos em que se decompõem as tradicionalmente designadas «questões de facto».

¹⁵ - Cour, Molínier, Toumié, *Procedure Fiscale*, p. 147. Código da Contribuição Predial e Imposto s/ Indústria Agrícola

com as intencionalidades legais da concessão de poderes mais alargados à Administração, dando assim ao tribunal possibilidades de apreciação de prova equivalentes às do tribunal. E a discricionariedade técnica que presidiria a essas formas específicas de determinação da dívida fiscal não passa, na verdade, de uma actividade vinculada por regras não jurídicas, que, se nalguns casos escapam de forma insuperável à possibilidade de conhecimento judicial, na maior parte dos casos deverão fazer parte das provas a apreciar livremente quer pelos tribunais quer pela Administração.

Mas começando pelas disposições da lei, encontramos as formas principais da limitação da possibilidade de recurso para os tribunais fiscais a preterição de formalidades legais em disposições como o § 1.º do artigo 20.º do CIP, no artigo 78.º do CCI, no artigo 18.º do CIT, no artigo 97, § único, do CSISD e numa formulação muito recente a assinalar a durabilidade e persistência do conceito na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 108/87 ao § único do artigo 19.º deste mesmo código.

Em todos estes casos nos encontramos perante fixações do valor da matéria tributável que deverão tornar-se definitivos se não forem impugnados pelo contribuinte num prazo por vezes muito limitado¹⁶ e com o fundamento único da preterição de formalidades legais.

O regime por esta via criado é assim semelhante ao que se define para a tradicional divisão entre a matéria de facto - a definir de forma definitiva numa primeira ou segunda instância - e a matéria de direito, que poderá ser apreciada num recurso de revista¹⁷, circunscrito a questões de direito, e que afinal acabou por ser consagrada no actual Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Mas a atribuição pura e simples a um órgão administrativo de poderes para fixar definitivamente a matéria de facto, mesmo quando a controvérsia se centra precisamente na questão de medição da matéria colectável, levou a que a jurisprudência, embora aceitando a validade global do sistema, lhe introduzisse correcções que puseram em causa a sua coerência interna.

Em primeiro lugar verificou-se uma tendência na jurisprudência para adoptar uma concepção ampliativa do significado da «preterição de formalidades legais», no sentido de as levar a abranger também questões como o «conteúdo ou mérito das deliberações», procedendo por isso a um juízo crítico sobre as decisões tomadas¹⁸.

¹⁶ - Oito dias no artigo 284.º do CCP IIA e no artigo 97.º do Código da Sisa e impostos sobre Sucessões e Doações.

¹⁷ - Sobre o paralelismo de situações entre questões de facto, questões de direito e apreciação do fundo da questão ou conhecimento da preterição de formalidades legais, ver Xavier, A., *Conceito e Natureza...* p. 376.

¹⁸ - Xavier, *Conceito e Natureza...* p. 377, e jurisprudência aí citada. Como temos procurado salientar, limitar a questão a erros e violação de normas processuais faria sentido, no máximo, se tivesse havido a preocupação de assegurar a estas comissões de

Mas, mais decisivamente, alguns acordãos não so foram exigindo que as deliberações das decisões fossem devidamente fundamentadas¹⁹, com uma posição que exigia uma verdadeira fundamentação e não uma mera e protocolar referência ao modo de decisão, como também ultrapassa a mera verificação da regularidade formal do processo a exigência da lei de que fossem transcritas as actas das comissões²⁰, procedendo por esta forma a uma documentação da prova e tornando, assim possível a sua apreciação pelos tribunais. E isto porque o sentido fundamental da exigência da fundamentação ou do registo da prova e tornar possível a apreciação crítica da decisão, resolvendo assim em sentido positivo os problemas dos limites da revisibilidade.

É posta assim em causa a doutrina de que aos tribunais deve ser negada a censura das decisões tomadas quanto a fixação da matéria tributável, dada a impossibilidade em que se encontram de ter em conta todos os elementos da decisão, da mesma forma que o princípio da oralidade impede os tribunais superiores, em especial no sistema entre nós adoptado, de ter conhecimento de toda a prova produzida numa audiência em primeira instância.

Mas se se verifica a documentação do percurso decisório, quer através da junção ao processo das actas das comissões, quer através da fundamentação da mesma, onde se relata o modo como se chegou à decisão, o problema das condições práticas ou processuais da revisibilidade põe-se de forma inteiramente diferente: o que equivale a concluir que, ao incluir a fundamentação como um dos requisitos cuja ausência significa preterição das formalidades legais, está-se na realidade a pôr de lado este conceito enquanto obstáculo intransponível ao conhecimento do fundo das deliberações sobre o *quantum* da obrigação tributária, uma vez que a fundamentação só adquire sentido útil e ultrapassa a condição de mero rito processual ao permitir a crítica da decisão de fundo.

avaliação ou de fixação de rendimentos condições institucionais para a independência decisória.

¹⁹ - Ver em especial o caso Brancal e Júnior, AD, 68/69, p. 1509, numa altura em que o § 3.º do artigo 78.º do CCI preceituava que deveria haver actas das reuniões com os respectivos fundamentos. Já bastante criticável é a posição tomada no caso Fábrica de Tintas da Torre, AD, 151, p. 933, segundo a qual há fundamentação quando a comissão afirma que levou em conta os elementos disponíveis no processo.

²⁰ - Como é o caso do § 3 do CCI do artigo 76.º, na actual redacção.

A fundamentação das decisões²¹ vai, assim, simultaneamente, alargar até à eventual inutilização a concepção a ter sobre a «preterição das formalidades» legais, como vai dar uma resposta positiva aos problemas das condições práticas, para que os tribunais possam exercer a função, que constitucionalmente lhes cabe, de julgar sobre a legalidade dos actos tributários, documentando as decisões e descrevendo o percurso decisório, o que permite uma reapreciação das decisões administrativas e a sua eventual correcção²².

Não significa isto que não existam limites para a revisibilidade dos actos tributários: significa apenas que tanto o tribunal como a Administração fiscal terão, em princípio, diante de si os mesmos factos, devidamente documentados, e ambos procederão a livre apreciação da prova para a decisão final.

A posição da lei ordinária e da legislação Portuguesa sobre esta matéria foi, contudo, posta em crise por duas alterações do texto constitucional, embora em ambos os casos tanto a doutrina como a jurisprudência hesitassem em tirar delas todas as suas consequências.

A primeira destas alterações, tanto mais significativa quanto até aí «nada impedia que a lei ordinária, num caso ou noutro, excluísse certa decisão administrativa da fiscalização contenciosa, ou limitasse o âmbito da decisão», como afirma André Gonçalves Pereira²³, deu-se ainda na vigência

²¹ A fundamentação é importante não só no caso das decisões como no caso das reclamações para a Comissão Distrital de Revisão, que segundo o 21.º do artigo 79 do CCI o contribuinte deverá fundamentar devidamente. Como afirmou correctamente o STA no caso Manuel da Silva Gonçalves, AD, 286, p. 1085, também as reclamações da Administração fiscal deverão ser fundamentadas e indicar o quantitativo pretendido, para assegurar assim as possibilidades de defesa do contribuinte. A fundamentação torna-se assim uma condição do exercício efectivo do contraditório e da transparência das decisões.

²² Mas é evidente que essa documentação das deliberações deve ser exigida pelos tribunais para que possam exercer as funções que a lei lhes confia, o que porém nem sempre acontece. Ver, no caso Pereira e Irmão, acórdão da 2.ª secção, 12-11-1986 (inérito), rec. n.Q 3531, onde existem dúvidas sobre se se procedeu ou não à comparação entre as rendas de determinado prédio e outras de prédios próximos, como a lei exige. Conclui-se que a ausência desta comparação constitui preterição de formalidades legais, mas considera-se aceitável a existência de dúvidas nessa matéria, sendo anulado o acórdão da primeira instância apenas por pressupor que este erradamente não considerava a ausência desta comparação «preterição das formalidades legais».

²³ Pereira, André Gonçalves, «A garantia do recurso contencioso no texto constitucional de 1971», in *Estudos de Direito Público em Honra do Professor Marcello Caetano*, Lisboa, 1973, p. 243. No sentido de que as consequências desta alteração para o direito fiscal são «a inconstitucionalidade das aludidas disposições da lei fiscal, que excluem o recurso contencioso nos domínios onde vigora a margem de livre apreciação», Xavier Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 132. Contudo, esta posição, posterior à referida alteração constitucional, exerceu menor influência na doutrina do que as

da Constituição de 1933, dando-se assim um primeiro passo para pôr fim à tradição de uma Administração autoritária, que não aceitava o escrutínio judicial pleno dos seus actos, apesar de limitar a independência dos tribunais administrativos.

E a segunda, dada a ausência de avanços definidos nesse campo na Constituição de 1976, foi a redacção dada, como já vimos, ao artigo 268.º, n.º 2, na revisão constitucional de 1982.

Se já antes desta redacção parecia ser inequívoca a inconstitucionalidade das disposições que proibiam pura e simplesmente o recurso contencioso²⁴ em relação a decisões definitivas da Administração, com a nova redacção parece assente que existe sempre recurso e que o fundamento do mesmo e a «ilegalidade» numa acepção mais ampla do que a tradicional enumeração dos vícios do acto²⁵ e não qualquer outro fundamento. Isto é, o recurso terá sempre como fundamento uma concepção ampla de ilegalidade - e por preterição de formalidades legais teremos de entender uma qualquer ilegalidade - e não um fundamento restrito à inobservância de um ritual prescrito pela lei²⁶.

posições, já referidas, do *Conceito e Natureza...*, do mesmo autor, onde se admite a insindicabilidade de actos deste tipo.

²⁴ A constitucionalidade da proibição de recurso de certos actos tinha sido declarada, sem restrições, pela Comissão Constitucional e por isso antes da revisão constitucional de 1982. V. *BMJ*, 291, p. 305. No mesmo sentido conhecemos um acórdão do STA no caso Dr. Luís Gonzaga Monteiro, AD, 251, p. 1305, mas que acabou por não conhecer o fundo da questão por o impugnante não ter procedido «à exaustão dos meios processuais».

²⁵ E deste modo se realizou, a alguma distância temporal e no próprio texto constitucional, a sugestão de Diogo Leite de Campos, quando este propunha a substituição da expressão «preterição de formalidades legais» por «violação da lei» como fundamento de recurso. *Subsídios para o Estudo de uma Reforma dos Processos de Avaliação da Matéria Colectável*, Lisboa, 1971, p. 64.

²⁶ Contudo, a jurisprudência - no meio de sucessivas modificações no texto constitucional - tem mantido inalterável, na aplicação de restrições ao recurso contencioso, a sua concepção tradicional. Sobre a «preterição de formalidades legais», ver, por exemplo, o caso Maria da Conceição Pereira de Sousa (STA, 3-12-1986, rec. n.º 3963), onde se não aceita a discussão de uma decisão da Comissão de Revisão e se cita A. Xavier para definir o conceito de preterição de formalidades legais. Mas sem se atender que na página seguinte (*Manual de Direito Fiscal*, p. 132) o mesmo autor escreve que tem de se entender que desde a revisão da Constituição de 1933 «deve concluir-se pela inconstitucionalidade das aludidas disposições da lei fiscal». Pelo contrário, no direito administrativo a jurisprudência e a doutrina tiraram as devidas consequências da alteração do texto na revisão constitucional de 1971, com o acréscimo do n.º 21 ao então vigente artigo 8.º da Constituição de 1933, declarando, a partir dele, a inconstitucionalidade do artigo 20.º da LOSTA, que proibía ao tribunal o conhecimento da existência material de falta em processo disciplinar. V. Queiró, Afonso, *RLJ*, 113, p. 34. Anotação a um acórdão da Comissão Constitucional. Para a jurisprudência do STA, ver um acórdão do Pleno, 1.ª secção, em *BMJ*, 357, p. 271.

Mas como motivação adicional para recusar a averiguação da legalidade de certos actos da Administração tem utilizado o STA o conceito de «discricionariedade técnica» para definir uma zona onde a natureza do processo de decisão administrativa tornava impossível a intromissão judicial. Aí, sempre que qualquer decisão incerta fosse objecto de decisão por parte da Administração e independentemente da dificuldade objectiva de conhecimento por parte do tribunal, nenhuma averiguação judicial do acerto da decisão seria possível.

E a discricionariedade técnica aparece aqui a cobrir duas zonas distintas sem delimitação visível na jurisprudência do STA:²⁷ 1) os casos em que a Administração procede à concretização de conceitos legais indeterminados com natureza essencialmente valorativa, como e o caso de saber se uma escrita está ou não organizada de acordo como os «sãos princípios da contabilidade» e merece ou não confiança para a determinação do lucro tributável em contribuição industrial; 2) os casos em que, na falta de elementos necessários para a quantificação da obrigação fiscal, a Administração vai recorrer a formas indirectas de medição. É o caso de se considerar que se verificou consumo exagerado de matérias-primas em relação à produção declarada e por isso se vai, por exemplo, avaliar a produção de uma pastelaria a partir do seu consumo de açúcar.

As duas situações não são coincidentes e põem problemas de natureza diferente.

No primeiro caso, a questão que avulta é o da utilização por parte da Administração de um poder que está ligado à utilização de uma cláusula geral sobre os requisitos que deve preencher a escrita comercial para poder servir de base à determinação do lucro tributável: põe-se aqui simultaneamente uma questão de natureza técnica e a apreciação valorativa de um comportamento de uma empresa, caso mostre negligência ou má-fé na elaboração da sua escrita²⁸, com um propósito de ocultar resultados ou com uma escrita que

²⁷ Para uma análise circunstanciada da jurisprudência do STA nestes casos, no ramo do direito administrativo, ver o já citado despacho saneador-sentença de Fernando Azevedo Moreira, em *Revista de Direito Público*, n.º 1, pp. 24 e segs.

²⁸ A posição de que os pressupostos para o exercício desse poder não são jurisdicionalmente controláveis é a tradicional do STA, que, juntamente com alguma doutrina e ao contrário de Alberto Xavier, ignorou por completo as consequências no domínio do contencioso da revisão constitucional de 1971. Ver Teixeira Ribeiro em anotação a acórdão do STA, *RLJ*, 111, p. 366. De notar que o conteúdo sancionatório da passagem da avaliação do método A para o método B levava Teixeira Ribeiro, ao mesmo tempo que recusava o controlo judicial dos pressupostos dessa passagem, a recusar aos contribuintes assim tributados o reporte das suas perdas, ao contrário da posição dominante do STA, segundo a qual o contribuinte era tributado pelo grupo B, mas não passava para aquele grupo. Ver caso Mondorel, STA, 2.ª secção, CTF, 307/309, p. 709. Mais tarde, a lei foi modificada no sentido de impedir deduções de prejuízos nos casos de tributação segundo os métodos do grupo B. Mas, como salientou correctamente o STA,

objectivamente os oculte a justificar uma avaliação de lucros tributáveis segundo métodos em princípio menos adequados para a determinação do lucro real²⁹. A questão é, pois, apenas a da concretização de um conceito legal cujo sentido não é unívoco e que requer um esforço de concretização da Administração e do tribunal³⁰.

No segundo caso, o que se verifica é que numa actividade cognitiva, com carácter não jurídico no sentido de que vai recorrer a outro tipo de conhecimentos, se verifica a incongruência entre dois tipos de dados fornecidos pela empresa, ou conhecidos pela Administração, e por isso se vai recorrer a uma prova indiciária para quantificar a obrigação fiscal. Aqui avulta um raciocínio técnico, na medida em que se vão submeter declarações do contribuinte a um contra-exame que se pode basear, por exemplo, na proporcionalidade física que existe entre consumo de determinadas matérias-primas e a produção final, permitindo assim rejeitar, por manifesta incongruência, os dados que na execução do seu dever de cooperação foram fornecidos pelo administrado.

Neste segundo caso existe realmente uma operação técnica³¹, mas cujo carácter estritamente vinculado³², não discricionário, não pode merecer

essa modificação, que acentua o carácter sancionatório da avaliação administrativa dos lucros, só se aplica para o futuro. Ver casos de Cerâmicas Reunidas, acórdão 19-11-86, rec. n.º 3813, H. Vaultier, acórdão de 29-2-84, rec. n.º 2601, ap. DR.

²⁹ Mas o cálculo dos lucros dos contribuintes do grupo B, ainda que feito com alguma latitude, não desonera a Administração da consideração dos elementos fornecidos pelo contribuinte, pois a fixação do lucro é feita «em face das declarações dos contribuintes» (artigo 66.º do CCI). Isto torna particularmente criticável uma decisão do STA, que não achou necessário provar a falsidade das escrituras apresentadas por uma firma de construção para alterar o lucro tributável por esta declarado. Caso Urbicentro - Empresa de Urbanização e Construção, acórdão de 19-11-86, rec. n.º 3878.

³⁰ Na verdade, a consequência da utilização pela lei fiscal de conceitos indeterminados, cláusulas gerais ou conceitos tipológicos (*Typusbegriffe*) é a transposição para este domínio de problemas de interpretação e de integração jurídica habituais noutras zonas do direito e onde é indispensável a contribuição jurisprudencial. Woerner, Lothar, «Die Steurrecht zwischen Gesetzkonkretisierung, Gesetzforbildung und Gesetzeskorrektur», in *Grenzen der Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht*, her. von Klaus Tipke, Colónia, 1982, p. 29. A necessidade desse controlo, aceitando que se trata de uma decisão discricionária, foi expressamente reconhecida pela jurisprudência alemã. Wallis, H. von A., *Hübschmann-Hepp-Spitaler, AO-Kommentar*, § 227 an. 7. A doutrina tem reconhecido, contudo, as dificuldades específicas deste tipo de controlo judicial. Tipke-Kruse, AO, 12.ª ed., FGO § 102, an. 1.

³¹ Não se trata, pois, de utilizar «conceitos técnicos indeterminados» para determinar as mercadorias produzidas, como afirmava o STA, 2.ª secção, no caso Domingos, Vieira e Jacó, Lda., AD, 270, p. 763. A indeterminação que nos interessa é um problema dos conceitos legais e não dos conceitos técnicos. Tal como não podemos aceitar a argumentação do caso Gama Lopes Coutinho, 2.ª secção, acórdão de 22-1-86, rec. n.º 3030, segundo a qual, verificada a inexistência de escrita prevista na lei e fixado o valor

quaisquer dúvidas. E é manifesto que neste caso a necessidade de controlar judicialmente os procedimentos levados a cabo pela Administração vai impor o recurso a júz os periciais como forma de garantir uma contraprova, um efectivo controlo jurídico para decisão administrativa³³.

A invocação de um nebuloso conceito de discricionariedade técnica não pode, perante o actual ordenamento constitucional, ser utilizado como um obstáculo irreduzível para o exercício pelos tribunais fiscais dos poderes que lhes são atribuídos para ajuizarem da conformidade com a lei da actividade administrativa da aplicação das leis tributárias. É certo que há sempre dificuldades de cognição judicial quando se verifica a utilização administrativa de poderes de decisão sem que todos os elementos que foram utilizados para decidir possam ser documentados ou quando existe uma impossibilidade de submeter um júzo técnico a outro júzo técnico de força equivalente.

E por isso, correctamente, tem o STA recusado o exame de decisões do tipo da avaliação dos méritos relativos de um conjunto de candidatos por um júri qualificado ou da aptidão de um candidato para uma determinada função administrativa: em todos estes julgamentos ou avaliações há uma decisão técnica quase única - em muitos casos, o júri do concurso será o único que pode decidir com conhecimento de causa - ou elementos de avaliação que escapam inexoravelmente ao conhecimento de uma nova instância de decisão.

Por vezes, estas dificuldades de avaliação e conhecimento vão ser encontradas no processo fiscal devido às dificuldades de encontrar uma prova

tributável pelo chefe da repartição de finanças, está assente a legalidade de actuação dos serviços.

³² Que a discricionariedade técnica tem natureza vinculada e não «discricionária» foi o que o Pleno do STA acabou por reconhecer em dois casos Fábricas Mendes Godinho, SARL, AD, 295, p. 891, e AD, 300, p. 1537. Em ambos os casos, o STA, depois de rejeitar a discricionariedade na recusa de benefícios fiscais, para não conhecer sobre a possível existência do desvio de poder, acabou por entrar no fundo da questão e julgar, numa viragem não confessada em relação à sua jurisprudência anterior, sobre o acerto e legalidade da decisão administrativa, decidindo que os produtos em causa não reuniam condições para beneficiar das isenções previstas pela lei. Com a posição tradicional, mas com exame da questão de saber se o artigo 78.º do CCI é compatível com o artigo 269.º, n.º 2, da CRP, antes da revisão, ver o caso Alberto Macedo de Sousa, 2.ª instância, CTF, 256/258, p. 217.

³³ O uso de peritos como forma de controlar as decisões da Administração nos casos em que esta utilizava a sua margem de livre apreciação era já aceite por Alberto Xavier ao extrair, em breve referência, as consequências processuais da revisão de 1971 (*Manual de Direito Fiscal*, p. 132). Hoje, o recurso a técnicos pelo contencioso administrativo está expressamente previsto pelo artigo 14.º da LPTA, criando assim disposições processuais para efectivar a tutela judicial prevista pelo 268.º, n.º 3, da CRP e a competência plena atribuída aos tribunais judiciais pelos artigos 41.º, 32.º e 30.º do ETAF.

pericial independente ou mesmo quando o comportamento do contribuinte, em violação dos deveres que a lei lhe atribui, tornou impossível o correcto apuramento dos factos.

Mas essas concretas dificuldades com que depararão os tribunais não significam que exista uma zona legal e definitivamente defesa à sua actividade de controlo jurisdicional; a própria organização dos processos de avaliação fiscal deve ser feita com vista à obtenção de prova documental ou testemunhal, que, salvo disposições que permitam expressamente a inversão do ónus da prova através da criação de presunções *juris tantum*, permitam a decisão do juiz para além de toda a dúvida razoável.

5. *Controlo judicial da decisão administrativa e dever de fundamentar*

Sempre que nos encontramos perante uma disposição que concede poderes a Administração para o exercício de uma determinada margem de livre apreciação ou para a utilização de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais, imediatamente surge a questão da fundamentação da sua decisão, como condição efectiva de permitir o controlo judicial da mesma. A fundamentação ou motivação de uma decisão administrativa tem apenas sentido como forma de documentação do percurso decisório no sentido de tornar possível verificar se a Administração respeitou os pressupostos definidos pela lei para justificar a sua forma de actuação e se agiu para a realização dos fins que justificaram que lhe fossem atribuídos determinados poderes. A fundamentação deverá, assim, servir, numa fórmula simples mas exacta, para que o interessado possa saber «porque se decidiu neste sentido e não noutra qualquer»³⁴, dando-lhe assim meios para impugnar a decisão no caso de considerar que esta viola um seu interesse legalmente protegido.

Poderá, contudo, colocar-se a questão da adaptação do instituto administrativo da fundamentação a um processo de massas, como é o caso do direito tributário, onde se verifica a formação de um número extremamente elevado de actos tributários³⁵, ao ponto de um dever individualizado de fundamentação poder levar à paralisia da acção administrativa ou a custos inaceitáveis.

Só que a questão não tem sentido, porque o dever de fundamentação correctamente entendido vem inserir-se nas formas actualmente criadas para resolver o problema da massificação das relações tributárias.

³⁴ Como se afirmou no caso Silva, Oliveira e Gomes, 2.ª secção do STA, AD, 277, p. 59.

³⁵ Mas deve ser levado em conta que esse carácter de massa do processo tributário não impede que grande parte das controvérsias fiscais se centre na mesma questão de direito, reproduzindo uma *fattispecie* singular (Mafezzoni, Federico, *Il Processo Tributario nell Sistema delle Giurisprudenze Administrative*, DPT, 1986, p. 333). E é esse carácter de certo modo repetitivo que dá resposta ao problema prático da fundamentação.

Daí que o dever de fundamentação comece por se encontrar ausente em todos os cada vez mais numerosos casos em que se encontra instituído um sistema de autoliquidação. Sempre que isso acontece, quando o contribuinte tem um comportamento conforme com o que se encontra legalmente previsto, não é necessária a produção autónoma de um acto tributário. E a completa inexistência de acto tributário e de controvérsia, ou de possibilidade de controvérsia, não cria a necessidade de fundamentar, a menos que dentro do tradicional sistema do *solve et repete* o contribuinte intente depois de cumprir uma acção para repetição do indevido. Mas nesse caso a fundamentação da retenção da prestação do contribuinte terá de ser feita autonomamente, dentro do processo contencioso que o contribuinte instaurou.

Também nos encontramos perante um dever administrativo de fundamentar que só tem de ser exercido caso se verifique a existência de uma pretensão do contribuinte nesse sentido, nos casos em que a aplicação da lei fiscal, pela sua própria simplicidade, reveste as características de uma simples operação mecânica³⁶. Mais uma vez aqui encontramos a ligação incidível entre controvérsia e concretização do direito do contribuinte a ver fundamentado um acto tributário.

E encontramos já uma prática de fundamentação quando se praticam actos como os que estão previstos no artigo 47.º do CIC: a nota demonstrativa da liquidação constitui uma fundamentação do acto tributário, na medida em que documenta as operações concretizadoras da aplicação da lei fiscal.

Por isso, os problemas centrais da fundamentação colocam-se quando se verifica, por exemplo, uma divergência entre os valores declarados e os valores da liquidação, sempre que se verifica uma controvérsia entre a Administração e os contribuintes.

Nesse sentido, contem os artigos 30.º e 31.º da LPTA não só a indicação do dever de fundamentar os actos para efeitos de recurso, como a possibilidade de o interessado requerer a fundamentação de um acto, com o prazo para recurso a contar-se a partir do momento da «notificação ou entrega da certidão que tenha sido requerida».

Que a fundamentação das decisões tem como objectivo fundamental uma função de garantia (*Rechtsschutzfunktion*)³⁷ e simultaneamente algo que se encontra presente na jurisprudência portuguesa desde há algumas dezenas

³⁶ A esse sentido se pode reconduzir a posição tomada pelo STA no caso Norwich Union Fire, sobre a inexistência do dever de fundamentar num caso particularmente simples. Acórdão da secção do Contencioso Tributário Geral, 8-10-86, rec. 2717. No mesmo sentido, o caso Royal Exchange Assurance, CTF, 334/336, p. 365.

³⁷ Sobre as várias funções do dever de fundamentar e a prevalência da função de garantia, ver Tipke-Kruse, AO, 12.ª ed., § 121, an. 1. De notar que o artigo 121 da AO contém a indicação das situações em que é dispensável a fundamentação quando a Administração recorre à prática de grande número de actos de conteúdo idêntico de forma automática (computorizada).

de anos, mas sempre que fossem tiradas desta função todas as controvérsias lógicas, dada a travagem conceitual introduzida pela cláusula legal de limitação do recurso à preterição de formalidades legais. Verifica-se, pelo contrário, uma inversão lógica quando se afirma que existe preterição de formalidades legais, «quando das deliberações não constem as razões de facto ou de direito que as determinaram»³⁸ uma vez que a enumeração dessas razões só pode ter como sentido útil permitir que a cognição judicial vá para além da simples averiguação se forem cumpridas todas as formalidades legais e entre no fundo da questão através de um juízo crítico sobre o modo como a lei foi aplicada.

Mais: ao mesmo tempo que exigia a fundamentação destas decisões, a lei previa também que das reuniões das comissões de avaliação - e é a propósito do funcionamento destas que se colocam os principais problemas de fundamentação e de limitação do recurso a verificação do cumprimento da lei sobre as formalidades legais - se lavrassem actas das reuniões e que estas actas contivessem os fundamentos da decisão.

Era assim assegurada, ao mesmo tempo que se procuravam limitar os fundamentos do recurso, a transparência do processo gracioso de liquidação³⁹, até pelo grau de contraditoriedade que era introduzido pelo funcionamento das comissões. A decisão final do processo de liquidação⁴⁰ passa a ser tomada por um órgão em que a Administração dispõe de maioria, mas onde os contribuintes se encontram representados. E nesse sentido estavam criadas todas as condições, desde que a lei fosse cumprida, para um julgamento pleno sobre o processo de liquidação em todas as suas fases, ao mesmo tempo que, contraditoriamente, se procura limitar a discussão judicial à preterição ou não preterição de qualquer das formalidades legais impostas pela lei, incluindo a fundamentação das decisões⁴¹, e a formalidade legal que permite dar uma dimensão efectiva ao controlo judicial dos actos tributários.

E a questão aparece com redobrada dificuldade em acórdãos posteriores não só à revisão, em 1971, da Constituição de 1933, como a introdução da Constituição de 1976, posteriormente revista em 1982, num

³⁸ AD, n.º 23, p. 1410, n.º 68/69, p. 1309.

³⁹ Essa transparência da decisão administrativa constitui, de resto, um dos princípios fundamentais do Estado do Direito, expresso pelo artigo 268.º, n.º 1, talvez em termos mais restritos do que seria conveniente.

⁴⁰ O STA tem tendido para distinguir entre liquidação e fixação do valor tributável, mas não vemos qualquer base para esta distinção. Ver, por exemplo, o caso Amadeu da Costa Campos Júnior, onde se procura determinar se o impugnante visou a liquidação e a fixação do valor tributável, quando o que poderia estar em causa era um problema de prejudicialidade e de prazos de impugnação. Acórdão de 15-10-86, rec. n.º 3506.

⁴¹ Considerando também a ausência de fundamentação como preterição das formalidades legais, mas sem parecer aperceber-se do problema que isto encerra. Corte-Real, Carlos Pamplona, *As Garantias dos Contribuintes*, Lisboa, 1985, p. 139.

sentido que deveria dissipar de todo quaisquer nuvens que teimassem em subsistir sobre a garantia constitucional de obter o exame judicial de qualquer acto administrativo: num deles afirma-se, por exemplo, que é possível uma interpretação «conforme a Constituição do artigo 78.º do CPCI, que limita o recurso à preterição de formalidades legais, se a decisão da comissão descrever o processo de avaliação contabilística pela qual chegou a um resultado diferente do invocado pelo contribuinte⁴². Pois é evidente que, neste caso, a única possibilidade é de contraprova pericial. E a descrição do processo técnico pelo qual a comissão chegou a um determinado resultado nada mais é do que a condição para possibilitar essa contraprova pericial.

Em conclusão, o actual ordenamento constitucional não permite que se mantenham as posições tradicionais de aceitar que o conhecimento judicial se pode limitar ao conhecimento da preterição das formalidades legais, com base numa nebulosa discricionariedade técnica inacessível ao controlo judicial. E para além do que a Constituição prevê quanto à possibilidade de recurso contencioso, e da própria existência de um dever de fundamentar constitucionalmente consagrado⁴³ que pode inferir-se a possibilidade prática de controlar a actividade da Administração, quando esta passa de uma actividade quase mecânica de cálculo do imposto para a concretização de conceitos legais indeterminados ou utiliza poderes que lhe dão uma possibilidade de escolha, como obrigação de decidir entre várias opções em abstracto possíveis.

Daí a inaceitabilidade da doutrina e da jurisprudência tradicionais e a necessidade de dar concretização judicial ao actual ordenamento constitucional.

E nesse sentido têm de ser interpretadas as disposições do CPCI, que se destinam a dar ao tribunal as mesmas possibilidades de apreciação da prova que existem para a Administração: o artigo 93.º prevê que depois de dado o impulso para o início do processo de impugnação deverá verificar-se não só uma informação do serviço de prevenção e fiscalização tributária como uma

⁴² Casos Alberto Macedo de Sousa, 2ª instância, CTF, 256/258, p. 217, e Maconde - Confecções, Lda., CTF 271/273, p. 403. Mas de notar que, ao contrário do que continua a fazer o STA, a 2.ª instância procura considerar o problema.

⁴³ De notar que num acórdão recente, caso Cerâmicas Reunidas, Lda., acórdão de 19-11-86, rec. 3813, o STA passou a considerar que o disposto no artigo 268.º, n.º 2, se refere apenas aos «actos administrativos em sentido próprio e não» aos actos tributários, citando doutrina que em nada justifica tal conclusão. No mesmo sentido, ver outro acórdão recente, J. Carranca Redondo, de 16-7-86, rec. n.º 3336. Mas este acompanhado de uma outra viragem consequencial de tomo, que é a de que no «contencioso de anulação vale o princípio do dispositivo». Como temos afirmado, a tendência da doutrina entre nós tem sido de, começando por afirmar que o processo inquisitório domina o processo tributário, aplicar depois os princípios do dispositivo. O referido acórdão leva isto às suas lógicas consequências.

informação do chefe de repartição sobre os «elementos oficiais que digam respeito à colecta impugnada». Os elementos sobre os quais a Administração fez repousar a sua decisão deverão, pois, ser presentes ao tribunal para que este possa na primeira e segunda instâncias proceder à fixação definitiva, do ponto de vista processual, da matéria de facto.

Sobre esses elementos deverá recair o julgamento do tribunal, operado de forma livre e sem estar submetido a normas rígidas, como constitui jurisprudência constante do STA, que não tem, contudo, tirado deste princípio todas as lógicas tributárias que ele comporta. E de duas uma: ou o tribunal considera que dispõe de suficientes elementos de prova e poderá produzir uma decisão de fundo, ou, pelo contrário, poderá socorrer-se da previsão do artigo 96.º e ordenar diligências para a produção de prova a realizar na competente repartição de finanças. Tem os meios processuais suficientes para produzir uma decisão de fundo e encontra-se actualmente sob o imperativo constitucional de proceder à sua utilização⁴⁴.

Capítulo VII

⁴⁴ Ver caso Sucessa, AD, 272/273, p. 1033, e jurisprudência aí citada.

PROCESSOS DE TRANSGRESSÃO E DE EXECUÇÃO

1 . A realização dos elementos do tipo fiscal e os processos de transgressão e de execução

O problema de se saber se se verificou ou não a previsão contida no tipo legal, quer no aspecto material do tipo, com a verificação de um facto que preenche as características da previsão legal, quer quanto ao elemento pessoal do tipo¹ - existência de uma conexão fiscalmente relevante entre o facto-tipo e um determinado sujeito passivo da obrigação tributária -, constitui uma condição para que se possa desencadear um processo de transgressão ou um processo de execução. Mas se este problema carece de qualquer relevo autónomo nos casos em que os processos de execução ou transgressão foram antecidos por uma acção onde se discutiu a existência do facto tributável e as suas conexões subjectivas, surge como problema autónomo sempre que se verifica a existência de um processo de transgressão ou de execução sem que tenha havido uma expressa pronúncia judicial sobre a existência dos pressupostos legais para o aparecimento da obrigação fiscal. E só poderá existir a violação dos deveres de cooperação que consiste no motivo legalmente definido para o desencadear do processo de transgressão ou pode uma dívida fiscal ser sujeita a um processo de execução se se tiver verificado o preenchimento da previsão legal.

Mas decorre daqui que a acção judicial, com uma controvérsia centrada sobre a verificação desses pressupostos, deverá obrigatoriamente anteceder os processos de transgressão ou de execução?

E aqui se coloca de novo uma das habituais dicotomias entre justiça, por um lado, e realização atempada dos fins do Estado quanto a cobrança dos impostos, por outro. Considerando apenas o problema da justiça e da segurança dos contribuintes, seria defensável uma acção judicial sobre a existência dos pressupostos da tributação, como condição previa ao processo de transgressão e de execução. Mas considerando a necessidade de não permitir o uso abusivo de meios litigiosos com o fim único de atrasar e colocar entraves à cobrança de créditos fiscais, tende-se a encontrar sistemas que de forma mais ou menos feliz, com garantia ou sem garantia dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes, procurem conciliar a necessidade de evitar as condenações ou execuções injustas com os princípios da economia processual. O que vai necessariamente implicar uma redução das

¹ Sobre as várias interpretações que têm sido dadas ao elemento pessoal e material do tipo, ver Hahn, Hartmuth, *Die Grundsatz der Gesetzmässigkeit...*, pp. 102 e segs.

possibilidades atribuídas ao demandante² para discutir a existência dos pressupostos - ou do facto tributável se englobarmos neste conceito a questão de uma existência de conexão entre uma dada situação fáctica e um determinado sujeito passivo - em relação às possibilidades que lhe são atribuídas aquando da acção de impugnação. Uma diminuição ligeira no processo de transgressão e outra de maior vulto no processo de execução.

É o que iremos ver a seguir, sempre com a preocupação de verificar se as restrições da lei processual aos direitos e interesses legítimos dos contribuintes vão atingir o conteúdo essencial destes direitos ou se existe, pelo contrário, um «critério de proporcionalidade» na distribuição dos custos do conflito³.

2. Existência do facto tributário e processo de transgressão

A coordenação existente no CPCI entre o processo de transgressão e o processo de impugnação resolve a questão de se saber se o pronunciamento judicial sobre a verificação ou não verificação da existência de um facto tributário, efectuado no processo de impugnação, se irá projectar no processo de transgressão. Dispondo o art. 105.º, alínea c) do CPCI que a impugnação do acto tributário implica a suspensão do processo de transgressão, o sistema processual orienta-se naturalmente para a atribuição ao processo de impugnação da função de, primordialmente, resolver a questão da existência ou não existência do facto tributário.

Mas se esta será situação que pelo interessado foram utilizados todos os meios de defesa que a lei processual lhe atribui, não será esta que sempre se vai verificar.

E por isso mesmo o art. 105.º prevê outras situações para o desencadear do prazo de suspensão do processo de transgressão e para o esgotamento do mesmo, e que se pressupõe, não a utilização do direito de impugnação por parte do interessado nesta, mas antes o esgotamento do prazo que a lei para ele concede. Verifica-se assim, no sistema da lei processual portuguesa, uma situação de definitividade na existência da obrigação tributária cujo

² E teríamos um desaparecimento completo dessas possibilidades no caso de se verificar uma situação de «definitividade processual» no sentido de impedimento ou preclusão de todas as formas processuais para apurar a validade do acto. Tremonti, Giulio, *Imposizione e Definitività.*, p. 18.

³ Na medida em que o conflito entre estas duas valorações se vai concretizar na questão de saber em que medida a tutela constitucional dos direitos dos contribuintes de verem definidas com exactidão as suas situações tributárias se vai harmonizar com a tutela constitucional de cobrança pela Administração das dívidas fiscais do Estado. Um típico conflito de direitos, por conseguinte. Andrade, José Carlos Vieira de, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Coimbra, 1983, p.222.

incumprimento levou ao processo de transgressão, não por efeito do trânsito em julgado de uma decisão judicial, mas da preclusão operada pelo não exercício da acção judicial.

É nomeadamente o caso das situações previstas logo na parte inicial do art. 105.º: depois de instaurado o processo de transgressão que tem como pressuposto a existência de um facto tributário «pelo qual seja devida contribuição ou imposto que não deva por lei ser liquidado no processo», este será suspenso, até que se verifique o pagamento dentro do prazo da cobrança voluntária ou que decorra o prazo para a mesma, sem pagamento nem impugnação.

A suspensão do processo de execução vai verificar-se para os casos em que a liquidação do imposto em causa deva ter lugar fora do processo de transgressão.

Porque nestes tipos de casos o processo de transgressão aparece como uma mera reacção administrativa ao incumprimento pelo administrado dos seus deveres de cooperação, independentemente da definição da existência ou não existência de um dado facto tributário, que está na origem do ilícito atribuído ao contribuinte. E por isso o art. 105.º parece pretender que a discussão sobre a existência ou não existência do facto tributário tenha lugar sempre fora do processo de transgressão, admitindo mesmo a suspensão deste sempre que haja lugar ao processo de impugnação⁴. Mas tendo decorrido o prazo para o processo de impugnação sem que este tenha sido interposto, poderá ter lugar a discussão sobre existência ou não existência do mesmo no processo de transgressão depois de se ter atingido uma situação de definitividade processual no acto tributário de liquidação?

Contrariamente à jurisprudência dominante nos tribunais fiscais⁵, parece-nos dever ser admitida essa discussão; e isto porque, no sentido de definir de forma que não alimente quaisquer dúvidas às relações entre o processo de impugnação e o processo de transgressão, prevê o art. 106.º do CPCI que «a sentença proferida em processo de impugnação constituíra caso julgado, para o processo de transgressão, relativamente à questão nela decidida». E estabelece, por esta forma, a lei uma inequívoca distinção entre os processos de transgressão que se apoiam numa determinação previa provocada pela decisão do processo de impugnação e aqueles em que isto não

⁴ O que implica uma parcial recepção do que a doutrina italiana designava como «regra da prejudicialidade tributária» e que exigia a definição em sede administrativa ou jurisdicional da liquidação antes do exercício da acção penal. Mas esta regra foi objecto de alteração recente. Russo, Pasquale, *Problemi in thema di Rapportii tra Processo Penale e Processo Tributario*, RDFSF, 1984, p. 428.

⁵ A Produtora de Sílica, 2.ª instância, CTF, 316/318, p. 351. Representações Madrigal, Limitada, AD, 266, p. 211. Com posição contrária, Sousa, A. J. de, *CPCI Comentado e Anotado*, p. 325.

acontece. E precisamente por isso ter-se-á de aceitar que a existência do facto tributário seja discutida no processo de transgressão, ainda que o não exercício do direito de acção judicial possa vir a enfraquecer, por questões ligadas a determinação de factos processualmente relevantes, a posição do eventual transgressor.

Mas não será esse o caso se, por exemplo, a existência ou não existência do facto tributário seja uma questão de mera qualificação jurídica que poderá, sem qualquer dificuldade especial, ter lugar num processo de transgressão.

Mas convirá fazer aqui uma distinção entre os processos em que teve lugar uma cobrança voluntária e aqueles em que a inactividade do interessado o levou à passagem do prazo existente para impugnação. Se o pagamento do imposto pode significar uma aquiescência do interessado quanto à existência de um determinado facto tributável, já a sua inércia deverá ter um significado diferente, o que reforça a necessidade da discussão sobre a existência do facto tributário no processo de transgressão.

3. Processo de transgressão e liquidação no processo

Mas com uma outra estrutura para a relação entre o processo de transgressão e o processo de impugnação, temos aqueles em que o exercício da acção penal por parte da Administração vai ser feito simultaneamente com o processo de liquidação do imposto e em que por isso processo administrativo de liquidação e processo judicial de transgressão se encontram amalgamados, com uma liquidação «da multa e do imposto» feita inicialmente pelo chefe da repartição de finanças e confirmada, anulada ou modificada pelo pronunciamento judicial.

Este processo, na configuração que ainda conserva, reflecte uma insuficiente distinção entre tribunais e Administração, entre actividade da Administração para determinar o quantitativo do imposto e ou a sua existência e julgamento pelos tribunais da conformidade entre esta actividade administrativa e a lei. As garantias essenciais do contribuinte são asseguradas pela intervenção judicial no processo, mas nele deverá ter lugar a liquidação, pelo chefe da repartição de finanças: o art.º 117.º do CPCI determina que tratando-se de um processo iniciado com um auto de noticia o chefe da repartição de finanças «liquidará o imposto e a multa que devam ser cumulativamente cobrados no processo», procedendo depois à notificação do arguido para que este pague voluntariamente. E o art.º 122.º determina que, caso o processo tenha por base participação ou denúncia, o chefe da repartição de finanças proceda à liquidação do imposto e da multa, depois de finda a instrução contraditória.

Do ponto de vista das concepções processuais contidas nesta tramitação, recorta-se com nitidez uma ausência de separação entre funções administrativas e funções jurisdicionais, uma situação de *autorité contentieuse*. Ao chefe da repartição de finanças já não cabe o julgamento do processo em primeira instância, mas, da mesma forma que retém a posição de juiz auxiliar nas várias formas do processo, mantém nesta forma peculiar do processo de transgressão a possibilidade de um pronunciamento inicial, dentro do processo, sobre o quantitativo do imposto e da multa⁶.

E sublinhe-se que, em relação ao imposto, não se trata da normal decisão administrativa que o interessado poderá impugnar através do processo de impugnação. A decisão encontra-se inserida no processo de transgressão e por isso verifica-se uma coincidência entre a contestação do processo de transgressão e a impugnação da decisão administrativa, que aparece configurada em decisão judicial: caso se não verifique o pagamento voluntário que assinala, como afirmamos acima, a aquiescência do contribuinte em relação a decisão administrativa, o processo passará para a alçada judicial, cabendo aos tribunais, nas várias instâncias decisórias, confirmar, alterar ou anular a decisão administrativa.

E por esta forma, por ausência de separação entre a função administrativa e judicial, vem também o processo de transgressão assumir o conteúdo de um contencioso de plena jurisdição: o tribunal não se vai limitar, de forma ainda mais nítida do que sucede no processo de impugnação, a funcionar como um contencioso de pura anulação, destinado a fazer desaparecer os actos viciados por um qualquer tipo de ilegalidade, reconstituindo a posição existente no caso de o acto não ter sido praticado - essa anulação é apenas uma das três possíveis consequências deste tipo de processo, juntamente com modificação ou manutenção da decisão.

A decisão judicial tem pois a sua primeira forma, ao menos como proposta de decisão, numa decisão administrativa: e essa decisão administrativa, no caso de subsistir, vai aparecer transformada e reabsorvida por uma decisão judicial.

4. Execução fiscal: a autotutela dos direitos do Estado

⁶ Sousa, A. J., e Paixão, J. S., *CPCI - Anotado e Comentado*, p. 322, atribuem ao arguido um ónus de impugnação ao afirmarem que «só no caso do arguido contestar e invocar qualquer destes fundamentos» (os do art.º 5.º do CPCI) «poderá o juiz condenar em menos que o liquidado ou absolver».

Se a atribuição de ónus deste tipo é sempre discutível num litígio de direito público como o processo fiscal, ainda mais o é num processo em que se trata do exercício da acção penal.

Numa situação paralela ao processo de transgressão encontra-se o processo de execução fiscal com a possibilidade atribuída ao Estado de reagir *in executivis*, sem necessidade de prévia sentença judicial, para proceder ao pagamento das suas dívidas. Quer aquelas dívidas que resultam directamente da aplicação das leis fiscais, quer aqueles casos muito numerosos em que há uma obrigação parafiscal para com o Estado (dívidas à segurança social por exemplo), ou mesmo pela simples prática de actos de gestão privada de empresas públicas, como é o caso de dívidas resultantes do incumprimento em relações creditícias que têm por sujeito activo a Caixa Geral de Depósitos. Os problemas colocados por este excessivo alargamento do conceito de «execuções fiscais», ao pôr no mesmo nível dívidas resultantes dos poderes soberanos do Estado e dívidas que têm a sua origem na Administração indirecta, sob formas de direito privado, são vários e serão tratados mais à frente, quando tratarmos a questão do título executivo.

Mas limitando-nos a questão central da execução como um exercício de autotutela executiva por parte do Estado, na medida em que a execução não é precedida de uma acção declarativa onde se discuta a existência da dívida fiscal, coloca-se a questão de saber se é admitida a discussão sobre a existência da dívida no próprio processo de execução ou, caso o seja, qual a latitude concedida a esta possibilidade de discussão.

a) A «ilegalidade em abstracto» da dívida executada

As restrições criadas para o conhecimento da legalidade da dívida executada pelo art.º 176.º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, onde se limitam os fundamentos da oposição, assentam numa distinção, essencialmente elaborada pela jurisprudência dos tribunais fiscais, entre ilegalidade «em abstracto»⁷ e ilegalidade «em concreto» das liquidações em causa.

De acordo com esta distinção, que representa uma adaptação da doutrina do «erro manifesto» as execuções fiscais, não é admitida como fundamento da oposição qualquer «discussão da legalidade da dívida exequenda», como se diz quando se prevê como fundamento da oposição

⁷ Esta distinção entre ilegalidade *em abstracto* e *em concreto* data de um regulamento sobre execuções fiscais de 1896, tendo-se mantido desde então e sido objecto de uma larga elaboração jurisprudencial. V. Xavier, *Conceito e Natureza...* p. 592, nota 75. Na jurisprudência mais recente, ver, por exemplo, o caso Sociedade Portuguesa dos Elevadores Schinler, AD, 299, p. 1399. Mas um acórdão do Pleno de 9 de Julho de 1980 (AD, 230, p. 238) alterou a posição tradicional ao considerar que numa execução por danos causados à via pública era possível a utilização de outros fundamentos de oposição. Em nossa opinião e para além do acerto desta decisão, o que está em causa é a difícil aplicação de regras sobre execuções fiscais a outros créditos do Estado.

aqueles que possam provar-se apenas «por documento», como seria nomeadamente o caso da apresentação da quitação que confirma o pagamento da dívida.

E no mesmo sentido dispõem as restantes alíneas do já citado art.º 176.º ao permitir a apreciação da ilegitimidade do executado, da falsidade do título executivo, da prescrição da dívida ou da duplicação da colecta.

Em todos estes casos a apreciação dos fundamentos invocados poderá ser feita sem se entrar na questão da legalidade da liquidação, cuja discussão só pode ter lugar no processo de impugnação.

Não é esta porém a situação, como foi decidido em jurisprudência recente, nos casos em que na oposição se ponha em causa a constitucionalidade da lei onde se fundamenta a existência de uma determinada dívida para com o Estado. Também nestes casos, entendeu correctamente o STA⁸ que nos encontramos perante uma ilegalidade em abstracto, uma vez que a discussão sobre a constitucionalidade de uma norma se mantém fora da zona vedada pela lei processual de apreciação do modo como se procedeu à liquidação.

b) *O título executivo fiscal: natureza e problemas*

Tal como noutros domínios do direito fiscal formal ou material, transpôs-se para o processo de execução fiscal um conceito extraído do direito civil - o título executivo - para permitir distinguir os casos em que estão preenchidas todas as condições para que o Estado possa reagir *in executivis* e aqueles em que ainda o não pode fazer.

Mas ao contrário do que se passa com o direito privado, onde se trata de distinguir entre os casos em que é essencial uma acção declarativa e aqueles onde existe um título que só por si pode permitir a execução⁹, veio-se a dar a dignidade de título executivo, não a algumas situações excepcionais, como sucede no direito civil, mas sim ao resultado normal, típico da actividade de liquidação dos impostos.

Partindo do clássico postulado de que o Estado, por dispor de *imperium*, pode afectar directamente nos casos em que a lei lhe dá poderes para isso a esfera jurídico dos administrados, deu-se a categoria de título executivo ao resultado normal do procedimento administrativo de liquidação.

⁸ No caso Fábrica Livercor de Tintas e Vernizes, ac. de 31-5-1978, ap. DR, e no caso Vivian Lay Internacional, ac. de 26 de Abril de 1979, ap. DR, onde se considerou que a inconstitucionalidade das taxas que deviam ser cobradas era um fundamento de oposição.

⁹ Para Fantozzi (citado por Glendi, *L'Oggetto...*, p. 133, nota), é o próprio carácter público e executório da actividade administrativa que torna desnecessário o recurso ao conceito de título executivo, por ser este o traço normal dos *provvedimenti* administrativos.

Por isso dispõe o art.º 154.º do CPCI que, para efeitos de cobrança coerciva, os conhecimentos e outros títulos de cobrança das contribuições e impostos, taxas e de outros rendimentos do Estado são equiparados a decisões com trânsito em julgado.

E alargando ainda mais o conceito, dispõe no art.º 155, alínea *c*), que poderá servir de base à execução fiscal, além da decisão condenatória proferida em processo de transgressão com trânsito em julgado, qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuído força executiva. Da mesma forma que se prevê no art.º 76.º, alínea *b*) a supressão por prova documental da falta de requisitos básicos do título executivo.

Podemos assim inferir destas disposições a fluidez tipológica do conceito. Título executivo será, pois, tudo aquilo a que a lei chame título executivo, como sucede cada vez mais frequentemente com a legislação avulsa que vai sendo publicada atribuindo aos tribunais fiscais competência para processos de execução movidos por inúmeras entidades públicas.

E esta tentativa de assegurar a fácil cobrança dos créditos do Estado através da concessão de privilégios ligados ao processo de execução fiscal poderá levar a situações de forte insegurança jurídica sempre que se dê a categoria de títulos executivos - ou seja, a que atribui fundamento a uma execução com dispensa de debate judicial prévio sobre a existência ou não existência da dívida, ao que passa a ser não o resultado da actividade pública de liquidação dos impostos mas o produto da actividade empresarial ou quase empresarial de uma empresa pública¹⁰.

E isto porque o procedimento de liquidação tributária é dotado de alguns mínimos para assegurar a defesa dos direitos dos contribuintes e um grau razoável de segurança jurídica.

Porque de duas uma: ou a execução se vai basear numa liquidação que assenta no cumprimento por parte do contribuinte dos seus normais deveres de cooperação - declaração de rendimentos, por exemplo -, e nesse caso a dívida fiscal em causa formou-se a partir dos elementos fornecidos pelo administrado, que não só tem consciência da sua existência como de certo modo contribuiu para a sua formação, ou nos encontramos num caso de liquidação oficiosa.

Ou num daqueles casos - hoje excepcionais - em que cabe à Administração quase toda a actividade de liquidação do imposto, recebendo o contribuinte o aviso para pagamento, ou naqueles em que a liquidação oficiosa resulta da violação de deveres de cooperação por parte do contribuinte.

¹⁰ Como quando se trata de saber se a factura da empresa concessionária do serviço telefónico constitui título executivo. A questão já chegou aos tribunais fiscais.

Em qualquer destes casos a dívida surge geralmente no decorrer de um processo em que há alguma participação do contribuinte, momentos em que lhe facultam a impugnação das decisões da Administração, formas de o alertar para a necessidade de reacção.

O mesmo se não passa em casos em que a dívida se forma numa actividade que escapa ao seu controlo e verificação, o que poderia permitir em flagrante violação de princípios fundamentais da legalidade fiscal, que tem de se estender ao processo de execução fiscal como forma de limitar juridicamente os privilégios que esta concede ao Estado. Parece-nos pois inaceitável o alargamento do conceito de título executivo a situações deste tipo.

c) O título executivo e a parafiscalidade

Com idênticos problemas, que se podem colocar para a utilização do chamado título executivo fiscal na execução do património de devedores de entidades públicas, se apresenta a utilização dos títulos executivos nos casos em que se trata de dívidas provenientes de encargos parafiscais¹¹.

Nos domínios da parafiscalidade deparamos frequentemente com situações que duplicam com fidelidade os aspectos essenciais da relação tributária quanto aos métodos de lançamento e de liquidação que não colocam problemas especiais para um recorte nítido das quantias em dívida ao Estado ou dos obrigados pelo seu pagamento¹².

Mas encontramos também um conjunto de situações onde as dívidas ao Estado surgem por causa de actividades deste o tão vulgar caso das taxas¹³ -

¹¹ Para este funcionamento normal do título executivo, precludindo pelo simples facto da sua formação, ver o caso Joaquim Rodrigues Moleirinho, STA, ac. de 27-11-85, rec. n.º 3299, em que o executado alega a sua ilegitimidade. Mas uma vez que está inscrita a sua ilegitimidade, que proviria da não conformidade entre a situação real e a que está inscrita no título, só poderia ser averiguada através da discussão da própria legalidade da liquidação.

¹² A parafiscalidade foi um termo introduzido em 1938 por Moselli, em ligação com as estruturas criadas pelo Estado Corporativo na Itália. *Anais do Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras*, 1952, p. 12. O aspecto mais saliente destes tributos é o seu destino especial, recebendo por isso a designação de «receitas especiais do Estado (*Sonderabgabe*)». Kirchoff, Paul, «Verfassung srecht und öffentlichen Einahmesystem», in *Staatfinanzierung in Wandel*, her. von Karl-Heinrich Hansmeyer, Berlim, 1982, p. 48.

¹³ Como se passa com os chamados descontos para a providência social, hoje «taxa social única». E talvez mesmo situações como as das quotizações para as «casas do povo». Ver um caso deste tipo com uma decisão correcta da 2.ª instância, no caso Fausto Gonçalves Cidrais, CTF, 322/324, p. 409.

como prestações pecuniárias dadas em contrapartida de serviços prestados pelo Estado¹⁴.

Nestas situações, a impossibilidade de discutir a liquidação uma vez que existe uma liquidação ainda que sem as características que assume nas relações tributárias - torna quase impossível determinar com segurança se existe ou não uma obrigação de prestar e de quais os exactos termos desta¹⁵. Em consequência disto, a utilização do conceito título executivo para se atingir o património do suposto devedor é susceptível de levar a situações de execuções que não foram precedidas do processo indispensável para garantir a certeza da relação jurídica.

LISTA DE ABREVIATURAS

AD - Acórdãos Doutriniais

AO - Abgabenordnung

ap. DR - Apêndice do *Diário da República*

BMJ - *Boletim do Ministério da Justiça*

¹⁴ As taxas a pagar aos organismos de intervenção económica são um dos casos mais vulgares da parafiscalidade. V. Franco, António Luciano de Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Coimbra, 1987, p. 505.

¹⁵ Ver, por exemplo, o caso Sociedade dos Vinhos Vice-Rei, 2.^a instância, CTF, 337/339, p. 456, onde nunca fica muito claro qual o montante exacto das taxas em dívida.

BTR - *British Tax Review*
CCI - Código da Contribuição Industrial
CCP - Código da Contribuição Predial
CCTF - *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*
CIC - Código do Imposto Complementar
CIMV - Código do Imposto de Mais-Valias
CIP - Código do Imposto Profissional
CIT - Código do Imposto de Transacções
CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPC - Código do Processo Civil
CPCI - Código do Processo das Contribuições e Impostos
CRP - Constituição da República Portuguesa
CSISD - Código da Sisa e Imposto sobre Sucessões e Doações
DPT - *Diritto e Pratica Tributaria*
ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
FGO - Finanzgerichtordnung
LOSTA - Lei Orgânica do Supremo Tribunal Administrativo
LPTA - Lei do Processo dos Tribunais Administrativos
RDFHP - *Revista de Derecho Financiero y Hacienda*
RDFSF - *Revista di Diritto Finanziario e Scienza della Finanze*
RLJ - *Revista de Legislação e Jurisprudência*
STA - Supremo Tribunal Administrativo
Stu W - Steuer und Wirtschaft

ÍNDICE REMISSIVO

acto tributário, 68 nt.
benefícios fiscais, 86, 87
cobrança eventual e virtual, 81
comissione tributarie, 16, 104
conceitos indeterminados, 55, 97, 109

Constituição, 24, 25, 33, 37, 41, 69 e segs., 120
definitividade processual, 67
discricionariedade técnica, 111 e segs.
dispositivo, principio do, 65
economia processual, principio da, 65
Eingriffverwaltung, 33, 80
fundamentação, 109, 106 e segs., 116 e segs.
informalidade, 69
inquisitorialidade, principio da, 34
interesse em agir, 80, 83, 92
interesse público, 30, 36, 66
interesses legítimos, 76, 83, 124, 125
judicium rescidens, judicium rescissorium, 45, 130
justiça, 23, 60, 89 nt.
oficialidade, principio da, 65 nt.
prejudicialidade, 35
preterição de formalidades legais, 107, 108, 109
prazos, 81
questões de facto, questões de direito, 14, 15, 16, 105
recurso, 77
solve et repete, 14, 15, 85 e segs.
tribunais, 26

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	7
Capitulo 1 - CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO (BREVE HISTÓRIA)	11

1 O contencioso tributário como garantia da relação

jurídica fiscal	11
2. Tribunais ordinários ou tribunais fiscais?	12
3. O modelo português de tribunais administrativos	17
4. Controlo judicial e a justa distribuição dos encargos tributários	24

Capítulo II - A CONTROVÉRSIA ESTADO

CONTRIBUINTE	29
1. O processo fiscal como um litígio de direito público	29
2. O princípio da legalidade fiscal e o princípio da verdade material	31
3. O princípio da investigação (<i>Untersuchungsgrundsatz</i>) no processo fiscal	34
4. A representação do Estado nos tribunais fiscais	39
5. Contencioso de anulação ou de plena jurisdição?	43

Capítulo III - REVISÃO, RECLAMAÇÃO

E RECURSO CONTENCIOSO	47
1. Revisão oficiosa e reclamação do contribuinte	47
2. Os aspectos fundamentais do processo gracioso	49
3. A articulação entre os processos graciosos e contenciosos	52
4. A reclamação obrigatória nos casos de prejudicialidade	55
5. A reclamação extraordinária: natureza e funções processuais	58

Capítulo IV - O PRINCÍPIO DA INVESTIGAÇÃO:

CONSEQUÊNCIAS PROCESSUAIS		
E LIMITES DE APLICAÇÃO		63
a) O ónus da impulsão processual		66
b) Ónus de alegar		67
c) Os deveres de cooperação do contribuinte		69
Capítulo V - ESTRUTURA E TIPOS DE ACÇÃO		
NO PROCESSO CONTENCIOSO		73
1. O imperativo constitucional de tutela contenciosa		
em matéria fiscal		73
2. A impugnação do acto tributário		76
a) Acção de impugnação ou recurso?		76
b) A acção de impugnação como acção		
constitutiva		78
c) Impugnação de um acto e acção de repetição do		
indevido		82
d) A acção de condenação da Administração por		
erro praticado por esta		87
e) A acção de condenação destinada a obter a		
produção de um determinado acto		
administrativo		89
f) Acções de carácter puramente declarativo		91
Capítulo VI - A REVISIBILIDADE DO ACTO		
TRIBUTÁRIO		95
1. O controlo judicial e os seus limites		95
2. O recurso à avaliação fiscal e os seus problemas		98
3. As comissões de avaliação e revisão e a sua função		

no procedimento fiscal	102
4. Recurso limitado à preterição das formalidades legais e discricionabilidade técnica	105
5. Controlo judicial da decisão administrativa e dever de fundamentar	116
Capítulo VII- PROCESSOS DE TRANSGRESSÃO E DE EXECUÇÃO	123
1. A realização dos elementos do tipo fiscal e os processos de transgressão e de execução	123
2. Existência do facto tributário e processo de transgressão	125
3. Processo de transgressão e liquidação do processo	128
4. Execução fiscal: a autotutela dos direitos do Estado	130
a) A «ilegalidade em abstracto» da dívida executada	131
b) O título executivo fiscal: natureza e problemas	132
c) O título executivo e a parafiscalidade	135
LISTA DE ABREVIATURAS	137
ÍNDICE REMISSIVO	139

Composto e paginado por Editorial Fragmentos, Lda.
Impressão de Gráfica Barbosa & Filhos
em Novembro de 1987
para Editorial Fragmentos, Lda.
Depósito legal n.º 18 676/87

