

Revista de Direito Tributário

publicada sob os auspícios do

IDEPE — Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial
e do
IBET — Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

ISSN 0102-7956

Diretores: Geraldo Ataliba, Cleber Giardino (†), Paulo de Barros Carvalho e Aires
Fernandino Barreto

Diretores Executivos: Pedro Luciano Marrey Júnior, Fernando Albino de Oliveira e J.
Arthur Lima Gonçalves

Conselho Editorial: Alfredo Augusto Becker, Aliomar Baleeiro (†), Antonio Roberto
Sampaio Dória (†), Carlos Mário Velloso, Celso Antônio Bandeira de Mello, Cleber
Giardino (†), Eduardo Seabra Fagundes, Estevão Horvath, Flávio Bauer Novelli, Gilberto
Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Osiris de Azevedo Lopes Filho, Luciano da Silva
Amaro

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO
publicação trimestral de MALHEIROS
EDITORES LTDA.

Rua Paes de Araújo, 29, 17º andar -
conj. 171 - CEP 04531-940
São Paulo, SP - Brasil - Tels. 822-9205 -
820-9718 - 820-5549 - Fax. 829-2495

Diretor Responsável: Álvaro Malheiros
Diretora: Suzana Fleury Malheiros
Supervisão Gráfica: Nadia Basco

Assinaturas e comercialização:
CATAVENTO DISTRIBUIDORA DE
LIVROS S.A.
Rua Conselheiro Ramalho, 928 -
CEP 01326
São Paulo, SP - Brasil - Tel. 289-0811 -
Fax 251-3756

Composição: GRAPHBOX
Impressão: Gráfica e Editora FCA
(Fundação de Ciências Aplicadas)

SUMÁRIO

CADERNOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EL SISTEMA TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN (LOS LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL PODER TRIBUTARIO EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL) — Alvaro Rodriguez Bereijo	7
O NOVO PROCESSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS — J. L. Saldanha Sanches	47
ICMS — CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS — Xavier de Albuquerque	56
IPTU: PROGRESSIVIDADE — José Souto Maior Borges	73
TAXA — APONTAMENTOS SOBRE O SEU CONCEITO JURÍDICO — Flávio Bauer Novelli	95
CORREÇÃO MONETÁRIA E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS — CONCEITO DE RENDA — IMPOSTO SOBRE PATRIMÔNIO — LUCROS FICTÍCIOS — DIREITO ADQUIRIDO A DEDUÇÕES E CORREÇÕES — LEI 8.200/91 — Misabel Abreu Machado Derzi	124

CONFERÊNCIAS E DEBATES

SUJETOS PASIVOS Y CAPACIDAD ECONÓMICA — Jose Juan Ferreiro Lapatza	160
IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY FISCAL — Hector B. Villegas	168

NOTAS E COMENTÁRIOS

IR — DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS — INDEXAÇÃO — Fábio Konder Comparato	174
TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (PERANTE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DO BRASIL DE 1988) — Sacha Calmon Navarro Coelho	180
IR — NEGÓCIO JURÍDICO INDIRETO — INEXISTÊNCIA DE SIMULAÇÃO — Sidney S. Apocalypse	195

O NOVO PROCESSO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS

J. L. SALDANHA SANCHES

Assistente da Faculdade de Direito de Lisboa —
Membro do Centro de Estudos Fiscais (Portugal)

Objetivismo e subjetivismo no processo administrativo — Os tipos de ação — Princípio do dispositivo ou princípio da investigação — Os poderes do juiz — As relações entre a reclamação e a impugnação — Ônus da prova.

O Código de Processo Tributário, vigente em Portugal desde 1º de julho de 1991, veio substituir o Código do Processo das Contribuições e Impostos, publicado em 1963, na fase final da reforma de 1958/63.

Os motivos para a introdução de uma nova disciplina processual foram, ao mesmo tempo, de ordem fiscal (a reforma de 1989 que introduziu o novo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas) e de ordem puramente administrativa (as grandes mudanças entretanto verificadas no processo administrativo).

Estando os tribunais fiscais portugueses integrados nos tribunais administrativos, as alterações por estes sofridas, depois da entrada em vigor da Constituição de 1976, teriam necessariamente conseqüências também quanto aos meios judiciais de tutela dos administrados, enquanto contribuintes.

O novo Código vem assim dar nova ênfase à tutela, judicial e pré-judicial, dos direitos dos contribuintes, enquanto

mantém no essencial a estrutura processual criada pelo anterior Código do Processo das Contribuições e Impostos, em grande parte devida ao prof. Alberto Xavier, que com uma influência tutelar na doutrina e na jurisprudência fiscais dos últimos 30 anos, moldou alguns dos aspectos ainda hoje decisivos no domínio do processo fiscal português.

Mas procurou introduzir nas relações processuais fiscais as mudanças entretanto verificadas nas concepções globais sobre o papel do Estado, com uma acentuada redução nos privilégios e prerrogativas que eram o reflexo processual da natureza autoritária da Constituição de 1933.¹

O novo Código do Processo Tributário pode considerar-se assim, em alguma medida, a concretização na lei processual de princípios constitucionais expressos sobre

1. Uma vez que a natureza autoritária do regime conduzia a uma concepção segundo a qual a "Administração Pública era principalmente poder". Rui Machete, "A garantia contenciosa para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido", in *Estudos de Direito Público e Ciência Política*, Lisboa, 1991, p. 427.

as formas de atribuir tutela aos direitos e interesses legítimos dos administrados, quer na totalidade das relações administrativas, quer no caso particular das relações jurídico-tributárias.

Um paralelo com algum conteúdo explicativo, que acentue as diferenças existentes, pode ser feito com o que se passou no campo do processo penal: a Constituição de 76 traçou, desde a sua versão originária, alguns dos princípios essenciais que o deveriam reger, numa reação clara contra a ausência de tutela dos direitos fundamentais em matéria de processo penal que marcavam a Constituição anterior.

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

Mas encontramos-nos, no caso do processo penal, perante um processo constitucionalmente conduzido, na medida em que o legislador constitucional chamou a si a definição expressa dos princípios que o deveriam reger: os traços fundamentais do novo processo penal estiveram, desde o início, previstos pela Constituição de 1976.

Já no caso do processo administrativo, foram mais tardias, embora se viessem a tornar igualmente intensas, as preocupações do legislador constitucional.

No campo da tutela judicial dos direitos dos administrados, a Constituição de 1976 começou por uma breve referência à garantia a “todos os interessados” do recurso contencioso “contra quaisquer atos administrativos definitivos e executórios”.

Era, ainda, o que podemos considerar como a garantia mínima concedida aos administrados, já contida na Constituição de 1933, depois da sua última revisão em sentido liberalizante de 1971, mas totalmente insuficiente para arrear as concepções prevalecentes sobre as múltiplas prer-

rogativas da Administração nas relações com os particulares, que caracterizavam o antigo regime.

Concepções que se manifestavam, quer na redação das leis ordinárias, principalmente na parte processual dos vários Códigos fiscais, com a sua rotineira limitação da possibilidade de recurso para os tribunais fiscais à “preterição de formalidades legais”, sem conhecimento judicial de tudo o que dissesse respeito à quantificação do imposto, quer nas concepções dominantes na jurisprudência e em alguma doutrina.

Mas, nas revisões constitucionais de 1982 e de 1989, uma nova concepção dos princípios fundamentais do processo administrativo foi tomando lugar no texto constitucional.

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

E certamente por considerar insuficientes os efeitos desta nova redação, nas concretas relações Administração-administrado — uma vez que a interpretação dada pelos tribunais administrativos e fiscais ao novo texto constitucional estava ainda muito longe das intenções do legislador constitucional — a revisão de 1989, mantendo as aquisições de 1982, veio dar ainda maior ênfase à formulação destes princípios.

No novo texto constitucional, em dois novos números do art. 268, vinha-se reafirmar, ainda com mais clareza, que era sempre garantido aos administrados o recurso à justiça administrativa, mesmo no caso de se estar apenas perante um interesse legalmente protegido.

O motivo deste sucessivo aumento da

ênfase do texto constitucional era a relutância demonstrada pela administração e pelos tribunais em ver reconhecidos os novos direitos dos administrados.

Para a administração continuava a ser ponto assente que sempre que havia divergências com o contribuinte em relação à quantificação do imposto, lhe cabia a última palavra. E para os tribunais continuava a valer a doutrina tradicional, segundo a qual lhes não cabia controlar estas decisões da Administração.

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

Sem as limitações tradicionalmente impostas a este direito fundamental.

E esta formulação do texto constitucional continha em si uma expressa superação do conceito nuclear do ato administrativo² e dos seus vícios (e reafirmemos que o ato tributário é uma forma específica do ato administrativo, é um ato tributário administrativo) como pressuposto para a concessão de tutela judicial a um administrado.

O que quer dizer que passávamos de uma concepção objetivista do processo administrativo, para uma outra de tipo subjetivista: a tutela judicial tem como função a salvaguarda de direitos ou interesses legítimos e tem como pressuposto a sua lesão.

2. Sobre esta perda de importância do ato administrativo v. Rui Machete, *ibidem*, p. 425.

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

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

Como ponto comum a estas novas leis processuais ou procedimentais, uma nova concepção sobre as relações Administração-administrado, que assegure novos direitos ao administrado, perante a Administração, de forma mais ou menos conseqüente ou de forma mais ou menos compromissória.

O Código do Processo Tributário faz parte desse movimento e pode considerar-se como consagrando no essencial os novos princípios constitucionais.

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

Objetivismo e subjetivismo no processo administrativo

As concepções objetivistas do processo administrativo podem considerar-se como prevalecentes entre nós na última fase de evolução doutrinária de Marcelo Caetano,³

3. Embora, numa primeira fase, Marcelo Caetano se mostrasse seduzido pela concepção subjetivista:

e marcaram fortemente a doutrina, a jurisprudência e as soluções legais adotadas.

Para a doutrina objetivista, o fim principal do contencioso administrativo é conseguir que a Administração se conserve fiel à ordem jurídica⁴ — o valor objetivo da defesa e manutenção da legalidade — o que confere ao processo administrativo a sua feição, entre nós tradicional, do processo feito a um ato.

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

Contrariamente, a posição subjetivista considera que a função principal do contencioso tributário consiste na garantia da tutela jurídica para qualquer direito subjetivo ou interesse legítimo eventualmente lesado pela Administração, o que se vai traduzir na decisão sobre litígios públicos, na aceitação de ações de simples apreciação, de impugnação ou de condenação, contra atos da Administração ou contra a sua recusa, ou contra qualquer comportamento da Administração.⁵

⁴ “não é difícil de ver que consideramos como função primária dos meios contenciosos a garantia dos direitos subjetivos”, escrevia numa fase inicial da sua evolução. Alegando, também, nessa fase, que “a história do Direito Administrativo mostra iniludivelmente que ele depende do reconhecimento e da garantia dos direitos dos particulares”, *Tratado Elementar de Direito Administrativo*, vol. I, Coimbra, 1944, pp. 364 e 365.

⁵ Spanner, in “Hubshmann-Hepp-Spitaler”, *AO Kommentar, FGO*, introdução, nt. 3.

⁶ Carl H. Ule, *Verwaltungsprozessrecht*, 4ª ed., Berlin e Munique, 1966, p. 7. Entre nós ver principalmente Vasco Pereira da Silva, *Para um Contencioso Administrativo ao Serviço dos Particulares: Esboço de uma Teoria Subjetivista do Recurso Contencioso de Anulação*, Coimbra, 1989. Embora aqui, paradoxalmente, encontremos a reabilitação

Tendo este novo conceito de contencioso tributário sido recebido no Código do Processo Tributário, com particular nitidez na regulamentação das impugnações. “O processo judicial tributário, afirma-se no art. 118, tem por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal”.

Esta atribuição de funções ao processo judicial tributário tem lugar no Título III, onde também se encontram regulamentadas as ações de impugnação dos atos tributários.

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

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

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

do processo administrativo como um processo de partes (p. 143), esquecendo que como se diz no texto “só é possível falar de processo de partes quando o juiz desempenha o papel de um terceiro “face a dois interesses antagónicos que lhe são trazidos” (p. 136). E num litígio administrativo há apenas de uma banda, o interesse público “que hoje se não identifica com valores exclusivos da máquina estatal, antes pelo contrário, é o equilíbrio entre as necessidades do grupo enquanto tal e as necessidades dos homens” (R. Ehrardt Soares, “A propósito de um projeto legislativo: o chamado Código do Processo Administrativo Gracioso”, *RLJ*, 115, p. 176), e, no outro lado, os interesses dos particulares que sejam dignos de tutela jurídica, pois são esses que o juiz deverá reconhecer. Defendendo a tendencial compatibilização das concepções objetivistas e subjetivistas J. Vieira de Andrade, *O Dever de Fundamentação Expressa dos Atos Administrativos*, Coimbra, 1991, p. 105 nt.

Os tipos de ação

Mas se o novo código aceitou, nos seus termos gerais, a concepção subjetivista do processo administrativo, manteve uma posição eclética acerca das velhas questões de saber se, no processo administrativo, estamos perante ações ou perante recursos (o que pressupõe, como tantas vezes tem sido assinalado, a concepção dos tribunais e da Administração como uma mesma realidade jurídica)⁶ e falta-lhe, de todo, a aceitação explícita de um sistema de ações que concretize os princípios que parcialmente aceitou.

Mas aqui temos um progresso parcial com a integração nos meios contenciosos tributários da ação para o reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos, já contida na Lei do Processo dos Tribunais Administrativos.⁷

Mas ainda que se aceite, quer na estrutura normativa do Código, quer na prática jurisprudencial, a existência de ações de condenação, onde se requer a devolução de uma quantia indevidamente prestada ou a produção, ou omissão de produção, de um determinado ato pela Administração, este tipo de ação não tem uma específica predeterminação na lei processual.⁸

Tenderão a ser classificadas ou de ações de impugnação (a Administração

⁶ A esse respeito, v., do autor, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1987, p. 76 e segs., e Luís Manuel de Sousa Fábria, “Monismo ou dualismo na estruturação do processo de contencioso administrativo”, separata da *Revista da Faculdade de Direito de Lisboa*, 1988.

⁷ Sobre esta ação ver Rui Machete (nt. 1) e também Luís Manuel de Sousa Fábria, “A ação para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos”, separata do *Boletim do Ministério da Justiça*, Lisboa, 1987.

⁸ Sobre esta teoria da ação no processo fiscal v. Tipke-Kruse, *AO, FGO*, parágrafo 40, I e II, junho 1989.

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

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

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

Mas atendendo apenas aos expressos dados normativos, o Código prevê apenas as ações de impugnação, mantendo a tradicional terminologia de impugnação, recursos contra a aplicação de coimas — que constituem também eles ações de impugnação — e recursos contra atos de execução, que também podem ser considerados como ações de impugnação.

As ações de condenação estão implicitamente reconhecidas quando, por exemplo, dentro do princípio do *solve et repete*, se aceita que, depois de pago um imposto, se pretenda a devolução pelo Estado da quantia indevidamente entregue.

Princípio do dispositivo ou princípio da investigação

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

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

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

Mas a indicação do Código de Processo Civil, ao lado do Código do Processo Penal para os processos de transgressão na alínea "c" do art. 2º do CPC, tinha a marca de uma concepção, concretizada em inumeráveis arestos, que era no processo civil, nos seus princípios e concepções, que se deveria buscar a solução para os problemas da tramitação processual das impugnações. Quando, na verdade, o processo civil deverá ser utilizado, apenas, como matriz geral do processo, para aquele tipo de questões que não sejam postas em causa pelo princípio da verdade material que resulta do princípio da legalidade fiscal, pela indisponibilidade dos direitos em causa ou pela prevalência do princípio da investigação, que decorre dos anteriores.

Na síntese de Corrado Magnani, do

princípio do inquisitório (ou da investigação) resultam essencialmente três consequências, para os princípios estruturantes do processo:

A primeira é a possibilidade de averiguar fatos, para além dos constantes no processo (derrogação do princípio *ne procedat iudex ex officio*). A segunda é a existência de poderes para introduzir no processo o fato constitutivo do direito à revogação do ato impugnado (derrogação do princípio *iudice secundum alligata iudicare debet*). E a terceira é o poder para decidir sobre os limites do pedido (derroga o princípio *ne eat iudex ultra et extra petitum partium*).⁹ O princípio da investigação não se confunde com o princípio da legalidade, embora deste resulte, como sua projeção processual.

A Constituição da República, ao mesmo tempo que consagra o princípio da legalidade e da igualdade fiscais, vincula a Administração a atuar na subordinação à Constituição e à lei.

"Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade" (n. 2 do art. 266).

Estas normas constitucionais excluem completamente a possibilidade de a Administração atuar como parte no processo ou de um seu agente se assumir como *advocatus fisci*.¹⁰ ela tem o dever de investigação dos fatos fiscalmente relevantes e de comunicar esses mesmos fatos para o processo e o juiz tem poderes para tomar co-

9. C. Magnani, *Il Processo Tributario — Contributo alla Dottrina Generale*, Milão, 1965, p. 89.

10. A idéia central da instituição do *advocatus fisci* era a defesa de interesses fazendários, com uma lógica de atuação inteiramente privada e por isso com autonomia em relação à Administração: v. "Advocatus fisci", in *Encyclopedia der Classische Altertum Wissenschaft*.

nhecimento de todos os fatos fiscalmente relevantes. O que resulta necessariamente dos deveres de comunicação ao juiz dos fatos fiscalmente relevantes pela Administração fiscal, o que altera radicalmente as relações estabelecidas neste tipo de processo e as que se podem estabelecer dentro do processo civil, marcado pelo princípio do dispositivo e da aquisição processual realizada através da atividade das partes.

E este regime tem o seu aspecto central no art. 129 do novo Código.

Cria esta norma um conjunto de regras sobre a fase inicial da instrução da impugnação, que deverá ser interpretado no sentido da existência de um dever, por parte da Administração, de averiguação e introdução no processo de todos os fatos com possível importância para a decisão do processo. E isso faz surgir uma conexão, de importância central, entre os deveres de investigação da Administração e os deveres de investigação por parte do tribunal.

O sentido desta norma é que a atividade instrutória do juiz e a atividade instrutória da Administração estão no essencial preordenadas por um princípio comum: a determinação dos fatos fiscalmente relevantes.

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

Os poderes do juiz

Um processo subordinado ao princípio da investigação vai, também, atribuir ao juiz que conhece do litígio um leque de poderes mais vastos do que sucederia num

outro processo dominado pelo princípio do dispositivo.¹¹

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

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

E atribuir ao juiz a direção dos processos não constitui qualquer limitação dos direitos dos participantes no processo e dos poderes que lhes são conferidos para a defesa dos seus legítimos interesses: constitui, pelo contrário, uma forma de os garantir, uma vez que os poderes-deveres atribuídos ao juiz constituem um meio de permitir a este evitar que do caráter formal do processo resulte a impossibilidade de se atingir uma decisão materialmente justa.

As relações entre a reclamação e a impugnação

Mas esse dever de imparcialidade da Administração revela-se com mais intensidade na solução que foi dada ao problema tradicionalmente controvertido das relações entre a reclamação e a impugnação.¹²

11. Ou, pondo a questão em outros termos, a disponibilidade privada e a inquisitorialidade judiciária indiciam "uma diferente titularidade duma mesma faculdade de individualização do objeto processual" o que quer dizer que num caso os "elementos de individualização" são invocados pelas partes e nos outros investigados pelo tribunal. Miguel Teixeira de Souza, *O Concurso de Títulos de Aquisição da Prestação*, Coimbra, 1988, p. 223.

12. Sobre isto v., do autor, *Princípios do Contencioso Administrativo*, Lisboa, 1988, pp. 47 e segs.

Existindo como dois meios independentes e alternativos para pôr em causa uma dada liquidação, a reclamação e a impugnação poderiam, em princípio, ser usadas simultaneamente.

Mas o percurso paralelo de duas formas de pôr em causa um ato tributário sempre foi mal aceite quer pela Administração, quer pelos tribunais.

A solução existente até 1976, no art. 84 do CPCI, para evitar o uso simultâneo dos dois processos, era o arquivamento do processo de reclamação, sempre que fosse interposta a impugnação do mesmo ato.

Mas esta solução podia levar a que, apesar de ter sido verificado pela Administração o bem fundado das razões do contribuinte, esta não exercesse o seu dever de revogar atos que se verificaram ser ilegais, deixando a sua eventual revogação a cargo dos tribunais, com tudo o que isso representa de desfavorável para os contribuintes (e de sobrecarga com litígios inúteis para os tribunais).

Daí que tal disposição tivesse sido revogada em 1976, mas sem que tivesse sido dada nenhuma solução para os casos em que o contribuinte usasse simultaneamente os dois meios processuais.

Criando-se uma tendência na Administração para esta atuar como se a norma não tivesse sido objeto de revogação, considerando que a impugnação de um qualquer ato deveria obstar à apreciação da reclamação sobre o mesmo.

A solução dada a este problema no novo Código, no seu art. 130, foi a criação, para a Administração, de um dever de apreciar a impugnação antes de a mesma ser enviada para tribunal, devendo revogar ou manter o ato objeto de impugnação, mas devendo pronunciar-se sobre o mesmo.

O que quer dizer que, mesmo que o contribuinte não tenha recorrido à recla-

mação antes da impugnação, não porá em causa a possibilidade de uma resolução do litígio ao nível do processo gracioso, sem necessidade do seu exame pelo tribunal.

E no caso de ter havido recurso do contribuinte a ambos os meios processuais, estes não terão uma tramitação separada, antes se fundindo num único processo, com todas as vantagens de economia processual, daqui resultantes.

Ônus da prova

A tradição existente no ordenamento fiscal português era para considerar como prerrogativa da Administração a presunção de legalidade dos atos por si praticados, até a demonstração do contrário, por parte do contribuinte.

Não nos vamos aqui alargar sobre a história e fundamentos desta concepção, mas convirá afirmar que, apesar das aparentes virtualidades deste poder, ele nunca mostrou particular eficácia como forma de reprimir a fraude fiscal, quando esta tinha lugar através do falseamento das declarações exigidas, que poderiam, em princípio, ser substituídas por presunções da Administração cuja não veracidade o contribuinte teria o ônus de demonstrar.

Até porque, embora este princípio fosse aceite de forma acrítica por alguma doutrina e jurisprudência, foi sendo gradualmente posto em causa, pela emergência de novos princípios, como os que asseguram a veracidade das declarações e dos meios de prova em geral fornecidos pelo contribuinte, sempre que a Administração não tivesse elementos concretos que os permitissem, fundamentadamente, pôr em causa.¹³

13. As regras do ônus da prova no direito fiscal e no direito penal fiscal (na repressão da fraude fiscal) constitui uma questão vital para os sistemas que têm como base a cooperação do contribuinte. Para uma síntese destes problemas v., do autor, "O ônus da prova do processo fiscal", *Cadernos de Ciência e*

Mas são essas tendências para basear as liquidações nos elementos fornecidos pelo sujeito passivo da relação tributária — sempre que estes mereçam confiança — que são plenamente acolhidas no atual Código do Processo Tributário.

As liquidações, determina o art. 72 do CPT, são feitas com base nas declarações do contribuinte, e apenas na falta ou vício destas com base em outros elementos de que a Administração disponha.

E a escrita ou a contabilidade do sujeito passivo, organizada segundo a lei comercial ou fiscal, vale até que se verifiquem erros ou inexatidões, que possam pôr em causa a sua função de refletir fielmente os rendimentos tributáveis do contribuinte.

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

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

Técnica Fiscal, Lisboa, 1987. Guido Klein, *Die Auswirkungen der unterschiedlichen Beweislast im Steuerrecht und im Strafrecht*, Colónia, 1989.

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

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

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

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

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

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