

M

ESTUDOS EM HOMENAGEM  
AO PROF. DOUTOR INOCÊNCIO GALVÃO TELLES

I VOLUME  
DIREITO PRIVADO E VÁRIA

Estudos organizados  
pelos Professores Doutores António Menezes Cordeiro,  
Luís Menezes Leitão e Januário da Costa Gomes



Cota	_____
Reg.	_____
In. Ex.	_____



ALMEDINA

rem contra os responsáveis por uma má gestão, quer no de conseguir motivar a opinião pública para um juízo mais severo sobre esses mesmos responsáveis<sup>28</sup>.

Nesse horizonte, sinteticamente traçado, o visto do Tribunal de Contas torna-se realmente um procedimento que inevitavelmente perde força no contexto dos novos caminhos do controlo dos dinheiros públicos, podendo mesmo pensar-se que terá tendência a desaparecer em futuras revisões legislativas.

Abril de 2002

## DO ACTO À RELAÇÃO: O DIREITO FISCAL ENTRE O PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO E A TEORIA GERAL DAS OBRIGAÇÕES

J. L. SALDANHA SANCHES\*

### 1. Público e privado na gestão fiscal

Obrigação tributária, relação jurídica tributária, relação obrigacional tributária como conceitos estruturantes do Direito Fiscal são hoje uma forma de construção dogmática quase consensual na doutrina justributária.

O consenso foi reforçado pela metodologia escolhida pela Lei Geral Tributária que passou do acto tributário como conceito central do Direito Fiscal – como sucedia no antigo Código do Processo das Contribuições e Impostos em vigor entre 1963 e 1991 – para a relação jurídica tributária. Mas tal consenso só foi obtido depois de uma longa polémica na doutrina portuguesa.

E se actualmente pode ser considerado como algo de adquirido é, principalmente, porque para tal solução conduzem os dados institucionais sobre os quais assenta necessariamente a construção dogmática.

Se no centro da construção dogmática se encontra a definição dos conceitos esses conceitos vão depender estreitamente dos factos institucionais: as decisões do legislador. O que torna os conceitos estreitamente dependentes das normas jurídicas que as vêm concretizar<sup>1</sup>.

\* Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

<sup>1</sup> Por se encontrar no centro da dogmática a definição dos verdadeiros conceitos jurídicos: que dependem do conteúdo dispositivo das normas que funcionam em relação a eles não como dados brutos mas dados institucionais. Cujas mudanças implica mudança dos conceitos. ALEXY. *Theorie der juristischen Argumentation – Die theorie des rationalen Diskurs als theorie der juristischen Begründung* 3ª ed (Frankfurt am Main 1996) 315.

<sup>28</sup> Sobre a importância das recomendações do Tribunal de Contas, cfr. JOSÉ TAVARES. "Reflexões sobre o Conceito, a Natureza e o Regime das Recomendações do Tribunal de Contas", in *Estudos em Homenagem a Cunha Rodrigues*, vol. II, cit., págs. 717 e segs..

Por isso quando num certo ordenamento jurídico, como sucede concretamente no direito brasileiro, se determina no art. 142.º do Código Tributário Nacional que “compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do imposto devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor aplicação da penalidade cabível” são outros os dados normativos. Abrindo porventura caminho a concepções metodológicas em que o acto tributário conserva um papel central.

O que permite a ALBERTO XAVIER, cuja metodologia dava ao acto tributário um papel central na relação entre o sujeito activo e o sujeito passivo da relação jurídica tributária, a realização de uma subtil distinção entre actos jurídicos e simples operações lógicas, criando uma tipologia das operações de aplicação do direito na zona fiscal<sup>2</sup>. Numa construção dogmática onde o procedimento administrativo mantém o seu papel de conceito estruturante. E a actividade da Administração fiscal mantém um papel insubstituível na formação da e vencimento da obrigação tributária.

A distinção tem a sua base na metodologia escolhida pelo legislador. Dificilmente poderia ser feita, em nossa opinião, no actual Direito Fiscal português. Mas fornece-nos um interessante ponto de partida para a discussão do modo como se processa hoje o nascimento da dívida fiscal e o papel que certos conceitos chave do Direito Civil desempenham numa relação de direito público como a relação tributária.

#### a) A autoavaliação como dever e como garantia

Tudo começa com a questão de saber se a liquidação do imposto pode ser uma actividade inteiramente confiada ao sujeito passivo: com uma intervenção pública subsidiária. Ou por outros termos: liquidação pública ou privada da obrigação tributária.

A distinção perde o seu fundamento normativo à medida que caminhamos para um sistema que não é apenas de autoliquidação: o que temos hoje é um sistema de autoavaliação do imposto.

E autoavaliação do imposto como uma quase condição de uma efectiva tutela dos direitos do contribuinte: que passa a estar assente nos

<sup>2</sup> Para esta análise, retomando e aprofundando a sua obra clássica sobre o “Acto Tributário” ver ALBERTO XAVIER, *Do Lançamento: Teoria Geral do Acto, do Procedimento e do Processo Tributário* 2ª ed. (Rio de Janeiro 1998) em especial 50-67.

princípios da determinabilidade e da previsibilidade da lei fiscal. O que permite a gestão privada do risco fiscal que tem como seu momento fundamental a aplicação da lei feita pelo sujeito passivo.

Uma gestão privada da relação fiscal que deve ser transformada numa possibilidade de escolha vinculativa do sujeito passivo desde que o legislador fiscal realize o imperativo constitucional da determinabilidade da norma fiscal<sup>3</sup>: concretizando o direito do sujeito passivo, de ser tributado com base na sua própria declaração, desde que cumpra os deveres de cooperação que a lei lhe atribui.

Nos sistemas actuais de tributação dificilmente podemos conceber um outro modo de garantir um equilíbrio entre os poderes de controlo que têm de ser atribuídos à Administração fiscal e os direitos contribuintes.

Nalguns casos também esta é uma posição consensual: o *self-assessment*, estruturado com base na atribuição aos contribuintes de uma parte decisiva da gestão fiscal, tem sido considerada nos Estados Unidos como o mais eficaz dos antídotos contra a excessiva intromissão fiscal e a incómoda fiscalização que a acompanha, em relação ao *law-abiding citizen*<sup>4</sup>: considerado como o ponto de referência para a regulamentação das relações entre a Administração fiscal e o sujeito passivo.

Esta privatização do procedimento de aplicação de leis fiscais assim concebidas, lei fiscais que têm o sujeito passivo como destinatário na maior parte dos seus comandos, fez surgir a questão de saber se tal privatização não poria em causa o princípio do *due process of law* a expressão processual da garantia de defesa da propriedade contra qualquer intromissão pública que não seja procedimentalmente legitimada: concluindo a *Supreme Court*, numa posição bastante pragmática, pela inexistência de oposição:

“*The Constitution does not conflict with herself by conferring on one hand a taxing power and taking the same power away by the other by the limitations of due process clause*”<sup>5</sup>.

<sup>3</sup> Embora este princípio seja uma componente básica de qualquer sistema. PAPIER, *Die Bestimmtheit Grundsatz*, in FRIAU, *Steuerrecht und Verfassungsrecht* (Köln 1989) 61-78.

<sup>4</sup> Sobre a origem deste sistema e as suas raízes na revolta fiscal contra o ingleses que esteve na origem da independência norte-americana. MUMFORD, *Self-assessment for Income Tax: the Relevance of Historical and Constitutional Difference* BTR (1996) 121-131.

<sup>5</sup> ROTUNDA / NOWAK / YOUNG, *Constitutional Law* 5ª ed. § 5.5. (St. Paul 1995) 198.

b) *Um imperativo constitucional de liquidação administrativa?*

Já uma situação exactamente oposta à definição do *self-assement* como um princípio quase-constitucional pode ser encontrada na doutrina alemã: o n.º 3 do art. 20 da Lei Fundamental ao determinar a vinculação da Administração à lei, juntamente com o art. 108.º sobre Administração fiscal implicará para esta um imperativo de aplicação que constitui, fundamentalmente uma tarefa pública e não-privada<sup>6</sup>.

Se assim for a aplicação normal da lei fiscal (e não apenas nos casos de litígio como sucede no sistema norte-americano e vai cada vez mais sucedendo entre nós) é constituído no seu núcleo essencial por um procedimento público dominado pelo princípio da investigação.

Mas para um observador externo não pode deixar de se verificar, mesmo com todas as cautelas que se devem respeitar quando se trata de um sistema do qual se tem um mero conhecimento externo e distante, algumas realidades incontornáveis e que não parecem confirmar inteiramente este princípio de gestão fiscal.

Parece notar-se, mesmo para quem observa à distância a evolução do sistema que só pode conhecer muito superficialmente, que desde há muito o legislador remete para as empresas tarefas de gestão fiscal mediante a criação entre empregador e Administração fiscal de uma relação jurídica de direito público. Onde se inserem deveres específicos para as empresas, como o tradicional dever de retenção e entrega do imposto<sup>7</sup>.

Podendo observar-se que se vão multiplicando os impostos com retenção e se vai tornando patente a necessidade de a ajuda dos privados para o preenchimento da tarefa pública de aplicação da lei fiscal<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 15.º ed. (Köln 1996) 722. TRZASKALIK, *Die Steuerhelfungspflichten Privater*, *Steuerrecht und Verfassungsrecht*, FRIAU, K.H. (org. por) DSJG. 12 (1989) 160-161. Esta privatização da cobrança dos impostos, uma expressão da teimosia dos factos é por isso aceite, ainda que problematizada, pela doutrina alemã. Para uma posição que aceita a impossibilidade da aplicação da lei apenas com base os recursos da Administração fiscal v. ECKHOFF, *Vom konfrontativen zum kooperativen Steuerstaat*, *StuW* 2/1996 107-122.

<sup>7</sup> BIRKENFELD, *Sachverhaltsermittlung und Rechtsanwendung bei der Lohnsteuer in- und ausländischer Arbeitnehmer*, *DStJG* (1986) 266-268. Com a adopção do mesmo autor de métodos administrativos mais adequados ao carácter de massa do processo fiscal. *Steuervereinfachung durch Verwaltung* FS Dietrich Meyding (Heidelberg 1994), 122-124.

<sup>8</sup> TRZASKALIK (nt 5) 162. Ainda que a autoavaliação não resolva os problemas do litígio e do modo de previsão da lei fiscal como um processo de massa onde os princípios se encontram obscurecidos pela multiplicidade das excepções com a lei sempre a oscilar

Numa zona tão sensível como a determinação do lucro tributável das empresas o princípio fundamental é a preponderância (*Massgeblichkeit*) do balanço comercial e das suas regras para a determinação do lucro tributável: atribuindo deste modo às unidades geradoras de valor acrescentado que são as empresas o cálculo e a comunicação à Administração fiscal dos valores fiscalmente relevantes: e da própria cobrança dos impostos<sup>9</sup>.

Por isso temos, pelo menos, uma forte limitação do já referido princípio constitucional de monopólio público na aplicação da lei fiscal. Posto em causa pelo que podemos apelidar de princípios universais de aplicação da lei fiscal que evoluem no sentido de poupar o bem raro e relativamente caro que é o trabalho administrativo especializado.

O que pode explicar o recurso sistemático à gestão privada do sistema e à metodologia do direito civil, como aspecto interno ou puramente metodológico dessa privatização.

c) *As potencialidades de aplicação privada da norma jurídica tributária*

A norma jurídico-tributária, mediante a prévia selecção dos factos tributários, pode disciplinar o nascimento, a formação, a liquidação e o cumprimento da obrigação tributária, sem que haja em princípio necessidade de qualquer intervenção administrativa. Outros conceitos, como o vencimento da obrigação, a caducidade do poder de tributar ou a prescrição das obrigações, os juros de mora ou os juros compensatórios são também uma forma de regular as relações entre a Administração fiscal e o sujeito passivo, dispensando a intervenção sistemática desta na formação e no cumprimento da obrigação tributária.

E por isso se encontra uma estreita conexão entre o uso de tais conceitos e os modos prevaletentes hoje de estruturação dogmática do Direito Fiscal. Como forma de disciplinar juridicamente a relação Estado contribuinte atribuindo a este um conjunto de direitos e deveres que lhe permitem agir sem a permanente tutela estatal: ou por outros termos sem necessitar de uma permanente aprovação expressa, ou mesmo tácita, dos seus actos para que se possa manter numa situação de cumprimento da lei.

entre as soluções estandarizadas e a multiplicidade das excepções. Sobre isto ver a síntese de ISENSEE, *Vom Beruf unsererer Zeit für Vereinfachung*, *StuW* 1/1994, 3-13.

<sup>9</sup> Sobre a relevância constitucional destas regras v. SCHULZE-OSTERLOH, *Verfassungrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung*, *DSJG* 23 (2000) 67-85.

## 2. Liquidação administrativa e a notificação prévia

Estas questões podem surgir sobre uma outra veste como sucedia quando na fase de formação do Direito Fiscal se discutia o momento e a forma do nascimento da obrigação tributária.

E por isso podemos concluir que a primeira análise da repartição de funções entre público e privado na gestão do sistema fiscal foi a que entre nós foi feita por OLIVEIRA SALAZAR<sup>10</sup>.

Tratando dos problemas jurídicos suscitados pelos métodos de liquidação e cobrança que eram usados no Imposto do Selo e na generalidade dos impostos indirectos. E colocando, pela primeira vez a questão de saber se podemos ter obrigações tributárias sem intervenção administrativa.

Num sistema construído sob o princípio da intervenção administrativa e da iniciativa da Administração na aplicação das leis fiscais, os métodos de cobrança dos impostos de consumo e do Imposto do Selo, cuja gestão estava inteiramente entregue ao contribuinte, não podiam deixar de levantar alguma perplexidade doutrinal<sup>11</sup>.

Na perspectiva da sua singularidade em relação aos demais impostos, aos impostos considerados nessa época como sendo os impostos normais ou impostos-regra, construídos segundo princípios geralmente aceites, em que a liquidação (que a doutrina posteriormente integrou no acto tributário) vinha estabelecer e definir uma relação directa, juridicamente construída, entre o fisco e o contribuinte. E era condição desse estabelecimento que não podia existir sem ela.

Uma vez que no imposto directo a função administrativa consistia no “cálculo e fixação da soma de imposto, devida pelo contribuinte em cada caso particular”<sup>12</sup>.

Na sua análise da relação tributária OLIVEIRA Salazar vinha aceitar na totalidade uma posição que remontava a von MYRBACH RHEINFELD e que

<sup>10</sup> Como salientou ALBERTO XAVIER “O interesse pelo ângulo jurídico do fenómeno tributário começa entre nós com OLIVEIRA SALAZAR”, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa 1974) 151

<sup>11</sup> Neste imposto “a intervenção dos agentes administrativos desloca-se assim dos momentos anteriores ao imposto para um momento posterior, visto que a sua função principal vai ser a fiscalização do cumprimento da lei pelos interessados” *Da não Retroactividade das Fiscais* (1963) 47 ss. Reimpressão em *Estudos de Direito Fiscal* (Ministério das Finanças 1963) Toda a polémica futura sobre o momento do nascimento da obrigação tributária e sobre a possibilidade de tal suceder sem intervenção administrativa está aqui anunciada.

<sup>12</sup> *Da não Retroactividade...* (1963) 47.

sob vestes e autorias distintas iria constituir uma questão central para o pensamento fiscal português: “a liquidação de imposto é o acto de autoridade do agente administrativo competente, pelo qual, averiguados todos os elementos necessários, se fixa a soma de imposto devida pelo contribuinte. Existe para este a dívida de imposto – e para o Estado o crédito, é escusado dizer – desde que a soma resultante na liquidação lhe é notificada”<sup>13</sup>.

Todo o sistema estaria assim centrado no acto tributário e a notificação de cada contribuinte constituía uma garantia adicional que o sistema lhe proporcionava. Com toda a gestão do sistema fiscal a constituir um encargo do Estado: encargo que este iria fazer recair depois, sob o modo de acrescidas despesas públicas, sobre o contribuinte.

Considerando esta questão com as imensas vantagens oferecidas pela distância e pela evolução posterior do sistema poderemos facilmente concluir pela impossibilidade de evolução e funcionamento que marcava este sistema.

Os direitos e garantias do contribuinte estavam aparentemente assegurados pelo sistema de liquidação pública/notificação prévia: os contribuintes estavam mesmo dispensados de conhecer a lei fiscal. Mas com o aumento da carga fiscal os custos da manutenção deste Estado, que acompanhava paternalmente os comportamentos do contribuinte, seriam incomportáveis em termos de despesa pública e grau de intromissão administrativa: uma vez que os sistemas de controlo deveriam ser aplicado a todos os contribuintes e não, como actualmente sucede cada vez mais, apenas aos contribuintes faltosos. Tendo por detrás de tal concepção o problema jurídico da impossibilidade de formação da obrigação tributária sem expressa intervenção administrativa.

### a) O nascimento da obrigação: a divisão da doutrina

O problema do nascimento da obrigação tributária, já presente nesta fase da doutrina será depois expressamente colocado por ARMINDO MONTEIRO<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Valor sobre que deve Liquidar-se a Contribuição por Título de Registo in *Estudos...* (153) Sobre a influência desta doutrina entre nós v. SOARES MARTINEZ. *Direito...* (1994) 180-182.

<sup>14</sup> Entre as suas obras vamos citar principalmente as *Prelecções do Prof. Doutor Armindo Monteiro aos alunos do 3.º ano da Faculdade de Direito 1946-47* (4 Vols). Encontramos estas lições na biblioteca do Centro de Estudos Fiscais mas não na biblioteca da

A doutrina de von MYRBACH RHEINFELD sobre a distinção entre a obrigação de imposto e a dívida, que tinha já exercido uma profunda influência em OLIVEIRA SALAZAR, é sujeita a uma cuidadosa análise por ARMINDO MONTEIRO que encontra diversos vestígios da recepção desta doutrina na legislação portuguesa e mesmo em orientações administrativas<sup>15</sup>.

O essencial dessa doutrina passa pelo nascimento da dívida de imposto e o papel aí desempenhado pela intervenção administrativa:

Perante a verificação de um certo facto previsto na lei vemos nascer a obrigação de imposto, mas só depois da intervenção administrativa surge a obrigação de pagar e portanto a dívida de imposto.

Com a excepção, claro está, dos impostos indirectos: principalmente no sempre citado Imposto do Selo, em que o lançamento (uma vez que não podemos ter impostos sem lançamento) é feito pelo contribuinte<sup>16</sup>, uma vez que nos impostos classificados como indirectos a construção de von MYRBACH RHEINFELD sofria a contradição dos dados normativos.

Perante tais dificuldades, ARMINDO MONTEIRO procura na posição de ALBERT HENSEL uma concepção mais exacta das relações jurídicas entre o Estado e o contribuinte. O “pressuposto de facto” seria o elemento central do direito tributário e a relação jurídico tributária (a relação obrigatória do imposto) surgia com a verificação desse mesmo pressuposto<sup>17</sup>.

A relação jurídico tributária surgia com a verificação da circunstância de facto prevista na lei, porque a sua verificação implicaria o nascimento não de um dever de prestar, com base numa obrigação certa e exigível, mas porque levava ao nascimento de uma pretensão fiscal<sup>18</sup>.

Faculdade de Direito de Lisboa onde estão apenas umas lições bastante mais resumidas. Sem nenhuma garantia de que correspondam sempre ao exacto pensamento de ARMINDO MONTEIRO estas prelecções têm pelo apurado da exposição e pelo rigor dos conceitos uma forte marca de autenticidade.

<sup>15</sup> No Regulamento de 23 de Dezembro de 1899 – “o diploma fundamental em matéria de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações”. E também num despacho do Subsecretário de Estado das Finanças de 13 de Junho de 1936. ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções* ... III, 48

<sup>16</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções*... III, 44-54.

<sup>17</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções*... III, 55.

<sup>18</sup> Como questão prévia à existência de uma pretensão como efeito directo e imediato da verificação de um certo facto está a natureza constitutiva ou declarativa do acto administrativo ou acto tributário. Sendo a natureza constitutiva aceite pela doutrina alemã do princípio do século. KRUSE, *Zum Entstehen und Erlöschen von Steueransprüchen*, Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion FS für Tipke 278-279. E a ideia central foi recebida pela AO.

Sujeitando as construções históricas que estudou a uma análise crítica e ao crivo dos dados normativos ARMINDO MONTEIRO conclui que “acompanhando a vida dos nossos impostos podemos chegar a esta verificação de facto: a origem da relação tributária está na lei”<sup>19</sup>.

É esta a conclusão irrefutável a que chega ARMINDO MONTEIRO quando passa ao estudo do modo concreto como os vários impostos são cobrados em Portugal, independentemente das já detectadas influências teóricas de von MYRBACH RHEINFELD no legislador português.

Não vai até ao ponto de ignorar a importância da actividade administrativa naquilo que designa como a individualização da relação tributária: mas também aqui está atento aos dados normativos do seu tempo e ao modo como se realizava então a gestão tributária: “os agentes do Fisco e o contribuinte, uns e outro conjuntamente, procuram determinar, para efeitos tributários, a existência dos elementos a que a lei vai ligar a própria existência da obrigação tributária”<sup>20</sup>.

E por isso, só depois da liquidação nós podemos encontrar a dívida de imposto, embora – eterna dificuldade das doutrinas constitutivistas ou parcialmente constitutivistas – tenha de aceitar a liquidação feita pelo contribuinte<sup>21</sup>.

E parcialmente constitutivista porque ARMINDO MONTEIRO tenta harmonizar entre si construções contraditórias: “a liquidação cria a dívida do imposto e a dívida do imposto é a situação jurídica a que o contribuinte está adstrito ao pagamento, dentro de um certo período fixado pela lei, da prestação tributária que em harmonia com a lei lhe foi determinada”<sup>22</sup>.

A restrição que faz ao constitutivismo passa, essencialmente, pela tendência a explicar o *processus* tributário com instrumentos retirados do direito das obrigações: a génese da obrigação tributária – nascimento da obrigação e nascimento da dívida, obrigação vincenda e obrigação vencida e obrigação relaxada – é explicada em termos de grande rigor e clareza graças ao uso destes instrumentos teóricos.

Dos quais extrai as necessárias consequências quando utiliza como instrumento analítico a “relação jurídico tributária”.

<sup>19</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções*... III, 60.

<sup>20</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções*... III, 61.

<sup>21</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções*... III, 66-67.

<sup>22</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções*... III, 67.

b) *O surgimento da relação jurídica como modo de enquadramento da actividade administrativa*

A aplicação do esquema conceptual da relação jurídica às relações Estado-contribuinte foi uma aquisição metodológica que contribuiu para permitir o enquadramento da prática fiscal – o mundo do Governo e da Administração – num esquema coerente e susceptível de explicar o nascimento, evolução e extinção das dívidas de imposto: no princípio era a dívida, o dever de prestar, a possibilidade do arresto ou da penhora, as diversas formas de cumprimento.

Aí estavam presentes todas as formas clássicas do direito civil principalmente o Direito das Obrigações e, num grau menor, o Processo Executivo.

E se a tentativa de fazer valer na área fiscal os conceitos importados directamente do direito civil se revelou uma tarefa impossível<sup>23</sup>, já pelo contrário o movimento de recepção dos quadros conceptuais do direito civil revelou uma extrema fecundidade: uma vez que no Direito Fiscal o legislador tem de ter como objectivo a redução ou eliminação da relevância da vontade do contribuinte individualmente considerado<sup>24</sup>.

Mas já a importação dos esquemas de explicação dogmática da relação tributária, num movimento iniciado na Alemanha e na Áustria<sup>25</sup>, mas

<sup>23</sup> E a razão básica para essa impossibilidade está no facto acentuado por KIRCHHOF ao discutir os problemas específicos da legislação fiscal é que este vai ter sempre diante de si factos juridicamente modulados para reduzir a carga fiscal por força do princípio fundamental da autonomia da vontade: Sobre isto ver KIRCHHOF, *Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Steuervereinfachung* in *In Steuervereinfachung*, Fs für Dietrich Meyer (Heidelberg 1994) 32 – Para uma síntese do processo de emancipação do Direito Fiscal do direito Civil OSTERLOH *Il Diritto Tributario e il Diritto Privado* in AMATUCCI, ANDREA (direcção de...) – *Tratato di Diritto Tributario vs.* (Padova 1994) 113-137..

<sup>24</sup> Já bastante menos fecunda é a tentativa de assegurar uma tutela eficaz dos direitos dos contribuintes com um contencioso moldado sobre o processo civil, criando assim um processo tributário considerado como um processo de partes, com um pedido e uma causa de pedir, com base numa pretensa igualdade de armas que na prática vem sempre criar um conjunto de ónus processuais dificilmente superáveis pelo contribuinte. Sobre esta questão v. do autor *Princípio do Contencioso Tributário* (Lisboa 1987).

<sup>25</sup> A obra de MERK, *Steuerschuldrecht* (Tübingen 1926) é geralmente apontada como precursora: ver para uma síntese actual KRUSE, *Steuerrecht I* v.(München 1991) e também KRUSE, *Zum Entstehen und Erlöschen von Steueransprüchen*. Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion FS für Tipke 277-294. Se o conceito de relação jurídica é aplicável ao Direito Fiscal é porque o conceito de relação “representa uma estrutura prévia à valoração legal, ontológica neste sentido amplo, que não está sujeita à manipulação legal e é

que levou numa certa fase da doutrina italiana à publicação da obra de GIANNINI<sup>26</sup> sobre a relação jurídico-tributária foi bem sucedida. E teve também larga repercussão entre nós<sup>27</sup>.

Para GIANNINI a relação jurídica do imposto constituía a via privilegiada para o enquadramento dogmática do direito dos tributos. Sem abandonar a ideia do procedimento administrativo de liquidação como uma garantia dos contribuintes: do facto tributário e da sua verificação resultavam imediatamente deveres para o sujeito passivo da relação: para o *accertamento* do tributo a lei previa um procedimento que deveria ter lugar na forma prescrita sob pena de lesão de um direito do contribuinte<sup>28</sup>.

De onde podemos concluir que, apesar da utilização por GIANNINI do *instrumentarium* teórico do Direito das Obrigações, não retirava de tal utilização as devidas consequências:

A possibilidade de uma norma que, tendo como destinatário o contribuinte, dispensasse a produção de um acto de aplicação do direito não pertencia aos seus quadros metodológicos.

Sendo possível, de novo, encontrar um primeiro reflexo desta doutrina nas lições de ARMINDO MONTEIRO:

Nas suas lições este começa por distinguir claramente entre obrigação de imposto e a obrigação tributária: cobrindo esta, “para a maior parte dos autores” o “sistema de direitos e deveres jurídicos a que a relação de imposto dá lugar”<sup>29</sup>.

condicionante da própria realidade jurídica” OLIVEIRA ASCENSÃO, *Teoria Geral do Direito Civil IV* (Lisboa 1993) (AAFDL) 71.

<sup>26</sup> GIANNINI, *Il Rapporto Giuridico della Imposta* (Milano 1937) GIANNINI não tem dúvidas que todas as normas que fazem com que o imposto seja devido, que determinam quem o deve pagar são regulados por disposições imperativas que resulta da potestade tributária do Estado: mas como surgem direitos e deveres recíprocos o esquema da relação jurídica é adequado. *Il Rapporto...* 22. Esta construção se por um lado vai atribuir ao acto tributário (*accertamento*) uma natureza puramente declarativa por outro é também uma opção perante as duas correntes que opunham nos juristas alemães: *Gewaltverhältniss* ou *Rechtverhältniss* no Direito Fiscal. Sobre estas questões ANTONINI, *Dovere Tributario...* (1996) 89-94.

<sup>27</sup> Sobre a aptidão do conceito de obrigação para dogmatizar o Direito Fiscal e o direito administrativo MENEZES CORDEIRO / BRITO CORREIA, *Obrigação no direito civil e no direito comercial* in *Polis Enciclopédia* (1986). No direito administrativo v. PEREIRA DA SILVA, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido* (Lisboa 1996) 149-211

<sup>28</sup> GIANNINI, *Il Rapporto Giuridico dell' Imposta*, (Milano 1937) 26.

<sup>29</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções...* III, 93.

Com esta formulação, de plena actualidade e que ARMINDO MONTEIRO filia em HENSEL e GIANNINI, está já latente uma distinção central entre os vários vínculos jurídicos que se tornou de uso corrente na doutrina actual e que corresponde com algum rigor ao modo como os impostos são hoje cobrados. E que consiste na distinção entre os deveres de prestação pecuniária e dos deveres de cooperação que rodeiam e se articulam com a dívida do imposto. Sem que tal dispense a intervenção pública para a liquidação do imposto.

Temos assim dois conceitos distintos:

A relação jurídica tributária (*Steuerrechtverhältniss*) que vai englobar o conjunto de vínculos que têm na sua origem as prestações tributárias e onde co-existem obrigações de *facere* e obrigações de *dare*.

E a relação obrigacional tributária (*Steuerschuldverhältniss*) onde estão agrupados apenas as obrigações conexas com os deveres de prestação pecuniária.<sup>30</sup>

Mas ao tomar posição sobre estes conceitos, ARMINDO MONTEIRO preocupa-se em distinguir – excessivamente, diremos nós – entre a obrigação que é a “parte central, essencial, fundamental, do Direito Tributário” e “as relações acessórias, dependentes, complementares”<sup>31</sup>.

### c) Dívida de imposto e deveres de cooperação

É uma posição compreensível à luz do grosso dos dados normativos da época, mas mesmo assim não inteiramente rigorosa: a ideia central dos deveres de cooperação do contribuinte como forma da liquidação e pagamento do imposto devido já existia, com perfeita nitidez, desde o imposto do selo embora a doutrina se afadigasse em explicar esta anomalia.

Os deveres de declaração, embora muito atenuados pela opção de OLIVEIRA SALAZAR (como político e não como mestre de Direito Fiscal) pela tributação do rendimento normal e a consequência redução da necessidade de declaração de rendimentos (núcleo central dos deveres de cooperação) já iam existindo.

Tudo isto foi aumentado com a reforma de 58/65 que com a sua opção de tributação parcial do rendimento real e com a criação de uma sanção automática (os juros compensatórios) para os casos de incumprimento: tal reforma, com a sua tentativa de tributação do rendimento real,

<sup>30</sup> Sobre estas questões v. TIPKE-LANG *Steuerrecht* 15ª ed (Koln 1996)166-190. BIRK, *Steuerrecht I – Allgemeines Steuerrecht* 1 2ª ed (München 1994 89-110

<sup>31</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções...* III, 98.

com o lucro da empresa determinado segundo os são princípios da contabilidade, veio dar aos deveres de cooperação o carácter de deveres que ainda que secundários (na medida em que não existiriam sem a obrigação principal) não podiam já de modo algum ser considerados como meramente acessórios<sup>32</sup>.

A preocupação do autor é no entanto salientar a relação de dependência das demais obrigações em relação à obrigação principal, ao mesmo tempo que reconhece que a relação tributária tem uma natureza complexa, com múltiplos direitos e deveres “ao lado da limitação do património que a obrigação de pagar um imposto implica” existem “outras delimitações criadas também por lei e postas a cargo dos particulares” porque “são julgadas úteis para a determinação exacta do dever de prestar, isto é, para a transformação dessa obrigação de pagar em dívida de imposto”<sup>33</sup>.

Nesta frase está já contida uma visão perfeitamente actual da relação tributária: por força do cumprimento dos deveres de cooperação que a lei atribui ao contribuinte e apenas com esta mediação podemos ter a liquidação da obrigação, a sua transformação em dívida fiscal e a consequente obrigação de pagar imposto.

Sem a interposição do acto autoritário da Administração fiscal, como condição do aperfeiçoamento da obrigação de pagar do contribuinte.

A conclusão não está expressamente formulada, mas encontra-se implícita na forma de analisar o processo de formação da dívida fiscal. Os deveres de cooperação, que são a via possível para que a Administração fiscal possa ser dispensada de interferência nos processos sem litígio, têm uma posição secundária e são um mero complemento dos procedimentos administrativos. E o pronunciamento expresso da Administração fiscal deve ser a regra.

Uma formulação reforçada quando ARMINDO MONTEIRO regressa ao mesmo problema na sua *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal* publicada em 1951<sup>34</sup>; a propósito da distinção entre impostos directos e indirectos.

<sup>32</sup> Seguimos aqui a dicotomia de MENEZES CORDEIRO entre obrigações principais e obrigações secundárias que não podem ser confundidas com deveres acessórios de conduta. MENEZES CORDEIRO, *Direito das Obrigações* I, (Lisboa 1990) 307-308. Deveres acessórios de conduta que têm também um papel importante no direito obrigacional fiscal.

<sup>33</sup> ARMINDO MONTEIRO, *Prelecções...* III, 98.

<sup>34</sup> Temos citado longamente as *Prelecções* que não podem em rigor ser atribuídas a ARMINDO MONTEIRO por se encontrar aí uma versão muito mais desenvolvida do seu pensamento. Nas *Prelecções* que encontramos na biblioteca do Centro de Estudos Fiscais a única data é de 1947. Temos contudo também lições de 1951-52 em que se indica o nome



Partindo mais uma vez de von MYRBACH RHEINFELD, ARMINDO MONTEIRO considera que enquanto no caso dos impostos indirectos não se verifica a intervenção do Estado, nos directos a individualização da relação exige um processo jurídico-administrativo: existindo entre os dois pólos situações com “tipos menos definidos” de intervenção.

Ou seja, não considera expressamente dispensável a pronúncia expressa da Administração, perante a teoria geral do Direito Fiscal; mas aceita que perante certos impostos essa intervenção deve ser considerada indispensável.

O que nos leva a concluir que está ainda por isso por definir, na doutrina portuguesa, uma opção expressa perante a dicotomia correntes declarativas/ correntes constitutivas.

A questão mantém-se por resolver na doutrina ao mesmo tempo que os dados normativos revelam a influência de correntes e soluções que tendem, por imposição de necessidades administrativas, como vem a suceder em outros ordenamento jurídico-tributários a aceitar a evolução da obrigação sem pronúncia administrativa.

### 3. A natureza (constitutiva/declarativa) do acto tributário

Se nos inclinamos para o conceito de relação jurídica a obrigação tributária, no sentido de formação de uma pretensão na esfera jurídica do credor, nasce com o facto tributário. O acto tributário tem natureza declarativa.

Se consideramos que qualquer dever de prestar, num ordenamento jurídico-tributário que confira protecção aos direitos do sujeito passivo, só pode ter lugar depois de um procedimento público de liquidação – de um acto tributário – tendemos a dar a este um conteúdo constitutivo. Mesmo que não corrija ou substitua uma declaração do sujeito passivo.

Ou podemos considerar que a obrigação tributária nasce com o facto: mas deveremos ter em princípio uma liquidação administrativa para a formação da dívida de imposto. Com a autoliquidação do imposto como situação excepcional. E é com base em tais postulados que temos de discutir a função do acto tributário.

Tendo perante nós três questões.

do compilador e do mesmo ano sem referência. A *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal* que desta mesma fase ficou no primeiro volume.

A primeira dessas questões é saber se o acto tributário na sua dupla veste de acto autoritário do Estado e de condição de legitimação para a intromissão fiscal no património do contribuinte é um momento essencial na relação Estado/contribuinte.

A segunda questão é que predetermina parcialmente a resposta à primeira é saber se a determinação da dívida de imposto é uma tarefa pública ou um direito do contribuinte.

E a terceira questão é saber se podemos ter um acto tributário que só em condições excepcionais, quando aplica erradamente a lei fiscal, poderá ter uma natureza constitutiva: limitando-se nos demais casos, se tiver lugar e quando tiver lugar, a ter uma natureza puramente declarativa.

Começando por esta última questão, que ocupou na doutrina fiscal portuguesa um espaço claramente excessivo (e que ainda ocupa algum espaço na doutrina italiana) a resposta tinha sido formulada entre nós, em 1953, por SOARES MARTINEZ com perfeita clareza.

A ideia da natureza constitutiva do acto administrativo de liquidação só podia ter lugar porque “os autores insistem na criação de doutrinas estranhas que julgam indispensável à singularidade do Direito Fiscal”.

Na verdade “até à etimologia das palavras liquidação e *ascertamento* repugna a ideia que essas operações sejam constitutivas. Só se liquida, só se *ascerta* algo que já existe”.

A liquidação limita-se a tornar a dívida certa e exigível: “Mas não é razoável confundir a exigibilidade com a existência do acto tributário”<sup>35</sup>.

Reparemos que a ter sido aceita esta posição pela doutrina – ou a ter sido objecto de expresso recepção pelo legislador – teriam sido outros os rumos da dogmática fiscal portuguesa.

Mas a controvérsia sobre o nascimento da obrigação, em Lisboa uma vez que em Coimbra houve algum desinteresse por tal tipo de questões, não foi evitada com esta tomada de posição.

Tal como não foi evitada pela tomada de posição de PESSOA JORGE, também de um grande rigor e clareza, sobre o mesmo tema; na sua passagem pela regência do curso de Direito Fiscal, PESSOA JORGE, como Mestre de Direito Civil chamado a pronunciar-se sobre questões fiscais, é

<sup>35</sup> SOARES MARTINEZ, *Da Personalidade Tributária* (Lisboa 1953)159. E veja-se como mais tarde na formulação da VI Directiva do IVA e do Código do IVA a importância que assumiu a distinção expressa da lei, como instrumento da política legislativa a distinção entre facto gerador do IVA (que faz nascer a relação jurídica) e exigibilidade do imposto. XAVIER de BASTO, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional – Lições sobre a Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia CCTF II* (Lisboa 1991) 102-105.

confrontado pela diferença feita por alguma doutrina e jurisprudências portuguesas, entre obrigação e dívida de imposto.

Reconhecendo PESSOA JORGE que “há efectivamente uma diferença entre a obrigação de imposto antes e depois da liquidação; mas é apenas a diferenças entre a obrigação ilíquida e, quer dizer antes da prestação determinada (mas determinável) e a obrigação líquida ou seja, aquela cujo montante se acha já determinado”<sup>36</sup>.

#### 4. O conteúdo garantista de uma decisão autoritária

O apego de alguma doutrina ao conceito de acto tributário como o modo juridicamente mais rigoroso de disciplinar e enquadrar a relação tributária, pode ser explicado pela dualidade enriquecedora que encontramos no acto tributário: entendido como um acto administrativo que tem como conteúdo material a liquidação de um imposto.

Dualidade que consiste no permanente contraste entre o acto tributário como decisão autoritária do Estado, tornando possível a execução do contribuinte em caso de incumprimento, e o acto tributário como uma garantia do contribuinte por ser uma formalidade indispensável em relação à formação da dívida fiscal.

Em suma o acto tributário como título executivo de formação unilateral e o acto tributário como condição insuprível para o exercício da execução e formação da criação de um dever de pagamento<sup>37</sup>.

E também o acto tributário como condição do recurso ao controlo judicial da decisão administrativa: assumindo aqui o acto tributário, como instrumento que atribui um direito ao contribuinte de recorrer aos tribunais, uma certa ambiguidade. Como sucede se for usado para negar o recurso por ausência de acto havendo um interesse legítimo que justificaria a pronúncia judicial.

Na verdade esta construção teórica nunca foi inteiramente contribuinte firmada pelos dados normativos: estes foram sempre um verdadeiro leito de Locusta para as teses inquinadas pela corrente constitutivista. Aquelas teses que para manter um mínimo de coerência deveriam formu-

<sup>36</sup> “Pois como se estudou na referida cadeira (direito das obrigações) uma obrigação ilíquida não deixa de ser uma obrigação”, PESSOA JORGE, *Curso de Direito Fiscal – Lições proferidas pelo encarregado de regência, ano lectivo de 62/63*. AAFDL, 1963, 118-122.

<sup>37</sup> Sobre esta dualidade ver as penetrantes observações de MICHELLI / TREMONTI, *Obbligazione Tributaria*, Encic. dell Dir. (1979).

lar a exigência impossível da construção de um sistema que estivesse centrado no acto tributário.

Quando ALBERTO XAVIER afirma na parte final do “Conceito e Natureza do Acto Tributário” que o acto tributário é uma condição de atendibilidade da obrigação do imposto não tem por si os teimosos e persistentes dados normativos; que como ARMINDO MONTEIRO já tinha demonstrado inquinavam também a construção de von MYRBACH RHEINFELD, que muito antes de ALLORIO, tinha fascinado a doutrina portuguesa.

ALBERTO XAVIER procura na sua construção a obtenção de um constitutivismo mitigado, aceitando que o “facto tributável produz imediatamente o efeito de constituir a relação jurídica de imposto”.

Mas após esta concessão à realidade jurídica, procura demonstrar que sendo o acto tributário o título abstracto da obrigação de imposto a sua “condição de atendibilidade”; sem que haja título “nem o credor pode reclamar a prestação, nem o devedor pode pretender cumprir, liberando-se por consignação em depósito em caso de mora do credor”<sup>38</sup>.

Mas se é que ainda se podia sustentar que o credor não pode agir sem acto tributário no caso da cobrança coerciva<sup>39</sup>, que o acto tributário constitui o título executivo da execução fiscal, nada impede que o devedor pague a sua dívida sem pronúncia expressa da Administração fiscal<sup>40</sup>; e quando tais comportamentos deixam de ser excepção para constituir a regra a força persuasiva do modelo constitutivo, mesmo na sua forma mitigada, é radicalmente reduzida.

<sup>38</sup> XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário* (Coimbra 1972) 555-558.

<sup>39</sup> Uma vez que no IVA – que exerce sobre a doutrina o mesmo papel provocatório, exigindo constante revisão de conceitos que ao Imposto do Selo tinha no século passado o título pode ser criado pelo contribuinte, Como escreve XAVIER de BASTO, no sistema do IVA, “cada factura mencionando impostos constitui um cheque sobre o Tesouro, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA nela contido” e por isso mesmo cria uma imediata dívida de IVA para quem a subscreve independentemente da existência da operação. XAVIER de BASTO, *A Tributação...* (1991) 44. Nenhum imposto repousa tão pesadamente sobre os deveres de cooperação do contribuinte e nenhum proporciona de forma tão intensa possibilidades de fraude fiscal altamente compensatória. O que justifica que se procurem meios de actuação administrativa que possam, sem oneração excessiva do contribuinte, transferir para este as efectivas tarefas de gestão.

<sup>40</sup> A possibilidade de justificação para as correntes constitutivistas passa aqui pela afirmação que o poder administrativo de verificação da exactidão do pagamento é um poder de tributação independentemente do seu efectivo exercício. d’AMATI, *Autoaccertamento Tributario*. *Novol. Dig. It.* 581. (1980) Ou seja, e apenas uma condição que pode exigir a produção de um efectivo acto tributário se for detectado um incumprimento.

Tais formas de pagamento de imposto com uma sistemática delegação de competências, modelos de cooperação e produção conjunta de efeitos como forma de obter modelos mais eficazes e justos de aplicação da lei fiscal<sup>41</sup>, não constitui necessariamente uma “oneração do contribuinte”.

Do ponto de vista substancial a questão é a redução social dos custos de cumprimento que são inerentes à aplicação da lei fiscal. Estes sociais globais vão implicar uma certa oneração em termos financeiros que serão sempre, em última análise, imputados pelo Estado ao contribuinte.

A questão nodal nos modos de distribuição de tarefas entre agentes públicos e privados é conseguir que os custos globais de aplicação sejam os menores possíveis<sup>42</sup>.

Como ponto essencial para a resolução destes problemas está primeiro já referida questão de saber se isto vai operar ou não uma lesão nos direitos do contribuinte. E depois a influência destas alterações do modo de operar da gestão fiscal na dogmática fiscal: sendo a aplicação da lei fiscal uma tarefa e um direito do contribuinte a necessidade da intervenção autoritária vai ser confinada a novos e mais restritos domínios.

A possibilidade de uma pronúncia expressa e clara da Administração fiscal em todas as relações sujeito activo/sujeito passivo se tinha um carácter utópico mesmo na época do Estado mínimo é completamente impensável na época do Estado fiscal. É inteiramente postergada pelo carácter massivo do procedimento fiscal que obriga a uma limitação estrita da intervenção administrativa<sup>43</sup>.

Desviando o acto tributário para os casos em que existe uma situação de litígio entre o Estado e contribuinte: se o contribuinte cumpre pontual-

<sup>41</sup> E evidentemente da lei administrativa em geral no Estado actual com as novas formas de actos administrativos. Sobre isto PEREIRA da SILVA, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido* (Lisboa 1996) 445 e ss.

<sup>42</sup> Sobre este problemas de redução dos custos de cumprimento (custos de *welfare* no sentido de serem partilhados princípio toda a comunidade) SANDFORD / GODWIN / HARDWICK, *Administrative and Compliance Costs of Taxation* (Perrymead 1989). SANDFORD, CEDRIC – *General Report: Administrative and Compliance Costs of Taxation*. CDFI, vol. LXXIVb (1989) 21-41

Podemos também abordar esta questão perspectiva da praticabilidade da lei ou seja, da eficiência como condição de justiça. ARNDT, *Pratikabilität und Effizienz* (Köln 1983).

<sup>43</sup> Essas novas funções do acto reservam-nos para os casos em que este é condição de clareza e segurança jurídica. Veja-se a síntese de LOWER, *Funktion und Begriff der Verwaltungsakt*. JuS 1980, n.º 11, 805-810. Surgindo aqui sérios perigos quando a massificação leva a uma degradação da qualidade da análise do caso concreto.

mente os seus deveres de cooperação e os seus deveres de prestação pecuniária a obrigação fiscal poderá surgir e desaparecer sem qualquer intervenção expressa da Administração.

O cumprimento pontual tem uma natureza complexa pois vai desde questões de natureza puramente formal até à exacta quantificação da dívida do imposto. Mas o cumprimento pontual vai tornar desnecessária, e esse é o aspecto central da relação tributária tal como hoje se encontra configurada, a intervenção administrativa.

### 5. A relação jurídica tributária: pretensão, dívida de imposto, dever de cooperação, cumprimento

A possibilidade de nascimento da dívida de imposto sem necessidade de um procedimento administrativo pode ser uma decisão explícita ou implícita da norma.

É uma decisão implícita sempre que a norma contém um comando que cria ao sujeito passivo um certo dever de prestar: o vendedor de um bem ou o vendedor de uma serviço no mesmo acto deverá liquidar e cobrar o IVA. A empresa que inicia a sua actividade anuncia a sua existência, procede aos registos contabilísticos, liquida o seu lucro e entrega o imposto devido nos cofres do Estado. O residente que paga ao não residente vai liquidar o imposto que é devido, proceder à sua retenção e entregá-lo nos cofres do Estado.

Sempre mediante procedimentos privados, comportamentos devidos pelo sujeito passivo com normas que o têm como destinatário. E intervenção subsidiária da Administração fiscal em caso de incumprimento.

É uma decisão explícita quando a lei pretende resolver a polémica constitutivista mediante a definição de um regime.

Foi o quer fez na Alemanha, primeiro o *Reichabgabenordnung* e depois a *Abgabenordnung* 1977 no seu § 3.º: determinando que a verificação do facto tributário cria um dever de prestar<sup>44</sup>.

No nosso caso o princípio começa a ser formulado no Código do IRC: o n.º 7 do art. 7.º do CIRC determina: “o facto gerador do período de tributação considera-se verificado no último dia do período de tributação”.

<sup>44</sup> Esta versão do *Abgabenordnung* de 1977 estava já contida na *Reichabgabenordnung* de 1919 como considerou o *Bundesverfassungsgericht* através do chamado argumento de recepção”. BIRK, in in HHS §3 o que retirou toda a importância a esta polémica na doutrina alemã. E notemos que estas normas criavam os pressupostos legais para que a aplicação da lei fiscal fosse uma tarefa mais privada do que pública.

A influência francesa “fait generateur de l’impôt” sobreviveu ainda neste código.

No do IRS, feito com menores preocupações de rigor jurídico, o princípio não está formulado: mas os deveres declarativos do sujeito passivo começam no mês de Janeiro. A pretensão tributária forma-se com a passagem do calendário.

A Lei Geral Tributária tratou da questão no n.º1 do seu art. 36ª “A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário”

A técnica legislativa é a importação pura e simples dos processos civil de formação, convalidação e extinção da obrigação. Como se fosse um mera obrigação civil cabendo ao ordenamento jurídico-tributário apenas a criação de normas que permitem, proíbem ou impõe determinados comportamentos aos sujeitos da relação: um direito ao reembolso em que o Estado é sujeito passivo, com base num pagamento prévio em que o estado foi sujeito activo.

Revelando no esquema conceptual da relação jurídica e do Direito das Obrigações uma vocação de funcionalidade e eficiência.

## 6. Conclusão

A utilização de alguns dos conceitos fundamentais do Direito das Obrigações e da teoria da relação jurídica permite a criação de uma relação Estado-contribuinte que minimiza a intervenção pública ao mesmo tempo que permite ao sujeito passivo obter a segurança de uma definição clara dos seus direitos e deveres.

O recurso a tais instrumentos pode encontrar-se em vários ordenamentos jurídico-tributários ainda que a sua assumpção plena não seja a mesma nos vários sistemas. Embora o processo de determinação da dívida de imposto tenda ser cada vez mais remetido para esfera do sujeito passivo.

No caso português a utilização destas técnicas é pelo menos suficiente para resolver as oscilações da doutrina entre a natureza constitutiva ou declarativa do acto tributário. Com a relação jurídica tributária a ocupar o papel chave em que já pertenceu ao acto tributário na construção do Direito Fiscal.

## ÍNDICE

1. Público e privado na gestão fiscal
  - a) A autoavaliação como dever e como garantia
  - b) Um imperativo constitucional de liquidação administrativa?
  - c) As potencialidades de aplicação privada da norma jurídica tributária
2. Liquidação administrativa e a notificação prévia
  - a) O nascimento da obrigação: a divisão da doutrina
  - b) O surgimento da relação jurídica como modo de enquadramento da actividade administrativa
  - c) Dívida de imposto e deveres de cooperação
3. A natureza (constitutiva/declarativa) do acto tributário
4. O conteúdo garantista de uma decisão autoritária
5. A relação jurídica tributária: pretensão, dívida de imposto, dever de cooperação, cumprimento
6. Conclusão