

A tutela jurisdicional efectiva e os poderes de pronúncia do juiz em sede de acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal – a teoria do *alcance médio*

Marta Rebelo*

Resumo

Em breves notas, procuramos nesta análise clarificar duas questões alvo de acesos debates doutrinários no passado, mas objecto de consensos no presente: o campo de actuação da acção para o reconhecimento de direitos e interesses em matéria fiscal e os poderes de pronúncia do juiz, nesta sede. Resulta desta tentativa de clarificação uma leitura conciliadora e dualista destas questões: o juiz tributário emitirá, aqui, sentenças declarativas e condenatórias. Não excluimos a pronúncia constitutiva do âmbito de poderes do juiz, simplesmente consideramos que a tarefa pró-activa de constituição de direitos não se encontra, hoje, no leque de comportamento expectáveis do juiz da acção para o reconhecimento de direito ou interesse em matéria tributária.

Abstract

In brief notes, we look for in this analysis to clarify two questions that have been in the centre of lively doctrinal debates in the past, but object of some consensuses in the present: the field of application of the claim for the recognition of rights and interests in tax substance and the pronouncement powers of the judge. A conciliatory and dual reading of these questions results of this attempt of clarification: the judge will emit, here, declaratory and condemnatory judgements. We do not exclude the constituent pronouncement of the scope of the judge's powers, simply we consider that the pro-active task of constitution of rights does not meet, today, in the "expectable" fan of behavior of the claim for the recognition of right or interest in tax substance's judge.

* Docente da Faculdade de Direito de Lisboa. Advogada-estagiária, Sousa Franco, Paz Ferreira & Associados. Apesar da brevidade dos considerandos aqui tecidos em torno da acção para o reconhecimento de direitos em matéria tributária, a autora não poderia deixar de agradecer ao Senhor Professor António Sousa Franco e ao Senhor Professor Eduardo Paz Ferreira, pela confiança depositada no quotidiano laboral, ao Dr. Sérgio Gonçalves do Cabo, pelos incentivos e provas de confiança constantes, e ao Dr. Carlos Baptista Lobo, um amigo de sempre, a quem a autora muito deve, incluindo nesta dívida o seu gosto pelas questões financeiras e tributárias.

Introdução

O objecto das considerações aqui tecidas são os poderes de pronúncia do juiz tributário em sede de acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal. Uma questão que não tem merecido a maior das atenções no domínio do contencioso tributário. Aqui, os escritos são escassos. No entanto, a nossa análise não tem a pretensão de colmatar qualquer lacuna, mas antes pretendem-se tornar públicas algumas reflexões em torno deste meio processual.

Para atingir o objectivo a que nos propomos, torna-se essencial proceder a um conjunto de apreciações prévias relativas ao objecto, âmbito e alcance da acção. No essencial, tentaremos, em breves notas, clarificar duas questões alvo de acesos debates doutrinários no passado, mas objecto de consensos no presente, harmonizando, até determinado nível posições da doutrina e da jurisprudência.

O primeiro ponto de análise respeita ao campo de actuação da acção para o reconhecimento de direitos e interesses em matéria fiscal, tal como tipificada no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e à luz do princípio da tutela jurisdicional plena e efectiva. Não sem antes nos situarmos cronologicamente, regressando por instantes, às origens desta acção.

A segunda questão que nos propomos analisar prende-se, então, com os poderes de pronúncia do juiz, ou seja, com os efeitos das sentenças passíveis de serem emitidas no âmbito da acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal. Adiantando desde já que, numa leitura conciliadora mas assente na ideia de tutela jurisdicional efectiva, adoptamos neste ponto uma perspectiva dualista: o juiz tributário emitirá, aqui, sentenças declarativas e condenatórias. Não excluimos a pronúncia constitutiva do âmbito de poderes do juiz. Simplesmente, procedemos a uma leitura actual e realista da “ambiência” jurisprudencial. Ademais, aguardamos notícias relativas à implementação do novo quadro regulamentador do contencioso administrativo. E, neste sentido, analisamos sumariamente duas situações que ilustram a emissão de tais tipos de sentenças.

O primeiro destes pontos de análise vai levar-nos, inevitavelmente, à velha querela jus-administrativa sobre a natureza processual da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos, encontrando nesta discussão pontos relevantes para o processo tributário. As teorias do alcance mínimo, médio e máximo foram debatidas ao longo de vários anos. Mas, por recurso a outra ciência social, o passado serve para compreender o presente e melhor preparar e viver o futuro. Através

de uma leitura também ela “plena” do princípio da tutela jurisdicional efectiva, a discussão passada trouxe consensos para o presente, e avanças que se adivinham para o futuro.

Tendo como objectivo primeiro a protecção dos contribuintes, o princípio da tutela jurisdicional efectiva satisfará sempre e processualmente as pretensões do particular, que não ficaram desprovidas de tutela por falta de meio contencioso apto a tal intento. Por outro lado, o princípio da adequação, enquanto corolário lógico daquele princípio maior, ameniza a relação entre a impugnação judicial e a acção para o reconhecimento de direitos, porque delimita garantísticamente os respectivos âmbitos de aplicação.

O princípio da separação de poderes e a própria função administrativa, encarados de uma perspectiva actualista, reduzem a uma só possibilidade interpretativa no âmbito dos poderes de pronúncia: o juiz da jurisdição administrativa e fiscal anula, constitui, reconhece e condena. Cabe-nos averiguar, dentro deste quadro assim delimitado, quais os destes poderes são assumíveis (ou assumidos) pelo juiz da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria fiscal.

1. Alcance e objecto da acção para o reconhecimento de direito ou interesse em matéria tributária

I. A acção para reconhecimento de direito ou interesse legalmente protegido surgiu com a revisão constitucional de 1982, que, ao alterar o (actual) artigo 268.º, iniciou um processo lento de delimitação dos contornos do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

Como escrevemos noutro lugar, “*a história constitucional do texto de 1976 põe às claras um monólogo, que se pretendia diálogo, entre o legislador constitucional e o legislador ordinário: desde a introdução da acção para o reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos em 1982 (que não foi compreendida pelo legislador ordinário de 1984/85, quando fez sair o ETAF e a LPTA, às alterações de 1989, que vieram culminar nas alterações e inovações introduzidas em 1997*”¹.

De facto e apesar desse reforço constitucional sucessivo, o princípio da tutela jurisdicional efectiva e, *in concreto*, a acção para reconhecimento de direitos, não foram compreendidos e integrados pelo do

¹ “A acção condenatória na reforma do contencioso administrativo – os actos e as operações materiais devidas pela Administração”, in *Revista Jurídica*, AAFDL, n.º 24, Abril de 2001, pág. 670.

legislador ordinário. E assim, apesar da prontidão da resposta legal, com a consagração da acção na Lei de Processo dos Tribunais Administrativos (LPTA) logo em 1985, a polémica em torno das reais capacidades e potencialidades deste meio processual estendeu-se período de 1982 a 1997.

Mais demorada foi a reacção do legislador ordinário nos domínios do contencioso tributário. A acção para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária só foi consagrada no contencioso fiscal em 1991, no artigo 165.º do então aprovado do Código de Processo Tributário (CPT).

Esta demora legislativa deixou o contribuinte carecido de tutela jurisdicional, uma vez que, por fazer depender o acesso à justiça fiscal da existência de um acto impugnável ou recorrível, os meios de impugnação e dos seus efeitos anulatórios se mostravam claramente incapazes de tutelar processualmente todas as situações substantivas defendidas pela ordem jurídica. Mais óbvia se torna esta situação pelo facto de o Supremo Tribunal Administrativo (STA) considerar a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse prevista na LPTA inaplicável ao contencioso tributário, em Acórdão de 15 de Março de 1989 (recurso n.º 10469).

No entanto, este meio processual, ao ser acolhido tardiamente no contencioso tributário, beneficiou dos resultados da ampla discussão iniciada em 1982-85 em torno da acção do contencioso administrativo ². De tal sorte que, logo em 1991, considerava-se já que *“através deste tipo de acção pode o tribunal condenar a administração fiscal a uma acção ou conduta, (...) não se confinando, pois, aos limites de uma mera apreciação ou anulação”*, e que, delimitando o âmbito desta acção, seria possível utilizá-la em situações em que a administração fiscal está obrigada a proceder a restituições, nomeadamente *“em situações que deram origem ao enriquecimento sem causa”* da administração ³.

Mas, mais uma vez, a acção (sobre)vivia na condição de meio subsidiário ou complementar. Nos termos do artigo 165.º, n.º 3, do CPT, a opção do legislador por esta solução era clara: *“As acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurarem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa”*.

² De facto, e apesar do atraso face ao contencioso administrativo, este não é o único caso em que a lei processual fiscal vai mais longe do que a sua “congénere” administrativa. Veja-se o caso da intimação para um comportamento. Enquanto que no artigo 86.º, da LPTA a intimação é configurada como meio processual acessório passível de ser dirigida apenas contra particulares ou concessionários, na LGT [artigo 101.º, alínea h)] e no CPPT (artigo 147.º) a intimação para um comportamento é configurada como meio processual principal, accionável contra a Administração.

³ Lima Guerreiro e Silvério Dias Mateus, em comentário ao artigo 165.º do CPT, “Código de Processo Tributário Comentado”, 2.ª Edição, Fisco, 1991, pp. 198.

II. Ao longo deste vasto período de discussão e maturação sobre este meio processual e, através dele, sobre a amplitude e conteúdo do próprio princípio da tutela jurisdicional efectiva, as questões discutidas foram encontrando alguma solidificação. O Tribunal Constitucional, chamado ao debate, sintetizou soluções e contribuiu para alcançar algumas certezas. Diz o Tribunal, no acórdão n.º 104/99 ⁴, que, *“no que concerne à questão de saber quando é que o administrado pode lançar mão da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido, têm sido defendidas, essencialmente, três posições: (...) a teoria do alcance mínimo, segundo a qual a acção constitui um meio puramente residual, que o particular só pode utilizar quando (...) não exista, em abstracto, outro meio de que ele possa lançar mão para uma tutela eficaz da sua posição jurídica. (...) No polo oposto, encontra-se a teoria do alcance máximo: a acção é um instrumento de que o particular pode lançar mão sempre que o recurso de anulação ou outros meios processuais não forneçam, em concreto, uma tutela plena, uma protecção máxima, como sucede, por exemplo, em matéria de direitos, liberdades e garantias, em que a condenação da Administração é seguramente mais eficaz do que a declaração de nulidade do acto administrativo – a acção assume um carácter funcional. (...) Na teoria do alcance médio, a acção deve ser entendida como um meio complementar, mas não residual, dos outros meios processuais, em especial do contencioso de anulação”*.

O Tribunal Constitucional recorre, depois, no mesmo acórdão, à doutrina de Viera de Andrade. O Professor de Coimbra, que perfilha a tese do alcance médio, mantém a sua posição de sempre: a acção é o meio próprio e adequado sobretudo para um conjunto de situações em que não existe um acto administrativo, mas também, ainda que excepcionalmente, nos casos em que, *“embora havendo ou devendo haver, por força da lei, a prática de um acto administrativo, o recurso se revele, no caso, manifestamente inapto a assegurar uma tutela efectiva dos direitos do particular”* ⁵.

III. Em 1984-85, o legislador do processo administrativo antecipou-se ao processo tributário, ao dar a primeira resposta e o mote ao debate. Percorreu-se um longo caminho, e ultrapassaram-se alguns obstáculos no palco do contencioso administrativo. Mas a verdade é que, de certa forma, o Código de

⁴ Publicado no *Diário da República*, II Série n.º 84, de 10 de Abril de 1999.

⁵ Viera de Andrade, “A Justiça Administrativa (Lições)”, 3.ª Edição, Almedina, pp. 141.

Procedimento e Processo Tributário (CPPT) veio antecipar-se, em 2000, ao movimento de reforma que agora se vive no domínio processual administrativo.

Nos tribunais tributários a teoria do alcance médio é hoje aceite de forma praticamente unanime, na delimitação do âmbito da acção. De igual forma, a jurisprudência fiscal acolhe a importante excepção acima referida ⁶. O próprio legislador, ao aprovar o CPPT, introduziu uma alteração terminologia que se mostra fundamental: o artigo 145.º, n.º 3 (ao substituir o artigo 165.º, n.º 3, do CPT), estabeleceu agora que “*as acções apenas podem ser propostas **sempre** que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido*”. A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária demarcou-se, definitivamente, da teoria do alcance mínimo. E abandonaram-se as dúvidas, por força deste preceito, quanto ao eventual carácter residual deste meio processual face à impugnação judicial.

2. Os poderes de pronúncia do juiz tributário e o efeito de sentença emitida no âmbito de acção para reconhecimento de direitos à luz da teoria do alcance médio

O Acórdão do STA, de 22 de Setembro de 1999 (proferido no recurso n.º 23 280) é fulcral para a análise dos poderes de pronúncia do juiz tributário no âmbito da acção para o reconhecimento de direitos, quando afirma que “*estando constitucionalmente reconhecido, a partir da revisão constitucional de 1989, o direito dos administrados à obtenção de uma tutela dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 268.º, n.º 5, da CRP, na redacção de 1989), as normas que prevêem a possibilidade de uso da acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo devem ser interpretadas como admitindo a forma de reconhecimento que seja adequada a assegurar tal tutela, que poderá ser a condenação e não a mera declaração da existência do direito ou interesse*” ⁷.

⁶ Por todos, valerá o Acórdão da 2.ª Secção do STA (Contencioso Tributário) de 30 de Setembro de 1998, que, debruçando-se amplamente sobre a acção para o reconhecimento de direitos (ainda sob a égide do artigo 165.º, do CPT), desde logo declara, no sumário, que “*as acções para o reconhecimento de um direito, apesar de terem a mesma dignidade e relevância que os restantes meios contenciosos, têm um campo de aplicação preciso, qual seja o de só se justificarem quando estes não assegurarem a efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa*”, “Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 445, pp. 59 e ss.

⁷ Cfr. José Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, 3.ª Edição, Visilis Editores, 2002, pág.

Este será, então, o nosso ponto de partida, e também o nosso ponto de chegada.

Neste contexto, é interessante averiguar um algumas de questões: (a) o conteúdo do princípio da separação de poderes, quando associado à tutela jurisdicional efectiva, à gama de meios processuais e respectivos âmbitos de aplicação; (b) e, à luz da teoria do alcance médio, a situação típica na relação entre a acção para o reconhecimento de direitos e os meios impugnatórios de actos (a impugnação judicial e o recurso contencioso), existindo um acto.

Realmente, a situação que demonstra de forma patente a relevância deste meio processual (em especial no contexto da sua conturbada relação com a impugnação judicial ⁸) e que vem reunindo consenso quanto à sua resolução, é o caso da ineptidão dos demais meios processuais para a tutela plena dos direitos do contribuinte, tal como a Constituição a desenha e exige. E o exemplo para ilustrar a situação enunciada parte da existência de um acto praticado pela Administração, seja um “acto tributário”, um “acto em matéria tributária” ou um “acto administrativo respeitante a questões fiscais” ⁹.

Vejamos em primeira mão, a associação (actualista) do princípio da separação de poderes à tutela jurisdicional efectiva e à gama de meios do processo tributário. *In concreto*, à acção que nos serve de tema, e consequentes os poderes de pronúncia do juiz do contencioso fiscal.

I. Quer no domínio fiscal, quer no domínio administrativo, a questão central coloca-se no plano do conteúdo e limites do princípio da separação de poderes num sistema de Administração executiva, como é o nosso.

A ideia de impenetrabilidade da Justiça na actuação da Administração remonta aos tempos dos revolucionários franceses. Foi a desconfiança face aos tribunais judiciais, baseada na experiência vivida

708.

⁸ Que, de alguma forma transporta para o contencioso tributário a discussão relativa às fronteiras entre os âmbitos de aplicação do recurso contencioso e a acção para o reconhecimento de direitos, previstos na LPTA...

⁹ Sobre a referida distinção, *vide* Casalta Nabais, “Direito Fiscal”, Almedina, 2002 (reimpressão), pág. 281 e segs.. Trata-se, sobretudo, de fixar a terminologia dos actos impugnáveis em sede de contencioso tributário, e atendendo à variedade de expressões utilizada, neste domínio, pelas leis tributárias, *maxime*, pela LGT e pelo CPPT. As consequências, a serem sentidas, sê-lo-ão particularmente no âmbito da impugnação judicial. Já não de forma concreta no âmbito da acção para reconhecimento de direito ou interesse em matéria fiscal. De todos os modos, entende o autor que “*deve falar-se, de um lado, em actos tributários, para referir os actos de liquidação dos impostos e, de outro, em actos em matéria tributária lato sensu, para aludir aos outros actos praticados em sede das relações jurídicas fiscais. Nestes últimos, por sua vez: 1) os actos em matéria tributária stricto sensu, isto é, os actos preparatórios dos actos tributários, e 2) os actos administrativos em matéria tributária ou actos administrativos relativos a questões tributárias*” (pág. 284).

no “*ancien régime*”, que levou à formulação do princípio “*juger la administration c’est encore administrer*”. No entanto, recorrendo à alusão de Sérvulo Correia à “*travessia do Rubicão*”, não podemos deixar de concordar com o autor quando afirma que o legislador português já abandonou a crença na “*impensabilidade dos poderes de injunção executiva do juiz sobre a administração*”¹⁰.

No plano legislativo, este dogma sofreu o primeiro ataque com o regime de execução de sentenças dos Tribunais Administrativos, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho. Este diploma surge na senda das conclusões formuladas por Freitas do Amaral¹¹. Portanto, a doutrina caminhou desde cedo no sentido de ultrapassar a crença cega nos limites da separação de poderes herdados do Antigo Regime francês.

O Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA), aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro e em período de *vacatio legis*, admite de forma expressamente a condenação da administração na prática de actos ilegalmente praticados ou omitidos, na prática de comportamentos e operações devidas.

No direito processual tributário, a admissão de sentenças condenatórias surgiu *ab initio*, considerando-se logo em 1991 que “*através deste tipo de acção pode o tribunal condenar a administração fiscal a uma acção ou conduta (...) não se confinando, pois, aos limites da mera apreciação ou anulação*”¹². Perante situações de enriquecimento sem causa da Administração Fiscal, a jurisprudência cedo admitiu a produção de efeitos condenatórios da acção para o reconhecimento de direitos, entendendo-se que este seria o meio processual adequado para obter a condenação da administração na restituição de dívidas fiscais indevidamente percebidas¹³. Admitiram-se, então, os poderes de condenação da Administração

¹⁰ Sérvulo Correia, “Linhas de aperfeiçoamento da jurisdição administrativa”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 51, Abril de 1991, pp.188.

¹¹ Como aponta João Caupers, “o princípio da separação de poderes operou sempre, na tradição euro-continental, como um obstáculo à efectivação de constrangimentos sobre a actividade da Administração Pública. A melhor tradição francesa determinava a limitação da intervenção contenciosa na actividade da Administração Pública ao plano da estrita destruição jurídica (...). Fora de questão estava qualquer imposição dos órgãos do contencioso administrativo à Administração, pelo que tal representaria de interferência na actividade administrativa pública, com a inerente violação do princípio da separação de poderes.

(...) É muito curioso observar que, não obstante este paradigma só ter começado a ser contestado, no plano legislativo, com a reforma de 1984-1985, já antes a evolução ocorrida no domínio da execução das sentenças proferidas em recurso contencioso – tanto no plano doutrinário (FREITAS DO AMARAL), como no jurisprudencial, como, depois, no legislativo (Decreto-Lei n.º 256-A/77) – vinha claramente pondo em causa tal paradigma” (“Imposições à Administração Pública”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 16, Julho/Agosto 1999).

¹² Lima Guerreiro e Silvério Dias Mateus, “Código...”, pp. 200.

¹³ No já referido acórdão de 22 de Setembro de 1999, o STA veio dizer que “uma acção emergente de uma relação jurídica tributária em que é formulado um pedido de condenação da Administração com fundamento em enriquecimento sem causa

fiscal, no âmbito de sentença emitida em sede de acção para o reconhecimento de direito ou interesse em matéria fiscal.

II. Entre os poderes injuntivos dos Tribunais administrativos e fiscais e a emissão de sentenças condenatórias está, apenas, a discricionariedade administrativa. De facto, o juiz pode condenar a administração a praticar determinado acto ou comportamento, mas a possibilidade de estipular o seu conteúdo depende de estar, ou não, perante actos ou comportamentos inseridos em áreas de discricionariedade da administração.

Vejamos, então, casos que identificámos como típicos na relação entre os meios impugnatórios e a acção para o reconhecimento de direitos, por referência à tese do alcance médio: a ineptidão de outros meios processuais para a tutela plena e efectiva dos direitos do contribuinte.

2.1. A ineptidão de outros meios processuais para a tutela plena e efectiva dos direitos do contribuinte: a sentença meramente declarativa – o caso do regime de benefícios fiscais contratuais para a internacionalização das empresas portuguesas

Atendendo, então, às várias formas de reconhecimento adequadas a assegurar a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, uma primeira forma será a mera declaração de existência do direito ou interesse – a pronúncia declarativa ou, dito de outra forma, o efeito declarativo da sentença. Estaremos aqui em sede de pronúncia judicial “pós-constitutiva” do direito ou interesse. Aliás, este poder de pronúncia integra o núcleo indiscutível do âmbito da acção, à luz da teoria do alcance mínimo e dos olhares (ultrapassados?) mais cépticos. Mas, existindo um acto da Administração Fiscal, deslocamo-nos da tese do alcance mínimo para a tese do alcance médio.

Poderia dizer-se que, existindo um acto administrativo impugnável o meio processual adequado para reagir contra tais actos lesivos seria a impugnação judicial, prevista no artigo 97.º, do CPPT, ou o recurso contencioso de anulação, previsto nos artigos 24.º, e seguintes, da LPTA. No entanto, ao adicionarmos

não visa o reconhecimento de qualquer direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

outras variáveis, e tendo sempre por referência o princípio da tutela jurisdicional efectiva, a clareza precoce com que tal solução nos surge torna-se pouco transparente.

Imaginemos, por hipótese, que o acto, existindo, se encontraria viciado. Um exemplo prático e recorrente será aquele que respeita ao acto finalizador de um procedimento viciado – acto cujo vício se reconduz, então, ao vício de forma e/ou à violação de lei.

Vejamos um sumário exemplo.

I. A mera declaração da existência do direito será a forma assumida por uma sentença emitida em acção para reconhecimento interposta no âmbito do *regime de benefícios fiscais contratuais, condicionados e temporários, susceptíveis de concessão para a internacionalização das empresas portuguesas*, previsto no Decreto-Lei n.º 401/99, de 14 de Outubro, na senda do artigo 39.º, n.º 4 e seguintes, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Trata-se, então, de um procedimento tributário de **reconhecimento** de benefícios fiscais, nos termos da alínea d), do artigo 54.º, n.º 1, da LGT.

A candidatura da empresa interessada é seguida de um procedimento de apreciação dos processos que culmina com o contrato de concessão dos benefícios (nos termos dos artigos 8.º e 9.º, do referido diploma). Interposta acção contra qualquer acto emitido no decorrer do procedimento de apreciação que vicie o despacho ministerial que aprova a concessão contratual, esta assumiria, então, uma feição meramente declarativa do direito subjectivo ao benefício fiscal existente na esfera da empresa promotora, atenta a natureza meramente declarativa dos actos e contratos a que se refere o artigo 9.º, do Decreto-Lei n.º 401/99, e a ausência de discricionariedade administrativa quanto ao seu reconhecimento. A Administração Fiscal está vinculada à concessão do benefício fiscal a partir do momento em que se prove a verificação dos pressupostos de factos previstos neste diploma.

Como refere Nuno Sá Gomes, qualificando este reconhecimento contratual como “*contrato fiscal de fonte legal*”, “*o reconhecimento, quer por acto administrativo da Administração Fiscal, quer por contrato fiscal, é sempre praticado no exercício de poderes vinculados – e não discricionários, daí decorrente, necessariamente, tem natureza declarativa e não constitutiva do direito ao benefício fiscal respectivo, pelo que o nascimento deste direito deve reportar-se sempre ao momento da verificação histórica dos respectivos pressupostos legais e não ao momento da prática do próprio reconhecimento*”

¹⁴. Ou seja, por outras palavras, desta feita de Saldanha Sanches, “*o acto tributário de reconhecimento de um direito à isenção, tal como qualquer outro acto tributário que não tenha natureza modificativa, tem sempre natureza declarativa*” ¹⁵.

2.2. Idem: a sentença condenatória – (um) procedimento de emissão de acto administrativo em matéria tributária

Vejam, agora, um comum procedimento de emissão de acto administrativo em matéria tributária, conforme previsto no artigo 54.º, n.º1, alínea e), da LGT, cuja marcha procedimental seguirá os termos da mesma Lei. Por gerar alguma diversidade de opiniões, tomemos o caso da preterição de audiência prévia em sede de procedimento tributário.

Atentemos, então, no percurso procedimental que a Administração, neste nosso caso ilustrativo, seguiu.

I. Imaginemos que no decorrer da instrução, a Administração Fiscal adoptou certos comportamentos e tomou determinadas diligências conducentes à tomada de uma decisão procedimental e que, por se situar em sede de ausência de discricionariedade, vão vincular a Administração no momento da emissão do acto que põe termo ao procedimento. Ao adoptar tais comportamentos e medidas, criou-se na esfera jurídica do contribuinte a legítima expectativa de que a decisão final irá nesse determinado sentido, e não noutro ¹⁶.

No entanto, antes da decisão final que veio a configurar o conteúdo do acto que já sabemos estar viciado, a Administração desconsiderou os comportamentos e medidas já adoptados e publicitados – de tal sorte que o contribuinte deles era conhecedor – tomando outros geradores de um acto de conteúdo absolutamente distinto daquele que era esperado pelo contribuinte e pela própria lei, uma vez que a Administração se encontrava vinculada. Preterindo a audiência prévia, desconsiderando princípios basilares do nosso sistema contencioso-tributário, e deixando carecida de tutela a posição jurídica do

¹⁴ *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de CTF, n.º 161, 1991, pág. 222.

¹⁵ *Manual de Direito Fiscal*,

¹⁶ Veja-se o artigo 55.º, da LGT, que consagra os princípios a que obedece o procedimento tributário. Atente-se no facto de estarmos a falar, a mais das vezes, em princípios constitucionais (previstos nos artigos 266.º e 267.º, da CRP, que consubstanciam o chamado “dever de boa administração”), agora trazidos e concretizados no âmbito do procedimento e processo tributário.

particular, que estava de boa fé e que viu goradas as suas legítimas expectativas, a Administração Fiscal praticou um acto.

II. A questão fundamental prende-se com o facto de estarmos perante um acto viciado, por violação do princípio da participação ¹⁷, da boa fé ¹⁸, da confiança ¹⁹ do contribuinte.

Neste sentido, duas hipóteses se levantam: ou consideraríamos que o acto inválido seria anulável, ou que, entendendo o direito de audição como direito fundamental de natureza procedimental, o acto seria nulo. As consequências far-se-iam sentir, desde logo, no horizonte temporal de reacção contenciosa, deitando o contribuinte mão da impugnação judicial ou do recurso contencioso de anulação.

Mas esta questão afigura-se-nos sem importância, já que, como acima referimos, sempre que o meio processual potencialmente adequado se mostre incapaz de tutelar de forma plena e efectiva os direitos do contribuinte, a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária passará a ser o meio processual próprio para efectivar essa tutela jurisdicional.

Seria esse o caso. Viciando a instrução procedimental, a desconsideração da audiência prévia tornaria o acto inválido. A falta de informação com que o contribuinte se debate, e que este momento procedimental lhe forneceria, permitindo-lhe actuar em conformidade com as informações recebidas, mostra-se violador dos já enunciados princípios da boa fé e da confiança do particular na actuação da Administração Fiscal. E, aqui, uma sentença anulatória ou declarativa de nulidade exigiria apenas a repetição do procedimento a partir do momento em que se verificasse a desconformidade (em sede de execução da sentença por parte da administração fiscal) de forma a expurgar a invalidade.

A mera repetição da instrução permitiria à Administração Fiscal realizar um novo procedimento, respeitador do direito de audição do contribuinte, mas em tudo o mais semelhante ao procedimento anterior. E assim, pelo cumprimento das formalidades procedimentais de forma obediente ao princípio do contraditório, da participação, do direito de audição do contribuinte, a actuação da Administração

¹⁷ Este princípio, no sentido de participação dos cidadãos na formação de decisões ou deliberações, encontra-se consagrado constitucionalmente, no artigo 267.º, n.º 4, e legalmente concretizado, no que ao contencioso tributário respeita, no artigo 60.º, da LGT, que regula o direito de audição ou “audiência prévia”.

¹⁸ Aqui, a boa fé do sujeito passivo traduz-se sobretudo, e por nos localizarmos no âmbito das relações de poder, no direito (e na crença) de encontrar, no procedimento em concreto, uma Administração Fiscal de boa fé. A boa fé da Administração traduz-se, como referem Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, numa actuação que “*deve levar em conta os valores fundamentais do Direito, relevantes em face das situações consideradas*” (*Direito Tributário*, 2.ª Edição, Almedina, 2000, pág. 236). Na situação que descrevemos, prende-se intimamente com o princípio da confiança, ou da tutela das legítimas expectativas do particular.

¹⁹ A tutela da confiança significará, aqui, que “*a Administração não pode praticar (...) actos que contradigam outros praticados em relação ao mesmo contribuinte*” (Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, *Direito...*, pág. 239).

Fiscal seria conforme à lei ²⁰. Para tutelar a posição jurídica do particular, seria necessário mais do que isso.

O recurso contencioso, reporia a legalidade, preenchendo a dimensão objectiva do contencioso de anulação. Não daria cabal satisfação à dimensão subjectiva do contencioso de anulação, porque não tutelaria os direitos e interesses do contribuinte.

III. Perante esta situação, e em sede de acção para o reconhecimento de direito ou interesse em matéria tributária, ao Tribunal caberia substituir o acto por um outro respeitador da legalidade. Os termos desta substituição poderiam consubstanciar-se na emissão de uma sentença condenatória, ou na emissão de uma sentença constitutiva. Aqui, por tratar-se de uma decisão vinculada, o próprio tribunal emitiria o acto, produzindo esta sentença efeitos constitutivos em relação ao direito do contribuinte. Ali, o juiz condenaria a Administração Fiscal na prática de um acto de conteúdo judicialmente concretizado, uma vez que, ausente a discricionariedade, a decisão administrativa encontra-se estritamente vinculada.

A viabilidade de uma pronúncia constitutiva antagoniza com a prudência jurisprudencial, com o longo caminho histórico e evolutivo que atrás traçámos, com o presente estado de coisas. A mímica tarefa de praticar um acto de conteúdo pré-determinado coaduna-se com o que aqui foi dito. A tarefa pró-activa de constituição de direitos não se encontra, hoje, no leque de comportamento expectáveis do juiz da acção para o reconhecimento de direito ou interesse em matéria tributária.

Concluindo esta breve análise com SALDANHA SANCHES, “*o contencioso tributário só pode conceder uma tutela efectiva aos interesses legítimos do contribuinte se dispuser dos poderes necessários para a descoberta da verdade material e para a tomada de decisões que, pondo fim ao processo, resolvam tudo aquilo que o Tribunal pode resolver*” ²¹. É esta atitude que se espera, de forma (ainda mais) plena e efectiva, num futuro desejavelmente próximo.

²⁰ Como refere Vasco Pereira da Silva, “*para além do efeito cassatório, decorrem ainda, directamente da sentença, um efeito repristinatório, que obriga a Administração a reparar a ofensa que cometeu relativamente ao indivíduo titular do direito subjectivo lesado e um efeito cominatório, impedindo a Administração de praticar um acto exactamente igual ao primeiro*” (Para um contencioso administrativo dos particulares – esboço de uma teoria subjectivista do recurso directo de anulação, Almedina, 1989, pp.233).

²¹ “O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição”, in *Fiscalidade*, 7/8, Julho/Outubro 2001, pág. 72.