

A REFORMA DOS TRIBUNAIS FISCAIS (*)

Pelo Prof. Dr. Diogo Paredes Leite de Campos

1 — *Direito dos impostos, procedimento administrativo e processo fiscal.*

Gostaria, antes de me referir aos tribunais fiscais, de falar da matéria que estes trabalham, o direito fiscal, e do instrumento que lhes é atribuído, o direito processual fiscal. Dar-me-ia muita satisfação poder tratar tal assunto em poucas palavras, dizendo que, também em matéria de impostos, vigora a justiça, pressuposto do Direito; que a justiça determina uma ordem nas coisas sociais, que é a ordem jurídica; que os casos patológicos nessa ordem são rapidamente reintegrados através dos órgãos cuja função é dizer o direito para cada caso. Gostava de lhes falar de harmonia, como o podem fazer, em qualquer sociedade, o privatista, o criminalista e o constitucionalista. Para o privatista, o equilíbrio terá amiúde o nome de não enriquecimento sem causa; o criminalista ocupar-se-á da retribuição ou da reinserção; o constitucionalista orgulhar-se-á de um sistema de pesos e contra-pesos que fazem funcionar harmonicamente as forças em presença.

El que vos poderá dizer o fiscalista? Ainda hoje é dominante, pelo menos na prática, a concepção da fiscalidade como

(*) Conferência proferida na Ordem dos Advogados em 12 de Junho de 1984.

um ramo da ciência das finanças. O Estado define as suas necessidades, as despesas que necessita realizar, e, em função delas, as receitas, os impostos que terá de cobrar. Determinadas pois, por necessidades que lhes são estranhas, as normas fiscais aparecem facilmente perante o povo — e, quantas vezes, perante os juristas — como desprovidas de fundamento ético, simples técnicas de cobrança de receitas, na disponibilidade do poder, só garantidas pela coacção, executadas e quantas vezes criadas pelo chefe de repartição de finanças com o apoio dos tribunais. Ou seja: nos antípodas da própria ideia de direito, construído sobre a ética, no qual a violência tem de ser autorizada pela justiça, e que é criado pelo povo, pelos tribunais e pelos doutores, mas não seguramente pela Administração.

Daqui resulta facilmente a «dissociação», a desagregação da solidariedade, da sociedade, em matéria de impostos. Pois que, mesmo que os governantes o não sejam, o povo é sensível às exigências da justiça também no domínio fiscal.

Independentemente da doutrina científica mais em voga, o povo acredita que não lhe podem ser exigidos os impostos de modo arbitrário, mas sim os que sejam legítimos, por determinados pelas necessidades do bem comum. E que a cada um deve competir uma quota medida rigorosamente pela capacidade contributiva. Caso contrário, haverá um direito de resistência; resistência que os governantes se apressam, nas sociedades desagregadas, a qualificar imponderadamente de crime.

Se não quisermos remontar até à Idade Média, a S. Tomás e a tantos outros, lembremos que, já para Diogo de Sá, Velasco de Gouveia, Luís de Molina, Francisco Suarez, e quantos mais, o imposto tem de ser justo, ter uma justa causa, sendo reconhecido o direito de resistência contra a tributação injusta. E cedo à tentação de, reproduzindo Montesquieu, afirmar: «Pour bien fixer ces revenus, il faut avoir égard aux nécessités de l'Etat, et aux nécessités des citoyens. Il ne faut point prendre au peuple sur ses besoins réels, pour des besoins de l'Etat imaginaires. Les besoins imaginaires sont ce que demandent les passions et les faiblesses de ceux qui gouvernent, le charme d'un projet extraordinaire, l'envie malade d'une vaine gloire,

et une certaine impuissance d'esprit contre les fantaisies. Souvent ceux qui, avec un esprit inquiet, étaient sous le prince à la tête des affaires, ont pensé que les besoins de l'Etat étaient les besoins de leurs petites âmes».

2 — *A justificação material do imposto.*

A tarefa primeira do jurista, juiz ou doutor, e a do legislador é a de definir e aplicar os princípios de justiça material do direito fiscal, sem os quais não será possível passar da fase da técnica tributária à do direito fiscal, da violência à justiça. É bem sabido que o sistema dos impostos nasceu e cresceu no exterior da invenção romana do direito, tal como um corpo estranho que não havia que disciplinar, mas tão só que limitar. Há que introduzir a fiscalidade no mundo do direito, sem o que o mundo dos impostos será uma selva, em que a violência escalará cumes impensáveis — como no Baixo Império Romano em que o contribuinte faltoso era queimado a fogo lento, e o imposto revestido de carácter odioso, como uma limitação à liberdade de cada um.

Juízes e doutores têm-se esforçado por fixar princípios tributários fundamentais, como os da legalidade e da anulidade dos impostos, da igualdade e da capacidade contributiva, e da limitação tributária. Princípios que, mesmo que não estejam incluídos na constituição formal, são necessariamente decorrentes da constituição material. Nesta matéria quero apontar como exemplos de bem servir — sem querer fazer uma análise substancial — o Supremo Tribunal dos E.U.A. ao afirmar que o imposto não serve para amputar, mas para fazer viver, e o Supremo Tribunal da Argentina que, com base nos preceitos constitucionais que asseguram a propriedade privada e proibem o confisco, julgou inconstitucionais as taxas que excedam 33 % da matéria colectável.

E eu, porque sou «eu e a minha circunstância», lembro que em Portugal, princípios constitucionais como o da adequação dos impostos à situação real da família, e o da consideração

da capacidade contributiva real através do imposto único, estão ainda hoje ignorados, e que somos, possivelmente, o último país da Europa em que se tributam — pesada e sistematicamente! — rendimentos inferiores ao mínimo da existência. E que, mesmo o princípio da legalidade — precária garantia da auto-tributação, do consentimento do povo soberano quanto às exacções que lhe são feitas — é frequentemente violado.

Tarefa primordial esta, a de justificar materialmente os impostos, para a qual converge a ânsia de justiça dos homens de todos os tempos, e as vidas desses que, desde há vinte e cinco séculos, pensam o Direito como nós hoje o fazemos.

3 — *Garantias dos cidadãos.*

Outra tarefa se segue, dividida em dois aspectos, intimamente ligados no que se refere às suas raízes históricas e à sua fisiologia: é necessário estabelecer um sistema que assegure os direitos dos cidadãos perante a Administração, que evite o mais possível os conflitos e que, quando estes surjam, atribua as garantias necessárias para a defesa desses direitos e interesses individuais. Trata-se de assegurar a submissão da Administração ao Direito — não a qualquer direito, mas ao devido Direito, ao Direito justo (se é que há outro!) — e definir as sanções para a sua violação. A primeira vertente compreende o procedimento administrativo, a segunda o processo judicial, chamado das contribuições e impostos.

4 — *O devido procedimento administrativo.*

O devido procedimento administrativo constitui, para o cidadão, uma importante garantia formal, intimamente correlacionada com a garantia, também essencialmente formal, da auto-tributação ou da legalidade dos impostos, que a precede, pois supõe que a actividade da Administração tem de seguir necessariamente canais determinados como requisito mínimo

para ser considerada actividade legítima. As formas legais impostas aos actos constituem limites para os poderes do administrador, que excede os seus poderes se não observa a forma devida. Esta matéria tem, no actual direito fiscal português, tanto maior interesse, quanto a larga margem de não vinculação atribuída à Administração fiscal leva a que muitos actos tributários só possam ser controlados externamente, nomeadamente através da observância da forma.

5 — O «poder discricionário» da Administração Fiscal.

Também aqui, em matéria de procedimento administrativo fiscal, muito há a fazer. Desde logo, adequar diversas normas à Constituição da República. Assim, o princípio da legalidade, mais precisamente, as razões de certeza do Direito e de segurança dos contribuintes que o determinam, conduzem ao afastamento do poder discricionário de Administração — mesmo da impropriamente chamada discricionariedade técnica — do âmbito dos elementos dos impostos referidos no n.º 2 do artigo 106.º da Constituição. Idêntica sorte, por identidade de razões, devem sofrer os conceitos indeterminados que concedem, inconstitucionalmente, largas zonas de não vinculação à actividade administrativa.

Nesta matéria, os tribunais devem desempenhar um papel importante, não só declarando essa inconstitucionalidade, como interpretando essas normas no sentido da maior vinculação possível da Administração fiscal.

6 — A fundamentação do acto tributário.

Outro ponto que me parece decisivo no sentido da maior transparência do procedimento administrativo, da «fairness» da Administração, é o da fundamentação dos actos tributários. Exigida pelo n.º 2 do artigo 268.º da Constituição e também pelo decreto-lei n.º 256-A/77, tal fundamentação tem sido enten-

dida, a nosso ver, de modo erróneo. Que os agentes de Administração seguem um processo lógico de fundamentação dos seus actos, tal é evidente por decorrer da sua própria humanidade. A revelação externa dessa fundamentação seria sempre imposta pela exigência do controlo hierárquico ou judicial. Mas as garantias dos contribuintes só serão completas se tal fundamentação lhes for comunicada com a notificação dos actos. Neste sentido deve ser interpretada a lei, constitucional e ordinária, e é lamentável que os tribunais propendam em sentido contrário.

7 — O processo fiscal

A outra vertente das garantias dos contribuintes está no processo das contribuições e impostos. Também aqui muito há a fazer.

Dou como assente a garantia atribuída pelo n.º 3 do artigo 288.º da Constituição — e já decorrente do artigo 20.º — da impugnação contenciosa dos actos tributários. Daqui decorre a inconstitucionalidade de normas presentes em diversos códigos tributários, que denegam essa garantia em matéria de avaliação administrativa da matéria colectável, quando a administração está revestida, supostamente, de poder discricionário ou discricionariedade técnica.

Note-se, contudo, que, na prática, têm concorrido aqui, contra a legalidade e as garantias do contribuinte, a Administração e os próprios tribunais. A primeira, arrogando-se um poder discricionário ou, pelo menos, uma nebulosa discricionariedade técnica, em termos de ciência oculta — diria que pré-lei das XII tábuas — que coloca o contribuinte inteiramente à sua mercê. Por quê ter fixado o valor locativo do prédio urbano em 200 e não em 200 000? Ou vice-versa? Por que se fixou o valor de transmissão do terreno em 100 000 e não em 100? Eis perguntas dos contribuintes que ficam sem resposta. E cuja não-resposta significa que os bens e, portanto, a sobrevivência dos cidadãos, se encontram na disponibilidade da Administração.

Mas para esta insegurança têm contribuído também os tribunais, não só ao reconhecerem as pretensões da Administração no sentido da discricionariedade, como ao recusarem-se a syndicar o exercício material do poder.

8 — A execução prévia do acto tributário. Limitação.

Outro ponto básico do processo fiscal em que há ainda que o adaptar aos preceitos constitucionais — embora os tribunais devam conhecer directamente destes — é o da execução prévia do acto tributário, traduzido na regra «solve et repete».

Como se sabe, os actos administrativos, salvo aqueles aos quais a lei negue tal privilégio, são executórios. Isto é: obrigam ao immediato cumprimento, mesmo que o outro sujeito divirja sobre a sua legalidade. Exceptua-se o caso de o acto se traduzir num prejuízo grave e irremediável para o sujeito e a suspensão da sua executoriedade não determinar grave dano para a realização do interesse público (artigo 6.º, do Reg. S.T.A.). E também, em nosso entender, quando estejam em causa direitos, liberdades ou garantias constitucionais, pois se tratará de dar primazia aos direitos fundamentais sobre o mero interesse da gestão administrativa. É, aliás, o que parece resultar do artigo 18.º da Constituição, ao afirmar que os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente applicáveis e vinculam entidades públicas e privadas.

Ora bem: também em matéria de impostos tal privilégio da execução prévia não existe. Não só porque a regra da legalidade dos impostos constitui uma garantia dos contribuintes e também um direito (auto-tributação) integráveis materialmente nos direitos, liberdades e garantias constitucionais, como também o artigo 106.º, 3, da Constituição prevê expressamente o direito de não se pagarem impostos ilegais, porque criados, liquidados ou cobrados ilegalmente.

Nestes termos, e como succede nos sistemas de «common law», o acto tributário não beneficia de executoriedade. O con-

tribuinte, quando demandado pela Administração, pode invocar sem restrições a validade, formal e de fundo, do acto, de modo que, se o tribunal lhe der razão, será absolvido e a sua resistência legitimada. E mesmo os que se mostrem particularmente sensíveis aos prejuízos que daqui podem derivar para a eficácia da actividade administrativa — prejuízos que não são aparentes nos regimes de «common law» — terão de aceitar, como expressão mínima de acato do texto constitucional, que, pelo menos, a interposição da impugnação do acto suspende automaticamente a executoriedade deste; e que são oponíveis quaisquer excepções, nomeadamente a da ilegalidade, no processo de execução. Regras que, uma vez aceites, implicam a imediata aceitação da inconstitucionalidade dos artigos 92.º e 160.º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, ao determinarem que a impugnação só suspende a execução em certos casos.

Assim se limitará, pelo menos no domínio do Direito Fiscal, um importante vestígio do absolutismo sobre o qual se construiu o sistema estrutural que está na base do Direito Administrativo. Enquanto tal não sucede, estarão na disponibilidade efectiva da Administração bens fundamentais dos cidadãos, garantidos pela Constituição, como o direito à propriedade e o direito ao salário e, através deles, a generalidade dos outros direitos que tão estreitamente dependem destes.

9 — *O alargamento da auto-tutela administrativa.*

Nesta ordem de ideias quereria acentuar, com a mais profunda preocupação, a tendência, que se tem vindo a acentuar em diversos países, para aplicar a actuação jurídica da auto-tutela administrativa fora dos pressupostos típicos da gestão dos serviços públicos, como um meio de iludir os procedimentos mais complexos da tutela judicial, em termos de se constituírem privilégios administrativos tão desnecessários como odiosos. A Administração não é juiz — e atribuem-se-lhe frequentes funções quase-jurisdicionais em matéria de fixação de

matéria colectável dos impostos. Mas esta tendência é particularmente grave no âmbito sancionatório: propende-se a estender a técnica da sanção administrativa ao âmbito sancionatório em geral. Esta extensão traduz-se, na aplicação de tal técnica, não só ao não cumprimento de obrigações especiais perante a Administração, mas também às infracções de supremacia geral — por ex., infracção à ordem pública, contrabando, contra a ordem do mercado, etc. Tornam-se disponíveis, como sanções administrativas, bens fundamentais, como a propriedade, o salário, etc. Trata-se aqui de uma hetero-tutela que vem destruir a posição tradicional do juiz penal, e terminar com o princípio «nulla poena sine iudicio», que pressupõe necessariamente um conceito material de pena, na perspectiva do cidadão, sem que seja lícito o subterfúgio linguístico de que as sanções administrativas não são verdadeiras penas.

10 — *A reforma dos tribunais fiscais. Introdução.*

Demo-nos conta até agora que, no edifício da justiça fiscal, o direito substantivo, o procedimento tributário e o processo das contribuições e impostos, são claramente inadequados: o edifício, inabitável, ameaça a todo o momento desmoronar-se. A sua reconstrução é, mais do que uma exigência do apuro técnico, uma justa imposição social. Há que reformar o direito fiscal, o procedimento e o processo. Mas, na longa via das reformas, decidiu-se começar pela reforma dos tribunais a nível da sua estrutura, que não da sua dinâmica, a outra face que, como vimos, fica intocada. Mas será só por este motivo, com base na afirmação fácil — e quantas vezes justa — de que não adianta pôr vinho estragado em odres novos, que vamos desvalorizar tal reforma? Seguramente que não. Para já, a justiça, a ordem justa das coisas, depende muito dos tribunais, da boa formação dos juizes, do seu poder criador e do sentido com que o exercçam. Não nos podemos esquecer que o direito administrativo é, em boa parte, criação dos juizes e que o direito fiscal, se o

não é, pode e tem de dever muito ao sentido ético dos juizes, à defesa que realizem dos direitos individuais.

E, por outro lado, se uma reforma dos tribunais é importante em si mesma, pode ser que em Portugal fosse necessária, urgente. Será, portanto, sob estas duas ópticas que a vamos analisar: a do seu sentido e a da sua necessidade.

11 — *História.*

Vamos começar por um pouco de história, de história próxima, embora.

A lei n.º 1368, de 21 de Setembro de 1922, criou comissões especiais para o julgamento dos processos fiscaes, na 1.ª instância. Em 2.ª instância, a função judicial competia aos tribunais ordinários. O Decreto n.º 10 233, de 27 de Outubro de 1924, incumbia os chefes de secção de finanças do julgamento em 1.ª instância. O Decreto n.º 16 733, de 13 de Abril de 1929, regressou ao princípio da especialização, confiando os tribunais a juizes provenientes da magistratura judicial.

A Organização dos Serviços de Justiça Fiscal (Decreto-Lei n.º 45 006, de 27-4-63) que também se orienta pela criação de tribunais especializados, determina que os juizes do contencioso tributário serão escolhidos livremente pelo Ministério das Finanças, funcionando os tribunais das contribuições e impostos junto da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos. Os juizes das contribuições e impostos tomam posse perante agentes da Administração, instalando-se os tribunais conjuntamente com os serviços de Administração fiscal.

Tratava-se de manifestações de dependência formal que, se não se traduziam em dependência substancial, havia que eliminar: também aqui, não basta sê-lo, é necessário parecê-lo.

Outra dependência, esta substancial, que havia a eliminar, era a do Ministério Público em relação à Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, pois os agentes do Ministério Público junto dos tribunais das contribuições e impostos eram agentes de Administração fiscal.

12 — *Análise crítica do Decreto-Lei n.º 129/84.*

Passemos à análise do Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril — Estatuto dos tribunais administrativos e fiscais — na parte que versa os tribunais fiscais.

Não nos ocuparemos de defeitos técnicos, como por ex., lapsos de terminologia (no artigo 88.º fala-se de «testes» de aptidão, quando se visam exames ou provas que não têm de revestir necessariamente a forma de «testes») de sintaxe (no artigo 63.º, n.º 3, inverte-se a ordem correcta de frase; onde se lê: «as cobranças coercivas são da competência: a) se tiverem por base título extraído por uma tesouraria da Fazenda Pública, do tribunal da respectiva área», deveria ler-se: «as cobranças coercivas são da competência: a) do tribunal da respectiva área, se tiverem por base título extraído por uma tesouraria da Fazenda Pública) e em certos casos tentativas de arquitectura lógica do articulado partindo do geral para o particular, que só levam a artigos desnecessários e a um peso demasiado do discurso (por ex., os artigos 81.º a 85.º que representam um discurso confuso e largamente repetitivo).

Iniciando a leitura do decreto-lei em análise, a primeira novidade que se nos depara é de escassa importância: trata-se da alteração das designações dos tribunais fiscais. Os tribunais de primeira instância passam a denominar-se tribunais tributários de 1.ª instância, e o de 2.ª instância, tribunal tributário de 2.ª instância. Trata-se de alteração despicienda de interesse. Só não se entende bem como, passando a generalidade dos tribunais a denominar-se tribunais tributários (com excepção dos tribunais fiscais aduaneiros) se mantém a designação geral de tribunais fiscais. E porque motivo existe esta dualidade — tribunais tributários/tribunais fiscais (aduaneros) — desapoiada em qualquer realidade material.

A este propósito, não estamos certos da necessidade da existência autónoma de tribunais fiscais aduaneiros. Gostaríamos de a ver justificada em trabalhos preparatórios, com base em especialidades do direito material — que não vemos onde se se podem encontrar — ou do processo.

Mas voltemos um pouco atrás, ao preâmbulo. O artigo 3.º, ao tratar de função jurisdicional, dispõe que incumbe aos tribunais administrativos e fiscais, na administração da justiça, assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos, reprimir a violação da legalidade e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados no âmbito das relações jurídicas administrativas e fiscais. Tal artigo virá na esteira da louvável intenção, referida no preâmbulo, de regular em especial, e com particular cuidado, a competência dos tribunais administrativos e fiscais, abrindo caminho para a renovação do processo administrativo contencioso e do processo fiscal. Tal intenção merece, escusado seria repeti-lo, todo o nosso aplauso. E, por outro lado, os termos latos em que o artigo 3.º concebe a administração da justiça parecem-nos de apoiar. A possibilidade de os contribuintes recorrerem aos tribunais, instância neutral e independente, em defesa dos seus direitos, sempre que entendam que estes foram violados, constitui a cúpula do Estado de direito, a garantia fundamental da paz social e, mesmo, a condição necessária para o cumprimento espontâneo das normas jurídicas. No caso do direito fiscal, tal possibilidade levará os contribuintes a aceitar mais facilmente o preenchimento dos pressupostos de facto dos impostos, e a não ocultar quando ele se verifique. Haverá que destruir, de uma vez para sempre, a ideia dos juízos fiscais de excepção e, também, o pré-juízo de que o acto prévio que se exige para desencadear o processo é uma espécie de sentença de primeira instância, um padrão da sentença a lavrar pelos tribunais, já que os poderes deste devem ser tão amplos como os do juiz ordinário em qualquer outro tipo de processo. O objecto do processo contencioso fiscal não deve ser o acto prévio, mas as pretensões que se deduzam em relação a ele. São estas pretensões concretas e não o conteúdo do acto recorrido que contribuem para delimitar os poderes do juiz. Sendo aquele conteúdo só o pretexto — substituível, aliás, pela técnica do silêncio administrativo — que serve para formular estas últimas pretensões, esgotando-se a sua função em revelar a existência de uma oposição de Administração a essas pretensões.

O artigo 3.º, interpretado em termos de consagrar a plenitude objectiva e subjectiva do controlo jurisdiccional do poder público tributário, no sentido de que nenhum acto e nenhuma disposição de carácter regulamentar ou administrativo fiquem excluídos do controlo jurisdiccional, mereceria todo o nosso aplauso.

É este um problema que, uma vez abordado pelo diploma em análise, constituiria pedra de toque da sua valia.

Verificamos, contudo, que o artigo 62.º, ao tratar da competência dos tribunais tributários de 1.ª instância, a limita, na alínea *a*), aos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias estaduais, regionais, locais e parafiscais.

Passando por cima dos conceitos de «liquidação de receitas» e de «receitas parafiscais» que nos parecem pelo menos duvidosos, há que salientar a inaceitável limitação dos recursos aos actos de liquidação. Excluem-se aparentemente os actos presupostos. Qualquer pessoa minimamente informada dos assuntos fiscais conhecerá a luta que se tem travado, entre nós como em outros países, para estes actos serem submetidos a autónomo controlo contencioso. Tais actos revestem, em direito fiscal, a maior importância e complexidade, por exemplo, na determinação da matéria colectável (sisal, imposto de mais valias, contribuição industrial). É quanto a eles que se levanta uma parte importante dos litígios entre a Administração e os contribuintes. Retirá-los do controlo dos tribunais será (seria) um gravíssimo retrocesso e implicará inconstitucionalidade. Parece que a única solução será de os incluir na «liquidação de receitas», tomando esta expressão em sentido lato, não técnico (com o que não praticaríamos relevante ofensa contra o diploma!) ou remete-los para a alínea *g*) que se refere às demais matérias que forem confiadas por lei ao conhecimento dos tribunais.

Parecem-nos também demasiadas as precauções restritivas com que a alínea *d*) e a alínea *e*) do artigo 32.º criam os recursos de normas regulamentares tributárias ou de outras normas tributárias de dignidade inferior à lei.

Nesta matéria, também há a referir o artigo 11.º, que versa a declaração da ilegalidade de normas. Determina o n.º 3 que

quando razões de equidade ou interesse pública de excepcional relevo assim o exijam, pode o tribunal, em decisão especificamente fundamentada, reportar os efeitos da declaração à data da entrada em vigor da norma ou a momento ulterior.

A atribuição de funções substancialmente legislativas aos tribunais representa uma confusão de poderes, que parece pretender-se vir a beneficiar a ordem administrativa constituída. Contudo, a defesa da legalidade, que é fundamental ao Estado do direito democrático, sai mal ferida. E a igualdade dos contribuintes também é afectada. A referida faculdade deverá ser usada com extrema precaução e, mesmo assim, relutaríamos em aplaudi-la.

O outro ponto que gostaríamos de abordar é o da necessária independência dos tribunais perante a Administração ou, mais precisamente, perante o poder executivo. O diploma em análise preocupa-se justamente em assegurar tal independência, no recrutamento e provimento dos juizes, e na constituição e funcionamento do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Estranhamos, porém, que a competência administrativa do Governo relativa aos tribunais fiscais seja exercida pelo Ministro das Finanças e do Plano. Pela mesma ordem de ideias, a competência referida aos tribunais administrativos deveria ser exercida pelo Ministro da Administração Interna. Encontramos aqui um vestígio, incongruente e desnecessário, da ideia, velha, de que julgar ainda é administrar, ou de que a Administração se julga a si mesma. Na mesma sequência, criticável, deparamos com o facto de os funcionários da secretaria dos tribunais fiscais pertencerem aos quadros do Ministério das Finanças e do Plano, e se regerem pelo respectivo estauto (art. 76.º, 2).

Uma inovação importante do Decreto-Lei n.º 129/84 é a atribuição das funções de Ministério Público junto dos tribunais fiscais... ao Ministério Público (artigos 69.º e seguintes). A anterior atribuição dessas funções a agentes de Administração fiscal contraria frontalmente o disposto nos artigos 224.º e seguintes da Constituição, que definem o Ministério Público em termos incompatíveis com tal estado de coisas.

Competindo ao Ministério Público defender a legalidade e promover a realização do interesse público, não se compreende facilmente a constituição de representantes da Fazenda Pública, junto do tribunais, para defenderem os legítimos interesses desta (artigo 72.º). Não se vê que legítimos interesses existam para além do da defesa da legalidade e da realização do interesse público. Criar-se-á, além disso, uma opposição entre Administração e contribuinte que não deve existir no Estado de Direito democrático.

Já agora, perguntaremos porque têm de ser licenciados em direito os representantes da Fazenda Pública junto dos tribunais inferiores, e não junto dos tribunais superiores. A estabelecer-se uma distinção, deveria ser ao inverso.

Não nos parece particularmente digna de objecções a criação de tribunais especializados em matéria fiscal. Mais uma vez aqui entendemos que o legislador deveria ter exprimido as razões da sua opção. Contudo, aceitamo-la sem a discutir. A matéria do direito fiscal, ponto de encontro do direito privado e do direito público, oferece suficientes especialidades, suficiente riqueza e dificuldades de aplicação para que nos pareça aceitável a constituição de tribunais especializados. E (será este o argumento mais importante) a constituição de tais tribunais permitirá — deverá permitir — uma celeridade na administração da justiça que talvez fosse mais difícil se a matéria tributária fosse confiada aos tribunais comuns.

O que nos parece menos justificável é a criação de um corpo especial de juizes dos tribunais fiscais, com um processo de recrutamento específico, provas de aptidão para ingresso no Centro de Estudos Judiciários, e um órgão de gestão e disciplina específico, o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Isto é, seguramente, ir longe demais. Chega-se ao ponto de exigir aos juizes de direito que concorram aos tribunais fiscais a discussão de, pelo menos, um trabalho do candidato sobre matéria de direito tributário, com relevância para o respectivo contencioso. Exigir a licenciados em direito, que tiveram o direito fiscal no seu curriculum universitário, que são juizes, há pelo menos cinco anos e com classificação não

inferior a bom, provas de conhecimento do direito fiscal, como se este fosse matéria oculta aos seus conhecimentos normais, é pelo menos descabido, para não dizer humilhante. Poderíamos ver aqui o desejo de definir interesses próprios deste sector — possivelmente interesses da Administração — a prosseguir só por iniciados. A ideia de que o juiz também é um administrador, especialmente preparado, como são os administradores tributários.

Mais uma vez a ideia de que julgar também é administrar — presente iniludivelmente no n.º 3 do art. 11.º

Propondemos para ver aqui, sobretudo, mais um fenómeno da corporatização profissional, da construção, quantas vezes artificial, de domínios reservados, inacessíveis ao profano, mesmo que este seja um colega, permitidos só aos iniciados através de uma obra prima controlada pelos mestres.

Não vemos razão, portanto. Tribunais especializados para o julgamento de matérias fiscais, não nos parece incorrecto. Particular competência dos juízes *permitida* pela especialização dos tribunais, também parece certo. Juizes especiais, não. Corre-se o risco, aliás, de estes, apesar da tradicional imparcialidade e competência da magistratura portuguesa, virem a reflectir critérios administrativizantes, em prejuízo dos direitos e liberdades dos cidadãos.

13 — *Conclusão:*

Espera-se de mim, admito-o, uma conclusão sintética, um juízo global sobre a reforma dos tribunais fiscais. Julgo que o que poderia dizer, resulta do que expus anteriormente. Os últimos juízos, tal como as primeiras impressões, iludem. Gostaria que esta reforma legislativa fosse, como qualquer outra, julgada rigorosamente pela sua capacidade para promover a liberdade e a felicidade do povo português.