

## **O PROCEDIMENTO DE CORRECÇÃO DOS ERROS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA \***

### **Apresentação**

0. O presente trabalho tem em vista fornecer o substracto teórico que permita compreender o alcance de uma das mais recentes inovações do ordenamento tributário português: a introdução no CPPT, por via da Lei n.º 64-A/2008 de 31 de Dezembro, de um procedimento de correcção dos erros da Administração tributária. Utilizando as palavras do próprio legislador, este é um procedimento que “visa a reparação por meios simplificados de erros materiais ou manifestos da administração tributária ocorridos na concretização do procedimento tributário ou na tramitação do processo de execução fiscal”.

Trata-se de um tema de irrefutável importância, compreendendo-se facilmente que a permanência de actos praticados pela Administração tributária com base em erro é alvo de censura, não apenas do ponto de vista subjectivo — pois o carácter erróneo da actuação pode implicar a lesão de situações jurídicas merecedoras de tutela e protecção —, mas igualmente do ponto de vista objectivo — já que o ordenamento jurídico dificilmente poderá tolerar situações com um grau de desconformidade ou patologia que coloque em causa o seu equilíbrio material e a sua integridade contenciosa.

Procurar-se-á aqui estudar o procedimento em questão a partir das suas traves mestras ou dimensões essenciais, pelo que o *iter* analítico percorrerá sucessivamente os problemas do seu objecto (dimensão material – ponto I), da sua finalidade (dimensão teleológica – ponto II) e da sua tramitação (dimensão procedimental – ponto III).

### **I. Dimensão material (erros materiais ou manifestos)**

1. Na medida em que se trata de um meio procedimental que tem por finalidade corrigir “erros materiais ou manifestos”, será conveniente começar por indagar exactamente o que se deve entender por “erro” para estes efeitos, averiguando de seguida quais as modalidades que este poderá, em concreto, revestir.

1.1. Para tal, importa colocar em realce a estrutura básica do processo cognoscitivo que está na base da emanação de um acto por parte de um órgão administrativo. Particularmente, interessa destacar que após a interiorização dos factos e da realidade empírica, esse órgão vai, de acordo com as suas convicções e representações mentais, valorar esses factos, apenas após o que vai proceder à declaração de vontade mediante a qual o acto se corporiza. Ora, no decurso deste processo, duas hipóteses de patologia ou desconformidade podem suceder: (i) o agente decisor representa ou valora mal os factos em questão, emitindo uma declaração em conformidade com essa valoração; ou (ii) o agente decisor representa e valora bem os factos em questão, mas emite uma declaração de vontade dissonante ou discordante com essa valoração. No primeiro caso, como facilmente se percebe, o erro situa-se ao nível da própria formação da vontade, nada se passando de anormal, em princípio, com a

---

\* Texto originariamente publicado in *Scientia Juridica*, Tomo LVIII, n.º 319, 2009.

declaração dessa mesma vontade. Na verdade, esta última (a declaração), mais não é do que o reflexo daquilo que o agente perspectivou mentalmente, embora tal perspetivação possa ter sido feita de forma não adequada, por ignorância ou por falsa representação da realidade. Já no segundo, diversamente, o que se passa é que a vontade foi bem formada e enquadrada, mas no momento da sua formulação ou exteriorização o agente disse algo diverso do que pretendia na realidade dizer, introduzindo um factor de dissonância entre o que interiormente realizou e o que exteriormente manifestou.

1.2. A partir destas duas realidades, torna-se possível distinguir duas modalidades de erro a que a doutrina, tradicionalmente, reserva duas designações distintas e às quais o ordenamento dispensa tratamento jurídico também distinto: no primeiro caso — em que a vontade é mal formada e bem exteriorizada — fala-se em erro vício, na medida em que o erro consubstancia um vício na formação da vontade; no segundo caso — em que a vontade é bem formada, mas mal exteriorizada — fala-se em erro obstáculo, pois o erro resulta de uma divergência, já não ao nível da formação da vontade, mas ao nível da sua formulação (divergência entre a vontade e a declaração).

Embora na economia deste trabalho apenas a segunda modalidade nos interesse particularmente — tendo em vista o procedimento recentemente introduzido —, importa conhecer ambas, no sentido de captar os respectivos traços essenciais de regime e afastar zonas de nebulosidade conceitual.

Começemos pelo erro enquanto vício na formação da vontade.

2. Como dissemos, num primeiro sentido, o erro consiste numa situação patológica que interfere com a formação da vontade e, por isso, é genericamente definido como o erro em sentido próprio: a ignorância ou a falsa representação da realidade que interfere nos motivos determinantes da vontade subjacentes à realização de um acto jurídico. Significa isto que, se não tivesse ocorrido o erro, o agente em causa não teria emitido *aquela* declaração de vontade, sucedendo que muito provavelmente teria emitido outra ou, até, não teria emitido declaração de vontade alguma. De um modo geral, pode dizer-se que tal erro pode incidir ou ter por objecto as circunstâncias de facto subjacentes à tomada de decisão — caso em que se fala em erro de facto (*error facti*) — ou a interpretação ou a aplicação das normas jurídicas ajustáveis ao caso — caso em que se fala em erro de Direito (*error Iuris*).

2.1. De modo a contextualizar o discurso no âmbito tributário e apreender os contornos da realidade em questão, procuremos admitir alguns exemplos.

- Em primeiro lugar, podem referir-se os casos em que, logo no início do procedimento tributário, se procede a uma errónea qualificação tributária de determinada realidade. Pense-se, por exemplo, numa situação em que a Administração tributária qualifica determinado rendimento como sendo um salário quando na realidade ele deve ser configurado como uma pensão; ou quando o classifica como um rendimento comercial sendo mais adequada a caracterização como mais-valia.
- Um segundo grupo de situações que pode aqui ser trazido à evidência diz respeito às avaliações, que estão na base das denominadas

“erróneas quantificações”. Como se sabe, neste contexto, o acto avaliativo traduz-se na fixação do valor de bens ou direitos que constituem o objecto de um tributo, como um prédio urbano, uma quota, uma obra literária ou um direito de utilização de determinada parcela de domínio público. Aqui pode frequentemente suceder que determinado bem seja avaliado em 1000 quando o deveria ser, por exemplo, em 800 – basta pensar que a Administração tributária calculou o valor de rendas correspondentes a 12 meses, quando o deveria ter feito tendo por referência apenas 11, porque num determinado mês a renda não foi efectivamente paga nem colocada à disposição.

- Também ao nível dos benefícios fiscais a actuação administrativa pode estar eivada com erro. Na realidade, e em primeiro lugar, pode suceder que determinado benefício concedido tenha sido mal calculado, como será o que sucede quando se atribui uma majoração de 125% na dedução de determinado encargo (por exemplo, relacionado com a criação de empregos para jovens ou desempregados de longa duração<sup>1</sup>), devendo-o ter sido em 150%. Além disso, e em segundo lugar, pode acontecer que o órgão administrativo competente revogue determinada isenção no pressuposto de que o contribuinte deixou de ser considerado deficiente para efeitos fiscais, quando na verdade tal não sucedeu.
- A situação mais visível e porventura de mais fácil percepção será a do erro na liquidação, na medida em que o acto liquidatório se configura como o acto tributário por excelência, enquanto acto de quantificação em concreto da obrigação tributária. Neste caso, evidente se torna a existência de erro quando a Administração, por exemplo, pensa que deveria aplicar à matéria colectável a taxa de 0,9% quando na verdade deveria ter aplicado 0,8%.
- Por fim, e ainda no âmbito deste excursivo exemplificativo, pode ser feita alusão a um dos momentos mais “dolorosos”, do ponto de vista do contribuinte: a cobrança por via coerciva ou execução fiscal. Também neste âmbito o erro pode contaminar actos diversos e com relevância jurídico-tributária distinta. Pense-se, por um lado, no acto administrativo de deferimento de um pedido de pagamento da dívida tributária em prestações, mas no quadro do qual estas foram mal calculadas; ou ainda no acto de reversão do processo de execução fiscal contra um responsável subsidiário (v.g., um gerente ou administrador) relativamente ao qual os pressupostos da responsabilidade tributária por dívidas de outrem não se encontram verificados.

2.2. De modo a que possa ser valorado negativamente pelo ordenamento — por outras palavras: de modo a que possa ser considerado relevante e susceptível de anulação nos termos que adiante referiremos —, o erro há-de ser causal, o que significa que ele deve recair sobre motivos determinantes da vontade e não sobre circunstâncias casuais ou supérfluas que em nada mudariam a formulação do querer do agente. Neste sentido se diz que o erro

---

<sup>1</sup> Cfr., a título exemplificativo, art.º 19.º do EBF.

deve ser essencial, suficientemente grave para que rompa a relação lógica vontade  $\Rightarrow$  efeitos jurídicos e justificador da expulsão do acto em causa. Caso tal não suceda, estar-se-á perante um caso de mero erro accidental, o qual conduz a uma simples irregularidade procedimental.

3. Já enquanto divergência entre a vontade e a declaração, o erro pode ter na sua base uma de várias circunstâncias, o que leva a que, de um ponto de vista lógico e expositivo, se possam distinguir várias subespécies jurídicas distintas.

3.1. Desde logo, importa começar por apartar as situações de erro intelectual das situações de erro material. No primeiro grupo de casos, a divergência entre a vontade e a declaração deve-se a motivações interiores ou psíquicas de *formulação* dessa vontade — não da representação da realidade — como será o que sucede quando o agente administrativo atribui à declaração um significado distinto daquele que ela objectivamente tem ou deve ter (erro na declaração *stricto sensu*). Pense-se, por exemplo, na hipótese (pouco provável, cremos) em que o agente utiliza o termo liquidação, não no sentido técnico-jurídico de acto quantitativo da obrigação tributária, mas no sentido corrente impróprio de “pagamento”, notificando o contribuinte para proceder à “liquidação” da dívida no prazo de 30 dias. Nestes casos, o regime regra é o da anulabilidade e exigem-se dois requisitos fundamentais para que a declaração possa ser colocada em crise e solicitada a sua anulação [*rectius*: do respectivo acto]: a essencialidade do erro e o conhecimento (ou, pelo menos, o dever de não ignorância) dessa essencialidade por parte do contribuinte. Se o erro não for essencial, mas for irrelevante ou meramente fortuito, ou então tão patente que o contribuinte não o devesse ignorar, a declaração deve manter-se como foi emitida.

3.2. No segundo grupo de casos — que assume particular importância no contexto deste procedimento que aqui analisamos — a divergência situa-se ao nível externo e relaciona-se com a *operação material* de formulação ou exteriorização da vontade (erro material *lato sensu*). Nestas situações, o que acontece é que, não obstante a vontade do agente ter sido correctamente formada, sem qualquer anomalia ao nível da representação da realidade, verifica-se uma disfunção em relação à maneira como ele, em concreto, manifesta o seu querer. Ora, é precisamente realidades desta natureza que se tem em vista no contexto do procedimento agora introduzido quando é feita referência a reparação de erros materiais ou manifestos da administração. Três situações podem aqui ser enquadradas, dando origem a outras tantas espécies de erro material:

- situações de erro na execução, que podem resultar de uma má execução do acto de declaração, como por exemplo quando, formulando correctamente a vontade, se entrega coisa diversa da que se queria entregar (em vez de se entregar um cheque de reembolso, entrega-se uma carta);
- Situações de erro de cálculo, de contagem, de tradução ou de conversão, como por exemplo quando, querendo-se somar 31 dias mais 30 dias, se apresenta um resultado 60 e não de 61 dias; ou quando, procurando-se converter 20 000

escudos em Euros, se encontra o valor de 997 Euros e não de 99,7 Euros <sup>2</sup>;

- Situações de erro de escrita (erro material *stricto sensu*), quando se representa materialmente coisa diferente da que se queria representar. Este subtipo de erro é frequente e comum quando se utiliza a escrita para transmitir a declaração, escrevendo-se algo que não estaria na mente do autor e por isso se afirma que se trata de um vício que afecta a transcrição ou a reprodução do conteúdo de um acto, o que pode ser particularmente recorrente numa *Administração informatizada*. Pense-se, por hipótese, numa situação em que o agente administrativo notifica o contribuinte comunicando-lhe que a sua pretensão foi “diferida”, quando queria dizer que foi “deferida”; ou lhe diz que tem 600 dias para reclamar, quando queria dizer 60 dias; ou ainda quando se refere a um descendente do sujeito passivo com a idade de 60 anos, querendo dizer 6 anos.

Cabe referir que em nenhum destes casos, o erro diz respeito à interpretação ou aplicação de normas jurídicas ou à apreciação de matéria de facto ou realidades empíricas, pois se tal suceder, o que se verifica na verdade é um vício na formação da vontade nos termos supra apontados <sup>3</sup>.

De resto, em todas estas ocorrências, como temos repetidamente vindo a assinalar, verifica-se um erro na declaração, uma divergência entre a vontade formulada — em princípio *bem* formulada — e a vontade exteriorizada, justificando-se que o ordenamento jurídico não fique indiferente e encontre formas de reacção adequadas, sendo que neste particular a ideia a reter é a seguinte: se tal erro for manifesto, ostensível ou indiscutível, em princípio, trata-se de situações em que, mais do que procurar anular o acto praticado, será conveniente adequar a declaração emitida à efectiva vontade do órgão da Administração e às exigências do ordenamento, procedendo à sua correcção ou rectificação <sup>4</sup>. Já se o erro não for manifesto — porque, por exemplo, se exige um juízo valorativo ou uma operação de qualificação jurídica — e existirem dúvidas acerca da sua própria existência, então a via da anulação do acto será a mais adequada.

3.3. Um erro será manifesto, neste contexto, quando se apresente evidente, demonstrando-se sem recurso a complexos raciocínios jurídicos, expondo-se pela simples existência, como será o que acontece quando se trata de equívocos patentes com nomes, datas ou operações aritméticas <sup>5</sup>. A doutrina germânica refere-se aqui a erro evidente para o destinatário ou *erro*

---

<sup>2</sup> Cfr., a respeito, acórdão do *Bundesfinanzhof* alemão de 19.8.2008, IX R 71/07, disponível em <http://www.bundesfinanzhof.de/www/index3.html>.

<sup>3</sup> Assim, JAKOB, Wolfgang, *Abgabenordnung*, 4.ª edição, C.H. Beck, 2006, 214; ARNDT, Hans-Wolfgang e JENZEN, Holger, “*Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*”, cit., 310; LAMMERDING, J., “*Abgabenordnung und FGO*”, 15.ª edição, Erich Fleischer Vlg., Achim bei Bremen, 2005, 360.

<sup>4</sup> Esta é, aliás, a solução genérica prevista para os actos da Administração no art.º 148.º do CPA.

<sup>5</sup> Cfr., a respeito, BIRK, Dieter, *Steuerrecht I*, “*Allgemeines Steuerrecht*”, C.H. Beck, München, 1988, 150; ARNDT, Hans-Wolfgang e JENZEN, Holger, “*Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*”, cit., 310.

*mecânico (mecanisches Versehen)*,<sup>6</sup> podendo dizer-se que é reconhecido por um observador objectivo ao primeiro olhar (*von einem objektiven Betrachter auf den ersten Blick erkennbar ist*<sup>7</sup>). De um modo meramente tópico e com intenções meramente expositivas, considerem-se os seguintes exemplos, acrescentados aos que já acima apontamos:

- o contribuinte, apresentando uma matéria colectável de € 32 567 e sendo-lhe aplicada uma taxa de 12%, é-lhe notificado na liquidação um valor a pagar de € 39 008 e não de € 3908;
- No seguimento de um indeferimento de um pedido de reconhecimento de um benefício fiscal é comunicado ao contribuinte que começou a correr o prazo para este, querendo, apresentar “oposição à execução fiscal”, quando se queria dizer “recurso hierárquico”;
- Após a procedência da oposição à execução fiscal, em lugar de se comunicar ao contribuinte a extinção de tal processo, é-lhe comunicada a suspensão do mesmo.

Claro que o erro será aferido tendo em conta o próprio contexto do acto e as circunstâncias em que o mesmo se insere, devendo ser *sistematicamente* interpretado, não considerado isoladamente.

3.4. Importa referir que a fórmula utilizada pelo legislador português no número 1 do novo art.º 95.º-A do CPPT não parece ter sido a mais feliz, uma vez que ao referir “erros materiais ou manifestos”, inculca a ideia de que se trata de um sinónimo ou de uma alternativa. Contudo, sinónimo não é porque, como resulta do exposto, podem existir erros materiais que não sejam erros manifestos e erros manifestos que não sejam erros materiais; alternativa também não, na medida em que isso levaria a que *todos* os erros materiais e *todos* os erros manifestos aqui fossem considerados, o que se afiguraria uma solução irrazoável. O que aqui se trata é de abarcar apenas e exactamente os erros materiais e manifestos. Por conseguinte, em nossa opinião, a conjunção disjuntiva “ou” — que indicia uma opção ou alternativa — deveria ser retirada do enunciado.

3.5. Refira-se ainda que esses erros devem ser praticados pela Administração tributária e ocorrer no decurso de um procedimento tributário ou de um processo de execução fiscal e devem acarretar prejuízo para o sujeito passivo / contribuinte<sup>8</sup>. Significa isto que o procedimento em análise não versa sobre erros praticados pelo contribuinte e tem por referência um conceito amplo de acto tributário, abrangendo não apenas os actos de liquidação e equiparados (actos tributários em sentido estrito, *Steuerbescheid oder gleichgestellt*), como todos os restantes actos administrativos incidentes sobre questões tributárias (*allgemeine Steuerverwaltungsakt*)<sup>9</sup>. Por outras

---

<sup>6</sup> Cfr. SEER, Roman, in TIPKE/KRUISE, “*Steuerrecht*”, 18.ª edição, Otto Schmidt Vlg, Köln, 2005, 924; LAMMERDING, J., “*Abgabenordnung und FGO*”, cit., 360.

<sup>7</sup> Cfr. ARNDT, Hans-Wolfgang e JENZEN, Holger, “*Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*”, cit., 310.

<sup>8</sup> Cfr. art.ºs 95.º-A, n.º 1 e 95.º B, n.º 1, *in fine* do CPPT.

<sup>9</sup> Cfr. BIRK, Dieter, *Steuerrecht I*, cit., 152 e ss., em especial, 155; JAKOB, Wolfgang, *Abgabenordnung*, cit., 216 e ss.; ARNDT, Hans-Wolfgang e JENZEN, Holger, “*Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*”, cit., 304 e ss. V., ainda, LAMMERDING, J., “*Abgabenordnung und FGO*”, cit., 363.

palavras: o procedimento de correcção pode ser utilizado para corrigir quer actos liquidatórios (liquidações de IRS, de IRC, de IMI, de IVA, de taxas municipais, etc.), quer actos respeitantes a benefícios fiscais, a avaliações tributárias, a execuções fiscais ou a informações vinculativas entre outros.

Para além disso, e no que particularmente diz respeito ao prejuízo que o erro material possa causar, importa fixar a ideia de que se trata de um prejuízo em sentido amplo, abrangendo quer a perda em sentido financeiro (v.g., pagamento de tributo em montante superior ou reembolso em montante inferior ao devido), quer em sentido não financeiro (v.g., exigência de obrigações declarativas ou contabilísticas inadequadas ou a presença em acto ou reunião absurda).

## II. Dimensão teleológica (a reparação)

4. O procedimento em análise visa a reparação de tais erros materiais ostensivos, constituindo uma reacção do mundo do Direito à desconformidade em que a prática do acto viciado se consubstancia.

Contudo, a análise que aqui se leva a efeito deve ser juridicamente orientada e importa considerar que a reparação que se tem neste particular em vista materializa uma específica reacção do ordenamento jurídico que apenas faz sentido quando se está perante esta espécie de erro e não qualquer outra, de modo que interessa tematizar o conceito de “reparação” no quadro dos remédios que são dispensados para fazer frente a estas patologias.

4.1. Na verdade, e como se compreende, estando-se em presença de uma das formas mais *intrusivas* de actuação pública e estadual — a liquidação e a cobrança de tributos —, a reacção ao erro não pode deixar de ser enérgica e intensa, exigindo-se que o ordenamento jurídico-tributário consagre formas de apagar ou diminuir o impacto dos efeitos dos actos praticados com erro, não apenas permitindo ao agente administrativo que actuou erradamente corrigir ou revogar o seu acto, mas igualmente colocando ao dispor dos eventuais lesados os adequados meios de reacção graciosa e contenciosa e possibilitando-lhes a solicitação da reposição da situação jurídica e fáctica que existiria caso o acto em questão não tivesse sido praticado ou o tivesse sido de outro modo. Isto porque, por um lado, do ponto de vista objectivo, o ordenamento jurídico dificilmente poderá permitir a existência de actos desconformes na sua esfera de abrangência, valendo um princípio de constitucionalidade e de legalidade (material) da actuação administrativa; por outro lado, do ponto de vista subjectivo<sup>10</sup>, não pode ser esquecido que com a prática do acto viciado, a esfera jurídica de determinado contribuinte poderá ter ficado desfavoravelmente afectada, violando garantias constitucionais como a justiça na tributação, a tributação pela efectiva capacidade contributiva, ou a protecção da propriedade privada.

Contudo, mesmo valorizando-se estas considerações, é preciso ter em atenção outro factor: as legítimas expectativas e o princípio da segurança jurídica e protecção da confiança. É que, com a publicidade do acto viciado, este torna-se eficaz, produzindo efeitos, ainda que desfavoráveis insiste-se, e

---

<sup>10</sup> V., a respeito, AROSO de ALMEIDA, Mário, “Anulação de actos administrativos e relações jurídicas emergentes”, Almedina, Coimbra, 2002, 166 e ss.

devem ser tuteladas as expectativas que os destinatários depositaram no mesmo <sup>11</sup>. Por conseguinte, é na adequada ponderação ou concordância prática entre estes bens jurídicos fundamentais — legalidade material da actuação administrativa, justiça na tributação e segurança jurídica — que se deve procurar encontrar o equilíbrio no momento de atribuir consequências jurídicas desfavoráveis à prática de actos eivados com erro.

A solução reactiva será distinta em função do tipo de erro que se tem em vista, pelo que a melhor abordagem será a que parte da dicotomia erro-vício / erro-obstáculo acima traçada.

4.2. Nos casos de erro-vício – bem assim como nos casos de erro na declaração em sentido restrito –, a situação é de tal modo grave que a solução deve ser extrema, cominando-se como sanção desejável a expulsão do acto viciado do ordenamento.

De um modo geral, o mundo do Direito faculta dois remédios para solucionar situações deste género: a revogação e a anulação. Na pureza dos conceitos, a revogação consiste no acto administrativo mediante o qual o próprio autor ou um seu superior hierárquico afasta do ordenamento determinado acto com fundamento em inconveniência ou inoportunidade e com eficácia *ex nunc* (prospectiva). Trata-se, por conseguinte, de uma figura tipicamente pensada para situações em que ao agente administrativo é concedida pelo criador normativo uma margem decisória (legal) mais ou menos ampla, tradicionalmente designada por discricionariedade (*lato sensu*). Já a anulação consiste no acto administrativo ou jurisdicional mediante o qual se expulsa do ordenamento determinado acto com fundamento em ilegalidade e com eficácia *ex tunc* (retroactiva, determinando-se a restituição de tudo quanto haja sido prestado, como o tributo já indevidamente pago ou a garantia já indevidamente prestada). Aqui, já se está no campo das patologias do acto, pelo que, em rigor, os casos de erro deveriam ser apenas aqui inseridos e tratados. Contudo, no quadro do ordenamento português a linearidade conceitual referida não é adoptada, seja pela doutrina, seja pela jurisprudência, seja pelo próprio legislador. Na verdade, além de se prever a possibilidade de revogação por parte de um Tribunal — o que contraria a ideia de que apenas deveria ser efectuada no domínio procedimental, pelo autor do acto ou pelo seu superior —, prevê-se igualmente a possibilidade de revogação com fundamento em ilegalidade (revogação anulatória). Além disso, concebe-se que a revogação, nesta última modalidade, possa ter eficácia desde a entrada em vigor do acto revogado, equiparando-se os seus contornos jurídicos aos da anulação propriamente dita <sup>12 13</sup>.

---

<sup>11</sup> Assim, ARNDT, Hans-Wolfgang e JENZEN, Holger, “*Grundzüge des Allgemeinen Steuer- und Abgabenrechts*”, cit., 303.

<sup>12</sup> Por aqui se vê também que não é de aplicar o critério da *Abgabenordnung* alemã de acordo com o qual a anulação (*Rücknahme*) tem por objecto actos inválidos e a revogação (*Widerruf*) actos válidos. Cfr., a propósito, BIRK, Dieter, *Steuerrecht I*, cit., 152 e ss.

<sup>13</sup> Com vista à anulação ou revogação dos actos viciados com erro, o ordenamento tributário prevê diversos meios impugnatórios, que se distinguem em função do acto impugnado e da entidade competente para decidir. Desde logo, se o erro diz respeito um acto de liquidação (acto tributário *stricto sensu*), prevê-se a sindicância administrativa por via da reclamação graciosa dirigida ao Dirigente do órgão periférico regional (Director distrital de finanças), que visa precisamente a respectiva anulação com fundamento em qualquer ilegalidade (art.ºs 68.º e ss e 99.º do CPPT). Com o mesmo objectivo e fundamento, mas com a apreciação a ser efectuada pelo próprio autor do acto,



Importa sublinhar que, na prática, o vício na formação da vontade não adquire, só por si, autonomia significativa a não ser numa situação: na prática de actos discricionários. Isto porque, estando-se em presença de actos vinculados, a vontade da Administração, e conseqüentemente a sua formação, é irrelevante, apenas se considerando relevante a conformidade ou desconformidade do acto com a lei. Vale isto por dizer que, no caso de actos vinculados, a emanção de um acto viciado com erro equivale à prática de uma ilegalidade <sup>14</sup>.

4.3. Se nos casos até aqui referidos, a gravidade da situação é de tal modo evidente que se justifica a expulsão do acto viciado do ordenamento jurídico, mediante as adequadas formas de revogação ou de anulação, já nos casos de erro material manifesto, no sentido apontado, parece não se justificar uma reacção tão intensa, considerando-se que poderá não se justificar a consagração jurídica de consequências invalidantes <sup>15</sup>, bastando tão somente que o erro seja reparado. Considera-se que aqui se está em face de uma simples preterição de formalidade legal *não essencial* <sup>16</sup>.

É pois neste sentido que o legislador introduziu o novo procedimento, com o qual visa a reparação de erros materiais ou manifestos da administração tributária. Reparação, para estes efeitos, não poderá deixar de significar rectificação ou correcção, no sentido de adequação da declaração emitida à efectiva vontade da Administração, pelo que o acto que enferma deste tipo de erro continua no ordenamento, apenas sendo corrigido para o rumo que deveria ter tido inicialmente. Quer isto dizer que reparação não pode significar anulação ou revogação (anulatória) do acto, até porque, se for esta a intenção do contribuinte, o procedimento ou processo a lançar mão deverá ser outro. Neste sentido, prescreve-se: “caso o fundamento do pedido seja a ilegalidade

---

existe o pedido de revisão dos actos tributários (art.º 78.º da LGT). Se porventura o erro disser respeito a um acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos (recurso a indícios ou presunções), o controlo administrativo deverá ser feito através da apresentação de um pedido de revisão nesse sentido (com a indicação de um perito e a eventual solicitação da nomeação de um perito independente - art.º s 91.º e 92.º da LGT). Ainda no âmbito administrativo, pode referir-se os casos em que o erro fere um acto administrativo em matéria tributária relativo a benefícios fiscais (v.g., revogação de uma isenção, indeferimento de um pedido de reconhecimento de isenção, concessão de uma isenção parcial), ocorrência que justifica a utilização de um recurso hierárquico dirigido, em regra, ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto (art.ºs 66.º e 67.º do CPPT).

Já no domínio jurisdicional (contencioso tributário), o acto praticado com base em erro-vício pode ser retirado do ordenamento jurídico, por via da sua anulação, mediante a utilização, por exemplo, do processo de impugnação judicial (que tem por objecto actos de liquidação ou equiparáveis - art.º s 99.º e ss. do CPPT), da acção administrativa especial (quando estiver em causa um acto administrativo em matéria tributária que não comporte a apreciação de um acto de liquidação, v.g., um acto relativo a benefícios fiscais - art.º s 191.º e 46.º e ss. do CPTA, *ex vi* art.º 97.º, n.º 2 do CPPT), da oposição à execução fiscal (por exemplo, numa situação de ilegitimidade da pessoa citada ou erro sobre a pessoa do destinatário / citado / executado) ou ainda da reclamação dos actos do órgão de execução (quando estiver em causa, entre outros, um acto de indeferimento de um pedido de pagamento em prestações em sede de execução fiscal - art.º s 276.º e ss. do CPPT).

<sup>14</sup> V., a respeito, CAUPERS, João, “Introdução ao Direito administrativo”, 8.ª edição, Âncora editora, Lisboa, 2005, 207-208.

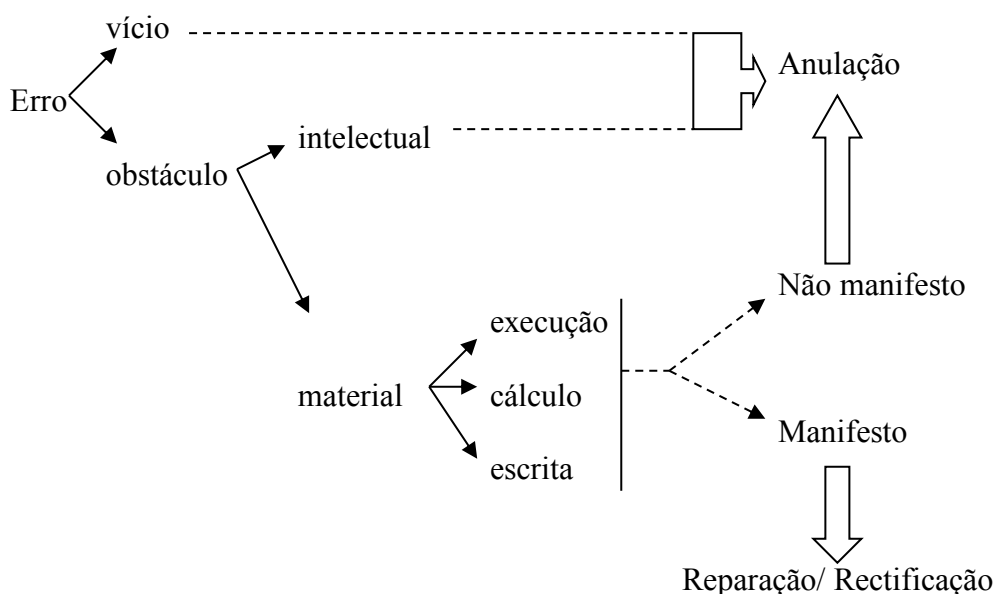
<sup>15</sup> V. PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A., ORTEGA ÁLVAREZ, L. “Manual de Derecho administrativo”, I, 4.ª edição, Ariel Derecho, 1996, 595.

<sup>16</sup> Assim acórdão do STA de 22 de Setembro de 2004, disponível em <http://www.dgsi.pt>. (descritores: IVA; fixação da matéria colectável; comissão de revisão do imposto; director distrital de finanças; preterição de formalidade; rectificação).

da liquidação, a inexigibilidade da dívida ou outro fundamento para o qual a lei preveja meio processual próprio, deve o contribuinte ser convidado a substituir o procedimento pelo meio adequado”, até porque a instauração deste procedimento de correção não prejudica a utilização no prazo legal de qualquer meio procedimental ou processual que tenha por objecto a ilegalidade da liquidação ou a exigibilidade da dívida <sup>17</sup>.

Por outro lado, deve entender-se que nos casos em que o erro material não é manifesto — porque não evidente, ou existem dúvidas acerca da sua existência ou contornos jurídicos — a via mais adequada de reacção continua a ser anulação ou a revogação, a pedido ou oficiosamente <sup>18</sup>.

Em resumo, e de um modo esquemático:



### III. Dimensão procedimental (a reparação por meios simplificados)

5. Atendendo agora a aspectos mais formais relacionados com o procedimento em análise, debrucemo-nos sobre a dimensão adjectiva do mesmo e o modo como ele foi desenhado pelas normas recentemente introduzidas.

No que particularmente concerne à legitimidade, este é um procedimento de iniciativa não administrativa e em relação ao qual vale o princípio do dispositivo ou da disponibilidade, na medida em que quem o pode desencadear são os sujeitos passivos de quaisquer relações tributárias ou os titulares de qualquer interesse legítimo, como um sócio, um gerente, um administrador, um cônjuge, um representante, etc. <sup>19</sup>. Contudo, e compreensivelmente, não se trata de qualquer sujeito passivo ou interessado – exige-se que se esteja perante uma pessoa ou entidade que tenha sido prejudicada, o que significa que deve existir um nexo de causalidade entre determinado acto praticado com erro e um prejuízo concreto verificado na também concreta esfera jurídica de determinado sujeito ou interessado. Fora deste

<sup>17</sup> Cfr. art.ºs 95.º-C, n.º 5 e 95.º-A, n.º 4 do CPPT.

<sup>18</sup> Problemática será a questão de saber se a Administração tributária dispõe do poder de revisão oficiosa nos casos em que o contribuinte desconhece, ou não deve conhecer, o erro. É que, em tais casos, ele confia nos efeitos produzidos acto viciado, devendo essa confiança ser tutelada (princípio da protecção da confiança). V., a respeito, BIRK, Dieter, *Steuerrecht I*, cit., 151.

<sup>19</sup> V. art.º 95.º-B, n.º 1 do CPPT.

procedimento ficam, portanto, os meros interesses genéricos de rectidão ou de transparência da actuação administrativa.

Assim sendo, trata-se de um procedimento voluntário e não obrigatório (*rectius*: de iniciativa obrigatória), pois se o sujeito tem conhecimento do erro material e se conforma com ele, entende-se que decidiu arcar com as consequências da actuação errónea, seja porque o erro, mesmo sendo manifesto e causal, o não prejudica de tal modo que justifique uma actuação administrativa correctora, seja porque o erro não é causal mas meramente accidental, tornando-se, por essa via irrelevante.

Importa referir que a reparação (correção) deverá ser feita de modo simplificado, dando seguimento neste particular às exigências do princípio basilar da celeridade procedimental<sup>20</sup>. Na verdade, além de se mencionar que este procedimento é caracterizado pela dispensa de formalidades essenciais e simplicidade de termos<sup>21</sup>, prescreve-se que o respectivo pedido deverá ser deduzido no prazo de 10 dias posteriores ao conhecimento efectivo pelo contribuinte do acto lesivo em causa<sup>22</sup>. Além disso, pode caracterizar-se como sendo um procedimento “urgente”, pois a instrução é efectuada sumariamente e com prioridade em relação a outros procedimentos, o prazo máximo de decisão é de 15 dias (contados da recepção do pedido do contribuinte), dispensa-se o exercício do direito de audição em caso de indeferimento e a decisão pode ser notificada presencialmente<sup>23</sup>. Naturalmente que, tratando-se de prazos procedimentais (extra-processuais), devem ser contado de modo contínuo<sup>24</sup>.

Já no que respeita à forma, esse pedido pode ser apresentado verbalmente ou por escrito, embora neste último caso deverá reduzido a escrito pelo serviço da administração tributária que o tiver recebido<sup>25</sup>, e o poder decisório está nas mãos do dirigente máximo do serviço ou de funcionário qualificado no qual haja sido delegado esse poder<sup>26</sup>.

Antes de concluir, pode ainda aqui ser feita referência a um problema decorrente do concreto regime normativo introduzido e que pode levantar dúvidas quanto à respectiva constitucionalidade: trata-se de saber se a dispensa do exercício do direito de audição em caso de indeferimento da pretensão do contribuinte não colide com a garantia constitucionalmente prevista de participação nas decisões desfavoráveis que ao mesmo digam respeito. A este propósito, cumpre dizer que a solução encontrada pode ser sustentada numa interpretação harmoniosa de dois princípios conflituantes: por um lado, o já referido princípio da participação — que se efectiva, entre outras formas legalmente previstas, no direito de audição do contribuinte antes da decisão que o afecte negativamente — e, por outro lado, o princípio da celeridade — de acordo com o qual as questões jurídicas devem ser decididas em tempo útil. A ponderação (concordância prática) entre as exigências decorrentes de ambos os princípios pode admitir que o primeiro possa ser interpretado restritivamente em ordem a assegurar alguma efectividade ao segundo, pelo que, ao menos em teoria, a solução consagrada pode ser aceitável.

---

<sup>20</sup> A respeito de tal princípio, cfr. o nosso “Lições de procedimento e de processo tributário”, 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra editora, Coimbra, 2008.

<sup>21</sup> V. art.º 95.º-A, n.º 3 do CPPT.

<sup>22</sup> V. art.º 95.º-B, n.º 2 do CPPT.

<sup>23</sup> Cfr. art.º 95.º-C, n.ºs 3, 4, 6 e 7 do CPPT.

<sup>24</sup> V. art.º 57.º, n.º 3 da LGT. Cfr., ainda, o nosso “Lições de procedimento e de processo tributário”, cit.,

<sup>25</sup> Cfr. art.º 95.º-B, n.ºs 3 e 4 do CPPT.

<sup>26</sup> Cfr. art.º 95.º-C, n.º 1 do CPPT.

6. Respeitando-se o prazo decisório acima referido (15 dias), pode dar-se uma de duas possibilidades:

(i) por um lado, pode haver deferimento da pretensão apresentada pelo contribuinte, caso em que o acto questionado será corrigido com efeitos retroactivos, valendo o acto desde a sua prática com o sentido efectivamente querido pelo seu autor. Mas, como alerta o STA, “não há que praticar um novo acto, uma vez que aquele (...) não enferma de vício invalidante, carecendo, apenas, de rectificação, de modo a que desapareça dos seus termos o evidente desvio entre a vontade do autor e a expressão verbal em que a revelou”<sup>27</sup>. Do mesmo modo, sob pena de se encobrirem situações menos líquidas e transparentes, a pretexto de efectuar uma reparação ou correcção, não deve a Administração tributária encobrir verdadeiras alterações do conteúdo dos actos, devendo-se exigir que o acto rectificativo deva ter conteúdo idêntico ou similar ao do acto rectificado (embora, como se compreende, não necessariamente *igual* conteúdo)<sup>28</sup>.

(ii) Por outro lado, pode haver indeferimento do pedido e o acto em questão permanece intocado no ordenamento jurídico.

Na hipótese de silêncio, o pedido considerar-se-á tacitamente indeferido, por aplicação das regras gerais constantes da LGT<sup>29</sup>.

7. Enfim, este procedimento alarga o arsenal garantístico ao dispor dos contribuintes, embora não se possa dizer que constitui um alargamento significativo. Na verdade, o seu âmbito de aplicação, não sendo residual, é francamente reduzido na medida em que nem abrange todos os tipos de erro — nem os mais frequentes —, nem apresenta um alcance temporal alargado, em vista do reduzido prazo que o interessado tem para dele lançar mão. Em resumo, pode dizer-se que são mais as normas introduzidas do que a relevância acrescida, algo que, contudo, não supreende numa época de *turbolegiferação* e de inflação normadora.

---

<sup>27</sup> V. acórdão do STA de 22 de Setembro de 2004, cit. Acerca da distinção entre correcção e conversão em referência às normas da *Abgabenordnung* alemã, v. BIRK, Dieter, *Steuerrecht I*, cit., 150.

<sup>28</sup> V. PAREJO ALFONSO, L., JIMÉNEZ-BLANCO, A., ORTEGA ÁLVAREZ, L. “*Manual de Derecho administrativo*”, cit., 595.

<sup>29</sup> Cfr. art.º 57.º, n.º 5 da LGT.