

1. O REGIME DAS INVALIDADES E DA REVOGAÇÃO NO NOVO CPA E O SEU IMPACTO NO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

HUGO FLORES DA SILVA



C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O REGIME DAS INVALIDADES E DA REVOGAÇÃO NO NOVO CPA E O SEU IMPACTO NO PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

Hugo Flores da Silva*

1. Enquadramento temático e abordagem expositiva; **2.** Consideração prévia: será prematuro falar na aplicação das normas de procedimento administrativo, na redação que lhes foi dada pela Reforma de 2015, ao contencioso tributário?; **3.** A aplicação subsidiária das normas de procedimento administrativo no âmbito do procedimento tributário; **4.** Questões prévias; **4.1.** Aproximação ao conceito de ato tributário; **4.2.** Delimitação dos conceitos de revogação e anulação; **5.** O regime de controlo substantivo da validade dos atos tributários; **5.1.** Aproximação ao conceito de invalidade tributária; **5.2.** Os regimes de invalidade dos atos tributários; **5.2.1.** O regime da nulidade; **5.2.2.** O regime da anulabilidade; **5.3.** Alguns “casos difíceis” na aplicação do regime de controlo da validade dos atos tributários; **5.4.** Os meios de controlo da validade dos atos tributários; **6.** Síntese conclusiva.

Vídeo.

1. Enquadramento temático e abordagem expositiva

O presente artigo tem por objeto o estudo do impacto da reforma do Código do Procedimento Administrativo (CPA) no âmbito do procedimento tributário, no que concretamente respeita ao regime da invalidade dos atos tributários. Esta reforma foi, no essencial, produzida por via do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, o qual, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, aprovou o “novo” CPA. Por facilidade expositiva, este complexo de alterações normativas será, abreviadamente designado por Reforma de 2015. A avaliação do impacto de tal reforma no procedimento tributário resultará, necessariamente, da delimitação do âmbito de aplicação das normas do CPA no domínio tributário a fim de apurar se as alterações neles introduzidas se refletem, e em caso afirmativo, de que forma se refletem, neste último domínio.

O propósito de analisar o impacto provocado no contencioso tributário pelas alterações introduzidas ao regime das invalidades disciplinado no CPA será por nós assumido por referência ao regime de controlo dos atos tributários. Neste sentido, desdobraremos a nossa exposição em torno de dois grandes tópicos de análise:

- (i) O regime substantivo de controlo da validade dos atos tributários; e
- (ii) O regime adjetivo de controlo da validade dos atos tributários.

* Assistente Convidado, Escola de Direito da Universidade do Minho



2. Consideração prévia: será prematuro falar na aplicação das normas de procedimento administrativo, na redação que lhes foi dada pela Reforma de 2015, ao contencioso tributário?

Antes de avançarmos, uma questão deve, porém, ser colocada: deverão as normas do Código de Procedimento Administrativo considerar-se imediatamente aplicáveis no âmbito do procedimento e processo tributário com a redação que lhes foi conferida pela Reforma de 2015?

Embora constitua o objeto da nossa análise, poderá assumir-se prematuro falar numa aplicação das normas de procedimento administrativo, na redação que lhes foi dada pela Reforma de 2015¹, no âmbito do Direito Tributário. Assim, porquanto guardamos sérias reservas quanto à conformidade constitucional da convocação de tais normas no âmbito do procedimento e processo tributário.

A questão será, quanto a nós, legítima, face à vigência do princípio da legalidade², o qual, entre outras consequências, estabelece que a disciplina legal da matéria relativa às “garantias dos contribuintes” constitui exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo³. Conforme tivemos oportunidade de referir *supra*, ao abrigo da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, o Governo aprovou, por via do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, o “novo” CPA. Sucede, porém, que da análise do sentido e extensão da referida Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, não se extrai qualquer autorização ao Governo para legislar em matéria relativa às garantias dos contribuintes. Na ausência de tal autorização, e não sendo de ignorar que as normas do CPA supletivamente aplicadas no procedimento tributário⁴ integram o conceito de “garantias dos contribuintes”, dúvidas se levantam quanto à conformidade constitucional da interpretação segundo a qual as normas de procedimento administrativo, na sua atual redação, serão aplicáveis no âmbito do procedimento tributário. De facto, tendo as alterações ao CPA sido promovidas pelo Governo sem que estivesse munido de uma autorização legislativa relativamente à matéria das garantias dos contribuintes, a interpretação segundo a qual as mesmas devam considerar-se aplicáveis no procedimento tributário será suscetível de constituir uma inconstitucionalidade orgânica e formal.

Não o perdendo de vista, avançaremos na nossa análise independentemente da posição assumida quanto a tal problema.

¹ Em rigor, e pela mesma ordem de razões, tal observação valerá para a convocação da aplicação das normas do CPTA no âmbito do processo tributário.

² Para superiores desenvolvimentos sobre o princípio, entre outros, cfr. DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2014; e TIPKE, Klaus, LANG, Joachim, *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Vol. 01, tradução: Luiz Dória Furquim, Sérgio António Fabris Editor, 2008, páginas 235 e seguintes.

³ Cfr. n.º 2 do artigo 103.º e al. i) do n.º 1 do artigo 165.º, ambos da CRP.

⁴ Cfr. al. c) do artigo 2.º da LGT e al. d) do artigo 2.º, do CPPT



3. A aplicação subsidiária das normas de procedimento administrativo no âmbito do procedimento tributário

Não desconsiderando as respetivas especificidades, a atividade desenvolvida pela Administração Tributária (AT) tende a não se diferenciar do ponto de vista substancial daquela que é levada a efeito pela Administração Pública (AP), verificando-se uma grande proximidade entre os quadros *princípios* e jurídico-normativos enformadores da atividade de prossecução do interesse público pela via da produção de bens públicos e semipúblicos dirigidos a esse efeito; e da atividade de prossecução do interesse público pela via da arrecadação de receita de natureza tributária, com o propósito de ver satisfeitas as necessidades financeiras originadas por aquela primeira atividade. A proximidade entre estes dois domínios do Direito originou, aliás, uma cisão doutrinal entre aqueles que defendem e os que rejeitam a sua autonomia⁵. Independentemente da posição assumida a este respeito, não se poderá negligenciar a proximidade entre um e outro ramo do Direito, nem a possibilidade de as soluções jurídicas adotadas num serem aproveitadas no outro. O legislador tributário, não ignorando esta realidade, procurou enformar os quadros jurídico-normativos tributários em atenção às respetivas especificidades, regulando as matérias que, em face da sua natureza, reclamassem uma disciplina própria e específica, e convocando a aplicação do Direito administrativo no complexo de matérias que, em face da sua natureza, não exigissem uma disciplina autonomizada⁶. Porquanto as alterações normativas produzidas no contexto do procedimento e processo administrativo terão a virtualidade de se repercutir sobre o procedimento e processo tributário, aquando da promoção de uma alteração normativa no âmbito daquele primeiro domínio, o legislador não deverá perder de vista o reflexo que essas alterações serão suscetíveis de produzir no domínio tributário e a necessidade de articular as respetivas soluções⁷.

⁵ Com efeito, se alguns autores assumem o Direito Fiscal como um ramo de Direito autónomo – entre outros, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, *A determinação administrativa da matéria colectável*, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 730, Ministério das Finanças, abril/junho, 1993, página 43; TEIXEIRA, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 1991, página 30 –, outros há, contudo, que o assumem como um sector especial do Direito administrativo – entre outros, cfr. CORTE-REAL, Carlos Pamplona, *Curso de Direito Fiscal*, Volume I, in *Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 124, Ministério das Finanças, Lisboa, 1981, páginas 31 e seguintes. Por sua vez, CASALTA NABAIS, embora admita a sua autonomia científica, sustenta que o Direito Fiscal continua a inserir-se, como um ramo especial, no Direito administrativo – cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2015, páginas 90 e seguintes. Ainda sobre a questão, por referência à adoção do conceito de relação jurídica no âmbito destes ramos do Direito, cfr. o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização da Relação Jurídica Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, páginas 94 e seguintes.

⁶ A exigência de tutela jurisdicional efetiva reclamada pelo artigo 20.º da Constituição de República Portuguesa (CRP) e o cumprimento do disposto no n.º 4 do artigo 268.º da CRP são, no que respeita ao âmbito tributário, garantidos através da articulação dos meios especificamente previstos nas normas de contencioso tributário e dos meios de contencioso administrativo cuja aplicação é naquele âmbito reclamada. Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 71, setembro/outubro, 2008, páginas 23 e 24.

⁷ A este propósito, importa salientar uma questão que, quanto a nós, é reveladora de uma falta de cuidado do legislador aquando da articulação entre disposições de direito tributário e de direito administrativo. O n.º 2 do artigo 6.º do ETAF prevê, desde a sua entrada em vigor, que a alçada dos tribunais tributários corresponde a um quarto da que se encontra fixada para os tribunais judiciais de 1.ª instância. No entanto, a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, a Lei do Orçamento do Estado para 2015 (LOE15), promoveu uma alteração legislativa na LGT, passando o seu artigo 105.º a determinar que a alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância, sem, no entanto, prever, expressamente, a revogação do n.º 2 do artigo 6.º do ETAF. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de outubro, ao rever o ETAF com o propósito de o adaptar às alterações introduzidas no CPTA,



No que concretamente respeita à aplicabilidade subsidiária das normas do procedimento administrativo no procedimento tributário, da articulação do disposto na al. c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária (LGT) e da al. d) do artigo 2.º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT), resulta que uma vez identificada uma omissão das normas tributárias no que respeita à disciplina de algum aspeto do procedimento tributário, a solução para o caso deverá ser procurada no âmbito das normas que disciplinam o procedimento administrativo. Logo por aqui resulta manifesto que as alterações produzidas nas normas do procedimento administrativo verão os seus efeitos repercutidos sobre o procedimento tributário, desde que a sua aplicação seja neste domínio convocada.

4. Questões prévias

4.1. Aproximação ao conceito de ato tributário

Assumido o objetivo de analisar a aplicação do atual regime de invalidades previsto no CPA ao procedimento tributário, e para que nos possamos pronunciar, convenientemente, sobre a tal temática, importará proceder, ainda que de forma telegráfica, a uma categorização operativa da tipologia de atos tributários em relação aos quais tais regimes poderão ser aplicados.

A este respeito, importa esclarecer que reconduzimos ao conceito de ato tributário qualquer ato produtor de efeitos jurídicos, de carácter individual e concreto, de aplicação de normas tributárias substantivas a um caso determinado. De entre os atos suscetíveis de serem reconduzidos a este conceito, importará distinguir:

(i) Os atos tributários em sentido estrito, quando os mesmos materializem a liquidação da obrigação fiscal; e

(ii) Os atos administrativos em matéria tributária, nos demais casos⁸.

deixou inalterada aquela disposição relativa à alçada dos tribunais tributários. Sobre a questão teve o Supremo Tribunal Administrativo oportunidade de se pronunciar no seguinte sentido: “a partir de 1 de Janeiro de 2015 o valor da alçada dos tribunais tributários encontra-se fixada em € 5.000,00 face à Lei nº 82-B/2014, de 31 de dezembro, que conferiu nova redacção ao art. 105º da LGT, no qual se passou a estabelecer que “A alçada dos tribunais tributários corresponde àquela que se encontra estabelecida para os tribunais judiciais de 1.ª instância” e à norma contida no nº 4 do art. 280º do CPPT, que passou a estabelecer que “Não cabe recurso das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância proferidas em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal quando o valor da causa não ultrapassar o valor da alçada fixada para os tribunais tributários de 1.ª instância”, não tendo as alterações introduzidas no ETAF pelo Dec.Lei nº 214-G/2015, de 2 de outubro, alterado tal matéria” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24.02.2016, proferido no âmbito do processo n.º 01291/15, disponível em www.dgsi.pt. Acompanhamos a posição do Tribunal quanto a esta questão. Não podemos, contudo, deixar de criticar a opção do legislador em disciplinar a matéria da alçada dos tribunais tributários na LGT – portanto, quanto a nós, fora do diploma adequado ao efeito, o ETAF –, e de não ter promovido a expressa revogação do n.º 2 do artigo 6.º do ETAF, apesar das várias oportunidades de que dispôs para o efeito.

⁸ Para mais desenvolvimentos relativamente ao conceito de ato tributário e respetiva categorização, entre outros, cfr. XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, páginas 25 e seguintes; FAVEIRO, Vítor António Duarte, *O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, páginas 664 e seguintes; ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 5.ª Edição, 2014, páginas 35 e seguintes;

Esta (breve) distinção assumir-se-á de grande relevância, uma vez que a o legislador – sem prejuízo de algumas particularidades que serão evidenciadas *infra* – consagrou mecanismos de natureza procedimental e processual tendencialmente distintos para os casos em que se pretenda sindicat a legalidade ou o mérito de atos tributários em sentido estrito ou atos administrativos em matéria tributária.

4.2. Delimitação dos conceitos de revogação e anulação

Antes de avançarmos com a nossa análise, importará proceder a uma delimitação concetual dos conceitos operativos de revogação e anulação, em virtude das novidades introduzidas no procedimento administrativo pela Reforma de 2015 a respeito dos respetivos regimes.

O conceito de revogação foi utilizado no âmbito do Direito administrativo com o propósito de identificar uma categoria de atos administrativos que assumia o objetivo de fazer cessar os efeitos de outro ato administrativo anterior. Tratar-se-ia, portanto, de um ato administrativo secundário, versando sobre certo caso individual e concreto disciplinado por um ato anterior, o ato primário. Esta categoria geral de revogação seria integrada por duas subcategorias:

(i) Revogação anulatória (ou *ex tunc*), com fundamento da ilegalidade do ato primário, tendo por objetivo destruir todos os efeitos de direito produzidos pelo ato revogado;

(ii) Revogação extintiva (*ex nunc*), com fundamento no mérito, conveniência ou oportunidade do ato revogado, tendo por objetivo fazer cessar para o futuro os efeitos do ato revogado, salvaguardando os efeitos produzidos entre o início da eficácia do ato revogado e o início da eficácia do ato revogatório⁹. Em conformidade, o CPA, na sua redação anterior à Reforma, disciplinava a revogação do ato administrativo partindo de uma distinção fundamental entre a revogação de atos válidos e a revogação dos atos inválidos¹⁰.

A Reforma de 2015 promoveu uma cisão concetual das subcategorias que integravam a categoria geral da revogação, promovendo a delimitação de duas categorias autónomas¹¹:

DOURADO, Ana Paula, *A Natureza Jurídica da Autoliquidação*, in Revista Jurídica, AAFDL, n.º 11 e 12, Jan./Jun., 1988, página 179 e seguintes; GONZÁLEZ, Eusebio, *The Administrative Procedure for Determining Tax Liability*, in International Tax Law, edition by Andrea Amatucci, Christoph Trzaskalik, Christoph Trzaskalik, Kluwer Law International, 2006, página 124.

⁹ Em geral, sobre os aspetos em análise, entre outros, cfr. CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, Almedina, páginas 531 e 532; SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra no ano letivo de 1977/78, Coimbra, 1978, página 125; CORREIA, J. M. Sérvulo, *Noções de Direito Administrativo*, Editora Danúbio, 1982, página 471 e seguintes; ALMEIDA, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., página 321. Para uma categorização alternativa dos conceitos, com base num critério subjetivo, cfr. FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português I, Introdução ao estudo da realidade tributária - teoria geral do direito fiscal*, Coimbra Editora, 1984, página 501. Na jurisprudência, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.06.1994, proferido no âmbito do Processo n.º 032909, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁰ Neste sentido, cfr. os artigos 141.º e seguintes do CPA, na sua redação anterior à Reforma.

¹¹ Neste sentido, cfr. 165.º do CPA na sua redação posterior à Reforma.

(i) A revogação, correspondendo ao “ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade”¹² e (ii) a anulação, correspondendo ao “ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade”¹³.

A revogação movimenta-se, portanto, no domínio do controlo do mérito dos atos administrativos e a anulação no domínio do controlo da sua validade.

As alterações legislativas descritas não encontram, porém, reflexo na LGT e no CPPT, diplomas que continuam a utilizar o conceito de revogação de forma indistinta, com o propósito de nele ver representados os atos administrativos em matéria tributária que têm por objeto a cessação dos efeitos de um ato tributário/ato administrativo em matéria tributária anterior, com fundamentos de validade ou de mérito¹⁴. Neste sentido, quando o legislador tributário refere a “revogação” de atos tributários (em sentido amplo), poderá ter em vista a anulação de atos com fundamento na sua invalidade, a revogação dos atos com suporte em fundamentos de mérito ou ambas.

No presente artigo, para efeitos expositivos, serão autonomizados os conceitos de anulação e de revogação, sendo os mesmos assumidos como atos de segundo grau que, respetivamente, são levados a efeito no âmbito do controlo da validade e do controlo do mérito dos atos tributários. Sem prejuízo de assumirmos como objeto da presente exposição o controlo da validade dos atos tributários, no apartado seguinte, promoveremos uma síntese expositiva do regime da revogação – portanto, do controlo dos atos válidos – à luz da redação que foi introduzida no CPA com a Reforma de 2015.

5. O regime de controlo substantivo da validade dos atos tributários

5.1. Aproximação ao conceito de invalidade tributária

O complexo de alterações que a Reforma de 2015 produziu no âmbito das normas de procedimento administrativo que disciplinam a matéria da invalidade dos atos administrativos tem um reflexo direto no âmbito do contencioso tributário, seja pelo facto de tais normas

¹² “A revogação é uma manifestação de administração ativa, que exprime o reconhecimento, fundado em critérios de mérito, conveniência ou oportunidade, de que a manutenção, para o futuro, da situação constituída pelo ato administrativo sob cujos efeitos a revogação vai atuar não se adequa às exigências que o interesse público estabelece. A revogação tem, assim, por fim adequar a situação existente a novas exigências, resultantes da mutabilidade do interesse público, fazendo, para isso, cessar os efeitos do ato anterior” – cfr. ALMEIDA, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., página 322.

¹³ “A anulação administrativa é uma manifestação de administração de controlo, que pressupõe a verificação da ilegalidade do ato sobre o qual ela vai projetar os seus efeitos e, portanto, a desconformidade da definição que aquele ato tinha introduzido com as exigências que o ordenamento jurídico lhe impunha” – cfr. ALMEIDA, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., página 323.

¹⁴ A este propósito, cfr., por ex., als., d) e e) do n.º 1 do artigo 54.º, al. c), do artigo 60.º, e n.º 16 do artigo 68.º, n.º 1 do artigo 79.º, todos da LGT; al. d) do n.º 1 do artigo 44.º, n.º 4, do artigo 66.º, artigo 112.º, e n.º 3 do artigo 208.º, todos do CPPT. Na jurisprudência, para uma análise da dualidade significativa do conceito de revogação, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.02.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 04480/11, disponível em www.dgsi.pt.

constituírem, em relação a ele, direito subsidiariamente aplicável, seja pelo facto de a sua aplicação ser por ele diretamente requisitada. Na verdade, o CPA poderá ser convocado quer quanto a aspetos substanciais do regime de invalidade, quer quanto a aspetos procedimentais. Pese embora o CPPT preveja – no artigo 102.º – regimes distintos para a impugnação dos atos tributários, conforme os mesmos sejam nulos ou anuláveis, face à ausência de normas tributárias que expressamente estabeleçam critérios jurídicos para a qualificação da invalidade daqueles atos, deverá ser aplicado subsidiariamente o disposto no CPA quanto a essa matéria¹⁵.

O ponto de partida para que nos possamos pronunciar sobre o regime das invalidades tributárias passará, desde logo, pela delimitação do conceito e sua confrontação com figuras que lhe são afins. A este propósito, deverão ser autonomizadas as categorias da existência, da validade e da eficácia jurídicas. Em todos estes casos, trata-se do cumprimento – ou não cumprimento – de condições impostas pela ordem jurídica para os atos tributários e para a produção dos efeitos que especificamente se lhes associam.

Para que certa realidade fatural possa qualificar-se como um ato tributário impõe-se que resultem cumpridas as exigências legalmente estabelecidas para a sua existência, verificando-se um problema da inexistência quando faltem os elementos constitutivos do ato tributário. Convocando a aplicação do disposto no n.º 2 do artigo 155.º do CPA – isto é, o regime respeitante aos requisitos de existência do ato administrativo – o ato tributário ter-se-á por existente quando corresponda a “uma decisão que identifique o autor e indique o destinatário, se for o caso, e o objeto a que se refere o seu conteúdo”¹⁶. Faltando tais elementos, poderá, quanto muito, registar-se uma mera aparência do ato. Assim a *inexistência* jurídica corresponde a uma imperfeição estrutural que condiciona drasticamente o plano dos efeitos, em termos tais que o ordenamento jurídico reage de uma forma particularmente grave, negando ao comportamento a relevância de ato jurídico¹⁷. Pese embora lhe possa ser aplicado o respetivo regime, a inexistência não se confunde com a invalidade. Não será, por isso, rigoroso afirmar que se trata de uma categoria mais grave de invalidade¹⁸, uma vez que só

¹⁵ “Não contém a legislação fiscal geral, a LGT e o CPPT, nem qualquer legislação fiscal especial específicas normas relativas à invalidade dos atos tributários. Pelo que são de aplicar a estes especiais atos administrativos as correspondentes normas do CPA” – cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., página 304. Na jurisprudência, neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.05.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 01644/13, de 17.10.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0187/12, de 19.09.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0686/12, de 21.09.2011, proferido no âmbito do processo n.º 063/11, de 25.05.11, proferido no âmbito do Processo n.º 091/11, disponíveis em www.dgsi.pt.

¹⁶ De acordo com AROSO DE ALMEIDA a citada disposição veio contribuir de forma decisiva para clarificar quais os elementos constitutivos do ato administrativo – cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª Edição, Almedina, 2016, páginas 262 e seguintes. Ainda sobre o problema da inexistência dos atos administrativos entre outros, cfr. CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, cit., páginas 465 e 466; e CORREIA, J. M. Sérvulo, *Noções de Direito Administrativo*, cit., páginas 350 e 351. O legislador tributário reconhece expressamente a figura da inexistência no n.º 1 do artigo 124.º do CPPT.

¹⁷ Cfr. LUCIANI, Fabrizio di, *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L'invalidità Amministrativa*, a cura di Vincenzo Verulli Irelli, Luca de Lucia, G. Giappichelli Editore, Torino, 2009, página 4.

¹⁸ Veja-se, a este propósito, os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16.10.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 07780/14, de 27.03.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 07360/14, de



podemos falar de atos inválidos quando se encontre cumprido o pressuposto da sua existência.

O ato tributário – uma vez que resultem cumpridos os respetivos pressupostos de existência – será válido quando cumpra os requisitos que a ordem jurídica estabelece para que possa produzir os efeitos jurídicos especificamente pretendidos pelo seu autor. Quando não cumpra tais prescrições normativas, o ato será emanado em desconformidade com a ordem jurídica e qualificar-se-á como *inválido*¹⁹, podendo, em consequência, ser sindicado administrativamente (perante a AT) ou jurisdicionalmente (perante os tribunais)²⁰. A invalidade do ato tributário corresponde, portanto, a uma consequência da sua desconformidade perante a ordem jurídica²¹. Embora o legislador tributário faça expressa referência ao conceito de “ilegalidade”²², deverá o conceito ser interpretado em termos amplos, no sentido de desconformidade jurídica, por referência a imperativos de natureza constitucional, internacional, de direito da União Europeia, legal, regulamentar, ou mesmo por referência a atos tributários anteriores (como será o caso de atos emanados em desconformidade com informações vinculativas que os precedam, ou em desconformidade com o teor de relatório de inspeção sancionado)²³. A este respeito, importa salientar que a invalidade poderá afetar os atos na sua integridade, ou em termos parciais. Quando se conclua pela invalidade parcial do ato, o ato será expurgado da sua parte inválida quando for divisível e será completamente removido da ordem jurídica quando não o for²⁴.

Finalmente, mesmo que se conclua pela sua existência e validade, o ato tributário poderá resultar impedido de produzir os específicos efeitos que, em abstrato, se lhe associariam, na hipótese de não ser revestido de uma específica configuração jurídica normativamente estabelecida como condição da produção dos respetivos efeitos²⁵. Trata-se, aqui, de aferir da

18.01.2005, proferido no âmbito do Processo n.º 00984/03, todos disponíveis em www.dgsi.pt, onde vem referido que a inexistência corresponde a “uma forma de invalidade mais grave do que a nulidade”.

¹⁹ Para uma categorização dos vícios dos atos tributários, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, páginas 115 e seguintes.

²⁰ Quanto ao conceito de invalidade, entre outros, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 32 e 33; ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 268 e seguintes; CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, cit., páginas 466 e seguintes; e CORREIA, J. M. Sérvulo, *Noções de Direito Administrativo*, cit., páginas 354 e seguintes.

²¹ Em determinados casos, tal desconformidade poderá dar origem a uma irregularidade. A irregularidade reporta-se a situações em que a ilegalidade do ato se revela de tal forma diminuta que não influi na consistência jurídica do ato. Sobre a questão, entre outros, cfr. SOARES, Rogério Ehrardt, *Interesse público, legalidade e mérito*, Atlântida, 1955, página 272 e seguintes; e CARVALHO, Raquel, *As Invalidades Contratuais nos Contratos Administrativos de Solicitação de Bens e Serviços*, Almedina, 2010, páginas 68 a 70.

²² Cfr. artigo 99.º do CPPT – o qual fornece uma lista exemplificativa, portanto, não excludente, dos fundamentos que poderão determinar a invalidade dos atos tributários.

²³ Neste sentido, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 33.

²⁴ A este respeito, a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo vai no sentido da divisibilidade dos atos tributários e consequente possibilidade de anulação parcial dos mesmos, salvo nos casos em que tal operação pressuponha uma nova liquidação, hipótese em que haverá lugar à anulação total dos atos, sob pena de o tribunal se imiscuir no exercício da função administrativa. Neste sentido, cfr., entre outros, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 27.11.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 079/13, de 10-04-2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0298/12, de 04.05.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 021/11, disponíveis em www.dgsi.pt.

²⁵ Em rigor, da invalidade do ato não decorre, de uma forma direta e imediata, a sua ineficácia – conforme analisaremos infra, ainda que inválido, o ato produzirá os seus efeitos, ainda que de uma forma precária, caso se encontre sujeito ao regime da anulabilidade. Não obstante, assumimos, para este efeito, uma noção

capacidade do ato para introduzir na ordem jurídica os efeitos pretendidos pelo respetivo autor²⁶, o que pressuporá a análise do cumprimento dos respetivos pressupostos de *eficácia*, como por exemplo a sua notificação ou publicação²⁷. Significa isto que um determinado ato tributário (ato tributário em sentido estrito ou ato administrativo em matéria tributária), pode existir e ser validamente emanado e nunca chegar a produzir os efeitos jurídicos pretendidos pelo autor, por lhe faltar uma qualquer condição de eficácia²⁸.

5.2. Os regimes de invalidade dos atos tributários

Uma vez apurada a invalidade dos atos tributários – em conformidade com o conceito delimitado supra –, poderão os mesmos ser reconduzidos a duas modalidades essenciais:

(i) O regime da nulidade; ou

(ii) O regime da anulabilidade^{29/30}.

5.2.1. O regime da nulidade

Em virtude da sua desconformidade jurídica os atos tributários poderão ser reconduzidos a um regime da nulidade, caso em que se verificará uma total inaptidão do ato para produzir os efeitos pretendidos pelo respetivo autor, independentemente da declaração, administrativa ou jurisdicional, dessa mesma nulidade³¹. Face à total improdução dos efeitos jurídicos pretendidos pelo autor, a declaração da nulidade do ato terá efeitos meramente declarativos.

restrita de ineficácia, desconsiderando, portanto, os casos em que a inaptidão para a produção de efeitos jurídicos decorre da desconformidade jurídica do ato com a ordem jurídica.

²⁶ Neste sentido, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., página 286.

²⁷ A este respeito, cfr. o n.º 6 do artigo 77.º da LGT e o artigo 36.º do CPPT.

²⁸ O que se refere adquire, aliás, fundamental importância quando considerado o regime de caducidade previsto – entre outros – no artigo 45.º da LGT, nos termos do qual “o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro”. Configurando a caducidade da liquidação como um direito do sujeito passivo, cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., página 340. Isto posto, ainda que o correspondente ato de liquidação seja emanado em absoluta conformidade com a ordem jurídica, uma vez que decorra o respetivo prazo de caducidade sem que o mesmo seja validamente notificado ao sujeito passivo, o pagamento do imposto deixará de ser exigível. Caso lhe venha a ser exigido tal pagamento no âmbito de uma execução fiscal, o sujeito passivo estará legitimado a deduzir oposição com fundamento no disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

²⁹ A invalidade corresponde a “uma situação jurídica que produz, automática ou potencialmente, efeitos jurídicos consistindo na denegação de eficácia do ato inválido. É em torno das modalidades desta denegação que se processa a distinção entre nulidade e anulabilidade” – cfr. CORREIA, J. M. Sérvulo, *Noções de Direito Administrativo*, cit., página 355. Para uma aproximação aos regimes, na jurisprudência, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 09.10.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00659/13.9BEAVR, disponível em www.dgsi.pt.

³⁰ “Un atto invalido si qualifica come nullo o annullabile, non tanto per la qualità del suo vizio (sanabile o insanabile, più grave o meno grave, ecc.) ma per il tipo di reazione che l’ordinamento prevede a fronte di quell’anomalia” – cfr. LUCIANI, Fabrizio di, *L’invalidità...*, cit., Torino, 2009, página 4.

³¹ Neste sentido, cfr. n.º 1 do artigo 162.º do CPA. Assim, sem prejuízo da salvaguarda da atribuição de efeitos jurídicos a situações de facto decorrentes de atos nulos associados ao decurso do tempo – cfr. n.º 3 do mesmo artigo.

No que respeita à legitimidade e à tempestividade para arguir a nulidade, poderá a mesma ser invocada por qualquer interessado a todo o tempo, podendo ser conhecida, também a todo o tempo, por qualquer autoridade e declarada pelos tribunais administrativos ou pelos órgãos administrativos competentes para a anulação³².

Aqui chegados, importará responder à seguinte questão: em que casos a invalidade do ato tributário dará origem à aplicação do regime da nulidade? A resposta mais rigorosa será: quando exista previsão legal que especificamente o determine³³.

Vejam os.

No que concretamente respeita às desconformidades jurídicas suscetíveis de conduzirem à nulidade dos atos tributários, a Reforma de 2015, não obstante manter, no essencial, as hipóteses previstas no artigo 133.º na sua redação anterior à Reforma³⁴, trouxe algumas novidades.

Desde logo, o n.º 1 do artigo 161.º do CPA passou a determinar que *“são nulos os atos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade”*, verificando-se, portanto, a eliminação da nulidade por falta dos elementos essenciais do ato (*nulidade por natureza*), exigindo que tal cominação resulte de uma expressa previsão legal tipificada nesse sentido³⁵.

³² Neste sentido, cfr. artigo 163.º do CPA. No que respeita à competência para a declaração da nulidade, verificou-se, com a Reforma de 2015, uma delimitação da competência para a declaração da nulidade, porquanto o n.º 2 do artigo 134.º do CPA na redação anterior à reforma previa a possibilidade de declaração da nulidade “por qualquer órgão administrativo ou por qualquer tribunal”.

³³ Neste sentido, cfr. n.º 1 do artigo 161.º do CPA. Como exemplos de normas avulsas que determinam a aplicação do regime da nulidade veja-se: o n.º 2 do artigo 8.º do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTL), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro; e o n.º 2 do artigo 4.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Locais (aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro).

³⁴ Assim, e sem prejuízo de alguns ajustamentos textuais, permanecem como causas de nulidade no artigo 161.º do CPA na sua atual redação, tal como sucedia com o revogado n.º 2 do artigo 133.º do CPA na versão anterior à reforma, as seguintes hipóteses: “os atos viciados de usurpação de poder”; “os atos estranhos às atribuições dos ministérios, ou das pessoas coletivas referidas no artigo 2.º, em que o seu autor se integre”; “os atos cujo objeto ou conteúdo seja impossível, ininteligível ou constitua ou seja determinado pela prática de um crime”; “os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental”; “os atos praticados sob coação física ou sob coação moral”; “os atos que careçam em absoluto de forma legal”; “as deliberações de órgãos colegiais tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quórum ou da maioria legalmente exigidos”; e “os atos que ofendam os casos julgados”. Para uma análise das hipóteses quando aplicadas no âmbito do direito tributário, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, páginas 328 e seguintes.

³⁵ Neste sentido, e criticando a anterior redação da norma, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 270 a 273. Ainda sobre a questão, cfr. LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo no Novo Código do Procedimento Administrativo: as alterações mais relevantes*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 286 e seguintes; e GONÇALVES, Pedro, *Algumas alterações e inovações “científicas” no novo Código do Procedimento Administrativo*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, Lisboa, 2016, páginas 55 a 56. Numa análise da problemática da referência aos “elementos essenciais” do ato administrativo do n.º 1 do artigo 133.º do CPA na redação anterior à Reforma de 2015, cfr. MATOS, André Salgado de, *Algumas observações críticas acerca dos actuais quadros legais e doutrinários da invalidade do acto administrativo*, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 82, julho/agosto, 2010, páginas 63 e seguintes.

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 161.º do CPA, que – no seguimento do teor do n.º 2 do artigo 133.º do CPA na sua redação anterior à Reforma – delimita um conjunto de situações em que a desconformidade jurídica dos atos é suscetível de produzir a sua nulidade, sem prejuízo da manutenção da grande maioria das categorias de atos nulos anteriormente prevista ou da sua ligeira modificação, consagrou algumas novidades a este respeito. Neste sentido, consideramos importante salientar, neste domínio, a previsão da nulidade nas seguintes situações:

i) *“Atos praticados com desvio de poder para fins de interesse privado”*.

As entidades públicas são instrumentalizadas pelo específico interesse público cuja prossecução é colocada ao seu encargo, residindo naquele a justificação da sua criação e existência, não sendo de admitir que os agentes ao seu serviço delas se socorram para a satisfação de interesses privados próprios ou de terceiros. Em consequência, o legislador cominou com a nulidade os atos administrativos que sejam praticados com afastamento aos fins de prossecução do interesse público que lhes devem estar subjacentes³⁶;

ii) *“Atos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes”*.

Trata-se de cominar com a nulidade os atos da Administração que tenham por objeto a certificação ou comprovação da existência jurídica de situações, qualidades ou direitos cujo conteúdo já se encontra definido e estabilizado na esfera jurídica do seu titular, nas situações em que se verifique uma divergência entre a verdade material e a verdade certificada ou comprovada. Com a previsão da sua nulidade, pretendeu o legislador obstar à produção do efeito preclusivo que se poderia associar à certificação de factos inverídicos ou inexistentes³⁷;

iii) *“Atos praticados, salvo em estado de necessidade, com preterição total do procedimento legalmente exigido”*;

Embora aos vícios de procedimento se associe, por regra, o regime da anulabilidade – e ao contrário do que vinha sendo a posição assumida pela jurisprudência – na Reforma de 2015, o legislador passou a prever a nulidade dos atos praticados com total preterição do procedimento legalmente exigido para a sua emissão³⁸.

iv) *“Atos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei”*³⁹.

A última novidade assinalada deverá merecer especial atenção da nossa parte em razão da especial relevância que poderá assumir no domínio tributário. Por regra⁴⁰, uma obrigação de

³⁶ Cfr. al. d) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. Sobre a questão e no sentido exposto, cfr. MARTINS, Licínio Lopes, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 294 e 295.

³⁷ Cfr. al. j) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. Sobre a questão e no sentido exposto, cfr. LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 295 a 297.

³⁸ Cfr. al. l) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. – sobre o referido regime, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 296 e 297.

³⁹ Cfr. al. k) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA.

pagamento emergente de um ato tributário ilegal será uma obrigação pecuniária não prevista na lei⁴¹. Torna-se, assim, legítimo equacionar se foi propósito do legislador instituir uma generalização da aplicação do regime da nulidade aos atos tributários ilegais. A simples consideração das consequências que tal hipótese comportaria ao nível do cumprimento dos princípios da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas⁴², leva-nos a indiciar não ter sido esta a intenção do legislador. Em alternativa à solução interpretativa exposta, deverá a disposição citada ser interpretada no sentido de cominar com a nulidade todos os atos que constituam obrigações pecuniárias sem que exista um suporte normativo de origem legal para o efeito⁴³ – ainda que, em determinados casos, em conformidade com a respetiva admissibilidade constitucional, possa a previsão legal que “autoriza” a cobrança do valor pecuniário em causa ser intermediada por atos normativos de valor *infralegal*⁴⁴.

⁴⁰ Pelo menos, sempre que se verifique uma desconformidade material entre as normas de incidência tributária e o ato tributário emanado ao abrigo das mesmas. Não será assim, porém, quando a ilegalidade do ato tributário resulte da preterição de formalidades necessárias à sua formação; ou quando a “ilegalidade” (amplamente concebida) do ato tributário resulte de desconformidade entre a lei e norma de valor superior (por exemplo, de valor constitucional). No primeiro caso, sem prejuízo do vício de que padeça o ato, a obrigação constituída poderá ter respaldo material na norma jurídica habilitante (norma de incidência tributária); no segundo, não existe uma desconformidade entre as normas de incidência e o ato tributário em causa, uma vez que a mesma emerge na relação estabelecida entre tal norma e outra, de valor superior.

⁴¹ Não assumimos, por princípio, uma posição constitutivista em relação ao ato tributário. No entanto, embora concebamos a constituição das obrigações de pagamento de imposto como o mero resultado da verificação das circunstâncias factológicas tipificadas na lei como aptas a produzir esse efeito, não ignoramos o efeito preclusivo que poderá associar-se aos atos tributários ilegais (isto é, à possibilidade de lhes ser associado um efeito constitutivo de obrigações de pagamento de imposto) – para mais desenvolvimento sobre a questão, cfr. XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza de Acto Tributário*, cit., páginas 529 e seguintes; e o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 122 e seguintes.

⁴² A este respeito, cfr. artigos 10.º e 11.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), aprovada pela Lei n.º 151/2015, de 11 de setembro; artigo 126.º do Tratado Sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE); e artigo 3.º do Tratado sobre Estabilidade, Coordenação e Governação na União Económica e Monetária (TECGUEM), de 2 de março de 2012.

⁴³ A norma em causa terá, em consequência, um sentido próximo do que resulta previsto na al. a) do n.º 2 do artigo 59.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais (RJAL), aprovado pela Lei n.º 75/2013, de 12 de setembro, nos termos do qual se prevê a nulidade das “deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que envolvam o exercício de poderes tributários ou determinem o lançamento de taxas ou mais-valias não previstas na lei”, e no n.º 2 do artigo 4.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Locais, nos termos do qual “são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que envolvam o exercício de poderes tributários, determinem o lançamento de taxas não previstas na lei ou que determinem ou autorizem a realização de despesas não permitidas por lei”. Em tais situações, a jurisprudência tem sido unânime em considerar que as disposições em causa determinam a nulidade das deliberações que impõe o seu lançamento e cobrança, mas já não dos atos tributários a que as mesmas deem origem. Entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0593/12, 10.01.2007, proferido no âmbito do processo n.º 459/06, de 09.11.2005, proferido no âmbito do processo n.º 669/05, de 16.11.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0736/05, disponíveis em www.dgsi.pt. Não obstante os referidos acórdãos terem por base disposições distintas das citadas supra, as normas consideradas naqueles autos correspondem-lhes, no essencial, embora resultem previstas em diplomas distintos.

⁴⁴ Neste sentido, cfr. LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 297 e 298. Sustentando a necessidade de uma previsão legal direta, cfr. MATOS, André Salgado de, *A invalidade do acto administrativo no projecto de revisão do CPA*, in *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 100, CEJUR, Braga, 2013, páginas 46 e seguintes

Neste contexto, importará, ainda, chamar a atenção para o afastamento da previsão da nulidade dos atos consequentes⁴⁵. Com efeito, a al. i) do n.º 2 do artigo 133.º do CPA na sua redação anterior à Reforma previa a nulidade dos “*atos consequentes de atos administrativos anteriormente anulados ou revogados*”, desde que não existissem “*contrainteressados com interesse legítimo na manutenção do ato consequente*”. Sucede, porém, que o CPA, na sua atual redação, deixou de prever a nulidade de tais atos no elenco do n.º 2 do artigo 161.º, prevendo, no entanto, no n.º 2 do artigo 172.º do CPA, que, em determinadas circunstâncias, os mesmos serão suscetíveis de anulação, reforma ou substituição sem dependência de prazo. Ora, tendo por base a redação do CPA anterior à Reforma, o Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se nos seguintes termos: “anulado o acto de segunda avaliação do prédio, é nulo, e não anulável, *ex vi* da alínea i) do n.º 2 do artigo 133.º do Código de Procedimento Administrativo, o acto subsequente de liquidação de Contribuição Autárquica incidente sobre aquele prédio”, pelo que “sendo o acto de liquidação nulo, há que declarar a nulidade do acto, e não anular o acto de liquidação”. Face à alteração normativa citada, tal jurisprudência deverá ser revista ao abrigo da nova redação do CPA, porquanto os atos consequentes deixam de ser nulos, passando, agora, a ser suscetíveis de anulação, embora sem dependência de prazo.

5.2.2. O regime da anulabilidade

No que respeita ao regime dos atos anuláveis, com a Reforma de 2015, o n.º 1 do artigo 163.º do novo CPA passou a determinar que “são anuláveis os atos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção”. A disposição citada, embora corresponda, no essencial, ao revogado artigo 135.º, desde logo mantendo a anulabilidade como o regime regra em matéria de invalidade, vem acentuar a possibilidade de anulação de atos administrativos com fundamento na violação de princípios. Embora não se lhe possa conceder natureza inovatória – porquanto, independentemente de tal previsão expressa, os atos praticados em violação dos princípios sempre seriam suscetíveis de ser cominados com tal consequência⁴⁶ –, não deixa de ser meritória a previsão expressa da invalidade associada à violação dos princípios, em simultâneo com o supramencionado reforço da sua densificação.

Trata-se de um regime de invalidade que determina que os atos que a ele resultem sujeitos serão aptos a produzir os seus efeitos tal como se fossem válidos, embora de forma precária, até que sejam destruídos com eficácia retroativa mediante uma decisão de anulação de natureza administrativa ou jurisdicional⁴⁷. No que respeita à legitimidade e tempestividade para a anulação do ato, poderá a mesma ser solicitada pelos interessados ou resultar de iniciativa administrativa, dentro dos prazos previstos para o efeito – aspetos melhor

⁴⁵ Para uma delimitação do conceito de “ato consequente”, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.01.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 040201ª, disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁶ Veja-se, a título de exemplo, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.06.1994, proferido no âmbito do Processo n.º 032909, disponível em www.dgsi.pt.

⁴⁷ Cfr. n.º 2 do artigo 163.º do CPA.

desenvolvidos *infra*⁴⁸. No regime da anulabilidade, a decisão sobre a manutenção, ou não, dos efeitos dos atos é colocada, portanto, sob a disposição das partes.

A Reforma de 2015 determinou, no n.º 5 do artigo 163.º do CPA, a consagração expressa do princípio do aproveitamento do ato. O legislador, no referido artigo, pretendendo acolher expressamente as posições jurisprudenciais firmadas sobre a matéria, determinou o afastamento do efeito anulatório dos atos anuláveis quando, alternativamente:

(i) “O conteúdo do ato anulável não possa ser outro, por o ato ser de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível”;

(ii) “O fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via”; ou

(iii) “Se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo”⁴⁹.

A aplicação do referido artigo aos atos tributários (amplamente concebidos) significará que, embora lhes possa ser imputável um qualquer vício, só será possível concluir pela respetiva invalidade, e consequente anulabilidade, se for possível despistar a aplicabilidade das referidas hipóteses de aproveitamento do ato⁵⁰. Sem prejuízo de a aplicabilidade do princípio do aproveitamento dos atos ser reconhecida no âmbito da jurisprudência tributária⁵¹, a sua convocação no domínio tributário deverá ser assumida com moderação e especial cuidado, sob pena de confluir numa autorização genérica de dispensa do cumprimento de formalidades,

⁴⁸ Cfr. n.ºs 3 e 4 do artigo 163.º e artigo 168.º do CPA. A este respeito, e sem prejuízo das regras impostas quanto à tempestividade dos meios impugnatórios, importa salientar que, independentemente do regime de invalidade a que se encontrem sujeitos, no caso dos atos tributários em sentido estrito, mediante a aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 78.º da LGT, poderão os mesmos ser revistos a todo o tempo, caso o tributo não tenha ainda sido pago.

⁴⁹ Trata-se, aqui, no essencial, do acolhimento do princípio da aproveitabilidade do ato administrativo. Sobre a questão, cfr. TERRINHA, Luís Heleno, *Procedimento jurídico-administrativo e aproveitamento do acto, Reflexões críticas sobre o art. 163.º, n.º 5 do Código do Procedimento Administrativo*, in Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 325 e seguintes; ALMEIDA, Mário Aroso, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., 292 e seguintes; ALMEIDA, Mário Aroso de, *Nota de apresentação ao novo Código do Procedimento Administrativo*, cit., página 47; e LOPES, Licínio Martins, *A invalidade do acto administrativo...*, cit., páginas 318 a 320.

⁵⁰ No sentido de que a falta de notificação do ato de liquidação, “quaisquer que sejam as circunstâncias”, não é “susceptível de desgradar-se em formalidade não essencial mercê do princípio do aproveitamento do acto”, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31.03.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0821/15, disponível em www.dgsi.pt.

⁵¹ A propósito da aplicabilidade do princípio do aproveitamento no domínio tributário, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01391/14, 26-10-2016, proferido no âmbito do Processo n.º 0822/15, 22-01-2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0441/13, de 15.10.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 1374/13, disponíveis em www.dgsi.pt.



num ramo do Direito caracterizado por uma especial agressividade face à posição jurídica do contribuinte – e, consequentemente, uma especial necessidade de a acautelar⁵².

No que respeita à submissão dos atos tributários inválidos aos regimes da nulidade e da anulabilidade, os tribunais da jurisdição tributária tendem a assumir uma posição conservadora, limitando fortemente os casos em que reconduzem a invalidade ao regime da nulidade. A tal circunstância não será, com certeza, estranho o facto de a sujeição do ato tributário a tal regime admitir a possibilidade de o mesmo ser sindicado a todo o tempo, não permitindo, por isso, a sua estabilização na ordem jurídica – comportando, em consequência, graves entorses ao princípio da certeza e da segurança jurídica e, bem assim, levantando sérias dificuldades ao cumprimento dos princípios da estabilidade orçamental e da sustentabilidade das finanças públicas. A inexistência de um regime intermédio entre a possibilidade de os atos serem sindicáveis em prazos relativamente curtos, ao abrigo do regime da anulabilidade, e a possibilidade de o poderem ser a todo o tempo, ao abrigo do regime da nulidade, tem condicionado fortemente a atividade jurisdicional em matéria tributária, que propende para restringir – em certos casos, porventura, em demasiado – o âmbito de aplicação das disposições normativas conducentes à aplicação do regime da nulidade.

No seguimento do exposto, e sem prejuízo do recorte, em abstrato, das hipóteses de invalidade que conduzem à aplicação do regime da nulidade⁵³, na prática, a jurisprudência dos tribunais superiores, sem prejuízo de raras exceções – como sucede relativamente aos atos tributários violadores de caso julgado⁵⁴ –, tem concluído, de uma forma sistemática, pela recusa da aplicação de tal regime, em concreto, reconduzindo os vícios que vão sendo apontados aos atos tributários ao regime da anulabilidade. Neste sentido, e sem assumirmos a pretensão de as esgotarmos, salientamos, algumas das posições jurisprudenciais a respeito da recondução dos vícios dos atos tributários aos regimes de invalidade⁵⁵:

⁵² Para uma delimitação dos contornos da aplicação do princípio em função da tipologia dos vícios em causa, cfr. TERRINHA, Luís Heleno, Procedimento jurídico-administrativo e aproveitamento do acto, cit., páginas 356 e seguintes.

⁵³ A título de exemplo, no que respeita à delimitação dos casos de nulidade decorrentes da ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental: “Não é qualquer ofensa de um direito fundamental que a alínea d) do nº 2 do art. 133º do Código do Procedimento Administrativo, mas apenas as ofensas do seu conteúdo essencial. Uma ofensa deste tipo só ocorrerá quando perante ela o direito fundamental afectado fique sem expressão prática apreciável, o que não é o caso de uma liquidação ilegal, que apenas atinge limitadamente o direito de propriedade dos seus destinatários. Por outro lado, entre as violações possíveis de direitos por normas tributárias, a sanção mais grave da nulidade, por razões de proporcionalidade, terá de ser reservada para os actos que representam mais graves violações dos direitos tributários” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.11.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 1038/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁴ “O novo acto de liquidação, praticado em execução de julgado anulatório, por vício de violação de lei, do primeiro acto de liquidação, é nulo, se não tiver um diferente quadro legal que o suporte” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.03.2007, proferido no âmbito do Processo n.º 01150/06, disponível em www.dgi.pt.

⁵⁵ A insuficiência do ato de notificação por falta de indicação dos meios de defesa não conduz à invalidade do ato, mas faculta ao notificado o direito de requerer a notificação dos elementos omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, dentro do prazo fixado no nº 1 do artigo 37º do CPPT: (i) caso seja utilizada tal faculdade, o prazo para reagir contra o ato tributário contar-se-á a partir da notificação dos requisitos omitidos ou da passagem de certidão que os contenha; (ii) caso não seja utilizada tal faculdade, a aludida omissão irreleva para efeitos do afastamento dos efeitos normais da notificação efetuada – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.07.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 0389/15, disponível em

(a) Por regra, a preterição do direito de audição determina a sujeição do ato tributário ao regime da anulabilidade⁵⁶;

(b) A inexistência do facto tributário determina a sujeição do ato tributário ao regime da anulabilidade⁵⁷;

(c) Por regra, a falta de fundamentação determina a sujeição do ato tributário ao regime da anulabilidade⁵⁸;

(d) O erro nos pressupostos de direito por errada interpretação ou aplicação das normas de incidência determina a sujeição do ato tributário ao regime da anulabilidade⁵⁹;

(e) O ato tributário que tenha por base a aplicação de normas inconstitucionais, normas que violem o direito da União Europeia, ou convenções internacionais aplicáveis, não origina a nulidade da liquidação, mas gera mera anulabilidade estando em causa vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito⁶⁰.

Sem prejuízo do exposto, no que especificamente respeita à última hipótese assinalada, a jurisprudência dos tribunais superiores, embora recuse a sujeição dos atos tributários (em sentido estrito) ao regime da nulidade pelo facto de terem por base a aplicação de norma inconstitucional⁶¹ – salvo nos casos em que se verifique a ofensa do conteúdo essencial de um direito fundamental –, reconhece-lhes, porém, um regime de invalidade específico. Isto é, por não serem nulos não beneficiarão da prerrogativa de sindicabilidade a todo o tempo. Admite-se, no entanto, a possibilidade de invocação da “ilegalidade abstrata”, no plano da discussão

www.dgsi.pt. Também neste sentido, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.10.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 0815/15, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁶ Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 05.02.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01775/13, e de 17.10.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0187/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁷ Cfr., entre outros, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 18.06.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0417/14, e de 22.03.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 0187/12, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁵⁸ Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 09.05.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01173/14, de 05.02.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01775/13, de 07.11.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 0824/12, de 19.04.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 036/12, e de 25.02.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 091/11, disponíveis em www.dgsi.pt. A respeito dos critérios que deverão ser observados na fundamentação dos atos tributários, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo 09.05.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 01173/14, de 05.02.2015, e de 12.03.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 01674/13, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁵⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.06.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0231/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁰ Cfr., entre outros, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26.03.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00354/08.OBEPT, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.07.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 07445/14, e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16.09.2009, proferido no âmbito do Processo n.º 0418/09, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁶¹ Questão que se poderá apresentar problemática será a de saber se, após a arguição de qualquer vício gerador de anulabilidade, o tribunal poderá conhecer, oficiosamente ou a requerimento do impugnante, de qualquer vício gerador de inconstitucionalidade, ainda que intempestivamente arguido, ao abrigo do disposto no artigo 204.º da CRP. Sobre a questão, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, páginas 334 e 335.

da legalidade da dívida (mediante reclamação graciosa ou impugnação judicial) mas também no plano da discussão da sua exigibilidade (no contexto e prazo de uma oposição à execução fiscal), nos termos do disposto na al. a) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT⁶².

5.3. Alguns “casos difíceis” na aplicação do regime de controlo da validade dos atos tributários

O regime de invalidades tributárias, nos termos que vimos de expor, comporta, quanto a nós, duas dificuldades essenciais.

A primeira – já abordada *supra* – resulta, por um lado, dos obstáculos que se associam à tarefa de delimitação das fronteiras dos regimes da nulidade e da anulabilidade, quando a sua aplicação é convocada em casos individuais e concretos, e, por outro, do facto de se verificar um profundo desequilíbrio no que respeita ao regime de tempestividade associado a tais regimes, concretamente, a invocação a todo tempo da nulidade e a sujeição da anulabilidade a prazos relativamente curtos. A combinação das duas dimensões referidas tem – como vimos – levado a jurisprudência tributária a restringir fortemente o acesso ao regime da nulidade.

A segunda prende-se com a consideração de alguns “casos difíceis”, que emergem quando articulado o regime substancial de controlo da validade dos atos tributários (amplamente considerados), nos termos *supra* expostos, com algumas soluções adotadas ao nível do procedimento e do processo tributário. Sem qualquer pretensão de os esgotarmos, e visando, no essencial, alertar para a sua existência, enunciaremos três casos que consideramos comportarem dificuldades ao nível da aplicação do regime de invalidades tributárias que cuidamos de expor:

i) A nulidade e o regime das reclamações graciosas necessárias

Em determinados casos – como, nomeadamente, sucede com a impugnação dos atos de autoliquidação, de retenção na fonte, pagamento por conta e com a impugnação de taxas devidas às autarquias locais⁶³ – o acesso à via jurisdicional com o propósito de impugnar os atos tributários encontra-se condicionado pela verificação de um pressuposto prévio: a apresentação de uma reclamação graciosa necessária dentro de um determinado prazo. Em

⁶² “A ilegalidade da taxa por inexistência de lei que autorize a respectiva cobrança, configurando invocação de ilegalidade respeitante à própria norma de incidência e não à sua concreta aplicação consubstanciada no acto de liquidação, é subsumível ao fundamento de oposição previsto na al. a) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.04.2017, proferido no âmbito do Processo n.º 01113/16, disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, entre outros, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 26.03.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 00354/08.0BEPRT, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.07.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 07445/14, disponíveis em www.dgsi.pt. Na doutrina, sobre a questão, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Volume II, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, páginas 331 a 335.

⁶³ No que respeita à imposição de reclamação graciosa necessária quanto aos atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta, cfr. artigos 131.º a 133.º, do CPPT. Quanto à imposição de reclamação necessária no caso da impugnação de atos de liquidação de taxas devidas às autarquias locais, cfr. n.º 5 do artigo 16.º do RGTA.

tais situações, a falta de apresentação da reclamação obstará ao conhecimento da pretensão do impugnante. A questão que, legitimamente, se poderá levantar será a de saber se, nos casos de nulidade dos atos tributários, poderá o tribunal deixar de conhecer da impugnação apresentada com fundamento no facto de não ter sido apresentada uma reclamação graciosa necessária. Ou seja, o “caso difícil” resulta da articulação do regime da nulidade, no que respeita à possibilidade de a mesma ser invocada a todo o tempo, com o regime das reclamações graciosas necessárias, que determinam que o acesso à via jurisdicional depende da sua prévia apresentação dentro de certo prazo. Consideramos que o regime da nulidade se deverá sobrepor, visto que, entendimento distinto determinaria a consolidação do ato nulo na ordem jurídica pelo decurso do prazo previsto para a apresentação da reclamação necessária⁶⁴. Não podendo o ato nulo consolidar-se, restará uma de duas soluções:

(a) Ou se admite que em tais situações o tribunal não estará impedido de conhecer da impugnação; ou

(b) Se assume que o tribunal está impedido de conhecer da impugnação, mas que a reclamação graciosa necessária poderá ser apresentada a todo o tempo.

A consideração dos princípios da celeridade e da economia processual levam-nos a admitir como mais adequada a primeira das soluções adiantadas⁶⁵.

ii) *A nulidade e o regime de impugnação dos atos administrativos em matéria tributária praticados no âmbito do processo de execução fiscal*

Não obstante a sua natureza jurisdicional⁶⁶, participam no processo de execução fiscal os órgãos da administração tributária, relativamente aos atos que não assumam natureza jurisdicional⁶⁷. Sem prejuízo das respetivas especificidades, o órgão de execução fiscal estará investido de competências para a prática de atos que assumirão a natureza de atos

⁶⁴ Solução que comportaria, desde logo, uma contradição lógica inicial, com graves consequências ao nível da coerência interna do regime das invalidades: o mesmo vício receberia um tratamento radicalmente distinto conforme a impugnação jurisdicional do ato estivesse, ou não, sujeita à prévia apresentação de uma reclamação graciosa. Distinção que não mereceria qualquer justificação ao nível da teleologia subjacente à imposição da apresentação necessária de tais reclamações – sobre tal teleologia, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2014, página 238.

⁶⁵ Não desconsideramos que esta posição poderá ser alvo de críticas no sentido de que a mesma poderá conduzir à apresentação de impugnações judiciais sem que exista um conflito de pretensões que deva ser apreciado pelo tribunal, na medida em que a AT não tenha, até ao momento, oportunidade de se pronunciar sobre a questão (como sucederá nos casos de autoliquidação). No entanto, a solução de admitir a possibilidade de o tribunal absolver o impugnante da instância e sujeitá-lo à apresentação de uma reclamação graciosa necessária, embora sem limitação de prazo, exigindo-se que aguarde o seu indeferimento para voltar a recorrer à via jurisdicional, não se compatibilizará com as exigências decorrentes dos princípios da celeridade e da economia processual. Desde logo, porque uma vez apresentada a impugnação judicial a AT terá a oportunidade de revogar o ato nos termos do artigo 112.º do CPPT, sendo legítimo concluir pela existência de um conflito de pretensões quando não o faça.

⁶⁶ Tal como é expressamente reconhecida nos termos do n.º 1 do artigo 103.º da LGT.

⁶⁷ Quanto aos atos que assumam tal natureza, ao abrigo do princípio da reserva da função jurisdicional, constitucionalmente consagrado no artigo 202.º da CRP, estarão os mesmos exclusivamente reservados a órgãos de natureza jurisdicional.

administrativos em matéria tributária⁶⁸. Uma vez que se conclua pela natureza administrativa de tais atos, nos casos em que os mesmos sejam emanados em desconformidade com a ordem jurídica, não será de recusar a aplicação do supramencionado regime das invalidades. Significa isto que, conforme a tipologia de vícios que lhes possam ser imputados, poderão os atos resultar sujeitos a um regime de nulidade ou de anulabilidade. Sucede, porém, no que respeita à sindicância da legalidade dos referidos atos, prevê o legislador que os mesmos serão suscetíveis de reclamação, no prazo de 10 dias, para o tribunal competente⁶⁹. A este respeito, da jurisprudência dos tribunais superiores é possível extrair o seguinte:

(a) Os atos do órgão de execução fiscal devem qualificar-se como atos administrativos em matéria tributária⁷⁰;

(b) Tais atos serão sindicáveis através da reclamação prevista no artigo 276.º do CPPT, deles não cabendo recurso hierárquico⁷¹;

(c) A revogação de atos praticados pela administração fiscal no âmbito do processo de execução fiscal só poderá ocorrer dentro dos prazos legalmente estabelecidos para que os interessados possam impugnar esses atos⁷².

Da consideração articulada de tais posições resultará que, independentemente dos vícios que lhes sejam assacados, a sindicância da validade dos atos do órgão de execução fiscal resultará condicionada pela apresentação de uma reclamação judicial no prazo de 10 dias. O “caso difícil” a que nos referimos emergirá quando dos vícios imputados ao ato seja possível extrair a sua sujeição ao regime da nulidade, face à impossibilidade de compatibilizar tal regime de impugnação com a possibilidade de a nulidade ser invocada a todo o tempo.

iii) *As invalidades tributárias supervenientes*

O último dos “casos difíceis”, para o qual pretendemos chamar a atenção, diz respeito à possibilidade da invalidade do ato tributário (amplamente considerado) não emergir originária, mas em momento superveniente. Em tais situações, os atos tributário serão praticados em absoluta conformidade com a ordem jurídica, não se verificando qualquer fundamento que legitime a sua anulação ou declaração de nulidade. No entanto, em virtude da verificação de circunstância superveniente – em certos casos, em virtude da sua não verificação –, o ato

⁶⁸ Sobre a natureza dos referidos atos, na jurisprudência, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23.02.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 059/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁶⁹ Cfr. n.º 2 do artigo 103.º da LGT e artigos 276.º e seguintes do CPPT.

⁷⁰ Entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.01.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0441/13, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁷¹ Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.01.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 01926/13, e Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 26.09.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 00221/12.3BEMDL, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁷² “A revogação de actos praticados pela administração fiscal no âmbito do processo de execução fiscal só pode ocorrer, nos termos do artigo 141º do CPA, dentro dos prazos legalmente estabelecidos para que os interessados possam impugnar esses actos” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08.07.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 0781/15, disponível em www.dgsi.pt.



tributário passará a estar ferido de invalidade, devendo, por isso ser removido da ordem jurídica⁷³.

5.4. Os meios de controlo da validade dos atos tributários

Os meios de controlo da validade dos atos tributários não apresentam uma configuração unidirecional, importando promover uma distinção fundamental entre:

(i) O controlo de iniciativa dos contribuintes⁷⁴ – o qual poderá ser promovido pela via administrativa ou jurisdicional, e;

(ii) O controlo de iniciativa da AT.

Não nos deteremos com a análise dos meios de controlo de iniciativa dos contribuintes, por constituir matéria suficientemente debatida e consolidada na mais autorizada doutrina⁷⁵, remetendo para esta maiores desenvolvimentos sobre o assunto.

Não podemos, porém, nesta sede, deixar de tecer algumas considerações sobre o regime de controlo da validade dos atos tributários promovido por iniciativa da AT, em virtude das significativas alterações que lhe são impostas pelas normas de procedimento administrativo vigentes desde a Reforma de 2015.

Vejamos.

O controlo da validade dos atos tributários por iniciativa da AT é levado a efeito, no caso dos atos tributários em sentido estrito, através da possibilidade de revisão dos atos tributários⁷⁶, e

⁷³ De modo a ilustrar o problema, socorremo-nos do disposto no artigo 135.º-E do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI). A referida disposição, que se refere ao Adicional ao IMI, permite afastar a equiparação da herança indivisa para efeitos de tributação, desde que: (a) o cabeça-de-casal apresente uma declaração identificando todos os herdeiros e as suas quotas; e (b) todos os herdeiros identificados confirmem as respetivas quotas. Afastada a equiparação, as quotas-partes do valor dos prédios que respeitem a cada um dos herdeiros acrescerá à soma dos valores patrimoniais dos prédios que integrem a sua esfera patrimonial, para efeitos de aplicação do Adicional do IMI – ou seja, Adicional do IMI não incidirá sobre o conjunto de prédios que integrem a herança indivisa. Sendo liquidado o imposto com base na declaração relativa à quota-parte de cada herdeiro, poderá verificar-se, posteriormente, em sede de partilha, uma diferente distribuição das quotas pelos herdeiros. Em tais situações, será, quanto a nós, legítimo sustentar a invalidade superveniente dos atos de liquidação emitidos, desde que a referida distribuição comporte alterações às bases tributárias consideradas para aquele efeito. A superveniência dever, em tais casos, refletir-se ao nível dos prazos previstos para sindicância dessa invalidade. O mesmo problema poderá colocar-se relativamente aos atos de liquidação de taxas devidas pela realização, manutenção e reforço de infraestruturas urbanísticas e de taxas de compensação, nos termos do Regime Jurídico da Urbanização e Edificação (RJUE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de dezembro. Sobre a questão, cfr. o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *Da restituição de taxas urbanísticas com fundamento na caducidade da licença*, in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Cândido de Oliveira, no prelo.

⁷⁴ O conceito de contribuintes será utilizado aqui em termos amplos, no sentido de incluir os demais sujeitos previstos no n.º 1 do artigo 9.º do CPPT.

⁷⁵ A este respeito, entre outros, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 222 a 241 e 292 a 320; NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., páginas 342 e seguintes; MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016, páginas 135 a 194 e 287 a 307.

⁷⁶ Sem prejuízo da revisão dos atos tributários ser promovida oficiosamente pela AT na sequência de requerimento, destinado a esse propósito, que lhe tenha sido dirigido pelo contribuinte. Sobre esta possibilidade, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.03.2012, proferido no âmbito do Processo n.º 01007/11, e de 22.03.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 01009/10, disponível



no caso dos atos administrativos em matéria tributária mediante a possibilidade de proceder à sua revogação, total ou parcial, reforma, ratificação ou conversão.

No que diz respeito aos atos tributários em sentido estrito, a AT tem o dever de proceder oficiosamente à sua revisão nas condições e prazos previstos no artigo 78.º da LGT para a revisão do ato tributário⁷⁷, ou seja:

(i) No prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços;

(ii) No prazo de 3 anos após a liquidação, com fundamento em injustiça grave ou notória – considerando-se enquanto tal “a injustiça ostensiva e inequívoca e grave a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade ou de que tenha resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional” – e desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte; e

(iii) No prazo de 4 anos, com fundamento em duplicação da coleta.

A revisão do ato tributário poderá compreender a sua remoção, total ou parcial, da ordem jurídica, mas também, nos termos do n.º 1 do artigo 79.º da LGT, a sua reforma, ratificação ou conversão.

Por sua vez, no que respeita aos atos administrativos em matéria tributária, sem prejuízo do facto de o legislador admitir, em termos gerais⁷⁸, possibilidade de os mesmos serem revogados, reformados, ratificados ou convertidos, na ausência de disposições que especificamente disciplinem tal possibilidade, ao abrigo do disposto na al. c) do artigo 2.º da LGT e na al. d) do artigo 2.º do CPPT, serão aplicáveis as disposições que disciplinam tais matérias no CPA⁷⁹. Neste contexto, importa salientar que a Reforma de 2015 promoveu

em www.dgsi.pt. Tal revisão oficiosa poderá ter lugar em casos de autoliquidação, independentemente da apresentação de reclamação graciosa e impugnação judicial, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.10.2014, proferido no âmbito do Processo n.º

⁷⁷ No sentido de que tal dever será extraído dos princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a AT tem de observar na globalidade da sua atividade (nos termos do n.º 2 do artigo 266.º da C.R.P. e do artigo 55.º da LGT), cfr. Acórdão do Supremo 01540/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁷⁸ Através do artigo 79.º da LGT, cujo âmbito de aplicação não se circunscreve aos atos tributários em sentido estrito, abrangendo também os atos administrativos em matéria tributária. Neste sentido, cfr. NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, cit., página 307.

⁷⁹ Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 17.12.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0454/14, de 23.11.2011, proferido no âmbito do Processo n.º 059/11, e de 10.09.2008, proferido no âmbito do Processo n.º 0171/08, disponíveis em www.dgsi.pt. “A Lei Geral Tributária prevê especificamente a possibilidade legal de revogação de actos administrativos em matéria tributária no seu art.º 79, n.º 1. Mas nem esse diploma legal, nem o C.P.P.T., contêm qualquer norma sobre o prazo para a aludida revogação, pelo que tal prazo só pode ser o constante das regras do C.P.A. - diploma que constitui legislação complementar e subsidiária ao direito tributário (cfr. art.º 2, al. c), da L.G.T., e art.º 2, al. d), do C.P.P.T.), sendo que tais regras devem ser aplicadas no direito tributário de acordo com a natureza do caso omissis, mais precisamente, as regras que directamente regulam a revogação dos actos administrativos (cfr. art.ºs. 138 e seg., do C.P.A., então em vigor)” – cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 12.05.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 09256/15, e de 28.04.2016, proferido no âmbito do Processo n.º 09438/16, disponíveis em www.dgsi.pt.



significativas alterações no regime relativo aos condicionalismos aplicáveis à anulação de atos administrativos por iniciativa da administração. O referido regime poderá ser sinteticamente explicado nos seguintes termos⁸⁰:

i) Quando haja lugar a impugnação do ato junto dos tribunais

Em tais situações poderá o ato ser anulado até ao encerramento da discussão, o que constitui uma inovação face ao teor do n.º 1 do artigo 141.º do CPA na sua redação anterior à Reforma, o qual limitava temporalmente tal possibilidade ao momento da resposta da administração no processo. Neste sentido, quando a legalidade de um ato administrativo em matéria tributária seja jurisdicionalmente discutida⁸¹, poderá a AT promover a anulação do ato até ao encerramento da discussão⁸².

ii) Quando não haja lugar a impugnação do ato junto dos tribunais

Fora dos casos em que haja lugar à impugnação do ato junto dos tribunais, será necessário distinguir, conforme:

(a) Os atos não sejam constitutivos de direitos, caso em que o prazo de anulação será de 6 meses contados do conhecimento, com um limite de 5 anos; ou

(b) Os atos sejam constitutivos de direitos, caso em que o prazo de anulação será de 1 ano a contar da respetiva emissão⁸³.

A este regime regra excecionam-se, porém, os casos previstos no n.º 4 do artigo 168.º do CPA. Assim, salvo se a lei ou direito da UE previrem prazo diferente, o prazo de anulação será de 5 anos nos seguintes casos:

“a) Quando o respetivo beneficiário tenha utilizado artifício fraudulento com vista à obtenção da sua prática;

⁸⁰ Cfr. artigo 168.º do CPA, na redação que lhe foi atribuída pela Reforma de 2015.

⁸¹ Por se tratar de uma situação enquadrável na previsão do n.º 2 do artigo 97.º, do CPPT.

⁸² Já não será assim, porém, relativamente aos atos tributários (amplamente concebidos) cuja impugnação deva ser levada a efeito mediante impugnação judicial, nos termos dos artigos 99.º e seguintes do CPPT, porquanto, no âmbito de tal processo, o legislador delimitou temporalmente a possibilidade de “revogação do ato impugnado” (neste caso, o conceito “revogação” deverá ser interpretado no sentido de “anulação”), a qual apenas poderá ter lugar durante a fase “pré-instrutória” – cfr. artigo 112.º do CPPT. No sentido da inaplicabilidade no processo de impugnação judicial (tributário) das disposições de Direito administrativo que delimitam a possibilidade de “revogação” dos atos impugnados, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário*, Volume II, cit., páginas 218 e 219. Sobre a referida fase “pré-instrutória”, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 303 e 304. Raciocínio análogo poderá produzir-se relativamente à faculdade de revogação dos atos praticados no âmbito do processo de execução fiscal, face ao disposto no n.º 2 do artigo 277.º do CPPT, o qual garante ao órgão de execução fiscal a faculdade de revogação do ato reclamado, delimitando temporalmente tal possibilidade.

⁸³ Nos termos do n.º 6 do artigo 168.º do CPA, poderá haver lugar a indemnização pelos danos anormais decorrentes da anulação de atos constitutivos de direitos, quando os beneficiários desconheçam sem culpa a existência da invalidade.

b) Apenas com eficácia para o futuro, quando se trate de atos constitutivos de direitos à obtenção de prestações periódicas, no âmbito de relação continuada; c) quando se trate de atos constitutivos de direitos de conteúdo pecuniário cuja legalidade, nos termos da legislação aplicável, possa ser objeto de fiscalização administrativa para além do prazo de um ano, com imposição do dever de restituição das quantias indevidamente auferidas”.

iii) *A anulação de atos com fundamento em nova interpretação do Direito da União Europeia*

Poderá, ainda, haver lugar à anulação do ato, mesmo que em direta contradição com caso julgado que haja sido produzido em relação ao mesmo. Com efeito, o legislador estabelece como imperativa a anulação do ato ainda que exista decisão transitada em julgado do tribunal nacional competente, quando tal decisão tenha por base determinada interpretação do Direito da União Europeia e exista nova interpretação desse direito em sentença posterior, transitada em julgado, proferida por um tribunal administrativo que, julgando em última instância, tenha dado execução a uma sentença de um tribunal da União Europeia, vinculativa para o Estado português⁸⁴.

Em face das referidas alterações, impõe-se uma atualização da jurisprudência, no sentido de, mantendo o entendimento relativo à aplicabilidade do CPA no que respeita à disciplina da revogação dos atos administrativos em matéria tributária, absorver as novidades trazidas pela Reforma de 2015.

6. Síntese conclusiva

A análise levada a efeito no presente artigo permite-nos perceber o impacto que as alterações promovidas no âmbito do procedimento administrativo serão suscetíveis de produzir no âmbito do procedimento e processo tributário, mormente ao nível do regime de controlo da validade dos atos tributários (amplamente considerados). No âmbito da Reforma do CPA de 2015 foram produzidas alterações no regime da validade dos atos administrativos, as quais, no essencial, se refletem ao nível da delimitação do conceito de invalidade, da definição material dos regimes de invalidade aplicáveis e da tempestividade do exercício do controlo da validade dos atos, por iniciativa dos administrados ou da administração. Tais alterações terão a potencialidade de se refletir, numa dimensão substantiva e adjetiva, no regime de controlo da validade dos atos tributários.

Na medida em que constitua matéria reconduzível ao conceito de “garantias dos contribuintes”, cuja disciplina jurídica se encontra reservada à Assembleia da República, salvo autorização ao Governo, poderá revelar-se prematuro falar numa aplicação das disposições do CPA, na redação que lhe foi conferida pela Reforma de 2015, no âmbito do procedimento e processo tributário. Tendo as alterações ao CPA sido promovidas pelo Governo sem que

⁸⁴ Cfr. n.º 7 do artigo 168.º do CPA. A respeito da referida disposição, cfr. LOPES, Dulce, *O artigo 168.º, n.º 7, do Código do Procedimento Administrativo: texto e contexto*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, 361 e seguintes.

estivesse munido de uma autorização legislativa relativamente à matéria das garantias dos contribuintes (mas, apenas à matéria das garantias dos administrados), a interpretação segundo a qual as mesmas devam considerar-se aplicáveis no procedimento tributário será suscetível de constituir uma inconstitucionalidade orgânica e formal.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2dvmnytxfg/flash.html>