

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais


Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ e elétrico n.º 28



As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Nos "Temas de Direito Tributário" que tiveram lugar a 1, 8, 15 e 22 de Abril de 2016, pela sua variedade e qualidade, houve lugar a várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book.

"Procedimento e Processo Tributário - 2016" reúne os textos, vídeos e anexos relevantes do que respeita a esta matéria tão particularmente relevante para quem tem de a enfrentar no dia-a-dia, nos Tribunais, nas Faculdades e no relacionamento com a Administração Tributária.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Nome:

Procedimento e Processo Tributário – 2016

Categoria: Formação Contínua

Conceção e organização: Margarida Reis

Plano de Formação 2015/2016:

– Temas de Direito Tributário - 1, 8, 15 e 22 de abril de 2016 (programa)

Intervenientes:

José Casalta Nabais – Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

José Maria Pires – Jurista, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros

Hugo Flores da Silva – Assistente Convidado, Escola de Direito da Universidade do Minho

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 14/02/2017	

Procedimento e Processo Tributário 2016

Índice

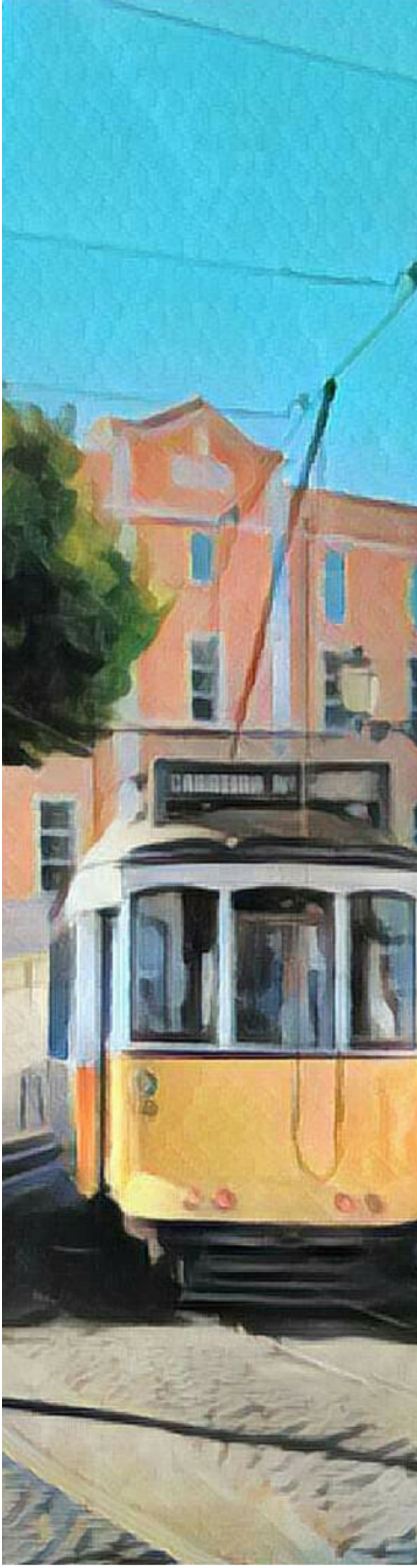
1. A impugnação unitária do acto tributário

José Casalta Nabais	11
I. As relações em que a relação tributária se desdobra	11
II. A diversidade dos actos tributários	14
III. Os actos relativos a benefícios fiscais e a impugnação unitária	19

2. A tramitação do processo de execução fiscal nos serviços da Administração Tributária

José Maria Fernandes Pires	33
1. A instauração dos processos	36
2. A citação dos devedores	37
3. A penhora de bens ou direitos do devedor.....	37
4. A venda dos bens penhorados	39
5. A graduação de créditos e o pagamento aos credores	40
6. A responsabilização dos administradores e gerentes pelo pagamento das dívidas das empresas	41
7. A Compensações de dívidas com reembolsos.....	41
8. O cancelamento e inibição do direito a Benefícios Fiscais.....	42
9. A Publicitação dos Devedores na Internet.....	42
10. O impedimento de os devedores concorrerem a concurso públicos de fornecimento de bens e serviços aos serviços públicos	43
11. A gestão de garantias para suspensão dos processos	43
12. A gestão dos incidentes processuais	44
13. A Gestão Integrada de Devedores Estratégicos	44
14. O sistema automatizado de gestão da declaração em falhas.....	45
15. O sistema automatizado de determinação da prescrição de dívidas.....	45
16. Interacção com os devedores e a aposta na Internet como interface relacional privilegiado	46
17. O trabalho em rede dentro da administração fiscal	47
18. Sistema de Controlo de Pagamentos	47
19. O sistema de informação de gestão.....	48
20. Resultados	48

3. O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário	
Hugo Flores da Silva	51
I. Considerações iniciais e enquadramento	53
II. Impacto da reforma do CPA no procedimento tributário.....	55
III. Impacto da reforma do CPA no processo tributário	68



1.
**A impugnação
unitária do acto
tributário**

José Casalta Nabais

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A IMPUGNAÇÃO UNITÁRIA DO ACTO TRIBUTÁRIO*

José Casalta Nabais**

I. As relações em que a relação tributária se desdobra;

II. A diversidade dos actos tributários: 1. A diversidade dos actos tributários em sentido amplo; 2. O protagonismo do acto tributário em sentido estrito;

III. Os actos relativos a benefícios fiscais e a impugnação unitária: 1. O parâmetro constitucional dos benefícios fiscais; 2. O procedimento de reconhecimento e extinção dos benefícios fiscais; 3. A impugnação unitária do acto tributário e os actos relativos aos benefícios fiscais: 3.1. A impugnação unitária dos actos tributários e suas excepções; 3.2. O carácter autónomo dos actos relativos aos benefícios fiscais; 3.3. Conclusão sobre a impugnação dos actos relativos a benefícios fiscais;

Anexos.

Apesar da relativa generalidade sugerida no título, vamos cuidar do princípio da impugnação unitária do acto tributário, tendo em conta especialmente o acórdão n.º 410/2015 do Tribunal Constitucional. O que, a nosso ver, implica que comecemos por alguns enquadramentos mais amplos. Estamos a pensar, de um lado, nos três tipos de relações tributárias em que se desdobra a relação tributária principal ou relação de imposto, e, de outro lado, na diversidade de actos que integram as relações fiscais de direito administrativo, ou seja, o acto tributário em sentido amplo. Só, depois, nos focaremos especificamente no princípio da impugnação unitária do acto tributário em sentido estrito e em que medida este princípio foi ou não redesenhado pela jurisprudência que emana do referido acórdão. Vejamos, então, cada um dos aspectos referenciados.

I. As relações em que a relação tributária se desdobra

É conhecida a diversidade de relações que o direito dos impostos encerra. Limitando-nos aqui, porém, apenas à relação tributária principal ou relação relativa à exigência da prestação em que o imposto se concretiza¹, é de assinalar que uma tal relação comporta, no essencial, três níveis, a saber:

1) De nível constitucional com concretização numa aparente relação Estado – contribuintes (que integra o *Steuerverfassungsrecht*);

* Texto elaborado a partir da nossa intervenção e do debate que se seguiu, no dia 22 de Abril de 2016, sobre Temas de Direito Tributário, do Plano de Formação Contínua do CEJ. Texto já publicado nos Cadernos de Justiça Tributária, n.º 11 de 2016.

** Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

¹ Embora sejam as relações tributárias acessórias, instrumentais da relação tributária principal, que se multiplicaram quase exponencialmente e aumentaram de intensidade no quadro da actual “gestão ou administração privada” da generalidade dos impostos, as que mais “oprimem” os contribuintes. V. sobre este fenómeno, o nosso *Direito Fiscal*, 9ª ed., Almedina, Coimbra, 2016, p. 327 e ss.

2) De nível administrativo com materialização na relação Administração Tributária - contribuintes (ou sujeitos passivos) (que integra o *Steuerverwaltungsrecht*);

3) De nível obrigacional, em que temos uma relação entre o credor (Fazenda Pública) e os devedores (ou sujeitos passivos) (que constitui o *Steuerschuldrecht*).

Uma palavra sobre cada um destes tipos de relações.

Relativamente ao primeiro tipo de relações, a *relação constitucional*, é de acrescentar que, mais do que perante uma relação Estado – contribuintes, uma relação entre o poder tributário do Estado e o dever fundamental de contribuir dos cidadãos ou residentes², constitucionalmente recortada pela “constituição fiscal”³, estamos diante de uma relação de cada contribuinte com os restantes contribuintes, ou seja, com os restantes cidadãos (ou melhor, os restantes residentes)⁴. Daí que estejamos, a esse nível, perante um dever fundamental, o dever fundamental de pagar impostos, o qual, bem vistas as coisas, é simultaneamente um dever e um direito fundamental.

Pois, embora como qualquer dever, constitua directamente uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente configura-se como uma posição activa do contribuinte traduzida no direito de este exigir do Estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever fundamental em conformidade com a respectiva capacidade contributiva e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo. Pelo que cada contribuinte tem simultaneamente um dever, o *dever de contribuir* para a comunidade que integra, e um direito, o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para a mesma comunidade.

Uma ideia da qual decorrem importantes consequências, mormente em sede dos meios operativos de garantia dos contribuintes, com destaque para os meios procedimentais e processuais, como o reconhecimento de legitimidade activa aos contribuintes para impugnam administrativamente e judicialmente os actos de não tributação ou de tributação menor ilegais, integrem-se estes no procedimento tributário geral (no procedimento de liquidação de um imposto) ou em procedimentos especiais como o concretizado, por exemplo, no reconhecimento ou concessão de benefícios fiscais. O que se consubstancia na atribuição de

² Pois não podemos esquecer que a cidadania fiscal se apresenta actualmente mais como um vínculo de natureza económica do que de natureza política, suportando uma “cidadania económica” que vincula o conjunto dos residentes a um *território*, em vez da cidadania política que liga os cidadãos a um *Estado*. V. o nosso estudo «Cidadania fiscal e “municipalização” do IRS», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 137.º, 2007/08, p. 252 e ss.

³ Em que se integram, não só os princípios jurídico-constitucionais gerais relativos aos impostos, como os princípios da legalidade fiscal, da igualdade fiscal, da capacidade contributiva, da não retroactividade, etc., mas também o recorte constitucional do sistema fiscal constante do art. 104.º da Constituição.

⁴ Pois, como diz K. TIPKE, a igualdade em sede do direito fiscal, reporta-se aos contribuintes nas suas relações entre si, isto é, reporta-se aos contribuintes enquanto membros da comunidade solidária que suporta o encargo constituído pelos impostos. Quanto à solidariedade decorrente de um Estado financiado através da figura dos impostos (Estado fiscal), v., por todos, AUDREY ROSA, *Solidarieté et Impôt: recherche sur les fondements de l'impôt moderne*, Dalloz, Paris, 2015.

uma *acção popular* a favor dos contribuintes, mais especificamente dos contribuintes que se apresentem como contribuintes efectivos no imposto a que a impugnação diga respeito⁵.

Quanto ao segundo tipo de relações, a *relação administrativa*, como é fácil de constatar, estamos perante uma típica relação de direito administrativo entre a Administração Tributária e os contribuintes ou sujeitos passivos, em que aquela se apresenta munida de poderes de autoridade a concretizar na edição de actos administrativos, sejam os actos de liquidação de impostos (*stricto sensu*), pelos quais se identifica no caso concreto o respectivo contribuinte e se determina o montante do correspondente imposto a pagar, sejam os actos em matéria tributária, entre os quais se destacam os actos administrativos relativos a questões tributárias, como vamos ver no ponto seguinte deste texto.

Um tipo de relações que se mantém, naturalmente, na fase executiva do acto tributário, ou seja, em sede do processo de execução fiscal, o qual, como é sabido, decorre na sua maior parte na Administração Fiscal. Pois também nessa fase administrativa do processo de execução fiscal a Administração, na sua veste de “órgão da execução fiscal”⁶, se mantém munida dos seus poderes de autoridade, praticando agora todos os actos primários da execução fiscal, actos de natureza administrativas da maior importância, como são a nomeação dos bens à penhora, a penhora, a venda dos bens, a convocação e graduação dos créditos, a anulação da venda e a reversão da execução contra os responsáveis fiscais, embora todos estes actos se encontrem inseridos no mencionado processo de execução, no qual podem ser objecto da correspondente “impugnação” judicial⁷.

Trata-se assim de típicas relações de *supra/infra-ordenação* que fazem do direito dos impostos, quanto ao aspecto agora em consideração, um ramo especial do direito administrativo. O que tem como consequência, entre outras, não se nos afigurar inteiramente correcto falar de “direito” da Administração Tributária a tal propósito, como o faz frequentemente o legislador. É que a Administração Tributária não dispõe de um direito subjectivo de liquidação dos impostos ou de exercício das demais competências tributárias que a lei lhe confere, pois estamos perante poderes funcionais que, justamente por isso, são simultaneamente poderes e deveres.

Enfim, no concernente ao nível obrigacional, à *relação obrigacional*, temos, em nossa opinião, uma relação de natureza *paritária*, pois, como relação de crédito que é a relação de imposto, o seu sujeito activo ou credor, a Fazenda Pública⁸, não se encontra munido de qualquer poder

⁵ O que traduz uma particular exigência em sede da legitimidade activa dessa acção popular - v. o nosso estudo «Estado fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas», em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 41 e ss.

⁶ Quanto ao sentido e alcance dessa expressão, v., por todos, JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., Área Editores, Volume III, Lisboa, 2011, anots. aos arts. 148º e 149º.

⁷ Tudo actos de natureza administrativa que, no entendimento do Tribunal Constitucional, não brigam com a reserva da função jurisdicional - v., entre outros, os Acs. 154/2002 e 160/2007.

⁸ Embora a lei fale presentemente, a este respeito, de Administração Tributária, achamos mais adequado para referir o sujeito activo da relação obrigacional fiscal, o credor tributário, a designação de Fazenda Pública, reservando a designação de Administração Tributária para a qualidade de sujeito activo da relação administrativa fiscal.

de autoridade. De facto, a posição especialmente favorável de que o credor beneficia, traduzida, de um lado, nas garantias especiais do crédito tributário e, de outro, no processo de execução fiscal de que dispõe para o cumprimento da obrigação fiscal, não modificam em nada a natureza paritária dessa relação⁹.

Desse seu carácter paritário retiram-se importantes consequências seja no respeitante à compreensão de institutos do tipo da “sub-rogação nos direitos da Fazenda Pública”, seja no sentido de que os juros de mora devidos aos contribuintes não deverem ser diversos em montante e em condições de exigência dos juros de mora a favor da Fazenda Pública¹⁰. Assim, no que respeita ao instituto da sub-rogação, compreende-se que, nos termos dos arts. 41º da LGT e 91º e 92º do CPPT, o sub-rogado disponha justamente dos mesmos direitos que assistiam à Fazenda Pública antes de se operar a transmissão pelo lado activo da obrigação fiscal concretizada na sub-rogação, seja no concernente às específicas garantias do crédito, seja quanto ao direito à instauração ou prosseguimento da correspondente execução fiscal¹¹. Execução que, na medida em que é levada a cabo pela Administração Tributária, cabe a esta a prática dos correspondentes actos de execução, os quais, para além de serem expressão de autoridade, se apresentam face ao sub-rogado como actos legalmente devidos¹².

II. A diversidade dos actos tributários

Naturalmente que a distinção, a que vamos proceder aqui entre os diversos tipos de actos tributários em sentido amplo, tem por base a perspectiva da sua impugnabilidade judicial, realidade esta que, como é sabido, juntamente com a especial configuração do princípio da legalidade fiscal, traduzida em uma especial reserva conteudística de lei, face ao princípio mais geral da legalidade administrativa, esteve na base da própria autonomização relativa do direito dos impostos face ao direito administrativo¹³. Tendo em conta este pano de fundo, vamos referir-nos a diversidade de actos tributários em sentido amplo e ao especial protagonismo do acto tributário em sentido estrito.

⁹ Como também não modifica essa natureza paritária a circunstância de estarmos perante uma relação obrigacional pública, porquanto as normas que a disciplinam integram o direito público.

¹⁰ Quanto aos juros de mora devidos aos contribuintes, v. a nossa anotação aos acórdãos do STA de 24 de Outubro de 2007 e de 31 de Janeiro de 2008, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 138.º, 2008/09, p. 62 e ss. Refira-se que, nos termos do art. 43.º, n.º 5, da LGT, na redacção da LOE/2012, os juros de mora devidos aos contribuintes no período decorrente entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído por decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas.

¹¹ Cf. o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 227 e ss.

¹² Por isso mesmo, cabendo ao sub-rogado a iniciativa processual e todos os demais direitos que antes da sub-rogação pertenciam à Fazenda Pública, no caso de a Administração Tributária depois de ser solicitada a instaurar ou a prosseguir a execução fiscal, não responder à solicitação ou recusar dar seguimento ao pedido, assiste ao sub-rogado o direito de pedir ao tribunal tributário competente para a execução fiscal a condenação à prática de acto legalmente devido, como são os actos próprios do órgão de execução, instaurando o adequado processo de intimação previsto no art. 147º do CPPT. Cf. JORGE DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume I cit., anots. aos arts. 91º e 92º.

¹³ O que não admira, já que a construção do próprio acto administrativo, de que o acto tributário em sentido estrito constitui uma manifestação, foi levada a cabo em França, ao longo de toda a segunda metade do século XIX e durante a primeira metade do século XX, a partir da sua maior ou menor abertura à impugnação judicial – v. D. FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, 2ª ed., Almedina, 2011, p. 231 e ss.

Antes, porém, é de referir que os actos tributários globalmente considerados não constituem mais do que actos administrativos, inserindo-se, por conseguinte, no conceito de acto administrativo tanto no que consta do art. 148º do novo CPA¹⁴, como no que constava, antes, do art. 120º do CPA¹⁵. Pois os actos tributários constituem actos administrativos como quaisquer outros, residindo a sua especificidade no facto de estarem submetidos a um regime jurídico especial, o qual constitui uma das componentes mais visíveis do carácter especial que o direito fiscal tem face ao direito administrativo.

1. A diversidade dos actos tributários em sentido amplo

Pois bem, na vigência do Código de Processo Tributário, os actos tributários, na perspectiva da sua impugnação perante os tribunais, reconduziam-se a três tipos principais de actos objecto de impugnação, a saber: os “actos em matéria tributária”, os “actos tributários” e os “actos administrativos respeitantes a questões fiscais”.¹⁶

Todavia, a legislação fiscal e, particularmente o próprio CPT, não nos dizia o que devia entender-se por *actos em matéria tributária*. Mas, atendendo ao conjunto de actos que esse Código colocava sob uma tal designação, concluíamos ser de considerar como tais os actos preparatórios e prévios dos actos tributários (ou actos de liquidação), destacáveis ou autonomizáveis do respectivo procedimento tributário para efeitos da sua impugnação administrativa ou judicial autónoma. Com este sentido, os actos em matéria tributária integravam, nomeadamente, as decisões de determinação administrativa da matéria tributável e as correcções administrativas das declarações dos contribuintes em IRS e em IRC¹⁷.

Por sua vez, relativamente aos *actos tributários*, não havia, como continua a não haver, quaisquer dúvidas de que se tratava dos actos de liquidação administrativa dos impostos, ou, mais em geral, dos tributos, na medida em que o mencionado Código se applicava a todos os tributos e não apenas aos impostos.

Finalmente, quanto aos *actos administrativos respeitantes a questões fiscais*, estes integravam aqueles actos administrativos, que são actos administrativos como quaisquer outros dos

¹⁴ Que dispõe: “[p]ara efeitos do disposto no presente Código, consideram-se actos administrativos as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta”.

¹⁵ Não obstante as diferenças desses dois conceitos, pois como se diz no preâmbulo do Decreto-Lei nº 4/2015, de 7 de Janeiro, que aprovou no novo CPA, visou-se “adequar o conceito de acto administrativo ao regime substantivo e procedimental que lhe é aplicável, introduzindo a referência à sua aptidão para produzir efeitos externos”. Saliente-se que a diferença mais importante reside no abandono da nota orgânica do conceito de acto administrativo materializada na expressão “decisões dos órgãos da Administração” constante do CPA.

¹⁶ Refira-se que o CPT, tendo revogado o Código de Processo das Contribuições e Impostos, vigorou de 1 de Julho de 1991 até 31 de Dezembro de 1999, tendo sido substituído pela LGT, que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999, e pelo CPPT que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2000.

¹⁷ Em que havia quem integrasse também os actos de fixação dos valores patrimoniais. Todavia, tendo em consideração que estes actos constituem actos administrativos materialmente autónomos, embora pressupostos necessários de actos tributários (isto é, das liquidações de impostos incidentes sobre esses valores patrimoniais), parece-nos que não se enquadravam nessa categoria.

incluídos no conceito de acto administrativo constante do art. 148º do novo CPA, praticados em sede de relações jurídicas tributárias através dos quais se concluíam procedimentos diversos e autónomos do procedimento que terminava no acto tributário ou acto de liquidação dos impostos.

Na actual legislação fiscal geral – LGT e CPPT – fala-se, para além, naturalmente, de actos tributários, em “actos em matéria tributária”, “actos administrativos em matéria tributária” e “actos administrativos relativos a questões tributárias”. Assim e quanto a actos em matéria tributária, a LGT refere-se a eles no art. 9º, nº 2, ao estabelecer que “todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei” e no art. 17º, nº 1, ao prescrever que “os actos em matéria tributária que não sejam puramente pessoais podem ser praticados pelo gestor de negócios, produzindo efeitos em relação ao dono do negócio nos termos da lei civil”.

A nosso ver, a LGT utiliza nestes preceitos a expressão actos em matéria tributária num sentido muito amplo, abarcando todos e quaisquer actos que possam ser praticados no domínio das relações tributárias, isto é, os actos em matéria tributária *stricto sensu* e os actos administrativos respeitantes a questões fiscais ou tributárias¹⁸.

Por seu lado, o CPPT utiliza essa expressão no art. 12º, nº 2, ao dispor que “no caso de actos tributários ou em matéria tributária praticados por outros serviços da administração tributária, julgará em 1ª instância o tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão”. O que parece estar a referir-se aos actos administrativos em matéria tributária.

Já no respeitante às expressões actos administrativos em matéria tributária e actos administrativos relativos a questões fiscais ou actos administrativos relativos a questões tributárias¹⁹, parece-nos que elas são utilizadas como sinónimas e com o sentido que vinha sendo atribuído a estas últimas expressões, embora seja a primeira expressão a mais utilizada. Assim o sugere a LGT nas als. e) do n.º 1 do art. 54.º (que inclui tais actos na lista exemplificativa de actos em que desembocam os procedimentos tributários), c) do n.º 1 do art. 60.º (em que se garante o direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria tributária), e h) do n.º 2 do art. 95.º (que integra “outros actos administrativos em matéria tributária” na lista exemplificativa de actos considerados lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos interessados para efeitos da sua impugnação ou recurso judicial).

¹⁸ Recordamos que, segundo o art. 1º, nº 2, da LGT, “para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas”.

¹⁹ Refira-se que estas expressões são em geral consideradas sinónimas, reportando-se porquanto a actos administrativos relativos a impostos. O que não quer dizer que a expressão actos administrativos relativos a questões tributárias não possa ter o sentido de actos relativos aos tributos em geral, embora no respeitante aos tributos de natureza bilateral, as taxas e as verdadeiras contribuições, tais actos administrativos possam ter uma configuração especial na medida em que constituam pressupostos de facto dos tributos em causa. V. o nosso estudo «Sobre o regime jurídico das taxas», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 145, 2015/16, p. 25 e ss.

Também o CPPT, não obstante a falta de uniformidade das designações, parece ir no mesmo sentido, nos arts. 10º, nº 1, al. d), e 97º, nºs 1, al. d) e 2, que se referem a “actos administrativos em matéria tributária”, e no art. 97º, nº 1, al. p), que alude a “actos administrativos relativos a questões tributárias”.

Atento o exposto, é de concluir que podemos falar de *actos tributários em sentido amplo*, em que temos, de um lado, os *actos tributários em sentido estrito* ou actos de liquidação de tributos e, de outro, os *actos em matéria tributária em sentido amplo*, isto é, os demais actos praticados em sede das relações jurídicas tributárias. Nestes últimos temos, por sua vez:

1) Os *actos em matéria tributária em sentido estrito*, isto é, os actos preparatórios de actos tributários, e

2) Os *actos administrativos em matéria tributária* ou *actos administrativos relativos a questões tributárias*.

Nos actos tributários em matéria tributária em sentido estrito encontramos, entre outros, os actos de levantamento administrativo do sigilo bancário, de inspecção tributária, de informação vinculativa e de avaliação prévia, de aplicação de normas de prevenção da fraude e evasão fiscais²⁰, de elisão de presunções, de concessão de benefícios fiscais, da fixação de valores patrimoniais, de inclusão de contribuintes nas listas de devedores ao Fisco e à Segurança Social, etc.²¹.

2. O protagonismo do acto tributário em sentido estrito

Como já referimos, a razão de ser de um direito fiscal como direito especial face ao direito administrativo prende-se, em parte não despidianda, com a existência do acto tributário em sentido estrito ou acto de liquidação de impostos. Acto que podemos definir como o acto de identificação do contribuinte ou devedor (quando seja diverso daquele) do imposto e a determinação do montante do imposto a pagar, constituindo o acto de liquidação em sentido amplo, em que se integram os tradicionais lançamento e liquidação em sentido estrito.

O que analiticamente temos o *lançamento* pelo qual se identifica o contribuinte ou contribuintes, através do *lançamento subjectivo*, e se determina a matéria colectável (ou tributável) e determina a taxa (na caso de pluralidade de taxas), mediante o lançamento objectivo. Pela liquidação (em sentido estrito), por seu turno, apura-se a colecta aplicando a taxa à matéria colectável, colecta que, todavia, não coincide com o imposto a pagar sempre que haja deduções à colecta como acontece em sede do IRS e do IRC. Daí que a liquidação em sentido estrito tenha perdido o protagonismo que tinha no sistema fiscal anterior, pois nela

²⁰ É certo que o procedimento de aplicação das cláusulas anti-abuso, previsto no art. 63º do CPPT, viu o seu âmbito de aplicação limitado pela LOE/2012 à cláusula geral anti-abuso prevista no art. 38º da LGT, tendo a referida lei também revogado o nº 10 daquele preceito legal, em que se previa a impugnação autónoma da autorização para o desencadeamento do referido procedimento. V., a este respeito, o que dizemos *infra*, no ponto III.3.2.

²¹ V. sobre esses actos e os correspondentes procedimentos, o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 342 e ss, e 374 e ss.

assentava, em termos praticamente exclusivos, a determinação do imposto a pagar. O que não acontece hoje, sobretudo em impostos mais complexos, como o IRS e o IRC, em que a liquidação em sentido estrito constitui uma operação de quantificação que vem no seguimento de outras²² e é continuada por outras como as cada vez mais frequentes deduções à colecta²³, constituindo assim apenas um elo, embora diferenciado, na cadeia de operações de quantificação do imposto a pagar.

Pois bem, foi a pensar em proporcionar uma via de impugnação, designadamente de impugnação judicial, para a actuação da administração fiscal traduzida no lançamento e liquidação de impostos e dirigida, por conseguinte, a milhões de destinatários, de contribuintes, que se construiu o acto tributário como um acto administrativo especial. Especialidade decorrente, em larga medida, da circunstância de se tratar de um acto administrativo massificado, a implicar vias de reacção que pudessem ser minimamente adequadas a esse seu carácter massificado, as quais não podiam ser as limitadas vias previstas para a reagir contra os actos administrativos ilegais em geral.

Daí que, durante o longo período em que vigorou o sistema fiscal anterior, o lançamento e liquidação a liquidação da generalidade das contribuições e impostos²⁴, para além de se integrarem quase totalmente nas atribuições da administração tributária, eram da competência dos órgãos periféricos locais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) ou seja, das então repartições de finanças²⁵. Na verdade, eram os chefes das repartições de finanças que, não obstante constituírem os órgãos mais subalternos da rígida estrutura hierárquica que era a DGCI, detinham a competência para praticarem os actos de liquidação dos impostos, configurando-se estes como actos definitivos e executórios, segundo a terminologia da época. O que, como é sabido, estava em total oposição com o que se verificava com os actos administrativos em geral, pois estes não eram tidos por definitivos e executórios quando praticados por órgãos administrativos subalternos, a menos que ultrapassassem com êxito o exigente teste dos chamados “actos destacáveis”.

Aliás, reside nesta especial configuração da realidade subjacente à prática dos actos tributários, o recorte que o legislador adoptou para a correspondente via de reacção judicial, ou seja, para a impugnação judicial. Uma via bem mais simples e operacional do que o então recurso contencioso de anulação dos actos administrativos em geral.

²² Que são: no IRS, a determinação do rendimento bruto de cada categoria, a determinação do rendimento líquido de cada categoria através das deduções específicas, o englobamento, os abatimentos e a determinação da taxa no caso de tributação conjunta através do quociente conjugal ou familiar; e no IRC, o apuramento das sucessivas grandezas: lucro contabilístico, lucro tributável e matéria colectável.

²³ Refira-se que tanto o Código do IRS (art. 78º, nº 2) como o Código do IRC (art. 90º, nº 2) mencionam nas deduções à colecta, como se reportassem à liquidação, as retenções na fonte e os pagamentos por conta que são deduções que obviamente têm a ver apenas com o pagamento do imposto.

²⁴ Pois, na altura, uma boa parte dos impostos tinham o nome de contribuições, como a Contribuição Predial, a Contribuição Industrial e a Contribuição sobre a Indústria Agrícola, designação essa adoptada sobretudo a partir de meados do século XIX com o objectivo confessado de protagonizar o carácter autoconsentido dos impostos, que assim que seriam mais contribuições do que imposições.

²⁵ O que valia inteiramente para a cobrança das contribuições e impostos a cargo da Direcção-Geral do Tesouro (DGT), cuja competência pertencia aos órgãos periféricos desta, ou seja, às tesourarias da Fazenda Pública.

É, de resto, tendo isto presente que somos levados a ter fundadas dúvidas quanto à bondade da proposta de uma eventual eliminação dessa específica via processual de reacção contra os actos tributários ilegais e da sua substituição pela acção administrativa de impugnação de actos administrativos, que tem por objecto a anulação ou declaração de nulidade destes actos, como defendem alguns autores, a nosso ver e salvo melhor opinião, mais preocupados com a perfeição em abstracto ou até com a estética do que com a efectiva operacionalidade das soluções. Dúvidas que também se estendem à proposta que, embora não eliminando aquela via, procuram aproximar a marcha do processo da impugnação judicial à da referida acção administrativa.

III. Os actos relativos a benefícios fiscais e a impugnação unitária

Passando agora aos actos de reconhecimento e de extinção de benefícios fiscais, parece-nos que estes actos não podem ser qualificados como meros actos preparatórios e instrumentais do acto de liquidação dos correspondentes impostos²⁶, embora directamente impugnáveis por se apresentarem como actos destacáveis, sejam destacáveis por natureza ou por disposição da lei. Pois, a nosso ver, estamos aqui perante actos administrativos relativos a questões tributárias, objecto e resultado de um procedimento tributário especial, que, embora apresentando-se como pressuposto relativamente à própria verificação ou não do acto de liquidação do correspondente imposto, não constitui um acto preparatório deste, porquanto não vemos como possa integrar um qualquer trâmite do procedimento de liquidação desse imposto, ou seja, do correspondente procedimento tributário comum.

Uma concepção das coisas que não se limita, como à primeira vista poderia parecer, ao plano do direito administrativo, ou seja, às relações tributárias de direito administrativo. Bem pelo contrário, ela tem presente também o plano do direito constitucional, em que a disciplina jurídica dos benefícios fiscais, tem um parâmetro constitucional que não coincide com o das relações tributárias em que se concretiza a liquidação dos impostos, como vamos ver.

1. O parâmetro constitucional dos benefícios fiscais

Como vimos ensinando, os verdadeiros benefícios fiscais assim como os verdadeiros impostos extrafiscais, não integram efectivamente o direito fiscal, mas antes o direito económico fiscal. Direito este que podemos definir como o conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social. Ou, por outras palavras, a disciplina jurídica da extrafiscalidade: um conjunto de normas que apenas formalmente integram o direito fiscal, já que têm por finalidade principal ou dominante a

²⁶ Dizemos preparatórios e instrumentais, porque embora todos os actos meramente preparatórios sejam actos instrumentais, estes podem não ser preparatórios, pois podem localizar-se em uma fase diversa da fase preparatória do procedimento administrativo, como por exemplo na fase integrativa da eficácia do correspondente acto administrativo - v. ROGÉRIO EHRHARDT SOARES, *Direito Administrativo*, Lições ao Curso Complementar de Ciências Jurídico-Políticas da Faculdade de Direito de Coimbra, 1977/78, polic., p. 129 e ss., 171 e ss. e 196 e ss.

consecução de determinados resultados económicos e sociais e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas²⁷.

O que nos revela um sector do ordenamento jurídico que, diversamente do que sucede com o direito fiscal, se apresenta dominado por ideias tais como as de flexibilidade e de selecção, não podendo, por isso, ser objecto dos exigentes limites constitucionais próprios do direito fiscal. A sua disciplina pauta-se, assim, não tanto pela *constituição fiscal*, mas sobretudo pela *constituição económica*.

O que conduz, de um lado, a que a mesma escape em larga medida à reserva parlamentar, polarizada que está no Governo, sendo com frequência deixada mesmo à ampla margem de liberdade da administração típica do direito económico e, de outro, a que as medidas de intervenção económico-social ou, noutra versão, de regulação económico-social, em que a extrafiscalidade se concretiza, tenham por limites materiais os princípios da proibição do excesso, na medida em que afectem posições jusfundamentais dos particulares (sejam estes contribuintes, beneficiários ou terceiros, mormente concorrentes), e da proibição do arbítrio e não o princípio da igualdade fiscal a aferir pela capacidade contributiva. De facto, enquanto medidas extrafiscais, portanto dirigidas de modo determinante à modelação de comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, não podem ser medidas pelo mesmo critério dos impostos cujo objectivo é o de obter receitas fiscais²⁸.

Ideias estas que, sendo válidas relativamente a todo o âmbito do direito económico fiscal, tem especial importância no domínio dos benefícios fiscais porquanto é este ramo da extrafiscalidade de longe o mais frequente, uma vez que, como é sabido, os verdadeiros impostos extrafiscais são relativamente raros, constituindo exemplos deles entre nós a taxa sobre lâmpadas de baixa eficiência energética e a contribuição sobre os sacos de plástico²⁹. Tanto é assim, que o capítulo, que dedicamos ao direito económico fiscal nas nossas lições de direito fiscal, trata basicamente dos benefícios fiscais.

Mas a especial configuração jurídica dos benefícios fiscais não se fica por aqui. Com feito, para além do recorte jurídico-constitucional de que os benefícios fiscais comungam enquanto componente do direito económico-fiscal, são de acrescentar dois outros aspectos da maior importância que, assinala-se, não deixam de ser, em larga medida, decorrências desse parâmetro constitucional. É que os verdadeiros benefícios fiscais³⁰, de um lado, são considerados como despesa fiscal para efeitos do direito orçamental e da contabilidade pública³¹ e, de outro, integram a conhecida figura dos auxílios de Estado, os quais, por serem

²⁷ Cf. O nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. 383 e ss.

²⁸ Para maiores desenvolvimentos, v. o nosso livro, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, 1998, p. 654 e ss.

²⁹ Objecto, respectivamente, do Decreto-Lei nº 108/2007, de 12 de Abril, e da Lei nº 82-D/2014, de 31 de Dezembro.

³⁰ Quanto à distinção entre os benefícios fiscais e figuras afins, v. o nosso *Direito Fiscal*, ob. cit., p. e ss.

³¹ A implicar para o Governo a apresentação, juntamente com a proposta de orçamento, de um anexo com a previsão da receita perdida decorrente dos benefícios fiscais a atribuir, bem como da elaboração de um relatório da despesa fiscal efectivamente verificada uma vez terminado o exercício orçamental. Documentos estes em que se trabalha com o conceito de despesa fiscal elaborado pela OCDE.

em princípio interditos pelo direito da União Europeia, se encontram sob apertada vigilância e escrutínio da Comissão Europeia e do Tribunal de Justiça da União Europeia³².

Todo um enquadramento normativo que não se apresenta muito favorável a uma visão simples, mormente a uma visão que reconduza os actos relativos aos benefícios fiscais ou alguns deles, a meros actos preparatórios do acto de liquidação dos impostos a que respeitam.

2. O procedimento de reconhecimento e extinção dos benefícios fiscais

Mas, o que vimos de dizer, acaba por sair reforçado se do plano constitucional e suprallegal, que referimos, passarmos para o plano estritamente legal, ou seja, para o correspondente procedimento tributário, cuja disciplina consta do art. 65º do CPPT, código para o qual remete o nº 3 do art. 5º do Estatuto dos Benefícios Fiscais³³, pois não vemos como os actos em que desemboca aquele procedimento especial possam ter-se por integrantes, como actos preparatórios, se bem que destacáveis, do procedimento de liquidação dos correspondentes impostos, ou seja, do procedimento tributário comum.

Pelo contrário, a nosso ver estamos perante um acto tributário autónomo, mais precisamente um acto em matéria tributária concretizado num acto administrativo relativo a questões tributárias, cuja ligação aos actos de liquidação de impostos não resulta de um pretensão carácter preparatório relativamente a estes, mas do facto de constituírem actos pressuposto, de modo que a liquidação dos impostos objecto de benefício fiscal não pode fazer-se sem ter em conta o correspondente acto beneficiador positivo, negativo ou extintivo.

Uma realidade que não é difícil de intuir e que acontece sempre que estejamos perante benefícios fiscais, pois tanto no caso de reconhecimento por acto ou por contrato, como no caso de não reconhecimento ou extinção do benefício fiscal por revogação do acto de reconhecimento, por denúncia do contrato ou declaração de caducidade (em virtude do decurso do período para o qual foi reconhecido ou na sequência da existência de dívidas ao Fisco ou à Segurança Social), estamos perante actos pressuposto do acto de liquidação dos correspondentes impostos, uma vez que a administração tributária, na primeira situação, não pode praticar o acto de liquidação ou praticá-lo apenas em parte e, na segunda, tem o poder de proceder à liquidação ou à liquidação adicional do correspondente imposto.

Muito embora aquele carácter de acto administrativo pressuposto de outros actos administrativos, como bem se compreende, seja muito mais visível no caso de não reconhecimento ou de extinção de benefícios, porquanto é esta a situação que implica com a garantia jurisdicional dos contribuintes destinatários dos benefícios. Pois, como já referimos, foi a necessidade de disponibilizar uma garantia jurisdicional aos milhões de contribuintes que esteve na base da construção do acto de liquidação dos impostos como um acto

³² Escrutínio não raro mais exigente em relação aos auxílios de Estado por via fiscal do que face aos auxílios financeiros directos. Nesse sentido, v., por todos, LILIAN V. FAULHABER, «Charitable giving, tax expenditures and the fiscal future of the European Union», *Boston University School of Law, Working Paper nº 13-17*, (May 20, 2013).

³³ Que, antes da aprovação do CPPT, constava dos arts. 14º a 17º do EBF.

administrativo com especificidades face ao acto administrativo geral. Especificidades que foram um dos suportes da relativa autonomia do direito fiscal face ao direito administrativo e, sobretudo, da instituição de uma jurisdição fiscal relativamente autónoma.

Por quanto vimos de assinalar, não admira que todo este pano de fundo esteja inevitavelmente por detrás do entendimento que há-de ser dispensado ao princípio da impugnação unitária do acto tributário, às excepções a este princípio e, bem assim, à impugnabilidade directa ou indirecta dos actos pressupostos dos actos tributários em sentido estrito.

3. A impugnação unitária do acto tributário e os actos relativos aos benefícios fiscais

Vejamos agora como se aplica o princípio da impugnação unitária dos actos tributários aos actos relativos aos benefícios fiscais, começando por analisar o princípio e as excepções que comporta, e, depois, qualificarmos os actos relativos aos benefícios fiscais como actos administrativos relativos a questões tributárias que, sendo actos administrativos autónomos, não podem ser havidos como actos preparatórios da liquidação dos correspondentes impostos.

3.1. A impugnação unitária dos actos tributários e suas excepções.

Pois bem, na sua expressão legal, o princípio da impugnação unitária do acto tributário, assim como as excepções que comporta, constam do art. 54.º do CPPT, que dispõe: “[s]alvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”.

No enunciado deste preceito, temos assim o princípio da impugnação judicial limitada à decisão final do procedimento tributário, excluindo-se, por conseguinte, os actos interlocutórios do procedimento. O que bem se compreende na medida em que os actos preparatórios dos actos tributários, por via de regra, limitam os seus efeitos ao procedimento em que são praticados, repercutindo-os, todavia, para a frente na decisão final, sendo esta e apenas esta a que, por afectar directamente a esfera dos destinatários do acto, pode lesar os direitos ou interesses legalmente protegidos destes.

Ou seja, são judicialmente impugnáveis os actos lesivos, uma terminologia que era também a utilizada na legislação relativa à justiça administrativa, a qual foi recentemente abandonada, dispondo agora (em consonância de resto com o conceito de acto administrativo constante do novo CPA) o nº 1 do art. 51º do CPTA: “[a]inda que não ponham termo a um procedimento, são impugnáveis todas as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta, incluindo as proferidas por autoridades não integradas na Administração Pública e por entidades privadas

que actuem no exercício de poderes jurídico-administrativos”³⁴. Pelo que são impugnáveis os actos que visem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas.

Por conseguinte, em princípio, apenas são directa e autonomamente impugnáveis as decisões finais dos procedimentos administrativos, como são os procedimentos tributários, sendo as ilegalidades que afectem os actos preparatórios ou interlocutórios apenas impugnáveis indirectamente, ou seja, através da impugnação da correspondente decisão final. Todavia, se os actos preparatórios ou interlocutórios daquelas decisões forem imediatamente lesivos ou visarem produzir efeitos jurídicos externos nas situações individuais e concretas, então estamos perante actos destacáveis para feitos da sua impugnação directa e autónoma, como constam da primeira parte do referido art. 54º do CPPT.

De facto, encontramos-nos aqui perante dois tipos de actos destacáveis: os *actos destacáveis por natureza* que, por serem imediatamente lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes ou, na actual versão do CPTA, ao visarem produzir efeitos jurídicos externos em uma situação individual e concreta, apresentam-se como actos autónomos do ponto de vista da garantia jurisdicional que não pode deixar de ser imediatamente proporcionada; e os *actos destacáveis por força da lei* por haver disposição legal que os considere directa e imediatamente impugnáveis perante os tribunais.

Naturalmente que se o acto de extinção do benefício fiscal, que esteve na base do acórdão do CAAD e foi objecto do recurso para o Tribunal Constitucional julgado pelo acórdão 410/2015, fosse considerado um acto preparatório do acto de liquidação do imposto desencadeado em virtude daquela extinção, como foi qualificado pelo Tribunal Constitucional, então haveria que o considerar um acto destacável por natureza, por lesar directamente os direitos ou interesses legalmente protegidos do beneficiário³⁵. E assim, ao qualificá-lo como um acto preparatório do correspondente acto de liquidação, e tendo em conta que os actos preparatórios não são, por via de regra, directamente impugnáveis, sendo os mesmos impugnáveis apenas aquando e no quadro da impugnação da decisão final do correspondente procedimento, facilmente se compreende que a eventual possibilidade prevista na lei da sua impugnação directa se considere, vista a partir do destinatário do correspondente acto, como uma faculdade e não como um ónus, a menos que a lei que possibilita a impugnação configure esta inequivocamente como um verdadeiro ónus.

3.2. O carácter autónomo dos actos relativos aos benefícios fiscais.

A nosso ver, porém, não estamos aqui perante qualquer acto preparatório do acto tributário em sentido estrito, mas antes face a um acto autónomo que constitui decisão final de um procedimento tributário especial – o procedimento de reconhecimento e extinção de

³⁴ Preceito que dispunha antes: “[a]inda que inseridos num procedimento administrativo, são impugnáveis os actos administrativos com eficácia externa, especialmente aqueles cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos”.

³⁵ Se é que não podia ser igualmente considerado um acto destacável por disposição da lei, na medida em que fosse de integrar nos “outros actos administrativos em matéria tributária” a que se refere a alínea h) do nº 2 do art. 95º da LGT, preceito este que contém uma lista exemplificativa dos actos considerados lesivos.

benefícios fiscais. Ou, por outras palavras, reconduz-se à categoria de que falámos constituída pelos actos administrativos relativos a questões tributárias. Um acto que é, todavia, um *acto pressuposto*, mas não um *acto preparatório*, do acto de liquidação do correspondente imposto, uma vez que qualquer acto administrativo de reconhecimento, como qualquer acto de extinção de um benefício fiscal, são pressupostos relativamente à liquidação do correspondente imposto.

E constituindo os actos de reconhecimento ou de extinção dos benefícios fiscais actos administrativos autónomos, actos com efeitos próprios, com efeitos que vão para além dos que como pressuposto se repercutem para diante nos actos de liquidação dos impostos a que os benefícios se reportam, parece fazer todo o sentido concluir a favor da existência de um verdadeiro ónus relativamente à sua impugnação judicial. O que significa que se os mesmos não forem judicialmente impugnados no prazo em que legalmente o devem ser, como actos administrativos autónomos que são, não mais o poderão ser, tornando-se inimpugnáveis. Por conseguinte, não poderão ser impugnados, designadamente, aquando e a título da eventual impugnação do acto consequente, pois este apenas poderá ser impugnado relativamente a vícios próprios e não com base em vícios que atinjam o acto pressuposto.

Ora, não se encontrando previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais ou em qualquer outra legislação especial prazos específicos para a impugnação judicial dos actos administrativos relativos ao reconhecimento e extinção de benefícios fiscais, parece não restarem dúvidas de que os prazos aplicáveis são os previstos para os actos administrativos em geral, ou seja, os constantes do art. 58º do no CPTA. E nos termos do nº 1 deste preceito, o prazo para a impugnação dos actos administrativos anuláveis, com exclusão da sua promoção pelo Ministério Público, que pode ser realizada no prazo de um ano, é de três meses. Prazo este que, sem prejuízo da sua suspensão quando venham a ser utilizados meios impugnatórios administrativos, se conta nos termos do artigo 279.º do Código Civil.

Todavia, como consta do nº 3 desse art. 58º, excepcionalmente a impugnação é admitida, para além do referido prazo:

- a) Nas situações em que ocorra justo impedimento, nos termos previstos na lei processual civil;
- b) No prazo de três meses, contado da data da cessação do erro, quando se demonstre, com respeito pelo contraditório, que, no caso concreto, a tempestiva apresentação da petição não era exigível a um cidadão normalmente diligente, em virtude de a conduta da Administração ter induzido o interessado em erro; ou
- c) Quando, não tendo ainda decorrido um ano sobre a data da prática do acto ou da sua publicação, quando obrigatória, o atraso deva ser considerado desculpável, atendendo à ambiguidade do quadro normativo aplicável ou às dificuldades que, no caso concreto, se

colocavam quanto à identificação do acto impugnável, ou à sua qualificação como acto administrativo³⁶.

Por conseguinte e tendo em conta a situação que esteve na base do acórdão proferido pelo CAAD e que foi objecto de recurso, quanto à questão de inconstitucionalidade, para o Tribunal Constitucional, relativamente à qual foi proferido o acórdão 410/2015, o que se impõe averiguar é se na situação do contribuinte foi ou não assegurada a garantia jurisdicional nos termos em que esta se encontra prevista e reconhecida no nº 4 do art. 268º da Constituição, segundo o qual «[é] garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas». Ou seja se, no que respeita ao acto de extinção do benefício fiscal, lhe foi assegurada uma tutela jurisdicional efectiva.

Por conseguinte, mais do que saber ou apurar se estamos perante um acto administrativo autónomo pressuposto de outros actos administrativos, ou face a um mero acto preparatório de um específico acto administrativo, ou, mais especificamente no domínio do direito tributário, perante um acto administrativo relativo a questões tributárias pressuposto de actos tributários em sentido estrito, ou face a um acto preparatório de um específico acto tributário, o que é verdadeiramente decisivo neste domínio é saber e apurar se a ordem jurídica assegura ou não a referida tutela jurisdicional. Objectivo que deve ser prosseguido independentemente portanto do resultado a que se chegue em sede da construção dogmática da tipologia dos actos administrativos em geral ou dos actos tributários em particular, no respeitante à sua maior ou menor autonomia ou ao seu carácter mais ou menos instrumental face a outros actos. E isto não obstante, como é sabido e já referimos, de a construção dos tipos de actos administrativos ter estado tradicionalmente muito ligada à ideia de, por essa via, eleger os actos que sejam judicialmente impugnáveis e assim proporcionar uma efectiva e adequada garantia jurisdicional aos administrados.

Por outras palavras, aplicando o que vimos de dizer à situação tributária que esteve na base do acórdão do CAAD e, depois, do acórdão nº 410/2015 do Tribunal Constitucional, afigura-se-nos que a extinção ou não subsistência do benefício fiscal relativo ao IRC em causa, decorrente da existência de dívidas fiscais não garantidas do beneficiário fiscal e sujeito passivo daquele imposto, nos termos dos n.ºs 5, 6 e 7 do art. 14.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não possa ser qualificada como um acto preparatório face à consequente liquidação de IRC. De facto trata-se de um acto administrativo autónomo, mais precisamente de um acto administrativo relativo a questões tributárias, o qual, embora se apresente como um acto pressuposto da correspondente liquidação de IRC, tem plena autonomia em relação a este acto tributário.

³⁶ Excepções a alargar o prazo de impugnação que já constavam da anterior versão do CPTA, muito embora se exigisse, em relação a todas essas hipóteses de impugnação, que esta tivesse lugar dentro de um ano a seguir à prática do acto, uma exigência que agora apenas se mantém para a situação a que se reporta a alínea c) do nº 3 desse art. 58º. Uma alteração que faz todo o sentido, porquanto essa exigência de a impugnação ter lugar dentro de um ano após a emissão do acto era de todo incompreensível relativamente às situações de justo impedimento ou de erro.

Daí que a impugnação judicial da legalidade de um tal acto não possa deixar de ter por objecto o acto administrativo pressuposto, a extinção do benefício fiscal, reportando-se, por conseguinte, a essa impugnação os correspondentes pressupostos processuais, como seja o do prazo da correspondente acção administrativa. Pelo que não faz sentido que se possa ficar à espera da consequente liquidação do imposto para, em sede da impugnação deste acto, se ataquem os efeitos que, embora decorrentes daquele acto, se repercutem inteiramente no acto de liquidação. Ou, por outras palavras, não faz sentido que a falta de reacção do *beneficiário fiscal* seja suprida pela posterior intervenção do *contribuinte*.

Só assim não será se o beneficiário fiscal não tiver tido possibilidade de reacção contra o acto de extinção do benefício fiscal no referido prazo de três meses, por justamente ter ocorrido alguma situação excepcional que possa reconduzir-se às que constam do nº 3 do art. 58º do CPTA, caso em que, ainda assim, poderá não legitimar a reacção contra o correspondente acto de liquidação, mas antes contra o acto de extinção do benefício através de correspondente acção administrativa.

Em rigor, só assim não sucederá quando o beneficiário tiver conhecimento da extinção do benefício fiscal aquando ou através da correspondente liquidação e o acto que pretende atacar seja apenas este acto consequente, actuando assim unicamente na qualidade de contribuinte. Caso em que, atento o quadro constitucional da garantia jurisdicional efectiva contra os actos da Administração Pública, há-de poder impugnar a legalidade da liquidação do imposto por vícios do acto administrativo pressuposto, em vez de ter de atacar este acto através de uma acção administrativa.

Refira-se, ainda a este respeito, que os actos administrativos relativos a questões fiscais, não só devem por via de regra ser judicialmente impugnáveis, constituindo pois a sua impugnação um ónus, nos termos que vimos de referir, como não pode o legislador, sem violação da garantia de acesso aos tribunais para impugnar a legalidade das actuações administrativas constante do nº 4 do art. 268º da Constituição, impor que essa impugnação apenas possa ter lugar aquando da impugnação dos consequentes Actos de liquidação de impostos. De facto quanto aos efeitos autónomos desses actos não pode haver outra solução.

Naturalmente que o legislador pode permitir que essa impugnação se possa fazer aquando da impugnação do acto consequente. Não pode, isso sim, é impor que assim seja. Daí que tenhamos sérias dúvidas quanto à constitucionalidade das alterações operadas pela LOE/2012 no art. 63º do CPPT, designadamente a revogação do seu nº 10, em que se previa a impugnação judicial autónoma da autorização de abertura do procedimento da aplicação das cláusulas anti-abuso. É que, como facilmente se compreenderá, a abertura de um procedimento de aplicação de tais cláusulas jamais se limitará a desencadear efeitos relativamente apenas à liquidação de impostos. O que podemos ilustrar com os efeitos reputacionais das empresas que a abertura de tais procedimentos necessariamente provocará.

3.3. Conclusão sobre a impugnação dos actos relativos a benefícios fiscais.

Podemos, assim, concluir quanto à impugnação dos actos relativos a benefícios fiscais, que estes devem, em princípio, ser impugnados autonomamente, não podendo, por conseguinte, ser impugnados se e aquando da liquidação do correspondente imposto. O que resulta do facto de tais actos constituírem actos administrativos autónomos, actos administrativos relativos a questões tributárias, que, embora sendo pressuposto de actos de liquidação dos impostos a que os benefícios fiscais se reportam, jamais se esgotam nestes. Daí não poderem ser configurados como estritos actos preparatórios de tais actos de liquidação.

O que tem importantes e decisivas consequências em sede da impugnação judicial de tais actos e da sua relação com a impugnação dos actos de liquidação dos impostos correspondentes, sendo completamente diferente consoante estejamos perante um acto administrativo autónomo ou face a um acto preparatório de um acto tributário em sentido estrito.

Pois, como acto administrativo autónomo, ele apresenta-se:

- 1) Um acto judicialmente impugnável;
- 2) Impugnação que deve ser desencadeada no correspondente prazo de três meses (a menos que se trate de um acto afectado de nulidade), sob pena de caducidade do direito de acção;
- 3) Apenas poderá ser impugnado fora desse prazo caso se verifique alguma das situações constantes do nº 3 do art. 58º do CPTA, e nos precisos termos deste preceito legal;
- 4) A impugnação será através de uma acção administrativa dirigida contra o acto administrativo relativo ao benefício fiscal em causa e não contra o acto de liquidação do correspondente imposto;
- 5) Só não será assim no caso de o beneficiário ter conhecimento do acto relativo ao benefício fiscal aquando ou através da consequente liquidação do imposto, caso em que há-de admitir-se a impugnação do acto de liquidação do imposto ainda que por vícios do acto administrativo pressuposto, limitando-se, todavia, a impugnação à destruição dos efeitos deste acto que tenham repercussão na consequente liquidação.

Já a ser considerado como um acto preparatório do acto de liquidação do correspondente imposto, temos:

- 1) Como acto preparatório, não é, em princípio, um acto impugnável judicialmente;
- 2) Todavia, porque é um acto que lesa direitos ou interesses legalmente protegidos, um acto destacável por natureza, pode ser impugnado judicialmente, o que constitui uma faculdade mas não um ónus;

3) Entendimento este como uma faculdade que deve valer igualmente para o caso em que essa impugnabilidade resultar de disposição legal, ou seja, se presente como um acto destacável por força de disposição legal;

4) A menos que a lei expressamente configure essa impugnação como um ónus, caso em que a impugnação do acto preparatório não pode ser deferida para a impugnação do acto final, do acto de liquidação do imposto;

5) A impugnação ocorrerá, por via de regra, do acto final, do acto de liquidação do imposto, e não do acto preparatório ou acto relativo ao benefício fiscal.

Mas, atento quanto dissemos, parece evidente que os actos relativos a benefícios fiscais, como actos administrativos relativos a questões fiscais que indiscutivelmente são, embora se apresentem como actos pressuposto de actos de liquidação dos correspondentes impostos, constituem actos administrativos autónomos praticados pela Administração Tributária. Actos administrativos cuja autonomia não pode ser objecto de utilização e menos ainda de manipulação, designadamente para ampliar a garantia jurisdicional dos administrados contra actos administrativos para além do que é adequadamente assegurado pelo disposto no nº 4 do art. 268º da Constituição. Pois o que esta garantia constitucional exige é que, independentemente da configuração e da maior ou menor autonomia apresentada pelos actos em causa, seja assegurada uma via apropriada de acesso aos tribunais para impugnar a legalidade das actuações administrativas que, segundo a fórmula mais tradicional, lesem direitos ou interesses legalmente protegidos dos administrados, ou, na fórmula já referida da actual redacção do CPTA, produzam efeitos jurídicos externos em situações individuais e concretas.

Vídeo da apresentação

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário José Casalta Nabais, Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra: O princípio da impugnação unitária no direito processual tributário, revisitado à luz do acórdão n.º 410/2015 de 2015/09/29, da ... Montepio - Auditório 22.04.2016 10:00

DATA JURIS JUSTIÇA

Lisboa

José Casalta Nabais

O princípio de impugnação unitária no direito processual tributário, revisitado à luz do acórdão n.º 410/2015 de 2015/09/29, do 1.º Conselho do Tribunal Constitucional

00:01:11 00:41:04

FCT Faculdade de Ciências e Tecnologia Universidade Nova de Lisboa | **FCCN** Centro de Estudos Judiciários | www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/6d9pnkcay/flash.html>

Vídeo do debate

CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt

Temas de Direito Tributário Moderação: Cristina Flora, Juíza Desembargadora, Tribunal Central Administrativo Sul: Debate Montepio - Auditório, 22.04.2016 10:45

DATA JURIS JUSTIÇA

Lisboa

DEBATE

Temas de Direito Tributário IV

00:04:11 00:24:30

FCT Faculdade de Ciências e Tecnologia Universidade Nova de Lisboa | **FCCN** Centro de Estudos Judiciários | www.fccn.pt

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/put54oytx/flash.html>

Anexos

1.

Acórdão n.º 410/2015 de 29 de setembro de 2015, publicado no Diário da República, 2.ª série - N.º 227 - 19 de novembro de 2015

Julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais de liquidação do imposto com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela judicial efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa.

2.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 79/2013-T, Decisão Arbitral de 20-10-2015

Tema: IRC – SIFIDE, suspensão do processo de execução fiscal
(substitui a Decisão Arbitral de 23-10-2013)

3.

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 79/2013 –T, Decisão Arbitral de 23-10-2013

Tema: IRC – SIFIDE, suspensão do processo de execução fiscal
(substituída pela Decisão Arbitral de 20-10-2015)



2.

A tramitação do processo de execução fiscal nos serviços da Administração Tributária

José Maria
Fernandes Pires

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A TRAMITAÇÃO DO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL NOS SERVIÇOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA *

José Maria Fernandes Pires **

Apresentação;

Os princípios orientadores da reforma do sistema;

1. A instauração dos processos;
2. A citação dos devedores;
3. A penhora de bens ou direitos do devedor;
4. A venda dos bens penhorados;
5. A graduação de créditos e o pagamento aos credores;
6. A responsabilização dos administradores e gerentes pelo pagamento das dívidas das empresas;
7. A Compensações de dívidas com reembolsos;
8. O cancelamento e inibição do direito a Benefícios Fiscais;
9. A Publicitação dos Devedores na Internet;
10. O impedimento de os devedores concorrerem a concurso públicos de fornecimento de bens e serviços aos serviços públicos;
11. A gestão de garantias para suspensão dos processos;
12. A gestão dos incidentes processuais;
13. A Gestão Integrada de Devedores Estratégicos;
14. O sistema automatizado de gestão da declaração em falhas;
15. O sistema automatizado de determinação da prescrição de dívidas;
16. Interação com os devedores e a aposta na Internet como interface relacional privilegiado;
17. O trabalho em rede dentro da administração fiscal;
18. Sistema de Controlo de Pagamentos;
19. O sistema de informação de gestão;
20. Resultados.

Apresentação

O sistema português de cobrança coerciva foi objecto de uma profunda reforma, iniciada em 2005, na sequência da titularização das dívidas fiscais ocorrida em 2003.

O sistema anterior a essa reforma era reconhecidamente ineficiente, estando esgotado o respectivo paradigma. O volume de instauração era constantemente crescente e a escassez, também crescente, de recursos humanos, havia conduzido a uma acumulação de pendências e a uma erosão continuada da capacidade de resposta dos serviços.

A desproporção entre as necessidades e os recursos conduziu a que estes fossem reconduzidos progressivamente à prática de Atos de menor valor acrescentado, até se chegar a um ponto em que já não eram suficientes para executar as tarefas básicas dos processos, como era o caso da instauração e da citação. Em muitos serviços havia já muitos anos em que não se

* Texto elaborado para a intervenção, apresentada, no dia 22 de Abril de 2016, sobre Temas de Direito Tributário do Plano de Formação Contínua do CEJ.

** Jurista, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros.

praticavam os Atos mais importantes do processo, como eram o caso das penhoras, das vendas, das reversões, da aplicação de fundos e da promoção das graduações de créditos.

O esgotamento do sistema havia conduzido o legislador a intervir com medidas de saneamento excepcionais, que se tornaram ineficientes e rotineiras. Essas medidas consistiam em regimes de perdão fiscal, de regularização excepcional, amnistias, regimes de prescrição e de declaração em falhas excepcional, etc. Essas intervenções do legislador tentando travar a tendência crescente do incumprimento do dever de pagamento em matéria fiscal ocorriam, em média, a cada 2 anos, sendo que a última delas havia sido a alienação da carteira de dívidas na operação de titularização ocorrida em 2003.

Além da qualificação dos recursos humanos, a estratégia da reforma assentou na mudança de paradigma, transportando o sistema de um modelo manual de tramitação, para um modelo electrónico, assente na automatização das tarefas de preparação da decisão e da sua execução, libertando os recursos humanos para a análise e adopção dos Atos decisórios nos processos e para o atendimento e a interacção com os contribuintes.

Essa aposta permitiu que todos os processos voltassem a poder ser tramitados até ao seu final.

A aposta na tecnologia é uma aposta na humanização do processo. Como um dos mais conhecidos doutrinadores do direito da electrónica (o espanhol Rodriguez Margarinhos), a ineficiência burocrática é a mais expressiva forma de desumanização da administração, que não responde às necessidades dos cidadãos.

Por outro lado, a tecnologia nunca substitui, nem substituirá, estamos disso seguros, a decisão humana, o conhecimento jurídico, a prudência como instrumento de gestão dos processos, e a moderação e sentido de proporção e de serviço público na relação entre os órgãos da administração fiscal e os contribuintes. Como dizia Heidegger, a técnica é sempre instrumental ao Homem, mas é essencial à sua realização, porque ele se realiza fazendo. E a tecnologia electrónica é apenas uma técnica que o conhecimento humano proporcionou para que a acção humana seja mais rápida, mais eficiente e produtiva. Mas trata-se apenas de mais uma técnica, como o foram a invenção do papel, da imprensa, do telégrafo, da rádio, da televisão, e de tantas outras.

Também a administração pública é acção, realização do direito, e a necessidade de responder às exigências sociais, sempre crescentes, obriga a que sejam utilizadas as técnicas mais adequadas em cada momento.

Após 2005 ocorreu apenas uma intervenção do legislador na criação de um regime excepcional de regularização de dívidas, determinado pela necessidade de obter receita fiscal acrescida, no contexto do programa de ajustamento.

A ineficiência do sistema de cobrança coerciva é um factor de ineficiência de todo o sistema fiscal, pelo efeito de alastramento do incumprimento que é susceptível de gerar, bem como pelo potencial lesivo da concorrência leal entre as empresas e os efeitos subsequentes de

incentivo ao incumprimento. E os sistemas fiscais são cada vez mais importantes para a igualdade entre todos os cidadãos e justiça social.

Como refere Piketty, *“Os impostos não são apenas uma questão técnica. São proeminentemente um questão do domínio político e filosófico, talvez mesmo a mais importante das questões políticas. Sem impostos não existe destino comum das sociedades e a acção colectiva é impossível. No coração de cada grande revolução encontra-se sempre uma questão fiscal”*.¹

Os princípios orientadores da reforma do sistema:

Os princípios orientadores da reforma foram, em síntese, os seguintes:

1. A informatização, desmaterialização e automatização de todos os actos praticados nos processos e todas as funcionalidades de *back office*, com recurso massivo ao cruzamento de dados;
2. O trabalho em rede de todos os serviços com competência para efectuar a cobrança das dívidas fiscais eliminando as desvantagens e potenciando as vantagens da segmentação e compartimentação territorial de competências e colocando todos os serviços a aceder a informação, independentemente do local onde ela tenha sido gerada.
3. A formação e qualificação dos funcionários que efectuem a cobrança de dívidas fiscais;
4. A interacção permanente com os devedores, disponibilizando *on-line* as funcionalidades de cobrança coerciva, apostando na Internet como interface relacional privilegiado, bem como noutros canais, nomeadamente de pagamento, como as caixas de pagamento automático, os correios e toda a rede bancária.

Actualmente os processos de cobrança coerciva são abertos e tramitados de forma electrónica, mediante a interoperabilidade de uma rede de sistemas informáticos que executam de forma automática todos os actos processuais previstos na Lei. Esta automatização não prejudica a competência dos órgãos de execução fiscal. Na verdade, a automatização engloba apenas os procedimentos preparatórios e de execução da prática dos Atos na execução, sendo que a decisão é sempre praticada pela entidade competente em cada caso.

Descrevemos, de seguida, os principais actos processuais previstos na legislação processual tributária para a tramitação dos processos de execução fiscal, com vista à cobrança das dívidas fiscais. Para a execução de cada um desses actos processuais foi implementado um sistema informático, que também descreveremos. Todos os sistemas informáticos trabalham em rede e em cadeia, pelo que a sucessão de actos a praticar em cada processo segue uma cadeia electrónica que permite que a evolução dos processos siga o seu curso sem necessidade de intervenção manual dos funcionários.

¹ Piketty, Thomas, *“Capital in the Twenty-First Century”*, Belknap, Harvard, 2014, pag. 493.

1. A instauração dos processos

A detecção de todas as situações de incumprimento do dever de pagamento voluntário do pagamento dos impostos pelos contribuintes é efectuada de forma electrónica pelos próprios sistemas de liquidação e de gestão de cada um dos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património. A detecção do incumprimento é efectuada da seguinte forma:

i) Nos casos de impostos sobre o rendimento retidos na fonte, as empresas que efectuam a retenção entregam todos os meses uma declaração com o valor das retenções que efectuaram. Caso essa declaração não seja acompanhada do meio de pagamento, o sistema que efectua a gestão do imposto comunica ao sistema que efectua a gestão das dívidas o incumprimento, por via electrónica, e é aberto o processo para cobrança da dívida;

ii) Nos impostos autoliquidados pelos próprios contribuintes, sempre que seja entregue a declaração de autoliquidação sem meio de pagamento, o sistema que efectua a gestão do imposto comunica ao sistema que efectua a gestão das dívidas o incumprimento, por via electrónica, e é aberto o processo para cobrança da dívida;

iii) Nos casos de impostos apurados pela própria administração fiscal, e notificados aos contribuintes para efectuarem o pagamento, foi implementado um sistema com os CTT, através do qual estes comunicam à administração fiscal, por via electrónica, a data em que a notificação foi entregue ao contribuinte. O sistema conta os 30 dias que o contribuinte tem para pagar voluntariamente, findos os quais, no caso de não ser efectuado o pagamento, comunica ao sistema que efectua a gestão das dívidas o incumprimento, por via electrónica, e é aberto o processo para cobrança da dívida.

O sistema que efectua a gestão das dívidas e dos processos de cobrança coerciva designa-se de SEFWEB (Sistema de Execuções Fiscais em ambiente web), e contém o cadastro actualizado de todos os processos e de todos os actos neles praticados. Este sistema funciona em rede em todos os serviços da DGCI e regista todos os actos praticados nos processos pelos restantes sistemas, pelos funcionários que efectuam a gestão dos processos e pelos devedores que através da Internet operam directamente com o sistema.

O SEFWEB trabalha em rede electrónica com todos os sistemas de liquidação e de cobrança voluntária, como já vimos antes, o que permite a instauração electrónica e automática de todos os processos por dívidas fiscais, logo que seja ultrapassado o prazo de pagamento voluntário e não seja efectuado o pagamento, sem qualquer intervenção manual dos funcionários.

Em interface permanente com o SEF funcionam os sistemas operativos que automatizam todos os actos processuais de cobrança coerciva, que descrevemos de seguida.

2. A citação dos devedores

A citação dos devedores, comunicando-lhe a instauração do processo de cobrança coerciva e conferindo-lhe um prazo de 30 dias para pagar a dívida é o primeiro acto desencadeado no processo de cobrança coerciva, após a instauração. Essa citação é efectuada mediante a emissão automática da carta postal, bem como através de comunicação electrónica. O sistema que efectua a gestão electrónica das citações é o **Sistema Electrónico de Citações e Notificações (SECIN)**, que procede, também de forma automática, ao envio das citações. Este sistema efectua também a emissão de um vasto conjunto de alertas electrónicos, para a caixa de correio electrónicos dos devedores, informando-os dos seus direitos e obrigações no processo de execução fiscal, bem como dos Atos subsequentes que serão praticados.

O SECIN tem ainda outra importante função: interagindo de forma electrónica com os Correios, recebe a informação de retorno acerca do estado da correspondência, nomeadamente se foi entregue, a data da entrega, a devolução, etc. Essa informação é registada no SECIN, que por sua vez a insere automaticamente nos processos. A automatização da inserção desta informação nos sistemas libertou os funcionários da execução de um vasto conjunto de tarefas manuais e sem valor acrescentado. Mas o mais importante é que essa automatização permite que os sistemas procedam à contagem dos prazos e façam transitar os procedimentos para a fase seguinte, sem necessidade de impulso manual dos funcionários.

3. A penhora de bens ou direitos do devedor

A Lei determina que o órgão de execução fiscal proceda à penhora dos bens ou direitos do devedor, necessários ao pagamento da dívida logo que sejam decorridos 30 dias após a citação e o devedor não tenha efectuado o pagamento.

A partir dos elementos do SECIN, o SEFWEB conta automaticamente esses 30 dias e logo que eles se concluam, e estejam reunidos todos os restantes pressupostos legais, selecciona o processo para ser efectuada a penhora.

A decisão acerca da penhora e do bem a penhorar é sempre do órgão de execução fiscal. Essa decisão é praticada no écran do computador, na funcionalidade que disponibiliza ao respectivo responsável, os bens e os direitos penhoráveis do devedor, bem como o universo das suas dívidas. Decidindo a penhora, esse responsável assinala ao sistema quais os bens que devem ser penhorados.

A penhora é efectuada no **Sistema Informático de Penhoras Electrónicas (SIPE)**. Para descrever adequadamente o funcionamento do sistema, é necessário analisar, primeiro, como são detectados os bens e direitos dos devedores e depois qual o efeito da decisão de penhora.

A detecção dos bens e direitos penhoráveis dos devedores é efectuada através de uma rede electrónica de obtenção desses bens e direitos, designada de **REDET - Rede de Transmissão de Dados de Entidades Terceiras**.

A REDET, conhecedora da identidade dos devedores, a partir do seu interface com o SEFWEB, procura em vários sistemas da administração fiscal e de outras entidades, quais os seus bens ou direitos susceptíveis de penhora.

A REDET obtém, por via electrónica, os seguintes dados:

- * Das entidades bancárias, todas as acções e outros valores mobiliários nelas registados ou depositados, contas bancárias e outros produtos de poupança;
- * Das entidades seguradoras, a informação relativa a seguros de vida e planos de poupança-reforma;
- * Das Conservatórias do Registo Automóvel, a base de dados dos automóveis ligeiros e pesados;
- * Das Alfândegas, os elementos relativos à entrada no mercado nacional de automóveis, bem como a relativa a importações e exportações de mercadorias;
- * Do organismo responsável pela emissão de dívida pública, os títulos de dívida detidos pelos devedores;
- * Da Segurança Social todas as pensões dos devedores;
- * De todas as empresas, a informação relativa a créditos de terceiros e sobre terceiros, bem como a identificação dos seus fornecedores e clientes relevantes;
- * Das entidades patronais, a informação relativa aos vencimentos pagos aos seus trabalhadores, bem como de serviços pagos a profissionais livres;
- * Das declarações de rendimentos dos inquilinos e senhorios, as rendas prediais;
- * Dos Notários e de todas as entidades que efectuem actos notariais, a informação relativa a transmissão de imóveis e à celebração de todos os tipos de contratos, nomeadamente de transmissão de quotas em sociedades;
- * Do cadastro predial, a informação relativa aos prédios, rústicos e urbanos.

A REDET obtém ainda dos sistemas informáticos da administração fiscal, os elementos relativos aos bens e direitos penhoráveis dos devedores.

A REDET obtém os dados em permanência, actualizando-os todos os dias, funcionando apenas por via electrónica, em interacção constante com as bases de dados dos restantes sistemas.

Existe ainda na REDET uma função de recolha manual de informação para que qualquer funcionário possa nela mencionar a identificação dos bens, direitos ou valores dos devedores que detectem.

Toda a informação recolhida através da REDET é canalizada para o **Cadastro Electrónico de Activos Penhoráveis (CEAP)**, que regista e guarda, de forma automática e permanente, todos os bens e direitos penhoráveis dos devedores. O CEAP é uma importante fonte de

consulta e de informação para os serviços, mas principalmente serve de suporte à constituição de penhoras automáticas através do SIPE, como veremos de seguida. Através dele, a administração fiscal conhece, de forma permanentemente actualizada, os bens e direitos penhoráveis dos devedores.

Uma vez detectados os bens e direitos dos devedores, falta apenas efectuar o seu cruzamento com os processos, fazer a selecção dos bens a penhorar e disponibilizar essa informação aos serviços para estes confirmarem a decisão de efectuar a penhora. Esses procedimentos são efectuados, também de forma electrónica, pelo **SIPE Sistema Informático de Penhoras Electrónicas**. O SIPE disponibiliza aos funcionários, por cada devedor, qual o montante global das suas dívidas e a lista de todos os seus bens e direitos existentes no CEAP. Cabe ao funcionário que efectua a gestão dos processos, assinalar ao sistema, quais os bens ou direitos que pretende penhorar.

Depois de tomada a decisão de efectuar a penhora, o SIPE efectua automaticamente todas as operações necessárias à sua consumação. Assim, emite as notificações para as entidades bancárias, quando se trate de penhoras de acções e contas bancárias, para as entidades patronais quando se trate de penhoras de vencimentos, para os clientes quando se trate de penhora de créditos, etc..

Actualmente a emissão dessas notificações é efectuada em papel e, simultaneamente, por via electrónica. As entidades notificadas têm acesso, no Portal das Finanças, mediante inserção da sua senha de acesso, às penhoras de que foram notificadas e podem responder pela mesma via, confirmando a penhora e transferindo os fundos envolvidos, sem necessidade de se deslocarem aos serviços.

Nas penhoras de prédios e de veículos, que estão sujeitas a registo, as entidades competentes para o registo, acedem, através do Portal das Finanças, aos pedidos de registo que lhes são dirigidos, podendo visualizar e copiar os autos de penhora em documento electrónico, bem como os requerimentos do registo. Pela mesma via podem responder a confirmação do registo da penhora.

Quando a penhora incide sobre bens ou direitos que podem ser imediatamente convertíveis em dinheiro (contas bancárias, vencimentos e salários, créditos, rendas, etc.), as entidades notificadas da penhora efectuem através da Internet a transferência dos valores penhorados. Quando se trata de prédios, veículos automóveis, participações sociais, bens móveis ou outros bens que exigem liquidação, passa-se então à fase da venda.

4. A venda dos bens penhorados

A venda dos bens penhorados é o acto mais importante no processo de cobrança coerciva, porque é através dele que se consuma a finalidade do processo, de liquidar o património do devedor, para com ele pagar a dívida.

A venda dos bens é efectuada pelo **Sistema Informático de Gestão de Vendas Coercivas (SIGVEC)**, que automatiza o procedimento de venda dos bens penhorados e disponibiliza na Internet os anúncios dos bens em venda. Essa automatização inclui os actos prévios à marcação da venda, nomeadamente a publicação de anúncios e as notificações de todas as entidades interessadas.

Estão disponíveis na Internet todos anúncios para a venda dos imóveis, que podem ser consultados por qualquer interessado. A administração fiscal presta ainda um serviço de envio de mail personalizado a todos os interessados que o solicitem. Esse mail é enviado sempre que é marcada uma nova venda de bens com as características previamente seleccionadas pelos interessados.

A venda dos bens é efectuada por leilão electrónico, através da Internet, podendo nele participar qualquer interessado que previamente se autentique no sistema, podendo também efectuar o pagamento *on-line* dos bens que tenha adquirido.

O site da Internet que publicita as vendas contém várias formas de navegação, incluindo um sistema de informação geográfica com fotografia aérea, através do qual se localizam todos os imóveis em venda.

5. A graduação de créditos e o pagamento aos credores

A partir de 2011 a graduação de créditos passou a ser da competência da administração fiscal, sem prejuízo, naturalmente, do respectivo controlo jurisdicional, nos termos do artigo 276.º do CPPT.

Depois de convertido em liquidez o património do devedor, a Lei manda distribuir o valor realizado pelos credores públicos ou privados que tenham garantia sobre os bens penhorados. Para isso é necessário notificar esses credores da penhora ou da realização da venda, a fim de que eles reclamem os seus créditos. Procede-se depois à graduação dos créditos numa hierarquia que determinará quem receberá, e por que ordem, o valor realizado. Os procedimentos preparatórios e subsequente à decisão de graduação, nomeadamente a hierarquização e priorização dos créditos e o cálculo dos valores a pagar e determinado de forma automatizada, sendo, porém, que a decisão é proferida sempre pelo órgão competente.

Proferida a decisão e o sistema efectua as notificações, controla a apresentação de reclamações e, caso se converta em definitivo o ato, procede ao pagamento aos credores graduados.

6. A responsabilização dos administradores e gerentes pelo pagamento das dívidas das empresas

A gestão do procedimento de reversão da execução contra administradores e gerentes que sejam responsáveis subsidiário é efectuada pelo **Sistema Informático e Gestão de Reversões (SIGER)**.

O **SIGER** detecta as situações das empresas com insuficiência de bens penhoráveis, por cruzamento de dados do SEFWEB com o CEAP e por acesso electrónico ao cadastro do Registo Comercial, bem como da AT, detecta quem são os administradores e gerentes dessas empresas. O SIGER disponibiliza aos serviços a identificação das empresas e dos seus administradores que estão em situação de poderem ser objecto de responsabilização, para que estes determinem a reversão.

Logo que o responsável pelo órgão de execução fiscal assinale ao sistema a indicação do responsável contra quem deve avançar a reversão, o SIGER promove a notificação dos administradores e gerentes para se pronunciarem sobre o projecto de reversão.

Decorrido o prazo para audição prévia sem que o respectivo direito tenha sido exercido ou, tendo-o sido, após a sua apreciação, é o dirigente do órgão de execução fiscal confirma a decisão de reversão, ou não e, em caso afirmativo, o sistema efectua a citação.

De imediato, passando os administradores e gerentes a ser devedores, inicia-se relativamente a eles todo o procedimento e a prática dos actos que anteriormente descrevemos.

7. A Compensações de dívidas com reembolsos

A compensação de dívidas fiscais com reembolsos está prevista no artigo 89.º do CPPT, sendo o respectivo procedimento gerido pelo **SISCO – Sistema de Compensações** que, de forma automatizada, efectua o pagamento, total ou parcial, das dívidas com os reembolsos dos impostos a que os devedores tenham direito, sempre que estejam reunidos os respectivos pressupostos.

Sempre que os sujeitos passivos de cada um dos impostos têm direito a receber um reembolso, o Sistema de Compensações detecta automaticamente se existem dívidas pendentes no SEFWEB e, em caso afirmativo, estando reunidos os restantes pressupostos para a compensação, esse reembolso é aplicado no seu pagamento. O sistema funciona *on-line* e nos casos em que o valor dos reembolsos é superior ao valor da dívida, esse excesso é também enviado automaticamente para o seu titular.

8. O cancelamento e inibição do direito a Benefícios Fiscais

Os artigos 13.º e 14.º do Estatuto dos benefícios Fiscais impedem que os contribuintes que possuem dívidas fiscais possam usufruir de benefícios fiscais. Quando um devedor solicita o reconhecimento de um benefício fiscal à administração fiscal, a Lei impede o seu reconhecimento, desde que estejam reunidos os restantes pressupostos legais. Do mesmo modo, quando um contribuinte que esteja a usufruir de benefícios fiscais constitua uma dívida fiscal, a Lei manda cancelar esse benefício fiscal. A gestão destes dois tipos de controlos de benefícios fiscais a devedores é efectuada pelo **SICBEF - Sistema Informático de Controlo de Benefícios Fiscais**.

O SICBEF recebe todas as petições de atribuição de benefícios fiscais, procede à sua instrução de forma automática, mediante cruzamentos de dados com os restantes sistemas e propõe ao gestor do processo o sentido da decisão. Um dos cruzamentos que o sistema efectua é com o Sistema de Execuções Fiscais (SEFWEB), e em caso de existência de dívidas, o benefício requerido é imperativamente indeferido.

O sistema tem ainda uma função de cadastro, que regista todos os benefícios fiscais que operam automaticamente, por recolha electrónica a partir de todos os sistemas liquidadores.

Após o reconhecimento dos benefícios fiscais ou a produção de efeitos daqueles que operam automaticamente este sistema efectua o controlo permanente e *on-line* da subsistência dos pressupostos da sua manutenção. Assim, por exemplo, se o sistema verificar que foi instaurada uma nova dívida no SEFWEB, emite automaticamente uma notificação ao contribuinte, com o projecto de cancelamento do respectivo benefício fiscal. Caso o pagamento não seja efectuado, o benefício fiscal é suspenso ou cancelado.

O sistema efectua a notificação para audição prévia dos devedores, logo que a situação é detectada e disponibiliza ao dirigente do órgão de execução fiscal a respectiva petição do seu exercício para decisão. Logo que esta seja assinalada ao sistema, este promove a sua notificação e execução. Dessa execução faz parte a indicação ao sistema liquidador, da necessidade de, em caso de cancelamento do direito a benefício já usufruído, este promover a reposição da tributação regra.

9. A Publicitação dos Devedores na Internet

A publicitação, na Internet, da lista de devedores está prevista no n.º 5 do artigo 64.º da Lei Geral Tributária. A publicitação dos devedores é efectuada após um procedimento administrativo que se inicia com a selecção dos devedores e se conclui com a decisão de publicitação, após audição prévia dos interessados e notificação do projecto de decisão de publicitação.

O procedimento de publicitação é electrónico e desmaterializado, e gerido pelo **SIPDEV – Sistema Informático de Gestão da Publicitação dos Devedores**. O SIPDEV efectua de forma

automática, a selecção dos devedores que serão objecto de divulgação pública pela administração fiscal. Desde 2006 que a Lei portuguesa prevê que a administração fiscal publicitará a lista de devedores com processos de execução fiscal pendentes. Este sistema informático estabelece um interface com o SEF e efectua a gestão do procedimento administrativo de publicitação, incluindo a audição prévia dos devedores e actualiza a lista publicitada na Internet.

Também aqui a decisão de publicitação é inserida no sistema pelo responsável competente, procedendo o sistema, de forma automatizada À execução dos procedimentos preparatórios e subsequentes, nomeadamente as notificações para audição prévia e para comunicação da publicitação.

A decisão de publicitação ocorre periodicamente, envolvendo os devedores cujo procedimento tenha sido concluído, mas a eliminação dos devedores da lista publicitada é imediata, automática e diária, ocorrendo logo que a situação tributária seja regularizada ou logo que deixe de estar reunido algum dos pressupostos da publicitação.

10. O impedimento de os devedores concorrerem a concursos públicos de fornecimento de bens e serviços aos serviços públicos

A Lei impede os contribuintes com dívidas fiscais de se candidatarem a concursos públicos de fornecimento de bens e serviços ao Estado. Para garantir a eficiência da aplicação deste princípio foi implementado um sistema informático que permite a todas as entidades públicas consultar se as empresas que se candidatam aos concursos públicos por elas abertos possuem dívidas fiscais. Essa consulta é efectuada via Internet, no Portal das Finanças, onde as empresas privadas concorrentes podem também autorizar as entidades públicas a efectuar a consulta da sua situação tributária.

Do mesmo modo, quando as entidades públicas efectuem o pagamento dos bens fornecidos ou dos serviços prestados pelas empresas, devem efectuar a mesma consulta para verificar se entretanto essas empresas constituíram dívidas fiscais. Nesse caso, a entidade pública é obrigada a reter até 25% do valor a pagar, naturalmente que limitado ao valor em dívida. Também através da Internet essas entidades públicas procedem à transferência para a administração fiscal do valor da retenção efectuada.

11. A gestão de garantias para suspensão dos processos

Quando os devedores impugnam judicial ou administrativamente a liquidação dos impostos em dívida, a Lei determina que o processo de cobrança coerciva ficará suspenso no caso de ser apresentada garantia idónea. Para efectuar a gestão das garantias foi implementado o SGG – Sistema de Gestão de Garantias, através do qual é efectuada um controlo rigoroso da validade e do valor das garantias. Este sistema procede à notificação automática dos devedores para a necessidade de reforço das garantias, da

sua substituição, bem como ao controlo da retoma da tramitação do processo logo que se extinga a garantia.

O sistema promove ainda a execução das garantias nos casos em que transita em julgado a decisão proferida nas impugnações.

12. A gestão dos incidentes processuais

Tendo em vista o controlo rigoroso de todos os processos do contencioso tributário, judicial e administrativo deduzido pelos devedores, foi implementado o Sistema de Gestão dos Procedimentos de Revisão Administrativa (SIGEPRA/SICAT) e o Sistema de Gestão do Contencioso Judicial Tributário (SICJUT). Estes sistemas informatizam e automatizam a tramitação de todos os processos de contencioso. Ambos interagem com o SEFWEB e suspendem automaticamente os processos de cobrança coerciva sempre que, havendo contencioso, seja prestada garantia. Da mesma forma, concluído o processo de contencioso, é automaticamente retomado o processo de cobrança coerciva.

13. A Gestão Integrada de Devedores Estratégicos

Desde 2010 a administração fiscal portuguesa implementou uma metodologia de acompanhamento integrado dos maiores devedores. Essa metodologia assenta no pressuposto de que os grandes devedores possuem sempre uma estratégia de evasão fiscal, concebida e desenvolvida por uma agente que é sempre uma pessoa física e que desenvolve um conjunto complexo e articulado de operações destinadas a evitar o pagamento dos impostos devidos.

A metodologia de gestão integrada de grandes devedores é composta de um conjunto de conceitos trazidos para o interior da acção da administração fiscal, nomeadamente:

i) O do gestor do devedor. A administração fiscal designa um funcionário altamente qualificado, que tem um conhecimento transversal da sua actividade, para efectuar um diagnóstico da situação do devedor, do seu comportamento, e para conceber e colocar em prática uma estratégia de cobrança da dívida;

ii) Da informação global. A informação é o recurso fundamental para a eficiência e eficácia do combate ao incumprimento fiscal dos grandes devedores. Por essa razão os gestores de devedores estratégicos devem obter toda a informação, interna e externa que permita à administração fiscal desencadear acções direccionadas para objectivos concretos e previamente determinados, tendo em vista a cobrança da dívida.

iii) Da gestão integrada. Tal como os grandes devedores adoptam uma estratégia integral de incumprimento, tanto ao nível contabilístico e declarativo como de pagamento, a administração fiscal deve adoptar uma estratégia concertada, entre as suas diversas áreas funcionais, nomeadamente aquelas que consistem no exercício de poderes de autoridade, em especial a Inspecção Tributária, a investigação criminal, da aplicação de

coimas, o contencioso e a cobrança coerciva, assegurando a acção coordenada de todos os serviços da administração fiscal. Essa é a função mais importante dos gestores de devedores.

iv) Da transparência. Muitos dos grandes devedores fiscais são pessoas colectivas, mas em todos os casos essas pessoas colectivas são apenas a representação das diversas faces com que uma mesma pessoa singular se apresenta perante a administração fiscal. A metodologia de acompanhamento integrado dos grandes devedores dirige-se à detecção de quem é o agente de “infecção fiscal” que se esconde por detrás da aparência das empresas devedoras, procedendo depois, num movimento ascendente, à determinação do universo de empresas, com ou sem dívidas, que são por ele dominadas. Assim a estratégia de cobrança dirige-se directamente à pessoa singular que é o “agente da infecção”.

v) Do acompanhamento permanente. A metodologia de cobrança das dívidas dos grandes devedores exige um acompanhamento permanente da sua actividade económica e do seu desempenho no cumprimento das obrigações fiscais, garantindo-se assim uma acção permanente e concertada da administração fiscal sobre os devedores.

A metodologia de gestão integrada de grandes devedores é suportada pela implementação de um sistema informático, designado de **SIGIDE – Sistema Informático de Gestão Integrada de Devedores Estratégicos**, que funciona em rede e permite que o trabalho dos gestores de devedores estratégicos seja efectuado em qualquer serviço da administração fiscal, independentemente do local onde estejam fisicamente instalados.

14. O sistema automatizado de gestão da declaração em falhas

A declaração de dívidas em falhas ocorre nos casos em que não são detectados bens penhoráveis dos devedores, e o respectivo ato é um importante instrumento de gestão de recursos. Trata-se de uma obrigação do órgão de execução fiscal, e não de uma faculdade. A automatização da detecção de bens penhoráveis permite também a automatização dos Atos preparatórios da declaração em falhas, bem como da execução da respectiva decisão após a sua adopção pelo órgão competente.

No ano 2013 foram desenvolvidas as funcionalidades informáticas da sua automatização, que estão actualmente implementadas, sendo um instrumento importante para a gestão, o saneamento da carteira, a racionalidade na gestão de recursos e o respeito pelos direitos dos contribuintes.

15. O sistema automatizado de determinação da prescrição de dívidas

A declaração da prescrição de dívidas é um importante acto do processo de execução fiscal, não só porque se trata de um instrumento de gestão da carteira com impacto na afectação de recursos da administração fiscal, como principalmente em razão do respeito pelos direitos dos contribuintes, uma vez que a prescrição faz extinguir imediatamente o processo.

Ao mesmo tempo sendo o conhecimento da prescrição sendo um ato oficioso, a sua determinação envolve elevada complexidade e é provavelmente o mais difícil e demorado dos Atos do processo, na maioria das situações.

Foi desenvolvido um sistema informatizado que automatizou os Atos de determinação da contagem dos prazos da prescrição, em face dos Atos praticados em cada processo e da sua tramitação. Esse sistema efectua as contagens dos prazos, incluindo as suspensões e interrupções, e assinala ao responsável pelo órgão de execução fiscal as dívidas em que a prescrição terá ocorrido para que este possa proceder ao despacho correspondente.

16. Interação com os devedores e a aposta na Internet como interface relacional privilegiado

Todos os devedores podem consultar através da Internet as suas dívidas, bem como proceder ao seu pagamento. Esse pagamento pode também ser efectuado na rede de caixa automáticas ATM, bem como nos Correios, em qualquer instituição bancária e nos serviços da administração fiscal.

Do mesmo modo todas as entidades intervenientes na penhora e venda de bens podem utilizar a Internet como canal de obtenção e de entrega de informação com a administração fiscal.

A administração fiscal portuguesa possui um Centro de Atendimento Telefónico (CAT) que apoia e esclarece os devedores sobre o estado dos seus processos e os seus direitos e obrigações. O CAT funciona em rede em cerca de 140 Serviços deslocalizados em todo o território nacional, mas com uma mesma filosofia de trabalho e com um mesmo nível de estilo e qualidade de atendimento.

A administração fiscal interage de forma permanente com os devedores, enviando mensalmente uma comunicação a cada um deles, informando-os do estado do seu processo, das vantagens da regularização da sua situação de incumprimento e das desvantagens de manutenção da situação de incumprimento.

Do mesmo modo, são enviadas mensagens electrónicas, via mail, a todos os devedores sempre informando-os, por cada diligência ou acto que vais ser praticado em cada processo, de que ele se vai produzir, que terá impacto na situação do devedor e que poderá produzir custos adicionais no processo, aproveitando-se, mais uma vez, para recomendar a regularização da situação tributária.

Sempre que um devedor se autentica com a sua senha de acesso individual no site da administração fiscal, é emitido um *pop-up* com um alerta, informando o devedor da sua situação de irregularidade fiscal.

É também no site da administração fiscal na Internet que é efectuada a publicidade dos bens penhorados que se encontram em venda, sendo também nele que são efectuados os leilões de venda dos bens.

Todos os devedores podem ainda obter no site da administração fiscal na Internet as certidões da sua situação tributária.

17. O trabalho em rede dentro da administração fiscal

Actualmente a administração fiscal tem em curso a implementação de um sistema informático que desmaterializa todos os processos, permitindo também o trabalho em rede e o acesso em qualquer ponto do país ou em qualquer serviço central, regional ou local, a todos os processos.

O trabalho em rede permitirá uma distribuição nacional dos processos, fazendo-os deslocar para os serviços ou locais onde se encontram disponíveis os recursos humanos para os analisar, tramitar e decidir.

Anteriormente a administração fiscal tinha necessidade de deslocar funcionários de uns serviços para os outros, de locais com mais disponibilidade de recursos para outros locais onde existe maior necessidade, com os custos inerentes. A implementação deste sistema vai permitir uma maior operacionalidade em geral dos serviços, equilibrando a um nível superior a produtividade dos recursos.

18. Sistema de Controlo de Pagamentos

O sistema de controlo de pagamentos faz aceder a informação do pagamento, total ou parcial, de determinado processo, em tempo real, ao sistema central. Qualquer que seja o local ou a instituição onde o pagamento é efectuado (qualquer serviço de Finanças, estação dos CTT, agência bancária, caixa Multibanco, etc), a informação do pagamento é imediatamente transferida para o sistema central e disponibilizada ao órgão de execução fiscal competente para o processo. Caso esteja em curso o procedimento da venda, a publicitação, a penhora ou outras diligências, elas são imediatamente interrompidas no caso de o pagamento ser integral, procedendo às acções consequentes no caso de o pagamento ser parcial.

O sistema assenta numa rede electrónica entre todas as entidades que recebem pagamentos.

19. O sistema de informação de gestão

O Sistema de Informação de Gestão da Cobrança Coerciva fornece aos responsáveis pelos órgãos de execução fiscal toda a informação necessária à gestão dos processos e à prática dos atos necessários a sua tramitação. Essa informação inclui os resultados de cobrança, que são disponibilizados diariamente, bem como os atos que aguardam decisão dos respectivos responsáveis e as acções a realizar em cada momento.

20. Resultados

O sistema português de cobrança coerciva que acabamos de descrever resultou da implementação de um Plano Estratégico que foi concebido no seio da AT

A implementação deste Plano ocorreu como resultado da constatação do crescimento acelerado do incumprimento do dever de pagamento de impostos e do *stock* da dívida pendente de cobrança, desde o início da década de 1990 até ao ano 2005, quando se iniciou a implementação da Reforma do sistema português de cobrança coerciva.

Ao longo desse período de 15 anos o valor das dívidas vencidas anualmente cresceu de forma consecutiva e acelerada, tendo sextuplicado. No início da década de 1990 o valor anual de impostos não pagos pelos contribuintes nos prazos legais, era de cerca de 900 milhões de euros e no ano 2005 aproximou-se dos 4,5 mil milhões de euros.

O crescimento verificado foi uma consequência necessária da informatização, automatização e centralização dos procedimentos de liquidação e da manutenção numa base de tramitação manual, em papel e segmentada pelos cerca de 370 Serviços Locais, dos processos de cobrança coerciva.

A percepção pelos contribuintes da incapacidade da administração tributária em tramitar todos os processos de execução fiscal, conduziu, por si, a um aumento substância do incumprimento fiscal, com uma elevada perda de receita para o Estado.

A aposta nas tecnologias da informação e da comunicação, no trabalho em rede, na interação permanente com os devedores e na formação e qualificação dos funcionários conduziu a administração tributária a um crescimento de eficiência, eficácia e de qualidade do serviço sem quaisquer precedentes na sua história. O volume de dívidas constituídas por ano começou a decrescer logo no início da implementação do Plano sendo que no ano 2014 atingiu o limite mais baixo, depois de ter decrescido consistentemente desde 2005.

Da mesma forma o *stock* da dívida pendente de cobrança coerciva inverteu a sua tendência histórica constantemente crescente e começou a diminuir em 2005. Nesse ano atingiu os 16,3 mil milhões de euros, tendo parado o seu crescimento e iniciado um movimento inverso de decréscimo.

Em termos de produtividade verificou-se um crescimento para cerca de 20 vezes mais do número de penhoras e vendas feitas nos processos e o tempo médio da conclusão de cada processo foi reduzida para cerca de metade.

Os contribuintes portugueses têm hoje uma percepção de que o sistema de cobrança de dívidas fiscais possui uma elevada eficácia e esse facto tem conduzido a um importante crescimento do cumprimento voluntário das obrigações fiscais pelos contribuintes.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/c7qcawym7/flash.html>

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



**3.
O impacto da
reforma do CPTA
e do CPA no
processo e
procedimento
tributário**

Hugo Flores da Silva

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O IMPACTO DA REFORMA DO CPTA E DO CPA NO PROCESSO E PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO*

Hugo Flores da Silva **

- I. Considerações iniciais e enquadramento;
- II. Impacto da reforma do CPA no procedimento tributário;
- III. Impacto da reforma do CPA no processo tributário.

I. Considerações iniciais e enquadramento

O presente artigo tem por objeto o estudo do impacto da reforma do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) e do Código do Procedimento Administrativo (CPA) no processo e procedimento tributário. 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” CPA¹, e do Decreto-Lei n.º 214-G/2015, de 2 de Outubro, o qual, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 100/2015, de 19 de Agosto, reviu, entre outros diplomas, o CPTA e o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF). Por facilidade expositiva, este complexo de alterações normativas será, abreviadamente designado por Reforma de 2015. A avaliação do impacto de tal reforma no procedimento e processo tributário resultará, necessariamente, da delimitação do âmbito de aplicação das normas daqueles diplomas no domínio tributário a fim de apurar se as alterações neles introduzidas se refletem neste domínio.

Sem prejuízo das 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 principiológicos 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 autonomia².

* Texto elaborado para a intervenção, apresentada, no dia 22 de Abril de 2016, sobre Temas de Direito Tributário do Plano de Formação Contínua do CEJ.

** Assistente Convidado, Escola de Direito da Universidade do Minho.

¹ Não será, no entanto, rigorosa a afirmação de que se trata de um “Novo CPA”. “O CPA não deu lugar a um novo CPA: no essencial, o CPA continua a ser o mesmo, sem prejuízo do relevo de algumas das modificações introduzidas” – cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Nota de apresentação ao 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, 2016, página 49.

² 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

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 autonomizada³.

Assim, quando as especificidades inerentes ao procedimento e processo tributário não reclamem uma disciplina diversificada, considerou o legislador que as normas de procedimento e processo administrativo constituem uma regulamentação especialmente apta para o efeito. Neste sentido, tais normas poderão relevar no procedimento e processo tributário:

(i) de forma direta, mediante previsão de norma que expressamente convoca a sua aplicabilidade relativamente a aspetos pontuais ou a procedimentos e processos em bloco;
(ii) de forma subsidiária, mediante a identificação de um caso omissivo que careça de disciplina legal e que possa ser suprido mediante a convocação da aplicação da norma de procedimento e processo administrativo, o que tanto poderá significar o suprimento de aspetos pontuais e específicos no âmbito do procedimento e do processo tributário que careçam de disciplina jurídica, como a convocação da aplicação, em bloco, de procedimentos e processos administrativos⁴.

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 soluções⁵.

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, 2010, páginas 72 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.

³ 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.

⁴ A este respeito, LOPES DE SOUSA salienta a importância de o legislador convocar de forma expressa a aplicabilidade das soluções do contencioso administrativo no âmbito do contencioso tributário, como forma de agilizar a sua aplicação – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*, cit., páginas 24 e 25.

⁵ 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

Antes de avançarmos, cumpre esclarecer que com a abordagem que faremos ao tema não o pretendemos esgotar, individualizando e escalpelizando todas as consequências produzidas no Direito adjetivo tributário em virtude da reforma do CPA e do CPTA. Face às limitações expositivas a que nos encontramos sujeitos e à impossibilidade de o fazer, assumimos o propósito de promover um enquadramento do tema em termos estruturais e sistemáticos, assinalando os mais importantes casos de convocação das normas administrativas no âmbito do contencioso tributário e individualizando as alterações normativas introduzidas pela Reforma de 2015 que, no contexto lógico da exposição, se apresentam mais relevantes. Num primeiro momento, será analisado o impacto daquela reforma no procedimento e, num segundo momento, no processo tributário.

II. Impacto da reforma do CPA no procedimento tributário

A aplicabilidade subsidiária das normas do procedimento administrativo no procedimento tributário, tal como resulta 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), determina 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 ser repercutidos sobre o procedimento tributário, desde que a sua aplicação seja neste domínio convocada.

Sem prejuízo de outras matérias de procedimento tributário no âmbito das quais seja convocada a aplicação do CPA – e não obstante, em relação a algumas delas, nos pronunciarmos *infra*, ainda que em termos telegráficos –, selecionamos duas temáticas, em consideração à relevância que lhes imputamos, em torno das quais centraremos a nossa exposição:

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, 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.

- (i) princípios constitucionais e da atividade administrativa; e
- (ii) o regime da invalidade dos atos administrativos.

1) Princípios constitucionais e da atividade administrativa

Não obstante as respetivas especificidades – as quais, aliás, justificaram a sua sujeição a um regime jurídico autonomizado –, a Administração Tributária não deixa de ser Administração Pública, o que implica, desde logo, a sua vinculação à “*prosseção do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*” e a “*atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé*”⁶. Embora os referidos princípios se encontrem genericamente previstos na LGT⁷ e no CPPT⁸, a sua densificação, quando não decorra diretamente de normas de direito tributário⁹, resultará da convocação da aplicação do disposto no CPA¹⁰. Em face do seu impacto no âmbito do procedimento tributário, importará atentar nas alterações produzidas pela Reforma de 2015 ao nível da disciplina dos princípios do procedimento administrativo.

Na Reforma de 2015 o legislador promoveu um conjunto de intervenções normativas ao nível dos princípios disciplinadores da atividade administrativa, seja ao nível da sua sistematização seja ao nível da sua disciplina substancial. Neste sentido, passamos a destacar – ainda que de forma telegráfica e sem a pretensão de as vermos esgotadas – as alterações que consideramos mais relevantes para efeitos da presente exposição.

i) Princípio da proporcionalidade

Embora o CPA, na sua redação anterior, previsse o princípio da proporcionalidade¹¹ no n.º 2 do artigo 5.º, referindo que “*as decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou*

⁶ Neste sentido, cfr. artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁷ “A administração tributária exerce as suas atribuições na *prosseção do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*” – cfr. artigo 55.º da LGT.

⁸ Cfr. artigos 45.º e seguintes do CPPT.

⁹ A título de exemplo, o princípio da cooperação encontra-se densificado no artigo 59.º LGT e nos artigos 48.º e seguintes do CPPT.

¹⁰ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 6.ª Edição, Volume I, Áreas Editora, Lisboa, 2011, página 71. “O CPA é aplicável subsidiariamente ao procedimento tributário no que concerne às suas normas que concretizam preceitos constitucionais, já o sendo antes da entrada em vigor da LGT” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11.01.2006, proferido no âmbito do processo n.º 584/05, disponível em www.dgsi.pt. Ainda no sentido da aplicação dos princípios gerais que regulam a atividade administrativa ao procedimento tributário, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22.01.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 0441/13, disponível em www.dgsi.pt.

¹¹ No âmbito do procedimento tributário, o princípio da proporcionalidade merece previsão expressa no artigo 55.º da LGT e no artigo 46.º do CPPT. “O princípio da proporcionalidade obriga a administração tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações procedimentais que sejam desnecessárias ou inadequadas à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir ou que vão além do que seja necessário e adequado” – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado*, 6.ª Edição, Volume I, cit., página 449. “O princípio da proporcionalidade também pode ser explicitado como princípio material informador e conformador da atividade administrativa, no art.º.266, n.º.2, da C.R.Portuguesa, assim implicando a juridicidade de toda a actividade da Administração (cfr.art.º.5, n.º.2, do C.P.A.). No âmbito do procedimento tributário, a consagração de tal princípio

interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objetivos a realizar”, na sua redação pós-reforma, o legislador, para além de o autonomizar no artigo 7.º, a par das exigências de adequação e proporcionalidade da atuação administrativa, passou a exigir expressamente que a atuação da administração seja pautada por critérios de necessidade. A sua ausência na redação do princípio na versão do CPA anterior à Reforma não impediu a doutrina de sustentar a necessidade de cumprir com o critério de necessidade¹².

ii) Princípio da imparcialidade

A reforma de 2015 autonomizou o princípio da imparcialidade, atribuindo-lhe um preceito próprio, no artigo 9.º do CPA, ao contrário do que sucedia na anterior versão, o qual se limitava a estabelecer – no seu artigo 6.º – o dever da Administração tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela se relacionassem¹³. Assim, embora fosse expressamente mencionado na sua versão anterior, com a Reforma, o referido princípio passou a merecer uma densificação, a qual foi promovida numa dupla perspetiva:

- (i) numa perspetiva objetiva, com o sentido de consagrar a obrigação de tomar em consideração todos e apenas os interesses relevantes para a decisão¹⁴;
- (ii) numa perspetiva subjetiva, com o sentido de consagrar a obrigação de adotar soluções organizatórias e procedimentais indispensáveis à preservação da isenção administrativa e à confiança nessa isenção¹⁵.

A convocação da aplicabilidade da supramencionada dimensão objetiva do princípio da imparcialidade¹⁶ poderá assumir contornos especialmente relevantes no âmbito do procedimento tributário, enquanto critério norteador e limitador de uma AT que é comumente vista como uma estrutura odiosa e agressiva, objetivamente pautada por uma incessante prossecução de fins arrecadatários, sem olhar a meios e em manifesto desrespeito

resulta do art.º.55, da L.G.Tributária, tendo expreso desenvolvimento no art.º.46, do C.P.P.Tributário. De acordo com o mesmo, na actuação administrativa terá de existir uma proporção adequada entre os meios empregues e o fim que se pretende atingir, obrigando a Administração Tributária a abster-se da imposição aos contribuintes de obrigações que sejam desnecessárias ou inadequadas à satisfação dos fins que aquela visa prosseguir ou que vão além do que seja necessário e adequado impor aos mesmos contribuintes”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 10.09.2015, proferido no âmbito do processo n.º 06747/13, disponível em www.dgsi.pt.

¹² Neste sentido, cfr. RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular, in* Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), 3.ª Edição, AAFDL, 2016, página 257.

¹³ “O princípio da imparcialidade, consagrado no número 2 do artigo 266 da Constituição da República, é um princípio fundamental do direito administrativo, pelo qual se deve pautar a Administração Pública, no exercício da sua actividade” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.04.2005, proferido no âmbito do processo n.º 0429/02, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁴ “O dever de imparcialidade impõe que a Administração pondere, nas suas opções, todos os interesses juridicamente protegidos envolvidos no caso concreto, mantendo-se equidistante em relação aos interesses particulares. E a imparcialidade é um limite essencial na fase e actividade instrutória, na recolha e valoração dos factos respeitantes às posições dos diversos interessados, exigindo-se que a Administração adopte uma postura isenta na busca e ponderação de todas elas” – cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 01.06.2016, proferido no âmbito do processo n.º 03982/10, disponível em www.dgsi.pt.

¹⁵ Sobre a questão, cfr. neste sentido RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular, cit.*, páginas 259 e 260.

¹⁶ O princípio da imparcialidade merece previsão expressa no artigo 55.º da LGT.

pelas garantias dos contribuintes. Sem discorrermos sobre a assertividade do cenário descrito, admitimos que a referida visão da AT resulte, em grande medida, de uma imprecisa definição, por parte daquela, dos interesses públicos que devem resultar subjacentes à sua atuação – os quais, desde já se adianta, deverão ir muito além do simples interesse público na arrecadação da receita pública. Impõe-lhe a ordem jurídica que prossiga o Interesse público amplamente considerado, portanto, em todas as suas dimensões – nomeadamente, os interesses subjacentes ao respeito pelas garantias dos contribuintes –, e não apenas na sua vertente financeira e orçamental pública¹⁷.

iii) Princípio da justiça e razoabilidade

O princípio da justiça merecia previsão expressa no artigo 6.º do CPA na sua redação anterior à Reforma de 2015, em simultâneo com o princípio da imparcialidade. Com a Reforma, os referidos princípios foram autonomizados, e o princípio da justiça passou a receber previsão expressa no artigo 8.º do CPA, conjuntamente com o princípio da razoabilidade, nos termos do qual se impõe à AP o dever de *“tratar de forma justa todos aqueles que com ela entrem em relação, e rejeitar as soluções manifestamente desrazoáveis ou incompatíveis com a ideia de Direito, nomeadamente em matéria de interpretação das normas jurídicas e das valorações próprias do exercício da função administrativa”*. Na densificação do referido princípio o legislador estabeleceu dois imperativos para a AP – os quais deverão considerar-se estendíveis à AT – e que se podem traduzir da seguinte forma:

- (i) deverá pautar a sua atuação por critérios de justiça; e
- (ii) rejeitar soluções jurídicas desconformes com a ideia de Direito¹⁸. Sem prejuízo das dúvidas que vão sendo suscitadas na doutrina relativamente à efetividade da disposição em análise¹⁹, não podemos deixar de reconhecer como meritório o intuito do legislador em definir – através do princípio da razoabilidade – um último reduto de juridicidade na atuação administrativa. O referido princípio terá, aliás, campo fértil de aplicação no âmbito do Direito tributário, enquanto critério norteador da interpretação e aplicação das normas jurídicas tributárias²⁰,

¹⁷ Sobre a questão, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco*, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015.

¹⁸ Com a introdução do artigo 6.º do CPA, o legislador pretendeu que *“a Administração fundamente as suas decisões e os seus comportamentos em interpretações razoáveis das normas que habilitam a sua ação. Desta orientação podem resultar dois sentidos: i) a Administração está obrigada a escolher de entre as interpretações viáveis a que se apresentar mais razoável em função dos diversos fundamentos teleológicos possíveis dessa ação e ao tribunal é permitido fiscalizar a referida interpretação no sentido de apurar se é ou não a mais razoável; ii) a Administração está impedida de adotar uma interpretação desrazoável da norma habilitante e o controlo judicial há-de cingir-se a este teste de razoabilidade da interpretação adotada”* – cfr. SILVA, Suzana Tavares, *O princípio da razoabilidade*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I, (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.) ADFDL Editora, 2016, página 314.

¹⁹ Neste sentido, cfr. PINHEIRO, Alexandre Sousa, SERRÃO, Tiago, e CALDEIRA, Marco, COIMBRA, José Duarte, *Questões Fundamentais para a Aplicação do CPA*, CJP, CIDP, Almedina, Coimbra, página 77 e seguintes.

²⁰ Abordando o princípio da justiça no âmbito tributário quer como uma referência na interpretação e aplicação de normas, quer como um comando dirigido à Administração e aos Tribunais, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva, e SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis, Lisboa, 2002, páginas 53 e 54.

face às dificuldades que a proliferação descontrolada de normas tributárias e os elevados níveis de complexidade²¹ que se lhe associam comportam para aquelas tarefas²².

iv) Princípio da boa administração

Por via da Reforma de 2015 o artigo 5.º do CPA passou a prever o princípio da boa administração, o qual se traduz numa dupla exigência:

- (i) uma exigência substancial ao nível da sua atuação, no sentido de que a AP pautar a sua atuação em conformidade com critérios de eficiência, economicidade e celeridade; e
- (ii) uma exigência ao nível da sua organização, no sentido de que se organize de modo a aproximar os serviços das populações e de forma não burocratizada²³. Focalizando a nossa análise na dimensão substancial do princípio²⁴, podemos afirmar que se trata do acolhimento expresso no CPA de critérios de atuação em relação aos quais esta já se encontrava vinculada, sem que a sua atuação comportasse a realização de despesa pública. Com efeito, seja por via da imposição constitucional expressa no n.º 5 do artigo 267.º da CRP²⁵, seja por via de outros

²¹ Sobre a complexificação do sistema fiscal, cfr. o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 557 e seguintes.

²² Em face da atual configuração do sistema de gestão fiscal, importa equacionar a amplitude do âmbito de aplicação subjetiva do princípio em análise (da justiça e da razoabilidade) no seio do Direito tributário. O aproveitamento do potencial privado para a realização das atividades de administração dos impostos assinalou a emergência de um sistema de gestão fiscal profundamente privatizado. O resultado da colocação dos sujeitos privados numa posição de participação ativa na execução daquelas tarefas, determinou a passagem de um sistema de gestão fiscal que não dispensava a intervenção da AT para um outro em que aquela intervenção se apresenta meramente subsidiária, fortemente relegada para um momento de controlo e fiscalização. Mediante o cumprimento pelos privados dos respetivos deveres de colaboração fiscal, a relação jurídica fiscal pode constituir-se com o facto tributário e extinguir-se com o pagamento sem qualquer intervenção/ou com níveis de intervenção muito reduzidos por parte da AT – sobre o referido fenómeno, cfr. o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 209 e seguintes. Significa isto que, hodiernamente, os grandes intérpretes e aplicadores das normas tributárias são os sujeitos privados. Neste sentido, importa perceber se da vigência do princípio em análise poderá extrair-se a vinculação daqueles sujeitos a pautarem a sua atuação por critérios de justiça e de razoabilidade quando são chamados a aplicar as normas tributárias. Tendemos a considerar que sim, uma vez que mesmo que se considere que tal princípio não vigora diretamente em relação a eles, as exigências que do mesmo decorrem ser-lhe-ão – indiretamente – aplicáveis quando a AT é chamada a controlar a conformidade da aplicação das normas tributárias por parte dos sujeitos privados.

²³ A consagração no CPA deste princípio *“tem um sentido e alcance que, em contraste com a tradição doutrinal portuguesa, se reveste de grande importância: o de assumir que a eficiência da Administração Pública possui relevância jurídica, no sentido de que, nos dias de hoje, se deve entender que a eficiência da atividade de gestão de recursos públicos para a satisfação das necessidades gerais que a Administração desenvolve na prossecução do interesse público é uma exigência que se impõe no próprio plano jurídico; e que não se impõe apenas, nem principalmente, ao legislador, como pressupunha o artigo 10.º do CPA anterior à revisão de 2015, exigindo-lhe que, no plano organizativo, estructure a Administração de modo a promover a desburocratização e a eficiência do seu funcionamento [...] mas muito mais do que isso, se impõe diretamente à própria Administração, desse modo consagrando “um comando geral de sujeição da atividade administrativa aos critérios da eficiência, economia (ou ‘economicidade’) e celeridade”*- cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo, O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, Almedina, Coimbra, 2016, páginas 57 e 58.

²⁴ *“O princípio da boa administração, ao tornar clara uma genérica vinculação a critérios de economia e eficiência, apresenta-se – pelo menos potencialmente – como um princípio com um âmbito de intervenção nitidamente substantivo, quer dizer, ele pretende conformar o conteúdo das atuações administrativas, qualquer que seja a natureza dessas atuações”* – cfr. RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração, em particular*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), ADFDL Editora, 2016, páginas 265 e seguintes.

²⁵ A norma citada ao consagrar o princípio da racionalidade, determina a necessidade de garantir a melhor utilização dos recursos públicos, de modo a evitar desperdícios, reconduzindo-se, portanto, ao referido princípio de

diplomas que disciplinam a realização da despesa pública²⁶, antes mesmo da Reforma de 2015 e do acolhimento do princípio da boa administração, a AT já se encontrava vinculada a pautar a sua atuação por critérios de boa administração, atuando económica, eficiente e eficaz²⁷.

Uma vez consagrado de forma expressa no CPA, coloca-se a questão de saber se o princípio da boa administração, para além de constituir critério orientador da atuação administrativa, será suscetível de conduzir à afirmação da ilegalidade dos atos jurídicos emitidos pela Administração quando os mesmos o sejam em desconformidade com o referido princípio. Embora a doutrina tenda a negar-lhe tal potencialidade, recusando a possibilidade de os tribunais promoverem a anulação de atos administrativos com fundamento na sua violação, não deixa de reconhecer a importância do princípio enquanto elemento auxiliar da fiscalização jurisdicional da observância de outros princípios, mormente o da proporcionalidade²⁸.

A convocação da aplicabilidade do princípio no âmbito do Direito tributário comportará as mesmas vinculações que dele decorrem no âmbito do Direito administrativo, seja ao nível da adoção de soluções organizatórias, seja ao nível da orientação substancial da conduta da AT.

v) Princípios aplicáveis à administração eletrónica

Embora a nossa ordem jurídica já dispusesse de um complexo de disposições jurídicas previstas em diplomas avulsos relativamente ao recurso aos meios eletrónicos no âmbito do desenvolvimento da atividade administrativa²⁹, a Reforma de 2015 consagrou no artigo 14.º do CPA a disciplina dos princípios aplicáveis à administração eletrónica.

Sem prejuízo da relevância dos referidos princípios no âmbito do procedimento administrativo, o qual se encontra, cada vez mais informatizado, a sua convocação no âmbito

boa gestão, cfr. CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa, Anotada, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, páginas 813 e 814.*

²⁶ Nomeadamente, o artigo 22.º do Regime de Administração Financeira do Estado (RAFE), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho; e o n.º 6 do artigo 39.º da Lei de Enquadramento Orçamental (LEO), Lei n.º 91/2001, de 20 de Agosto.

²⁷ "A boa gestão ou boa administração incorpora uma ideia de prudência nos gastos e apela à mais racional utilização possível dos recursos financeiros, a qual, sem prejuízo da respetiva substância económica, corporiza uma verdadeira imposição jurídica, procurando disciplinar no plano jurídico o mérito económico de um comportamento de gestão, mediante a imposição de deveres jurídicos de conduta no sentido de programar e desenvolver a gestão das atividades segundo critérios de racionalidade, maximizando a utilidade dos recursos disponíveis". Cfr. SILVA, Hugo Flores da, *Novas Diretivas e tópicos de despesa pública*, in *Revista de Contratos Públicos*, n.º 11, CEDIPRE, Almedina, Coimbra, 2016, páginas 72 e 73. Sobre a questão, entre outros, cfr. MORENO, Carlos, *Finanças Públicas, Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, 2.ª Edição Revista e Aumentada, Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa 2000, páginas 75 e seguintes; CORREIA, Lia Olema F. V. J., *O Dever de Boa Gestão e a Responsabilidade Financeira*, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, páginas 791 e seguintes.

²⁸ Neste sentido, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 58 e seguintes; e SILVA, Suzana Tavares da, *O Princípio (fundamental) da eficiência*, in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano VII, páginas 519 e seguintes. Em sentido distinto, admitindo o referido princípio como parâmetro de controlo da atividade administrativa, cfr. RAIMUNDO, Miguel Assis, *Os princípios no novo CPA e o princípio da boa administração*, cit., páginas 277 e seguintes. Ainda sobre a questão, cfr. CASTRO, Catarina Sarmento e Castro, *O Código do Procedimento Administrativo e a Constituição*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I, AAFDL, 3.ª Edição, 2016, páginas 73 a 77.

²⁹ Neste sentido, e identificando os diplomas em causa, cfr. PINHEIRO, Alexandre Sousa, SERRÃO, Tiago, CALDEIRA, Marco, COIMBRA, José Duarte, *Questões Fundamentais para a Aplicação do CPA*, cit., página 86.

do contencioso tributário assume-se de especial importância. Com efeito, com forma de resposta ao fenómeno de massificação das relações jurídicas fiscais o sistema de gestão fiscal adaptou-se e tornou-se, também ele, um sistema de massas, o que pressupôs a sua informatização e automatização dos seus meios de atuação, o que, contudo não poderá comportar uma diminuição das garantias dos contribuintes³⁰.

Para além da consagração de uma habilitação genérica da utilização dos meios informáticos na atividade administrativa, e da sua previsão como forma de promoção da eficiência e transparência administrativas e da proximidade com os interessados, no artigo 14.º do CPA o legislador procurou enformar o recurso aos meios eletrónicos através da previsão das seguintes exigências:

- (i) garantia da disponibilidade, o acesso, a integridade, a autenticidade, a confidencialidade, a conservação e a segurança da informação;
- (ii) respeito pelos limites estabelecidos na Constituição e na lei e sujeição às garantias previstas no CPA e aos princípios gerais da atividade administrativa;
- (iii) divulgação adequada dos meios informáticos, de modo a que os interessados os possam utilizar no exercício dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, designadamente para formular as suas pretensões, obter e prestar informações, realizar consultas, apresentar alegações, efetuar pagamentos e impugnar atos administrativos;
- (iv) garantia de igualdade no acesso aos serviços da Administração, o que implicará, por um lado, a adoção de medidas de diferenciação positiva para a utilização, pelos interessados, de meios eletrónicos no relacionamento com a Administração Pública e, por outro, a proibição de que o uso de meios eletrónicos comporte restrições ou discriminações não previstas para os que se relacionem com a Administração por meios não eletrónicos³¹.

2) Aplicação dos regimes de invalidade de atos administrativos no procedimento tributário

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

³⁰ Numa análise a este processo de massificação das relações jurídicas fiscais e conseqüente transformação do sistema fiscal, no sentido da sua informatização e automatização, cfr. SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 333. No sentido de que a utilização dos meios informáticos não pode comportar uma diminuição das garantias dos contribuintes, na jurisprudência, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de Julho de 2009, proferido no Processo n.º 0246/09, disponível em www.dgsi.pt. Ainda, sobre o tema dos atos informáticos no Direito tributário, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, páginas 22 e seguintes.

³¹ Numa análise a estas exigências, cfr. PINHEIRO, ALEXANDRE SOUSA, SERRÃO, Tiago, CALDEIRA, Marco, COIMBRA, José Duarte, *Questões Fundamentais para a Aplicação do CPA*, CJP, CIDP, Almedina, Coimbra, páginas 91 e seguintes; e ROQUE, Miguel Prata, *O Procedimento Administrativo Eletrónico*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume I (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves (Coord.), AAFDL, 2016, páginas 487 e seguintes. Em geral, sobre a informatização do procedimento administrativo, cfr. GONÇALVES, Pedro Costa, *O acto administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informatização na decisão administrativa)*, in *Sciencia Iuridica*, n.º 267, Braga, 1997, páginas 47 e seguintes; MONCADA, Luís Cabral de, *A Reserva de Lei no Actual Direito Público Alemão*, Universidade Lusíada, Lisboa, 1992, páginas 14 e 15; e OLIVEIRA, Mário Esteves de, GONÇALVES, Pedro Costa, AMORIM, João Pacheco, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007, páginas 557 e seguintes. Para uma recente análise da utilização destes meios no âmbito da contratação pública, cfr. GUIMARÃES, Rui Mesquita, *A contratação pública electrónica na "nova geração" de Directivas*, in *Revista dos Contratos Públicos* n.º 11, CEDIPRE, Almedina, 2016, páginas 11 e seguintes.

administrativos³² tem um reflexo direto no âmbito do contencioso tributário, seja pelo facto de tais normas constituírem direito subsidiariamente aplicável, seja pelo facto de a sua aplicação ser diretamente requisitada. Na verdade, o CPA poderá ser convocado quer quanto a aspetos substanciais do regime de invalidez, 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 invalidez daqueles atos, deverá ser aplicado subsidiariamente o disposto no CPA quanto a essa matéria³³.

Com a Reforma de 2015, o legislador operou um conjunto de alterações ao nível das normas que disciplinam a invalidez dos atos administrativos³⁴, as quais, pela sua relevância – direta ou indireta – no âmbito do contencioso tributário, não poderão deixar de ser assinaladas.

No que respeita ao regime dos atos nulos, passou a determinar o n.º 1 do artigo 161.º do CPA que “*são nulos os atos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidez*”. O legislador promoveu 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. Por sua vez, no n.º 2 do mesmo artigo, delimitou 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, a Reforma de 2015 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 privado³⁶;
- (ii) atos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes³⁷;

³² Para efeitos da presente análise, limitamo-nos à análise dos casos de nulidade e anulabilidade dos atos, omitindo, por motivos expositivos, o regime da inexistência dos atos administrativos. Sobre este regime, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 255 e seguintes.

³³ 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.

³⁴ Cfr. artigos 161.º e seguintes do CPA.

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 invalidez 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.

³⁶ Cfr. al. d) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. As entidades públicas são instrumentalizadas pelo 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. Neste sentido, cominou com a nulidade os atos administrativos que sejam praticados com afastamento aos fins de prossecução do interesse público que lhes devem estar subjacentes. Sobre a questão em análise, cfr. MARTINS, Licínio Lopes, *A invalidez do acto administrativo...*, cit., páginas 294 e 295.

³⁷ Cfr. al. j) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA. 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

- (iii) atos praticados, salvo em estado de necessidade, com preterição total do procedimento legalmente exigido³⁸;
- (iv) e atos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei.

A última novidade assinalada – e que resulta prevista na al. k) do n.º 2 do artigo 161.º do CPA – deverá merecer especial atenção da nossa parte em razão da especial relevância que poderá assumir no domínio tributário. Com efeito, uma obrigação de pagamento emergente de um ato tributário ilegal será uma obrigação pecuniária não prevista na lei³⁹. 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 públicas⁴⁰, 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 efeito⁴¹ – 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*⁴².

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 inexistentes. Neste sentido, 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. Embora aos vícios de procedimento se associe, por regra, o regime da nulidade – 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 emissão – sobre o referido regime, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 296 e 297.

³⁹ 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*, Almedina, Coimbra, 1972, páginas 529 e seguintes; e o nosso, SILVA, Hugo Flores da, *A Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, cit., páginas 122 e seguintes.

⁴⁰ 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.

⁴¹ 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 (aprovado pela Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro), 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.

⁴² 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*

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, vem acentuar a possibilidade de anulação de atos administrativos com fundamento na violação dos 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 consequência –, não deixa de ser meritória a previsão expressa da invalidade associada à violação dos princípios, em simultâneo com o supramencionado reforço da sua densificação.

Ainda no âmbito do regime dos atos anuláveis, cumpre salientar que o artigo 163.º do novo CPA consagra o que se pode designar por princípio do aproveitamento do ato e da degradação das formalidades essenciais em não essenciais. O legislador, no referido artigo, pretendendo acolher expressamente as posições doutrinárias e jurisprudências firmadas sobre a matéria, determinou o afastamento do efeito anulatório dos atos anuláveis quando, alternativamente: o conteúdo do ato não possa ser outro (ato de conteúdo vinculado ou a apreciação do caso concreto permita identificar apenas uma solução como legalmente possível); o fim visado pela exigência procedimental ou formal preterida tenha sido alcançado por outra via; ou se comprove, sem margem para dúvidas, que, mesmo sem o vício, o ato teria sido praticado com o mesmo conteúdo⁴³.

3) Breve referência a outras alterações ao CPA

Sem pretendermos esgotar o leque de alterações ao CPA que, de uma forma direta ou indireta, serão suscetíveis de influir no âmbito do procedimento tributário, tarefa que, naturalmente, não se apresentaria compatível com os propósitos expositivos assumidos, julgamos conveniente salientar nesta sede, ainda que de forma telegráfica e sem preocupações de sistematização, outras alterações ao CPA introduzidas pela Reforma de 2015:

a) Foi introduzida uma nova sistematização da Parte III do CPA relativa ao procedimento, passando a prever-se um regime comum do procedimento administrativo, o qual se contrapõe à previsão de dois regimes especiais do procedimento administrativo: (i) o procedimento do regulamento; e (ii) o procedimento do ato⁴⁴.

b) Assistiu-se a uma reformulação do conceito de ato administrativo, passando o artigo 148.º do CPA a prever enquanto tal as *“decisões que, no exercício de poderes jurídico-*

administrativo no projecto de revisão do CPA, in Cadernos de Justiça Administrativa, n.º 100, CEJUR, Braga, 2013, páginas 46 e seguintes

⁴³ 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 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.

⁴⁴ Cfr. artigos 135.º e seguintes do CPA.

*administrativos, visem produzir efeitos externos numa situação individual e concreta*⁴⁵, promovendo-se, por esta via, uma uniformização dos conceitos no âmbito do CPA e do CPTA⁴⁶.

c) No que respeita ao regime de anulação e revogação e atos, o legislador promoveu a autonomização dos conceitos, determinando no artigo 165.º do CPA que *“a revogação é o ato administrativo que determina a cessação dos efeitos de outro ato, por razões de mérito, conveniência ou oportunidade”* e que *“a anulação administrativa é o ato administrativo que determina a destruição dos efeitos de outro ato, com fundamento em invalidade”*⁴⁷. Para além da disciplina dos respetivos conceitos, a Reforma de 2015 comportou um conjunto de novidades neste domínio, ao nível do objeto, iniciativa e competência, forma e formalidades, prazos, condicionalismos, efeitos e consequências⁴⁸. Ora, se assumirmos por referência os atos administrativos em matéria tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, verificamos que o legislador limita-se a determinar a sua impugnação nos termos do CPTA. No entanto, uma vez que o procedimento de revisão de atos tributários não será aplicável a estes atos, a sua anulação e também a sua revogação deverão ser tramitadas em conformidade com as regras do CPA⁴⁹.

⁴⁵ Na sua redação anterior, o artigo 120.º do CPA reconduzia os atos administrativos às *“decisões dos órgãos da Administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta”*. A Reforma de 2015 comportou, portanto, no que ao conceito de ato administrativo respeita, duas alterações essenciais: a restrição da figura aos atos decisórios com eficácia externa, portanto aqueles que visam produzir efeitos externos, de modo a afetar direitos ou interesses de entidades exteriores aos do órgão que o pratica; e a eliminação do elemento subjetivo, eliminando-se a referência à sua emissão pelos órgãos da Administração. Sobre o conceito de ato, com referência às alterações introduzidas pela reforma, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, cit., páginas 185 e seguintes; e AMORIM, João Pacheco de, *Sobre os conceitos de ato administrativo e ato administrativo impugnável no CPA e no CPTA*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª Edição, AAFDL, 2016, páginas 89 e seguintes. Sustentando a inocuidade da eliminação do elemento subjetivo ou orgânico do conceito, cfr. GONÇALVES, Pedro, *Algumas alterações e inovações “científicas” no novo Código do Procedimento Administrativo*, cit., páginas 53 a 55.

⁴⁶ Neste sentido, cfr. AMORIM, João Pacheco de, *Sobre os conceitos de ato administrativo e ato administrativo impugnável no CPA e no CPTA*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, 3.ª Edição, AAFDL, 2016, página 90.

⁴⁷ Sobre esta autonomização, cfr. ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 313 e seguintes; e GONÇALVES, Pedro, *Algumas alterações e inovações “científicas” no novo Código do Procedimento Administrativo*, cit., página 56 e 57.

⁴⁸ Para uma completa análise da figura e do regime da revogação no CPA, na sua versão posterior à Reforma de 2015, cfr. GOMES, Carla Amado, *A “revogação” do acto administrativo: uma noção pequena*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, Lisboa, 2016, páginas 443 e seguintes. Para uma completa análise da figura e do regime da anulação no CPA, na sua versão posterior à Reforma de 2015, cfr. CALDEIRA, Marco, *A figura da “Anulação Administrativa” no novo Código do Procedimento Administrativo de 2015*, in *Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo*, Volume II (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 474 e seguintes. Cfr. também, ALMEIDA, Mário Aroso da, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 321 e seguintes.

⁴⁹ *“A Lei Geral Tributária prevê especificamente a possibilidade legal de revogação de actos administrativos em matéria tributária no seu art. 79º, diferenciando-a, assim, da possibilidade legal de revisão dos actos tributários constante do art. 78º, revisão que se reporta a actos de liquidação ou a actos de fixação da matéria colectável, e que, sendo da iniciativa da Administração Tributária por erro imputável aos serviços, pode ter lugar no prazo de 4 anos após a liquidação se o tributo tiver sido pago ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago. Mas nem esse diploma legal nem o CPPT contém qualquer norma sobre o prazo para a aludida revogação, pelo que tal prazo só pode ser o constante das regras do CPA – diploma que constitui legislação complementar e subsidiária ao direito tributário [art.ºs 2º, alínea c), da LGT e 2º, alínea d), do CPPT] – e que devem ser aplicadas no direito tributário de acordo com a natureza do caso omissio, mais precisamente as regras que directamente regulam a revogação dos actos administrativos”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15.05.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0566/12, disponível em www.dgsi.pt.

d) Com a Reforma de 2015 o legislador promoveu um conjunto de alterações ao nível da figura jurídica da delegação, entre as quais salientamos as seguintes: acolhimento expresso da delegação intersubjetiva (artigo 41.º do CPA); estatuição da obrigação de identificar a norma que autorizou o ato de delegação ou subdelegação (n.º 1 do artigo 47.º do CPA); determinação que a falta de/incorrecta menção da delegação ou subdelegação e do seu conteúdo, não afeta a validade do ato, mas os interessados não poderão ser prejudicados no exercício dos seus direitos pelo desconhecimento da existência da delegação (n.º 2 do artigo 48.º do CPA); tipificação de poderes indelegáveis (artigo 45.º do CPA)⁵⁰.

e) Ao contrário do que resultava do disposto no n.º 1 do artigo 103.º do CPA na sua redação anterior à Reforma de 2015, o qual se limitava a prever que *“não há lugar a audiência dos interessados: a) Quando a decisão seja urgente”*, o n.º 1 do artigo 124.º do CPA na sua atual redação, determina que *“o responsável pela direção do procedimento pode não proceder à audiência dos interessados quando: a) A decisão seja urgente”*, mais prevendo o seu n.º 2 que *“a decisão final deve indicar as razões da não realização da audiência”*. Embora constituísse entendimento jurisprudencial de que nos casos a que se reportava o n.º 1 do artigo 103.º do CPA na sua redação anterior à Reforma, a Administração estaria vinculada ao dever de fundamentar a dispensa da audiência⁵¹, com a Reforma o legislador passou a prever expressamente a obrigação de fundamentação daquela decisão. Ao mesmo tempo, deixou de configurar a dispensa de audiência como um resultado automático da verificação da situação de urgência, passando a prevê-la como uma possibilidade. Neste sentido, importará equacionar eventuais dificuldades que tal alteração normativa possa comportar ao nível da aplicação da jurisprudência que tem vindo a consolidar-se no Supremo Tribunal Administrativo, no sentido de que não há lugar à audiência do executado em caso de indeferimento do pedido de dispensa de prestação de garantia no âmbito do processo de execução fiscal, com fundamento na articulação do disposto no n.º 4 do artigo 170.º do CPPT e na al. a) do n.º 1 do artigo 103.º do CPA na sua redação anterior à Reforma, por se considerar tratar-se de uma decisão urgente⁵².

⁵⁰ Opção que não será isenta de críticas, porquanto a possibilidade de delegação sempre dependerá de norma expressa que a autorize.

⁵¹ *“I - A urgência na decisão, susceptível de excluir a audiência prévia dos interessados, deve resultar objectivamente do acto e das suas circunstâncias, sendo irrelevante uma urgência afirmada posteriormente ao acto e que dele inequivocamente não resulte. II - A dispensa de audiência prévia, nos casos previstos no art.º 103, n.º 2, do CPA, tem de ser objecto de decisão expressa, fundamentada”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28.05.2002, proferido no âmbito do processo n.º 048378, disponível em www.dgsi.pt. *“I - O cumprimento do disposto no art. 100º do C.P.A. visa não só garantir a participação do interessado nas decisões que o afectam, como ainda contribuir para o acerto das decisões administrativas, permitindo a quem tem de decidir “o melhor conhecimento possível das realidades”. II - Trata-se de formalidade essencial, de cumprimento obrigatório em todos os casos, a não ser que se esteja perante alguma das situações previstas no art. 103º, nº, alíneas a), b) e c) do Código do Procedimento Administrativo, ou quando ocorra alguma das hipóteses contempladas nas alíneas a) e b) do nº 2 do mesmo artigo, que permitem ao órgão instrutor dispensar a audiência; em tais casos, deverá a Administração proferir decisão fundamentada, da qual constem os motivos pelos quais entenda não haver lugar a audiência ou dever a mesma ser dispensada”* – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07.05.2003, proferido no âmbito do processo n.º 0373/03, disponível em www.dgsi.pt. Em sentido tendencialmente distinto, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 01.07.2003, proferido no âmbito do processo n.º 01429/02, disponível em www.dgsi.pt.

⁵² *“I - Não constitui preterição de formalidade violadora dos artigos 267 da CRP e 60 da LGT a não audiência do executado antes da decisão de indeferimento do pedido de prestação de garantia com vista a sustação da execução fiscal em curso. II - Neste caso a urgência da decisão consagrada no artigo 170/4 do CPPT e o disposto no artigo 103 do CPA*

f) Uma última alteração que pretendemos salientar neste âmbito diz respeito às modificações introduzidas no regime de autotutela executiva dos atos administrativos, isto é, às prerrogativas associadas ao uso da força por parte da administração para tornar efetivas as suas próprias decisões, sem necessidade de recurso aos tribunais, para o efeito⁵³. Com a Reforma de 2015, o legislador pretendeu uma mudança de paradigma ao nível da habilitação genérica da administração para a execução de atos administrativos, afastando a previsão geral da possibilidade de a Administração impor coercivamente o cumprimento dos seus atos administrativos e as limitações deles resultantes sem necessidade de recurso prévio aos tribunais⁵⁴. Neste sentido, o CPA passou a determinar que *“a satisfação de obrigações e o respeito por limitações decorrentes de atos administrativos só podem ser impostos coercivamente pela Administração nos casos e segundo as formas e termos expressamente previstos na lei, ou em situações de urgente necessidade pública, devidamente fundamentada”* (n.º 1 do artigo 176.º), sendo que *“a adoção de medidas policiais de coação direta, dirigidas à execução de obrigações diretamente decorrentes do quadro normativo aplicável, é objeto de legislação própria”* (n.º 2 do artigo 175.º). Neste sentido, sempre que o Código ou legislação avulsa não o autorizem expressamente, a Administração terá que solicitar aos tribunais a execução coerciva dos seus atos administrativos⁵⁵. No entanto, porquanto tal autorização resulta diretamente do CPA, ficará afastada a necessidade de recurso à autorização judicial para a execução coerciva dos seguintes atos: (i) execução de atos administrativos em caso de situação de urgente necessidade pública, devidamente fundamentada (n.º 1 do artigo 176.º do CPA, *in fine*); e (ii) execução de obrigações pecuniárias (n.º 2 do artigo 177 e artigo 179.º, do CPA). No que à execução de obrigações pecuniárias respeita, verifica-se uma inversão da tendência que tem sido por nós analisada ao longo do presente artigo, porquanto o CPA convoca – expressamente – a aplicação do processo de execução fiscal, cuja disciplina resulta prevista na LGT e no CPPT⁵⁶.

justificam entre outras razões a dispensa desta audição prévia” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.07.2015, proferido no âmbito do processo n.º 0875/15, disponível em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 23.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 0498/12, e de 23.02.12, proferido no âmbito do processo n.º 059/12, disponíveis em www.dgsi.pt.

⁵³ Nos termos do artigo 1.º do CPA *“entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública”*. O procedimento compreende, portanto, os momentos de formação e manifestação mas, também, a execução da vontade da Administração. *Sobre o regime de autotutela executiva, cfr. FONSECA, Rui Guerra da, O Fundamento da Autotutela Executiva da Administração Pública - Contributo para a sua Compreensão como problema Jurídico-Político*, Almedina, Coimbra, 2012.

⁵⁴ Na sua versão anterior à Reforma de 2015, os n.ºs 1 e 2 do artigo 149.º do CPA previam, respetivamente, que *“os atos administrativos são executórios logo que eficazes”* e que *“o cumprimento das obrigações e o respeito pelas limitações que derivam de um ato administrativo podem ser impostos coercivamente pela Administração sem recurso prévio aos tribunais, desde que a imposição seja feita pelas formas e nos termos previstos no presente Código ou admitidos por lei”*.

⁵⁵ Neste sentido, cfr. FONSECA, Rui Guerra da, *O fim do modelo de administração executiva?, in Comentários ao Novo Código do Procedimento Administrativo, Volume I*, (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), 3.ª Edição, AAFDL, 2016, página 185. Ainda a este respeito, cfr. CALVÃO, Filipa Urbano, *O regime da execução do ato administrativo no Projeto de Revisão do Código do Procedimento Administrativo*, in *O Projeto de revisão do Código do Procedimento Administrativo – Colóquio – 25 de Junho de 2013*, Universidade Católica Editora, 2013, páginas 105 e seguintes.

⁵⁶ Em face do teor do n.º 1 do artigo 103.º da LGT, a execução destes atos administrativos (dos quais resultem obrigações pecuniárias), terá natureza judicial.

Sem prejuízo do exposto, em face do teor do n.º 2 do artigo do artigo 175.º do novo CPA e do disposto nos artigos 6.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de Janeiro⁵⁷, o conjunto de alterações normativas enunciadas terá a sua vigência suspensa até que seja aprovada a legislação referida no n.º 2 do artigo 175.º do CPA.

III. Impacto da reforma do CPA no processo tributário

Tal como sucede relativamente ao procedimento, a aplicabilidade subsidiária das normas do processo administrativo no processo tributário resulta do preceituado na al. c) do artigo 2.º da LGT e da al. c) do artigo 2.º do CPPT. Assim, identificada que seja uma omissão das normas tributárias no que respeita à disciplina de algum aspeto do processo tributário, o legislador impõe o recurso às disposições do CPTA cuja aplicabilidade possa ser convocada, conforme as especificidades do caso concreto. Para além de tais situações em que as normas de processo administrativo são convocadas a título subsidiário, o legislador, na disciplina de aspetos do processo tributário em relação aos quais considera não existirem especificidades que justifiquem uma disciplina jurídica distinta da que resulta da aplicação do processo administrativo, convoca a aplicação destas normas de forma direta. Determina o princípio da plenitude dos meios processuais, aplicável ao contencioso tributário, que a cada direito deverá corresponder um meio processual adequado a fazer valê-la em juízo⁵⁸, simplesmente, o meio processual a convocar – o qual deverá ser selecionado em razão da pretensão que se pretenda deduzir – poderá resultar expressamente previsto nas normas de contencioso tributário ou ser convocada a aplicação dos meios previstos no âmbito do contencioso administrativo.

Do exposto resulta manifesto que as alterações produzidas nas normas do processo administrativo verão os seus efeitos ser repercutidos sobre o processo tributário, desde que a sua aplicação seja neste domínio convocada. Assim, a análise do impacto da reforma do CPTA no processo tributário pressupõe a identificação dos casos em que a aplicabilidade daquelas normas é convocada (direta ou subsidiariamente) e a identificação das alterações introduzidas nas referidas normas, a fim de apurar as consequências de tal alteração. Face à impossibilidade de esgotar o tema na presente exposição – assumimos com o objetivo principal delimitar, em traços gerais, o âmbito de aplicação do CPTA no âmbito do processo tributário e, quanto tal se repute por conveniente, identificar as alterações mais relevantes introduzidas no processo tributário em virtude da reforma do CPTA.

⁵⁷ “O n.º 2 do artigo 149.º do Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de janeiro, mantém-se em vigor até à data da entrada em vigor do diploma referido no n.º 2 do artigo 8.º” (artigo 6.º); “O n.º 1 do artigo 176.º do Código aplica-se a partir da data da entrada em vigor do diploma que define os casos, as formas e os termos em que os atos administrativos podem ser impostos coercivamente pela Administração, a aprovar no prazo de 60 dias a contar da data da entrada em vigor do presente decreto-lei” (n.º 2 do artigo 8.º).

⁵⁸ Trata-se de um dos “corolários do direito de acesso ao Direito”, com previsão expressa no n.º 2 do artigo 97.º da LGT, e que constitui “uma das mais importantes garantias do Estado de Direito, pois de nada adiantaria consagrar ao nível substantivo posições jurídicas de vantagem aos contribuintes (sob a forma, por exemplo, de direitos subjetivos), se, posteriormente, tais posições jurídicas não fossem acompanhadas, ao nível adjetivo, de meios de tutela que as tornassem efetivas”. Cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 254. Sobre a escolha dos meios processuais, cfr RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Contencioso Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, Almedina, Coimbra, 2014, páginas 170 e seguintes.

1. Do regime da ação administrativa previsto no CPTA

Nos termos das disposições conjugadas da al. p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT⁵⁹ o recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação⁶⁰, da autoria da administração tributária, é regulado pelas normas do CPTA – ou seja, atos administrativos em matéria tributária que não estejam sujeitos ao regime de impugnação judicial. Neste sentido, uma rigorosa delimitação do âmbito de aplicação dos atos cuja impugnação se encontra sujeita à disciplina do CPTA poderá resultar da afirmação de que ficam a ela sujeitos os atos que não integrem o âmbito objetivo de aplicação de algum meio processual previsto no CPPT.

O artigo 191.º do CPTA, sua redação originária, estabelecia que as remissões feitas para o regime do recurso do contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da ação administrativa especial. Com a Reforma de 2015, a remissão passa a ser feita com referência ao regime da ação administrativa.

Até à Reforma de 2015, o CPTA contrapunha os regimes da ação administrativa especial, a qual poderia assumir configurações processuais distintas, conforme o respetivo objeto:

- (i) ação administrativa especial (a qual poderia assumir as seguintes configurações: impugnação de atos administrativos; condenação à prática de ato devido; impugnação de normas e declaração de ilegalidade por omissão) e
- (ii) ação administrativa comum (aplicável aos processos da jurisdição administrativa para cujo objeto não fosse prevista forma especial). Com a referida Reforma, o CPTA pôs termo à distinção referida, passando prever o regime da ação administrativa, à qual poderão ser associados pedidos aos quais, até então, correspondiam formas processuais distintas. Assim, prevê um regime de tramitação geral para a ação administrativa, ao qual poderão associar-se especificidades processuais em conformidade com o tipo de pedidos formulados em juízo.

⁵⁹ Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo “*são também regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos os conflitos de competências entre tribunais tributários e tribunais administrativos e entre órgãos da administração tributária do governo central, dos governos regionais e das autarquias locais*”. Tais situações não serão, porém, incluídas na nossa análise.

⁶⁰ Identificando uma ausência de correspondência entre a impugnação judicial e a figura do ato tributário, cfr. REBELO, Marta, *O acto tributário está perdido?*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005, páginas 54 e seguintes. Neste contexto a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo tem promovido a delimitação da identificação dos referidos atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação. A este respeito, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 25.06.2009, proferido no âmbito do Processo n.º 194/09, de 10.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 738/13, e de 10.09.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 738/13, de 18.06.2014, proferido no âmbito do Processo n.º 1752/13, e de 28.01.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 1913/13, disponíveis em www.dgsi.pt. Excluem-se do conceito, em consequência, os atos administrativos relativos a questões tributárias que comportem, direta ou indiretamente, a apreciação da legalidade do ato de liquidação. Neste sentido, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.05.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 674/09, e de 28.04.2010, proferido no âmbito do Processo n.º 1020/09, disponível em www.dgsi.pt.

Se até àquela Reforma era possível estabelecer uma direta remissão do n.º 2 do artigo 97.º do CPTA para a ação administrativa especial de impugnação de atos administrativos, com a eliminação das categorias processuais, a partir da Reforma a remissão deverá considerar-se efetuada para o regime da ação administrativa, devendo o pedido formulado dirigir-se à impugnação dos atos administrativos em matéria tributária em causa. No entanto, tal não significa que não possa ser convocada a aplicação da ação administrativa no contencioso tributário com pedidos distintos da impugnação de ato administrativo em matéria tributária. Simplesmente, tal hipótese não decorrerá diretamente do disposto no n.º 2 do artigo 97.º do CPPT.

Vejam, então, a tipologia de pedidos admissíveis no âmbito de ações administrativas de âmbito tributário⁶¹:

a) Impugnação de atos administrativos⁶² – a impugnação dos atos de indeferimento, total ou parcial, ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros atos administrativos relativos a questões tributária que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, da autoria da administração tributária, é expressamente reclamada pela al. p) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 97.º do CPPT⁶³.

b) Condenação à prática de atos devidos⁶⁴ – ao contrário do que sucedeu no âmbito do contencioso administrativo⁶⁵, o contencioso tributário não afastou a figura do indeferimento tácito. Com efeito, a LGT prevê o indeferimento tácito das pretensões deduzidas perante a AT (n.º 5 do artigo 57.º), caso a respetiva decisão final do procedimento tributário não seja proferida no prazo de 4 meses (ex. casos de indeferimento de uma isenção; de um indeferimento de um pedido de elisão de uma presunção). Em tais situações, não haverá margem para sustentar a existência de uma violação do dever de decisão, porquanto se presume o indeferimento do pedido formulado. Neste sentido, será possível deduzir um pedido de impugnação dirigido ao ato de indeferimento tácito (cfr. artigo 106.º do CPPT). Não obstante o afirmado, a doutrina tem sustentado a aplicabilidade subsidiária da ação administrativa de condenação à prática do ato devido, caso em que o objeto do processo será

⁶¹ A ação administrativa não poderá comportar um pedido de intimação para um comportamento e também não poderá comportar um pedido de reconhecimento de direitos ou interesses em matéria tributária, porquanto existem, para o efeito, meios especialmente previstos no CPPT (cfr. artigos 147.º e 145.º, respetivamente).

⁶² Sobre as principais alterações legislativas promovidas a este respeito, cfr. CALDEIRA, Marco, *A impugnação de actos no novo CPTA: âmbito, delimitação e pressupostos*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 249 e seguintes.

⁶³ Conforme referido *supra*.

⁶⁴ Sobre as inovações a este respeito, cfr. LEITÃO, Alexandra, *A condenação à prática de ato devido no novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos: âmbito, delimitação e pressupostos processuais*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA*, (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 277 e seguintes.

⁶⁵ Sobre a questão, cfr. CORREIA, José Manuel Sérvulo, *O incumprimento do dever de decidir*, in *Caderno de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005, páginas 6 e seguintes; ALMEIDA, Mário Aroso de, *Teoria Geral do Direito Administrativo...*, cit., páginas 215 e seguintes; e REBELO, Marta, *O acto tributário está perdido?*, cit., páginas 57 e 58.

a pretensão e não o ato de indeferimento, embora a eliminação do mesmo resulte da pronúncia condenatória⁶⁶.

c) Impugnação de normas – embora a impugnação de normas tenha merecido previsão expressa no ETAF (al. c) do n.º 1 do 38.º, al. i) do n.º 1 do artigo 49.º e al. e) do n.º 2 do artigo 49.º-A), o CPPT não contém nenhuma disposição específica que discipline os processos de impugnação de normas tributárias. Face ao apuramento de um caso omissis, a doutrina tem sustentado a aplicabilidade subsidiária do CPTA neste domínio, em face do disposto na al. c) do artigo 2.º do CPPT⁶⁷. Face ao regime instituído pela Reforma de 2015, trata-se aqui da consideração da aplicação subsidiária ao contencioso tributário do disposto nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 37.º do CPTA, as quais respeitam à possibilidade de formulação na ação administrativa especial de pedidos de impugnação de normas emitidas ou de condenação da administração tributária à emissão de normas em matéria tributária.

d) Responsabilidade civil – não obstante tal resultar do n.º 3 do artigo 212.º da CRP e da al. i) do n.º 1 do artigo 4.º do ETAF, o CPPT – sem prejuízo dos casos *infra* desenvolvidos – não prevê meios processuais tributários específicos tendentes a obter a condenação da AT no pagamento de uma indemnização a título de responsabilidade civil⁶⁸. Neste sentido, também nestes casos a doutrina tem sustentado a aplicação subsidiária do CPTA. Sucede, porém, que o recurso à ação administrativa para obter a condenação da AT em sede de responsabilidade civil, deverá observar um conjunto de especificidades próprias do contencioso tributário. Assim, o meio processual a adotar variará conforme o prejuízo a ressarcir e a respetiva origem. Em bom rigor, a própria jurisdição aplicável poderá depender destes aspetos. Vejamos. Caso o prejuízo a indemnizar tenha origem em ato para o qual as normas de contencioso tributário determinem a aplicação da impugnação judicial, deverão ser observadas as seguintes regras:

(i) o pedido de ressarcimento a título de juros indemnizatórios e prestação indevida de garantia deverá ser formulado na impugnação judicial do ato de liquidação (cfr. n.º 2 do artigo 61.º e n.º 2 do artigo 171.º do CPPT), podendo tal pedido ser formulado em sede de execução de julgados;

(ii) o pedido de ressarcimento de prejuízos que não correspondam ao pedido de juros indemnizatórios ou indemnização pela prestação indevida de garantia (ou quando estes não sejam suficientes para garantir o ressarcimento integral dos prejuízos sofridos) deverá ser formulado através de uma ação administrativa e deduzido nos termos da al. k) do n.º 1 do artigo 37.º do CPTA – ou seja, é convocada, subsidiariamente, a aplicação da ação

⁶⁶ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, Áreas Editora, Lisboa, 2011, página 38; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 306.

⁶⁷ Neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 37; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 308 a 310. Extraindo a aplicação de tais ações em matéria tributária diretamente do disposto no n.º 5 do artigo 268.º da CRP, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 389.

⁶⁸ Em específico sobre a responsabilidade civil da Administração Tributária, cfr. GUIMARÃES, Vasco Branco, *A Responsabilidade Civil da Administração Fiscal*, Vislis, Lisboa, 2007, páginas 129 e seguintes; e SOUSA, Jorge Lopes de, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por Actos Ilegais*, Áreas Editora, Lisboa, 2010.

administrativa⁶⁹. Finalmente, caso o prejuízo a ressarcir tenha origem em ato para o qual as normas de processo tributário prevejam a aplicação da ação administrativa, o pedido indemnizatório deverá ser formulado através deste mesmo meio⁷⁰.

e) Restituição do enriquecimento sem causa – porquanto inexitem normas de processo tributário que disciplinem especificamente a restituição do enriquecimento sem causa no âmbito do contencioso tributário, poderá convocar-se a aplicação subsidiária da ação administrativa, com o propósito de obter a restituição do enriquecimento sem causa, nos termos do disposto na al. m) do n.º 1 do artigo 37.º do CPTA⁷¹.

A Reforma de 2015 comportou modificações de natureza estrutural ao nível da forma como se encontram estruturados os processos administrativos. Desde logo, o legislador eliminou a dualidade entre Ação Administrativa Especial e a Ação Administrativa Comum, promovendo a sua unificação na Ação Administrativa, a qual compreende pedidos aos quais, até então, correspondiam formas processuais distintas⁷². Ao mesmo tempo, eliminou os segmentos processuais previstos para a antiga Ação Administrativa Especial (impugnação de atos administrativos; condenação à prática de ato devido; impugnação de normas e declaração de ilegalidade por omissão). Assim, estabeleceu um regime de tramitação geral para a ação administrativa, ao qual poderão associar-se especificidades em conformidade com o tipo de pedidos formulados em juízo. À ação administrativa passam a contrapor-se os processos urgentes: intimação para prestação de informações, consulta de processos ou passagem de certidões; intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias, etc..⁷³

⁶⁹ Nos termos do n.º 2 do artigo 38.º do CPTA não poderá a ação de responsabilidade civil ser utilizada para obter a anulação do ato inimpugnável.

⁷⁰ Neste sentido, poder-se-ia equacionar a cumulação do pedido de condenação a título de responsabilidade civil com o pedido de impugnação do ato (cfr. al. f) do n.º 2 do artigo 4.º e n.º 1 do artigo 37.º CPTA). Tal possibilidade poderá, contudo, ficar prejudicada pela resposta que se dê à questão de saber se a responsabilidade civil da AT integrará a jurisdição administrativa ou a jurisdição tributária – sobre esta questão, entre outros, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 29.09.2016, proferido no âmbito do processo n.º 0290/16, de 01.06.2016, proferido no âmbito do processo n.º 079/16, e de 03.06.2015, proferido no âmbito do processo n.º 0172/15, disponíveis em www.dgsi.pt. Não caberá, nesta sede, debruçarmo-nos sobre esta questão. Não podemos, contudo, deixar de salientar que a solução adotada naqueles arestos, para além de se assumir impeditiva da adoção de soluções como a enunciada supra (cumulação de pedidos em sede de ação administrativa), comportará uma incoerência entre o tratamento conferido a matérias que assumem a mesma natureza: por um lado, (i) os pedidos de natureza indemnizatória relativos a juros indemnizatórios ou à indemnização pela prestação indevida de garantia serão jurisdicionalmente apreciados no âmbito da jurisdição tributária; por outro, (ii) os pedidos de natureza indemnizatória não reconduzíveis àquelas situações, serão jurisdicionalmente apreciados no âmbito da jurisdição administrativa.

⁷¹ No sentido da aplicabilidade da ação administrativa no âmbito do contencioso tributário para obter a restituição do enriquecimento sem causa, cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.04.2013, proferido no âmbito do Processo n.º 0235/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁷² Artigo 191.º do CPTA: redação originária previa que as remissões feitas para o recurso do contencioso de anulação de atos administrativos consideram-se feitas para o regime da Ação Administrativa Especial. Na sua redação atual, a remissão passa a ser feita com referência à Ação Administrativa. Sobre a unificação dos regimes, cfr. MEALHA, Esperança, *A nova ação administrativa: uma encruzilhada de acessos a um caminho processual único*, in *Comentários à revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, Lisboa, 2016, páginas 79 e seguintes.

⁷³ No contexto da Reforma de 2015, o legislador promoveu um conjunto de alterações ao nível do contencioso dos processos de massa, o qual se encontra disciplinado no artigo 99.º do CPTA. Embora, antes da Reforma, fosse discutida a possibilidade de convocação da aplicação deste mecanismo processual no âmbito do contencioso tributário – neste sentido, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Os ínvios e tortuosos caminhos da reforma do contencioso tributário*, cit., páginas 24 e 25; e RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Contencioso Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, cit., páginas 280 e seguintes –, face à delimitação objetiva das situações enquadráveis no contencioso dos

No que respeita à forma de contagem de prazos para intentar a Ação Administrativa, a Reforma de 2015 passou a prever que a mesma deverá ser feita nos termos do Código Civil (cfr. n.º 2 do artigo 58.º do CPTA), o que implica a sua não suspensão em férias judiciais e comporta uma uniformização da contagem de prazos no processo tributário, independentemente da via processual a seguir⁷⁴.

Finalmente, e embora existisse já doutrina e jurisprudência a sustentar a inaplicabilidade de tal disposição no âmbito do contencioso tributário⁷⁵, importa, ainda, salientar a eliminação da competência do tribunal coletivo relativamente a processos de valor superior à alçada do Tribunal Central Administrativo, operada por via da revogação do n.º 3 do artigo 44.º ETAF.

2. Dos meios processuais acessórios previstos no CPTA

O legislador tributário convocou, no n.º 1 do artigo 146.º do CPPT, de forma expressa e direta, a aplicabilidade no processo tributário dos meios acessórios de:

- (i) intimação para a consulta de documentos e passagem de certidões⁷⁶;
- (ii) produção antecipada de prova⁷⁷; e
- (iii) execução de julgados. Os referidos meios processuais, embora disciplinados pelo CPTA, foram apropriados pelo legislador tributário, constituindo, por isso, regimes jurídicos diretamente aplicáveis no contencioso tributário, sem necessidade de identificação de qualquer omissão para que a sua aplicação possa ser convocada.

As mais significativas alterações introduzidas pela Reforma de 2015 ao nível dos meios processuais acessórios verificam-se no âmbito dos processos de execução de julgados⁷⁸, pelo que passamos as que reputamos como mais relevantes:

processos de massa, promovida no n.º 1 do artigo 99.º do CPTA, resultará excluída a possibilidade deste meio processual ser aproveitado pelo contencioso tributário.

⁷⁴ Tal como já sucedia no âmbito do processo tributário – cfr. n.º 1 do artigo 20.º do CPPT. Sobre a contagem de prazos no procedimento e processo tributário, cfr. ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 461 e seguintes. Sobre o tratamento conferido à questão na jurisprudência, antes da alteração do CPTA, cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.01.2015, proferido no âmbito do processo n.º 01913/13, de 30.01.2014, proferido no âmbito do processo n.º 05953/12, disponível em www.dgsi.pt.

⁷⁵ Neste sentido, cfr. RIBEIRO, Nuno Cerdeira, *O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária*, cit., páginas 237 e seguintes. Também neste sentido, Acórdão do Tribunal Administrativo Sul de 08.10.2015, proferido no âmbito do Processo n.º 07554/14, disponível em www.dgsi.pt. Em sentido contrário, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 47.

⁷⁶ Prevista nos artigos 104.º e seguintes do CPTA. Face ao disposto na al. f) do artigo 101.º da LGT, da al. j) do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT, deverá considerar-se também a aplicação do meio processual acessório de intimação para consulta de processos. Sobre a questão, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 512. Na jurisprudência, aplicando o meio processual em causa, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25.07.2016, proferido no âmbito do processo n.º 07820/16, disponível em www.dgsi.pt. Ainda a respeito da “intimação para prestação de informações, consulta de documentos ou passagem de certidões”, pese embora o CPPT a qualifique como um meio processual acessório, o CPTA qualifica-a como um processo principal urgente.

⁷⁷ Prevista no artigo 134.º do CPTA. Sobre a tramitação destes processos no contencioso tributário, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 517.

⁷⁸ Nos termos do artigo 100.º da LGT, “a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o

a) O prazo para a execução coerciva das decisões judiciais ou atos administrativos inimpugnáveis, passa a ser agora de 1 ano⁷⁹, a contar do termo do prazo que a administração tem para a sua execução voluntária, em vez dos 6 meses anteriormente previstos⁸⁰.

b) No âmbito dos processos de execução de julgados para pagamento de quantia certa, quando incumprido o pagamento no prazo determinado, nos termos do artigo 172.º CPTA, deverão ser observadas as seguintes regras. Na Administração direta, não tendo sido requerida a compensação de créditos, o Tribunal dá conhecimento da sentença e da inexecução ao Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, ao qual cumpre emitir em 30 dias a ordem de pagamento – em caso de insuficiência da dotação:

(i) o Presidente do Conselho Superior dos TAF oficia a Assembleia da República (AR) e o Primeiro-Ministro (PM) para que se promova a abertura de créditos extraordinários; e

(ii) o exequente é notificado da situação de insuficiência da dotação, assistindo-lhe, em alternativa a possibilidade de requerer: a execução nos termos da lei civil; ou a fixação de sanção pecuniária compulsória. Por sua vez, na Administração indireta ou autónoma, só há lugar ao pagamento através da dotação orçamental do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais se frustrada a execução nos termos da lei civil (enquanto que, antes da Reforma de 2015, tal hipótese não era subsidiária). Uma vez realizado o pagamento, o Estado terá direito de regresso – o qual poderá se exercido mediante deduções nas transferências do Orçamento do Estado para a entidade visada.

c) No que respeita à sanção pecuniária compulsória, a Reforma de 2015 compreendeu as seguintes alterações: o destinatário da receita deixa de ser o exequente e passa a ser o Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (cfr. n.º 7 do artigo 169.º CPTA);

pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”, sendo que, caso assim não proceda, nos termos do n.º 1 do artigo 102.º da LG, poderá haver lugar à execução da sentença nos termos previstos “para a execução das sentenças dos tribunais administrativos”, ou seja, nos termos dos artigos 157.º e seguintes do CPTA.

⁷⁹ Cfr. n.º 2 do artigo 170.º e n.º 2 do artigo 176.º do CPTA. Neste contexto, importa salientar que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 146.º do CPPT, “o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão”. Não obstante, constitui entendimento do Supremo Tribunal Administrativo que “a obrigação da Administração Tributária de executar os julgados surge imediatamente com o trânsito em julgado da decisão judicial e não com a remessa, a requerimento do contribuinte, do processo para o serviço competente para a execução, sem prejuízo de ao mesmo ser concedida, no prazo de oito dias, a faculdade de requerer a remessa dos autos ao serviço de finanças competente no prazo de oito dias após o trânsito da decisão” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 09.05.2012, proferido no âmbito do processo n.º 01015/11, disponível em www.dgsi.pt.

⁸⁰ Assim, sem prejuízo do entendimento jurisprudencial segundo o qual o referido prazo não começa a correr enquanto não ocorrer a notificação da remessa do processo pelo Tribunal ao órgão da AT competente para a execução da decisão jurisdicional em causa: “se o prazo de 6 meses para requerer a execução de julgado se inicia após o termo do prazo legal para a execução espontânea do decidido, existindo norma tributária que estabelece que o prazo para a execução espontânea pela Administração tributária se conta da remessa do processo ao órgão da administração tributária competente para a execução (havendo a faculdade do interessado, que não o dever, de requerer essa remessa), deve entender-se que a remessa do processo ao órgão da Administração tributária teria de ser oficiosamente notificada pela secretaria do tribunal à interessada, nos termos do n.º 2 do artigo 229.º do Código de Processo Civil, pois que o direito processual da parte à execução do julgado não depende de prazo a fixar pelo juiz nem de prévia citação, antes decorre da lei, que fixa o seu termo inicial na dependência da prática de um acto do próprio Tribunal (a remessa do processo ao serviço de finanças)” – cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17.06.2009, proferido no âmbito do processo n.º 073/09, disponível em www.dgsi.pt.

garante-se, agora, ao órgão visado pela sanção a possibilidade de deduzir oposição com fundamento na existência de causas de justificação ou desculpação da conduta⁸¹.

3. Do regime das providências cautelares previsto no CPTA

No âmbito do presente artigo, limitamos a nossa exposição à adoção de medidas cautelares a favor do contribuinte, ficando, em consequência, de fora desta análise, a adoção de providências cautelares a favor da AT⁸². Ora, o CPPT – no n.º 6 do seu artigo 147.º – determina a aplicação do disposto quanto à intimação para um comportamento às providências cautelares a favor do contribuinte ou demais obrigados tributários, devendo o requerente invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela atuação da administração tributária e a providência requerida⁸³.

Apesar daquela previsão, não resulta, quanto a nós excluída a adoção de providências cautelares em favor dos contribuintes nos termos previstos no CPTA, o qual assumirá natureza subsidiária. Com efeito, a aplicação de aspetos de regime das providências cautelares previstas no CPTA deverá ser convocada como forma de suprir as insuficiências do regime estabelecido no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT (ex. questões como a aplicabilidade da resolução fundamentada, da possibilidade de declaração da ineficácia dos atos de execução indevidos, etc.). Aliás, a aplicação subsidiária do regime das providências cautelares, tal como resulta do CPTA, constituirá uma exigência decorrente do n.º 4 do artigo 268.º da CRP, nos casos em que não se verifique o pressuposto da lesão irreparável⁸⁴, ou seja, nos casos que não sejam abrangidos pelo âmbito aplicativo do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT. Neste contexto, e considerando que os atos de liquidação constituem especialmente aptos a afetar lesivamente a esfera jurídica dos contribuintes (amplamente considerados), poder-se-ia equacionar a possibilidade de apresentar uma providência cautelar de suspensão de atos de liquidação. No entanto, considera a doutrina e a jurisprudência que tal hipótese deverá considerar-se afastada, por existir meio específico para obter esse mesmo resultado: o pedido de prestação de garantia ou o pedido de dispensa de prestação de garantia deduzidos no âmbito do

⁸¹ Uma solução que não podemos deixar de salutar. Tomando por referência um processo de impugnação judicial, verificamos que o sujeito que será visado com a aplicação da sanção pecuniária compulsória não será parte no processo. Isto posto, sendo possível deduzir pedidos de condenação relativamente a um sujeito que não é parte no processo, importa garantir que ao mesmo seja concedida a possibilidade de se pronunciar no processo, exercendo o contraditório relativamente ao pedido de condenação que contra si for deduzido.

⁸² “A administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”. As referidas providências, “consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito”. Cfr. n.ºs 1 e 3 do artigo 51.º da LGT.

⁸³ “Serão de considerar factos geradores de prejuízos irreparáveis, por exemplo, a paralisação da actividade comercial de uma empresa, desde que se comprove que tenha como consequência a perda de clientela, dispêndio de quantias cujo pagamento seja susceptível de afectar significativamente a estrutura económico-financeira de uma empresa, fazendo perigar a sua subsistência como empresa, os sofridos por quem não tem outros meios de assegurar a sua subsistência e os que provoquem uma diminuição apreciável do nível e a qualidade de vida do requerente ou a satisfação das suas necessidades primárias”. SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 595.

⁸⁴ Cfr. SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., páginas 596 e seguintes; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra, 2012, página 320.

processo de execução fiscal⁸⁵ – posição em relação à qual não podemos deixar de guardar algumas reservas, por considerarmos que a possibilidade de obter a suspensão do processo de execução fiscal por via da prestação de garantia ou da dispensa da sua prestação constituem níveis de proteção jurídica inferiores aos que se associam à possibilidade de apresentação de uma providência cautelar de suspensão do ato⁸⁶.

No que respeita às alterações introduzidas no CPTA ao nível da disciplina das providências cautelares, entre outras alterações⁸⁷, face à sua relevância, optamos por selecionar os dois casos que se seguem:

a) O legislador passou a prever – no n.º 4 do artigo 113.º do CPTA – a possibilidade de proceder à substituição ou ampliação do pedido na pendência da providência, com fundamento em alteração superveniente dos pressupostos de facto ou de direito.

⁸⁵ Entre outros, cfr. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 24.07.2014, proferido no âmbito do processo n.º 07793/14, de 11.01.201, proferido no âmbito do processo n.º 04401/10, disponíveis em www.dgsi.pt. Também neste sentido, ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., página 406; SOUSA, Jorge Lopes de, *Reflexões sobre a reforma do contencioso tributário*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 54, Novembro/Dezembro, 2005, páginas 65 e 66; e MORAIS, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, cit., páginas 318 e 319.

⁸⁶ Com efeito, a procedência de uma providência cautelar deduzida ao abrigo do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT com o propósito de ver suspenso o ato de liquidação dependeria da demonstração da ocorrência de uma lesão irreparável; por sua vez, o decretamento de uma providência ao abrigo do CPTA dependerá, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CPTA, da demonstração do *periculum in mora*, do *fumus boni iuris* e de uma ponderação entre os interesses públicos e privados em presença. Já a obtenção do efeito suspensivo do processo de execução fiscal dependerá: da prestação de garantia idónea; ou da obtenção da sua dispensa. Ou seja, ao contrário do que sucederia no âmbito de uma providência cautelar de suspensão de ato, a suspensão do processo de execução fiscal dependerá, numa primeira linha, de uma garantia, a qual deverá ser mantida ao longo de todo o processo de impugnação judicial e cuja prestação pressuporá um esforço económico por parte do sujeito visado. Assim, num cenário em que os processos jurisdicionais tributários tendem a arrastar-se por longos períodos de tempo – e, nessa medida, os custos associados à prestação de garantia. Numa segunda linha, poderá o sujeito requerer a dispensa da prestação de garantia. No entanto, para que a dispensa possa ser concedida, exige-se ao sujeito visado que demonstre que a prestação da mesma lhe causa prejuízo irreparável ou a manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, sendo que, em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não poderá ser da sua responsabilidade (cfr. n.º 4 do artigo 52.º da LGT e 170.º do CPPT).

Em suma, o decretamento de uma providência cautelar de suspensão de ato encontra-se dependente da demonstração da aparência do direito e da existência de risco de produção de um facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal. Por sua vez, a suspensão do processo de execução fiscal pressupõe que o impugnante suporte os custos associados à prestação de uma garantia idónea durante todo o período pelo qual se estender o processo judicial; ou à demonstração de que se encontram cumpridos os pressupostos da dispensa da prestação de garantia: ocorrência de prejuízo irreparável ou de uma manifesta falta de meios económicos, e que tal insuficiência ou inexistência não lhe é imputável. Ou seja, a dispensa da prestação de garantia encontra-se sujeita à demonstração de um facto negativo, com todas as consequências que daí advêm.

Não ignoramos os interesses subjacentes à garantia de arrecadação de receitas financeiras públicas. Contudo, os níveis de proteção da esfera jurídica dos sujeitos visados são, francamente, mais limitados no âmbito da suspensão do processo de execução fiscal do que o são no âmbito de uma providência cautelar de suspensão do ato de liquidação. Veja-se, neste sentido, que o n.º 6 do artigo 120.º do CPTA prevê a possibilidade de demonstração dos requisitos do seu n.º 1 para que a providência seja decretada, caso no processo principal esteja em causa apenas o pagamento de quantia certa, sem natureza sancionatória, e seja prestada garantia nos termos da lei tributária. No entanto, nada obstará ao decretamento da providência, caso o requerente opte por não prestar garantia e proceda à demonstração dos requisitos previstos no n.º 1 do artigo. Assim, importará equacionar, com cautela, a compatibilidade da posição jurisprudencial enunciada supra, face às exigências constitucionais decorrentes do disposto no n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

⁸⁷ Para mais desenvolvimentos sobre as alterações ao contencioso cautelar, cfr. MAÇÃS, Fernanda, *O Contencioso Cautelar*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 555 e seguintes.

b) A Reforma de 2015 comportou uma uniformização dos critérios do decretamento de providências antecipatórias e conservatórias⁸⁸. Ao contrário do que sucedia antes da Reforma de 2015, o decretamento daqueles dois tipos de providências passa a estar sujeito aos mesmos critérios⁸⁹: fundado receio da constituição de uma situação de facto consumado ou da produção de prejuízos de difícil reparação para os interesses que o requerente visa assegurar no processo principal; e a probabilidade de que a pretensão formulada ou a formular nesse processo venha a ser julgada procedente (cfr. n.ºs 1 e 2 do artigo 120.º do CPTA). Ou seja, por um lado, eliminou-se a possibilidade de decretamento de uma providência cautelar com fundamento no critério da manifesta ilegalidade e sem necessidade de demonstração do *periculum in mora*. Por outro lado, a ausência de manifesta improcedência deixou de ser critério o decretamento de providências cautelares de natureza conservatória⁹⁰.

4. Da intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias

Uma vez que inexistem normas de processo tributário que prevejam uma intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias, e que a previsão de tal meio no âmbito do contencioso tributário é reclamada nos termos do n.º 5 do artigo 20.º da CRP, a sua aplicação deverá ser subsidiariamente convocada ao abrigo do disposto na al. c) do n.º artigo 2.º do CPPT⁹¹. Com efeito, esta será uma exigência do princípio da tutela jurisdicional efetiva, porquanto o campo de aplicação das referidas intimações respeita a situações que se exige uma tutela urgente mas que não se bastam com uma tutela provisória⁹². Em tais casos, a

⁸⁸ “Providências conservatórias são as que visam manter ou preservar a situação de facto existente, designadamente assegurando ao requerente a manutenção da titularidade ou do exercício de um direito ou gozo de um bem, que está ameaçado de perder; providências antecipatórias são as que visam prevenir um dano, obtendo adiantadamente a disponibilidade de um bem ou o gozo de um benefício a que o particular pretende ter direito, mas que lhe é negado (antecipam uma situação que não existia, quando haja um interesse substancial pretensivo)” – *A Justiça Administrativa, Lições*, 14.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2015, página 290.

⁸⁹ Sobre a questão, e descrevendo o regime anterior à Reforma de 2015, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, cit., páginas 295 a 297; e MAÇÃS, Fernanda, *O contencioso cautelar*, cit., páginas 562 e seguintes.

⁹⁰ Conforme referido supra, estes critérios terão aplicação no contencioso tributário nos casos em que seja convocada a aplicabilidade dos meios cautelares previstos no CPTA nas situações que reclamem uma tutela jurisdicional e não sejam enquadráveis no disposto no n.º 6 do artigo 147.º do CPPT.

⁹¹ “Não prevendo as normas do contencioso tributário qualquer meio processual para assegurar tal proteção e sendo ela imposta pela CRP, tem de reconhecer-se que se está perante uma lacuna de regulamentação, que impõe a aplicação subsidiária dos referidos artigos 109.º a 111.º do CPTA, ao abrigo do disposto no art. 2.º, alínea c), do CPPT” – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II*, cit., página 59.

⁹² “I – Para ser proferida intimação para protecção de direitos, liberdades e garantias é necessário que se verifique uma situação em que a célere emissão da intimação seja indispensável para assegurar o respectivo exercício, “por não ser possível, nas circunstâncias do caso, o decretamento provisório de uma providência cautelar, segundo o disposto no artigo 131.º”. II – A tutela judicial para situações em que ocorra lesão ou ameaça de lesão de direitos, liberdades e garantias, deve ser assegurada, preferencialmente, através da propositura de uma acção administrativa comum ou acção administrativa especial, se necessário acompanhada de pedido de decretamento de providência cautelar, destinada a assegurar a utilidade da sentença que vier a ser proferida no âmbito dessa acção. III – Só quando se constatar que a utilização dessa via não é possível ou suficiente para assegurar o exercício, em tempo útil, do direito, liberdade ou garantia, é que é lícito deferir-se intimação para protecção de direitos liberdades e garantias”. Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30.06.2011, proferido no âmbito do processo n.º 07776/11, disponível em www.dgsi.pt. Para mais desenvolvimentos sobre a intimação em análise, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, cit., páginas 230 e seguintes; e Gomes, Carla Amado,

adoção de providências cautelares não será suscetível de garantir de forma efetiva a tutela jurídica dos sujeitos visados, pelo que os mesmos deverão ser admitidos a socorrer-se da intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias.

No que respeita às alterações promovidas pela Reforma de 2015 neste domínio, sem prejuízo de outras, salientamos aquela que reputamos por mais relevante, e que passa pela previsão de que uma vez distribuído o processo, o mesmo é concluso ao juiz para despacho liminar a proferir no prazo de 48h. Em tais situações, caso o juiz considere não se justificar o decretamento da intimação poderá:

- (i) fixar prazo ao autor para substituir a petição por providência cautelar; ou
- (ii) decretar a providência, em caso de urgência⁹³.

5. Do regime de recursos previsto no CPTA

O contencioso tributário encerra um regime dual no que respeita à disciplina dos recursos jurisdicionais, o qual assenta:

- (i) na aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no CPPT; e
- (ii) na aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no CPTA. Com efeito, o Título V do CPPT estabelece o regime jurídico aplicável aos recursos dos atos jurisdicionais, prevendo o n.º 1 do artigo 279.º que o mesmo será aplicável “aos recursos dos atos jurisdicionais praticados no processo judicial tributário regulado pelo presente Código” e “aos recursos dos atos jurisdicionais no processo de execução fiscal, designadamente as decisões sobre incidentes, oposição, pressupostos da responsabilidade subsidiária, verificação e graduação definitiva de créditos, adulação da venda e recursos dos demais atos praticados pelo órgão da execução fiscal”. Por sua vez, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, “os recursos dos atos jurisdicionais sobre meios processuais acessórios comuns à jurisdição administrativa e tributária são regulados pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos”.

Se, relativamente aos meios processuais acessórios facilmente se poderá concluir pela aplicação do regime de recursos jurisdicionais previsto no CPTA – em virtude da direta convocação da sua aplicabilidade, nos termos do n.º 2 do artigo 297.º e do n.º 1 do artigo 146.º, ambos do CPPT, mais duvidosa poderá ser a aplicação de tal regime relativamente aos casos a que se refere o n.º 2 do artigo 97.º do CPPT. Embora exista margem para se considerar que esta disposição promove uma remissão em bloco para o CPTA, convocando a sua aplicação seja no que respeita à impugnação dos atos que integram o seu âmbito através da ação administrativa, seja no que respeita aos recursos jurisdicionais das decisões proferidas no âmbito de tais ações, a verdade é que o n.º 2 do artigo 297.º do CPTA limitou o seu âmbito

Intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias, in Revista do Ministério Público n.º 104, 2005, páginas 97 e seguintes.

⁹³ Cfr. artigos 110.º e 110.º-A do CPTA. Para mais desenvolvimentos sobre as alterações promovidas nesta matéria, cfr. LOUREIRO, Joana de Sousa, *Processo de intimação para proteção de direitos, liberdades e garantias: breves notas a propósito da nova reforma do Contencioso Administrativo*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 529 e seguintes.

objetivo aos recursos jurisdicionais das decisões proferidas no âmbito dos meios processuais acessórios. De todo o modo, ainda que se sustentasse a inexistência de uma remissão expressa para o regime dos recursos jurisdicionais previsto no CPTA, sempre seria de admitir a aplicabilidade subsidiária de tal regime nos casos em que a ação administrativa é subsidiariamente aplicada, ao abrigo do disposto no al. c) do artigo 2.º do CPPT.

Para além dos casos em que a aplicação é convocada de forma direta pelas normas tributárias, o regime de recursos jurisdicionais previsto no CPTA é frequentemente convocado no âmbito do contencioso tributário como forma de suprir as suas insuficiências. Assim, as disposições previstas para o recurso de uniformização de jurisprudência têm campo fértil de aplicação subsidiária na complementação do regime previsto no artigo 284.º do CPPT para o recurso por oposição de acórdãos⁹⁴. Por outro lado, a doutrina e a jurisprudência têm vindo a reconhecer a admissibilidade de interposição do recurso de revista previsto no CPTA às decisões emitidas no âmbito da jurisdição tributária⁹⁵.

No que respeita às alterações mais significativas das Reforma de 2015 em matéria de recursos⁹⁶, consideramos ser de salientar as seguintes:

- (i) qualificação expressa dos recursos de apelação e revista como recursos ordinários, e dos recursos de uniformização de jurisprudência e de revisão como recursos extraordinários (cfr. n.º 1 do artigo 140.º do CPTA);
- (ii) definição de um critério de sucumbência qualificado, prevendo-se a possibilidade de recurso desde que o valor da ação seja superior ao da alçada do tribunal, e a decisão seja desfavorável em valor superior a metade da alçada desse tribunal (cfr. artigo 142.º do CPTA); previsão expressa da legitimidade para a interposição de recurso de decisões jurisdicionais por *“quem seja direta e efetivamente prejudicado por elas, ainda que não seja parte na causa ou seja apenas parte acessória”*; e

⁹⁴ Com efeito, a própria análise dos requisitos do recurso de oposição de acórdãos tem, em grande medida, sido levada a efeito por referência aos pressupostos do regime do recurso para uniformização de jurisprudência, cfr., entre outros, Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 26.03.2014, proferido no âmbito do processo n.º 01777/13, e de 23.01.2013, proferido no âmbito do processo n.º 0945/12, disponíveis em www.dgsi.pt. Para uma análise completa ao regime do recurso por oposição de acórdãos, cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume IV*, 6.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011, páginas 460 e seguintes.

⁹⁵ *“Aos processos judiciais tributários regulados no CPPT e aos processos de execução fiscal é aplicável o regime de recurso com fundamento em oposição de acórdãos, previsto no art. 284.º do CPPT, como se estabelece no n.º 1 do art. 279.º. No que concerne aos processos a que não se aplica o regime de recursos jurisdicionais do CPPT, é aplicável o regime de recursos para uniformização de jurisprudência, previsto no referido art. 152.º do CPTA”* – cfr. SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume IV*, cit., páginas 339 e 340. Na jurisprudência, entre outros, cfr., entre outros, Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27.11.2013, proferido no âmbito do processo n.º 01355/13, disponível em www.dgsi.pt.

⁹⁶ Sobre o impacto da Reforma de 2015 em matéria de recursos jurisdicionais no contencioso administrativo, cfr. GUIMARÃES, Ricardo, *Os recursos no Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, in *Comentários à Revisão do ETAF e do CPTA* (Carla Amado Gomes, Ana Fernanda Neves, Tiago Serrão, Coord.), AAFDL, 2016, páginas 585 e seguintes. Em geral sobre o regime dos recursos jurisdicionais em sede de contencioso administrativo, cfr. ANDRADE, José Carlos Vieira de, *A Justiça Administrativa*, cit., páginas 371 e seguintes; VIOLANTE, Teresa, *Os recursos jurisdicionais no novo contencioso administrativo*, in *O Direito*, A. 139, n.º 4, 2007, páginas 841 e seguintes; ROSENDO, Dias José, *Recursos jurisdicionais: os meios do CPTA próprios para a tutela de direitos fundamentais e o recurso do artigo 150.º*, in *A nova justiça administrativa*, CEJ, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, páginas 207 e seguintes.

(iv) alteração do pressuposto quantitativo previsto para o recurso de revista *per saltum*, passando a exigir-se, para o efeito, que se trate de questão de direito de valor superior a € 500.000,00 (cfr. artigo 151.º do CPTA), quando até à Reforma de 2015 era previsto um valor mínimo de € 3.000.000,00.

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/11jgelnpm/flash.html>

Vídeo do debate



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2n8aheu82t/flash.html>

Título:

Procedimento e Processo Tributário - 2016

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-8815-58-3

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt