

PREFÁCIO

A feliz evolução da dogmática na Ciência do Direito Fiscal nas últimas duas décadas tem permitido dotar os respectivos intérpretes (juízes, advogados, Fazenda Pública e Ministério Público) de instrumentos de apoio que atenuam a alta dificuldade técnica tipicamente associada à legislação fiscal. E isso tem sido tão mais evidente quanto o sistema fiscal teve, fruto da evolução da Economia mundial e da bancarrota nacional, uma enorme transformação, com o aparecimento de novos tributos e novos cenários de tributação; tal evolução, acaso não fosse acompanhada de produção científica abundante e de qualidade, teria tornado a tarefa do intérprete, certamente, ainda mais complexa.

A exceção a esta evolução dogmática situa-se na área do Procedimento e do Processo Tributário.

É aqui que, com honrosas exceções para alguns autores (na maioria, acadêmicos) que persistem em tentar aperfeiçoar os quadros de pensamento da Ciência Jurídica nesta área, se situa as maiores ausências de apoio da dogmática jurídica. Com efeito, são – naturalmente, por comparação com as restantes áreas do Direito Fiscal – raras as obras que se têm debruçado sobre as inúmeras questões que se levantam nesta sede, as quais têm a relação mais imediata com o contribuinte, interagindo com o mesmo ao longo do processo de formação e quantificação do facto tributário e, depois, em sede da tutela judicial (ou arbitral) das suas posições jurídicas.

A existência, até há poucos anos, de apenas um punhado de obras de referência sobre o Procedimento e Processo Tributário é, simultaneamente, o testemunho da enorme qualidade destas e dos seus autores mas, e é este o ponto que queremos realçar, da falta de investigação nesta sede.

É por isso que a presente obra se vem juntar a uma muito recente vaga de estudos sobre esta área e merece o nosso efusivo aplauso.

A partir de um tema tido por plenamente sedimentado pela doutrina e jurisprudência, o autor decide disputar a correção desta posição e argumenta, com coragem e o devido enquadramento, que a nulidade existe – e com uma dimensão não devidamente ponderada pela jurisprudência – e merece a devido tutela pelo Processo Tributário.

Cabe registrar, a este propósito, que a construção dogmática conducente à tese em que culmina a obra é de natureza piramidal, pretendendo preencher a globalidade dos pressupostos em que a mesma assenta, com o devido detalhe e qualidade técnica, como o leitor compreenderá pela análise da mesma.

Trata-se, indiscutivelmente, de um contributo sólido para a dogmática fiscal nacional e que força a Doutrina e a Jurisprudência a reabordar a tese ora proposta pelo autor, mesmo que não necessariamente merecedora do apoio de todos (ou, sequer, da maioria) os intervenientes na relação jurídica fiscal formal. Mas, e se bem o fomos conhecendo ao longo do acompanhamento da sua investigação, o autor não tem pretensões de ser conservador nas suas posições, antes ousando reequacionar o (até agora, absolutamente marginal) papel da sanção da nulidade no ato tributário. E, não sobrem dúvidas, fá-lo com inegável qualidade, como o leitor terá oportunidade de comprovar.

Gustavo Lopes Courinha

Juiz Conselheiro do Supremo Tribunal Administrativo

Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa

APRESENTAÇÃO

O presente texto corresponde, com poucas alterações, à dissertação por mim apresentada a provas de mestrado em Direito, na especialidade de Direito Financeiro e Fiscal, na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Apesar do título provocador, este estudo é antes de mais uma reflexão sobre o atual estado da arte do contencioso tributário português e sobre as relações entre a administração e os contribuintes, tendo como ponto de partida e de chegada o instituto da nulidade do ato tributário, tida como pedra de toque da subordinação da administração fiscal ao poder legislativo. Trata de um tema que se encontra em grande medida por tratar, e cuja maior virtude parece ser o conduzir-nos forçosamente a uma reflexão sobre o contencioso tributário visto na sua globalidade, sobre a sua relação com direitos resistentes a atos de autoridade que os afetem e sobre a adequada aplicação das ferramentas existentes para a reposição da legalidade violada.

Mas não é só o título que é provocador: propõe-se uma nova forma de pensar o contencioso tributário, com novas respostas a questões antigas e sugerindo soluções a problemas que ainda o afligem, sobretudo no campo do relacionamento direto dos atos da administração com a Constituição. Pretende-se oferecer uma visão atual e desempoeirada destes temas, com especial atenção sobre os desconsiderados limites aos poderes da administração, na zona de fronteira entre o Direito Fiscal, o Direito Administrativo e o Direito Constitucional. Temas como a estrutura das relações jurídico-tributárias, o princípio reforçado da juridicidade tributária, a natureza jurídica da autoliquidação, a ambivalência do ato tributário, a dupla valoração normativa dos atos tributários e o verdadeiro sentido da expressão *erro imputável aos*

serviços são instrumentais à compreensão da atividade de aplicação das leis fiscais. E permitem contextualizar a aplicação subsidiária do Direito Administrativo geral no domínio dos impostos, em especial das normas que nele regulam a matéria das invalidades dos atos da administração.

No que em especial diz respeito ao tema da nulidade, pretende-se contribuir para o diálogo conducente ao seu conhecimento como instrumento efetivamente integrante do sistema imunitário da ordem do Direito Fiscal. Aqui discutem-se as formas de invalidade da liquidação de imposto e o seu relacionamento com o direito de resistência, a necessidade de uma cláusula geral de nulidade dos atos da administração e as posições jurisprudenciais que sobre a matéria têm feito curso no sistema. Termina-se com a identificação dos possíveis casos de atos tributários nulos por ofensa ao conteúdo essencial do direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias a *não ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei*, e uma análise tipológica de casos graves e evidentes de violação da juridicidade tributária.

Este livro pode ser lido de diferentes formas por diferentes leitores, mas foi escrito para ser percorrido da primeira à última página, assentando cada capítulo nas questões abordadas nos capítulos anteriores. Mais do que um contributo para a aplicação do instituto da nulidade aos casos-limite a que se destina em matéria de impostos, pretende-se contribuir para o debate sobre as garantias dos contribuintes, suscitando o característico não enfraquecimento dos seus direitos face a atos de autoridade ilegais que os afetem. Debate que nos parece essencial à formação de uma renovada dogmática dos vícios dos atos tributários, que se espera venha a ser aproveitada por futuras gerações de juristas interessados no estudo destas questões.

Por fim uma palavra de agradecimento aos que me acompanharam neste caminho, em especial à Maria, à Constança, ao Francisco e à Maria João, ao meu amigo mestre João Chaves (AT) e às Senhoras Professoras Doutoras Ana Paula Dourado e Paula Rosado Pereira e ao meu estimado orientador, Professor Doutor Gustavo Lopes Courinha, com quem aprendi mais do que as lições dadas no plano curricular.

Lisboa, 27 de dezembro de 2021
José Avilez Ogando

ÍNDICE

PREFÁCIO	5
APRESENTAÇÃO	7
ABREVIATURAS	15
INTRODUÇÃO	17
1. Exposição do problema jurídico	17
2. Objeto de investigação	24
3. Metodologia	27
4. O contexto atual das relações jurídico-tributárias	29
5. O contribuinte como destinatário das leis fiscais	31
6. Plano de exposição	34
PARTE I	
O ATO TRIBUTÁRIO	37
CAPÍTULO I	
ESTRUTURA DAS RELAÇÕES JURÍDICO-TRIBUTÁRIAS	39
1. Preliminares	39
2. A relação jurídica de imposto	41

3. <i>As relações jurídico-tributárias</i>	46
4. Efeitos próprios da obrigação fiscal	49
5. Características da obrigação fiscal	52
6. Razão de ordem	57

CAPÍTULO II

O PRINCÍPIO REFORÇADO

DA JURIDICIDADE TRIBUTÁRIA

1. O Estado fiscal como Estado de Direito	59
2. Os três <i>problemas</i> do Estado fiscal	63
3. A insuficiência do princípio da legalidade administrativa	66
4. Reserva de lei parlamentar	69
4.1. <i>Concretização do princípio</i>	69
4.2. <i>A extensão da reserva formal</i>	71
4.3. <i>Consentimento como garantia de transparência e clareza normativa</i>	74
5. Reserva material de lei: o princípio da tipicidade	75
5.1. <i>Concretização do princípio</i>	76
5.2. <i>As teses da tipicidade fechada</i>	79
5.3. <i>A abertura dos tipos imposta pela praticabilidade</i>	81
5.4. <i>A segurança jurídica como limite à abertura dos tipos</i>	83
5.5. <i>A concretização ativa do princípio</i>	85
6. O primado da lei e do Direito	86
6.1. <i>A presunção de constitucionalidade</i>	87
6.2. <i>A crise da legalidade estrita</i>	88
6.3. <i>A subordinação da administração à juridicidade</i>	90
6.4. <i>O princípio da tributação na medida da capacidade contributiva</i>	93
6.5. <i>O dever de exame da constitucionalidade dos atos normativos a aplicar</i>	94
6.6. <i>O direito fundamental a um certo exercício dos poderes tributários</i>	98
7. Conclusões e seqüência	100

CAPÍTULO III

O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

1. Carácter procedimental da atividade tributária	103
2. O procedimento como uma certa forma de tomada de decisões	105
3. A natureza dos poderes e o específico interesse público prosseguido pela administração	107
4. O princípio da descoberta da verdade material como extensão da reserva de lei parlamentar	112

5. Consequência da natureza processual da atividade tributária	115
6. Panorâmica geral dos procedimentos tributários	117
7. Tipos de atos conclusivos dos procedimentos	118

CAPÍTULO IV

O ATO TRIBUTÁRIO	123
1. Noção	123
2. Natureza jurídica do ato tributário	126
3. As funções do ato tributário	129
4. A autoliquidação	132
4.1. <i>As posições na doutrina</i>	133
4.2. <i>Posição adotada</i>	137
5. A ambivalência do ato tributário	145

CAPÍTULO V

TUTELA GERAL DA LEGALIDADE DO ATO TRIBUTÁRIO	147
1. A dupla valoração normativa dos atos tributários e suas consequências	147
2. O caso paradigmático do <i>erro imputável aos serviços</i>	153
2.1. <i>A posição da doutrina e da jurisprudência</i>	154
2.2. <i>Tomada de posição</i>	156
3. Limites à estabilização dos atos tributários	160
4. A impugnação administrativa dos atos tributários: em especial sua finalidade	162
5. A impugnação contenciosa dos atos tributários: em especial os seus fundamentos	166
6. A oposição à execução: em especial, o fundamento de ilegalidade da liquidação da dívida exequenda	167
7. A revisão dos atos tributários: justificação da reapreciação extraordinária do ato	173

PARTE II

A NULIDADE	179
------------	-----

CAPÍTULO VI

A NULIDADE DOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO	181
1. Fundamento e sentido da invalidade	181
2. A sede da disciplina jurídica da invalidade do ato tributário	184

3. As formas de invalidade	186
4. Nulidade e inexistência	195
5. O regime da nulidade	200
5.1. <i>A improdutividade jurídica independentemente de declaração</i>	200
5.2. <i>A regra da invocação, conhecimento e declaração a todo o tempo</i>	205
5.2.1 A invocação da nulidade e direito de resistência	205
5.2.2. O conhecimento da nulidade	208
5.2.3. A declaração da nulidade	208
5.3. <i>O poder-dever de atribuição de efeitos a situações de facto decorrentes de atos nulos</i>	210
6. As consequências da nulidade	211
7. A tipificação dos casos de nulidade	214
7.1. <i>Ilegalidades de natureza orgânica</i>	216
7.2. <i>Ilegalidades de natureza formal</i>	218
7.3. <i>Ilegalidades de natureza material</i>	219
8. A admissibilidade da nulidade em casos não previstos	225
8.1. <i>A necessidade de uma clausula geral de nulidade</i>	225
8.2. <i>O relacionamento direto dos atos da administração com a Constituição</i>	229
8.3. <i>Posição adotada quanto à imposição da nulidade a certos casos não previstos</i>	235

CAPÍTULO VII

A NULIDADE DO ATO TRIBUTÁRIO	239
1. Nulidade e contencioso tributário: possíveis objeções	239
1.1. <i>A execução prévia da obrigação tributária</i>	239
1.2. <i>Os prazos alargados de reapreciação dos atos tributários</i>	242
2. A posição do STA	244
3. O direito fundamental de natureza análoga à legalidade na tributação	256
4. Atos que ofendem o conteúdo essencial do direito fundamental à legalidade da tributação	260
4.1. <i>Atos impositivos de “impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição”</i>	262
4.2. <i>Atos impositivos de impostos “que tenham natureza retroativa”</i>	266
4.3. <i>Atos impositivos de impostos “cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”</i>	268
5. Casos graves de violação da juridicidade tributária	271
5.1. <i>Os atos tributários desprovidos de base legal</i>	271
5.2. <i>Os atos tributários baseados em factos inexistentes</i>	275
5.3. <i>A liquidação feita com recurso a ato estranho às atribuições da AT</i>	279

5.4. <i>A violação do conteúdo essencial do princípio da tributação na medida da capacidade contributiva</i>	282
6. Possíveis efeitos do decurso do tempo sobre atos tributários nulos	285
CONCLUSÕES	289
JURISPRUDÊNCIA	303
BIBLIOGRAFIA	309

INTRODUÇÃO

1. Exposição do problema jurídico

1.1. Considere-se a seguinte decisão do STA¹:

Uma sociedade anónima impugnou judicialmente atos de liquidação de taxas urbanísticas praticados com base em despacho nulo do presidente da câmara municipal. O tribunal de primeira instância julgou a impugnação procedente com fundamento na nulidade daqueles atos, em virtude de terem sido praticados com absoluta ausência de suporte legal. Dessa decisão foi interposto recurso para o STA, que o julgou procedente por intempestividade da impugnação, por considerar que, não obstante a nulidade do despacho que criou as referidas taxas, os atos de liquidação nele fundados eram meramente anuláveis e não nulos. Apesar de o STA concordar “*que os atos que ferem princípios constitucionais são nulos*”, considera que devem merecer essa sanção “*só aqueles que contendem com o núcleo duro de (...) direitos, liberdades e garantias dos cidadãos. Mas já não aqueles que contendam com o princípio da legalidade tributária*”, que assim não podem ser impugnados a todo o tempo, mas antes dentro dos prazos legais de anulação². A impugnante interpôs recurso deste aresto para o plenário do

¹ Acórdão do Plenário do STA de 30/05/2001 (proc. 22251).

² Idêntica argumentação pode encontrar-se em diversos acórdãos do STA, entre os quais se contam os acórdãos do STA de 10/30/2002 (proc. 026390), de 28/01/2004 (proc. 01709/03), de 29-06-2005, (proc. 0117/05), de 06/29/2005 (proc. 0117/05), de 06/22/2005 (Pleno) (proc. 01259/04), de 10/11/2006 (proc. 0676/06), de 11/23/2005, (proc. 0612/05), de 11/02/2011, (proc. 0158/11), de 11/21/2012, (proc. 0210/12), de 05/07/2014, (proc. 01412/12), de 12/12/2013, (proc. 07025/13), de 02/05/2015, (proc. 01775/13), e de 04/06/2016, (proc. 08/16).

STA, com fundamento em oposição de acórdãos. A oposição de acórdãos era manifesta, já que o acórdão fundamento³ havia considerado nulos atos administrativos de liquidação de taxas urbanísticas não expressamente autorizados por norma prévia que as previsse. A questão a decidir era assim a de saber se a liquidação e cobrança de taxa urbanística sem qualquer cobertura legal que a sustente, procedendo por isso por si mesma à criação de um tributo, é nula ou meramente anulável. Decidindo, o STA negou provimento ao recurso com o fundamento de que o ato que a lei fulmina com a nulidade é a deliberação através da qual se procedeu à criação “*da taxa ou do imposto não previstos na lei e não os atos que, com base naquele, procederam à liquidação e cobrança dos referidos tributos*”. Por isso, os atos tributários em causa não são nulos mas meramente anuláveis, acrescentando ainda que “*a liquidação e cobrança de um imposto ou taxa com fundamento num despacho nulo não ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental, antes viola o mero princípio da legalidade tributária*”⁴.

A reação a este acórdão não se fez esperar e veio logo nos seus seis votos de vencido, dos quais se destaca a declaração do juiz conselheiro BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES. Aqui pode ler-se que “*não tem assim qualquer sentido (...) a tese que fez vencimento segundo a qual a aplicação, em concreto, de uma deliberação nula (...), apenas determina a anulabilidade do ato impositivo de um tributo com as características de um imposto*”, que conduz, pura e simplesmente, “*a permitir a que entre pela janela o que o legislador não quis deixar entrar pela porta*”. Este voto de vencido salienta que a nulidade é a sanção que visa obstar a que certos atos jurídicos produzam os seus efeitos, quaisquer que eles sejam, de maneira a proteger a segurança jurídica dos sujeitos a que respeitam e impedindo a sua consolidação por decurso do tempo. Neste sentido, refere que a sanção da nulidade para estes atos “*é fundada num princípio estruturante da nossa Lei Fundamental, qual seja o do auto-consentimento da tributação através dos representantes nacionais eleitos pelo Povo — princípio do parlamentarismo dos impostos ou da auto-tributação —, e numa obstinada intenção legislativa de impedir aos órgãos locais a criação de impostos (e agora também de taxas) ao arrepio daqueles representantes nacionais, conhecida, como é historicamente, a apetência das comunidades locais para aumentarem as suas receitas mediante a imposição de tributos*”⁵.

³ Acórdão do STA de 24/11/1983 (proc. 17640).

⁴ Acórdão do Plenário do STA de 30/05/2001 (proc. 22251).

⁵ Sem prejuízo da análise que será feita oportunamente, neste caso, em que o ato tributário procede à criação de uma obrigação pecuniária em razão da improdutividade jurídica do despacho em que se baseou, podem levantar-se duas sub hipóteses. A de vir a apurar-se que afinal o tributo liquidado tem a natureza de imposto, caso em que o ato é claramente nulo, não só por se tratar de

1.2. Em comentário a este acórdão, VIERA DE ANDRADE⁶ qualifica o seu percurso cognoscitivo como “*imediatamente chocante ou, pelo menos, impróprio, constituindo, como salientam os votos de vencido de vários conselheiros, uma patente fraude à lei que pretende estabelecer uma proibição absoluta da imposição de tributos ilegais aos cidadãos pelas autarquias locais.*”. Para este autor, deveria ter-se concluído pela nulidade do ato em causa por ofensa do conteúdo essencial do direito fundamental a não pagar impostos ilegais (artigo 103º n.º 3 da CRP), que como adiante veremos, é reconhecido pela generalidade da doutrina como um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, não só por se revelar como um imposto não criado nos termos da Constituição, como por a sua liquidação não ter sido feita nos termos da lei. Com efeito, a criação de impostos por um órgão absolutamente incompetente, não só se configura como uma restrição ilegítima do direito de propriedade, como constitui uma ofensa ao conteúdo essencial daquele outro direito fundamental, “*de conteúdo mais exigente, que constitui um direito de cidadania, de algum modo corresponsivo do dever de contribuição para as despesas públicas*”. Para VIEIRA DE ANDRADE, num Estado de Direito, a criação unilateral de obrigações pecuniárias encontra-se fora da esfera própria da autoridade administrativa, pelo que a falta de base legal não pode ser causa de mera anulabilidade. Pelo que, tratando-se de ato criador de um tributo, deveria ser julgado substancialmente nulo por falta da imposição legal correspondente, que é seu elemento essencial, e ainda

um ato estranho às atribuições da pessoa coletiva em que se integra o seu autor (artigo 161º n.º 2 al. b) do CPA), como por se tratar de um ato ferido de usurpação de poderes (artigo 161º n.º 2 al. a) do CPA), já que a criação de impostos é uma atribuição exclusiva do poder legislativo (artigo 165º n.º 1 al. i) da CRP). A segunda consiste em pretender-se enquadrar como taxa este tributo liquidado sem qualquer base legal. Neste caso, não se estará perante um *ato estranho às atribuições* da pessoa coletiva em que o seu autor se insere porque as autarquias locais dispõem de poder regulamentar próprio (artigo 241º da CRP), que inclui o poder de criar as taxas cobradas pela utilização dos seus serviços (artigo 238º n.º 4 da CRP), cuja aprovação é da competência das respetivas assembleias municipais (artigo 25º n.º 1 al. b) do RJAL). No entanto, , dado que o esquema de repartição de competências no âmbito das autarquias locais baseia-se numa rígida separação de poderes, será possível reconduzir esta situação (como em situação análoga defende DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, 4ª ed., 2018, pp. 348-349, citando o igualmente seu *O caso do Conselho de Justiça da Federação Portuguesa de Futebol (parecer jurídico)*, 2008, pp. 51-52) à figura de usurpação de poderes, caso em que o ato de liquidação deve entender-se nulo. Seja como for, a questão ficaria hoje ultrapassada com a aplicação do artigo 161º n.º 2 al. k) do CPA, nos termos do qual são nulos os atos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei, que inclui todos atos tributários desprovidos de base legal.

⁶ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, “*Nulidade e anulabilidade do acto administrativo – Ac. do STA de 30.5.2001, P. 22 251*”, CJA, n.º. 43, jan/fev. 2004, pp. 46-48.

por ofender, não o princípio da legalidade administrativa, mas antes o princípio reforçado da legalidade tributária, que se associa à proteção da esfera privada dos cidadãos face ao poder tributário do Estado⁷.

1.3. O STA não se manteve alheio à anotação de VIEIRA DE ANDRADE: meses depois da sua publicação nos CJA, foi dada resposta no acórdão de 25/05/2004 (proc. 0208/04), versando sobre questão substancialmente idêntica e relatado pelo conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA. Neste acórdão sustenta-se a tese de que, nos casos em que não houve pagamento voluntário, a invocação da ilegalidade do ato de liquidação baseado em norma inexistente ou inválida por inconstitucionalidade ou ofensa de qualquer norma de categoria superior⁸ deve ser feita, não a todo o tempo, mas apenas até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, ainda que esteja esgotado o prazo para a impugnação de atos anuláveis. Donde, não se reduzindo os vícios do ato de liquidação necessariamente às categorias típicas de nulidade e anulabilidade previstas no CPA, havendo lugar a cobrança coerciva, entende que as situações de ilegalidade *abstracta* do ato de liquidação, como é o caso dos atos que apliquem deliberações autárquicas nulas, conduzem a uma forma de invalidade *mista*.

Mas como se referiu, este acórdão vai mais longe, respondendo diretamente às objeções levantadas na anotação que apelida de “*crítica desfavorável do Senhor Prof. VIEIRA DE ANDRADE*”. Refere que o direito de resistência fiscal previsto no artigo 103º n.º 3 da CRP apenas diz respeito à proibição de cobrança coerciva de impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, esgotando-se na possibilidade que o legislador reconhece de invocar a inaplicabilidade de norma em que o ato se baseia durante a pendência do processo de execução fiscal, possibilidade que em seu entender afasta a impugnabilidade a todo o tempo dos atos feridos com tais ilegalidades. Por fim, argumenta que o entendimento de VIEIRA DE ANDRADE, segundo o qual, do artigo 103º, n.º 3, da CRP resulta a nulidade da imposição de impostos sem base legal por ofensa do conteúdo essencial do direito de não pagar impostos ilegais, levaria “*a que fossem nulos todos os actos de liquidação ilegais, pois qualquer acto de liquidação ilegal afectaria o conteúdo garantístico desse direito, se ele pudesse ser enunciado naqueles termos absolutos*”. Para o STA, esta posição levaria

⁷ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, “*Nulidade e anulabilidade do acto administrativo – Ac. do STA de 30.5.2001, P. 22 251*”, CJA, n.º 43, jan/fev. 2004, p. 48.

⁸ Resultante dos artigos 285º e 286º, n.º 1, al. a) do CPT, hoje artigos 203º e 204º n.º 1 al. a) do CPPT.

à criação de “*uma insustentável incerteza generalizada e perpétua no domínio das finanças públicas, cujos reflexos negativos se produziriam permanentemente nesse sector de relevo primacial para o funcionamento global do Estado e das instituições públicas que se veriam impossibilitados de qualquer programação financeira consistente a médio prazo (...) sendo muito mais sensato e equilibrado, ponderando os interesses conflitantes do contribuinte e da administração tributária, estabelecer como regra o regime da anulabilidade, complementado com as outras formas procedimentais e processuais garantísticas próprias do direito tributário. Neste contexto, aquela generalização da cominação de nulidade, sendo uma solução legislativa desacetada, não se pode presumir ter sido adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil)*”.

Esta orientação jurisprudencial foi posteriormente reafirmada em diversos acórdãos⁹, cujos fundamentos abordaremos oportunamente.

1.4. Transcendendo este debate, apesar de ser repetidamente afirmado em inúmeros acórdãos dos nossos tribunais superiores, que os atos tributários devem ser sancionados com a nulidade quando haja lei que preveja expressamente essa forma de invalidade ou quando ofendam o conteúdo essencial de direitos fundamentais¹⁰, a verdade é que, com exceção de atos tributários ofensivos de casos julgados¹¹, a jurisprudência do STA continua a não tomar conhecimento de quaisquer atos tributários nulos. Para o ilustrar, atente-se por fim às duas seguintes decisões do STA:

1.4.1. Uma pessoa singular impugnou judicialmente ato de liquidação, alegando total ausência de realidade subjacente à tributação, aliás reconhecida pela Administração Tributária, que o tributa por rendimentos inexistentes

⁹ Pelo menos cinco dos quais proferidos pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA (acórdãos de 07/04/2005 (proc. 1108/03), de 22/06/2005 (proc. 1259/04), de 16/11/2005 (proc. 019/04), de 16/12/2010 (proc. 0396/10), de 16/10/2013 (proc. 0412/13)), o primeiro destes também relatado pelo conselheiro JORGE LOPES DE SOUSA e com seis votos de vencido expressos na declaração de voto do conselheiro JOSÉ SANTOS BOTELHO.

¹⁰ Acórdãos do STA de 21/05/2008 (proc. 0220/08), de 16/09/2009 (proc. 0418/09), de 22/03/2011 (proc. 0749/10), de 25/05/2011 (proc. 091/11), de 02/11/2011 (proc. 0158/11), de 16/05/2012 (proc. 0275/12), de 21/11/2012 (proc. 0210/12), de 24/10/2012, (proc. 0501/12), de 07/11/2012, (proc. 0824/12), de 28/11/2012, (proc. 01038/12), de 25/06/2013, (proc. 0611/12), de 26/06/2013, (proc. 0231/13), de 14/05/2014, (proc. 01644/13), de 18/06/2014, (proc. 0417/14), de 10/09/2014, (proc. 01681/13), de 05/11/2014, (proc. 0371/13), de 06/04/2016, (proc. 08/16), de 06/04/2016, (proc. 07/16), de 03/05/2017, (proc. 0924/16), de 31/05/2017, (proc. 0975/16), de 05/12/2018, (proc. 0780/17).

¹¹ Acórdão do STA de 07/03/2007 (proc. 01150/06).

e não suportados por qualquer elemento de prova, pretensamente auferidos no âmbito de atividade empresarial não exercida. O impugnante alega que desse circunstancialismo resulta a nulidade do ato tributário por violação do núcleo essencial do direito fundamental a ser tratado pela administração em condições de igualdade, expresso nos artigos 13º e 266º n.º 2 da CRP, que no tocante à tributação se exprime pelo direito a ser tributado na medida das suas forças económicas. Invoca que, ocorrendo tributação não obstante a ausência dos seus pressupostos, esta traduz-se num confisco e não num imposto, violando o conteúdo essencial do direito de propriedade que é atingido quando o impugnante é tributado por atividade jamais exerceu. O tribunal de primeira instância rejeitou liminarmente a impugnação judicial deduzida por intempestividade, já que o impugnante não aproveitou o prazo de 90 dias contados do termo do prazo de pagamento voluntário. Também não colheu a invocada possibilidade de impugnação a todo o tempo em razão da nulidade da liquidação, por se entender que nenhum dos fundamentos do seu pedido é gerador de nulidade. O STA negou assim provimento ao recurso, pois que *“independentemente das roupagens com que o impugnante, ora recorrente, o queira “vestir”, é manifesto, como decidido, que o vício que atribui ao acto de liquidação impugnado se reconduz a vício de violação de lei, por inexistência do facto tributário, vício este gerador da respectiva anulabilidade, e não da sua nulidade, que constitui uma forma de invalidez excepcional (sendo a sanção regra da invalidez dos actos a sua anulabilidade – artigo 125.º do CPA) porquanto, contrariamente ao alegado, não se vislumbra ofensa do conteúdo essencial de direitos fundamentais (artigo 133.º, n.º 2, alínea d) do CPA) ou qualquer outro motivo determinante de nulidade do acto de liquidação (artigo 133.º do CPA)”*¹².

1.4.2. Um sujeito passivo pessoa singular impugnou liquidação adicional de IRS em que a Administração Tributária exerceu, no seu lugar, opção pelo englobamento, assim afastando o regime-regra segundo o qual esses rendimentos seriam tributados à taxa de 20%, e conduzindo a uma tributação à taxa de 40%. Refere o impugnante que nunca mandatou a Administração Tributária para em seu nome exercer qualquer opção quanto ao englobamento dos seus rendimentos, nem manifestou a vontade de não ser tributado de acordo com o regime-regra de tributação então vigente. Refere ainda que o exercício daquela opção por parte da Autoridade Tributária, integrando-se no ato tributário, é causa da sua nulidade, desde logo por implicar a

¹² Acórdão do STA de 18/06/2014 (proc. 0417/14).

prática de ato estranho às suas atribuições. Além disso, o exercício por parte da Administração Tributária de opção reservada por lei ao contribuinte na escolha do regime tributário aplicável constitui uma inaceitável ingerência na sua esfera privada, sendo ofensivo do conteúdo essencial de direitos fundamentais, mormente o direito do impugnante a não pagar impostos cuja liquidação se não faça nos termos da lei e o direito fundamental a ser tratado em condições de igualdade. Servindo a norma violada o propósito de concretizar e proteger especificamente este último direito, a sua violação privou absolutamente o impugnante da proteção por ela conferida. Entende assim que a tributação feita nestes termos corresponde a um inaceitável confisco, um esbulho arbitrário e uma expropriação sem indemnização, proibidos pela Constituição material e fiscal formal, conducentes à nulidade do ato impugnado. Sendo esta forma de invalidade invocável a todo o tempo, constitui a Administração Tributária no dever de abster-se de insistir na ilegalidade de substituir-se aos contribuintes no exercício de opções compreendidas no âmbito da liberdade gerir a sua esfera privada.

Decidindo, o STA considerou que *“A apontada ilegalidade, a verificar-se não é geradora de nulidade, invocável a todo o tempo, mas de mera anulabilidade que há-de ser suscitada e graciosa ou contenciosamente declarada dentro dos prazos legais (...) que se mostram manifestamente excedidos. (...) Pese embora a Administração Tributária esteja estritamente vinculada ao princípio da legalidade, isso não significa que qualquer acto que pratique e que se afaste da lei, ou da melhor interpretação dela, se possa qualificar como um ato estranho às atribuições da Autoridade Tributária para efeitos do disposto no artigo 161º do CPA, ou todas as ilegalidades praticadas na elaboração de actos de liquidação estariam assim convertidas em vícios geradores de nulidade do acto e invocáveis a todo o tempo, não sendo, manifestamente intenção do legislador, seja no direito tributário, seja em qualquer ramo de direito, banalizar o instituto da nulidade dos actos estendendo-o a quase todas as situações de ilegalidade. (...) Do mesmo modo não se verifica uma violação do direito constitucional de igualdade porque a ilegalidade cometida não consistiu num tratamento discriminatório do recorrente face a outros contribuintes em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual, proibida pelo art.º 13.º da Constituição da República Portuguesa.”*¹³.

¹³ Acórdão do STA de 05/12/2018 (proc. 0780/17).

2. Objeto de investigação

2.1. Estas decisões revelam por si os paradoxos em que o STA se tem colocado no que diz respeito à nulidade dos atos tributários: ao mesmo tempo em que o ato que liquida imposto inexistente nas leis em vigor é meramente anulável, declara-se que os vícios dos atos tributários devem ser sancionados com a nulidade nos casos previstos na lei, como sucede quando esses atos ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental. Isto, sem que, com exceção dos atos que ofendam o caso julgado¹⁴, sejam conhecidos pelo STA quaisquer atos tributários nulos ao abrigo do artigo 161º do CPA. A nulidade é a consequência normal dos atos que violem o conteúdo essencial de direitos fundamentais ou sejam afetados por ilegalidades de tal modo graves e evidentes, que o legislador as identifique como não podendo produzir efeitos provisórios nem beneficiar do efeito estabilizador do decurso do tempo, próprio da generalidade dos atos da administração. Trata-se de um prolongamento da especial vinculatividade de certas normas legais face às demais, ou um reflexo da especial intensidade do insulto que certos comportamentos representam para o sistema jurídico.

O ato tributário é o ato mais vezes praticado pela administração pública, sendo ainda um dos atos administrativos que mais diretamente restringem ou afetam a esfera jurídica privada. Daí que os poderes concedidos para a prática de atos tributários sejam especialmente marcados pela subordinação à lei, ordenada por um princípio de juridicidade, reforçado tanto por uma exigente reserva de lei formal e material, como pela atribuição aos particulares de um direito fundamental a não pagar impostos inconstitucionais ou ilegalmente liquidados e pagos (artigo 103º, nº. 3 da CRP)¹⁵. Além disso, deve ser visto como um exemplo paradigmático das relações entre administração e administrados, tanto pelo volume de atos praticados, como porque nele o interesse público se manifesta pelo permanente compromisso entre o interesse público primário de satisfação das necessidades financeiras do Estado, e o respeito pela juridicidade que dá corpo aos direitos resultantes da obrigação de imposto, entre os quais se contam relevantes direitos subjetivos públicos carecedores de tutela efetiva.

¹⁴ Acórdão do STA de 07/03/2007 (proc. 01150/06).

¹⁵ Ver adiante, *maxime* número 3 do capítulo VII. No mesmo sentido, JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5ª ed., 2012, p. 81, GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed., 2003, p. 405, JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, 3ª ed., 2000, p. 151, JOSÉ CASALTA NABAIS, *O dever fundamental de pagar impostos*, 1997, p. 186, nota 5, SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, p. 5.

2.2. O estudo das garantias de controlo e repressão dos atos tributários ilegais impõe-se no atual contexto de acelerada evolução dos fenómenos tributários, que gera inevitáveis crises de crescimento, às quais não são estranhos fenómenos, como: (i) a conhecida inundação de normas no ordenamento tributário, que tem suscitado problemas de compatibilidade com as garantias dos contribuintes além de criar toda a espécie de ineficiências que reclamam controlo jurisdicional; (ii) a crescente voracidade do Estado na obtenção de receita a todo o custo, seja através do alargamento da base de incidência dos impostos ou dos cada vez mais sofisticados instrumentos e ficções jurídicas destinados ao combate da evasão fiscal, que não têm contribuído para reduzir as situações de cobrança fora dos casos previstos na lei ou para impedir a criação de obrigações pecuniárias nela não previstas¹⁶; (iii) a dessensibilização dos funcionários da administração relativamente aos direitos fundamentais e às garantias dos contribuintes, que corre em paralelo com (iv) o crescente protagonismo da tecnologia na definição da sua situação tributária.

O ato tributário apresenta-se cada vez mais como resultado de um conjunto de operações automáticas realizadas em massa, que devem assegurar a incorporação dos elementos relevantes e a obtenção da informação necessária à apreensão da situação individual e concreta objeto da tributação. É possível antever que num futuro próximo os meios informáticos permitam à administração proceder à recolha e tratamento sem precedentes de informação sobre a ocorrência de fatos tributários, inclusive conduzindo à fixação ordinária da matéria tributária através de métodos indiretos. Estes consideráveis avanços tecnológicos a que vamos assistindo, com relevância para a produção de atos tributários — que o Legislador tem prontamente acompanhado com sucessivos pacotes de legislação — suscita uma atenção particular no que toca ao controlo da legalidade dos atos tributários, já que a menor intervenção humana na liquidação dos tributos pode originar situações de mais difícil sindicabilidade por parte dos contribuintes.

2.3. Como se viu, tem havido forte resistência dos tribunais superiores à aplicação do instituto da nulidade às ilegalidades mais graves praticadas em atos tributários, exigindo que se determine os traços específicos do seu regime nesta sede. Ora, nem nós, nem o próprio legislador desconsideramos

¹⁶ Como são exemplo paradigmático os casos de pretensas taxas com natureza de imposto criadas pelas autarquias, muitas vezes para fazer face ao aumento de despesa inerente às transferências de competências, não acompanhadas dos correspondentes meios financeiros.

à partida a possibilidade de o ato tributário ser nulo, como dão testemunho o artigo 102º n.º 3 do CPPT, nos termos do qual “*se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo*” ou o artigo 124º n.º 1 do CPPT, que manda as decisões judiciais nos processos de impugnação apreciar “*prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.*”.

Devemos por isso questionar-nos sobre as razões da inoperância do regime da nulidade, que se assemelha a uma negação de justiça pela via conceptual¹⁷, reconstruindo a partir dos textos legais a especificidade da aplicação do regime da nulidade no domínio dos atos tributários. É este o ponto de partida do presente trabalho, que exige o tratamento de um vasto conjunto de problemas, pelo que, sem prejuízo de outras questões que se venham a impor, procurar-se-á responder às seguintes perguntas de investigação: quais as relações entre a obrigação de imposto e o ato tributário e quais os efeitos especificamente decorrentes de um e de outro? Qual a caracterização particular do princípio reforçado da juridicidade tributária face ao princípio da legalidade da administração? O que é o ato tributário e quais os seus traços distintivos face ao ato administrativo? O que é a autoliquidação e poderá ela considerar-se incluída no tipo legal de ato administrativo? Em que medida a natureza e especificidades do ato tributário podem afetar a aplicação do regime da nulidade como parte do regime substantivo de controlo da validade dos atos da administração pública? Qual o fundamento jurídico-constitucional para o regime da nulidade? Qual o sentido do direito fundamental à legalidade na tributação previsto no artigo 103º n.º 3 da CRP, atribuído aos cidadãos em matéria fiscal e seus possíveis efeitos ao nível da validade dos atos tributários? E finalmente, quais os casos específicos de nulidade dos atos tributários?

Neste sentido, o campo de análise parte da estrutura dos fenómenos tributários, a natureza do ato tributário, as suas particularidades e os meios tutelares da sua legalidade, para depois se apurar a função do regime da nulidade e aferir-se da sua aplicação aos atos tributários. Em particular, explora-se a constatação de que o exercício do poder tributário está balizado por um conjunto de princípios fundamentais que atribuem aos particulares verdadeiros direitos subjetivos públicos carecedores de tutela efetiva e diferenciada,

¹⁷ Porventura motivada, como refere MIGUEL PRATA ROQUE, *Acto nulo ou acto anulável? – A jus-fundamentalidade do direito de audiência prévia e do direito à fundamentação – anotação ao acórdão do Tribunal Constitucional n.º 594/2008, de 10.12.2008, P.1111/07, CJA, 78, p. 31, pelo receio de com isso abrir-se uma caixa de Pandora dos vícios invocáveis a todo o tempo.*

destacando-se os casos de violações particularmente graves e evidentes com os quais a juridicidade tributária não pode conviver, nem mesmo perante o especial protagonismo que os valores da segurança e da estabilidade têm sobre as situações definidas no exercício de poderes de autoridade¹⁸.

3. Metodologia

3.1. Desencadeando a nulidade os contra efeitos mais gravosos dos atos da administração, a sua consideração científica não dispensa a determinação do objeto sobre que incide e seus efeitos, pelo que aspetos como o ato tributário, o procedimento de onde ele emerge e os meios tutelares da sua legalidade, não podem ser dados como adquiridos. A apreciação da nulidade do ato tributário exige que se distingam os efeitos que resultam da relação obrigacional de imposto daqueles que decorrem dos atos tributários eventualmente nulos. Por outro lado, a dinâmica do ato tributário e das estruturas em que a sua gestação e desenvolvimento tem lugar é uma essencialidade hermenêutica, possibilitando ao intérprete o reconhecimento dos seus traços distintivos e habilitando-o a proceder às necessárias adaptações, na aplicação do regime dos demais atos da administração.

A compreensão do regime da nulidade enquanto quadro de controlo substancial da legalidade de atos tributários, pressupõe assim uma análise da vinculação do ato aos seus pressupostos normativos, do ambiente no qual ele se desenvolve e os meios de tutela da sua legalidade. Análise que permitirá concluir se estes elementos combinados justificarão ou não a nulidade dos atos tributários como mecanismo de *ultima ratio* destinado a afastar a força estabilizadora dos atos da administração portadores dos vícios geradores de graves quebras de coerência interna do sistema jurídico. Estamos a referir-nos a casos, que não podemos deixar de conceber, de um tal desvalor da atividade administrativa, que imponha, entre outros efeitos, a sua improdutividade jurídica *ab initio*, a sua invocação sem dependência de prazo, o dever de indemnizar pelas operações de execução ilegais, e a possibilidade e o dever de seu conhecimento pelos tribunais e a administração¹⁹.

¹⁸ VIEIRA DE ANDRADE, “A nulidade administrativa, essa desconhecida”, RLJ, 3957, 138 (2009), p. 339.

¹⁹ VIEIRA DE ANDRADE, “A nulidade administrativa, essa desconhecida”, RLJ, 3957, 138 (2009), p. 336.

3.2. Por força de equívocos originados pelo atual contexto de aparente *desadministrativização* das relações jurídico-tributárias, o ato tributário tem sido injustamente relegado para segundo plano no estudo da fenomenologia jurídico-fiscal. No entanto, o papel que desempenha tanto no desenvolvimento da relação jurídica de imposto como no fornecimento à administração e aos contribuintes de uma base que lhes permita exercer os seus direitos, tornam-no no centro de interseção de normas, tanto substantivas como instrumentais²⁰.

Os fenómenos tributários encontram assim expressão a vários níveis e devem ser compreendidos nas suas diferentes dimensões. Para os fins deste estudo destacam-se como nucleares, a dimensão das relações materiais subjacentes, em que podem estar em jogo efeitos integrados numa relação obrigacional e a dimensão das relações jurídicas instrumentais. Estas são as que legitimam o recurso, por parte da administração, a *poderes-deveres* com vista à prossecução dos interesses públicos específicos que lhe estão confiados, e que possibilitam aos contribuintes o exercício de *direitos de participação* nas decisões que lhes dizem respeito e o recurso às *garantias* de defesa dos seus direitos. Somente com a compreensão do fenómeno nestas suas duas dimensões poderemos tratar da nulidade, como regime material de controlo da validade dos atos tributários. Trata-se não só de um importante garante da conformidade dos atos com os princípios fundamentais da ordem jurídica, mas também da sua conformidade com as situações jurídicas subjacentes, cuja identidade estrutural o ato tributário não pretende modificar, mas antes

²⁰ As realidades instituídas pelas normas instrumentais estão na base da distinção que fez escola na doutrina alemã, entre Direito Tributário material, que compreende as normas reguladoras dos elementos da relação tributária e dos direitos e obrigações dela resultantes, e o Direito Tributário formal ou instrumental onde se integram as normas reguladoras da atividade de aplicação das leis de imposto e dos instrumentos de garantia dos direitos dos particulares. Para ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, I, Lisboa, 1974, p. 20 e *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 14, esta distinção terá afetado a unidade sistemática do Direito Fiscal, chegando a imputar-lhe a subalternização do Direito Tributário formal e sua consequente atrofia doutrinária, dado o seu carácter meramente acessório ou auxiliar, preferindo a designação de Direito Tributário instrumental. Onde, a par das normas que selecionam os factos suscetíveis de despoletar a obrigação fiscal a cargo dos sujeitos passivos e as regras de apuramento do conteúdo da prestação dela resultante, encontramos ainda variadíssimas normas de carácter instrumental, que estabelecem a forma como a administração fiscal deve exercer a sua atividade e relacionar-se com os contribuintes, de modo a facilitar a descoberta da verdade material e a assegurar os espaços de defesa das garantias dos contribuintes. É por intermédio destas normas que se desenvolvem os procedimentos com vista à declaração dos direitos tributários (artigo 54º n.º 1 da LGT), através de uma atividade reveladora da vontade funcional do legislador.

desenvolver e reforçar o seu conteúdo, tornando a obrigação certa e exigível para as partes principais da relação imposto²¹.

Não se pretende com isto enveredar por uma teoria da validade do ato tributário, que nos levaria muito para além do objeto deste estudo. Pretende-se sim desvendar os seus traços mais característicos, suscetíveis de condicionar a aplicabilidade do regime dos valores negativos dos atos ilegais da administração. Com a investigação que aqui se propõe pretende-se estudar a admissibilidade, o regime e as possíveis situações de nulidade do ato tributário²² como peça fundamental do regime substantivo de controlo da sua legalidade, à luz do princípio reforçado da juridicidade tributária.

3.3. O que ao longo deste estudo foi surpreendendo o percurso inicialmente delineado, foi a convocação que a diferentes propósitos foi sendo feita do direito fundamental de natureza análoga previsto no artigo 103º n.º 3 da CRP. Esta convocação contribuiu para uma concretização progressiva do mesmo direito fundamental, permitindo colocar a descoberto a *dupla valoração normativa* a que os atos tributários estão sujeitos. Como veremos, este direito fundamental conduz a uma importante originalidade do ato tributário face aos demais atos da administração, na medida em que impede que em resultado do ato praticado no exercício de poderes jurídico-administrativos, o direito dos contribuintes se degrade em mero interesse legalmente protegido. Além das suas importantes implicações para o contencioso tributário em geral, este direito fundamental vincula imediatamente o ato tributário, devendo por isso averiguar-se em que condições pode ele ofender o seu *conteúdo essencial*.

4. O contexto atual das relações jurídico-tributárias

4.1. O estudo destas questões também não pode afastar-se do contexto das relações Estado-contribuinte, que atualmente atravessa um autêntico processo revolucionário em curso. O desenvolvimento de ferramentas

²¹ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 434.

²² Apesar de este trabalho se debruçar sobre a nulidade do ato tributário entendido em sentido estrito, entendemos que as suas conclusões pensadas para as suas significativas especificidades deverão aplicar-se ainda aos atos em matéria tributária e aos atos administrativos em matéria tributária.

tecnológicas ao dispor da administração, associado ao aprofundamento dos deveres de colaboração acessórios à obrigação principal, têm facultado um acesso sem precedentes da administração a informação relevante. Este fator, aliado ao aumento da literacia fiscal da parte dos contribuintes permitem abandonar o modelo de predominante intervenção administrativa na atividade de gestão fiscal, em favor de uma forte aproximação aos modelos baseados no *cumprimento voluntário*²³ das suas obrigações fiscais. Com este movimento de maior participação dos particulares pretende-se a libertação dos recursos administrativos necessários ao combate mais eficaz à fraude e à evasão fiscais, acorrer às irregularidades praticadas pelos contribuintes menos esclarecidos ou menos diligentes no cumprimento das suas obrigações ou simplesmente a tornar a liquidação e a cobrança dos tributos, mais eficiente e económica, conforme aliás impõe o princípio da boa administração (artigo 5º do CPA).

4.2. Esta alteração do eixo de atuação da administração traz consigo importantes transformações quanto à função que desempenha no âmbito do procedimento tributário. São progressivamente deixadas tarefas como o acompanhamento da generalidade dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações e na prática de atos tributários primários, em favor da concentração de meios em intervenções fiscalizadoras, seja nas situações em que os contribuintes falham a entrega das declarações a que estão obrigados, procedendo-se à correção das declarações entregues e eventualmente a liquidações oficiosas, ou na prática de atos de inspeção eventualmente desencadeadores de liquidações adicionais ou corretivas.

Passa-se por conseguinte de um modelo de *babysitting* fiscal, em que a administração assume as despesas do apoio ao cumprimento das obrigações declarativas a cargo dos particulares, assegurando a regularidade declarativa e material dos atos tributários primários²⁴, para um modelo mais evoluído

²³ A expressão “*cumprimento voluntário*” é um oxímoro frequentemente utilizado pela Autoridade Tributária significando *cumprimento espontâneo* ou *não provocado* dos comportamentos impostos pelas leis fiscais. Ver por todos o relatório de atividades desenvolvidas pela Autoridade Tributária “*Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras*”, 2020, Gabinete do SEAF, Junho de 2021.

²⁴ Como refere SALDANHA SANCHES, “*Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações*”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles, I, 2003, p. 870, criticando a ineficiência deste modelo de gestão fiscal “*a possibilidade de uma pronúncia expressa e clara da administração fiscal em todas as relações sujeito ativo/sujeito passivo se tinha um carácter utópico mesmo na época do Estado mínimo é completamente impensável na época do Estado fiscal*”.

de responsabilização dos contribuintes, em que a atuação administrativa relativamente aos atos primários de liquidação surge como excecional e reservada aos desenvolvimentos patológicos da reação jurídica de imposto. Seguindo este movimento, que continuará a informar futuros desenvolvimentos no enquadramento jurídico das relações Estado-contribuinte, a administração passa em regra a atuar *a posteriori*, na medida em que faltem as declarações dos contribuintes ou em que as declarações apresentadas revelem discrepâncias que imponham uma intervenção corretiva.

5. O contribuinte como destinatário das leis fiscais

5.1. À medida que a atividade pública de gestão fiscal vai assumindo um carácter sucessivo, eventual e fiscalizador, a liquidação de impostos passa a estar confiada sobretudo aos sujeitos passivos, através de um procedimento estruturado em torno de um sistema de autoavaliação de imposto que permite *uma certa medida de gestão privada do risco fiscal*²⁵, mantendo-se o procedimento subsequente especialmente marcado pelo dever de investigação da administração com vista à descoberta da verdade material.

Para além de diminuir os custos inerentes ao sistema de liquidação e cobrança dos tributos, libertando recursos para a fiscalização de casos suspeitos, este aumento da responsabilização dos particulares tem conduzido, como aliás acontece no sistema norte americano, à atribuição ao sujeito passivo cumpridor dos deveres de cooperação, do *direito a ser tributado de acordo com a sua própria declaração (self-assessment)*, contribuindo para reduzir a excessiva

²⁵ SALDANHA SANCHES “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles, I, 2003, pp. 854-856. Deste modo, as empresas elaboram o seu balanço comercial calculam o lucro fiscal e as tributações autónomas, liquidam o imposto, comunicam-no à administração e entregam-no nos cofres do Estado através de várias formas de pagamento antecipado, a maior parte das vezes sem qualquer intervenção da administração. Além disso, ainda servem de serviços periféricos da administração retendo na fonte vários tributos relativos às operações em que intervêm: às remunerações que pagam aos seus trabalhadores retêm o IRS, às transmissões de bens e prestações de serviços cobram o IVA que depois de deduzir o suportado nas aquisições entregam nos cofres do Estado, liquidam o imposto de selo devido pelas suas operações, o IUC das suas viaturas e o IMI dos seus imóveis. Com o imposto quase sempre pago antecipadamente, a regra passa a ser o reembolso dos montantes avançados à cabeça pelo sujeito passivo. Com o aumento da complexidade das declarações a entregar, este reembolso tende a aumentar ou a diminuir à razão da familiaridade dos contribuintes com o preenchimento dos formulários e com as leis fiscais.

intromissão da administração sobre o particular cumpridor da lei (*law-abiding citizen*). Mais do que uma condição de eficácia do sistema, a autoavaliação da matéria tributável por parte dos particulares permite uma mais efetiva tutela dos seus direitos, com o aumento da determinabilidade e previsibilidade da lei fiscal, fornecendo todas as coordenadas necessárias ao cálculo da prestação de imposto em termos de favorecer o cumprimento voluntário sem necessidade da intermediação da administração. E fá-lo com a segurança reforçada pela noção de que, enquanto o contribuinte continuar a cumprir espontaneamente as suas obrigações fiscais, principais e acessórias, não será objeto de controlos injustificados por parte da administração²⁶.

A adequada aplicação da lei fiscal vai assim tornando-se cada vez mais numa tarefa e num direito do contribuinte, implicando a deslocação da intervenção autoritária da administração para os casos em que exista controvérsia no âmbito da relação jurídico-tributária. Esta alteração de paradigma, ao exigir que a aplicação normal da lei fiscal seja cada vez menos feita por especialistas, exige que o legislador adequue o conteúdo das leis fiscais à sua aplicação massificada e as revista de acrescidas exigências de clareza e coerência interna, de maneira a impedir que o aumento exponencial de aplicadores das normas de imposto corresponda a um aumento na mesma proporção dos sentidos atribuídos aos textos legais²⁷.

5.2. Esta evolução foi possibilitada em termos dogmáticos pela superação da controvérsia sobre a natureza da obrigação de imposto²⁸ que ao longo do século passado ocupou a doutrina durante o processo de emancipação do Direito fiscal face ao Direito financeiro. Sem entrar nessa análise, que escapa ao âmbito deste estudo, dir-se-á que a utilização dos conceitos fundamentais de Direito das obrigações e da teoria da relação jurídica²⁹ veio oferecer

²⁶ SALDANHA SANCHES “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, Estudos em Homenagem Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles I, 2003, p. 855.

²⁷ Como refere SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2002, p. 36, a clareza das leis fiscais é uma expressão da reserva de lei parlamentar.

²⁸ SALDANHA SANCHES “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, Estudos em Homenagem Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles I, 2003, p. 857.

²⁹ Como acentua JOÃO DE CASTRO MENDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. I, 1978, p. 67, citando LUIGI BANGOLINI, “O conceito de relação jurídica tem sido considerado como uma categoria central da ciência jurídica, na qual se exprime aquele elemento de relação que parece estar sempre presente em toda a manifestação da realidade jurídica”.

um enquadramento suficientemente maleável para acolher as transformações impostas pela modernização das relações Estado-contribuinte. Permitiu ao legislador fiscal unificar num mesmo esquema as várias realidades que convergem para o fenómeno objeto do Direito fiscal e apetrechar-se de uma linguagem e de uma sistemática própria compatíveis com as especiais exigências de clareza, certeza e segurança que o carácter massificado da tributação necessariamente requer³⁰. Mas mais do que isso: o esquema da obrigação civil abre ainda a via essencial para este estudo de permitir distinguir a natureza dos vínculos que se estabelecem *antes e depois* da prática do ato tributário, de modo a fazer-se a necessária separação entre os efeitos resultantes da constituição da relação jurídica de imposto, daqueles que especificamente decorrem do ato tributário.

Por outro lado, o estudo do ato tributário como ferramenta metodológica do Direito fiscal exige que a aplicação da lei aos casos concretos seja ainda enquadrada por um princípio da legalidade entretanto evoluído para um princípio da juridicidade, que reclama tanto da administração como do próprio legislador respeito pelos princípios fundadores do sistema jurídico-fiscal e uma análise crítica das normas a aplicar³¹. Apenas assim é facultada uma visão global ou de sistema, essencial a uma interpretação conforme com os preceitos constitucionais, até há poucos anos arredada das análises doutrinárias e jurisprudenciais rigidamente ancoradas na aplicação silogística da lei formal³².

³⁰ Deste modo, os vários códigos fiscais seguem o mesmo figurino, definindo primeiro a incidência objetiva e subjetiva, as isenções, o facto gerador da obrigação, depois a definição da matéria tributável e as taxas e finalmente as obrigações acessórias e as garantias das obrigações. Também a LGT acolhe expressamente este esquema no seu título II, distribuindo por cinco capítulos os seus elementos e vicissitudes: os sujeitos, o objeto, a constituição, a extinção e a garantia da prestação tributária. SÉRGIO VASQUES, *Manual, de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2018, pp. 71-72.

³¹ Apesar da obrigação de imposto nascer como uma obrigação *ex lege* a partir da verificação, na esfera privada, de factos previstos na lei e de o conteúdo da prestação resultante desse encontro entre factos e lei, resultar igualmente de critérios nela contidos, é com o ato tributário que a obrigação de imposto ganha uma nova vida, por via da abstração que a sua função titularia lhe dá (MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, PEDRO COSTA GONÇALVES e JOÃO PACHECO DE AMORIM, Código do Procedimento Administrativo comentado, Vol. II, 1995, p. 58). É com base nos elementos ao dispor das partes, convocados ao procedimento pelos deveres de colaboração dos contribuintes e informados pelos princípios do inquisitório e da descoberta da verdade material, que a situação material subjacente é revelada e cristalizada no ato tributário, permitindo finalmente à administração executá-la e aos contribuintes cumprir as suas obrigações e ou recorrer às garantias de defesa dos seus direitos.

³² Como sintetiza SÉRGIO VASQUES, *Manual, de Direito Fiscal*, 2ª ed., 2018, p. 73, referindo-se à marginalização dos princípios fundadores do sistema pela doutrina do século passado,

Sendo verdade que a crescente valorização da figura da relação jurídico-tributária como recurso sistemático e integrador dos fenômenos tributários foi uma conquista da ciência do Direito fiscal, permitindo ultrapassar controvérsias doutrinárias em torno das concepções constitutivas do ato tributário, os movimentos no sentido do incremento da gestão privada do sistema de liquidação e cobrança têm conduzido a uma melhor compreensão do fenômeno tributário, baseada, como veremos, não na perda de relevância do ato tributário, mas ao seu reposicionamento no âmbito de uma realidade global, que é a *relação jurídico-tributária*.

6. Plano de exposição

A investigação sobre as hipóteses colocadas neste estudo começará por abordar, na primeira parte, o ato tributário, partindo da estrutura elementar e complexa no seio da qual ele emerge, identificando a obrigação de imposto no plano das relações jurídico-tributárias. Neste capítulo primeiro, além de ser abordada a estrutura destas relações, serão ainda detetados alguns efeitos próprios da obrigação de imposto, insuscetíveis de ser afetados pela nulidade do ato tributário, bem como algumas das características próprias daquela obrigação, que não devem, de igual modo, ser atribuídas a este ato.

No segundo capítulo, partimos do princípio do Estado fiscal para compreender o carácter estruturante do princípio reforçado da juridicidade tributária como seu corolário, distinguindo-o do princípio da legalidade da administração e descrevendo-o nas suas três dimensões, de maneira a isolar as suas diferentes funções.

No terceiro capítulo, passamos ao papel da administração na condução do procedimento tributário com vista à manifestação da vontade funcional do legislador, em que consiste o interesse público por ela especificamente prosseguido e as principais decorrências procedimentais desse papel e dessa função,

decorrente da utilização exclusiva da figura relação tributária como ferramenta metodológica. Refere que *“Absorvida pela escarpelização da norma tributária e da relação jurídica de imposto, a doutrina tendia assim a marginalizar os princípios materiais do sistema, no que seria acompanhada pela jurisprudência, mesmo depois de aprovada a Constituição da República de 1976, centrando o exame dos tributos públicos no respeito pelo princípio da legalidade e pela reserva de lei parlamentar. Ao mesmo tempo, esvaziava-se o alcance [do] princípio da igualdade tributária representando-o como a mera proibição do arbítrio e facultando assim ao legislador uma liberdade ilimitada na escolha dos factos a sujeitar a imposto e na escolha dos contribuintes que não-de ser dispensados do seu pagamento.”*

estruturantes da configuração das relações administração-contribuintes. Por último, serão ainda delimitados os tipos de atos conclusivos dos procedimentos tributários e identificados aqueles que constituem o nosso objeto de investigação.

No quarto capítulo, serão abordados a natureza jurídica do ato tributário, as suas características principais e as suas funções e responderemos à importante questão sobre se devemos ou não nele considerar incluída a autoliquidação.

No quinto capítulo procederemos à análise dos meios gerais de tutela da legalidade dos atos tributários, abrindo com a identificação da dupla valoração normativa dos atos tributários, com importantes consequências para a estruturação destes meios e para a compreensão da figura do *erro imputável aos serviços*. Passaremos depois a uma breve análise dos limites à estabilização dos atos tributários, que analisaremos em paralelo com os diferentes meios de tutela da sua legalidade.

Abriremos a segunda parte deste trabalho com a análise do regime da nulidade dos atos da administração, partindo dos fundamentos para um tal regime e identificando a sede da disciplina jurídica da nulidade dos atos tributários. Passaremos pela identificação das formas de invalidade, a identificação do diferente plano em que se encontra a figura da inexistência, que o regime da nulidade pretende assimilar, passando depois à análise deste regime, separando os seus caracteres essenciais das consequências deles resultantes. Este capítulo será fechado com uma análise, não completamente exaustiva das causas de nulidade previstas na lei geral da administração, e ainda com uma análise sobre as nulidades por natureza e a necessidade de reintrodução de uma cláusula geral de nulidade, sobretudo nos casos em que existe um relacionamento direto entre a Constituição e certos atos da administração — entre os quais se destaca o ato objeto da nossa investigação.

Por fim no sétimo capítulo será abordada a nulidade dos atos tributários, começando por problematizar-se a compatibilidade do tipo de invalidade mais grave com a estrutura e as realidades próprias do contencioso tributário, passando de seguida a uma descrição panorâmica das posições que o STA tem manifestado relativamente à invocação da nulidade dos atos tributários. E encerraremos por fim, com a determinação do sentido e alcance do direito fundamental de natureza análoga à legalidade da tributação, e a uma aproximação aos atos nulos por ofensa ao seu conteúdo essencial, à análise de casos graves de violação da juridicidade tributária e aos possíveis efeitos do decurso do tempo sobre atos tributários nulos.