A dupla valoração normativa dos atos tributários
e o caso paradigmático do erro imputável aos serviços

JOSÉ AVILEZ OGANDO*

SUMÁRIO: *1. A dupla valoração normativa dos atos tributários. 2. O caso paradigmático do erro imputável aos serviços: 2.1. A posição da doutrina e da jurisprudência; 2.2. Tomada de posição. 3. Conclusões.*

RESUMO: Este texto integra a dogmática do Direito Constitucional e do Direito Administrativo revelando a especialidade da atividade de aplicação de normas substantivas de Direito Fiscal face às demais atuações da administração. Pretende-se mostrar como a maior exigência do princípio reforçado da legalidade tributária face ao princípio geral da legalidade administrativa – constitutivo aliás do princípio tipicidade e em certa medida justificador da autonomia do Direito Fiscal – conduz à não degradação dos direitos dos contribuintes não afetados pelo dever fundamental de pagar impostos, em meros interesses legalmente protegidos. Por fim analisa-se a consequência desta constatação ao nível do procedimento e processo tributário, em especial no que diz respeito à adequada compreensão da expressão legal "erro imputável aos serviços".

ABSTRACT: This text integrates the dogmatic from Constitutional Law and Administrative Law, to reveal the peculiarities of the activity of application of substantive Tax Law norms in relation to other activities of the administration. It is intended to show how the greater requirement of the reinforced principle of tax legality with respect to the general principle of administrative legality – constitutive of the typicality principle and to a certain extent justifying the autonomy of Tax Law – leads to the non-degradation of the rights of taxpayers not affected by the fundamental duty to pay taxes, into mere legally protected interests. Finally,

* Advogado na SGFC Advogados. Mestre em Direito. Doutorando em Direito.

the consequence of this finding at the level of the tax procedure and process is analyzed, especially with regard to the adequate understanding of the legal expression "error attributable to the services".

1. **A dupla valoração normativa dos atos tributários**

1.1. Um dos aspetos essenciais à apreensão da relação jurídico-fiscal consiste na integração das ligações existentes entre a malha de normas que produzem efeitos no plano substantivo (normas de decisão material) com as normas que regulam o exercício dos poderes-deveres procedimentais da administração (normas de ação). Neste contexto devemos reconhecer a existência de uma dupla vinculação no plano da atividade administrativa de imposição de tributos. É que esta deve não só respeitar a precedência e preeminência de lei (n.º 2 do artigo 103.º e al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP) e ser orientada com vista à realização do interesse público da juridicidade da tributação (n.º 2 do artigo 266.º da CRP), entendido como critério geral de exercício dos poderes-deveres da administração, como deve ainda respeitar os direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos particulares, direitos e interesses que aquela atividade é suscetível de enfraquecer (n.º 1 do artigo 266.º e n.º 3 do artigo 103.º da CRP).

Com efeito, o pagamento de impostos assenta num dever fundamental que dá resposta a um conjunto de decisões tomadas pelo Estado quanto à preponderância de certas necessidades públicas sobre as necessidades privadas. A satisfação das necessidades financeiras do Estado fiscal, por realizar-se à custa de uma parcela do produto da economia, baseia-se no regular funcionamento do sistema económico. Sistema que como é sabido, tem como pilares fundamentais os direitos à propriedade privada e à livre iniciativa económica sintetizados no direito à livre disposição dos bens próprios como garantia da liberdade económica e pessoal. Ora, foi precisamente para proteger estes bens que entre o dever fundamental de pagar impostos e a necessidade de proteção da esfera privada se interpôs o direito em matéria fiscal, 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 tenha natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos teros da lei*" (n.º 3 do artigo 103.º da CRP).

Não será assim de estranhar que as situações jurídicas instrumentais que se desenvolvem no campo do procedimento tributário, visem tutelar, não só as posições ativas da administração, mas também o respeito pelos direitos dos administrados, a começar pela proteção da sua esfera patrimonial contra quais-

quer imposições que excedam o legalmente exigido[1]. No centro destes interesses temos o ato tributário, que não obstante ter, como condição de validade a sua conformidade com a relação material subjacente, a verdade é que para o futuro, é ele que passa a valer. É a sua abstração[2] que permite a centralização dos elementos da obrigação de imposto necessários à determinação da prestação dela resultante, num único suporte por todos conhecido, que daí em diante passa a servir de *referente do exercício de direitos*[3].

1.2. Ora, como é sabido, em geral o legítimo exercício dos poderes da administração através de atos administrativos envolve uma declaração sobre o Direito do caso concreto, que frequentemente implica a compressão ou a degradação dos direitos subjetivos dos particulares no mero interesse juridicamente protegido quanto à legalidade desses atos[4]. Nesse sentido fala-se em direito enfraquecido ou comprimido para designar o fenómeno de degradação de um direito subjetivo num interesse protegido por lei à legalidade da decisão[5]. Nestes casos, tais interesses tornam-se na posição jurídica simétrica ao ato de

[1] Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 475-476.

[2] Como ensinam Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 537 citando A. Ferrer Correia em *Lições de Direito Comercial*, Vol III, 1975, p. 47, o ato tributário apresenta-se como um ato abstrato, que ao cristalizar os direitos e deveres emergentes da obrigação de imposto aos termos por ele declarados, ganha uma existência independente da situação material que lhe deu origem. Esta qualidade, própria dos demais atos da administração, é-lhe atribuída, tanto na vertente de abstração formal, traduzida na sua aptidão para desempenhar uma multiplicidade de funções, como na sua vertente de abstração material, por via da qual o ato, uma vez praticado, passa a valer independentemente dos factos que lhe deram origem e do fim por ele visado. A abstração material do ato tributário é o que explica que depois da definição imperativa da tributação a realizar, a potencial fluidez dos diferentes entendimentos que possam existir quanto aos elementos da relação material de imposto passa a apenas poder ser invocada por referência à situação por ele declarada, que assim passa a servir de centro de intersecção das diferentes posições jurídicas em jogo.

[3] É como ato administrativo que a natureza instrumental do ato tributário releva, concretizando a previsão legal abstrata nos casos individuais. O traço distintivo deste ato está na sua capacidade de proceder, com efeitos jurídicos externos, à fixação global da situação jurídica complexa emergente da obrigação tributária individual e concreta. Através dele, ambas as partes da relação tributária ficam vinculadas aos termos por ele declarados, possibilitando aos contribuintes o comportamento liberatório das suas obrigações e a abertura das vias impugnatórias que visam assegurar a tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos e habilitando a administração a desencadear a execução coerciva do direito de crédito à prestação nele fixada.

[4] José Robin de Andrade, *A Revogação dos Actos Administrativos*, 2.ª ed., 1985, pp. 98-104.

[5] A este propósito Paulo Otero *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 240, refere-se a direitos subjetivos perfeitos, que serão aqueles que não podem ser condicionados ou enfraquecidos por via de uma atuação administrativa preventiva ou condicionante, por oposição aos direitos enfraquecidos que designa por direitos subjetivos imperfeitos.

autoridade exercido, garantindo apenas aos particulares o recurso a instrumentos que de controlo da legalidade do exercício dos poderes da administração[6].

Acontece que, como nos ensina Alberto Xavier, sendo o ato tributário, por força do princípio da tipicidade, estritamente vinculado, nele não se manifesta qualquer poder de disposição que possa provocar o enfraquecimento ou a degradação de direitos subjetivos em meros interesses legalmente protegidos. Isto porque, formando-se a obrigação de imposto instantaneamente com a verificação dos factos tributários, a dívida de imposto está constituída muito antes de o ato tributário ser praticado[7].

No entanto – dizemos nós – isto será assim se a factualidade declarada no ato corresponda à verdade material e tanto as normas aplicadas, como as operações realizadas de acordo com as mesmas, estiverem conformes com a lei e o Direito e forem compatíveis com as demais normas do bloco legal.

A verdade é que isto nem sempre acontece, sendo concebível que o ato declarativo de factos desconformes com a situação material subjacente venha a estabilizar-se na ordem jurídica pelo decurso dos prazos de recurso aos meios de tutela da sua legalidade, consolidando a obrigação de imposto erradamente declarada no ato. Nestes casos, o ato tributário, ao produzir, por via da abstração, um efeito de *descolamento* entre a realidade subjacente e a realidade declarada[8], pode atingir a esfera jurídica do contribuinte na parte que *vai para além* do recorte anteriormente feito no âmbito da obrigação fiscal, em resultado da interseção entre facto e norma. Nestas situações, pode dizer-se que o ato tributário terá um *efeito potencialmente constitutivo*, na medida em que – salvo nos casos de nulidade – produzirá "*efeitos jurídicos, que podem ser destruídos com eficácia retroativa se o ato vier a ser anulado por decisão proferida pelos tribunais administrativos ou pela própria Administração*" (n.º 2 do artigo 163.º do CPA), efeitos estes que o decurso dos prazos de impugnação graciosa e contenciosa em regra permite consolidar.

Sucede que, mesmo nestes casos, esta degradação de direitos dos particulares não ocorrerá como dá testemunho a possibilidade de acionamento da responsabilidade civil do Estado[9] imposta pelo artigo 22.º da CRP, no caso

[6] Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 456. Um exemplo clássico desta compressão ou enfraquecimento de direitos é o direito do funcionário ao vencimento que resultará enfraquecido face ao exercício do poder disciplinar de suspensão.

[7] Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 521-522.

[8] Que para todos os efeitos é a que passa a valer, exceto no domínio da discussão da legalidade do ato tributário.

[9] Cfr. ainda o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado, aprovado pela Lei n.º 67/2007 de 31 de dezembro.

por violação do seu artigo 103.º n.º 3. É certo que, com o decurso do prazo de pagamento, a prestação de imposto torna-se imediatamente exigível, procedendo-se desde logo à sua execução coerciva, em conformidade com a estrutura *solve et repete* do contencioso tributário. No entanto não só não existe qualquer interesse público na tributação ilegalmente obtida, como a arrecadação ilegal de tributos é contra esse mesmo interesse público, já que rompe o consentimento estruturalmente necessário à sustentabilidade do Estado fiscal, colocando em causa a paz social e o *status quo* político e prejudica valores essenciais da Constituição económica[10].

Além disso, resultando o imposto num fenómeno impositivo de natureza obrigacional, logo situado no plano do *deve* e do *haver*, a limitação do seu exercício não deve ser feita através de uma passiva e genérica remissão ao direito de propriedade privada, mas antes mediante o estabelecimento de limites ao exercício desse mesmo poder. Apenas com a interposição, entre o direito de proteção da esfera privada e o dever fundamental de pagar impostos, de um direito fundamental[11], como aquele formulado no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, pode adequadamente impedir-se que o direito do particular confrontado com uma liquidação ilegal de imposto que decidiu pagar para obstar ao desencadear da cobrança coerciva da dívida, se torne num direito enfraquecido, e se transforme em interesse legalmente protegido.

Daí que o direito dos particulares a não serem tributados ilegalmente se apresente estruturalmente como um *direito subjetivo público*, por se traduzir num poder para a prossecução de interesses simultaneamente públicos e privados[12] – já que nele se alinham a juridicidade ínsita no Estado de Direito e a necessidade de proteger a esfera privada de abusos cometidos pela administração no exercício de poderes fiscais[13] –, que além do mais figura na Constituição como direito fundamental de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias previstas no catálogo (artigo 17.º da CRP) a *não ser obrigado a pagar impostos*

[10] Como refere Alberto Xavier, *Aspetos Fundamentais do Contencioso Tributário*, 1972, pp. 100, o abuso do poder tributário tem por efeito colocar uma parcela do património do particular em condições de não ser aproveitado em virtude do pagamento do imposto e consequentemente na privação das utilidades decorrentes da subtração dessa parcela patrimonial.

[11] Como defendem José Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 5.ª ed., 2012, p. 81, Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª ed., 2003, p. 405, Jorge Miranda, *Manual de Direito Constitucional*, tomo IV, 3.ª 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.

[12] Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, 6.ª ed., 1951, p. 168.

[13] Esfera privada que, como vimos, é um pilar fundamental do princípio do Estado fiscal já que assenta por sua vez na estruturação da economia como uma economia de mercado, livre e concorrencial.

inconstitucionais ou ilegalmente liquidados e pagos (n.º 3 do artigo 103.º e artigo 17.º da CRP).

1.3. Donde, ao contrário do que muitas vezes sucede perante o exercício de poderes de autoridade, de degradação de direitos subjetivos em interesses legalmente protegidos, o exercício de poderes tributários não degrada ou enfraquece os direitos subjetivos dos particulares à proteção da parcela da sua esfera privada não afetada pelo conteúdo do dever fundamental de pagar impostos. Porque limitando-se o ato tributário a proceder ao natural desenvolvimento da obrigação de imposto previamente constituída, revelando e declarando a prestação apta a extingui-la por cumprimento, a esfera privada permanece em geral intacta. Além disso, o exercício de poderes tributários não degrada o direito subjetivo dos particulares não abrangido pelo seu dever fundamental de pagar impostos, porque aquele se encontra protegido por um limite constitucional ao exercício dos poderes tributários, instituído mediante atribuição aos particulares do direito fundamental a não pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei. Direito que, além de possuir um conteúdo imediatamente vinculante da administração, em termos idênticos às demais normas que informam a sua atividade, permanece intacto perante qualquer ato de autoridade que o pretenda comprimir.

Pelo que além do limite *interno* em que a juridicidade da tributação se traduz, o exercício dos poderes tributários encontra ainda um limite *externo* que será o direito fundamental previsto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP. Esta constatação conduz-nos a reconhecer a existência de dois níveis de vinculação dos atos tributários: o da sua submissão à juridicidade tributária com vista à correta manifestação da vontade funcional do legislador expressa no âmbito da sua reserva de lei parlamentar (n.º 2 do artigo 266.º e al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da CRP); e o nível do dever de respeito pelos direitos subjetivos dos particulares, onde se inclui a direta aplicação do direito fundamental à legalidade na tributação (n.º 1 do artigo 266.º, n.º 3 do artigo 103.º, artigo 17.º e n.º 1 do artigo 18.º da CRP).

Apesar de ambas estas realidades constituírem afinal expressões do mesmo princípio, mantendo entre si inegáveis zonas de sobreposição, elas funcionam como perspetivas parcelares da mesma realidade. A primeira perspetiva está ao nível da prossecução das *atribuições* da administração fiscal na medida em que a parcela de interesse público que a lei lhe incumbe de prosseguir implica, como competência das competências, a aplicação das normas de que depende a prossecução dessa mesma parcela de interesse público e consequentemente a conformidade e compatibilidade da sua atuação com a juridicidade. Neste

nível de vinculação, a administração deve exercer os seus poderes-deveres tributários no quadro de um procedimento imparcial marcado pelo inquisitório com vista à descoberta da verdade material, de modo a que possa exprimir a necessária adesão do conteúdo dos seus atos às situações materiais subjacentes a que se dirigem. A segunda perspetiva está ao nível do exercício das *competências* do autor do ato, na medida em que os poderes funcionais da administração devem ser exercidos com respeito pelos deveres legais que sobre si impendem, entre os quais se conta o dever de respeito pelos direitos subjetivos e interesses legalmente protegidos dos particulares, que em matéria de impostos incluem o direito fundamental a apenas pagar impostos aprovados por leis válidas e constitucionais e cuja liquidação e cobrança seja feita nos termos da lei.

1.4. Note-se que o ato tributário pode ser visto como *conduta objetivamente desconforme* com o quadro legal que lhe corresponde, caso em que se diz que o ato é *ilegal*. Mas a contradição do ato com a lei pode resultar de ele ser praticado com violação de algum dever legal de com ela se conformar – seja ele um dever instrumental ou o dever de respeito por direitos não enfraquecíeis dos particulares – e nesse caso se diz que o ato além de ilegal é ainda *ilícito*[14]. Trata-se de duas valorações autónomas da maior importância que podem incidir sobre o mesmo ato: ao passo que a ilegalidade traduz um juízo de reprovação pela desconformidade do ato com a lei, a ilicitude é um juízo relativo a uma conduta marcada por uma violação de um dever legal do agente que a praticou[15]. Pelo que os atos ilegais da administração podem ser também ilícitos quando na sua execução ocorreu preterição de algum dever legal.

A distinção entre os juízos de valor autónomos de ilegalidade e ilicitude tem interesse quanto ao ato tributário por produzirem em regra consequências diferentes: ao passo que a ilegalidade conduz à anulabilidade ou à declaração de nulidade, a ilicitude conduz à responsabilidade civil e consequentemente à obrigação de indemnizar. Assim, pode o ato ser desconforme com o quadro legal que lhe corresponde e essa desconformidade não se dever à violação de qualquer dever por parte do órgão que o pratica. No entanto, é preciso ter em conta que, como se viu, os atos tributários ilegais são frequentemente ainda

[14] Como a propósito se pode ler no n.º 1 do artigo 9.º do Lei 67/2007, de 31 de dezembro, "*Consideram-se ilícitas as acções ou omissões dos titulares de órgãos, funcionários e agentes que violem disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares ou infrinjam regras de ordem técnica ou deveres objectivos de cuidado e de que resulte a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos*".

[15] Alberto Xavier, *Aspetos Fundamentais do Contencioso Tributário*, 1972, pp. 99-101. No nosso ordenamento a distinção resulta desde logo do artigo 9.º da Lei n.º 67/2007 de 31 de dezembro. Ver ainda Soares Martinez, *Filosofia do Direito*, 2003, p. 555.

ilícitos por violação do dever de respeito pelo direito subjetivo público dos particulares (n.º 1 do artigo 266.º da CRP), com a estrutura de uma liberdade e natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias (artigo 17.º da CRP), a não pagar impostos inconstitucionais ou cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei.

É este fenómeno de *dupla valoração normativa* dos atos tributários que permite explicar a difícil consolidação dos atos anuláveis e o frequente dever de revisão oficiosa do ato tributário[16], mesmo depois de esgotados os meios previstos na lei para a sua impugnação graciosa e/ou contenciosa. Este meio, a ser despoletado tanto a pedido dos contribuintes como por iniciativa da administração permite reparar situações de injustiça grave ou notória, além de outras, em que a administração pretenda ilegitimamente fazer-se prevalecer da consolidação de situações originadas pela sua própria violação de deveres legais de conduta a que se encontra adstrita no exercício da atividade administrativa.

2. **O caso paradigmático do *erro imputável aos serviços***

Das considerações que antecedem resulta que o ato tributário pode ser desconforme com o quadro legal que lhe corresponde, sendo por isso *ilegal*, e essa desconformidade não se dever à violação de qualquer dever por parte do órgão que o pratica, não sendo por isso *ilícito*. É o caso dos atos praticados sem erro imputável aos serviços, cuja desconformidade com a lei não resulta da inobservância de qualquer dever por parte da administração (n.º 1 do artigo 43.º da LGT). Por isso devem ser considerados ilegais, mas não ilícitos, os atos relativamente aos quais a administração não tenha violado qualquer dever, tendo cumprido todas as formalidades exigidas por lei e procedido à sua aplicação de acordo com o material probatório disponibilizado ao longo do procedimento, e ainda assim, o seu ato conclusivo não reflete a situação material subjacente resultando num ato discordante com a obrigação de imposto constituída.

É o que acontece nas situações de erro de facto na autoliquidação ou naquelas em que esta não tenha sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária, em que não haverá erro imputável aos serviços, mas antes erro imputável ao contribuinte. Em ambos os casos, além de a impugnação do ato dever ser obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa que permita o posterior reconhecimento e correção do erro praticado pelo contribuinte (n.º 1 do artigo 131.º do CPPT), não haverá naturalmente

[16] Como veremos adiante, "*no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços*" (n.º 1 do artigo 78.º da LGT).

lugar a juros indemnizatórios. O legislador vai neste mesmo sentido ao determinar, no n.º 2 do artigo 43.º da LGT que se considere "*haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efetuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*"[17].

2.1. ***A posição da doutrina e da jurisprudência***

Apesar da proposição com a qual concordamos, de que o conceito de *erro* deve ser entendido por contraposição ao conceito de *vício*, este abrangendo quaisquer ilegalidades formais e substanciais na ação da administração, que sejam suscetíveis de conduzir à anulação do ato[18], tem-se entendido[19], quanto a nós erradamente, que o erro imputável aos serviços que fundamenta o direito a juros indemnizatórios refere-se apenas ao erro sobre os pressupostos de facto ou ao erro sobre os pressupostos de Direito. Assim, têm os nossos tribunais superiores entendido que a anulação de um ato de liquidação unicamente fundada em vício formal da responsabilidade da administração, não implica a existência de erro de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao devido. Deste modo têm ficado excluídos do direito a juros indemniza-

[17] Aliás nestes casos, em que se considera haver *erro imputável aos serviços*, e em que a ilegalidade da autoliquidação decorre de matéria exclusivamente de Direito, os particulares são muito justamente dispensados de apresentar reclamação graciosa necessária, pois não se justifica uma pronuncia obrigatória prévia da administração (n.º 3 do artigo 131.º do CPPT). A anterior redação do n.º 2 do artigo 78.º da LGT revogada pela al. h) do n.º 1 do artigo 215.º da Lei n.º 7-A/2016 de 30 de março, estatuía que "*Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação*". Tratava-se de uma redação criticável na medida em que naturalmente nem todos os erros da autoliquidação devam ser considerados erros imputáveis aos serviços, mas apenas aqueles que possam ser reconduzidos à *parcela do ato imputável à administração*. Por isso, somos de opinião que, *de iure condendo,* deverá a lei considerar expressamente como imputável aos serviços para efeitos da sua revisão, a ilegalidade da autoliquidação nos casos previstos no n.º 3 do artigo 131.º do CPPT, sem prejuízo desse entendimento ser atualmente possível à luz de uma defensável interpretação extensiva do artigo 78.º da LGT, como também entende Paulo Marques, *A Revisão do Acto Tributário*, 2017, pp. 185-196.

[18] José Maria Fernandes Pires (coord.), *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2015, p. 360.

[19] Ver jurisprudência assente do STA dos acórdãos de 29/10/2008 (proc. 622/08), de 21/01/2009 (proc. 0945/08), de 09/09/2009 (proc. 0369/09), de 04/11/2009 (proc. 665/09), de 08/06/2011 (proc. 0876/09), de 20/01/2010 (proc. 0942/09), de 07/09/2011 (proc. 416/11), de 30/05/2012 (proc. 410/12), de 02/12/2015 (proc. 01610/13), de 11/28/2018 (proc. 087/18.0BALSB). Veja-se também o acórdão do TC n.º 83/2014, que sobre esta matéria também se pronunciou.

tórios, casos como os de violação do direito de participação dos particulares ou de desconsideração dos elementos novos carreados para o procedimento pelo particular, em violação do principio da descoberta da verdade material. Trata-se de casos em que, quanto a nós, verificam-se ilegalidades que são também ilicitudes, porque imputáveis a condutas realizadas em violação de deveres de conduta por parte da administração e do dever de respeito pelas garantias dos contribuintes, todos naturalmente com potencial influencia direta sobre o resultado do procedimento.

Em defesa daquela tese, Jorge Lopes de Sousa[20] refere que dos vícios de forma resultantes da violação de normas que regulam a atividade da administração "*não implica que tenha havido lesão da situação jurídica substantiva*". Para este autor, nos casos em que há a certeza que a prestação patrimonial foi indevidamente exigida, isto é, naqueles em que ocorre a anulação de um ato tributário por não se verificarem os pressupostos de facto ou de direito em que deva assentar, compreende-se que a LGT atribua uma indemnização baseada em presunção e não faça idêntica atribuição nos casos em que a ilegalidade cometida não implique a ilegalidade *material* da própria prestação. Isto sem que, acrescenta, "*na sequencia de uma anulação derivada de vicio procedimental ou de forma ou incompetência o contribuinte que se sinta lesado nos seus direitos patrimoniais, esteja legalmente impedido de exigir judicialmente a reparação a que se julgue com direito*", em ação destinada a efetivar a responsabilidade civil extracontratual do Estado[21].

[20] Jorge Lopes de Sousa, *Código do Procedimento e de Processo Tributário*, I, 2011, p. 532.

[21] Artigo 22.º da CRP e Lei n.º 67/2007 de 31 de dezembro. A nosso ver, remeter os contribuintes para a ação destinada a efetivar a responsabilidade civil extracontratual do Estado corresponde a declarar a incapacidade do contencioso tributário para resolver os seus próprios problemas, além de ser um entendimento contrário ao princípio da plenitude dos meios processuais, nos termos do qual a todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo (artigo 97.º n.º 2 da LGT). Além disso, é igualmente contrário ao princípio da tutela jurisdicional efetiva (artigo 9.º da LGT, 96.º da CPPT e n.º 4 do artigo 268.º da CRP), pois não só impõe custos acrescidos aos particulares, como leva aqueles que confiaram no procedimento tributário e num sentido razoável da lei e mesmo assim as suas pretensões de juros indemnizatórios improcederam com aquele fundamento, a verem mais tarde esgotado o prazo legal de recurso à ação, dado o atual tempo de decisão dos tribunais administrativos e fiscais. Segundo José Manuel Sérvulo Correia e Mafalda Carmona, "*O princípio* pro actione *no procedimento administrativo – Ac. do STA de 22.1.2004, p. 2064/03*", CJA, pp. 38 e segs., o princípio *pro actione* ou do favorecimento processual impõe que, sendo as leis processuais um instrumento para a realização da justiça, devam evitar-se as situações de denegação de justiça por excessivo formalismo. Além disso, como reiteram por diversas vezes e muito bem ao longo da sua obra, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, Vol. I, 2017, por exemplo a p. 518, a subsistência da dicotomia existente no procedimento e processo tributário entre os meios administrativos e os meios formais tributários típi-

No mesmo sentido, vão Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade entendendo que "*não faz sentido indemnizar o contribuinte que sempre teria de proceder ao pagamento do tributo e só tem direito à devolução da quantia paga por razões que ultrapassam o ato subjacente*"[22]. Segundo estas autoras, serão de afastar quaisquer dúvidas relativas à constitucionalidade desta solução, porque apesar do direito previsto no n.º 3 do artigo 103.º da CRP, a não atribuição de juros indemnizatórios não constitui uma aceitação da legalidade de atos de liquidação que padecem de vícios formais. Estas autoras citam ainda Jesuíno Alcântara Martins e Costa Alves, referindo que a anulação de um ato tributário com fundamento em caducidade do direito à liquidação "*não implica a existência de qualquer erro sobre os pressupostos de facto ou de direito*"[23]. No mesmo sentido, Paulo Marques entende que o erro imputável aos serviços "*cinge-se às situações em que está afetada a definição da relação tributária entre as partes, designadamente a existência de casos em que fisco cobra uma prestação tributária com carácter indevido, o que não será o caso de existir o vício de incompetência ou de forma*"[24].

2.2. ***Tomada de posição***

2.2.1. Não podemos acompanhar estas teses. O exercício de um poder depois de decorrido o prazo de caducidade, além de ser *ilegal* e por isso anulável por vício de incompetência relativa, é ainda *ilícito* e por isso gerador de responsabilidade pelos danos causados, por violar o dever de respeitar o direito subjetivo público do contribuinte (artigos 55.º da LGT, 4.º do CPA e n.º 1 do artigo 266.º da CRP) a apenas pagar impostos cuja liquidação seja feita nos termos da lei (n.º 3 do artigo 103.º da CRP). Além disso, a culpa é presumida na prática de atos jurídicos ilícitos (n.º 2 do artigo 10.º da Lei 67/2007, de 31 de dezembro), presunção que é precisamente função do n.º 1 do artigo 43.º da LGT assegurar.

Mas recuemos um pouco: a determinação do sentido e alcance da expressão *erro imputável aos serviços* não tem que ver com a conveniência ou falta dela

cos, dificulta a ação dos intervenientes incluindo a administração tributária e não adianta na proteção dos contribuintes, bem pelo contrário.

[22] Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade *Contencioso Tributário*, Vol. I, 2017, pp. 219-222.

[23] Jesuíno Alcântara Martins e Costa Alves, *Procedimento e Processo Tributário: uma perspetiva prática*, 2015, p. 69.

[24] Paulo Marques, *A Revisão Oficiosa do Acto Tributário*, 2017, pp. 246-247.

quanto ao pagamento de juros indemnizatórios nos casos de pagamento indevido da prestação tributária por força de atos anulados por vícios formais.

O erro consiste numa *forma incorreta de tomar uma decisão*. Não se trata de uma qualidade do ato em si, da declaração do Direito nele contida, mas antes do modo como ele é praticado. O erro tem lugar quando no decurso de um procedimento de tomada de decisão, o seu autor viola um qualquer dever a que esteja obrigado. Nestes casos, o ato não só é desconforme com a lei, como deve sofrer a consequência associada à circunstância de ter sido produzido com violação de um dever legal.

E do ato ilegal por vício de forma não se diga não produzir desconformidade entre a prestação por ele declarada e a relação jurídica tributaria que lhe serve de base, por duas ordens de razão: primeiro, porque as formalidades legalmente exigidas servem para assegurar adequados padrões de segurança jurídica, mas também para que exista concordância entre a prestação declarada no ato e a relação tributaria subjacente. Defender que a sua preterição não significa que a prestação tributária não seja indevida, equivale a declarar a irrelevância da sua integração no procedimento legal de produção de atos tributários. Em segundo lugar, porque basta a simples possibilidade de a preterição de tais formalidades influir na decisão final, para que a receção dos mesmos na ordem jurídica deva ser pura e simplesmente rejeitada, uma vez que não estão asseguradas as mínimas condições de fidedignidade exigidas por lei. É o que resulta do regime da anulabilidade, aplicável aos atos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis (artigo 163.º n.º 1 do CPA) e da própria Constituição, ao declarar no n.º 3 do seu artigo 103.º que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja liquidação se não faça nos termos da lei. E se o contribuinte, confrontado com um ato praticado nestas condições, pagar a dívida de maneira a evitar a sua cobrança coerciva, estará em todo o caso a realizar um *pagamento indevido da prestação tributária* (n.º 1 do artigo 43.º da LGT).

Ora, os poderes-deveres de natureza formal estão ligados ao procedimento precisamente devido à sua natureza instrumental quanto ao seu ato conclusivo. É para garantir que o ato tributário reproduza fielmente a situação material subjacente, que o legislador nele integra determinadas formalidades que reputa de essenciais. E reputa-as de *essenciais* pela relevância *potencial* que essas formalidades podem ter no apuramento de casos concretos, sem as quais a fiabilidade dos seus atos conclusivos, sobretudo em procedimentos massificados como é o caso dos procedimentos tributários, não pode ser garantida[25].

[25] A afirmação fácil de que a inobservância de formalidade *essencial* em determinado procedimento não teve qualquer influencia no ato tributário, não deve levar-nos a esquecer que a concreta relevância de formalidades essenciais apenas pode ser verdadeiramente avaliada depois de elas serem cumpridas.

Como exemplos desta relevância temos o direito dos contribuintes à participação nas decisões que lhes digam respeito, que se justifica a luz do princípio do contraditório, mas também do princípio da descoberta da verdade material, já que ninguém se encontra em melhor posição do que o contribuinte para aportar ao procedimento elementos relevantes ao completo apuramento da obrigação de imposto. Temos ainda o prazo de caducidade do poder-dever de liquidação de tributos[26], porque além do direito que os particulares devem ter a alguma estabilização das suas relações com a administração, devem ainda ter a segurança de saber que não lhes serão exigidos impostos muitos anos após a verificação dos factos que lhes deram origem. É que o decurso de um determinado prazo torna inaceitáveis os factos apurados, desde logo pela maior dificuldade da sua contraprova.

Todas estas exigências legais têm finalidades bem definidas, a começar pelo objetivo de garantir que o ato resultante do procedimento reflita a factualidade efetivamente verificada, e assim exprima realmente a vontade funcional do legislador. Pelo que, ainda que se pretenda defender, segundo um *juízo de prognose póstuma,* que a preterição destas formalidades não afeta o resultado final da atividade administrativa de gestão fiscal, bastará a mera suscetibilidade ou potencial de afetar a decisão final tomada no procedimento, para que a mesma deva ser rejeitada *tout court*, além de ser qualificada como aquilo que é: um *erro imputável aos serviços*.

2.2.2. Além disso, o risco da ilegalidade dos atos da administração, por preterição de formalidades consideradas essenciais[27], influir substancialmente no ato conclusivo do procedimento, deve correr por conta da administração e não dos particulares. Como nota Rui Duarte Morais, o entendimento doutrinal e jurisprudencial atrás descrito tem por efeito a antecipação ilegal e artificial do vencimento da obrigação tributária nos casos em que o pagamento tenha sido realizado com vista a obstar a diligências de cobrança, uma vez que, vindo a liquidação a ser anulada por vicio de forma, o imposto apenas se tornará exigível depois de emitido um segundo ato tributário sem a parte viciada[28]. Esta

Além de que em procedimentos de massa as formalidades essenciais são estabelecidas precisamente para obstar aos elevados custos associados ao estabelecimento de procedimentos que não as observem. Finalmente, como escrevem Antunes Varela, J. Miguel Bezerra e Sampaio e Nora, *Manual de Processo Civil*, 2.ª ed., 1985, p. 390, o erro na forma de processo deve envolver uma *inutilização de todos os atos praticados* na medida em que dela resulte uma *diminuição das garantias de defesa*.

[26] Que como vimos, constitui uma garantia dos contribuintes sujeita a reserva de lei parlamentar.

[27] Pela lei, pela Constituição e por resultarem de direitos dos particulares.

[28] Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, 2016, p. 372.

antecipação do momento em que se vence a prestação tributária declarada em ato produzido com erro exclusivamente imputável à administração é evidentemente uma restrição ilegítima do direito dos contribuintes a não pagar impostos cuja liquidação se não faça nos termos da lei (n.º 3 do artigo 103.º da CRP), sendo causadora de prejuízos (artigo 22.º da CRP), que devem naturalmente ser ressarcidos.

Assim, o *erro* é uma qualificação que se refere ao *modo como o ato é produzido*, e será *imputável aos serviços* quando esse erro lhes deva ser atribuído. Entender esta expressão de outro modo implica desconsiderar a presunção de que o legislador se soube exprimir em termos adequados (artigo 9.º n.º 3 do CC, aplicável *ex vi* do n.º 1 do artigo 11.º da LGT). Mas mesmo aqui, aquelas teses falham o alvo, porque a *ratio* que se encontra por detrás do uso da expressão "*erro imputável aos serviços*" que encontramos no procedimento tributário resulta da distinção entre atos que apenas são ilegais e os atos que além de ilegais são ainda ilícitos por violação de um dever legal a cargo da administração. Pois ao passo que a ilegalidade é causa de invalidade, a ilicitude conduz ao dever de indemnizar[29].

Não temos dúvidas que, violando a administração um dever a que está obrigada na produção de um ato tributário, comete um *erro* que pode ser *imputado aos serviços*. Se na sequência desse erro for realizado o pagamento indevido da dívida tributária, então deve o contribuinte ser indemnizado pelo período que o montante prestado esteve indevidamente entregue a quem a ele não tinha, nessa altura, direito. Não indemnizar os contribuintes que paguem indevidamente imposto cuja liquidação se não faça nos termos da lei corresponde a obrigar os contribuintes a proceder ao seu pagamento, em clara violação do n.º 3 do artigo 103.º da CRP. É a administração e não os contribuintes quem deve suportar o custo resultante das ilicitudes que lhe são imputáveis. Se a ilicitude não influi na exigibilidade a final da prestação tributária, a administração terá a possibilidade de o demonstrar quando praticar o ato sem a parte viciada, e será então, tarde e não cedo, devido a erro imputável aos serviços, que a dívida tributária deverá ser exigida.

Do mesmo modo que, quando retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido por facto imputável ao sujeito passivo, são devidos juros compensatórios (n.º 1 do artigo 35.º da LGT), quando por alguma razão

[29] Só fará sentido que o efeito da anulação respeite apenas ao reembolso em singelo do imposto indevidamente prestado, sem que se admita a constituição do dever de indemnizar, caso se reconheça a ilegalidade do ato, mas não a ilicitude da conduta imputável à administração, por violação de algum dever legal a que esteja adstrita por ser a entidade legalmente encarregue da condução do procedimento tributário. Ver Alberto Xavier, *Aspetos Fundamentais do Contencioso Tributário*, 1972, p. 100.

imputável à violação de um dever legal da administração haja de restituir-se ao contribuinte algum montante por este indevidamente pago, deve entender-se existir erro imputável aos serviços gerador da obrigação de pagamento de juros indemnizatórios (artigo 43.º da LGT)[30]. A não ser assim, o direito do contribuinte à proteção da sua esfera privada perante a atuação da administração violadora de deveres legais que sobre si impendem, tornar-se-ia num direito enfraquecido, em violação do n.º 3 do artigo 103.º da CRP e do direito ao ressarcimento do prejuízo causado pela restrição ilegítima do seu direito (artigo 22.º da CRP, aplicável por remissão do seu artigo 17.º).

Constatamos assim que uma das particularidades do Direito dos impostos é a circunstância de este ser em grande medida informado pelo direito fundamental previsto no n.º 3 do artigo 103.º, da CRP. Particularidade de tal modo significativa que impede o direito dos particulares à proteção da sua esfera privada e à livre disposição dos seus bens de se converter em direito enfraquecido em consequência do exercício de poderes de autoridade administrativa na declaração de direitos tributários, transformando-o em simples interesse legalmente protegido, e sujeitando as condutas que os violem ou restrinjam ao regime geral e particular aplicável aos direitos, liberdades e garantias.

3. **Conclusões**

Podemos agora apreciar como o exercício de poderes tributários não degrada o direito subjetivo dos particulares à proteção da parcela da sua esfera privada não afetada pelo conteúdo do dever fundamental de pagar impostos. Primeiro, porque limitando-se o ato tributário a proceder ao natural desen-

[30] Por esta mesma razão são assimilados a erro imputável aos serviços, as situações previstas no n.º 3 do artigo 43.º da LGT, em que são devidos juros indemnizatórios: "*a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos; b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito; c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária. d) Em caso de decisão judicial transitada em julgado que declare ou julgue a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma legislativa ou regulamentar em que se fundou a liquidação da prestação tributária e que determine a respetiva devolução*.". Nos dois primeiros casos está em causa a violação do *dever de imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade* (artigo 100.º da LGT), no terceiro caso temos um atraso de tal ordem do cumprimento do prazo legal de decisão, que o legislador a partir de certa altura começa a considerar injustificável, passando por isso a ligar a *erro imputável aos serviços* (n.º 1 do artigo 56.º e n.º 1 do artigo 57.º da LGT). Finalmente, no último caso o que está em causa é evidentemente a violação do dever de respeito pelo direito subjetivo público dos contribuintes a apenas pagar impostos que hajam sido criados nos termos da Constituição (n.º 3 do artigo 103.º da CRP).

volvimento da obrigação de imposto previamente constituída, a esfera privada permanece em geral intacta. Depois, porque esta encontra-se protegida por um limite constitucional ao exercício dos poderes tributários, instituído mediante atribuição aos particulares do direito fundamental que, além de possuir um conteúdo imediatamente vinculante da administração, em termos idênticos às demais normas que informam a sua atividade, permanece intacto perante atos de autoridade que o pretendam comprimir.

Pelo que os atos tributários estão condicionados por dois níveis de vinculação: o da correta expressão da legalidade tributária com vista à correta manifestação da vontade funcional do legislador expressa no âmbito da sua reserva de lei parlamentar (n.º 2 do artigo 266.º, al. i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.º 2 do artigo 103.º da CRP); e o nível do cumprimento das vinculações legais de que depende o exercício das posições jurídicas ativas da administração, seja as que se impõem por força do interesse público no exercício da função administrativa[31], sejam as que decorram da obrigação de respeito pelos direitos subjetivos dos particulares, onde se inclui a aplicação direta do direito fundamental a não pagar impostos inconstitucionais ou ilegalmente liquidados e cobrados (n.º 1 do artigo 266.º, n.º 3 do artigo 103.º, artigo 17.º e n.º 1 do artigo 18.º da CRP).

O ato tributário está assim sujeito a duas valorações autónomas de desconformidade face ao quadro legal que lhe corresponde: o ato será ilegal por estar em contradição com a lei, vício que conduz à anulabilidade ou à declaração de nulidade, e será ainda ilícito se for praticado com violação de algum dever legal a que a administração estiver sujeita, caso em que a desconformidade é conducente à responsabilidade civil e à obrigação de indemnizar[32]. O erro consiste numa forma incorreta de tomar uma decisão e será imputável aos serviços quando lhes deva ser atribuído. A *ratio* que se encontra por detrás da expressão "*erro imputável aos serviços*" que encontramos na lei resulta da distinção entre atos que apenas são ilegais e os atos que além de ilegais são ainda ilícitos por violação de um dever legal a que a administração está adstrita.

O encerramento por decurso do tempo dos diferentes meios impugnatórios dos atos tributários em geral pode ter o mesmo efeito que a constituição de direitos sobreponíveis às relações jurídicas previamente constituídas ou na ausência destas, a direitos dos particulares. Mas como a juridicidade tributária é reforçada por um direito de natureza análoga, repugna-lhe que a sanação da ilegalidade dos atos tenha lugar por mero decurso do tempo. Sendo por isso

[31] Vinculações em que, dada a sua natureza de *poderes-deveres*, a administração não é livre no seu exercício.

[32] Estamos em crer encontrar-se por construir uma dogmática própria da ilegalidade dos atos tributários, tema que pensamos terá interesse ser abordado em texto autónomo.

que no procedimento tributário, o esgotamento dos prazos previstos na lei para o recurso a certos meios impugnatórios em muitos casos não preclude o direito a mais tarde suscitar a apreciação da ilegalidade dos atos tributários.

Não significa isto qualquer aproximação ao regime da nulidade já que, apesar de em certos casos a ilegalidade dos atos tributários poder ser arguida muito depois de decorrido o prazo de reclamação ou impugnação, a regra continua a ser a da sua anulabilidade, o que significa que em regra os atos em discussão produzirão efeitos jurídicos, que podem ser destruídos com eficácia retroativa, caso venham a ser anulados por decisão proferida pelos tribunais ou pela própria administração. Além disso, o pedido de revisão oficiosa do ato tributário está condicionado à existência, não de ilegalidade, mas de erro imputável aos serviços, duplicação de coleta ou de injustiça grave ou notória[33].

Nestes termos, o prazo de consolidação definitiva dos atos tributários não coincide com o esgotamento dos prazos para a sua impugnação administrativa ou contenciosa, sempre que a ilegalidade resulte de erro imputável aos serviços ou dê origem a situações de injustiça grave ou notória, caso em que a discussão da legalidade do ato ainda pode ter lugar no âmbito do acionamento da revisão oficiosa do ato tributário, em regra desencadeado antes do decurso de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo, se o tributo ainda não tiver sido pago.

Esgotados estes prazos, a relação material de imposto, tal como se encontra configurada no ato tributário ilegal, em princípio consolida-se, em virtude da caducidade do poder de praticar o ato tributário sem a ilegalidade cometida, *exceto nos casos de nulidade* (n.º 3 do artigo 102.º do CPPT).

[33] Apesar do paralelismo evidente da expressão "*injustiça grave ou notória*" com a cláusula alemã das nulidades por natureza, nenhuma das qualificações desencadeadores da revisão dos atos tributários constitui causa de ilegalidade, não podendo por isso servir de base a qualquer teoria de invalidades mistas. A primeira por se referir a "*injustiça*" e não a ilegalidade; e as expressões "*erro imputável aos serviços*" e "*duplicação de coleta*" por serem na verdade causas de ilicitude, referindo-se à violação de deveres de conduta por parte da administração no exercício das suas funções. Não obstante se conceda que este tipo de violação pode não estar presente nos casos da "*duplicação de coleta*", sempre que esta se deva a negligencia do contribuinte, estamos em crer que mesmo nestes casos esta acabe por se reconduzir a evidentes *injustiças graves ou notórias*.