

[14]

## REPENSANDO A REVISÃO DOS ATOS TRIBUTÁRIOS

DOI (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/14>)

RUI DUARTE MORAIS\*

### 1. Introduzindo o tema

É dado factual que a revisão oficiosa, prevista no art. 78.º da LGT, tem tido, nos últimos tempos, uma frequência de utilização, a iniciativa dos particulares, sem paralelo no passado próximo. Trata-se, no fundo, de utilizar uma oportunidade última, em termos de prazo, para colocar em causa a (i)legalidade de uma liquidação.

A consagração legal deste mecanismo, independentemente dos termos em que acontece, suscita a discordância de muitos. Ouvem-se “murmúrios”: da parte de alguma administração fiscal, que critica a possibilidade de reabrir “casos encerrados”, o que normalmente, implica perda de receita, na maioria dos casos paga voluntariamente; da parte de alguns magistrados, que consideram assim se permitir uma litigância que de outro modo não existiria, com o consequente aumento do, reconhecidamente, excessivo número de pendências, causa maior de os nossos tribunais tributários não poderem realizar justiça em tempo útil; muitos veem neste mecanismo um “prémio” aos contribuintes menos diligentes, que não souberam /quiseram lançar mão, em tempo útil, dos meios de reação “normais” que a lei lhes faculta.

Na mesma senda, parte da doutrina, partindo da exegese do regime legal, conclui pela “necessidade de suprimir a revisão dos atos

---

\* Professor Catedrático da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. ORCID: 0000-0003-4070-8401

tributários a pedido e a favor dos contribuintes prevista na 2.ª parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, dada a desobediência militante que a desfigurou”<sup>1</sup>.

Em nossa opinião - adiantamos desde já - a revisão oficiosa, em razão de novas realidades, tornou-se instrumento fundamental de realização do estado-de-direito no domínio fiscal, um meio necessário para garantir (ainda que dentro de um âmbito temporal necessariamente limitado) a igualdade dos contribuintes perante a lei.

Para nós, não está, pois, em causa a manutenção do instituto, antes o melhoramento do quadro normativo que o rege.

## 2. Traços gerais do regime legal

Começaremos por uma breve descrição dos traços gerais do regime legal da revisão oficiosa, sem considerar pormenores, ou porque não relevam no quadro deste texto ou porque serão analisados e debatidos mais adiante.

### 2.1. A “reclamação graciosa”

O n.º 1 do art.º 78.º da LGT prevê duas “modalidades” de revisão oficiosa: uma a iniciativa do contribuinte e outra da iniciativa da administração fiscal.

Estão em causa realidades diferentes: a primeira parte da norma deve ser entendida, pese embora a discrepância vocabular<sup>2</sup>, como referindo-se à reclamação graciosa.

Trata-se, a nosso ver, de mera reafirmação<sup>3</sup> de uma garantia dos contribuintes cuja origem se perde na bruma dos tempos, a existência

<sup>1</sup> PORTO, Manuel / CALVETE, Victor, «Sobre a revisão oficiosa dos actos tributários», em curso de publicação em *Estudos em Homenagem a Maria da Glória Garcia*, Lisboa: Universidade Católica Portuguesa. Agradeço aos ilustres Autores terem-me facultado a versão provisória do texto.

<sup>2</sup> Com GUERREIRO, A. Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2000, 344, “consistindo a referência à reclamação administrativa expressa no presente artigo outra mera excrescência de versões preliminares da Lei Geral Tributária” (recorde-se que este autor foi membro da comissão que reviu o anteprojeto desta Lei).

<sup>3</sup> *Reafirmação* porquanto este instituto sempre apareceu previsto e regulado nos vários códigos de direito tributário adjetivo, atualmente nos art. 68.º e ss. do CPPT.

de um meio procedural visando resolver, através de uma reapreciação administrativa provocada pelo interessado, os litígios relativos a liquidações. Meio que seria o mais desejável, pela sua simplicidade e brevidade, devendo ainda funcionar como um “filtro” capaz de evitar a necessidade de sistemática intervenção dos tribunais.

Porém, não podemos deixar de notar a progressiva desvalorização deste meio procedural: sendo o recurso à reclamação graciosa, por regra, facultativo<sup>4</sup>, muitos são os contribuintes que, confrontados com um ato tributário que têm por ilegal, preferem encetar, de imediato, a via judicial. Isto porquanto, não crendo que a administração altere a sua posição, têm por inútil suscitar a reapreciação administrativa, até porque conscientes da onerosidade que decorre da manutenção do litígio. Ou seja, também a sua função de “filtro” pré-judicial tem um alcance limitado.

Esta “modalidade” de revisão não é, pois, oficiosa quanto ao seu impulso inicial que, necessariamente, cabe ao interessado. O uso do vocábulo “oficiosa” referir-se-á, quando muito, ao poder-dever da administração – porque é ela, também, garante da legalidade – de reapreciar os fundamentos da sua atuação, quando para tal solicitada em determinado prazo, reconhecendo a razão do sujeito passivo, sendo o caso, mesmo que em prejuízo dos interesses fazendários.

## 2.2. A revisão por (aparente) iniciativa da administração

A segunda parte da norma prevê a revisão oficiosa *por iniciativa da administração tributária*, verificados determinados pressupostos que adiante se analisarão.

---

<sup>4</sup> A maioria dos casos em que, relativamente a impostos, a reclamação graciosa é *necessária*, i. e., constitui condição de acesso ao processo de impugnação, são, para nós, totalmente comprensíveis. Estão em causa autoliquidações (de imposto, de retenções na fonte, de pagamentos por conta), ou seja, atos tributários em que a administração fiscal não teve qualquer intervenção. Compreende-se assim a obrigatoriedade de a administração ser chamada a pronunciar-se sobre a pretensão anulatória do particular. Se administração fiscal não deferir a reclamação, existirá então (só então) um litígio, passível de ser decidido por um tribunal.

Por ser esta a *ratio legis* é que a jurisprudência vem entendendo que o pedido de revisão oficiosa, antes do recurso ao tribunal, equivale à interposição de uma reclamação graciosa (que, temporalmente, já não seria possível). Na realidade, em ambas as situações a administração tem oportunidade de se pronunciar antes de o tribunal ser chamado a intervir.

Aqui se situa o primeiro ponto de controvérsia.

Louvando-se no elemento literal da norma e num determinado entendimento da estabilidade das relações jurídico-tributárias, há quem conclua que a *iniciativa* teria de ser exclusivamente da administração e que a “abertura”, afirmada pela jurisprudência, à iniciativa do particular teria resultado numa subversão do instituto

Não podemos subscrever este pensamento. Em primeiro lugar, porque, como de seguida veremos, esvazia, na sua quase totalidade, o efeito útil deste instituto.

Em concreto: a “abertura” jurisprudencial<sup>5</sup> consistiu no reconhecimento de que a revisão oficiosa, propriamente dita, poderia acontecer a “pedido do interessado”.

Embora compreendendo a razão pela qual tal jurisprudência se refere a um “pedido do contribuinte” (um dos fundamentos de tais decisões é o teor literal do n.º 7 do art.º 78.º da LGT<sup>6</sup>), preferimos considerar que, mais que um pedido (uma iniciativa procedural), está em causa a *denúncia* de uma ilegalidade.

Haverá que convir que o *conhecimento* da ilegalidade de uma liquidação já distante no tempo, terá, por regra, que resultar da iniciativa dos interessados. A administração fiscal não tem (nem é suposto ter, cremos) um serviço que se dedique à revisão sistemática dos “casos encerrados”.

Temos para nós que o entendimento da iniciativa do particular como configurando uma *denúncia* acentua a diferenciação entre a quem cabe o impulso processual relativamente ao previsto na primeira e na segunda partes do n.º 1 do art. 78.º da LGT (ou seja, na reclamação graciosa e no que entendemos ser a revisão oficiosa propriamente dita). Na primeira, como vimos, este impulso cabe ao particular; na segunda, cabe à administração, que deve dar início ao procedimento que considere ser o adequado a partir do momento em que tenha conhecimento de uma situação de ilegalidade, independentemente da forma como de tal se inteirou.

<sup>5</sup> De que nos dão conta PORTO, Manuel / CALVETE, Victor, *cit* e SOUSA, Jorge Lopes de, *cit.*, 706 (1).

<sup>6</sup> O qual dispõe: “Interrompe o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”.

Como exemplo da relevância desta diferenciação, temos que há situações em que o pedido do contribuinte (entendendo estar em causa um *pedido*) deve ser indeferido por não se verificarem os pressupostos por ele invocados. Será o caso de alegar, erroneamente, a existência de erro imputável aos serviços. Indeferido o pedido, a intervenção administrativa estaria esgotada.

Porém, se considerarmos estar em causa uma *denúncia*, temos que caberá à administração fiscal, oficiosamente, dar o impulso inicial a outra “modalidade” deste procedimento – a prevista no n.º 4 do art. 78.º da LGT, que adiante, em texto, abordaremos – mesmo que tal não lhe tenha sido solicitado, mormente a título subsidiário, e apesar de não terem sido invocados os factos consubstanciadores de injustiça grave ou notória, fundamentos determinantes da possibilidade da sua intervenção corretiva. Não estará em causa uma convolação procedural (a causa de pedir é diferente), mas sim, conhecida e aceite a ilegalidade, a sua reparação oficiosa, ainda que, se necessário, com recurso a outro “remédio”.

Jorge de Sousa<sup>7</sup> parece ir mais longe, atribuindo diferente natureza à reclamação graciosa e à revisão oficiosa a “pedido” do particular: *essencialmente, o regime do art. 78.º, quando o pedido de revisão é formulado para além dos prazos de impugnação administrativa e contenciosa, reconduz-se a um meio de restituição do indevidamente pago, com revogação e cessação para o futuro do ato de liquidação e não a um meio anulatório, com efeito de destruição retroativa dos efeitos do ato.*

Mais relevante, para nós, é o que o ilustre autor afirma a seguir:

*A esta luz, o meio procedural de revisão não pode ser considerado como um meio excepcional para reagir contra as consequências de um ato de liquidação, mas sim como um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser usados) ou complementar destes quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).*

Este pensamento, que, no essencial partilhamos, leva-nos a concluir pela não aceitação de uma das razões invocadas por aqueles que põem em causa a existência da revisão oficiosa a iniciativa do particular

<sup>7</sup> SOUSA, Jorge Lopes de et all., *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, 705.

(a prevista na segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT) por a considerarem um (desnecessário) “prolongamento”, em termos de prazo, da reclamação graciosa. Estão em causa institutos de natureza diferente, ainda que eventualmente complementares.

Excesso de garantismo, como entendem alguns<sup>8</sup>?

Respondemos, continuando a citar Jorge de Sousa: *trata-se de um regime reforçadamente garantístico, quando comparado com o regime de impugnação dos atos administrativos, mas esse reforço encontra explicaçāo na natureza fortemente agressiva da esfera jurídica dos particulares que têm os atos de liquidação dos tributos.*

Está, pois, em causa um (outro) meio procedural visando a concretização do poder-dever da administração de ser garante da legalidade, aqui na dimensão da sua reposição.

Importará também destacar que estamos perante um dever de atuar e não perante uma mera faculdade: estamos num domínio de legalidade estrita, o das garantias dos contribuintes, em que não pode ser aceite uma qualquer margem de discricionariedade administrativa, uma qualquer margem de oportunidade<sup>9</sup>.

Configurada, num estado-de-direito democrático, a revisão oficiosa como um poder-dever de reparar um ato lesivo, a ser exercido perante o conhecimento de factos que o devam determinar – independentemente da “origem” desse conhecimento –, comprehende-se a que decisão administrativa de recusa, expressa ou tácia, de rever o ato possa ser objeto de sindicância pelos tribunais.

Não é necessário ir muito longe para fundamentar esta asserção: bastará invocar o art.º 268.º, n.º 4, da CRP, sendo que, para mais, a al. d) do n.º 2, do art.º 95.º da LGT expressamente inclui o indeferimento dos pedidos de revisão (sem distinguir as suas “modalidades”) entre os atos, porque lesivos, passíveis de impugnação judicial.

Em resumo, e como primeira conclusão: a jurisprudência, já antiga e hoje totalmente pacífica, que veio reconhecer aos interessados o direito de provocarem a revisão oficiosa, *strito sensu*, e afirmar a

<sup>8</sup> Assim NABAIS, José Casalta «A revisão dos actos tributários», *Por um Estado Fiscal Suportável: Estudos de Direito Fiscal*, vol. III, Coimbra: Almedina, 2010, 245 e ss.

<sup>9</sup> Mais feliz era a redação dos artigos 93.º e 94.º do Código de Processo Tributário, clara no sentido de estar em causa uma obrigação.

possibilidade de posterior apreciação do decidido pela administração, ou a sua omissão em decidir, verdadeiramente, não inovou nem acrescentou. Limitou-se a interpretar a norma (o n.º 1 do art. 78.º da LGT) à luz dos princípios decorrentes de um estado-de-direito democrático, tal como expressos na CRP de 1976, a fazer uma interpretação atuista de um texto legislativo cujo teor literal tem raízes textuais em tempos de autoritarismo administrativo.

### **3. A utilização corrente da revisão oficiosa**

Concentremo-nos na “revisão oficiosa” prevista na segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT.

Como referimos no início deste texto, cresceu exponencialmente o número de processos que têm como objeto imediato decisões de indeferimento, expresso ou tácito<sup>10</sup>, de “pedidos” de revisão oficiosa.

Este crescimento é visível, de forma significativa, na arbitragem tributária (CAAD). O que bem se comprehende, pois muitos dos requerentes mais não pretendem que a aplicação ao seu caso concreto (a uma liquidação que efetuaram – autoliquidação – ou a uma liquidação de origem administrativa de que foram destinatários) de *precedentes jurisprudenciais*. O que explica alguma preferência pelo recurso ao CAAD: o sentido previsível da decisão é relativamente seguro, pelo que é fácil “trocar” a possibilidade de recurso ordinário<sup>11</sup> pela rapidez de decisão.

Precedentes judiciais emanados, em regra, do Tribunal de Justiça da União Europeia e do Supremo Tribunal Administrativo (muitas vezes, sob a forma de acórdãos de uniformização de jurisprudência) e, menos vezes, do Tribunal Constitucional

E estes procedimentos de revisão surgem em “levas”. Os interessados, convededores de determinada decisão judicial que consideram transponível para uma sua situação tributária, querem que esta (a liquidação dela decorrente) seja revista pela administração, apesar de, ao tempo, com ela se terem conformado (auto liquidando o imposto ou não reagindo pelos meios, administrativos e contenciosos,

<sup>10</sup> Usamos a expressão tradicional, sem – por aqui não ser lugar – questionar a sua pertinência.

<sup>11</sup> Que, como é sabido, não existe na arbitragem tributária.

“ordinários”)<sup>12</sup>. Ou seja, uma decisão judicial pode gerar um número significativo de procedimentos de revisão oficiosa, versando sobre situações substantivamente idênticas, e, em caso de indeferimento (que, a acontecer, por regra, abrangerá todos esses casos), “levas” de processos, judiciais e arbitrais, também substancialmente idênticos.

Um aspeto que cumpre salientar é que os precedentes judiciais invocados são, em muitos casos, vinculativos.

Nenhuma dúvida oferece a afirmação do caráter vinculativo das decisões do TJUE, a quem cabe garantir uniformidade na interpretação e aplicação dos Tratados e decidir sobre a validade e a interpretação dos atos adotados pelas outras instituições, da União, pelo que as suas decisões devem ser acatadas por todos os órgãos jurisdicionais dos estados-membros (ou seja, não só o tribunal nacional que efetuou o pedido de reenvio prejudicial fica vinculado à interpretação decidida pelo TJUE, como também, em questões idênticas, ficam vinculados todos os demais tribunais nacionais de todos os estados da União)<sup>13</sup>.

Ora, as decisões do TJUE que contendem com normas tributárias nacionais, implicando a sua desaplicação, são cada vez mais numerosas, o que se comprehende em razão da progressiva unificação / harmonização do Direito Fiscal dos estados-membros (sendo que muitos – Portugal é um bom exemplo – adotam as “soluções” preconizadas pela U.E também para o plano das relações jurídico-fiscais meramente internas, ficando assim, também nestas situações, vinculados à jurisdição do TJUE), mas também quando relativas a impostos não harmonizados<sup>14</sup>.

Os acórdãos do TC que declarem uma norma inconstitucional com força obrigatória geral (art. 281.º CRP) são, por definição, vinculativos, nomeadamente para quaisquer tribunais.

<sup>12</sup> Num aparte, dir-se-á que a realidade destas “levas” de processos, - os quais, por regra, resultarão em decisões favoráveis aos contribuintes - não tem sido tida em conta em estudos recentes que procedem à comparação das “taxas de êxito dos contribuintes” nos tribunais arbitrais tributários (CAAD) em comparação com a que acontece nos tribunais tributários estaduais.

<sup>13</sup> Daí a melhor doutrina nacional entender que as decisões do TJUE podem fundar um recurso extraordinário de revisão, à luz da alínea f) do artigo 696.º do CPC. Por maioria de razão, podem ser fundamento de um pedido de revisão de um ato administrativo de liquidação.

<sup>14</sup> Estarão em causa normas nacionais tidas por violadoras de liberdades fundamentais da União.

As decisões do STA que revistam a forma de acórdãos de uniformização ou que se insiram numa corrente jurisprudência reiterada e atual têm efeito legal vinculativo relativamente à atuação da administração fiscal. E é o que está em causa no instituto da revisão oficiosa.

Tal é a conclusão que extraímos do disposto nas als. c) e d) do art.º 68.º-A da LGT<sup>15</sup>. Há, pois, a obrigação legal de a administração fiscal se conformar com os entendimentos jurisprudenciais, orientando a sua atuação em conformidade. Assim sendo, entendemos que é substancialmente irrelevante que esteja em causa um entendimento administrativo genérico ou pontual, tomado a propósito de um caso concreto<sup>16</sup>. Em suma, nestes casos, o interessado, através do pedido de revisão, pretende que a administração cumpra com o seu dever de se conformar com o entendimento dos tribunais superiores.

E, mesmo quando não se verifiquem os referidos condicionalismos, certo é que a existência de jurisprudência reiterada do STA ou as apreciações feitas pelo TC em sede de fiscalização concreta da constitucionalidade têm um importante efeito persuasivo, suficiente para muitos nele fundarem iniciativas de revisão oficiosa.

O que têm de particular estas (numerosas) revisões oficiais é, pois, que os contribuintes não baseiam a afirmação da ilegalidade da liquidação no entendimento que, eles próprios, fazem da norma legal mas em pronúncias, normalmente posteriores, dos tribunais.

Estamos, pois, perante um fenómeno relativamente novo, ao menos em termos de intensidade quantitativa: a invocação de precedentes judiciais que obrigam, ou que devem levar a concluir, pela ilegalidade de outros (por vezes numerosos) atos tributários.

<sup>15</sup> Que obrigam a administração a rever as suas orientações genéricas quando exista acórdão de uniformização de jurisprudência proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo ou jurisprudência reiterada dos tribunais superiores, manifestada em cinco decisões transitadas em julgado no mesmo sentido, sem que existam decisões dos tribunais superiores em sentido contrário igualmente transitadas em julgado, em número superior.

<sup>16</sup> É certo que a norma se refere a orientações transmitidas através de circulares ou instrumentos idênticos, i.e., com a natureza de regulamentos internos. O que bem se comprehende porquanto os funcionários deles destinatários estão constituídos, por obediência hierárquica, no dever de observar o aí estipulado, até terem sido alterados/revogados.

Mas o que aqui importará salientar é a existência do dever legal da administração de atuar, interpretando e aplicando a lei, de acordo com os ditames, atuais e reiterados, prescritos pelos tribunais superiores.

Este fenómeno do crescer da importância da jurisprudência não tem escapado à doutrina nacional, nomeadamente a Carla Castelo Trindade, que na sua recente dissertação de doutoramento<sup>17</sup>, escreveu:

*Perante a concepção legislativa actual, o aplicador do Direito, que em última instância serão os tribunais, vai assumir uma função de sub-legislador ao concretizar normativamente leis propositadamente amplas e vagas (...). Este fenómeno precipita um abandono da cisão rígida entre o papel da concepção do Direito e o papel da aplicação do Direito, transferindo-se para o momento da aplicação a concretização normativa daquelas leis vagas e indeterminadas. Este fenómeno precipita a importância da jurisprudência enquanto fonte de Direito, mesmo num ramo do Direito como o Fiscal. Admitir este papel de sub-legislador por parte dos tribunais não poderá significar menos segurança jurídica para os cidadãos e para o próprio Estado português.*

*Como se verá, existe uma efectiva e crescente preocupação em garantir uma actuação uniforme e coerente dos órgãos aplicadores do Direito porquanto cada vez mais se admite que a actuação dos tribunais (pelo menos dos superiores) como órgãos sub-legisladores, não pode deixar de ser acompanhada de cautelas de reforço da segurança jurídica nesta fase de aplicação do Direito.*

*(...)*

*A resposta está na uniformização do Direito e esta alcança-se, como se verá, pela persuasão do precedente. É por demais evidente que, no panorama da aplicação do Direito Fiscal em Portugal, os tribunais passaram a assumir uma maior preponderância na concretização normativa, catapultando a jurisprudência para uma fonte de Direito que completa a lei. Neste sentido, a máxima de RONALD DWORAKIN “the law often becomes what judges say it is”.*

Não podemos deixar de concordar com estas asserções, pois que são espelho da realidade.

A visão tradicional da tipicidade fechada<sup>18</sup>, segundo a qual o interessado poderia estimar, com rigor, quais as consequências fiscais de determinada situação através da simples consulta da lei, cuja clareza e

<sup>17</sup> TRINDADE, Carla Castelo, *A Segurança Jurídica na Aplicação do Direito pelos Tribunais Tributários*, Coimbra: Almedina, 2020.

<sup>18</sup> Entre nós veiculada, magistralmente, por Alberto Xavier, nomeadamente em *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*, São Paulo, 1978.

densidade dispensariam qualquer atividade de intermediação criadora, está, hoje, ultrapassada, como reconhece, entre nós, a melhor doutrina, que prefere falar de *princípio de determinação*: a lei é determinada (é suficientemente típica, dizemos nós) quando o conjunto de argumentos legais permite justificar as decisões judiciais (ou as decisões administrativas)<sup>19</sup>.

E as razões de ser do caráter “vago e amplo” de muitas normas legais relativas aos elementos essenciais dos impostos são várias: (i) a realidade, em constante mutação e evolução, não se deixa apreender por tipos legais fechados, sobretudo quando, como é uso legislativo, estes são *tipos estruturais*, construídos por referência a determinados negócios jurídicos<sup>20</sup>; (ii) uma tipicidade cerrada é “caminho aberto” para a elaboração de esquemas de planeamento fiscal agressivo, nos quais existe o respeito pelo teor literal do normativo mas um desvio intencional relativamente à sua racionalidade, no intuito de, através de construções jurídicas por vezes muito sofisticadas, se conseguir uma inaceitável economia de imposto; (iii) mesmo relativamente a uma norma clara no desenho da sua hipótese (verdadeiramente “típica”), frequentemente surgem situações factuais com *nuances* tais que geram dúvidas sobre a sua aplicabilidade; (iv) o direito fiscal que temos tem, cada vez, mais, por fonte normas de direito internacional, em especial do direito da União. E este, muitas vezes, não prima pela densidade e clareza normativa, o que bem se comprehende uma vez que as soluções legais resultam de compromissos, traduzem o equilíbrio que foi possível lograr entre os interesses dos vários Estados, compromissos e equilíbrios que, naturalmente, são muito difíceis de plasmar em normas que não comportem algum grau de ambiguidade.

O que descrevemos terá um certo cunho de regresso a um passado relativamente recente, quando as normas fiscais eram construídas de forma a deixar em aberto espaços de conformação a serem preenchidos por decisões administrativas, no exercício de discricionariedade técnica, judicialmente não sindicável salvo em casos extremos, ou seja, a um passado em que a administração era, de algum modo, um “sub-legislador”.

---

<sup>19</sup> DOURADO, Ana Paula *O Princípio da Legalidade Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2007, 328 ss. e *passim*.

<sup>20</sup> XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1972, pág.180.

A conformação normativa secundária, por razões diferentes é certo, passou a caber, materialmente, também aos tribunais, a quem hoje cabe decidir, em cada vez mais casos, o sentido da norma e a qualificação das situações factuais a ela pretensamente subsumíveis.

#### **4. A aplicação retroativa da jurisprudência consolidada**

Estamos, assim, colocados perante uma realidade que tem muito de novo: a previsibilidade da lei fiscal – tradução do valor segurança que é apanágio e elemento diferenciador do Direito Fiscal - só existe, em muitos casos, após uma pronúncia ou uma série de pronúncias dos tribunais.

Seria absurdo evidente pretender que, mesmo neste contexto, a lei nova só fosse aplicável após a pronúncia judicial, desde logo porquanto para um tribunal ser chamado a decidir é necessária a existência de um litígio, o que pressupõe que a norma a ser sindicada foi aplicada<sup>21</sup>.

Teremos assim que convir que a aplicação da lei antes da pronúncia uniformizadora do tribunal – quando ela venha, subsequentemente, a acontecer -implica necessariamente um certo grau de *provisoriedade*, decorrente da “indefinição” normativa.

Do que decorre também o reconhecimento de uma outra realidade nova: a função dos tribunais superiores, especialmente do STA, é cada vez mais a de guia na interpretação e na aplicação da lei, ser “farol” de referência, muitas vezes indispensável, para aqueles que têm que assumir tal tarefa<sup>22</sup>, não tendo mais apenas a função tradicional de uma instância de recurso, ou seja, de reapreciar a bondade da decisão das instâncias. Claro que a intervenção do tribunal superior acontecerá sempre a propósito de casos concretos. A “novidade” está em que os efeitos de uma decisão se devem projetar ou, pelo menos,

<sup>21</sup> Reconhecendo a vantagem de provocar uma intervenção antecipada do STA (que não apenas em sede de recurso), em ordem à uniformização da jurisprudência, o legislador consagrou, recentemente, também no domínio tributário, a figura da *consulta prejudicial*. Assim, quando num TAF se coloque uma questão de direito nova que suscite dificuldades sérias e possa vir a ser suscitada noutros processos, o respetivo presidente pode submetê-la ao STA para que este emita pronúncia vinculativa no prazo de três meses. Porém, não temos notícia do uso generalizado deste instituto.

<sup>22</sup> Que, são, relativamente aos principais impostos, os particulares, obrigados à autoliquidação.

logicamente, se podem projetar na decisão de (cada vez mais numerosos) outros casos, porque estruturalmente semelhantes. No fundo, temos como que uma aproximação - ditada pela realidade e não por uma opção político-legislativa – a um sistema de *case law*, de precedentes obrigatórios, em que determinadas decisões judiciais são fonte de direito<sup>23</sup>.

Será certamente pacífica a afirmação de que a jurisprudência, nomeadamente a do STA, tem um importante efeito uniformizador, pois que influencia decisivamente todos os aplicadores da lei fiscal, para futuro.

A questão que ora se coloca é a de saber se tal efeito uniformizador se deve projetar também para o passado. A nosso ver, está aqui em causa a tradução prática do princípio constitucional da igualdade, a igualdade na aplicação da lei.

Dizemos mais, a igualdade no direito à correta aplicação da lei. Isto porquanto, como vimos, a “correta aplicação da lei” se reconduz à conformidade da atuação administrativa com o entendimento do tribunal superior, independente da bondade que se lhe possa reconhecer. Parafraseando, *Roma locuta, causa finita*

Um pensamento mais tradicionalista, porventura mais liberal, concluiria que quem não se conforma com o entendimento administrativo da lei, expresso num ato tributário que o afetou<sup>24</sup>, tem à sua disposição os meios normais de recurso. A inércia na sua utilização tem como efeito a consolidação definitiva de tal ato, pese embora se venha a constatar, posteriormente, que enfermava de ilegalidade.

Não podemos aceitar esta linha de argumentação por diferentes razões: (i) não estamos perante situações de inércia perante uma constatação atual da ilegalidade de uma liquidação, mas perante uma ilegalidade que decorre da validade intrínseca da norma ou, as mais das vezes, da relativa indefinição do seu conteúdo, de sua insuficiente “tipicidade”; (ii) o entendimento de que só os que recorreram – os que

<sup>23</sup> Há que reconhecer – diferentemente do ensino tradicional – que entre nós há jurisprudência que é fonte de direito. Referimo-nos às decisões do TJUE.

<sup>24</sup> Que pode ser um ato praticado pelo próprio, uma autoliquidação. Muitas vezes nem haverá um entendimento administrativo expresso, mas uma mera atitude de prudência, adotando o sujeito passivo, em situações de incerteza normativa, a posição que dá maior satisfação ao interesse fazendário como forma de prevenir eventuais litígios no futuro.

utilizaram os meios normais de recurso, graciosos ou contenciosos, nos prazos, relativamente curtos, que a lei prevê é que poderiam ver reposta a legalidade das suas situações tributárias - cria uma desigualdade objetiva entre os grandes e os pequenos contribuintes, pois só aqueles disporão de recursos, quer humanos (*know how* que permita rapidamente aperceberem-se da possível ilegalidade da norma e ou da interpretação/aplicação sufragada pela administração), quer financeiros para, em situações de “dúvida”, litigarem.

Em nosso entender, é obrigação, ínsita na ideia de estado-de-direito, o Estado proceder a reposição da legalidade, indo além da iniciativa dos particulares, mesmo relativamente a situações ocorridas no passado, ainda que necessariamente dentro de limites temporais limitados.

Este contexto ressalta a importância atual (e acrescida) da revisão oficiosa, ainda que, como vimos, ela implique normalmente, a necessidade de uma intervenção inicial do interessado<sup>25</sup>.

Feita a defesa do instituto da revisão oficiosa dos atos tributários – necessária em razão das correntes que propugnam a sua extinção -, há que debater se o atual quadro normativo se mostra adequado.

## 5. Os pressupostos da revisão oficiosa

### 5.1. Erro imputável aos serviços

O primeiro pressuposto é, nos termos da segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, a existência de *erro imputável aos serviços*.

Um conceito de difícil concretização, sobre o qual a jurisprudência e a doutrina muito têm escrito. Não iremos analisar, por considerarmos desnecessário na economia deste trabalho, o que por tal se deva entender. Apenas salientaremos dois pontos: (i) erro imputável aos serviços tornou-se praticamente, no entendimento jurisprudencial dominante, sinônimo de qualquer ilegalidade<sup>26</sup>, incluindo a resultante da não conformidade da lei ordinária com normas ou princípios

<sup>25</sup> Não analisaremos aqui a possibilidade da criação de instrumentos processuais capazes de, nas circunstâncias a que nos vimos referindo, repor a legalidade relativamente a situações já apreciadas judicialmente com trânsito em julgado, nomeadamente o chamado *recurso conformador*. Vd. TRINDADE, Carla Castelo, *cit.*

<sup>26</sup> Assim PORTO, Manuel / CALVETE, Victor, *cit.*

normativos hierarquicamente superiores (Constituição, Direito da União); isto apesar de se ter que reconhecer que, rigorosamente, não se pode falar de erro dos serviços nestes casos, por falta de competência legal para recusarem a aplicação da lei com por tais fundamentos; (ii) o erro apenas releva quando os serviços têm intervenção na liquidação, independentemente do grau dessa intervenção<sup>27</sup>; (iii) o erro dos serviços não existe quando é provocado por outrem, nomeadamente pelo sujeito passivo<sup>28</sup>.

Assumindo ser este, em traços gerais, o estado da arte, nada iremos acrescentar pela simples razão que as alterações ao normativo do art.º 78.º da LGT que preconizaremos implicam a supressão da expressão *erro imputável aos serviços*

## 5.2. A revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT

Aqui reside, a nosso ver, o cerne da necessidade de reformulação do texto do art.º 78.º da LGT.

Dispunha o n.º 2 do art. 78.º da LGT, eliminado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março: 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.

Somos da opinião que a eliminação desta norma foi um ato infeliz do legislador, talvez motivado apenas pelo intuito de aplacar parcialmente os “murmúrios” que existiam (e continuam ainda a existir) quanto à consagração legal deste instituto, dos quais demos notícia no início deste texto.

Em primeiro lugar, há que recordar que está em causa o fenómeno da privatização de funções que são de administração de impostos: as tarefas de lançamento<sup>29</sup> e liquidação (autoliquidação) dos impostos passaram a ser da competência dos próprios contribuintes e/ ou dos

<sup>27</sup> P. ex., quer esteja em causa uma liquidação adicional, objeto de expressa fundamentação, nomeadamente no Relatório de Inspeção Tributária, ou uma liquidação emitida com recurso apenas a meios informáticos, como sucede, por regra, no IRS.

<sup>28</sup> Assim, p. ex., uma liquidação administrativa que se baseie, apenas, no declarado pelo sujeito passivo.

<sup>29</sup> Pelo lançamento identifica(m)-se o(s) contribuinte(s), através do *lançamento subjetivo*, e determina-se a matéria coletável (ou tributável) e a taxa (em caso de pluralidade de taxas), mediante o *lançamento objetivo* – NABAIS, José, Casalta, *Direito Fiscal*, 10.ª edição, Coimbra: Almedina, 2017, 58.

substitutos fiscais<sup>30</sup>. Está em causa, no dizer de Hugo Flores da Silva, que estudou profundamente o tema, uma privatização da execução de tarefas<sup>31</sup>.

Não deve, pois, haver relutância em reconhecer que os particulares são hoje, em larga medida, administração fiscal, mais, que são hoje dos principais serviços de administração fiscal. Ora, admitindo estar em causa a reparação de erros imputáveis aos serviços, não vemos qual a lógica de excluir deste instituto os erros praticados pelos particulares quando agem, materialmente, como serviços de administração fiscal. Pelo contrário, a existir alguma diferenciação, entendemos que deveria ser favorável aos particulares. Ao constituí-los como administração fiscal, a lei não só transferiu para eles os custos de operacionalização de grande parte do sistema, como transferiu o risco do erro, o risco que a aplicação de uma lei, cada vez mais indeterminada, como vimos, necessariamente envolve. E erro que – quando constatado – normalmente se traduz, para além do pagamento do imposto em falta, na obrigação do pagamento de juros compensatórios e coimas avultadas.

Transferir, imperativamente, funções diminuindo os direitos associados ao exercício dessas funções parece-nos não só incoerente como fortemente reprovável.

De novo com Hugo Flores da Silva<sup>32</sup>, *assim, ao mesmo tempo que se coloca a atividade de aplicação normativa fiscal sob a responsabilidade dos sujeitos privados, cumpre prever mecanismos jurídicos que garantam àqueles sujeitos a possibilidade de corrigir os atos jurídicos por si praticados quando os mesmos estejam em desconformidade com as normas jurídicas que os impõe. Com efeito, pode suceder que o sujeito passivo tendo praticado um ato jurídico de cumprimento de uma obrigação fiscal venha a verificar não o ter feito corretamente, impondo proceder à sua retificação. Trata-se da reformulação dos mecanismos jurídicos tendentes a reagir contra atos jurídicos fiscais lesivos. Assim considerando a necessidade de*

<sup>30</sup> Na substituição tributária o sujeito passivo é o substituto, muito embora o contribuinte – aquele que a lei quer onerar com o imposto – seja outrem. Daí que as liquidações efetuadas em cumprimento das obrigações decorrentes da substituição tributária devam ser consideradas, formalmente, autoliquidações.

<sup>31</sup> SILVA, Hugo Flores da, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2014, 61 e ss.

<sup>32</sup> *Idem*, 342.

*garantir aos sujeitos passivos a possibilidade de reagirem contra atos por eles próprios praticados ou por outros sujeitos privados<sup>33</sup>.*

A revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT foi, manifestamente, um grande “passo atrás” neste caminho. Eliminou-se uma importante possibilidade (*garantia*), desde logo em termos temporais, de os sujeitos passivos reagirem contra atos por eles próprios praticados ou por outros sujeitos privados.

As “ideias gerais”, relativas à alteração da previsão normativa deste instituto, que adiante apresentaremos, partem, precisamente, do reconhecimento da necessidade de rever este mecanismo de reação especialmente quando estejam em causa atos praticados pelos particulares.

Ainda: em muitos casos quem é afetado pelo erro não é quem o praticou. Pensem na substituição fiscal total. Para além dos casos de erro propriamente dito (errónea valoração dos factos e/ou da lei aplicável), temos que a atitude do substituto perante uma norma de conteúdo equívoco será, normalmente, a de optar pelo entendimento mais conforme aos interesses fazendários, pela simples razão de que não será ele, mas sim o substituído, quem sofrerá as consequências económicas de tal opção. E, nestes casos, desde logo porque não teve intervenção direta na relação jurídico-tributária, será mais compreensível que o substituído só mais tarde (depois de esgotados os prazos de interposição dos meios ordinários de recuso graciosos e contenciosa) se venha a aperceber da situação.

O mesmo é dizer que a revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT retirou a proteção, a garantia, que o instituto da revisão oficiosa constitui, aos que, objetivamente, dela mais necessitariam.

### 5.3. Revisão oficiosa com base em injustiça grave ou notória

Dispõe o n.º 3 do art.º 78.º da LGT: O dirigente máximo do serviço pode autorizar, excepcionalmente, nos três anos posteriores ao do ato tributário a revisão da matéria tributável apurada com fundamento em injustiça grave ou notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do contribuinte.

Encontramos um texto legal algo semelhante na al. e) do art.º 85.º do Código do Processo das Contribuições e Impostos, de 1963, a qual

---

<sup>33</sup> *Cit.*, 342 e ss.

previa, como um dos fundamentos possíveis da “reclamação extraordinária”, ter ocorrido na tributação injustiça grave ou notória. Com o Código de Processo Tributário, de 1991, desaparece a figura da “reclamação extraordinária”, surgindo a reclamação oficiosa, a qual, tal como hoje sucede (segunda parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT), era possível em caso de erro imputável aos serviços.

Não conseguimos descortinar a razão da “ressurreição” desta modalidade de revisão oficiosa, uma vez que, na versão originária da LGT, todos os casos de ilegalidade na liquidação resultavam, ao menos aparentemente, abrangidos pelos números 1 e 2 de tal norma: as liquidações praticadas pela administração pelo n.º 1, as praticadas pelos particulares (autoliquidações) pelo n.º 2.

De todo o modo, a redação do preceito surge-nos como manifestamente infeliz. Primeiro, porque parece pressupor a existência de um poder discricionário do dirigente máximo dos serviços para decidir se haverá ou não revisão (o dirigente máximo do serviço *pode* autorizar, *excepcionalmente* – diz a lei), o que, já à época (2000, ano da aprovação da LGT) era já considerado absolutamente inadmissível por estarmos no domínio das garantias dos contribuintes, em relação às quais vigora, por imperativo constitucional, um princípio de legalidade estrita<sup>34</sup>.

Segundo, porque o ato administrativo que pode constituir o objeto de revisão é o ato de liquidação<sup>35</sup>. Vale, também no procedimento tributário, o princípio da impugnação unitária: por regra, só são recorríveis (mesmo graciosamente) os atos conclusivos do procedimento, porque só estes, por princípio, afetam os interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Ora, a fixação da matéria coletável é um ato necessariamente antecedente da liquidação, o qual, salvo as exceções que a lei prevê, não é destacável, também para efeitos procedimentais.

É certo que a lei, ao fixar o prazo em que esta modalidade de revisão é possível, assume como momento inicial da contagem o ano em que ocorreu a liquidação do imposto. Parece, pois, que o objeto imediato do pedido de revisão continua a ser, também neste caso, uma liquidação.

---

<sup>34</sup> No mesmo sentido, SOUSA, Jorge Lopes de, *cit.*, 710.

<sup>35</sup> Ou uma correção da matéria coletável que não dê origem a liquidação (p. ex., por o sujeito passivo ter prejuízos fiscais reportáveis). Cfr. GUERREIRO, Lima et all., *cit.*, 343; SOUSA, Jorge Lopes de, *cit.*, 702.

Mas, cremos, permanece a dúvida sobre se deve entender que esta modalidade de revisão só é admissível quando o vício de que enferma a liquidação decorre de uma errónea quantificação da matéria coletável e não quando, por exemplo, seja resultado de aplicação errónea da taxa de imposto.

Mais ainda, não entendemos a invocação de *injustiça* grave ou notória. O Direito Fiscal, mormente no tocante a impostos, rege-se, pelo menos em matéria dos seus elementos essenciais, entre os quais a *incidência*<sup>36</sup>, por critérios de estrita legalidade. O montante a ser pago por cada um é o que decorre da correta aplicação da lei, e, mesmo sendo “injusto”, não pode resultar temperado (revisto) por apelo a critérios de equidade.

Compreenderíamos o sentido da norma se em lugar de injustiça estivesse a palavra ilegalidade. Assumimos, numa interpretação corretiva, que é o que o legislador quis dizer, mas que se exprimiu deficientemente<sup>37</sup>.

De todo o modo, há que reconhecer que este preceito poderá ter utilidade na perspetiva da administração, uma vez que expressamente lhe permite emitir uma nova liquidação, mesmo que complementar de outra, anterior, por si praticada, quando esta esteja ferida de ilegalidade – não poderá ser de outro modo - e desta tenha “resultado grave prejuízo para a fazenda nacional”<sup>38</sup>.

Interroguemo-nos, agora, sobre a “utilidade atual” do n.º 4 do art. 78.º da LGT na perspetiva do particular.

Constatamos que muitos contribuintes/sujeitos passivos invocam esta disposição como forma de ultrapassar a revogação do n.º 2 do

<sup>36</sup> Perfilhamos o entendimento – que pensamos ser hoje pacífico – de que normas de incidência de um imposto não são apenas aquelas que aparecem na lei assim apelidadas. No que aqui interessa, são, materialmente, normas que integram a incidência real de um imposto todas as necessárias para a determinação do quantitativo da matéria coletável

<sup>37</sup> Diferentemente entende ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Processo e Procedimento Tributário*, Coimbra: Almedina, 2018, 240: *prescreve a este propósito o art. 78º, nº 4, que, quando se esteja em presença de um tal fundamento – cuja materialização não se pode reconduzir a ilegalidades, mas apenas às situações de mérito, conveniência ou oportunidade, em que a AT goza de um espaço de valoração e apreciação (discricionariedade, latu sensu) sob pena de sobreposição ou esvaziamento do nº 1 (....)*

<sup>38</sup> Coincidimos com Freitas da Rocha, *cit.*, pág. 239, quando entende que o exercício desta possibilidade tem como limite temporal o prazo de caducidade do direito à liquidação.

art. 78.º: em suma, pedem a revisão oficiosa, visando a anulação total ou parcial, de autoliquidações, por si praticadas ou por seus substitutos fiscais, invocando que a situação configura injustiça grave e notória.

Dizemos *e* e não *ou* (como consta da lei) porquanto, normalmente, estes dois requisitos surgem alegados cumulativamente: a invocada injustiça é notória por a liquidação contrariar o entendimento da norma definido pelos tribunais; é grave pelos montantes envolvidos.

Segundo cremos, os tribunais têm aceitado esta linha de orientação, ou seja, como que a “substituição” do fundamento erro imputável aos serviços pelo fundamento injustiça grave e/ou notória.

E cremos que bem, pelo menos estando em causa uma ilegalidade relativa à matéria coletável<sup>39</sup>.

De todo o modo, há que reconhecer que – bem, a nosso ver – se abriu o caminho à revisão das autoliquidações a iniciativa do particular, o que o legislador – mal, a nosso ver – procurou vedar com a revogação do n.º 2 do art. 78.º da LGT.

## 6. Subsídios para uma alteração legislativa

Cremos ter deixado suficientemente evidenciado que a importância que o instituto da revisão oficiosa tem vindo a assumir exclui (deve excluir) liminarmente quaisquer intuitos abolicionistas.

Mas pensamos ter também deixado suficientemente evidenciado que o texto legal, porque pleno de insuficiências e contradições, carece de urgentes alterações.

Sem pretender apresentar uma proposta de texto legal, até porquanto sabemos, por experiência, a importância do debate técnico plural, assente numa discussão pública tão alargada quanto possível, limitamo-nos a deixar algumas ideias gerais.

---

<sup>39</sup> P. ex., situações em que o TJUE entendeu que determinados rendimentos obtidos por não residentes não podem ser sujeitos a tributação (retenção na fonte) em Portugal. Estamos perante uma injustiça notória (está em causa apenas a aplicação de um precedente judicial vinculativo) e, normalmente, também grave pelos montantes envolvidos, sendo que a correção desta ilegalidade implica uma revisão da matéria coletável (o expurgo dos valores não sujeitos a tributação).

### **6.1. A iniciativa**

Haveria, em primeiro lugar, que eliminar a primeira parte do n.º 1 do art. 78.º da LGT, mantendo-se as normas relativas à reclamação graciosa (apenas) no CPPT.

Entendemos que a lei deverá clarificar que revisão administrativa dos atos tributários (eliminariam a palavra oficiosa, pelas dificuldades que tem suscitado) pode acontecer quer por iniciativa da administração, quer por iniciativa de qualquer interessado, como, na realidade, hoje acontece.

### **6.2. Âmbito**

Pelas razões apontadas, entendemos que devem poder ser objeto de revisão administrativa todas as liquidações, independentemente de terem sido praticadas pela administração fiscal ou por um particular.

### **6.3. A revisão administrativa e os outros meios graciosos**

A lei deverá clarificar expressamente se revisão dos atos tributários é possível mesmo quando o particular tenha deduzido reclamação graciosa e, eventualmente, recurso hierárquico e a sua pretensão tenha sido indeferida<sup>40</sup>.

Concluímos pela afirmativa por quanto, como vimos, em muitos casos, se não em todos, estará em causa uma outra causa de pedir, normalmente posterior, a existência de um precedente judicial.

Deveria, ainda, ficar expresso que revisão administrativa não será possível se, com os mesmos fundamentos, o particular tiver intentado

<sup>40</sup> A resposta à questão não se nos afigura clara. Jorge de Sousa, em passo que atrás deixámos transcrito em texto, e a jurisprudência que nele se louva, configura a revisão oficiosa como *um meio alternativo dos meios impugnatórios administrativos e contenciosos (quando for usado em momento em que aqueles ainda podem ser usados) ou complementar destes quando já estiverem esgotados os prazos para utilização dos meios impugnatórios do acto de liquidação).*

Já NETO, Serena Cabrita / TRINDADE, Carla entendem (*Contencioso Tributário*, vol. I, 2018):[se] o legislador quisesse ter conferido uma utilização residual, não cumulativa ou sucessiva com os demais expedientes, ao pedido de revisão, teria expressamente consagrado tal ideia no artigo 78.º da LGT ou noutro normativo, o que não fez. Diferentemente, ao consagrar a possibilidade de o contribuinte poder utilizar mais do que um expediente processual, latente no artigo 111.º, n.os 3, 4 e 5 do CPPT (...).

ação judicial, mesmo que ainda não existindo decisão com trânsito em julgado<sup>41</sup>.

#### **6.4. Fundamentos**

Pelo que deixámos exposto, entendemos que não faz sentido a manutenção do fundamento *erro imputável aos serviços*, desde logo porque serviços que liquidam impostos são, hoje, tanto a administração fiscal como os particulares. E, também, que não faz sentido o fundamento *injustiça grave e notória*.

Porém, entendemos também que a revisão administrativa (hoje dita *oficiosa*) assume, logicamente, um carácter relativamente extraordinário, pelo que somos levados a concluir que os seus possíveis fundamentos não deverão coincidir com os da reclamação graciosa, ou seja, não devem ser “qualquer ilegalidade”. Sendo certo que privilegiamos a reposição da legalidade, não podemos, por outro lado, ignorar a instabilidade que a possibilidade de revisão de uma liquidação, num prazo que necessariamente – como opinaremos adiante –, tem de ser longo provoca, ao que acresce a nossa visão de que o valor segurança também tem que ser perspetivado na ótica do credor tributário.

Aventamos, como mera hipótese de trabalho, que a revisão administrativa apenas deveria ser admissível quando o fundamento invocado fosse, exclusivamente, de direito<sup>42</sup> e/ou factos a serem provados exclusivamente por documentos.

Em defesa desta sugestão temos: (i) o que estará em causa, havendo invocação de precedentes judiciais – situações em que, a nosso ver, a revisão oficiosa encontra a sua justificação plena – são questões de direito; (ii) tais questões de direito, precisamente por existirem precedentes judiciais, especialmente quando estes revistam caráter vinculativo, serão de fácil resolução pela administração<sup>43</sup>, pelo que tenderão a gerar poucos recursos judiciais, diferentemente do que acontece estando em causa erros factuais, p. ex. relativos à quantificação da matéria

<sup>41</sup> Veja-se o art. 68.º, n.º 2, do CPPT que consagra esta solução relativamente à reclamação graciosa.

<sup>42</sup> Tal como acontece com o recurso ordinário para a STA.

<sup>43</sup> Estará em causa, apenas, aplicar o entendimento do tribunal ao caso concreto, o mesmo é dizer, apenas verificar a identidade fáctica das situações.

coletável; (iv) os erros de facto que excluiríamos dos fundamentos possíveis do recurso a este instituto são, pela sua natureza, mais facilmente perceptíveis pelos sujeitos passivos/contribuintes ou pela administração, pelo que será aceitável ser mais curto o prazo em que é possível a sua correção<sup>44</sup>.

Para prevenir divergências interpretativas, deveria ficar expresso ser questão de direito, para este efeito, a errónea qualificação de uma situação factual<sup>45</sup>.

Uma última nota: é certo que temos vindo a perspetivar a nossa análise a partir dos casos em que é invocado um precedente judicial como causa de pedir da revisão.

Porém, por existirem outras situações em que foram cometidos erros que dificilmente acontecerão em outros casos, originando precedentes judiciais diretamente transponíveis, entendemos ser mais abrangentes na enunciação dos fundamentos que possibilitariam a revisão administrativa. Daí a nossa sugestão no sentido de se abrangerem também questões de facto, quando a “verdade material” possa ser provada, apenas, por documentos<sup>46</sup>.

## 6.5. Prazo

Reassumindo termos tido presente essencialmente os casos em que a causa de pedir da revisão administrativa é a existência de precedentes judiciais transponíveis, somos forçados a concluir que o prazo máximo que a lei fixa (quatro anos, contados a partir da liquidação) se nos

<sup>44</sup> Não podemos esquecer que o prazo para a reclamação graciosa (necessária), nos casos de autoliquidação é já, excepcionalmente alongado – cfr. artigos 131.º e 132.º do CPPT.

<sup>45</sup> A qualificação é a operação que consiste na subsumibilidade de um *quid* (objeto da qualificação) num conceito utilizado por uma norma (fonte de qualificação). É um problema de *aplicação da norma* e, portanto, a nosso ver, uma questão de direito. Entendemos necessária a clarificação normativa que propomos por quanto - ao que pensamos poder concluir – o STA, em sede de admissão de recursos de uniformização de jurisprudência, não tem extraído as consequências que a configuração da qualificação como uma questão de direito parece implicar.

<sup>46</sup> P. ex., situações de ilegalidade relativas à taxa aplicável à retenção na fonte, nomeadamente no caso de rendimentos obtidos por não residentes, em que é relativamente vulgar o substituto não aplicar a taxa (reduzida) resultante da CDT e o substituído (ou o próprio substituto) só mais tarde se aperceber da situação e pretender a revisão dessa liquidação.

afigura escasso para permitir que a questão-tipo seja objeto de apreciação judicial, ou seja, para que se fórmem precedentes judiciais.

Estando em causa os tribunais estaduais, dificilmente acontecerá que uma questão seja decidida em última instância no prazo de quatro anos após a liquidação que motivou o pedido de pronúncia arbitral. Bastará pensar no tempo necessário à tomada de decisão dos TAF's, mais o tempo médio de decisão do STA (ou outros tribunais superiores). Isto sem ter em conta o facto de, estando em causa uma autoliquidação, a possibilidade de intervenção do tribunal estar condicionada pela prévia dedução de reclamação graciosa necessária. Mais, para existir um acórdão uniformizador, emanado do STA, será necessário existirem pelo menos duas decisões contraditórias, proferidas em última instância, a que acrescerá o tempo para ser proferido um tal acórdão.

Ou, sendo esta a alternativa, temos de considerar ser, por regra, ainda maior o tempo necessário para se formar jurisprudência consolidada dos tribunais estaduais.

É certo que o recurso aos tribunais arbitrais constitui um meio que possibilita a resolução muito mais rápida de litígios relativos a liquidações, incluindo aquelas em que, antes, foi pedida e indeferida a sua revisão oficiosa. Mas, mesmo havendo jurisprudência arbitral numerosa e reiterada, o certo é que, diferentemente do que acontece relativamente aos tribunais superiores, a administração fiscal não se encontra legalmente vinculada a tais entendimentos, ou seja, não tem obrigação legal de decidir os pedidos de revisão no sentido preconizado pela jurisprudência arbitral. Nem nos parece que, ao menos em regra, lhe reconheça grande valor persuasivo quando contraria as suas posições.

Isto sem ignorar que será no seio dos tribunais arbitrais que, com maior probabilidade, se suscitarão divergências jurisprudenciais<sup>47</sup>, que, existindo, permitirão, em prazo muito menor do que acontece relativamente às decisões dos tribunais estaduais, a intervenção do STA através da prolação de acórdão uniformizador.

Algo de semelhante se diga relativamente ao tempo necessário para a prolação de acórdãos por parte do TJUE quando versando diretamente sobre normas nacionais, ou seja, em resultado de pedidos de

---

<sup>47</sup> Veja-se MORAIS, Rui Duarte, «Recursos uniformizadores das decisões arbitrais (CAAD)», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 11 (2016), 25 ss.

reenvio prejudicial efetuados por tribunais nacionais (incluindo os arbitrais)<sup>48</sup>.

Daí que pensemos ser de estudar a hipótese de alargamento do prazo (sempre contado da liquidação<sup>49</sup>), em que seria possível a revisão administrativa dos atos tributários<sup>50</sup>.

Haverá, certamente, outros afinamentos legislativos necessários<sup>51</sup>, mas, como deixámos desde logo enunciado, este texto não tem, nem poderia ter, por objetivo apresentar um anteprojeto legislativo, mas tão só contribuir para uma discussão pública, que se deseja que venha a ser ampla, deste tema. O que se perspetiva para breve porquanto, ao que fomos informados em evento público, é intenção deste governo apresentar propostas de alteração legislativas relativas a várias matérias do direito procedural e processual tributário, entre as quais a revisão oficiosa.

<sup>48</sup> Só nestes casos – e não nos em que a decisão do TJUE se reporta a outros ordenamentos jurídicos nacionais, mas deve ser aplicada pelos nossos tribunais por estarem em causa normas harmonizadas ou por simples identidade de razão - o nosso legislador pode dar resposta, nomeadamente para efeitos da fixação do prazo em que é possível a revisão dos atos tributários, à questão do “tempo de decisão dos tribunais”.

<sup>49</sup> Está em causa a revisão de uma liquidação.

<sup>50</sup> O que nos suscita uma nova questão: a atual revisão oficiosa a favor do particular é possível num prazo (que poderá ir até quatro anos) contado a partir do momento da liquidação; a revisão a favor da administração só será possível dentro do prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, de certo modo confunde-se com a possibilidade de serem efetuadas liquidações adicionais (cfr. SOUSA, Jorge de *cit.*, pág.706).

Em nome da “igualdade de armas”, não nos repugnaria a possibilidade de, em casos excepcionais, a revisão a favor da administração passar a ser possível em prazo mais alargado. Seria, p. ex., o caso da revisão de liquidações originadas por procedimentos inspetivos (notificadas, necessariamente, antes de ocorrer a caducidade de tal direito) que, posteriormente (dentro de outro prazo, este contado desde a notificação desse ato tributário) se viesse a constatar enfermarem de erro de direito do qual resultou prejuízo para o interesse fazendário.

<sup>51</sup> Por ex., saber se se justificaria, no quadro das alterações ora propostas, a manutenção do disposto no n.º 6 do art. 78.º da LGT (revisão oficiosa em caso de duplicação de coleta); deixar expresso na lei o entendimento jurisprudencial, pacífico, que a apresentação de um pedido de revisão oficiosa equivale à apresentação de reclamação graciosa necessária.