

PAULO MARQUES

*Jurista*

*Inspector Tributário*

A REVISÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO:  
Do *mea culpa* à reposição da legalidade

*Prefácio:*

Prof. Doutora Paula Rosado Pereira





## PREFÁCIO

A obra que ora se apresenta – *A Revisão do Ato Tributário: Do Mea Culpa à Reposição da Legalidade* – corresponde à dissertação elaborada pelo autor, Paulo Nuno Jorge Marques, com vista à obtenção do grau de Mestre, no âmbito do Mestrado em Direito da Economia da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

A excepcional qualidade da tese denota não apenas o rigor e seriedade do trabalho desenvolvido na sua preparação, mas também a sólida experiência do autor em matérias relacionadas com o procedimento e o processo tributário.

Com efeito, o Mestre Paulo Nuno Jorge Marques, para além de prestar funções na Autoridade Tributária e Aduaneira, na área jurídica da justiça tributária, tem uma relevante obra já publicada, em áreas que vão desde o procedimento de inspeção tributária até ao crime de abuso de confiança fiscal.

A obra agora dada à estampa, sobre a revisão do ato tributário, procede a uma reflexão exaustiva e lúcida sobre o tema, abrangendo as suas diversas vertentes, num texto onde o rigor científico se alia ao grande interesse prático.

A revisão do ato tributário tem um papel *suis generis* no campo das garantias dos contribuintes, ao beneficiar de prazos mais alargados do que os previstos para a reclamação graciosa ou para a impugnação judicial. Torna-se, assim, especialmente relevante quando esses outros prazos já decorreram, representando, quantas vezes, a última esperança do contribuinte.

Trata-se, contudo, de um instituto rodeado de incertezas, espelhadas quer pela doutrina quer pela jurisprudência que sobre ele se debruçaram. Este aspeto torna especialmente oportuna a reflexão levada a cabo sobre o tema, na presente obra.

O autor começa por problematizar a posição do fisco perante a revisão do ato, questionando se estamos perante uma faculdade ou um dever. Toma posição, caracterizando o instituto como um poder-dever da autoridade tributária e ligando-o à exigência de reposição da legalidade.

Após uma análise minuciosa do objeto do procedimento de revisão, o autor dedica-se a alguns aspetos específicos, relacionados com o regime legal aplicável, como a audição prévia ou os juros indemnizatórios. Mais adiante, no seu percurso, enquadra a revisão do ato tributário no universo das garantias impugnatórias administrativas e contenciosas, e aborda a questão da admissibilidade ou não da revisão do ato tributário como condição suspensiva do processo de execução fiscal.

Em suma, estamos perante um trabalho que, para além de traçar com minúcia o “estado da arte” da revisão do ato tributário, contribui decisivamente para a abertura de novos horizontes para a sua abordagem científica e aplicação prática.

Lisboa, 2 de abril de 2015

PAULA ROSADO PEREIRA

## ÍNDICE

PREFÁCIO: Prof. Doutora Paula Rosado Pereira .....	7
PRINCIPAIS ABREVIATURAS.....	9
RESUMO.....	11
APRESENTAÇÃO.....	15
I. ENQUADRAMENTO.....	19
1. A revisão do acto: uma <i>faculdade</i> ou um <i>dever</i> ? .....	19
2. A presunção da legalidade do acto .....	30
3. A importância prática do instituto .....	34
II. SINOPSE HISTÓRICA LEGISLATIVA.....	37
1. No Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI) .....	37
2. No Código de Processo Tributário (CPT) .....	39
3. Na Lei Geral Tributária (LGT) .....	43
III. FIGURAS AFINS.....	47
1. A interconexão e a distinção entre o direito Tributário e o direito administrativo.....	47
2. A revogação do acto.....	53
3. A ratificação, a reforma, a conversão e a rectificação .....	62
4. O procedimento de correcção de erros.....	64

IV. O PODER-DEVER DE APLICAÇÃO DA LEI PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	69
1. O <i>mea culpa</i> do fisco: <i>errando corrigitur error</i> .....	69
2. A reposição da legalidade .....	71
2.1. Considerações gerais .....	71
2.2. O dever de decidir da administração tributária no procedimento de revisão .....	81
2.3. O dever de pronúncia e de decisão .....	81
2.4. O incumprimento do prazo de decisão: o acto tácito negativo .....	82
3. Os princípios estruturantes do <i>poder-dever</i> de aplicação da lei do fisco .....	93
3.1. O princípio do interesse público .....	93
3.2. O princípio da legalidade .....	101
3.3. O princípio da justiça .....	110
3.4. O princípio da imparcialidade .....	116
V. O OBJECTO DO PROCEDIMENTO DE REVISÃO ...	121
1. O acto administrativo tributário .....	121
1.1. Conceito tradicional .....	121
I. Um acto <i>jurídico</i> ; .....	124
II. Um acto <i>unilateral</i> ; .....	125
III. Um acto praticado no exercício do <i>poder</i> administrativo; .....	127
IV. Um acto de um <i>órgão</i> administrativo; .....	131
V. Um acto com conteúdo <i>decisório</i> ; .....	138
VI. Um acto que versa sobre uma situação <i>individual e concreta</i> .....	139
1.2. Um conceito <i>amplo</i> de acto tributário? .....	140
1.3. A “ <i>crise</i> ” do acto tributário .....	144
2. A <i>definitividade</i> dos actos .....	149
2.1. Conceito .....	149
2.2. Os vocábulos « <i>revisão</i> » e « <i>impugnação</i> » .....	150
2.3. A <i>revisibilidade</i> do acto tributário .....	152
3. A autoliquidação .....	155

3.1. Enquadramento .....	155
3.2. Análise à luz da epígrafe do artigo 78.º, da LGT .....	158
3.3. A presunção legal de imputabilidade aos serviços .....	161
3.3.1. Comparação de regimes: CPT e LGT .....	161
3.3.2. A presunção da verdade declarativa .....	163
3.3.3. O ónus probatório .....	167
3.3.4. Uma distorção do princípio da igualdade? .....	168
3.3.5. Uma distorção da unidade e coerência do sistema jurídico? .....	172
3.3.6. Erro não imputável ao contribuinte? .....	173
3.3.7. A nossa posição .....	177
 VI. ALGUNS ASPECTOS DO REGIME LEGAL .....	 183
1. A audição prévia .....	183
1.1. Antes e depois da LGT .....	183
1.2. O princípio do contraditório <i>vs.</i> princípio do inquisitório .....	186
1.3. Um direito fundamental ou um direito subjectivo legal procedimental? .....	190
1.4. O aproveitamento dos actos administrativos (tributários) ...	193
1.5. A dispensa de audição prévia .....	196
1.6. Tramitação .....	199
2. A competência .....	202
2.1. A competência para a decisão: reclamação graciosa <i>vs.</i> revisão do acto tributário .....	202
2.2. A competência para a decisão na revisão excepcional ou extraordinária .....	208
2.3. Apreciação crítica do regime legal .....	210
3. Revisão <i>oficiosa</i> ? .....	219
4. O «erro imputável aos serviços» .....	232
5. Juros indemnizatórios .....	236
5.1. Enquadramento constitucional .....	236
5.2. A responsabilidade civil da administração tributária ....	239
5.2.1. A responsabilidade civil extracontratual .....	239
5.2.2. Pressupostos .....	242
5.2.3. O ónus da prova .....	243

5.2.4. A culpa do lesado .....	244
5.3. A natureza dos juros indemnizatórios .....	245
5.4. O erro imputável aos serviços enquanto requisito dos juros indemnizatórios .....	249
5.4.1. Enquadramento .....	249
5.4.2. As orientações genéricas da administração tributária .....	250
5.4.3. O erro sobre os <i>pressupostos de facto</i> ou de direito ..	252
5.4.4. O <i>reconhecimento</i> do erro imputável aos serviços....	256
5.5. O <i>atraso na revisão do acto tributário</i> por iniciativa do contribuinte e o direito a juros indemnizatórios ....	259
5.6. Taxas .....	262
VII. A REVISÃO <i>EXTRAORDINÁRIA</i> DA <i>MATÉRIA TRIBUTÁVEL</i> E DA <i>DUPLICAÇÃO DA COLECTA</i> ...	265
1. Antes da vigência da LGT .....	265
2. Regime actual.....	267
3. O conceito de « <i>matéria tributável</i> » .....	272
4. Juízo de mérito e não apenas de legalidade .....	276
5. Inexistência de conduta negligente do próprio contribuinte ....	277
VIII. CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO.....	279
1. Os prazos legais de revisão do acto e a caducidade do direito à liquidação.....	279
1.1. Enquadramento .....	279
1.2. A caducidade do direito de liquidação como uma exigência de segurança jurídica .....	281
1.3. A distinção entre os institutos da caducidade e da prescrição.....	285
1.4. A importância da <i>notificação</i> da liquidação para efeitos de caducidade.....	287
2. A liquidação adicional .....	291
2.1. A conceptualização.....	291
2.2. Um prazo especial de caducidade? .....	295
2.3. A nossa posição .....	301
3. A liquidação <i>correctiva</i> .....	303



IX. A REVISÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO NO CONTEXTO DAS GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS ADMINISTRATIVAS E CONTENCIOSAS .....	307
1. A distinção entre a reclamação graciosa e a revisão do acto tributário .....	307
1.1. Iniciativa .....	307
1.2. Fundamentos .....	308
1.3. Órgão decisor .....	311
1.4. Prazos .....	311
2. Impugnação judicial <i>versus</i> acção administrativa especial .....	319
3. As situações de <i>obligatoriedade</i> de prévia reclamação graciosa ...	325
3.1. A impugnação em caso de autoliquidação .....	326
3.2. A impugnação em caso de <i>substituição</i> tributária .....	327
3.3. A impugnação em caso de <i>pagamento por conta</i> .....	330
3.4. A nossa posição sobre a revisão do acto tributário e a <i>obligatoriedade</i> de reclamação prévia no caso de erro na autoliquidação .....	335
3.4.1. Prazo de revisão .....	335
3.4.2. Ónus legal de revisão .....	337
X. A REVISÃO DO ACTO TRIBUTÁRIO E A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL .....	343
1. A suspensão do processo de execução fiscal .....	343
2. A indisponibilidade do crédito tributário .....	344
3. A proibição da administração conceder moratória .....	345
4. Os requisitos da suspensão da execução fiscal .....	346
5. A (in)admissibilidade da revisão do acto tributário como causa suspensiva do processo de execução fiscal .....	351
CONCLUSÕES .....	359
BIBLIOGRAFIA .....	371

