



José Casalta Nabais

*A centralidade do facto tributário e a sua limitada consideração na
jurisprudência*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-04](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-04)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

A CENTRALIDADE DO FACTO TRIBUTÁRIO E A SUA LIMITADA CONSIDERAÇÃO NA JURISPRUDÊNCIA

THE CENTRALITY OF THE TAX FACT AND ITS LIMITED CONSIDERATION IN THE JUDICIAL DECISIONS

José CASALTA NABAIS*

RESUMO: Neste artigo procura-se demonstrar a importância fundamental da centralidade do facto tributário nas relações do direito fiscal. Assim, após localizar o facto tributário na constituição e desenvolvimento dessas relações, o autor salienta a importância da distinção entre o facto tributário da responsabilidade do contribuinte, que gera o imposto e tem por suporte o direito constitucional, e o acto tributário da responsabilidade da administração, que administra o imposto e tem por suporte o direito administrativo. Com base nessa centralidade, aborda a sua consideração limitada pela jurisprudência em duas situações: na consideração de impostos retroactivos pelo Tribunal Constitucional e na admissão de actos tributários nulos pelo Supremo Tribunal Administrativo.

PALAVRAS-CHAVE: Facto tributário; acto tributário; contribuinte; administração tributária; impostos retroactivos; actos tributários nulos.

ABSTRACT: The main purpose of this text is to demonstrate the fundamental importance and the centrality and the influence of the taxable event in the tax law relations. After establishing that the taxable event is placed on the center of these relations from the beginning, the author states that it shapes the structure of those relations and influences, on a consistent and decisive way, their development. In order to achieve the real importance of this concept it is mandatory to distinguish between the tax event and the tax act. The tax event occurs by the action or inaction of the taxpayer's generating the statutory incidence. His legitimacy lays directly on the constitutional law. On the other hand, the tax act is generated by the administration, according to the administrative law commands. Based on the centrality of the taxable event, the author stresses the limited contemplation by the judicial decisions of that unique position in two situations: the consideration of retroactive taxes by the Portuguese Constitutional Court and the admission of nullity of tax acts by the Portuguese Supreme Administrative Court.

KEYWORDS: Tax event; tax act; taxpayer; tax administration; retroactive taxes; nullity of tax acts.

Introdução

Como é sabido, a autonomia dogmática do direito fiscal tem por base a existência de um direito fiscal substancial, que tem o seu inequívoco suporte no

facto tributário, facto gerador do imposto ou pressuposto de facto do imposto¹. Neste assenta a constituição de todas as relações jurídicas tributárias – a principal ou relação de imposto e as diversas e complexas relações acessórias ou instrumentais dessa relação principal. Impõe-se, por isso, dar conta da centralidade que o *facto tributário* assume no direito fiscal, analisando o sentido e alcance que este tem face ao sentido e alcance, designadamente, do *acto tributário*.

Uma distinção essencial, uma vez que, enquanto o facto tributário tem a ver com a constituição da relação de imposto protagonizada pelos contribuintes, o acto tributário reporta-se à administração ou gestão dessa mesma relação jurídica tradicionalmente da competência da Administração Tributária. O que não surpreende uma vez que, enquanto o facto tributário releva essencialmente do direito constitucional, o acto tributário tem por suporte basicamente o direito administrativo.

Mas para reflectir sobre a referida centralidade, comecemos por dedicar algumas palavras ao lugar do facto tributário na dinâmica ou momentos da vida do imposto e, bem assim, à importância da sua distinção face ao acto tributário, tendo em devida conta os parâmetros ou paradigmas de validade jurídica dos mesmos, para, depois, darmos conta de como a jurisprudência constitucional, no respeitante aos impostos retroactivos, de um lado, e a jurisprudência dos tribunais tributários, no referente aos actos tributários afectados por invalidades graves, mormente por invalidades que conduzem à sua nulidade, de outro lado, não têm tido a centralidade do facto tributário na consideração que se impõe.

1. O lugar do facto tributário no direito dos impostos

Para localizar o facto tributário nas relações tributárias, nada melhor do que começar por identificar os diversos actores tributários e assinalar o papel que cabe a cada um. Pois bem, alinhando os actores pela ordem temporal em

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

¹ V., a este respeito, Fernando Sainz de Bujanda, «Concepto del hecho imponible», e «Naturaleza del hecho imponible», em *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966, p. 259 e ss. e 567 e ss., respectivamente; Dino Jarach, *Il Fatto Imponibile: Teoria Generale di Diritto Tributario Sostanziale*, CEDAM, Padova, 1981; Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 6.ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2018; Ricardo Lobo Torres, «O princípio da tipicidade no direito tributário», *Revista de Direito Administrativo*, n.º 235, Janeiro – Março de 2004, p. 193 e ss.; e Klaus Tipke, «Von formalen zur materialen Tatbestandslehre», *Steuer und Wirtschaft*, Jahr 70, n.º 2 (1993), p. 105 e ss.

que, por via de regra, entram em cena, intervindo na dinâmica ou momentos da vida dos impostos, temos, por via de regra, a seguinte ordenação: o legislador fiscal, os contribuintes, a administração tributária e, eventualmente, os tribunais. Uma intervenção que, é bom que se diga e sublinhe, é cumulativa, pelo que a falta de actuação um deles deixa sem base a actuação dos seguintes. Daí que quando se conclua pela não verificação ou inexistência do facto tributário ou facto gerador do imposto, fique sem qualquer suporte a prática de qualquer uma das múltiplas actuações em que se desdobra o correspondente acto tributário, a menos que se possa presumir a verificação ou existência daquele, o que, pela própria natureza das coisas, não poderá deixar de ser algo muito excepcional.

Assim e em primeiro lugar, cabe actuar ao *legislador*, um legislador aliás qualificado por força das exigências do princípio da legalidade fiscal, criando, estabelecendo ou instituindo o imposto, emitindo uma lei ou decreto-lei depois da correspondente autorização legislativa, nos termos da alínea *i*) do n.º 1 do artigo 165.º e do n.º 2 do artigo 103.º da Constituição². A seguir, é a vez da actuação dos destinatários das leis que definem a incidência fiscal, os quais, na qualidade de *contribuintes* praticam os correspondentes factos tributários, factos geradores ou pressupostos de facto do imposto, que não podem deixar de se reconduzir a expressões ou manifestações da capacidade contributiva revelada na obtenção de um rendimento, pela titularidade ou aquisição de bens de natureza patrimonial, e pela aquisição onerosa de bens e serviços. Em terceiro lugar, e em princípio por fim, intervém a *administração tributária* a quem cabe a responsabilidade pelo lançamento, liquidação e cobrança dos impostos, ou seja, a administração ou gestão dos impostos, que é concretizada e unificada na prática do correspondente acto tributário³. A que pode

² Um princípio constitucional que, mesmo que se não alinhe com a ideia de uma tipicidade fechada, como defende Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, p. 263 e ss., e *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974, p. 109 e ss., mas com uma tipicidade mais aberta, como defendemos nós, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 373 e ss., Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Almedina, Coimbra, 2007, esp. p 367 e ss., e Fábio Pallaretti Calcini, *Princípio da Legalidade. Reserva de Lei e Densidade Normativa*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016.

³ Que, como vimos dizendo desde há muito tempo, está presentemente entregue aos particulares, sobretudo às empresas, no quadro do sistema de “administração ou gestão

eventualmente seguir-se, em caso de litígio ou conflito, a intervenção dos tribunais, em princípio dos tribunais tributários, cuja actuação se materializa na resolução desses litígios através da prolação das correspondentes sentenças ou acórdãos.

Embora a ordem normal, cronológica e até lógica de actuação dos actores tributários, seja esta, não há dúvidas de que central e decisivo é a actuação dos contribuintes ao praticarem o facto tributário ou facto gerador dos impostos. O que materializa a relação de mais elevado nível – a relação de *direito constitucional fiscal* - que inicia a relação de imposto *lato sensu*, em que, de um lado, temos o *poder tributário* do Estado ou de outras entidades que constitucionalmente disponham deste poder, exercido no quadro do particularmente exigente *princípio da legalidade fiscal*, e, de outro lado, o *dever fundamental de pagar impostos* moldado constitucionalmente na nossa Constituição a partir de um direito fundamental a não pagar impostos, pois nos termos do n.º 3 do seu artigo 103.º, “[n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

O que revela bem a centralidade que a Constituição confere aos contribuintes, enunciando o dever fundamental de pagar impostos pela via negativa, uma vez que este dever fundamental se encontra formulado a partir do direito de não pagar impostos a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, que não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei⁴. Um entendimento das coisas que

privada” da generalidade dos impostos – v. o nosso *Direito Fiscal*, 11.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019, p. 343 e ss.

⁴ V., a este respeito, os nossos estudos «Do lugar dos deveres fundamentais na Constituição», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 138, 2018/9, 358 e s., e «Um direito fundamental a não pagar impostos?», *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, Almedina, São Paulo, 2021, p. 233 e ss. V., também, Anna Maria Poggi, *I Diritti delle Persone: lo Stato Sociale come Repubblica dei Diritti e dei Doveri*, Mandadori Education, Milano, 2014, esp. 57 e ss.; e Marçal Justen Filho, «Sistema constitucional tributário. Uma aproximação ideológica», *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n.º 30, 1998, p. 215 e ss.; Sérgio André Rocha, «O dever fundamental de pagar impostos. Direito fundamental a uma tributação justa», e Marciano Seabra de Godoi, «O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um *dever fundamental*?», em Marciano Seabra de Godoi & Sergio André Rocha (Orgs.), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*, Editora D’Plácido, Belo Horizonte, 2017, respectivamente, p. 15 e ss. e p. 185 e ss.; bem como o nosso escrito «Algumas questões a respeito da repercussão no Brasil do livro *O Dever Fundamental*

arranca verdadeiramente do que podemos considerar o ADN da nossa Constituição, que tem na dignidade da pessoa humana, como ser livre e responsável, o referencial imprescindível de todas as matérias constitucionais e da própria distribuição e ordenação destas pelo texto constitucional.

Pois, como vimos sublinhando em diversos locais, olhando para as grandes áreas ou domínios temáticos da Constituição, encontramos nesta quatro constituições (parciais) ou subconstituições ordenadas inequivocamente a partir do lugar constitucional que deve ser reservado à pessoa humana, a saber: a constituição do indivíduo, ou melhor da pessoa⁵, a constituição da sociedade ou constituição económica⁶, a constituição do Estado ou constituição política⁷ e, ainda, a constituição da constituição⁸. Uma ordenação constitucional que encontramos de resto, em termos muito rigorosos, na Constituição Portuguesa de 1976, no que revela a elevada qualidade técnica atingida na sua elaboração, como tem sido amplamente reconhecido⁹.

Todo um conjunto de ideias que, como é fácil intuir, tem inúmeras concretizações na lei, ou seja, nos regimes legais – sejam estes gerais ou especiais - dos impostos, entre as quais podemos referir duas das mais

de Pagar Impostos», Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, vol. XCIV, Tomo I, 2018, 651 e ss. (p. 659 e s.).

⁵ Matérias relativamente às quais, integrando tradicionalmente as declarações de direitos e liberdades, se discutia se integravam a constituição, ou se, pelo contrário, estavam fora da constituição, fosse acima, ao lado ou abaixo desta. O que continua a acontecer na Constituição Francesa (da V República – 1957) que, quantos aos direitos fundamentais, remete para a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, integrando esta, todavia, de acordo com a jurisprudência, desde há muito, firme e consolidada do Conselho Constitucional, a constituição em sentido amplo ou bloco constitucional.

⁶ Que passou a integrar formalmente as constituições quando passou de uma constituição económica negativa, como a do Estado liberal do século XIX, para uma constituição económica positiva, de que foi pioneira a Constituição de Weimar, de 1919.

⁷ Que é a constituição por antonomásia, que esteve na origem da exigência de uma constituição escrita e aquela em que se pensava, e, a seu modo, ainda pensa, sempre que se utilizava a expressão constituição.

⁸ Que é a constituição que, por via de regra, abrange dois tipos de matérias. Pois a garantia da constituição comporta a garantia de cumprimento da constituição por parte dos órgãos operacionais do Estado, constituída pelo controlo ou fiscalização da constitucionalidade das leis, que é hoje generalizadamente um controlo jurisdicional, e a garantia de manutenção da identidade da constituição, adaptando-a à evolução da realidade constitucional de modo a que, não se converta em uma constituição puramente nominal ou se exponha a rupturas constitucionais.

⁹ Uma ideia perfilhada, de resto, pelo próprio Professor Marcello Caetano, que na última edição das Constituições Portuguesas, em que já teve em conta a Constituição de 1976, considera dever-se essa qualidade técnico-jurídica ao facto de nela terem tido intervenção “juristas treinados na elaboração das leis do regime anterior e doutrinados pelo ensino do Direito Constitucional professado nas Universidades, particularmente na faculdade de Direito de Lisboa” - v. Marcello Caetano, *Constituições Portuguesas*, 4.ª ed., Editorial Verbo, 1978, p. 141.

paradigmáticas constantes da Lei Geral Tributária (LGT). Trata-se das normas constantes dos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 36.º da LGT ao disporem, respectivamente, que a relação jurídica tributária se constitui com o facto tributário e os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes. Pelo que a obrigação tributária (principal) se constitui com a verificação do correspondente facto tributário, independentemente da vontade das partes, seja a vontade dos contribuintes, seja a suportada na competência da administração tributária.

Por conseguinte, é ao respectivos contribuintes que hão-de reportar-se todas as múltiplas vertentes em que se analisa o facto tributário ou facto gerador do imposto, como são as vertentes ou dimensões subjectiva e objectiva (em que temos, ainda, os elementos quantitativos, materiais, espaciais e temporais). E isto tanto na sua configuração abstracta de norma legal definidora da *incidência tributária* como na sua vertente concreta do *facto gerador* do imposto. Pelo que uma relação tributária, mais precisamente a relação tributária principal ou relação de imposto (que é a base de todas as demais relações tributárias, acessórias ou instrumentais), não pode nascer sem a prática do correspondente facto gerador do imposto pelo respectivo contribuinte. Daí que uma relação tributária, que se constitua sem se ter verificado o correspondente facto tributário ou suportada num facto tributário inexistente acabe por nascer totalmente à revelia dos contribuintes.

Mais, porque a obrigação de imposto se constitui do encontro da norma legal, que contém a hipótese de incidência tributária, com a verificação do correspondente facto tributário, que concretiza essa hipótese, na medida em que não se verifique o facto tributário, acaba por haver também ausência de lei, já que a falsa subsunção que a administração tributária venha a fazer, não tem suporte legal. Pelo que estamos perante uma relação tributária que acaba por nascer inteiramente não só à revelia do contribuinte como também à revelia do próprio legislador fiscal.

Isto não significa que não possam verificar-se, de todo, situações em que não ocorreu o correspondente facto tributário e até que tais situações acabem por manter-se validamente na ordem jurídica, embora constituam situações de natureza muito excepcional. O que isso não pode significar é que tais situações se mantenham ancoradas ou suportadas especificamente na

ordem jurídica tributária, mas sim em princípios ou normas que, integrando a ordem jurídica geral, se encontram ao serviço de valores estruturantes desta, como são os que contendem com os valores da certeza e segurança jurídicas que implicam a manutenção de relações jurídicas afectadas de invalidades, reportem-se estas às próprias relações jurídicas ou aos parâmetros normativos em que juridicamente estas se suportam. Mas aí trata-se da intervenção dos bem conhecidos institutos jurídicos ligados às inevitáveis repercussões do tempo nas relações jurídicas, como são inequivocamente a prescrição e a caducidade que, embora tenham a sua disciplina jurídica geral contida no Código Civil (artigos 296.º a 333.º), comportam uma disciplina com evidentes especificidades como são as que encontramos na LGT (artigos 45.º a 49.º).

2. O facto tributário e o acto tributário

Tendo em conta quanto vimos de dizer, impõe-se sublinhar quão importante se afigura a distinção e a separação clara entre o facto tributário e o acto tributário. Naturalmente que estamos aqui a referir-nos ao acto tributário em sentido estrito, ou seja, ao acto de liquidação de impostos, não sendo para aqui chamados os actos em matéria tributária. Muito embora seja de assinalar que o que vamos dizer relativamente ao acto tributário, tenha uma base bem mais ampla, porquanto vale tendencialmente para toda a organização e a actuação da administração tributária, em que as soluções do direito fiscal, quando não são as do direito administrativo geral, pouco diferem ou divergem das deste ramo do direito público. O que não tem nada de semelhante com o que ocorre com o facto tributário, cuja disciplina constitucional o afasta radicalmente das soluções protagonizadas pelo direito administrativo. Senão vejamos o significado da distinção e o inequívoco assento da figura do acto tributário no direito administrativo.

2.1. O significado da distinção

Pois bem, enquanto o facto tributário faz nascer a relação tributária, constituindo-a, o acto tributário limita-se a verificar se aquele ocorreu ou não e, no caso de ter ocorrido, retirar as correspondentes consequências legais, procedendo à liquidação (em sentido amplo) do imposto, identificando o contribuinte e procedendo às diversas operações de determinação e

apuramento do *quantum* do imposto a pagar. Operações estas cujo número e complexidade ou mesmo sofisticação dependem do tipo de imposto, sendo que elas se reconduzem em abstracto à determinação da matéria colectável (ou tributável) e da taxa ou alíquota (no caso de pluralidade de taxas ou alíquotas), ao apuramento da colecta mediante a aplicação da taxa ou alíquota à matéria colectável, que virá a coincidir com o imposto a pagar, quando não haja lugar a quaisquer operações junto da colecta como as bem conhecidas e importantes deduções à colecta em sede do IRS e do IRC, caso em que a liquidação não pode deixar de abarcar também estas deduções¹⁰.

Daí que o facto tributário tenha, como vimos, *natureza constitutiva* da relação de imposto e o acto tributário disponha de *natureza verificativa*, ainda que esta configure uma natureza verificativa constitutiva, porquanto, uma vez praticado o acto tributário, os seus efeitos retrotraem ao momento da verificação daquele¹¹. Por isso não admira que tenha sido em torno do facto tributário que se tenha constituído o direito fiscal, enquanto direito substancial que tem na actuação dos contribuintes a base de todo o edifício que suporta a sua autonomia dogmática¹². Assim a actuação dos contribuintes é absolutamente determinante face à dos demais actores tributários, sendo juridicamente chocante que possa haver impostos em que se prescinde dos contribuintes, resultando os mesmos de uma espécie de conluio entre o legislador fiscal e a administração tributária a que, eventualmente, se soma uma inadequada tutela jurisdicional dos tribunais, no que acabamos por ter “dois em um” ou, até mesmo, “três em um”.

Importante nesta sede é o paradigma ou parâmetro de validade do facto tributário e do acto tributário, pois, como já referimos, são bem diversos em um

¹⁰ Operações limitadas e relativamente simples em impostos como o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), o Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT) e o Imposto de Selo (IS), e bastante diversificadas e complexas em impostos como o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

¹¹ Sobre a natureza das verificações constitutivas ou actos declarativos com efeitos constitutivos, v., por todos, Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972, p. 421 e ss.; e Mário Aroso de Almeida, *Teoria Geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 4.^a ed., Almedina, Coimbra, 2017, p. 203 e ss. V. também o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 316, bem como Begoña Sesma Sánchez, *La Nulidad de las Liquidaciones Tributárias*, Aranzadi, Pamplona, 2017, p. 34 e ss.

¹² V., neste preciso sentido, a obra já citada de Dino Jarach, *Il Fatto Imponibile: Teoria Generale di Diritto Tributário Sostanziale*.

e outro. Com efeito, enquanto no respeitante ao facto tributário – uma actuação do contribuinte especialmente recorta na lei fiscal - estamos perante algo que releva do *direito constitucional* (fiscal), sendo objecto de uma disciplina legal particularmente rigorosa por exigência constitucional, no que concerne ao acto tributário – um acto administrativo de identificação de um concreto contribuinte e de determinação do concreto montante de um imposto – deparamo-nos com algo que releva do *direito administrativo* (fiscal)¹³.

Na verdade, diversamente do que ocorre com o facto tributário, cuja disciplina tem um muito claro e específico encaixe constitucional, ancorada na “constituição fiscal”, em que dominam os princípios constitucionais, tais como os princípios da legalidade fiscal, da igualdade fiscal suportada na capacidade contributiva e a proibição de impostos retroactivos, no acto tributário temos uma disciplina jurídica que tem o seu suporte no direito administrativo. Daí que, porque contém a disciplina jurídica da organização e actuação da administração tributária, centrada em torno do acto tributário, o direito administrativo fiscal constitua o *direito operacional*, o direito fiscal que se aplica dia a dia. O que implica que dediquemos algumas palavras mais ao regime de direito administrativo do acto tributário.

2.2. O regime de direito administrativo do acto tributário

Pois bem, os actos tributários, como actos administrativos que são, têm praticamente todo o seu regime pautado pelo direito administrativo. Pelo que, quando os mesmos não sejam objecto de normas específicas contidas designadamente na LGT ou no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), pautam-se inteiramente pelas disposições do direito administrativo geral, seja o direito administrativo substantivo, seja o direito administrativo adjectivo, isto é, pelas disposições contidas no Código de Procedimento Administrativo (CPA) ou no Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA).

Assim, tanto o acto tributário em sentido estrito, que se concretiza nas operações de lançamento, liquidação e cobrança dos impostos¹⁴, como os

¹³ V., a este propósito, o que dizemos no nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 235 e ss.

¹⁴ A este respeito importa referir que tendemos a falar em liquidação em sentido amplo, que abarca todas as operações de identificação do contribuinte e de determinação do imposto a

demais actos em matéria tributária, em que ainda temos os actos administrativos relativos a questões tributárias e os actos em matéria tributária em sentido estrito, têm a sua disciplina jurídica nas normas de direito administrativo¹⁵. Na verdade, os actos tributários, seja no que concerne à específica organização administrativa – a administração tributária, isto é, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) – que têm a competência para os praticar, seja no que respeitante aos procedimentos administrativos – procedimentos tributários – que disponibilizam as vias da sua efectivação, têm por parâmetro ou paradigma normativo normas de direito administrativo.

Algo particularmente visível no respeitante à organização administrativa tributária cuja disciplina não tem praticamente especificidades de monta no direito fiscal, e, bem assim, no que concerne aos procedimentos tributários porquanto estes não passam de procedimentos administrativos especiais semelhantes aos de outros departamentos ministeriais, os quais ganham alguma especificidade no direito fiscal em virtude da relativa autonomia dogmática consolidada deste ramo do direito, em sede do direito administrativo¹⁶. Especificidade que encontramos em sede geral nas disposições da LGT e, mais especificamente, nas disposições do CPPT, disciplinando este, de um lado, o procedimento tributário e, de outro, o processo tributário. Duas codificações legais que, todavia, estão longe de cobrir toda a disciplina jurídica em causa, encontrando-se esta nas codificações gerais do direito administrativo.

O que tem inequívoco suporte na LGT e no CPPT, do lado do direito fiscal, e no CPA, no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e CPTA, do lado do direito administrativo. De facto, enquanto a LGT manda

pagar. Ou seja, as seguintes operações: lançamento – subjectivo (identificação do contribuinte) e objectivo (determinação da matéria tributável e determinação da taxa ou alíquota aplicável); liquidação em sentido estrito (aplicação da taxa ou alíquota à matéria tributável = colecta); e deduções à colecta. V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 61.

¹⁵ V., relativamente a todos estes diversos actos tributários no entendimento amplo destes, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 360 e ss.

¹⁶ V. o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 88 e ss. e 96 e ss. No mesmo sentido v., também, a obra verdadeiramente clássica, já citada, de Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*. Autor que, com base nessa posição crítica com veemência a autonomia do direito fiscal no seio do direito público, constatando no prefácio à obra de Misabel Abreu Machado Derzi, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988, terem os tributaristas brasileiros inventado raciocínios tão particulares, tão desfasados das exigências básicas do direito constitucional e administrativo, que, redundando em manipulações de economistas e contabilistas, jamais poderão aspirar a um direito tributário como uma elaboração científica.

aplicar às relações jurídico-tributárias, como legislação complementar, o CPA e demais legislação administrativa (artigo 2º, alínea c)), e à execução das sentenças dos tribunais tributários o regime da execução das sentenças dos tribunais administrativos (artigo. 102º, nº 1), o CPPT estabelece, como direito subsidiário do procedimento tributário e do processo tributário, nos termos do disposto nas alíneas b) e c) do seu artigo 2.º “as normas sobre a organização e funcionamento da administração tributária”, ou seja, as normas do CPA, do ETAF e do CPTA. A que acresce, ainda, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do seu artigo 97.º, a aplicação do CPTA ao recurso contencioso dos actos administrativos em matéria tributária que não comporte a apreciação da legalidade do acto de liquidação da autoria da administração tributária e nos conflitos de competência.

Por seu turno, no que concerne às codificações do direito administrativo, importa ter em conta que, desde logo, os n.ºs 3 e 5 do artigo 2.º do CPA, que prescrevem: “3. Os princípios gerais da actividade administrativa e as disposições do presente Código que concretizam preceitos constitucionais são aplicáveis a toda e qualquer actuação da Administração Pública, ainda que meramente técnica ou de gestão privada”, “5. As disposições do presente Código, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais”. Depois, é preciso não esquecer a integração dos tribunais tributários na jurisdição administrativa e fiscal, nos termos do ETAF, ou seja, os tribunais tributários, a 2.ª Secção (Secção do Contencioso Tributário) dos Tribunais Centrais Administrativos e a 2.ª Secção (Secção do Contencioso Tributário) do Supremo Tribunal Administrativo.

Neste quadro de aplicação do direito administrativo geral ao domínio das relações jurídico-tributárias são particularmente visíveis dois domínios - o da organização da administração tributária e dos procedimentos tributários especiais, a que aludimos, bem como o da validade / invalidade dos actos tributários, relativamente à qual, por não dispor de qualquer disciplina específica no direito tributário, se aplica a do direito administrativo geral – o CPA. Temática esta presente no segundo dos dois exemplos que vamos referir de seguida para ilustrar a insuficiente consideração pela jurisprudência da centralidade do facto tributário nas relações tributárias, a saber: o relativo à

proibição constitucional de impostos retroactivos, que consta do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, desde a Revisão Constitucional de 1997¹⁷; e o dos actos tributários baseados em factos tributários inexistentes que a jurisprudência dos tribunais tributários, com destaque para o Supremo Tribunal Administrativo (STA), insiste em considerar actos meramente anuláveis, desrespeitando, assim, a garantia a uma tutela jurisdicional efectiva contra os actos administrativos ilegais, constante dos n.ºs 4 e 5 do artigo 168.º da Constituição.

Vejamos, então, estas duas situações em que, em nosso entender, há uma manifestamente insuficiente consideração por parte da jurisprudência da radical centralidade do facto tributário nas relações de imposto, começando pela proibição de impostos retroactivos.

3. A proibição constitucional dos impostos retroactivos e a jurisprudência constitucional

Pois bem, não obstante a inequívoca proibição constitucional dos impostos retroactivos, o Tribunal Constitucional, através da construção de um conceito de retroactividade dos impostos, que minimiza drasticamente o papel dos contribuintes, acaba por boicotar a referida proibição, ao restringi-la a impostos afectados pelo que designa por retroactividade autêntica ou de 1º grau. Um conceito enquadrado por uma distinção tripartida da retroactividade dos impostos, que reconduz esta a três graus de gravidade.

De facto, na sua jurisprudência, que tem já alguns anos, com assento sobretudo nos Acs. 128/2009, 399/2010, 523/2010, 524/2010 e 310/2012, o Tribunal Constitucional revela aparentemente um claro intuito de limitar o sentido e alcance da proibição de impostos retroactivos, pois que, com base numa particular analítica, vem procedendo a uma distinção tripartida da retroactividade dos impostos, reconduzindo esta a três situações ou a três graus de gravidade, a saber:

- a) a retroactividade autêntica ou de 1º grau, que se verifica nos casos em que o facto tributário que uma lei nova pretende regular já produziu todos os seus efeitos ao abrigo da lei antiga;

¹⁷ Pois, até então, a inconstitucionalidade dos impostos retroactivos apenas podia ter por suporte a violação do princípio da protecção da confiança legítima enquanto componente essencial do princípio do Estado de Direito democrático constante do artigo 2.º da Constituição.

- b) a retroactividade inautêntica ou de 2º grau, que tem lugar nas situações em que o facto tributário ocorreu ao abrigo da lei antiga, mas os seus efeitos, designadamente os respeitantes à liquidação e pagamento, ainda não se encontram totalmente esgotados;
- c) a retrospectividade ou retroactividade de 3º grau, que acontece nos casos em que o facto tributário que a lei nova pretende regular na sua totalidade não ocorreu completamente ao abrigo da lei antiga, continuando-se a formar durante a vigência da lei nova.

Uma visão das coisas de que discordamos, porquanto parece assentar numa ideia de verdadeira reserva mental quanto à introdução de um tal princípio na Constituição. Pois, o que releva para efeitos de estarmos perante um imposto retroactivo ou não é apenas o facto tributário ou facto gerador em todas as suas vertentes ou dimensões.

Na verdade, é o facto tributário que consubstancia o momento constitucional do imposto integrante da relação de direito constitucional entre o *poder de tributar* do Estado e o *dever fundamental* de pagar impostos dos contribuintes, e não a liquidação e cobrança do imposto, pois estas operações, enquanto momento administrativo do imposto integrante da relação de direito administrativo entre a administração tributária e os contribuintes na qualidade de administrados, relevam apenas da administração ou gestão dos impostos, que presentemente é, em geral, da incumbência dos próprios particulares, mais especificamente das empresas¹⁸.

Se a manifestação da capacidade contributiva, em que o facto tributário se suporta, que é sempre uma manifestação inequívoca do contribuinte, se encontra esgotada aquando da entrada em vigor da lei nova, a pretensão desta actuar sobre essa manifestação é retroactiva, porque inelutavelmente vai remexer no passado dos contribuintes, que estes já não têm qualquer hipótese de alterar ou levar em linha de conta. De resto, considerar a liquidação e cobrança do imposto, que são inequivocamente actos da responsabilidade da Administração Tributária, como elementos cuja consolidação se tem por imprescindível para a construção do conceito de retroactividade autêntica

¹⁸ No quadro da já referida “administração ou gestão privada” dos impostos”.

relevante para desencadear a aplicação do princípio da não retroactividade dos impostos, conduz, na prática, à quase irrelevância da alteração constitucional concretizada na consagração de um tal princípio.

Desde logo, cabe perguntar se, perante um conceito tão restrito de retroactividade própria ou autêntica, se não se está, de algum modo, a tentar repor a situação anterior à consagração constitucional da proibição de impostos retroactivos, pois parece-nos que, por essa via, se chegará tendencialmente a resultados em tudo idênticos ao que o Tribunal Constitucional alcançaria através da ponderação baseada no princípio da protecção da confiança legítima¹⁹. Na verdade, operando com um conceito tão estrito de retroactividade, tenderão a ser considerados inconstitucionais, por específica violação do princípio da não retroactividade dos impostos, apenas os impostos, sejam instantâneos ou de obrigação única, sejam duradouros ou de obrigação periódica, em que não só o facto tributário, mas também o acto tributário se tenha já exaurido.

Um resultado a que não vemos como não chegaria o Tribunal Constitucional através da ponderação baseada no princípio da protecção da confiança legítima. O que legitima a pergunta: qual o verdadeiro alcance da tão celebrada alteração da Constituição em 1997 traduzida na consagração do princípio da não retroactividade dos impostos? Na verdade, tem-se a sensação de que o que se pretendeu dar com uma mão, com a consagração do princípio constitucional, acabou sendo retirado com a outra, com a construção de um conceito de retroactividade tão restritivo que, em rigor, não tem utilidade prática relevante.

Depois, um tal conceito de retroactividade autêntica, ao integrar ou considerar a prática do próprio acto tributário, leva a que a verificação ou não

¹⁹ Uma solução que, para quem, como nós, se opôs àquela proibição constitucional, era a que devia ser. Mas, uma vez estabelecida na Constituição, então há que a respeitar e não proceder como se ela, afinal, não existisse – v. os nossos livros *Direito Fiscal*, cit., p. 148 e s., e *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 394 e ss. Sobre a solução constitucional, v., também, as interrogações de J. M. Cardoso da Costa, «O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional», *Perspectivas Constitucionais. Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, 1997, p. 397 e ss. Sobre a segurança jurídica, v. António Marcos, *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997, esp. p. 421 e ss.; Heleno Taveira Torres, *Direito Constitucional e Segurança Jurídica*, São Paulo, 2011; Umberto Ávila, *Segurança Jurídica*, São Paulo, 2011; e Maria de Fátima Ribeiro / Jonathan Barros Vita (Org.), *Segurança Jurídica. Novos Paradigmas das Relações Empresariais e Económicas*, A&C, 2014.

da retroactividade acabe, de algum modo, por ficar dependente da actuação da própria Administração Tributária na medida em que esta actue ou não, designadamente tomando ou não iniciativas que venham suportar a suspensão do prazo da caducidade, nos termos em que esta se encontra prevista no artigo 45º da Lei Geral Tributária, ampliando assim artificialmente o arco temporal em que a exigência do imposto de algum modo permaneceria temporalmente aberta. Ora, não nos parece minimamente aceitável que a construção de um conceito de retroactividade dos impostos, para efeitos de aplicação do segmento normativo constitucional em referência, não tenha por suporte um conceito constitucionalmente adequado. Designadamente um conceito que obviamente não pode fazer tábua rasa do apertado quadro constitucional de concretização pelo legislador do dever fundamental de pagar impostos, nos termos em que este dever se encontra negativamente recortado, como referimos, no nº 3 do artigo 103º da Constituição.

Efectivamente, o princípio constitucional da não retroactividade dos impostos, não pode deixar de se apresentar como um princípio iminentemente dirigido à tutela dos contribuintes, à semelhança, de resto, do que acontece com as outras duas específicas proibições constitucionais de retroactividade, em que, tanto no domínio penal (nºs 1, 3 e 4 do artigo 29.º) como no das restrições aos direitos liberdades e garantias fundamentais (nº 3 do artigo 18.º), se trata da protecção dos destinatários das normas penais e das normas restritivas de direitos fundamentais, respectivamente. É que a autonomização do princípio da não retroactividade dos impostos na Revisão Constitucional de 1997, face ao princípio da segurança jurídica na sua concretização de princípio da protecção da confiança legítima, mais não pretendeu do que retirar da específica decisão dos juízes constitucionais a ponderação em que a aplicação deste princípio se materializa, sendo assim automaticamente inconstitucionais, independentemente de qualquer ponderação dos interesses em presença, as leis que estabeleçam impostos retroactivos. Por conseguinte, a nosso ver, o conceito de retroactividade só faz sentido, e tem verdadeira utilidade, se for interpretado como reportando-se inteira e exclusivamente ao facto tributário ou facto gerador do imposto, que é justamente da responsabilidade dos contribuintes e a cuja tutela aquele conceito efectivamente se reporta.

Por quanto vimos de dizer, também a mais recente orientação do Tribunal Constitucional, consagrada no seu acórdão n.º 171/2017, segundo a qual a proibição da retroactividade fiscal estabelecida naquele n.º 3 do artigo 103.º constitui não uma regra, mas um princípio, abandonando, assim, a orientação que vinha sendo reiteradamente expressa na jurisprudência do Tribunal, não contribui para mudarmos de opinião. É que, independentemente da qualificação que atribuamos à proibição constitucional de impostos retroactivos – regra, princípio ou que lhe queiramos chamar²⁰ – trata-se de uma norma constitucional cujo sentido ou alcance não pode redundar, a pretexto da sua interpretação e aplicação, na sua esterilização prática e conseqüente limitação do teste constitucional dos impostos retroactivos à aplicação do princípio da protecção da confiança legítima, embora, num manifesto abuso de linguagem, falando de princípio da não retroactividade dos impostos²¹.

De resto, não estamos senão perante mais um passo no sentido da irrelevância total da proibição constitucional de impostos retroactivos. Pois, se até aqui o Tribunal evitava aplicar a proibição recortando um conceito de retroactividade de molde a que nunca se verificasse, agora, ainda que de retroactividade se trate, será objecto da mesma ponderação de que era objecto a retrospectividade, justamente a que o Tribunal Constitucional fazia antes de 1997, com base no princípio da protecção da confiança legítima²².

²⁰ Pois a comparação feita no acórdão entre as "virtudes" inerentes às categorias de normas-regra e de normas de princípio é um juízo que tem de ser formulado pelo próprio legislador constituinte, não se encontrando acessível ao intérprete-aplicador, principalmente atendendo ao grau de determinação e de precisão que caracterizam tanto a previsão como a estatuição do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição.

²¹ Partilhamos a crítica apresentada nos votos de vencido. Assim, «[a] fundamentação exposta no Acórdão, no plano do direito constitucional, reduz a irretoactividade fiscal, consagrada no artigo 103.º, n.º 3, da Constituição, a letra morta, sem qualquer utilidade interpretativa e applicativa, resultado equivalente a uma revogação, por via jurisprudencial, de uma regra constitucional destinada a proteger a segurança jurídica dos contribuintes contra o exercício abusivo do poder do Estado lançar impostos, como demonstrado por experiências passadas.» (v. o voto de vencido da Conselheira Maria Clara Sottomayor). De resto, convertendo a disposição constitucional em princípio, sujeitam-se todos os graus de retroactividade da lei fiscal ao método da ponderação que tem vindo a ser reservado para os casos de retroactividade inautêntica e/ou retrospectividade, negando-se o sentido útil e o valor paramétrico autónomo à norma constante do n.º 3 do artigo 103.º da Constituição, que pouco ou nada acrescentará ao âmbito de protecção decorrente daquele princípio (v. votos de vencido das Conselheiras Maria Clara Sottomayor e Joana Fernandes Costa).

²² Um entendimento do papel do Tribunal Constitucional que não passa de uma peculiar expressão da tendencial correspondência entre tribunais fortes e direitos fracos de que nos fala Mark Tushnet, *Weak Courts, Strong Rights: Judicial Review and Social Welfare Rights in Comparative Constitutional Law*, Princeton University Press, 2009.

Assim, para a nossa mais alta instância de controlo da constitucionalidade o esgotamento total do facto tributário ou facto gerador do imposto no passado, não é suficiente para nos depararmos com um imposto verdadeiramente retroactivo, ficando este, a seu modo, dependente da prática do correspondente acto tributário. O que leva a que a verificação ou não da retroactividade acabe, de algum modo, por ficar dependente da actuação da própria Administração Tributária, na medida em que esta actue ou não. Uma visão das coisas que, como já referimos, acaba por ampliar artificialmente o arco temporal em que a exigência do imposto, relativo a um facto tributário há muito totalmente esgotado, pode permanecer em aberto com grave dano para a certeza e segurança jurídicas. Dano este que a consagração autónoma da proibição constitucional dos impostos retroactivos pretendeu especificamente prevenir e evitar²³.

É certo que, como, a seu modo, demonstra José Manuel Cardoso da Costa, a jurisprudência do Tribunal Constitucional não tem sido inteiramente uniforme e comporta cambiantes que não podem deixar de ser tomados em consideração²⁴. Todavia, é igualmente verdade que o sentido que podemos detectar nessa jurisprudência vai inteiramente no sentido de um cada vez menor escrutínio jurídico-constitucional da actuação normativa do legislador fiscal, mesmo limitando este escrutínio apenas ao respeito pelo *due process of law* formal, ou seja, apenas aos limites formais do poder tributário, como é o caso do princípio da legalidade fiscal e da não retroactividade dos impostos, o princípio aqui em consideração²⁵. O que é particularmente grave no que tange à aplicação do princípio da proibição de impostos retroactivos que agravem a situação dos contribuintes.

Na verdade, nunca tivemos grandes ilusões quanto ao reduzido escrutínio judicial que seria de esperar do controlo da constitucionalidade das normas mediante a convocação do *due process of law* material, ou seja, dos limites constitucionais materiais ao poder do Estado, tanto em geral como em

²³ V. o nosso estudo «Notas a respeito das leis interpretativas e impostos retroactivos», *ob. cit.*, p. 323 e ss.

²⁴ José Manuel Cardoso da Costa, «O princípio constitucional da não retroactividade dos impostos e a jurisprudência constitucional», *Cadernos de Justiça Tributária*, 25, Junho-Setembro 2019, p. 3 e ss.

²⁵ V. sobre estes limites formais por contraposição aos limites materiais, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 474 e ss.; e Humberto Ávila, *Sistema Constitucional Tributário*, cit., p. 142 e ss.

sede do especialmente agressivo poder tributário. Todavia, esperávamos, ao menos, que esse escrutínio pudesse ser feito com um mínimo de efectividade em sede do *due process of law* formal, ou seja, em sede dos limites formais *lato sensu* ao poder estadual²⁶. De facto, se o Estado não se encontra nem se sente obrigado ao resultado materialmente exigido pela Constituição, ao menos que seja obrigado seguir o *devido caminho* constitucionalmente recortado²⁷.

4. A invalidade dos actos tributários baseados em factos tributários inexistentes e a jurisprudência dos tribunais tributários

O outro problema, referido como exemplo da desconsideração da centralidade do facto tributário, é o que respeita à invalidade dos actos tributários suportados em factos tributários inexistentes que os nossos tribunais tributários jamais têm por actos nulos. O que se figura de todo intolerável quer do ponto de vista das garantias constitucionais dos contribuintes, quer, sobretudo, do regime de invalidade dos actos administrativos que se aplica integralmente aos actos tributários por ausência de um específico regime de invalidade destes actos.

De facto à invalidade dos actos tributários comungam integralmente do regime jurídico constante dos artigos 161.º a 164.º do CPA para os actos administrativos²⁸. Regime que se traduz em a invalidade regra dos actos administrativos ser a anulabilidade, como consta do artigo 163.º, admitindo-se em alguns casos que essa invalidade seja a nulidade de que cuida o artigo 161.º.

²⁶ Quanto ao omnicompreensivo princípio do *due process of law*, v., por todos, J. J. Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, cit., p. 492 e ss.; e, sobretudo, Winfried Brugger, *Grundrechte und Verfassungsgerichtsbarkeit in den Vereinigten Staaten von America*, J. C. B. Mohr, Tübingen, 1987, p. 44 e ss., bem como John V. Orth, *Due Process of Law. A Brief History*, UP of Kansas, 2003.

²⁷ Fenómeno que não é exclusivamente português, porquanto os crescentes constrangimentos quando não mesmo a degradação do poder de escrutínio jurídico-constitucional por parte das jurisdições constitucionais verifica-se um pouco por toda a parte. V., por exemplo, relativamente ao recurso ao princípio da capacidade contributiva por parte da Corte Constitucional Italiana, Gaspare Falsitta, «Il Principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente», e «Storia veridica in base ai "Lavori Preparatori" della inclusione del principio di capacità contributiva», em Idem, *Il Principio della Capacità Contributiva nel suo Svolgimento Storico prima e dopo la Costituzione Repubblicana*, Giuffrè Editore, 2014, p. 4 e ss. e 92 e ss., respectivamente.

²⁸ Que integra a Secção IV ("Da invalidade do acto administrativo"), que integra o Capítulo II ("Do acto administrativo"), que integra a Parte IV "Da actividade administrativa") do CPA.

Pois bem, dispõe este artigo 161.º: 1. São nulos os actos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade. 2.- São, designadamente, nulos: a) Os actos viciados de usurpação de poder; b) Os actos estranhos às atribuições dos ministérios, ou das pessoas colectivas referidas no artigo 2.º, em que o seu autor se integre; c) Os actos cujo objecto ou conteúdo seja impossível, ininteligível ou constitua ou seja determinado pela prática de um crime; d) Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental; e) Os actos praticados com desvio de poder para fins de interesse privado; f) Os actos praticados sob coacção física ou sob coacção moral; g) Os actos que careçam em absoluto de forma legal; h) As deliberações de órgãos colegiais tomadas tumultuosamente ou com inobservância do *quorum* ou da maioria legalmente exigidos; i) Os actos que ofendam os casos julgados; j) Os actos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes; k) Os actos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei; l) Os actos praticados, salvo em estado de necessidade, com preterição total do procedimento legalmente exigido.

Todavia, não obstante esta lista de actos administrativos inválidos, que são por exigência constitucional e legal considerados nulos, os tribunais tributários, em que naturalmente se destaca o STA, vêm considerando-a praticamente inaplicável aos actos tributários. De facto, analisada a jurisprudência, que tem sido reiterada e constante, verificamos que, tirando os actos tributários que ofendam os casos julgados, em que, é bom de ver, está em causa a prevalência das decisões judiciais sobre as dos demais órgãos de soberania, não têm sido considerados nulos quaisquer outros actos tributários inválidos²⁹.

O que é de todo inadmissível, porquanto uma tal lista não pode deixar de aplicar-se aos actos tributários. E isto por maioria de razão, já que, para além de os actos tributários serem genuínos actos administrativos, apresentam-se como actos particularmente agressivos dos administrados, dos contribuintes. Por isso, a desconsideração da gravidade da invalidade dos actos tributários pela jurisprudência da nossa jurisdição tributária, face à dos actos administrativos em geral, viola descaradamente, a nosso ver, a garantia

²⁹ Para a nulidade dos actos tributários por ofensa do caso julgado, v. o Ac. do STA de 07/03/2007, Proc. n.º 01150/06.

fundamental a uma tutela jurisdicional efectiva contra os actos administrativos ilegais, constante dos n.ºs 4 e 5 do artigo 168.º da Constituição.

É que, incluindo-se inequivocamente nos actos administrativos, como sua expressão mais clássica e genuína, os actos tributários, a menor consideração da referida garantia fundamental em relação a eles tem, para além de tudo o mais, o sentido de uma inversão intolerável do significado e alcance da especialização do direito fiscal face ao direito administrativo geral, fundada que está, como é sabido, na exigência de uma tutela jurisdicional reforçada dos contribuintes face à dos administrados em geral. De facto, a natureza particularmente autoritária e agressiva do direito dos impostos e as exigências constantes dos específicos princípios constitucionais que integram a “constituição fiscal” isso implicam³⁰.

A que acresce o facto de a nulidade dos actos tributários baseados em factos tributários não verificados se enquadrar em específicos suportes legais constantes da referida lista de actos nulos do CPA. É que os actos tributários, que liquidam impostos inexistentes, enquadram-se inequivocamente nas causas de nulidade constantes das alíneas: *d*) os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, *j*) os actos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes, e *k*) os actos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei.

Assim e quanto à nulidade de actos administrativos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental, parece óbvio que esta se verifica com os actos tributários relativos a impostos inexistentes por total ausência do correspondente facto gerador. É evidente que o direito fundamental a convocar aqui não é o direito fundamental de propriedade, como vem defendendo o STA, argumentando com a ideia de que a inexistência do facto tributário reflectida no correspondente acto de liquidação não configura a violação do conteúdo essencial desse direito³¹. O que é óbvio, já que os impostos, enquanto concretização do dever fundamental de pagar impostos, constituem limites imanentes e não restrições ao direito de propriedade.

³⁰ V. o nosso estudo «A respeito da invalidade do acto tributário», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148, 2018/19, p. 84 e ss.

³¹ V., nesse sentido e por todos, os Acs. do STA de 16/09/2009, Proc. n.º 0418/09, e de 28/11/2012, Proc. n.º 1038/12.

Uma ideia que foi sufragada, de resto, pelo Tribunal Constitucional ao recusar aplicar aos impostos a proibição de retroactividade das restrições jusfundamentais, quando ainda não constava da Constituição a proibição de impostos retroactivos³². Assim apenas se poderão confrontar com este direito fundamental, enquanto limite directo do poder tributário, em inequívocas situações limite. Situações em que o imposto, no específico caso concreto, se revele verdadeiramente uma medida confiscatória³³. Uma situação que, não sendo nada fácil de se verificar, nos revela mais uma medida de ataque à propriedade privada do que um verdadeiro imposto. Caso em que, convenhamos, a ilegitimidade constitucional do imposto resultará mais da violação dos princípios constitucionais materiais da “constituição fiscal”, designadamente dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal, do que da ofensa directa à “constituição jusfundamental”³⁴.

Depois, a nulidade do acto de liquidação de imposto inexistente por não verificação do correspondente facto tributário, encontra-se prevista também na referida alínea j) que qualifica de nulos os actos administrativos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes. Ou seja, considera nulos os actos administrativos declarativos da realidade com efeitos constitutivos que se convertam em constitutivos dessa mesma realidade, característica inequívoca dos actos tributários que têm natureza declarativa da obrigação do imposto relativamente a factos tributários não verificados, como se encontra estabelecido nos n.ºs 1 e 2 do art. 36.º da LGT, ao disporem que a relação tributária se constitui com a verificação do facto tributário e os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.

³² V. os Acs. 11/83, 66/84, 141/85, 236/86, 409/89, 216/90, 67/91, 70/92 e 194/92, e o nosso livro, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, cit., p. 397 e ss. e 569 e ss.

³³ E isto sem ter em conta a complexidade do direito e, ainda mais, do instituto da propriedade. V. a tal respeito e por todos, Liam Murphy / Thomas Nagel, *The Myth of Ownership*, Oxford University Press, USA, 2002, e Miguel Nogueira de Brito, *A Justificação da Propriedade Privada numa Democracia Constitucional*, Almedina, Coimbra, 2008, e *Propriedade Privada: entre o privilégio e a liberdade*, FFMS e Relógio de Água, 2010.

³⁴ Uma conclusão que não será diferente mesmo em países em que, de algum modo, há uma específica proibição constitucional de impostos confiscatórios, como acontece em Espanha (art. 31.º, n.º 1, da Constituição Espanhola) e no Brasil (art. 150.º, IV, da Constituição da República Federativa do Brasil).

O que significa que a obrigação tributária se constitui com verificação do correspondente facto tributário, independentemente, portanto, da vontade das partes, ou seja, da vontade do contribuinte, de um lado, e da competência da Administração Tributária, de outro. Ora, uma relação tributária, em que não ocorreu o facto tributário, acaba por ser uma relação constituída pela Administração Tributária com a dispensa do contribuinte que, nos termos da definição deste conceito, é a pessoa em relação à qual se verifica o facto tributário, que será sempre uma manifestação de capacidade contributiva. Se a liquidação de um imposto em relação ao qual verdadeiramente não há contribuinte, mas antes o destinatário de um acto de pura autoridade, não configura uma ilegalidade muito grave por violação do conteúdo essencial do direito a não pagar impostos que não respeitem as exigências constitucionais, então é caso para perguntar: quando é que estamos perante actos tributários ilegais graves que sejam de considerar nulos?

Enfim, os actos de liquidação de impostos inexistentes por falta de verificação do correspondente facto tributário também são nulos por uma outra razão, a qual se prende com a causa de nulidade constante da alínea *k*) do n.º 2 do art. 161.º do CPA, que considera nulos os actos que criam obrigações pecuniárias não previstas na lei³⁵. Não é que esta disposição se aplique directamente ao caso, porquanto esta nulidade reside na ausência de actuação do legislador e não, como na não verificação do facto tributário, na ausência de actuação do contribuinte. Todavia, as situações não deixam de ser materialmente idênticas a reclamar, designadamente por força do princípio constitucional da igualdade, idêntico tratamento.

É certo que a dinâmica da relação jurídica tributária implica a sucessiva actuação do legislador, que edita a norma de incidência, do contribuinte, que pratica o facto tributário, e da administração tributária que administra o tributo, editando o correspondente acto tributário. A que pode seguir-se a intervenção dos tribunais³⁶. Todavia, a constituição da relação jurídico-tributária e, por

³⁵ Que tem específicas expressões na alínea *b*) do n.º 1 do art. 59.º do Regime Jurídico das Autarquias Locais (Lei n.º 75/2013, de 12 de Setembro) e n.º n.º 2 do art. 4.º do Regime Financeiro das Autarquias Locais e Entidades Intermunicipais (Lei n.º 73/2013, de 3 de Setembro).

³⁶ O que acontece com relativa frequência, dado o *animus litigandi* que se encontra instalado na nossa sociedade muito por força da próspera “indústria da litigação” que se foi criando e se auto-alimenta numa lógica de efectivo circuito fechado. V., a este respeito, o nosso estudo

consequente, da obrigação de imposto, implica a intervenção sucessiva apenas do legislador e do contribuinte, que criam a obrigação de imposto em abstracto e em concreto, respectivamente

Pelo que, se a falta de lei conduz à nulidade do acto tributário, idêntica consequência deve ter a não ocorrência do facto gerador do imposto. Até porque, para além de o poder tributário do legislador apenas poder ser exercido se e na medida em que o referido direito a não pagar impostos seja respeitado, o direito fiscal foi construído visando a protecção dos contribuintes face ao poder do Estado, tendo, pois, por principal objectivo limitar este de modo a não ser exercido de maneira arbitrária.

5. Em jeito de conclusão

Por quanto foi dito e em jeito de conclusão, parece evidente a importância inafastável da centralidade do facto tributário ou facto gerador do imposto no nascimento, modelação e vicissitudes da obrigação de imposto. Uma centralidade que sempre se impôs e impõe dada a origem de todo o edifício jurídico do direito dos impostos, construído em torno da tutela dos contribuintes face ao poder tributário do Estado e consubstanciado fundamentalmente na limitação deste poder pelo conjunto de princípios constitucionais tanto formais - ligados a *quem, como* e *quando* tributar, em que temos o princípio da legalidade fiscal e o princípio da não retroactividade dos impostos – como materiais – ligados ao *que é que* e ao *quanto* da tributação – que integram a “constituição fiscal”.

O que sai reforçado, e muito, quando, como vimos insistindo, reportamos a legitimidade constitucional dos impostos não apenas à constituição do Estado, encarando-os como um mero problema de limites ao poder tributário, mas partindo da constituição da pessoa, considerando-os expressão do vínculo comunitário de solidariedade consubstanciado no dever fundamental de pagar impostos, que tem por destinatários todos os membros da comunidade estadual e está ao serviço da eminente dignidade de cada um deles. Pois que, como desde há muito, vimos sublinhando, o dever fundamental de pagar impostos encontra-se cercado de direitos fundamentais, a saber: 1) o *direito de*

«Sobre a privatização da justiça tributária», *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XCVII, Tomo I, 2021.

não pagar impostos a não ser aqueles que hajam sido criados nos termos da Constituição, não tenham natureza retroactiva e cuja liquidação e cobrança se façam nos termos da lei, como se exige o reproduzido n.º 3 do art. 103.º da Constituição; 2) o *direito de exigir* que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, a implicar para o Estado que todos os membros da mesma sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao seu cumprimento (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o *direito à eficiência da despesa pública*, o que significa que o dever fundamental de pagar impostos apenas se conterà dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos correspondentes serviços e políticas públicas³⁷.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Mário Aroso de. *Teoria Geral do Direito Administrativo: O Novo Regime do Código do Procedimento Administrativo*, 4.ª ed., Almedina, Coimbra, 2017.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, 6.ª ed., Malheiros Editores, São Paulo, 2018.

ÁVILA, Umberto. *Segurança Jurídica*, São Paulo, 2011;
-----*Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2012.

BRITO, Miguel Nogueira de. *A Justificação da Propriedade Privada numa Democracia Constitucional*, Almedina, Coimbra, 2008.
-----*Propriedade Privada: entre o privilégio e a liberdade*, FFMS e Relógio de Água, 2010.

BRUGGER, Winfried Brugger. *Grundrechte und Verfassungsgerichtsbarkeit in den Vereinigten Staaten von America*, J. C. B. Mohr, Tübingen, 1987.

BUJANDA, Fernando Sainz de. «Concepto del hecho imponible», e «Naturaleza del hecho imponible», em *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Madrid, 1966.

CAETANO, Marcello. *Constituições Portuguesas*, 4.ª ed., Editorial Verbo, 1978.

³⁷ Uma exigência que tem expressa consagração no n.º 2 do artigo 31.º da Constituição Espanhola. Quanto ao que dizemos no texto, v. os nossos estudos «Um direito fundamental a não pagar impostos?», em Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (Coord.), *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, Almedina, São Paulo, 2021, p. 233 a 265; e «Direitos fundamentais e tributação», *Boletim da Faculdade de Direito* (da Universidade de Coimbra), Volume XCVI, 2020, Tomo II, p. 667 a 695.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Princípio da Legalidade. Reserva de Lei e Densidade Normativa*, Lumen Juris, Rio de Janeiro, 2016.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6ª ed. Almedina, 1993.

COSTA; José Manuel Cardoso da. «O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional», *Perspectivas Constitucionais. Nos 20 Anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, 1997, p. 397 ss.

-----«O princípio constitucional da não retroactividade dos impostos e a jurisprudência constitucional», *Cadernos de Justiça Tributária*, 25, Junho-Setembro 2019, p. 3 e ss.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, Ed. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1988.

DOURADO, Ana Paula. *O Princípio da Legalidade Fiscal. Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação*, Almedina, Coimbra, 2007.

FALSITTA, Gaspare. «Il Principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente», e «Storia verídica in base ai "Lavori Preparatori" della inclusione del principio di capacità contributiva», em Idem, *Il Principio della Capacità Contributiva nel suo Svolgimento Storico prima e dopo la Costituzione Repubblicana*, Giuffrè Editore, 2014.

GODOI, Marciano Seabra de. «O que está em jogo com a afirmação de que o pagamento de tributos é um *dever fundamental*?», em Marciano Seabra de Godoi & Sergio André Rocha (Orgs.), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*, Editora D'Plácido, Belo Horizonte, 2017.

JARACH, Dino. *Il Fatto Imponibile: Teoria Generale di Diritto Tributario Sostanziale*, CEDAM, Padova, 1981.

JUSTEN FILHO, Marçal. «Sistema constitucional tributário. Uma aproximação ideológica», *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, n.º 30, 1998, p. 215 e ss.

MARCOS, António. *O Direito dos Contribuintes à Segurança Jurídica*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997.

MURPHY, Liam Murphy / NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership*, Oxford University Press, USA, 2002.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998.

-----*Direito Fiscal*, 11.ª edição, Almedina, Coimbra, 2019

-----«Do lugar dos deveres fundamentais na Constituição», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 138, 2018/9, 358 e s.,

-----«Um direito fundamental a não pagar impostos?», *Direitos Fundamentais dos Contribuintes – Homenagem ao Jurista Gilmar Ferreira Mendes*, Almedina, São Paulo, 2021, p. 233 e ss.

-----«Algumas questões a respeito da repercussão no Brasil do livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*», *Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra*, vol. XCIV, Tomo I, 2018, 651 e ss. (p. 659 e s.).

-----«Notas a respeito das leis interpretativas e impostos retroactivos», In: Estudos em Homenagem ao Conselheiro Presidente Joaquim de Sousa Ribeiro / comissão organizadora Tribunal Constitucional, Coimbra, Almedina, 2019. - p. 633-657.

-----«A respeito da invalidade do acto tributário», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 148, 2018/19, p. 84 e ss.

-----«Sobre a privatização da justiça tributária», *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Volume XCVII, Tomo I, 2021.

ORTH, John V. *Due Process f Law. A Brief History*, UP of Kansas, 2003.

POGGI, Anna Maria. *I Diritti delle Persone: lo Stado Sociale come Republica dei Diritti e dei Doveri*, Mandadori Education, Milano, 2014.

RIBEIRO, Maria de Fátima / VITA, Jonathan Barros (Org.), *Segurança Jurídica. Novos Paradigmas das Relações Empresariais e Económicas*, A&C, 2014.

ROCHA, Sérgio André. «O dever fundamental de pagar impostos. Direito fundamental a uma tributação justa», em Marciano Seabra de Godoi & Sergio André Rocha (Orgs.), *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?*, Editora D'Plácido, Belo Horizonte, 2017.

SESMA SANCHEZ, Begoña. *La Nulidad de las Liquidaciones Tributárias*, Aranzadi, Pamplona, 2017.

TIPKE, Klaus, «Von formalen zur materialen Tatstandslehre», *Steuer und Wirtschaft*, Jahr 70, n.º 2 (1993), p. 105 e ss.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional e Segurança Jurídica*, São Paulo, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. «O princípio da tipicidade no direito tributário», *Revista de Direito Administrativo*, n.º 235, Janeiro – Março de 2004, p. 193 e ss.

TUSHNET, Mark. *Weak Courts, Strong Rights: Judicial Review and Social Welfare Rights in Comparative Constitutional Law*, Princeton University Press, 2009.

XAVIER, Alberto. *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, Coimbra, 1972.
-----*Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1974.

Data de submissão do artigo: 15/07/2021

Data de aprovação do artigo: 10/12/2021

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt