A natureza jurídica da autoliquidação

1. Considerações introdutórias

Como será do conhecimento geral, no nosso sistema fiscal a incumbência da liquidação *ordinária* de tributos tem sido sistematicamente transferida da Administração para os particulares, sendo atualmente assegurada, quase na sua totalidade, pelo mecanismo da autoliquidação ([1]). Por via disso, os meios ao dispor da Administração têm vindo a concentrar-se cada vez mais no controlo *a posteriori* e na correção das liquidações efetuadas pelos particulares. Quando assim é, as liquidações administrativas assumem a natureza de liquidações *extraordinárias*, acompanhando o desenvolvimento patológico das relações jurídico-fiscais. Estas são designadas por *oficiosas* quando realizadas na sequência do não cumprimento espontâneo por parte do contribuinte da sua obrigação de autoliquidar o imposto, e quando os rendimentos incluídos na autoliquidação realizada mereçam correção quanto ao seu montante serão, consoante o caso, liquidações *adicionais* ou *corretivas* ([2]).

Muito embora a tarefa de liquidação dos tributos seja hoje, na sua vasta maioria, desempenhada por particulares e não obstante as importantes perplexidades teóricas que a autoliquidação coloca, a verdade é que, com o passar do tempo, foi-se perdendo o interesse no tema. E como essas perplexidades não foram ultrapassadas de forma satisfatória, o legislador sentiu a necessidade de resolver a situação ([3]), referindo no art. 54.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT) que "*[a]s garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à autoliquidação, retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras*". Apesar de algumas exceções ([4]), a doutrina obedeceu, declarando *tout cour* os atos de autoliquidação como "*atos equiparados aos atos de liquidação praticados pela administração para efeitos do recurso pelos sujeitos passivos aos mesmos meios de garantia graciosos, judiciais ou jurisdicionais*" ([5]).

Acontece que a simples *equiparação* da autoliquidação ao ato tributário, limitada à *parte não incompatível com a sua natureza*, não só nada esclarece quanto à natureza destes atos, como ainda contribui para dificultar essa determinação, já que os inclui no mesmo grupo que a "*retenção na fonte ou repercussão legal a terceiros da dívida tributária*". Por essa razão, procuraremos neste texto responder à difícil questão de saber qual será afinal a natureza jurídica da autoliquidação.

2. As posições na doutrina

2.1. Descrevendo em termos sintéticos as diversas posições doutrinais, a grande clivagem que encontramos a respeito da natureza jurídica da autoliquidação é entre aqueles que negam a possibilidade de os particulares praticarem atos administrativos tributários e os que configuram a autoliqui-

([1]) Conforme sucede, nomeadamente, nos casos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) [art. 89.º, alínea *a)*, do Código do IRC e arts. 27.º e 29.º do Código do IVA].

([2]) Rui Duarte Morais, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2016, p. 62; Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, Almedina, 2017, p. 459.

([3]) Na sequência, aliás, do que o Código de Processo Tributário antes dispunha na sua secção VII, com a epígrafe "Impugnação dos actos da autoliquidação, substituição tributária e pagamentos por conta".

([4]) Ana Paula Dourado, "A natureza jurídica da autoliquidação", *in* Separata da *Revista Jurídica*, 1988, pp. 179-191; Lourenço Vilhena de Freitas, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", in *Ciência e Técnica Fiscal – Cadernos (CTF)*, n.º 405, 2002, pp. 7-50; ambos os Autores, por sua vez, citam alguma doutrina nacional e sobretudo estrangeira.

([5]) Serena Cabrita Neto/Carla Castelo Trindade, *Contencioso Tributário*, vol. I, *cit.*, p. 459.

dação como um verdadeiro e próprio ato administrativo.

Começando por estes, destacamos antes do mais os que veem na autoliquidação um *ato delegado*, praticado no exercício de poderes de delegação ou de representação, que foi entre nós a posição defendida por ARMINDO MONTEIRO ([6]). No entanto, como nota VIEIRA DE ANDRADE, a delegação é um ato administrativo pelo qual um órgão autorizado por lei para a prática de determinados atos permite que essa sua competência seja exercida por outro órgão da mesma (delegação de competências) ou de outra pessoa coletiva (delegação de atribuições) ([7]). Ora, à autoliquidação não subjaz qualquer ato de delegação, mas antes deveres que a lei coloca diretamente a cargo de particulares, relegando a competência da Administração a uma função meramente supletiva ou fiscalizadora dos atos de autoliquidação por aqueles praticados ([8]).

Outros pretendem ver na autoliquidação um *ato provisório* de liquidação que seria mais tarde homologado ou corrigido pela Administração ([9]). A ideia que subjaz a esta tese é a de que a autoliquidação deve ser entendida como um ato provisório suscetível de ser modificado ou revogado pela Administração, cujo silêncio importa a sua consolidação e receção definitiva tácita na ordem jurídica. Ora, como refere LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, o autolançamento inerente à autoliquidação já conduz, por si só, a que a Administração disponha de todos os dados necessários à prossecução do interesse público a seu cargo ([10]), sendo certo, acrescentamos nós, que, ao abrigo do princípio da declaração, essas declarações dos contribuintes, desde que apresentadas nos termos previstos na lei, presumem-se verdadeiras (art. 75.º, n.º 1, da LGT). Daí que, ao contrário do que sucede nos atos provisórios cujos efeitos dependem necessariamente de uma futura reponderação definitiva por parte da Administração ([11]), na autoliquidação essa pronúncia é desnecessária e na maior parte dos casos não se chega a verificar ([12]).

Temos depois a tese que vê na autoliquidação um ato que, embora materialmente praticado por um particular, redundaria num *ato administrativo de liquidação tácito ou presumido*, que surgiria no momento da entrega da declaração, consolidando-se depois de decorrido o prazo de comprovação administrativa do seu teor caso a Administração não determinasse a sua incorreção ([13]). Como é fácil de ver, a primeira crítica que se pode apontar a esta tese é a de não fornecer qualquer explicação para a natureza jurídica da autoliquidação, mas antes ao presumido ato que posteriormente a rececionasse tacitamente. Seja como for, a existência deste pretenso ato constitui uma pura ficção sem qualquer base legal nem correspondência com a realidade, uma vez que na maior parte dos casos não é feita qualquer fiscalização das declarações prestadas pelo particular. Além disso, como nota ANA PAULA DOURADO, o contribuinte não apresenta à Administração qualquer pretensão ([14]), nem esta é em todo

([6]) ARMINDO MONTEIRO, *Introdução ao Estudo do Direito Fiscal*, Lisboa, Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa 1951, pp. 111-112, *ex vi* ANA PAULA DOURADO, "A natureza jurídica da autoliquidação", *cit.*, p. 182; e LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 28. No mesmo sentido parece ir PAULO MARQUES, *A Revisão do Acto Tributário*, Almedina, 2017, pp. 164 e 191, que depois de defender que "*os atos de privados não integrados organicamente na administração pública, mesmo que conexos com a atividade administrativa, estão excluídos do conceito de acto administrativo*", acaba por conceder que "*na autoliquidação* (…) *o contribuinte actua na vez dos serviços, instituindo a lei uma delegação de poderes administrativos tributários nos próprios contribuintes*".

([7]) JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, 5.ª ed., Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, p. 101.

([8]) Neste sentido, ANA PAULA DOURADO, "A natureza jurídica da autoliquidação", *cit.*, p. 183.

([9]) Entre nós, neste sentido SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Almedina, 1995, p. 312.

([10]) LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 42.

([11]) JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Lições de Direito Administrativo*, *cit.*, p. 176.

([12]) ANA PAULA DOURADO, "A natureza jurídica da autoliquidação", *cit.*, p. 184.

([13]) LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 27. Neste sentido vai JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.ª ed., Almedina, 2017, p. 312, negando que a autoliquidação tenha natureza de ato administrativo, apesar de ver nela um ato tributário "*relativamente ao qual, por via de regra, se verifica uma homologação implícita pela administração tributária decorrente da aceitação do pagamento do imposto*.".

([14]) ANA PAULA DOURADO, "A natureza jurídica da autoliquidação", *cit.*, p. 184.

o caso necessária, porque o ato de autoliquidação produz por si próprio efeitos jurídicos imediatos. Finalmente, o silêncio da Administração não constitui qualquer manifestação de aprovação, até porque a ausência de decisão só tem o valor de deferimento nos casos expressamente previstos na lei [art. 130.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA)].

De salientar ainda a posição de LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, para quem a função tituladora do ato tributário e o efeito da abstração que assume face à obrigação subjacente verificam-se no caso do ato de autoliquidação ([15]), tal como sucede quanto aos demais atos administrativos. Daí que este Autor veja na autoliquidação um verdadeiro ato administrativo tributário, praticado por um particular no exercício de poderes jurídico-administrativos que lhe são legalmente atribuídos, com o objetivo de fixação autoritária da quantificação da dívida de imposto, possibilitando o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos ([16]). Segundo VILHENA DE FREITAS, a principal questão que poderia levantar-se contra a qualificação da autoliquidação como um ato administrativo reside no facto de se tratar de um ato praticado por um privado ([17]). Mas como nota, até a mais avançada doutrina admite a possibilidade de os atos administrativos serem praticados por particulares ([18]).

2.2. Por outro lado, temos aqueles que negam a possibilidade de os particulares praticarem atos administrativos tributários, vendo na autoliquidação um mero conjunto de operações materiais, praticadas em cumprimento de deveres de colaboração. O mais destacado defensor desta tese é ALBERTO XAVIER ([19]), observando que nem toda a operação lógica pela qual se procede à subsunção de factos a normas pode qualificar-se como aplicação do Direito, já que esta pressupõe a existência de um ato jurídico ([20]). Considera este Autor que o ato de aplicação do Direito apresenta autonomia quanto aos seus efeitos, sendo de carácter obrigatório e vinculante. Esta atividade distinguir-se-ia do comportamento do particular na autoliquidação, apenas reconduzível ao cumprimento de um dever de adequação espontânea e pacífica ao quadro legal, comportamento este que seria desprovido daqueles atributos ([21]).

Não obstante ALBERTO XAVIER admitir que, em determinados casos, para cumprir esse dever o contribuinte "*procede a uma operação que, do estrito*

([15]) LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 49.

([16]) LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 47. Não obstante este Autor assinalar como originalidade do ato de autoliquidação a circunstância de se tratar de um ato autoritário produtor de efeitos na esfera jurídica de quem o emite, facto que considera ser uma situação original no direito administrativo português, entende que essa especialidade não é suficiente para obstar a que se considere o ato de autoliquidação como um verdadeiro e próprio ato administrativo (cf. "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 38). Quanto a isto importa referir que, em rigor, a autoliquidação produz efeitos na esfera jurídica de quem o emite como a própria liquidação administrativa, já que tanto o contribuinte como a Administração são partes da relação jurídico-tributária, biunívoca por natureza. Assim, se tivermos em conta a quantidade de pagamentos antecipados, sejam eles retidos na fonte ou pagos por conta da prestação devida a final, torna-se evidente que da autoliquidação tanto pode resultar uma obrigação de pagamento a favor do contribuinte como um crédito e a correspetiva obrigação de pagamento a cargo da Administração.

([17]) LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, p. 38.

([18]) MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, 3.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1951, p. 220; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, 4.ª ed., Almedina, 2018, p. 199.

([19]) No mesmo sentido, VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais do Direito Fiscal Português*, I vol., Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp. 406-410; JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, 6.ª ed., II vol., Áreas Editora, 2006, p. 406. Também ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 2.ª ed., Almedina, 1979, pp. 236-237, vê na autoliquidação uma simples manifestação de conhecimento ou participação de ciência sujeita a verificação da Administração. Segundo este Autor, nestes casos, "*o ato tributário é praticado após o pagamento, e tem como resultado homologar ou corrigir a liquidação efetuada pelo contribuinte, que, assim, só por via dessa homologação ou depois de corrigidos os erros da liquidação – que podem, inclusivamente, constituir uma infração fiscal – fica liberado, transformando-se então a liquidação, que anteriormente era como que apenas provisória ou condicional, em verdadeira liquidação definitiva*.". Não obstante numa primeira análise possa parecer que BRAZ TEIXEIRA adira à tese do ato provisório sujeito a posterior homologação, este Autor rejeita *tout cour* à autoliquidação o carácter de ato administrativo, ainda que provisório. Aderindo a esta posição, PAMPLONA CORTE-REAL, *Direito Fiscal*, policop., 1980, pp. 61-62.

([20]) ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, pp. 57-58.

([21]) *Ibidem*, p. 59.

ponto de vista lógico, é idêntica à efetuada pela administração fiscal", refere que tal operação "*não é dotada de qualquer relevância jurídica*", sendo o produto "*de simples operações mentais*" sem efeitos jurídicos próprios ([22]). Reconhece que "*muitas vezes a liquidação não é uma simples operação mental, por se dever corporizar num documento* (…) *cuja elaboração é rigorosamente disciplinada por lei, de tal modo que a sua inobservância produz efeitos jurídicos próprios*". No entanto, a autoliquidação não constitui um ato jurídico, mas antes "*a simples realização de um dever tributário acessório, imposto por lei para meros efeitos de fiscalização ou controlo da legalidade dos pagamentos efetuados*". Conclui, por isso, tratar-se de "*uma atividade de registo em documentos próprios* (…), *de natureza análoga à dos lançamentos na escrita dos comerciantes*" ([23]).

Para este Autor, apenas existirá ato tributário nos casos em que a Administração intervenha em momento posterior, no exercício dos seus poderes de fiscalização, verificando se a obrigação foi bem ou mal declarada, e procedendo, neste último caso, à liquidação corretiva ou adicional correspondente ([24]). Nestas situações, o ato tributário não será a impropriamente chamada autoliquidação, mas sim a eventual determinação da prestação de imposto feita pela Administração.

3. Pontos atendíveis nas duas teses em confronto

Apesar de as duas grandes conceções atrás descritas não terem conseguido encontrar uma solução satisfatória que refletisse adequadamente tanto as semelhanças como as diferenças entre a autoliquidação e o ato de liquidação administrativa, não pode ignorar-se a existência de pontos atendíveis entre os argumentos esgrimidos pelos autores que as defendem. Do mesmo modo que os que procuram enquadrar a autoliquidação como um *verdadeiro e próprio ato administrativo* não puderam alhear-se da circunstância de que ela produz os mesmos efeitos que a liquidação administrativa, também os que veem na autoliquidação um mero conjunto de *operações materiais* executadas em cumprimento de deveres de colaboração não conseguiram distanciar-se da evidência de que, nela, o particular procede a simples operações de registo em suporte próprio previamente elaborado e disponibilizado pela Administração.

Como refere ANA PAULA DOURADO, mais do que uma mera declaração de ciência, a autoliquidação é uma manifestação de vontade através da qual são tomadas decisões, das quais resultam efeitos jurídicos concretos, incluindo sancionatórios ([25]), concluindo que, "*juridicamente, basta qualificar a autoliquidação como ato jurídico*" ([26]). Mas não é menos certo que essas operações materiais, conjugadas com o suporte concedido pela Administração para colocar o ato em condições de ser como tal rececionado, dão-lhe qualidades em tudo semelhantes às atribuídas ao ato tributário praticado pela Administração. O problema da sua qualificação como ato administrativo ainda poderia colocar-se ao abrigo da anterior definição legal de ato administrativo (art. 120.º do anterior CPA), que os via como "*decisões dos órgãos da Administração*" ([27]). No entanto, tal objeção já não procederia em face da nova definição legal de ato administrativo, que dispensa a integração do seu autor na Administração Pública.

Por outro lado, note-se que apesar da voluntariedade que caracteriza a conduta do particular que procede à autoliquidação, esta apresenta um conteúdo estritamente vinculado e condicionado. Como bem assinala ALBERTO XAVIER, a autoliquida-

([22]) *Ibidem*, p. 60.
([23]) *Ibidem*, p. 63.
([24]) *Ibidem*, p. 64.

([25]) ANA PAULA DOURADO, "A natureza jurídica da autoliquidação", *cit.*, pp. 180 e 190.

([26]) Quanto a esta qualificação parecem não existir dúvidas, já que para a autoliquidação ser perfeita apenas se exige que o agente tenha querido a conduta, independentemente do resultado jurídico alcançado. Ver JOÃO DE CASTRO MENDES, *Teoria Geral do Direito Civil*, vol. II, AAFDL, 1995, p. 22.

([27]) Mesmo assim, já então MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA/PEDRO COSTA GONÇALVES/JOÃO PACHECO DE AMORIM, *Código do Procedimento Administrativo Comentado*, vol. II, Edições Almedina, 1995, pp. 63-64, procediam a uma interpretação extensiva do art. 120.º do CPA, considerando que as decisões "*de particulares nos casos em que eles apareçam legalmente investidos da prerrogativa de autoridade administrativa, são também decisões que – preenchidos os restantes elementos da noção do art. 120.º – consubstanciam atos administrativos*".

ção é um ato de registo em documentos próprios, de natureza análoga à dos lançamentos na escrita dos comerciantes ([28]), realizado sobre um documento cuja elaboração é rigorosamente disciplinada pela Administração, de tal modo que a sua inobservância pode inviabilizar, como muitas vezes sucede, a produção dos efeitos normalmente resultantes da sua receção na ordem jurídica.

4. Tomada de posição: uma nova forma de entender a autoliquidação

4.1. A criação do mecanismo da autoliquidação é motivada por razões de boa administração que facilmente se compreendem: trata-se de um mecanismo em tudo igual ao ato de liquidação administrativa do imposto, exceto na circunstância de ser completado pelos sujeitos com um conhecimento mais próximo das informações relevantes a prestar (*at arm's length*). Com este ato realiza-se não só a eficácia funcional fiscal como ainda a eficiência fiscal, já que se substitui a liquidação administrativa por uma forma de liquidação expedita e que implica o mínimo de custos associados ([29]). Ora, se a figura da autoliquidação foi criada por estas razões, para valer como ato semelhante ao ato de liquidação administrativa de imposto, se é enquadrável na noção legal de ato administrativo e se produz os mesmos efeitos, quer sobre a obrigação de imposto quer sobre as relações formais que se desenvolvem a partir da declaração dos direitos tributários, então só não deverá ter a mesma natureza caso exista algum motivo atendível que a isso obste.

Imagine-se que um particular requer uma licença a uma autarquia. Depois de cumpridos os procedimentos legais, o órgão competente aprova o peticionado pelo particular e emite a correspondente licença. A mediação entre o conteúdo das normas atribuidoras de competência (normas de organização administrativa) e das normas que disciplinam o seu exercício (normas de decisão material), por um lado, e o conjunto das circunstâncias de facto sobre as quais a decisão irá incidir, por outro, é feita única e exclusivamente pelo órgão competente para a prática do ato. Pode dizer-se que, através do ato, o seu autor passa da lei para a decisão sem qualquer outra condicionante que o próprio entendimento que faz da lei e dos factos sobre os quais deve decidir. De igual modo, a autoliquidação seria um ato inteiramente praticado por particulares caso lhes fosse permitido declarar os factos com relevância fiscal e liquidar o imposto devido nos termos que resultassem da sua particular interpretação das normas aplicáveis. Isto é, se a cada um fosse dada a possibilidade de apresentar um ato de liquidação elaborado de acordo com o seu entendimento individual quanto ao sentido das normas fiscais materialmente aplicáveis e em resultado da sua concretização nas suas próprias situações individuais lhes fosse dada a possibilidade de por si realizar as operações materiais de cálculo em seu entender devidas, com vista à determinação da prestação de imposto correspondente.

Mas não é isso que encontramos na autoliquidação: esta é realizada sobre uma ferramenta específica (outrora um impresso, hoje uma aplicação de *software*) disponibilizada pela Administração aos particulares. A construção desse impresso ou aplicação obedeceu a uma prévia destilação das normas jurídicas aplicáveis segundo o particular entendimento da Administração Fiscal, que delas retirou as consequências necessárias à construção da plataforma declarativa que resolve uma parte importante das questões interpretativas que se poderiam colocar aos contribuintes aderentes.

Por outro lado, a criação, por parte da Administração, do meio exclusivo através do qual o particular autoliquida o seu tributo, envolve a suficiente predeterminação que permita reduzir o contributo do particular a um mínimo imposto pelo princípio da eficiência fiscal. Mas mais do que isso: esta ferramenta ou plataforma condiciona profundamente

([28]) A intervenção dos particulares na autoliquidação tanto não diverge daquela que encontramos na declaração de rendimentos feita pelos contribuintes ao abrigo das regras do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares, que no art. 91.º-A, n.º 7, do Código do IRC o legislador refere-se à autoliquidação como "*declaração periódica de rendimentos*".

([29]) Sobre o tema, ver Suzana Tavares da Silva, "O princípio (fundamental) da eficiência", in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, n.º 7, Porto, 2010, pp. 519-544. Também José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, 1997, pp. 373-374 e 620-621.

a intervenção dos particulares e o resultado final dessa intervenção, já que lhes fornece não só o *quadro* dos elementos relevantes a declarar, como o *modelo* de apuramento do imposto. No fundo, este especial condicionamento é a *tecnologia* que torna possível o resultado extraordinário de um ato vinculado ser realizado em massa por particulares. Aliás, a circunstância de existir um ato com estas características e sem especial aumento da litigiosidade associada constitui precisamente a prova do profundo condicionamento no seu exercício.

E se antes ainda era possível afirmar-se, como o faziam a generalidade dos autores ([30]), que *é o próprio sujeito passivo a calcular, com base numa declaração, o valor do imposto devido, sem qualquer intervenção da Administração Tributária* ([31]), hoje parece ser ainda mais claro que tal afirmação não corresponde ao que na realidade se passa. Hoje o particular introduz os dados ([32]) que resultam da sua contabilidade ou das suas faturas nos campos próprios da plataforma disponibilizada para o efeito e é a própria aplicação que executa automaticamente os cálculos correspondentes, sem que o contribuinte realize qualquer operação aritmética e sem que tenha qualquer intervenção ou controlo sobre os logaritmos subjacentes às ferramentas disponibilizadas pela Administração, essas sim, responsáveis pelo cálculo do imposto autoliquidado.

4.2. Na doutrina, RUI DUARTE MORAIS é um dos autores a considerar que a previsão legal de reclamações necessárias do ato de liquidação seria evidência de não estarmos de facto perante verdadeiros atos administrativos ([33]). É certo que em caso de erro na autoliquidação a impugnação do ato deve, em determinadas situações, ser precedida obrigatoriamente de reclamação graciosa a apresentar no prazo de dois anos [art. 131.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)]. No entanto, é preciso notar que nos casos em que estiver exclusivamente em causa matéria de Direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, não haverá lugar a essa reclamação necessária (art. 131.º, n.º 3, do CPPT). E como todas as autoliquidações submetidas de acordo com as instruções de preenchimento dos formulários existentes em impressos e aplicações utilizados na sua realização devem considerar-se como efetuadas em conformidade com as orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, nos frequentes casos em que estiver exclusivamente em causa matéria de Direito, tais atos serão suscetíveis de impugnação judicial direta, não havendo lugar a reclamação necessária.

A obrigatoriedade de reclamação necessária nos casos em que, no âmbito da discussão da legalidade da autoliquidação, se pretendam pôr em causa factos nela refletidos, é perfeitamente compreensível e não resulta de qualquer tomada de posição da parte do legislador quanto à natureza jurídica da autoliquidação. Resulta, isso sim, de a autoliquidação não ter sido precedida de um procedimento de recolha de material probatório conduzido pela Administração, norteado pelo princípio do inquisitório e da necessidade de, por estarem em causa *factos*, entre o ato e a discussão da sua legalidade dever interpor-se uma instância de averiguação da verdade material em que a Administração participe, orientada pelo dever de colaboração recíproca (art. 59.º, n.os 1 e 3, da LGT) e pelo dever de investigação que sobre si impende (art. 58.º da LGT).

Por seu turno, JOAQUIM FREITAS DA ROCHA discorda da caracterização da autoliquidação como ato administrativo praticado por particular, antes preferindo falar em *atos privados com efeitos públicos* aos quais não se aplicam as exigências constitucionais e legais aplicáveis aos atos administrativos, uma vez que se trata de obrigações dos privados cujo incumprimento os faz incorrer nas sanções

([30]) SERENA CABRITA NETO/CARLA CASTELO TRINDADE, *Contencioso Tributário*, vol. I, *cit.*, p. 459. No mesmo sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM DA SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Lisboa, Encontro da Escrita, 2012, p. 739. LOURENÇO VILHENA DE FREITAS, "A autoliquidação: contributo para uma análise da sua natureza jurídica", *cit.*, pp. 19 e 24.

([31]) Não sem algum esforço de conformação, já que o percurso decisório do ato, incluindo as operações de cálculo simples, está previamente delineado no impresso a entregar.

([32]) Ou verifica a sua introdução, caso as declarações se apresentem previamente preenchidas.

([33]) RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, *cit.*, p. 136.

previstas na lei ([34]). Esta posição, em rigor, não se enquadra em qualquer uma das posições anteriormente identificadas na medida em que o Autor se limita a afastar a qualificação da autoliquidação como ato administrativo, não esclarecendo verdadeiramente o seu entendimento quanto à natureza dos *atos privados com efeitos públicos* que refere.

O principal problema que encontramos nesta expressão, e, em geral, em todas as teses que negam que os particulares pratiquem atos administrativos tributários, são os efeitos imediatamente produzidos pelo ato de autoliquidação, e que apenas se podem reconduzir aos efeitos do ato administrativo ([35]). A este propósito, a lei determina expressamente que, *nos casos de autoliquidação, a competência para a avaliação direta é do sujeito passivo* (art. 82.º, n.º 1, da LGT), ato que, de resto, produz efeitos substancialmente idênticos aos da liquidação administrativa, já que "*[h]avendo lugar a autoliquidação de imposto e não sendo efetuado o pagamento deste até ao termo do respetivo prazo, começam a correr imediatamente juros de mora e a cobrança da dívida é promovida pela Autoridade Tributária e Aduaneira*" (art. 109.º do Código do IRC). Por outro lado, é preciso ter em conta que não só a própria lei equipara a autoliquidação à liquidação administrativa para efeitos de qualificação do ato como lesivo [art. 95.º, n.º 2, alínea *a)*, da LGT], como o decurso do prazo de pagamento subsequente à autoliquidação constitui imediatamente a Administração no poder-dever de proceder à cobrança da prestação de imposto.

Além disso, sendo certo que "*as entidades privadas que exerçam poderes públicos podem ser sujeitas, nos termos da lei, a fiscalização administrativa*" (art. 267.º, n.º 6, da Constituição da República Portuguesa), não pode deixar de entender-se serem aplicáveis aos atos de autoliquidação as exigências constitucionais e legais aplicáveis aos atos administrativos, sob pena de cairmos no casuísmo incompatível com o Direito (art. 3.º, n.º 1, do CPA). Aliás, da Constituição resulta expressamente que "*[o]s órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé*" (art. 266.º, n.º 2), não se vendo qualquer razão para que atos sujeitos à fiscalização da Administração não devam respeitar também estes parâmetros de atuação.

4.3. Face ao exposto, entendemos que a autoliquidação não pode deixar de ser entendida como um *ato administrativo partilhado*, praticado mediante a conjugação dos contributos da Administração e do particular, assim se revelando como uma *codecisão* em que, nas palavras de Vieira de Andrade, o sujeito que o pratica "*não é obrigado a aceitar o conteúdo da proposta, mas depende dela para tomar a decisão*" ([36]). A predeterminação do meio ou da plataforma em que o ato deve ser praticado corresponde à fixação das condições em que o mesmo pode ser rececionado *qua tale* na ordem jurídica, isto é, como verdadeiro e próprio ato tributário, praticado no exercício de poderes jurídico-administrativos, nos mesmos termos dos demais atos da Administração ([37]).

Não deve, por isso, atribuir-se ao contribuinte todo o crédito pela autoliquidação do imposto, já que é precisamente este carácter de *codecisão* que explica as suas especialidades quando confrontada com a decisão de apuramento da prestação de imposto exclusivamente tomada pela Administração ([38]). É o

([34]) Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6.ª ed., Almedina, 2018, p. 54.

([35]) José Carlos Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, *cit.*, p. 165.

([36]) José Carlos Vieira de Andrade, *Lições de Direito Administrativo*, *cit.*, p. 181. Só assim julgamos possível distinguir, como refere Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, *cit.*, p. 63, "*aí onde se verifica a prática de um acto de aplicação da norma material pela Administração dali onde um simples particular, cumprindo um dever instrumental, regista em documentos adequados os factos sujeitos a imposto e o tributo que lhes corresponde*".

([37]) Desde logo para efeitos do art. 68.º, n.º 1, do CPPT, nos termos do qual "[o] procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte", em linha, aliás, com o art. 97.º, n.º 1, alínea *a)*, onde se estabelece que a impugnação da liquidação dos tributos inclui os atos de autoliquidação. E em linha, também, com o art. 95.º, n.º 2, alínea *a)*, da LGT, que considera os atos de autoliquidação como *atos imediatamente lesivos*.

([38]) E não se diga que a autoliquidação não é antecedida por um procedimento prévio porque desde o momento da verificação dos factos tributários inúmeras obrigações acessórias vão sendo desencadeadas, cumpridas e rececionadas pela Administração, todas elas a ter em conta no momento final da apresentação da declaração de apuramento correspondente, com impacto direto sobre os montantes a pagar ou a receber.

que explica, por exemplo, que nos casos em que está exclusivamente em causa matéria de Direito e a autoliquidação tiver sido efetuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela Administração Tributária, o contribuinte, ao impugnar atos de autoliquidação, não estará, em rigor, a proceder a um *venire contra factum proprium*. Nestes casos, a impugnação ou tem por objeto exclusivamente matéria de Direito, ou aspetos vinculados do ato a que o contribuinte obedeceu nos termos previamente definidos pela Administração, segundo detalhadas instruções de preenchimento ou outras orientações, e submetida a verificação prévia de erros ou divergências automaticamente detetáveis.

Esta solução parece ser também a que melhor explica as situações em que a impugnação do ato tributário de autoliquidação não se encontra sujeita a prévia reclamação necessária, uma vez que estas serão precisamente aquelas em que os erros na autoliquidação podem ser considerados imputáveis aos serviços. Aliás, também o legislador parece ver na autoliquidação uma certa forma de *codecisão*, como se depreende do art. 43.º, n.º 2, da LGT, ao referir que "*[c]onsidera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*". Nestes casos, em que o dever de reembolsar com juros pagamentos indevidos resulta de erro cometido em autoliquidação na qual foram seguidas as orientações genéricas da Administração Tributária, a doutrina dominante vai no sentido de que na autoliquidação o sujeito passivo *atua como Administração Fiscal* ([39]). O que equivale a afirmar que a parte da autoliquidação que consiste no cumprimento pelo sujeito passivo das condicionantes legais e regulamentares aplicáveis é imputável à Administração ([40]).

JOSÉ AVILEZ OGANDO

([39]) RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, *cit.*, p. 367.

([40]) Aqui, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário – Anotado e Comentado*, vol. I, 6.ª ed., Áreas Editora, 2011, p. 536-537, vai mais longe e considera mesmo que, não obstante a norma do n.º 2 do art. 43.º da LGT consagre existir erro imputável aos serviços quanto a elementos da autoliquidação resultantes da obediência a orientações genéricas da Administração, não poderá deixar de entender-se existir ainda erro imputável aos serviços *mesmo nos casos em que o contribuinte recebe da Administração instruções não incluídas em orientações genéricas*. Nestes casos, o direito do contribuinte à indemnização pelo pagamento indevido da prestação tributária resultante de erro imputável aos serviços depende de ser feita prova das instruções incorretas da Administração cujo acatamento conduziu ao pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido. Em sentido diferente, PAULO MARQUES, *A Revisão do Acto Tributário*, *cit.*, p. 246, considerando que "*as orientações genéricas devem ser entendidas num sentido restrito, sem prejuízo de em outras situações de deficiente informação pelo fisco, esteja acautelada a aplicação das regras gerais de indemnização, que não propriamente mediante juros indemnizatórios, sendo que só neste último caso se presume o dano sofrido pelo contribuinte*".