

EM TORNO DA COMPETÊNCIA ADMINISTRATIVA PARA A CORREÇÃO AO RENDIMENTO TRIBUTÁVEL NO ÂMBITO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

Gustavo Gramaxo Rozeira*

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.97.22>

1. Resulta do artigo 75º, nº 1, da LGT que se presumem “verdadeiras e de boa-fé” as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei. Deste preceito decorre, portanto, que os factos tributários relatados pelos contribuintes nas declarações fiscais que, dentro do prazo legal, apresentarem junto da administração tributária se presumem como tendo efetivamente ocorrido nos precisos termos em que foram declarados.

O afastamento da presunção de veracidade a que se vem fazendo referência pressupõe, desse modo, o ónus de demonstração da inveracidade dos factos tributários declarados pelos contribuintes, que recai sobre a

* Professor da Faculdade de Direito e Ciência Política da Universidade Lusófona do Porto. Investigador integrado do Centro de Estudos Avançados em Direito – Francisco Suárez. Doutor em Direito pelo Instituto Universitário Europeu. Para quaisquer contactos: gustavo.gramaxo.rozeira@ulp.pt.

Administração, sempre que esta pretenda fazer incidir a tributação sobre factos tributários diversos ou distintos daqueles declarados pelos sujeitos passivos¹.

Não basta, portanto, a mera discordância ou desacordo sobre os factos declarados pelos contribuintes nas suas declarações fiscais: é necessário que a Administração fiscal demonstre — isto é, que prove — que esses factos não têm correspondência com a realidade para, em substituição dos factos declarados, fazer incidir a tributação sobre factos tributários diversos ou distintos, cujo ónus de demonstração também incumbe sobre si.

A demonstração da inveracidade dos factos presumidos como verdadeiros exige, portanto, uma fundamentação assente em critérios de razoabilidade e racionalidade, através da invocação de factos — e seus meios de prova — que, por um lado, excluam a veracidade dos factos declarados pelos contribuintes e, por outro lado e cumulativamente, demonstrem a realidade dos factos tributários distintos sobre os quais a AT pretende fazer incidir a tributação.

2. Em sede de IRS a correção dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos faz-se nos termos do artigo 65º do CIRS. Com efeito, dispõe-se no nº 4 deste preceito legal que “[a] Autoridade Tributária e Aduaneira procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o nº 2, devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto”.

Acrescenta-se ainda no nº 5 deste artigo 65º do CIRS que “[a] competência para a prática dos atos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo diretor de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos,” prevendo-se igualmente, nesse mesmo preceito legal, que tal competência pode “ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles [atos] o justifique”.

¹ Não se trata aqui de simples erros materiais de cálculo ou de escrita evidenciados nas próprias declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, casos em que a Administração fiscal pode “retificar as declarações dos contribuintes”, como se prevê no nº 2 do artigo 79º da LGT.

Assim: a competência para proceder à alteração dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos em sede de IRS pertence aos diretores de finanças². Trata-se de uma *competência própria* de cada diretor de finanças, que a exerce no âmbito da respetiva área de circunscrição territorial³ e, do mesmo passo, de uma *competência exclusiva* de cada um desses dirigentes no seu âmbito territorial de atuação⁴.

Pese embora se trate, portanto, de uma competência própria e exclusiva, pode todavia ser delegada pelo diretor de finanças noutros funcionários da Administração fiscal. Dito de outro modo: na ausência de um ato válido de delegação de competências — ou, com igual propriedade, de uma cadeia válida de atos de delegação e subdelegação de competências — apenas os diretores de finanças, nas suas circunscrições territoriais, podem proferir ato administrativo em matéria tributária que determine a correção dos rendimentos tempestivamente declarados pelos sujeitos passivos em sede de tributação em IRS. O que vale por dizer que, na falta de ato de (sub)delegação válido, não podem praticar atos dessa natureza os chefes dos serviços de finanças ou quaisquer outros dirigentes intermédios regionais, porquanto não dispõem de competência própria para esse efeito.

3. Assim, o ato de alteração dos rendimentos tempestivamente declarados pelos sujeitos passivos que tenha sido proferido por órgão ou agente que não disponha de competência — própria, delegada ou subdelegada — para a sua prolação está ferido de *vício de incompetência*. O vício de incompetência verifica-se naquelas situações em que o autor do ato administrativo não tem poder para praticar o ato que vem efetivamente a praticar: “[e]xiste

² Relativamente aos contribuintes singulares acompanhados pela Unidade dos Grandes Contribuintes caberá ao diretor deste serviço central da Administração fiscal exercer a competência que no artigo 64º do CIRS se atribui aos diretores de finanças, nos termos do artigo 9º do Decreto-Lei nº 6/2013, de 30 de dezembro, preceito segundo o qual “[c]onsideram-se reportadas ao diretor da Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira, relativamente aos grandes contribuintes, as competências que os códigos tributários e demais legislação não aduaneira remetam, expressa ou implicitamente, para os chefes de finanças, para os diretores de finanças e para o diretor dos Serviços de Inspeção Tributária”. No caso dos contribuintes abrangidos por esta Unidade deverão considerar-se referidas ao respetivo diretor as referências que no texto se fazem aos diretores de finanças.

³ Nesse sentido cf. Diogo Freitas do AMARAL, *Conceito e natureza de recurso hierárquico*, vol. I, Coimbra, Atlântida, 1981, p. 61, para quem existe competência própria do subalterno “quando o poder de praticar um certo ato administrativo é atribuído diretamente por lei ao órgão subalterno”.

⁴ Cf. nesse sentido J. M. Sérvulo CORREIA, *Noções de Direito Administrativo*, vol. I, Lisboa, Editora Danúbio, 1982, p. 173, n. 2, para quem se estará na presença de uma competência exclusiva do subalterno “quando só o subalterno pode praticar certos atos, embora sujeito às ordens do superior”.

incompetência quando um órgão da administração pratica um ato administrativo sem que qualquer norma legal lhe atribua a competência para tal”⁵, ou seja quando o ato é praticado por um órgão “que não dispõe de poderes formais para o praticar” assim nos casos de “falta de delegação existente e válida”⁶.

Pois, como muito bem refere Esteves de Oliveira, “o órgão que pratica um ato por delegação só se dirá competente se, além de estar prevista na lei a possibilidade de nele delegar, tiver existido um ato de delegação válido que lhe permita exercer tal competência: não havendo delegação, ou não havendo delegação válida, o delegado não se considera competente e o ato por ele praticado estará ferido de incompetência”⁷.

A incompetência relativa gera a anulabilidade do ato por ela viciado — assim, cf. artigo 163º, nº 1, do CPA — e, conseqüentemente, não se suscitam dúvidas acerca do desvalor jurídico que deverá corresponder ao ato de alteração afetado de um tal vício. A questão coloca-se, porém, mais a jusante. Sabido que o ato de alteração, no decurso de um procedimento tributário de liquidação, se reveste de natureza prodrómica e instrumental em vista da prolação do ato tributário que, a final desse mesmo procedimento, procederá à liquidação do tributo, importa averiguar quais as conseqüências, se é que algumas, o desvalor jurídico assacada a esse ato interlocutório repercutirá no ato final do procedimento e em que medida este último poderá ser afetado pela invalidade daquele.

4. Adiantando a resposta, cremos que enquanto ato procedimental, instrumental no procedimento conducente à prolação de uma liquidação adicional ou oficiosa⁸, a invalidade do ato de alteração projetar-se-á nesta última, ferindo-a também de anulabilidade.

⁵ Cf. Marcelo Rebelo de SOUSA e André Salgado de MATOS, *Direito Administrativo Geral*, tomo III, 2.ª ed., Lisboa, D. Quixote, 2009, pp. 162-163.

⁶ Mário Esteves de OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, vol. I, Coimbra, Almedina, 1989, pp. 556-557.

⁷ Mário Esteves de OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, *op. cit.*, p. 433.

⁸ *Liquidação adicional* é aquela que é proferida pela administração tributária, oficiosamente ou na sequência de uma declaração de substituição apresentada pelo próprio sujeito passivo, posteriormente à emissão de uma anterior liquidação relativa ao mesmo facto tributário — ou seja, no caso do IRS, com referência aos rendimentos de um mesmo exercício — que, assim, substitui o anterior ato tributário (cf. artigo 89º, nº 1, do CIRS). *Liquidação oficiosa* é aquela que é emitida na sequência de um procedimento de liquidação instaurado oficiosamente pela Administração

Na verdade, a prolação de uma liquidação adicional ou oficiosa tem no ato de alteração um seu pressuposto de facto e de direito: aquela assenta na alteração ao rendimento líquido dos sujeitos passivos tal qual ela resulta do ato de alteração, pois o quantitativo de imposto determinado no ato de liquidação é o resultado direto e imediato das alterações ao rendimento líquido dos sujeitos passivos operada pelo ato de alteração.

Sem ato de alteração não pode haver lugar a liquidação de IRS por factos tributários distintos daqueles tempestivamente declarados pelo sujeito passivo: o ato de alteração funciona assim como causa direta e necessária do ato tributário, pelo que a invalidade daquele determina e dá causa à concomitante ilegalidade da subsequente liquidação. A realidade que, num cenário como aquele que se vem descrevendo, imediatamente determina a prolação da liquidação é a decisão de alteração dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos: sem essa alteração — isto é, sem o ato de alteração — inexistente causa para a prolação do ato de liquidação adicional. A alteração dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos é assim condição necessária e indispensável para o conteúdo da liquidação adicional que vier a ser proferida pela Administração fiscal — isto é, neste ato tributário apenas se poderá apurar uma determinada coleta em função dos factos tributários visados pela Administração porque a montante nesse procedimento de liquidação foi proferido um ato de alteração nos termos previstos no nº 4 do artigo 65º do CIRS.

Com efeito, dispõe-se no artigo 76º, nº 1, alínea a), do CIRS, que “a liquidação tem por objeto o rendimento coletável determinado com base nos elementos declarados” — isto é: a liquidação de IRS deve fazer-se com base nos elementos declarados pelos próprios sujeitos passivos, sempre que a respetiva declaração tenha sido apresentada até 30 dias após o termo do prazo legal. Sendo esta a regra geral, ela comporta a exceção prevista na parte final dessa mesma alínea a) do nº 1 do artigo 76º do CIRS: “sem prejuízo do disposto no nº 4 do artigo 65º”.

Portanto: “a liquidação deve tomar por base os elementos constantes da declaração, que gozarão assim de uma presunção de verdade, isto sem

fiscal, na falta de apresentação de declarações por parte do sujeito passivo ou quando a AT conclua pela existência de vícios nestas (assim, cf. artigo 59º, n.ºs 1 e 7, do CPPT).

prejuízo de, nos termos do art. 66º, 4º a DGCI proceder à alteração dos elementos declarados sempre que devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações ou correções decorrentes da divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto”¹⁰, pois é “[c]om base nos dados constantes das declarações [que] a administração liquida o imposto”, uma vez que as declarações dos contribuintes “gozam de presunção de verdade e boa fé (art. 75º da LGT), o que implica que a liquidação seja feita com base nos dados delas constantes, salvo se tal presunção for ilidida pela Administração Fiscal”¹¹.

Assim sendo, a AT apenas poderá deixar de liquidar o IRS com base nos elementos tempestivamente declarados pelos sujeitos passivos se, e *somente se*, por despacho do diretor de finanças territorialmente competente (ou do funcionário em quem essa competência tiver sido delegada) tiver havido lugar, nos termos previstos no artigo 65º, nº 4, do CIRS, à alteração dos elementos constantes das declarações entregues.

A liquidação adicional ou oficiosa de IRS é assim um ato consequente do ato de alteração: a ilegalidade deste projeta-se necessariamente naquela, que tem no ato de alteração um seu pressuposto necessário e a sua causa jurídica.

O vício de incompetência que afete o ato de alteração gera a anulabilidade deste e, por arrastamento e extensão (por força do princípio da impugnação unitária — artigo 54º do CPPT), gera a consequente anulabilidade do próprio ato de liquidação que venha a ser proferido com base em tal ato de alteração, já que por força do citado princípio as ilegalidades que afetem os atos interlocutórios do procedimento tributário são invocáveis na impugnação da respetiva decisão final.

Com efeito, o vício de incompetência que afeta o ato de alteração e determina a anulabilidade deste dá causa a um vício de violação de lei, decorrente *erro nos pressupostos de facto*, que afeta diretamente a própria liquidação enquanto ato final e conclusivo do procedimento tributário de liquidação. Com efeito, esta tem pressuposta uma circunstância, que na verdade

⁹ Atualmente é o artigo 65º, nº 4, do CIRS.

¹⁰ André Salgado de MATOS, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) anotado*, Lisboa, ISG, 1999, p. 389.

¹¹ Rui Duarte MORAIS, *Sobre o IRS*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 165.

funciona como sua condição necessária, e que afinal não se verifica: que tivesse sido proferido, ao abrigo do artigo 65º do CIRS, um ato válido e eficaz a determinar a alteração dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos¹².

5. Não obstante o que fica dito, é importante realçar que o ato de alteração viciado de incompetência pode ser convalidado mediante ato de ratificação a proferir pelo diretor de finanças territorialmente competente enquanto titular originário da competência dispositiva¹³ — nisso expressamente consente o nº 1 do artigo 79º da LGT.

O ato de ratificação configura-se, assim, como um ato administrativo (em matéria tributária) de segundo grau — isto é, um ato que não tem diretamente por objeto a relação jurídica de direito material (ou seja, a relação jurídica fiscal) nem visa produzir diretamente efeitos nesta; ao invés, trata-se de um ato que tem por objeto imediato um precedente ato administrativo (em matéria tributária). Na verdade, “atos sobre atos, ou atos de segundo grau: são atos administrativos que têm por objeto imediato um outro ato administrativo anterior”¹⁴.

Desde logo, é forçoso notar que os atos de segundo grau são estranhos ao procedimento administrativo (ou, *in casu*, ao procedimento tributário) em que foi proferido o ato de primeiro grau: os atos de segundo grau exigem o seu próprio procedimento, isto é, exigem um *procedimento de segundo grau*¹⁵. Portanto, a prática de um ato de ratificação pressupõe e exige um procedimento administrativo próprio instaurado em vista desse resultado.

Se esta era já a inequívoca conclusão a extrair no quadro do Direito Administrativo Geral, mais clara essa revela no quadro específico do Direito Fiscal. Com efeito, no artigo 44º, nº 1, alínea d), do CPPT estabelece-se que “[o] procedimento tributário compreende: [a] emissão, retificação, revogação,

¹² Neste preciso sentido cf. Sentença CAAD 1-2-2018 (procº 188/2017-T in www.caad.org.pt).

¹³ A ratificação, também denominada de ratificação-sanação, é o “ato pelo qual o órgão competente decide sanar um ato anulável anteriormente praticado, mantendo o seu conteúdo decisório, mas suprindo as ilegalidades formais ou procedimentais que o viciam, inclusivamente quanto à competência”. Cf. Diogo Leite de CAMPOS *et al.*, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.ª ed., s/l, Encontros da Escrita, 2012, p. 727.

¹⁴ Diogo Freitas do AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. I, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 243.

¹⁵ Assim, para Fernanda Paula OLIVEIRA e José Eduardo Figueiredo DIAS, *Noções fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 227, os procedimentos administrativos de segundo grau “destinam-se à prática de atos secundários”.

ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros atos administrativos em matéria tributária”¹⁶. É assim manifesto que as normas disciplinadoras da tramitação do procedimento tributário aplicam-se também à prolação de atos (de segundo grau) de ratificação de precedentes atos em matéria tributária (de primeiro grau): a prolação, pela Administração fiscal, de um *ato de segundo grau* pressupõe e exige a instauração do correspondente *procedimento de segundo grau* — dito de outro modo, a prolação de um ato de ratificação deve surgir na conclusão e no culminar de um precedente *procedimento de ratificação* instaurado com esse preciso objeto¹⁷ pois, com efeito, “[d]entro da categoria dos procedimentos administrativos decisórios, existem os chamados procedimentos de controlo, que visam a produção de decisões de apreciação de condutas administrativas anteriores, positivas ou omissivas (por isso, estes procedimentos são por vezes designados como procedimentos decisórios de segundo grau). Quando incidem sobre anteriores atos administrativos, os procedimentos de controlo culminam normalmente com a emissão de atos administrativos secundários”¹⁸.

A instauração de um tal procedimento de ratificação depende do impulso da Administração fiscal (artigo 69º, nº 1, da LGT), devendo ser notificada aos diretos interessados (artigo 69º, nº 2, da LGT), e no decurso do mesmo deve, pelo menos, haver lugar a uma fase de exercício do direito de participação procedimental (artigo 45º do CPPT). Todas estas exigências e formalidades permitem concluir pela inadmissibilidade de uma prática há muito enraizada na Administração fiscal portuguesa — a emissão de verdadeiros *cheques-em-branco ratificatórios* como cláusula vulgarmente inserta nos despachos de delegação e de subdelegação de competências. Se não foi instaurado um procedimento de segundo grau — e, mais ainda, se não foi observada a disciplina jurídica fixada para a tramitação procedimental tributária — não se afigura como viável a prolação de um despacho de ratificação¹⁹.

¹⁶ Itálico adicionado.

¹⁷ Também nesse sentido aponta o elemento literal do nº 1 do artigo 79º da LGT: “O ato decisório pode revogar total ou parcialmente ato anterior ou reformá-lo, *ratificá-lo* ou convertê-lo” (itálico adicionado). Este preceito revela bem que o ato de ratificação de um precedente ato em matéria tributária se configura como o *ato decisório* de um *novo* procedimento próprio e especificamente dirigido a essa finalidade — isto é, de um procedimento de ratificação.

¹⁸ Marcelo Rebelo de Sousa e André Salgado de Matos, *Direito Administrativo...*, tomo III, *op. cit.*, p. 216.

¹⁹ Quanto a nós, quando assim suceda estar-se-á no campo de aplicação da alínea l) do nº 2 do artigo 161º do CPA, respeitante à prolação de ato “com preterição total do procedimento legalmente exigido”. Ao não ter sido instaurado

6. Por outro lado, a ratificação não pode ser empregue como uma fórmula *passe-par-tout* a aplicar cegamente pela Administração fiscal sempre que se confronte com a invalidade de atos administrativos em matéria tributária decorrente de vícios formais, como no caso da incompetência relativa.

Na verdade, a prolação de um ato de ratificação *nunca* se revela como uma conduta vinculada da Administração. Pelo contrário: perante a constatação de um ato ferido de anulabilidade a Administração tem sempre o poder discricionário de optar entre, pelo menos, duas alternativas: a *ratificação* do precedente ato de primeiro grau ferido de ilegalidade, sanando a ilegalidade cometida (quando possível); ou a *anulação administrativa* (antigamente denominada “revogação com fundamento na ilegalidade”) desse mesmo ato.

Trata-se de um poder discricionário que cabe à Administração exercer e, para cujo exercício esclarecido é, além do mais, *imprescindível* que os diretos interessados tenham a oportunidade de exercer o seu direito de audiência prévia, participando na formação de uma tal decisão administrativa, como de resto é seu direito constitucional. Consequentemente, não pode em caso algum concluir-se que a decisão de proferir um ato de ratificação de um precedente ato administrativo em matéria tributária ferido de ilegalidade corresponda a uma situação legal evidente ou a uma atividade administrativa vinculada, em termos que permitissem dispensar, por exemplo, a observância do princípio da participação procedimental, degradando a sua preterição numa irregularidade procedimental não essencial pois, nesta operação de escolha entre uma ou outra reação administrativa, está-se claramente no campo de uma atividade que envolve uma margem de apreciação discricionária por parte da Administração em relação à qual é inegável que a função dialógica da participação procedimental é *sempre* idónea a influenciar a decisão administrativa.

Cabe assim à Administração fiscal sopesar os motivos que podem conduzir a decidir entre um e outro dos sentidos possíveis de decisão: uma vez constatada a ilegalidade decorrente de vício de incompetência que afeta um ato de primeiro grau, a Administração fiscal tem de convocar uma

o correspondente procedimento de ratificação (de resto, quanto a nós, legalmente imposto e exigido pelo artigo 44º do CPPT), o despacho de ratificação que vier a ser proferido nessas condições estará ferido de *vício de preterição total do procedimento legalmente devido* a cuja verificação legislador faz corresponder a sanção da nulidade.

fundamentação sólida e congruente que aponte o caminho da ratificação-sanação ou, alternativamente, o da anulação administrativa (ou revogação anulatória) do ato de primeiro grau.

Com efeito, como bem salienta a doutrina, “a ratificação-sanação corresponde a uma opção alternativa à anulação administrativa ditada pela ponderação entre os interesses públicos e privados em presença”²⁰, sendo ainda necessário “atender aos moldes em que, quando for caso disso, se articula o poder (porventura, o dever) que à Administração se impõe de remover o ato ilegal, decretando a sua revogação anulatória, e o poder (porventura, o dever) no qual a Administração possa estar constituída, de proceder à ratificação, reforma ou conversão desse ato, assim evitando a sua eventual anulação”²¹. De facto, “a revogação anulatória e a convalidação de um ato anulável não são alternativas que se encontrem colocadas no mesmo plano”²²: na verdade na opção entre uma e outra alternativa decisória coloca-se a ponderação entre dois planos bem distintos — o plano da relação litigiosa que resultou da patologia do ato de primeiro grau ferido de ilegalidade e o plano da relação jurídica material no âmbito da qual o ato ilegal foi praticado.

Do exposto resulta portanto que, para a Administração fiscal, a opção entre *anular administrativamente* ou *convalidar* (por ratificação) um ato ilegal não se apresenta como uma opção aleatória ou arbitrária: ela pressupõe uma ponderação real e efetiva dos diferentes interesses, públicos e privados, que estão concretamente implicados no ato de primeiro grau cuja ilegalidade foi identificada. Ao decidir-se pela convalidação (ou, simetricamente, ao decidir-se pela anulação administrativa) do ato ilegal de primeiro grau a Administração está assim vinculada a apresentar os motivos que concretamente determinaram a sua opção por uma das alternativas em detrimento da outra — deve justificar as razões que determinaram, no caso particular, o concreto exercício do poder discricionário que lhe foi confiado de optar, em alternativa, ora pelo afastamento do ato ilegal da ordem jurídica, ora pela sua manutenção já extirpado da ilegalidade de que padecia.

²⁰ Pedro MACHETE, “A ratificação-sanação”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, nº 85, p. 48.

²¹ Mário Aroso ALMEIDA, *Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 580.

²² Mário Aroso ALMEIDA, *Anulação de Atos Administrativos e Relações Jurídicas Emergentes*, op. cit., p. 580.

Só assim se pode reconstituir o *iter* lógico-jurídico da decisão, anulatória ou convalidante, que a Administração fiscal vier a tomar em face de um ato administrativo (em matéria tributária) de primeiro grau ferido de ilegalidade, sob pena de, não procedendo a essa demonstração, se concluir inevitavelmente pela insuficiência da fundamentação do ato de segundo grau — o que, como é sabido, a lei manda equiparar à falta de fundamentação.

7. A ratificação, como ato secundário que visa sanar uma precedente ilegalidade, tem de um modo geral eficácia retroativa, repercutindo os seus efeitos convalidantes à data de produção de efeitos do ato convalidado.

Sucedo porém que, precisamente por estar bem ciente da facilidade como o instituto da ratificação se presta a abusos e a manipulações por parte de alguns órgãos administrativos menos orientados pela escrupulosa prossecução do interesse público, o novo CPA introduziu significativas inovações a respeito da produção de efeitos pelos atos de ratificação de atos administrativos.

É verdade que, de um modo geral, o ato de ratificação retroage os seus efeitos à data do ato ratificado: porém, o novo CPA introduziu uma importantíssima *limitação à eficácia retroativa* dos atos de convalidação em geral e, em particular, dos atos de ratificação. Por força do artigo 164º, nº 5, *in fine*, do CPA a eficácia retroativa do ato de ratificação é *restringida* nos casos em que o ato de ratificação seja proferido na pendência de um processo impugnatório dirigido ao ato de primeiro grau (ou seja, portanto, ao ato ratificando).

De facto, prevê-se no artigo 164º, nº 5, do CPA que “a ratificação, a reforma e a conversão retroagem os seus efeitos à data dos atos a que respeitam, mas *não prejudicam a possibilidade de anulação dos efeitos lesivos produzidos durante o período de tempo que as tiver precedido*, quando ocorram na pendência de processo impugnatório e respeitem a atos que envolvam a imposição de deveres, encargos, ónus ou sujeições, a aplicação de sanções ou a restrição de direitos e interesses legalmente protegidos”²³.

Portanto: a eficácia retroativa do ato de ratificação não obsta a que sejam ainda assim anulados os efeitos lesivos que o ato ratificado tenha produzido anteriormente à prolação do ato de ratificação. Isto é: *apesar da ratificação*,

²³ Itálico adicionado.

se esta tiver lugar já na pendência de um processo impugnatório (dirigido ao ato ratificado) não deixarão ainda assim de ser anulados os efeitos lesivos que o ato inválido tiver produzido anteriormente à prolação do ato de ratificação.

Para tanto exige-se também que o ato ratificado se subsuma naquela categoria de atos que a doutrina designa genericamente como atos de conteúdo desfavorável para os interessados. Como refere Mário Aroso Almeida, “ao contrário do que sucedia anteriormente, o nº 5 do novo artigo 164º passou a fazer depender a retrotração dos efeitos da ratificação, da reforma e da conversão à data da prática do ato a convalidar, da exigência de tal retrotração *não prejudicar a possibilidade de anulação dos efeitos lesivos produzidos durante o período de tempo entretanto decorrido, quando a convalidação ocorra na pendência de processo impugnatório*”²⁴. Acrescenta este autor²⁵ que “admitir, sem mais, que, na pendência do processo impugnatório, a Administração pudesse convalidar o ato impugnado que envolva a imposição de deveres, a aplicação de sanções ou a restrição de direitos ou interesses legalmente protegidos do interessado, *seria permitir que a ilegalidade cometida ficasse sem consequências*, quando a verdade é que a Administração, não só a cometeu, como nem sequer foi diligente no propósito de evitar a impugnação do ato, forçando, pelo contrário, o interessado a recorrer à tutela jurisdicional”²⁶.

Concluindo: “Afigura-se-nos, pois, inteiramente justificada a introdução, no nº 5 do artigo 164º do CPA, da solução de se admitir que a convalidação possa ter lugar ao longo de todo o processo judicial, *mas com a importante restrição de que ela não seja oponível ao impugnante, no que toca aos efeitos entretanto produzidos pelo ato impugnado*, no caso de: (i) ele ser titular de um interesse específico dirigido à destruição desses efeitos, por *não lhe ser indiferente a data a partir da qual se considera constituída a situação gerada por aquele ato*; e (ii) estar em causa um *ato de conteúdo desfavorável*”²⁷. Na verdade, como refere este mesmo autor numa outra obra, “se a Administração tiver consciência de que a preterição, no momento próprio, dos trâmites procedimentais não tem consequências, tenderá a não os cumprir, o que

²⁴ Mário Aroso ALMEIDA, *Teoria geral do Direito Administrativo*, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 364, itálico adicionado.

²⁵ Mário Aroso ALMEIDA, *Teoria geral do Direito Administrativo*, *op. cit.*, p. 364, itálico adicionado.

²⁶ Itálico adicionado.

²⁷ Mário Aroso ALMEIDA, *Teoria geral do Direito Administrativo*, *op. cit.*, pp. 365-366, itálico adicionado.

deve ser reprimido”²⁸, pelo que “[j]ustifica-se que, nestes casos, a pretensão anulatória não soçobre perante o exercício, por parte da Administração, do poder de regularizar a situação constituída pelo ato anulado”²⁹. Também para Pedro Machete “a partir do momento em que o litígio é formalizado mediante uma ação de impugnação, há que *salvaguardar a confiança do autor no funcionamento da justiça* administrativa e a própria efetividade deste tipo de tutela,” objetivos que, ainda segundo este autor, “não são compatíveis com a disponibilidade ilimitada por parte da Administração da relação material controvertida” porquanto “se houve violação dos direitos do autor imputável ao ato impugnado, a tutela desses direitos, na pendência do processo de impugnação, *não pode ficar à inteira disposição da Administração*”³⁰.

A restrição da eficácia retroativa dos atos de ratificação prevista na parte final do nº 5 do artigo 164º do CPA justifica-se assim pela “necessidade de garantir a tutela jurisdicional efetiva”³¹ pois o alcance retroativo da convalidação de um ato inválido não pode ser de molde a impedir a anulação dos efeitos gravosos que esse ato tiver entretanto produzido, solução se louva “no princípio da tutela da confiança não permitindo que os efeitos retroativos venham piorar a situação real dos interessados tal como estava definida antes deles”³². A negação da eficácia retroativa da convalidação de atos que tenha lugar na pendência da sua própria impugnação destes revela-se como “o modo mais eficaz de *prevenir manipulações abusivas da relação material controvertida* e de conciliar a tutela do interesse público com a garantia da tutela jurisdicional dos direitos dos particulares”³³.

Ao consagrar a “possibilidade de, em relação a atos que constingem a esfera jurídica dos particulares, afastar os efeitos jurídicos produzidos pelo ato

²⁸ Mário Aroso ALMEIDA, *Anulação de atos...*, *op. cit.*, p. 273.

²⁹ Mário Aroso ALMEIDA, *Anulação de atos...*, *op. cit.*, p. 280.

³⁰ Pedro MACHETE, “As limitações *ratione temporis* de atos secundários praticados na pendência de processos de impugnação”, *Cadernos de Justiça Administrativa*, nº 91, p. 40, itálico adicionado. Prossegue ainda o autor: “A efetividade da garantia de tutela jurisdicional dos direitos dos particulares e a confiança destes em tal garantia exigem que, nos casos em que tenham procurado defender-se em tribunal, os mesmos particulares não vejam frustradas as suas expectativas em face de novas atuações da Administração visando a regularização da ilegalidade perpetrada”.

³¹ Diogo Freitas do AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, 3.ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 418.

³² Luiz Cabral MONCADA, *Código do Procedimento Administrativo anotado*, 2.ª ed., Lisboa, QuidJuris, 2017, p. 523.

³³ Pedro MACHETE, “As limitações...”, *op. cit.*, p. 40.

sanado”³⁴ o novo n.º 5 do artigo 164.º do CPA veio assim salvaguardar agora “a possibilidade de anulação dos efeitos lesivos produzidos *medio tempore*”³⁵ pelos atos de ratificação, reforma e conversão de atos administrativos de primeiro grau.

Assim, quando se revele que o ato de ratificação tenha sido proferido na pendência de um processo jurisdicional que tenha por objeto a impugnação do ato de alteração, cuja validade está assim em discussão (ainda que invocada apenas a título incidental, por força do princípio da impugnação unitária resultante do artigo 54.º do CPPT como fundamento da ilegalidade assacada ao conseqüente e subseqüente ato de liquidação de IRS), não poderá deixar de se aplicar o regime restritivo previsto na parte final daquele n.º 5 do artigo 164.º do CPA.

Em tais casos não se pode suscitar qualquer dúvida de que o ato de alteração dos rendimentos declarados pelos sujeitos passivos se subsume na categoria dos atos de conteúdo desfavorável ao seu destinatário. Trata-se, na verdade, de um ato que impõe uma sujeição aos seus destinatários: com a sua prolação ficam os estes sujeitos à subseqüente prolação de uma liquidação oficiosa de IRS que irá agora incidir sobre os rendimentos resultantes da correção efetuada em tal ato e já não sobre os rendimentos que aqueles tempestivamente declararam. Ao corrigir, em alta, os rendimentos líquidos declarados, o ato de alteração terá por efeito necessário a prolação oficiosa de um ato de liquidação, pois uma vez proferido o despacho previsto no n.º 4 do artigo 65.º do CIRS os contribuintes que dele sejam alvo ficam automática e necessariamente sujeitos a uma liquidação oficiosa com base nos rendimentos assim corrigidos³⁶.

³⁴ Ana Fernanda NEVES, “Questões de articulação do Código de Procedimento Administrativo com o Código de Processo nos Tribunais Administrativos”, in Carla Amado Gomes *et al.* (coords.), *Comentários à legislação processual administrativa*, 2.ª ed., Lisboa, AAFDL, 2016, pp. 120-121.

³⁵ Fausto de QUADROS *et al.*, *Comentários à revisão do Código de Procedimento Administrativo*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 335.

³⁶ Com efeito, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo 76.º do CIRS, se a declaração anual de rendimentos tiver sido apresentada até 30 dias após o termo do prazo legal, será com base nos rendimentos nela declarados que a Administração fiscal fará incidir a tributação. Porém, na parte final desse preceito prevê-se expressamente que a liquidação do imposto devido poderá ainda fazer-se “sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º”, inciso normativo que habilita assim a que a tributação possa incidir sobre os rendimentos corrigidos na sequência do ato de alteração proferido pelo diretor de finanças. Também o artigo 89.º do CIRS consente na elaboração de liquidação adicional (*rectius*, ato de liquidação adicional) quando nesse preceito se remete para o n.º 4 do artigo 76.º (a remissão está desatualizada

Nessa medida, tal ato de alteração revela-se como um daqueles atos que produz efeitos lesivos na esfera jurídica dos seus destinatários tornando assim perfeitamente operativa a estatuição da parte final do nº 5 do artigo 164º do CPA: não obstante a sua subsequente ratificação, se esta ocorrer já na pendência de um processo impugnatório deverá o tribunal, ainda assim, proceder à *anulação* dos efeitos lesivos que o ato de alteração tiver produzido durante todo o período de tempo que preceda a prolação do ato convalidante.

E, uma vez anulados esses efeitos, deixará de subsistir um pressuposto essencial à validade do próprio ato de liquidação: deixará de existir, à data de prolação da liquidação, um qualquer título *juridicamente válido* que pudesse servir de fundamento e de suporte fáctico-jurídico à alteração dos rendimentos declarados pelo sujeito passivo e que, desse modo, consentisse na tributação em sede de IRS com base em rendimentos diferentes daqueles tempestivamente declarados pelo particular.

Dito de outro modo: mesmo nos casos de ratificação-sanação de ato de alteração ferido de invalidez, o regime restritivo previsto na parte final do nº 5 do artigo 164º do CIRS não modificará a conclusão de que o ato de liquidação continuará ferido de vício de violação de lei decorrente erro nos pressupostos de facto, na medida em que tal ato não deixará ainda assim de ter por base uma circunstância que, na realidade, não se verifica, porquanto por referência ao momento em que tiver sido proferido o ato de liquidação³⁷ inexistirá afinal um qualquer título juridicamente válido por via do qual se pudessem considerar alterados ou corrigidos os rendimentos declarados pelos sujeitos passivos e, desse modo, se pudesse proceder à tributação em sede de IRS ao abrigo da parte final do nº 1 do artigo 76º do CIRS.

Nestas circunstâncias, e à luz do novo CPA, a ratificação já não tem mais a virtualidade de sanar *ex tunc* o vício de incompetência que afeta o ato de alteração e de, por essa via, sanar o vício de violação de lei decorrente erro nos pressupostos de facto que afeta o subsequente ato de liquidação, sendo por demais evidente que a ratificação do ato de alteração não impede

desde que este preceito foi reenumerado pela Lei nº 53-A/2006) que “[e]m todos os casos previstos[,] a liquidação poderá ser corrigida” dentro do prazo geral de caducidade.

³⁷ Como muito bem refere Vieira de ANDRADE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 16.ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 448, nos processos de anulação de atos “o momento relevante para a apreciação da validade de um ato administrativo deve ser o da *data da sua prática*” (itálico adicionado).

que, ainda assim, sejam anulados todos os efeitos lesivos produzidos por esse ato durante período temporal que precedeu a prolação ato ratificativo já que a anulação dos efeitos *medio tempore* produzidos pelo ato de alteração, e imposta pelo citado artigo 165º do CPA, acarreta também a anulação do próprio ato de liquidação pois este último é, em si mesmo, um dos efeitos lesivos produzidos *medio tempore* pelo ato de alteração originalmente inválido.

8. Do ponto de vista processual, “[p]ara que a sentença seja útil ou eficaz, deve ser possível ao autor: [reagir] contra o ato com o alcance de sanar os efeitos do ato impugnado”³⁸. Assim, o artigo 86º, nº 3, do CPTA faculta às partes a apresentação de articulado superveniente “[q]uando o novo articulado se funde na junção ao processo de elementos até aí desconhecidos ou aos quais não tinha sido possível o acesso”, o qual “deve ser oferecido nos 10 dias posteriores à notificação da junção dos referidos elementos”.

Por seu turno, o artigo 64º, nº 6, do CPTA estatui: “Quando, na pendência de processo de impugnação de ato que tenha determinado a imposição de deveres, encargos, ónus ou sujeições, a aplicação de sanções ou a restrição de direitos ou interesses legalmente protegidos, for proferido ato com o alcance de sanar os efeitos do ato impugnado, o autor pode *requerer a anulação dos efeitos lesivos produzidos por aquele ato durante o período de tempo que precedeu a respetiva sanção*”³⁹. Trata-se, assim, de uma norma de previsão de “casos particulares de modificação objetiva da instância, que podem resultar da emissão, durante a pendência dos processos de impugnação de ato administrativo, de novos atos administrativos relativos ao objeto desses processos”⁴⁰ e que tem em vista a salvaguarda “[d]o interesse do impugnante na anulação dos efeitos produzidos até ao momento da sanção” em decorrência do disposto no nº 5 do artigo 164º do CPA⁴¹. Nestas circunstâncias, no contencioso administrativo, a modificação objetiva da instância “incide, pois, sobre o pedido e tem o sentido útil de permitir o reconhecimento da

³⁸ Ana Fernanda NEVES, “Questões de articulação...”, *op. cit.*, pp. 119-120.

³⁹ Itálico adicionado.

⁴⁰ Mário Aroso ALMEIDA, *Manual de Processo Administrativo*, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 376.

⁴¹ Mário Aroso ALMEIDA, *Manual de Processo Administrativo*, *op. cit.*, p. 378.

ilegalidade do ato originário, que foi objeto de sanção, em relação aos efeitos já produzidos (nisto se traduzindo a alteração do pedido)⁴².

Estes preceitos de direito processual administrativo têm também aplicação supletiva no domínio do contencioso tributário. Com efeito, na disciplina da tramitação do processo de impugnação não se prevê nenhum mecanismo processual que permita, na sequência de factos supervenientes à propositura da causa, operar uma modificação do objeto da instância. Assim, essa lacuna terá de ser preenchida por apelo à norma de direito subsidiário prevista no artigo 2º do CPPT.

E a idêntica conclusão se deverá chegar no caso do processo arbitral tributário. Por força da alínea c) do nº 1 do artigo 29º do RJAMT aplicam-se subsidiariamente ao processo arbitral tributário as normas sobre organização e processo nos tribunais administrativos e tributários, remissão que permite assim a aplicação do preceituado nos mencionados artigos 64º e 86º do CPTA no quadro dos processos de pronúncia arbitral. Tal solução é, de resto, consentânea com o exemplo paralelo do regime previsto no artigo 20º do RJAMT para as situações em que haja lugar à “substituição na pendência do processo dos atos objeto de pedido de decisão arbitral” (nº 1) — isto é, quando o próprio ato de liquidação impugnado no processo arbitral é substituído por nova liquidação —, determinando então o legislador (artigo 20º, nº 2, do RJAMT) que, também em tais casos, se deva observar supletivamente o disposto no artigo 64º do CPTA.

⁴² Mário Aroso ALMEIDA e Carlos Fernandes CADILHA, *Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos*, 4.ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 446.