

**Da (eventual) inconstitucionalidade do Código do Procedimento
Administrativo aplicado enquanto fonte garantística dos
contribuintes e o problema decorrente da (alegada) falta de
autorização legislativa específica**

**The (possible) unconstitutionality of the Administrative Procedure Code as
a source of guarantees for taxpayers and the problem arising from the
(alleged) lack of specific legislative authorization**

Luís Manuel Pica

Assistente Convidado no Instituto Politécnico de Beja

Doutorando em Ciências Jurídicas-Públicas na Escola de Direito da Universidade do Minho e
Investigador no JusGov — Centro de Investigação em Justiça e Governação — Escola de
Direito da Universidade do Minho

Campus do Instituto Politécnico de Beja, Rua Pedro Soares, 7800-295 Beja, Portugal

luispica280@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-0470-5732>

Setembro de 2022

RESUMO: O presente estudo procura uma abordagem breve sobre a aplicabilidade do “novo” Código do Procedimento Administrativo à matéria centralizada na figura dos impostos, pois, sendo as normas administrativas fonte de direito subsidiário das normas tributárias, acabarão estas por ser convocadas a dar guarida legal às eventuais lacunas existentes e que devam ser reguladas pelo direito administrativo geral. Procedendo o Código do Procedimento Administrativo de um ato normativo do Governo, mediante prévia autorização do órgão legiferante, levantam-se, contudo, sérias dúvidas quanto à extensão material adotada na lei de autorização legislativa, designadamente quanto às “garantias dos contribuintes”.

PALAVRAS-CHAVE: Código do Procedimento Administrativo; Direito Administrativo especial; Direito Tributário; direito subsidiário; garantias dos contribuintes; princípio da legalidade fiscal.

ABSTRACT: This study seeks a brief approach on the applicability of the "new" Administrative Procedure Code to tax matters, since administrative rules are a source of subsidiary law to tax rules, and these will eventually be called upon to provide legal protection for any existing gaps that should be regulated by general administrative law. As the Administrative Procedure Code is a normative act of the Government, through prior authorisation of the legislative body, serious doubts arise, however, as to the material scope adopted in the law of legislative authorisation, namely as to the "guarantees of taxpayers".

KEY WORDS: Administrative Procedure Code; Special Administrative Law; Tax Law; Subsidiary Law; Guarantees of taxpayers; Principle of Fiscal Legality.

SUMÁRIO:

1. Introdução
 2. O “novo” Código do Procedimento Administrativo: um enquadramento ontológico do processo legislativo
 3. A relação do Direito Tributário e do Direito Administrativo
 4. O princípio da legalidade fiscal e as garantias dos contribuintes
 5. A (in)constitucionalidade do “novo” Código do Procedimento Administrativo decorrente da (alegada) falta de autorização legislativa específica
 6. Conclusão
- Bibliografia
- Jurisprudência citada

1. Introdução

O presente artigo tem por objeto o estudo do impacto da reforma administrativa operada com a aprovação do “novo” Código do Procedimento Administrativo (CPA), designadamente quanto às suas implicações em matéria de procedimento tributário e a sua aplicabilidade no que diz respeito às garantias dos contribuintes. Esta reforma foi, essencialmente, produzida por via do Decreto-Lei n.º4/2015, de 7 de janeiro, alterado pela Lei n.º72/2020, de 16/11, e o qual teve, por sua vez, origem numa autorização legislativa concedida pela Assembleia da República, ao abrigo da Lei n.º42/2014, de 11 de julho. Estes dois diplomas normativos foram a âncora legal que permitiu concluir com a reforma de 2015 e que culminou com a aprovação de um “novo” CPA.

O impacto que esta reforma legislativa teve no procedimento administrativo é inegável, mas, contudo, levantam-se sérias reservas quanto à sua aplicabilidade em matéria tributária. Isto porque, as garantias dos contribuintes integram o conceito de “sistema fiscal” e, portanto, são matéria legislativa reservada à Assembleia da República, salvo autorização ao Governo. E neste sentido, nada foi referido na lei de autorização quanto ao sistema fiscal ou à matéria dos impostos ou procedimentos tributários.

Por isso, o propósito do presente trabalho será o de analisar o impacto produzido por este procedimento legislativo em matéria de garantias dos contribuintes será por nós assumido como referência de abordagem para as considerações tecidas no presente trabalho.

2. O “novo” Código do Procedimento Administrativo: um enquadramento ontológico do processo legislativo

O Código do Procedimento Administrativo, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442/91, de 15 de novembro, e revisto pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de janeiro, foi um monumento legislativo cuja estabilidade foi visível. As alterações que foram sendo suscitadas ao longo da sua vigência surgiram na sequência de pontuais e breves trechos reformistas, acabando por se tornar num diploma com poucos retoques e com uma fraca evolução legislativa. Desde 1996, que o mesmo não foi objeto de uma revisão profunda e sistemática. Mas, conforme o próprio legislador ordinário assumiu no preâmbulo do Decreto-Lei que aprovou o “novo” Código do Procedimento Administrativo de 2015, “essa revisão foi-se tornando necessária à medida que o tempo passava. Por um lado, alguns preceitos do Código revelavam uma desconformidade com alterações entretanto trazidas ao texto constitucional e ao direito ordinário. Por outro lado, novas exigências que neste intervalo de tempo foram colocadas à Administração Pública e, mais do que isso, ao exercício da função administrativa, e a alteração do quadro em que esta última era exercida, por força da lei e do direito da União Europeia, impunham que essas exigências tivessem correspondência no texto do Código”.

As necessidades e palpitações sociais que surgiam no tecido administrativista institucional e normativista suscitaram a necessidade de revisão do Código do Procedimento Administrativo vigente, procurando dar respostas às necessidades emergentes e aos novos desafios que se impunham numa sociedade em constante evolução e cuja chegada da tecnologia despontava inquietudes sociais e jurídicas. Por isso, e para o efeito, foi constituída uma Comissão de Revisão do Código do Procedimento Administrativo, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, coordenada pelo Prof. Doutor Fausto Quadros, a qual preparou um anteprojeto de revisão, tendo o mesmo sido submetido a discussão pública perante os órgãos e entidades de relevância da sociedade.

O novo Código do Procedimento Administrativo foi, assim, o resultado de todos os contributos da discussão, pois na sua elaboração foram, entretanto, também levados em conta os contributos da doutrina e da jurisprudência portuguesas, assim como do direito comparado, designadamente, da Alemanha, da Itália e da Espanha, e do direito da União Europeia. Como resultado de todos estes trabalhos, a Assembleia da República, procurando rentabilizar a maior proximidade e conseqüentemente os conhecimentos técnicos que o Governo detém sobre a Administração Pública e sobre o funcionamento da mesma, concedeu uma autorização legislativa ao Governo, a fim de dar guarida à reforma do tecido normativo pretendido. Foi assim que, foi publicada a Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, a qual autoriza o Governo a desenvolver as normas jurídicas em matéria administrativa que resultaria no novo Código do Procedimento Administrativo.

Neste sentido, e para além da autorização legislativa concedida em matéria geral sobre as normas procedimentais de direito administrativo, destaca-se, principalmente para o caso que nos ocupa, o consagrado no artigo 2.º, alínea d), do mencionado diploma legal, o qual estabelece que, é autorizado ao Governo legislar sobre a determinação das disposições do novo Código do Procedimento Administrativo, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, enquanto fonte de direito subsidiária aplicável aos procedimentos administrativos especiais. E foi neste sentido que, o artigo 2.º, n.º 5, do Código do Procedimento Administrativo reconhece que, “as disposições do presente Código, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais.

Assim, reconhece-se que, as normas de direito administrativo são uma importante fonte de direito subsidiário. Mas, será que as garantias dos contribuintes não têm um tratamento autónomo e específico? Será que a falta de tratamento próprio obriga a entender as garantias dos contribuintes enquanto pertencente a um *procedimento administrativo especial*? Ou será que o Direito Tributário, com a importância científica crescente desde inícios do século XX, ganhou autonomia suficiente para se afastar, enquanto ramo do direito, do Direito Administrativo? Terá adotado o legislador ordinário uma literacia legislativa adequada em face da dicotomia operada pelo Direito Tributário e pelo Direito Administrativo? Serão estas algumas questões que iremos abordar nos apartados subsequentes e através do qual entronizaremos as nossas preocupações.

3. A relação do Direito Tributário e do Direito Administrativo

Proferir qualquer texto ou frase - seja através de um artigo, uma dissertação, tese ou manual - sobre a chamada *autonomia do Direito Tributário* pressupõe entrar num *ethos* académico de compreensão dogmaticamente difícil e cuja discussão doutrinal não deixa de estar isenta de críticas¹. Por isso, as seguintes considerações são, assim, um terreno que, não deixará de nos colocar num plano e numa posição cujo desenvolvimento é facilmente atacável e suscetível a críticas fáceis, mas que se torna necessário para a perfeita compreensão do presente trabalho. Isto porque, uma boa perceção da problemática exige um desenvolvimento, ainda que segundo de forma breve e superficial, sobre as considerações doutrinárias e dogmáticas adotadas, as quais não deixam de ter consequências práticas.

Considerando o referido, a colocação desta problemática, não poderá deixar de assentar, inicialmente, num quadro de autonomia, pois quando falamos da independência do Direito Tributário, exige-se que esta seja decomposta numa *autonomia científica e académica* e numa *autonomia jurídica*.

Neste sentido, dir-se-á que, a *autonomia científica e académica* pressupõe que o Direito Tributário seja objeto de autonomia suficiente para dar corpo a uma disciplina académica. Esta premissa é hoje absolutamente inegável, e justifica-se em torno da sua importância e construção legislativa, doutrinal e jurisprudencial, tanto num plano nacional, como europeu e/ou internacional. Em qualquer Estado ocidental contemporâneo, as disposições normativas em torno à matéria dos tributos formam um verdadeiro *corpus* que afasta de quaisquer dúvidas a cisão operada entre ambos os ramos do saber. A sua autonomia científica e académica é inegável², e facilmente se compreende segundo a extensão e conteúdo das próprias normas jurídicas e das especificidades dos problemas apresentados. É a partir do desdobramento do Direito Administrativo, ocorrido nos inícios do século XX, que se desenvolvem as teorias doutrinárias acerca da figura dos impostos, e as quais não podem ser adotadas perante as teorias e vicissitudes próprias destas prestações pecuniárias unilaterais. A sua inserção no Direito Administrativo é desprovida de sentido e unidade, não permitindo dar uma resposta às especificidades destas problemáticas, resultando na própria delapidação da figura tributária e do seu desenvolvimento concreto³. Por isso, e enquanto tema unânime na doutrina, citamos Saldanha Sanches⁴, para o qual, "os impostos constituem objecto de uma peculiar disciplina jurídica com suficiente dimensão para suscitar uma construção dogmática com alguma autonomia". Mas, como bem reconhece André Salgado Matos⁵, "a autonomia que se reconhece ao direito fiscal é apenas relativa".

¹ ANDRÉ SALGADO MATOS, "Direito Fiscal e Direito Administrativo Geral", in *RIDB*, Ano 2, n.º 1, 2013, p.700, disponível <http://www.idb-fdul.com/>, acedido em 10.08.2022.

² JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, p.77.

³ Neste sentido, veja-se a obra de ALBERT HENSEL, *Derecho tributário (trad. Andrés Báez Moreno)*, Madrid, Marcial Pons, 2005.

⁴ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 65.

⁵ ANDRÉ SALGADO MATOS, "Direito Fiscal e Direito Administrativo Geral", in *RIDB*, Ano 2, n.º 1, 2013, p.701, disponível <http://www.idb-fdul.com/>, acedido em 10.08.2022.

Esta afirmação, aparentemente minimalista, não pode deixar de ser considerada superlativa, pois é nesta “relativa autonomia” que encontramos a chamada *autonomia jurídica*, já que, a construção dogmática é desenvolvida em torno dos tributos, das normas jurídicas que lhes são alicerçadas e das especificidades que as mesmas procuram dar enquadramento. Aquilo que sobretudo se deve ter em consideração é que o Direito Tributário não é mais que um conjunto de normas jurídicas que tiveram o seu expoente nos inícios do século XX, em linha direta com o aumento e a importância das despesas públicas dos Estados, procurando através dos impostos, taxas e demais contribuições o financiamento das necessidades sociais do Estado de Direito^{6 7}. O complexo de normas jurídicas que compõe o tecido normativo-tributário resulta num conjunto heterogêneo de regras e princípios jurídicos que delimitam o seu objeto nas relações jurídicas estabelecidas entre o credor tributário e os obrigados tributários, pois é através desta que, a lei atribui poderes de prossecução de interesse e fins públicos à administração fiscal, procurando a concretização das tarefas de cobrança das prestações pecuniárias exigidas e devidas pelos Estados.

Ou seja, a *ratio essendi* subjacente a estas afirmações é a de que o Direito Tributário não é mais que um aglomerado de normas jurídicas que regulam as relações entre credor e devedor, mas em que se atribuem poderes e a habilitação legal a um órgão da administração pública para cumprimento de tarefas de interesse público, conformando, assim, condutas jurídico-administrativas que mobilizam um aparato constitucional exigente e robusto, designadamente as normas jurídico-constitucionais que regem a atividade da Administração Pública⁸. Partindo deste pressuposto, considera-se de todo conveniente citar Casalta Nabais⁹, para o qual é “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”.

Deste modo, e não desconsiderando, assim, as claras especificidades que são oferecidas pela matéria dos impostos, das taxas e demais contribuições, não podemos deixar de considerar

⁶ Na Áustria, em 1906, Myrbach-Rheinfeld publicou a obra intitulada *Grundriss des Finanzrechts*, tendo sido, no mesmo ano, publicada a obra de Heinrich Konrad, intitulada *Konstitutionelles Finanzrecht*. Por sua vez, em 1912 foi publicada a obra de Lippert, cujo título era *Das Internationale Finanzrecht*, e, em 1917, a obra de Waldecker, intitulada *Finanz- und Steuerrecht*, além de Lassar com *Der Erstattungsanspruch im Verwaltungsrecht und Finanzrecht*, Otto Mayer com *Finanzwirtschaft und Finanzrecht*, Wittschieben com *Das österreichische Finanzrecht*, e Popitz com a obra *Finanzrecht und Finanzwissenschaft*. Neste sentido, Cfr. JEFERSON TEODOROVICZ, “A Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro”, in *Revista de Direito Tributário Atual*, N.º 38, 2017, pp. 225-254, disponível <https://ibdt.org.br/RDTA/a-experiencia-tributaria-alema-e-a-repercussao-germanica-na-ciencia-do-direito-tributario-brasileiro/>, acessado em 22.09.2022.

⁷ Sobre a evolução histórica da autonomização científica do Direito Fiscal, Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2019, pp. 62 e ss.; ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, 2021, pp. 32-34.

⁸ ANDRÉ SALGADO MATOS, “Direito Fiscal e Direito Administrativo Geral”, in *RIDB*, Ano 2, n.º 1, 2013, p. 710, disponível <http://www.idb-fdul.com/>, acessado em 10.08.2022.

⁹ JOSÉ CASALTA NABAIS, “A Centralidade do Facto Tributário e a Sua Limitada Consideração na Jurisprudência”, in *Revista Jurídica Portuguesa*, Número Especial, 2022, p.81, disponível em [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-04](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-04), acessado em 11.08.2022; *Idem*, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 72 e ss.

que a atividade desenvolvida pela Administração Tributária tende a não diferenciar-se daquela que é levada a efeito pela Administração Pública¹⁰. Daí que, independentemente da posição assumida a este respeito, não se possa rejeitar a proximidade entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo, e a possibilidade de as soluções jurídicas adotadas serem aproveitadas reciprocamente^{11 12}. E a própria lei não o faz. Assume claramente a cisão entre ambos os ramos do Direito, pois tende a regular a matéria tributária quanto às vicissitudes próprias que lhes são inerentes, mas não deixa de procurar o tecido normativo-administrativo para tudo aquilo que não seja especificamente objeto de regulamentação¹³.

Mostram-se, assim, evidentes as múltiplas e estreitas conexões que resultam entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo. Os pontos de contacto são inegáveis e, apesar de

¹⁰ "Não desconsiderando as respetivas especificidades, a atividade desenvolvida pela Administração Tributária (AT) tende a não se diferenciar do ponto de vista substancial daquela que é levada a efeito pela Administração Pública (AP), verificando-se uma grande proximidade entre os quadros principiologicos e jurídico-normativos enformadores da atividade de prossecução do interesse público pela via da produção de bens públicos e semipúblicos dirigidos a esse efeito; e da atividade de prossecução do interesse público pela via da arrecadação de receita de natureza tributária, com o propósito de ver satisfeitas as necessidades financeiras originadas por aquela primeira atividade. A proximidade entre estes dois domínios do Direito originou, aliás, uma cisão doutrinal entre aqueles que defendem e os que rejeitam a sua autonomia. Independentemente da posição assumida a este respeito, não se poderá negligenciar a proximidade entre um e outro ramo do Direito, nem a possibilidade de as soluções jurídicas adotadas num serem aproveitadas no outro. O legislador tributário, não ignorando esta realidade, procurou enformar os quadros jurídico-normativos tributários em atenção às respetivas especificidades, regulando as matérias que, em face da sua natureza, reclamassem uma disciplina própria e específica, e convocando a aplicação do Direito administrativo no complexo de matérias que, em face da sua natureza, não exigissem uma disciplina autonomizada. Porquanto as alterações normativas produzidas no contexto do procedimento e processo administrativo terão a virtualidade de se repercutir sobre o procedimento e processo tributário, aquando da promoção de uma alteração normativa no âmbito daquele primeiro domínio, o legislador não deverá perder de vista o reflexo que essas alterações serão suscetíveis de produzir no domínio tributário e a necessidade de articular as respetivas soluções". HUGO FLORES DA SILVA, "O Regime das Invalidades e da Revogação no novo CPA e o seu impacto no Direito Tributário", in *Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais*, CEJ, 2017, p. 13.

¹¹ *Idem, Ibidem*.

¹² Casalta Nabais afirma mesmo que o Direito Tributário (e Fiscal) é um (sub)ramo do Direito Administrativo. Não rejeita a cisão oferecida pela autonomia científica e didática que a doutrina tem procurado fomentar, mas sustenta sem qualquer hesitação a dependência do Direito Tributário ao Direito Administrativo, tratando o primeiro como um *specielgenus* face ao direito administrativo, ou seja, como um conjunto de normas administrativas especiais que integram o Direito Administrativo. Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, p.82. No mesmo sentido, K. Tipke e Joachim Lang são da opinião que, a ideia de que o Direito Fiscal constitui um direito público das obrigações não é estranha, todavia, não o consideram subtraído ao domínio do Direito Administrativo. KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, *Direito Tributário (Steuerrecht), Volume I* (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim, Sérgio Fábri Editor), Porto Alegre, 2008, p.36; CARLOS PAMPLONA CORTE-REAL, "Curso de Direito Fiscal, Volume 1", in *Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 124, Ministério das Finanças, Lisboa, 1981, pp. 31 e ss. Pelo contrário e admitindo uma autonomia do Direito Fiscal face ao Direito Administrativo, Cfr. DIOGO LEITE DE CAMPOS, "A determinação administrativa da matéria coletável", in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 9, 730, Ministério das Finanças, abril/junho, 1993, p.43; ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 1991, p. 30.

¹³ Neste sentido, é de todo interessante verificar a posição do Supremo Tribunal Administrativo, o qual, para efeitos de matéria de dilação em matéria de prazos procedimentais, considerou que, "nem a Lei Geral Tributária, nem o Código de Processo e Procedimento Tributário contém norma sobre a matéria de dilação, arredando-a para o procedimento tributário ou impondo uma especial dilação para este tipo de procedimentos. A ausência de regulamentação nesta matéria que é considerada pelo legislador ao nível do processo civil, penal, laboral e administrativo permite concluir estarmos perante uma lacuna que deve ser preenchida por recurso às regras gerais do procedimento administrativo - sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública - constantes do Código de Procedimento Administrativo cujo âmbito de aplicação em matéria de princípios gerais rege qualquer atuação da Administração Pública, sendo as suas disposições, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicáveis subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais, como são os procedimentos tributários, art.º 2.º do Código de Procedimento Administrativo e 2.º do Código de Processo e Procedimento Tributário". Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30.01.2019, Proc. 01576/15.3BELRS 0700/18, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f04dc73bdd1f2fad8025839a00421563?OpenDocument&ExpandSection=1>, acedido em 11.08.2022.

rejeitarmos a dependência do primeiro para com o segundo¹⁴, não se poderá decidir por uma total autonomia jurídica, pois o Direito Tributário acaba por socorrer-se de muitas soluções gerais do Direito Administrativo, e que, portanto, lhe servem de base subsidiária de regulação¹⁵. Daí que, Saldanha Sanches¹⁶ afirme que, “no procedimento de liquidação e cobrança (voluntária ou coerciva) dos tributos, intervém sempre um poder público, o qual se rege por normas de direito administrativo. A análise da atuação da administração tributária não pode, por isso, escapar ao direito administrativo e às suas construções dogmáticas e legislativas, que são, muitas vezes, adaptadas pelo direito fiscal”. Significa isto que, num plano legislativo e num plano dogmático, o Direito Tributário é, nos seus aspetos organizatórios, funcionais e institucionais considerado como Direito Administrativo adaptado ou especial¹⁷, mas, sem descuidar a dogmatização e autonomia científica e didática que assertivamente é dada pelos juristas que se dedicam ao estudo das vicissitudes concretas dos tributos.

Com a referência à “tendencial autonomia”, e apesar de não sustentarmos a tese da “dependência”, a qualificação do Direito Administrativo enquanto fonte subsidiária do Direito Tributário é particularmente nuclear, constituindo aquele o cordão umbilical que liga aquela disciplina ao direito público geral, configurando uma especial relação de subsidiariedade cujo relacionamento é adotado pelo tecido normativo, a fim de dar unidade sistémica ao conjunto das normas jurídicas que regulam a atuação dos poderes públicos na prossecução do interesse público. A qualificação do Direito Tributário enquanto ramo do direito com conexões próximas ao Direito Administrativo permite a promoção das normas jurídicas destas últimas na integração de lacunas que resultem das normas jurídicas em matéria Tributária. E, apesar de não se assumir uma dependência, a aplicação das disposições normativas do Direito Administrativo geral às relações jurídico-tributárias, na ausência de disposições normativas jurídico-fiscais ou para além daquilo que estas determinem, é, assim, um paradigma inegável que se mostra expressamente consagrado na legislação tributária¹⁸. Por outro lado, veja-se que a própria ação administrativa especial, consagrada nas normas administrativas, é um instrumento processual adequado para fazer valer os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, configurando-se, assim, como uma verdadeira garantia contenciosa de tutela destes¹⁹.

O resultado desta relação permite ao aplicador das normas jurídico-tributárias socorrer-se das disposições gerais do Direito Administrativo, sendo adotada esta solução através dos vários

¹⁴ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2019, pp. 23 e ss.

¹⁵ Posição semelhante parece ter Sérgio Vasques quando afirma que o Direito Fiscal é um subsistema do Direito Administrativo, mas enfatiza que o primeiro detém um *corpus* principiológico, dogmático e normativo bastante amplo e que não poderá ser desmerecido de importância face à instrumentalização do imposto pelo Estado e a sua correspondente utilidade como mecanismo de financiamento e o seu caráter ablativo dos direitos fundamentais dos sujeitos. Cfr. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2019, p.66.

¹⁶ J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 68.

¹⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 81 e ss.

¹⁸ HUGO FLORES DA SILVA, “O Regime das Invalidades e da Revogação no novo CPA e o seu impacto no Direito Tributário”, in *Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais*, CEJ, 2017, p. 5.

¹⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.11.2021, Proc. 01972/12.8BEBRG 01170/17, disponível <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/952e9069d4b7436f802587a3005deba2?OpenDocument&ExpandSection=1>; Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 25.06.2016, Proc. 00098/05.5BEPRT, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/4AC7E3D6F8D9071680257FFB003853BC>.

diplomas *justributários*. Através do artigo 2.º, alínea c) da Lei Geral Tributária, encontramos que, “de acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente (...) [o] Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa”. Em sentido idêntico, dispõe o artigo 2.º, alínea d) do Código de Processo e Procedimento Tributário, “são de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário, de acordo com a natureza dos casos omissos (...) [o] Código do Procedimento Administrativo²⁰. Todavia, veja-se que, mais claro e perentório é o artigo 2.º, n.º1 do “novo” Código de Procedimento Administrativo, o qual dispõe que, “as disposições do presente Código respeitantes aos princípios gerais, ao procedimento e à atividade administrativa são aplicáveis à conduta de quaisquer entidades, independentemente da sua natureza, adotada no exercício de poderes públicos ou regulada de modo específico por disposições de direito administrativo”, acrescentando o seu n.º3, que, “os princípios gerais da atividade administrativa e as disposições do presente Código que concretizam preceitos constitucionais são aplicáveis a toda e qualquer atuação da Administração Pública, ainda que meramente técnica ou de gestão privada”. Com isto, assumimos sem hesitações que, a convocação das normas de Direito Administrativo geral reflete, assim, a posição que o Direito Tributário assume face a este, pelo que o ordenamento jurídico-tributário exige uma unidade sistémica²¹ que apenas consegue ser dada através das exigências das normas jurídico-administrativas.

Por isso, e face ao exposto, não se negará a forte influência e o desdobramento necessário do Direito Tributário, sem, contudo, admitir a sua dependência umbilical e fazendo parte integrante de um conjunto sectorial do Direito Administrativo. Contudo, e como se verá *infra*, o legislador ordinário parece ter assumido esta ideia na Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, admitindo esta forte dependência e negligenciado a cisão verificada pela doutrina e pela jurisprudência, entendendo-o como uma parte especial do Direito Administrativo.

4. O princípio da legalidade fiscal e as garantias dos contribuintes

Um estudo rigoroso e exigente sobre uma questão tão controversa pressupõe uma delimitação concetual sobre o designado por “*garantias dos contribuintes*”. Sem procurar um longo percurso dogmático, até porque não é nosso objetivo com o presente trabalho, dir-se-á que o conceito de *garantias dos contribuintes* tem sido objeto de um profundo desenvolvimento doutrinal e jurisprudencial²², pelo que, procuraremos apenas recolher um conjunto homogéneo

²⁰ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 13.10.2016, processo n.º04687/11, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0c4be18a96bba5aa8025804c0053f6da?OpenDocument>.

²¹ “Impõe-se, em consequência, uma adequada articulação entre os subsistemas, de modo a alcançar o necessário compromisso entre a autonomia (tendencial) de cada um deles (falamos, por exemplo, dos subsistemas civilístico, infracional, administrativo e fiscal) e a coerência das respetivas soluções, entre si e com o sentido unitário do sistema jurídico”. HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p. 157.

²² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14.10.2009, Processo n.º 0528/09, Relator Conselheiro Jorge de Sousa, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

de ideias que permitam uma compreensão dogmática e necessária para efeitos do presente trabalho.

Entre nós, no domínio do direito administrativo, defendeu Marcello Caetano²³ que, as garantias são “todos os meios criados pela ordem jurídica com a finalidade imediata de prevenir ou remediar, quer as violações do direito objectivo (garantias da legalidade), quer as ofensas dos direitos subjectivos ou interesses legítimos dos particulares (garantias dos administrados)”. Por sua vez, João Caupers²⁴ afirma que, as garantias são os “meios jurídicos de defesa dos particulares contra a administração pública”. Num domínio concreto dos impostos, Ana Paula Dourado²⁵ sugere um conceito mais amplo que os autores mencionados, adotando um conceito de natureza dualista, através do qual, as garantias dos contribuintes são divididas em garantias gerais relativas ao procedimento e garantias graciosas e contenciosas. Este entendimento é, também, acolhido por Joaquim Freitas Da Rocha²⁶, advogando por um esquema dualista de garantias. Para o mencionado autor, “estando o Direito tributário adjectivo, se não ao serviço, pelo menos intimamente ligado às pretensões dos contribuintes e constituindo a defesa destes um seu escopo, não se lhe pode negar uma função eminentemente garantística individual. Tal função garantística reclama a existência de esquemas, ordenações e instrumentos formais (ou seja, procedimentos e processos) cujo objectivo poderá ser, em relação a um determinado acto, a sua declaração de inexistência, declaração de nulidade, anulação, revogação ou confirmação”, concluindo com a identificação de “garantias graciosas” e “garantias contenciosas”.

Com base nestes doutos entendimentos, não podemos desconsiderar o denominador comum às ideias apontadas, a qual assenta numa base de tutela pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, desenvolvendo-se em torno de um complexo arsenal garantístico que procura dotar os sujeitos de mecanismos graciosos e/ou jurisdicionais que permitam executar uma ordem jurídica para reposição/antecipação dos atos praticados pela Administração Tributária. As garantias dos contribuintes são, assim, um bloco legal exigido pelo legislador constituinte e desenvolvido pelo legislador ordinário, e que gira em torno de um elo matricial jurídico, designadamente a tutela dos direitos dos contribuintes.

Resulta patente que uma função garantística de adição ou subtração por direitos dos contribuintes e do credor tributário apenas poderá ser legitimada pelo órgão parlamentar e popular que representa o povo e a ideia de auto-tributação²⁷. Ou seja, configurando-se como um importante mecanismo que tem repercussões na esfera jurídica dos contribuintes e na relação jurídica publicista estabelecida, exige-se que, a sua consagração normativa (positiva ou negativa) seja atribuída pelo órgão legiferante primário e cuja formação normativa acarreta uma maior segurança para os sujeitos. Por isso, a legitimidade material de criar prestações

²³ MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo, Vol.II*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 1990, p. 1202.

²⁴ JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 9ª Edição, Ancora Editora, Lisboa, 2007, p. 262.

²⁵ ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 120.

²⁶ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 50-51.

²⁷ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, pp.321 e ss.; ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 275 e ss.

pecuniárias de carácter ablativo aos direitos dos sujeitos pressupõe um reverso demonstrado como um limite deste poder, conjecturando que a sujeição de garantias e medidas de tutela dos contribuintes devem, também, pressupor a mesma legitimidade orgânica. Se falamos na legitimidade de criar impostos para financiar e corrigir assimetrias do Estado social, deve-se pressupor que este poder constitucional deve estar subjugado à lei e à vontade constituinte. Isto porque, o advento do Estado de Direito pressupõe que o próprio órgão legiferante está subjugado à lei, exigindo, por isso, uma submissão aos direitos e interesses constitucionalmente protegidos dos contribuintes²⁸. Daí que, a exigência do pressuposto de confiança que traduz o poder do órgão representativo do povo, nomeadamente quanto à detenção do poder de criar os elementos integrantes do *Tatbestand* do imposto e demais institutos que integram o sistema fiscal, resulte numa função garantística, de publicidade e reserva quanto a poderes demonstrativos de uma ablação aos direitos fundamentais dos contribuintes²⁹.

Este princípio da legalidade fiscal encontra vários espreios na nossa Constituição, mas, para efeitos do presente trabalho, detemo-nos, principalmente, nos artigos 165.º, n.º 1 alínea i) e 103.º, n.º 2, ambos da Constituição da República Portuguesa. Aí se dispõe que “[o]s impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as *garantias dos contribuintes*” (sublinhado nosso), sendo que, [n]inguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”. Apesar de um policentrismo legislativo, cabe um poder primitivo à Assembleia da República de legislar sobre a criação de impostos e a formação do sistema fiscal, podendo esta função legislativa ser delegada ao Governo³⁰. Estas considerações constitucionais tornam-se, ainda, mais agudizadas pressupondo a subordinação do legislador fiscal à Constituição, já que, o mesmo princípio é expressamente desenvolvido no artigo 8.º da Lei Geral Tributária, sendo concretizado em toda a legislação fiscal.

Mas, considerando isto, e segundo os mencionados preceitos normativos, não é só a matéria relativa à criação dos impostos, à sua determinação objetiva e subjetiva e à sua quantificação que está abrangida pela reserva de lei, compreendendo esta exigência constitucional também a matéria relativa às garantias dos contribuintes. Como afirma Joaquim Freitas Da Rocha³¹, “as garantias dos contribuintes estão, assim, sujeitas ao princípio constitucional da reserva de lei, no duplo sentido de reserva de lei formal e reserva de lei absoluta. Significa isto que (i) as matérias a elas relativas apenas poderão ser objecto de disciplina jurídica mediante acto solene

²⁸ ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, 2021, p. 122.

²⁹ JORGE REIS NOVAIS, *As Restrições aos Direitos Fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição*, 3ª Edição, Lisboa, AAFDUL, 2022, pp. 829 e ss.

³⁰ Como afirma Ana Paula Dourado, este princípio “significa uma delimitação de competências legislativas entre Assembleia da República e Governo, em que este dispõe de competência legislativa ordinária, mas cujo exercício depende de autorização legislativa parlamentar”, mas “se as leis de autorização legislativa devem definir o objeto e o sentido do decreto-lei autorizado, e não podem ser meros cheques em branco, isso significa que elas devem ter uma determinação mínima”. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 74.

³¹ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p. 43.

do órgão legiferante primário ou de órgão por este autorizado (o que, em termos práticos, vale por dizer que apenas poderão ser disciplinadas por lei ou por decreto-lei autorizado) e (ii) tal acto solene deve conter a sua disciplina exaustiva e completa, não se admitindo a outorga de quaisquer poderes de conformação (v.g. espaços discricionários) aos aplicadores das normas”. Denota-se uma clara preocupação em atribuir uma função garantística ao poder constitucional de criação dos impostos e do tecido normativo fiscal, pois esta função garantística e democrática subjacente à reserva de lei não permite espaços de discricionariedade deixados ao órgão legislativo autorizado para legislar sobre matérias que são da competência do órgão legiferante primário, impedindo-se, assim, autorizações genéricas³².

Apesar de constituir uma matéria sujeita à reserva relativa de lei, um Estado de Direito democrático pressupõe uma capacidade para criar sistemas diacrónicos de repartição do poder legislativo. Ou seja, as matérias sujeitas à reserva relativa de lei podem ser delegadas ao Governo para que este, no uso das faculdades autorizadas pelo órgão legislativo primário, desenvolva a sua função legislativa nas mencionadas matérias. Esta delegação de poderes legislativos ao Governo apenas é admitida mediante uma autorização legislativa, a qual deve definir o objeto, o sentido, a extensão e a duração da autorização, a qual pode ser prorrogada. Não se trata de passar um cheque em branco para que o Governo detenha uma legitimidade legislativa discricionária, pois como refere Ana Paula Dourado³³, esta lei de autorização legislativa assume uma tríplice função, pois impede ao Governo legislar sobre matérias não autorizadas, identifica-se uma linha de orientação do legislador delegado, bem como é estabelecida uma informação genérica sobre as inovações a introduzir no ordenamento para os particulares³⁴.

Cabe, assim, à Assembleia da República conceder as autorizações legislativas, a fim de que o Governo, no uso destas autorizações, proceda à criação da legislação fiscal ou às suas reformas ou alterações, devendo, para o efeito, detalhar os elementos necessários e previstos no n.º2 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa (objeto, extensão e sentido), de forma a que o Parlamento possa tomar conhecimento e dar o seu acordo político sobre os elementos essenciais previstos no artigo 103.º n.º2 da Constituição, designadamente os elementos essenciais do imposto, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes³⁵. Por isso, a linguagem adotada pelo legislador delegado deve ser especializada e hermética, sob pena da autorização legislativa concedida ser considerada restritiva e pouco abrangente, caindo o produto legislativo do Governo num pano de insegurança e na sujeição da legislação criada pelo Governo, no uso das faculdades autorizadas, ser considerada inconstitucional, por violação dos mencionados preceitos constitucionais. Uma seleção individualizada e

³² J.J. GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa – Vol. II*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 337.

³³ ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 75.

³⁴ Cfr. *Acórdão do Tribunal Constitucional N.º 358/92*, Proc. n.º 120/92, Relator Conselheiro António Vitorino, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920358.html>.

³⁵ Cfr. *Acórdão do Tribunal Constitucional N.º 385/97*, Proc. n.º 733/96, Relator Conselheiro Bravo Serra, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970385.html>.

tecnicamente precisa dos conceitos adotados permitirá ao Governo conceber a legislação pretendida e conforme as exigências constitucionais.

5. A (in)constitucionalidade do “novo” Código do Procedimento Administrativo decorrente da (alegada) falta de autorização legislativa específica

As premissas ora apresentadas, permitem-nos ilustrar o teor da problemática suscitada com o presente trabalho, e à qual procuraremos dar resposta neste último apartado. Contudo, não podíamos deixar de suscitar as considerações até aqui tecidas, sob pena de suscitar algumas lacunas dogmáticas que levariam o leitor a uma perceção errónea da problemática e das conclusões que ora se apresentarão. As palpitações que surgem no seio da doutrina quanto à eventual inconstitucionalidade do “novo” Código do Procedimento Administrativo quando aplicado no âmbito das relações jurídico-tributárias³⁶, não poderiam deixar de ser abordadas sem que previamente se fizessem as considerações pertinentes e que pressupõem a compreensão da divisão operada entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo.

Concebemos esta problemática, pois o processo legislativo que precedeu a aprovação do novo Código do Procedimento Administrativo, como tivemos ocasião de referir *supra*, teve a sua génese num diploma normativo aprovado pelo Governo, designadamente o Decreto-Lei n.º4/2005, de 7 de janeiro, tendo este sido precedido por via da legitimação dada pela autorização legislativa concedida ao abrigo da Lei n.º 42/2014, de 11 de julho. Mas, se analisada a Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, nada é estabelecido pelo órgão legiferante competente quanto à autorização em matéria tributária. Por isso, a questão torna-se legítima quando perspetivada segundo o princípio da legalidade tributária, pois, estabelecendo este que, a disciplina legal relativa às garantias dos contribuintes, constitui competência relativa da Assembleia da República legislador sobre as matérias designadas, salvo autorização ao Governo, não deveria a mencionada lei de autorização legislativa consagrar expressamente a aludida autorização?

A única previsão normativa que encontramos na Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, e que poderá surgir como suscetível de enquadramento normativo para permitir a aplicabilidade do “novo” Código do Procedimento Administrativo às matérias relativas às garantias dos contribuintes, surge através do disposto no artigo 2.º, alínea d). Esta norma consagra que, o Governo está autorizado a determinar que as disposições do novo Código do Procedimento Administrativo, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais³⁷. Ou seja, não está apenas autorizado a legislar

³⁶ Com a mestria conhecida, veja-se, neste sentido, HUGO FLORES DA SILVA, “O Regime das Invalidades e da Revogação no novo CPA e o seu impacto no Direito Tributário”, in *Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais*, CEJ, 2017, p. 4.

³⁷ Sobre a ideia de “partilha diacrónica do poder” no âmbito de um “policentrismo institucional”, em que ambos são democraticamente legitimados a legislar sobre determinadas matérias, Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever*

sobre a matéria de funcionamento, de atividade e procedimento da Administração Pública, mas, também o está em matéria de aplicabilidade subsidiária, quando em causa estejam procedimentos que sejam conexos e ligados ao Direito Administrativo. E, por isso, foi consagrado no n.º 5 do artigo 2.º do Código do Procedimento Administrativo, que, “as disposições do presente Código, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais”³⁸.

Em face a isto, a exegese desta problemática impõe a referência à evidente cisão operada entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo. Assumida esta cisão, não podemos, contudo, aceitar a “fusão sucedânea” operada pelo legislador ordinário através de vários diplomas legais, nomeadamente quando não delimita a autonomia relativa do Direito Tributário. Se bem é certo que não podemos deixar de aproximar ambos os ramos do Direito, a cisão é clara e evidente, pelo que não se poderá aceitar a designação, muitas vezes referida, de o Direito Tributário ser uma parcela não autonomizada do Direito Administrativo. O legislador, em diversas ocasiões, considera-o como uma verdadeira “parte especial” deste, ou como um “Direito Administrativo especial”. A conceção dogmática adotada — de forma discricionária e, por vezes, anacrónica —, suscita importantes perturbações ao aplicador das normas aprovadas, designadamente quando o próprio legislador ordinário não concebe, em alguns momentos, a autonomia entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo. Detetar esta falta de uniformidade concetual pelo próprio legislador e a autonomia dogmática existente entre ambos os ramos do direito, exige que o aplicador das normas perceba o complexo plano de fundo dogmático-jurídico apresentado, em face das decisões legislativas em matéria tributária, pois como veremos, esta posição assumida pelo legislador, em algumas ocasiões, gera problemas de interpretação que suscitam dúvidas de constitucionalidade quando apresentadas segundo um teor dogmático e científico próprio. Falamos, essencialmente, na eventual lacuna mencionada *supra*, e que diz respeito às “garantias dos contribuintes” na Lei n.º 42/2014, de 11 de julho.

Assim, e sem prejuízo de uma conclusão precipitada, podemos referir, desde já, duas correntes que poderão ser adotadas, designadamente: *i)* admite-se a eventual inconstitucionalidade do Código do Procedimento Administrativo, por violação do princípio da legalidade, quando chamado a regular matérias específicas às garantias dos contribuintes; ou, *ii)* aceita-se que o legislador foi demasiado genérico na redação da alínea d), do artigo 2.º da Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, devendo aceitar-se que o procedimento tributário deve aqui ser entendido como fazendo parte integrante e especial do Direito Administrativo.

Considerando ambas as teses apresentadas, somos em crer que, a base para uma compreensão da posição adotada pressupõe a convocação da mencionada alínea d), do artigo 2.º da Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, a qual dispõe que, pode o Governo “[d]eterminar que

Fundamental de Pagar Impostos, Coimbra, Almedina, 2012, p.332; JOSÉ SÉRVULO CORREIA, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Almedina, 2020, p.214; ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 49.

³⁸ Sobre o tema, Cfr. ALEXANDRE SOUSA PINHEIRO, TIAGO SERRÃO, MARCO CALDEIRA, JOSÉ DUARTE (org.), *Questões fundamentais para a aplicação do CPA*, Coimbra, Almedina, 2016, pp. 71 e ss.

as disposições do novo Código do Procedimento Administrativo, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais”.

Segundo um exercício de exegese da norma jurídica estritamente literal, e, portanto, de base restritiva, dir-se-á que, tal como referimos *supra*, as garantias dos contribuintes são matérias integrantes do sistema fiscal³⁹, a qual integra a reserva relativa de lei, segundo o disposto no artigo 103.º, n.º 2 e 3, e no artigo 165.º, n.º1 alínea i), ambos da Constituição da República Portuguesa⁴⁰. Na ausência de uma clara previsão normativa que autorize o Governo a legislar sobre as matérias integrantes do sistema fiscal, operando, por isso, uma clara e plena cisão do Direito Tributário e do Direito Administrativo, considerar-se-á, segundo esta conceção puramente restritiva e literal, que o “novo” Código do Procedimento Administrativo não poderá ser aplicado às matérias relativas aos impostos e demais tributos, pois a inexistência de previsão legal conduz a uma inconstitucionalidade orgânica e formal suscetível, por isso, de inquirir o procedimento tributário em causa⁴¹. Ou seja, sendo as garantias dos contribuintes uma matéria integrante do sistema fiscal, e não sendo expressamente consagrada qualquer previsão normativa que autorize o Governo a legislador sobre matérias relativas aos impostos e aos procedimentos inerentes às garantias dos contribuintes, dir-se-á que, a conformidade constitucional segundo uma interpretação restritiva não é, no mínimo, isenta de dúvidas.

Todavia, não podemos deixar de considerar que, o artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil, exige que o intérprete da norma jurídica não se restrinja ao mero teor literal, convocando os demais elementos fundamentais de interpretação. A unidade do sistema jurídico e o dinamismo que pressupõe a Ciência Jurídica aplicada ao contexto social impõe, assim, que, a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Ou seja, partindo da intenção do legislador ordinário, não podemos deixar de pressupor que foi clara a sua intenção de consagrar a aplicabilidade do Código do Procedimento Administrativo aos vários procedimentos de natureza administrativa e que não integrem o modelo geral e clássico. Parece-nos, salvo melhor opinião, que a *ratio legis* pretendida conduz a uma clara negligência quanto à cisão operada entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo, mas pressupõe-se que foi intenção do legislador em integrar o procedimento tributário (e demais

³⁹ Considerando o sistema fiscal como “um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais”, Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p. 272.

⁴⁰ “As garantias dos contribuintes, cujo elenco iremos fazer de seguida e cujo estudo mais exaustivo será feito num momento mais avançado, estão sujeitas ao princípio constitucional da reserva de lei, no duplo sentido de reserva de lei formal e reserva de lei absoluta. Significa isto que (i) as matérias a elas relativas apenas poderão ser objecto de disciplina jurídica mediante acto solene do órgão legiferante primário ou de órgão por este autorizado (o que, em termos práticos, vale por dizer que apenas poderão ser disciplinadas por lei ou por decreto-lei autorizado) e (ii) tal acto solene deve conter a sua disciplina exaustiva e completa, não se admitindo a outorga de quaisquer poderes de conformação (v.g. espaços discricionários) aos aplicadores das normas”. Cfr. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p. 43.

⁴¹ HUGO FLORES DA SILVA, “O Regime das Invalidades e da Revogação no novo CPA e o seu impacto no Direito Tributário”, in *Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais*, CEJ, 2017, p. 4.

procedimentos administrativos especiais) sob a alçada do chamado “Direito Administrativo especial”. Não deixamos de criticar a condução normativa adotada, podendo suscitar dúvidas e palpitações ao intérprete e aplicador das normas jurídicas *sub judice*, mas parece-nos que o legislador ao consagrar expressamente que, o Governo está autorizado a determinar que as disposições do novo Código do Procedimento Administrativo, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais, quis incluir o procedimento tributário nesse considerando. Ou seja, não está apenas autorizado a legislar sobre a matéria de funcionamento, de atividade e procedimento da Administração Pública, mas, também o está em matéria de aplicabilidade subsidiária, quando em causa estejam procedimentos que sejam conexos e ligados ao Direito Administrativo.

Não perdendo de vista que, o Direito Tributário detém hoje uma autonomia relativa face ao Direito Administrativo, não se poderá deixar de referir que, parte o segundo como uma grande base normativa que é aplicável aos casos omissos em que as normas jurídicas específicas não regulem especificamente, funcionando o Direito Administrativo como um ramo de direito de base geral e de aplicabilidade subsidiária⁴². Rejeitamos, contudo, que o Direito Tributário seja considerado como um “Direito Administrativo especial”, mas não podemos deixar de convocar essa tese apontada por alguma doutrina para efeitos de compreensão da posição adotada pelo legislador ordinário, pois parece efetivamente que essa foi a sua intenção e vontade. E veja-se, não estamos a falar de um conceito genérico ou indeterminado adotado pelo legislador ordinário, pois efetivamente ele pressupõe a matéria das *garantias reconhecidas aos particulares nas normas administrativas e a sua aplicabilidade subsidiária aos procedimentos administrativos especiais*. Embora se possa convocar uma leitura garantística do preceito, procuramos, por contrapartida, invocar um verdadeiro interesse público em obter boas leis administrativas e a crise da atividade do Parlamento, pois, de facto, resulta patente os amplos espaços de normação primária utilizados, pelo que se pressupõe a necessidade de interpretação ampla dos conceitos utilizados, para um desenvolvimento coerente que permita dar guarida à especialização técnica de proximidade que resulta da atividade executiva governamental⁴³.

Por via do exposto, falamos, assim, de uma conceção ampla de procedimentos administrativos especiais. Mas é óbvio que um núcleo específico de disposições que regulam os aspetos tributários beneficia das vicissitudes próprias e específicas das matérias reguladas, mas o influxo quase unilateral das disposições de direito administrativo geral é inegável, e, até, desejado. Com isto, não se nega ou rejeita qualquer autonomia do Direito Tributário, mas destaca-se a natureza própria do Direito Administrativo geral⁴⁴. Ou seja, quando referimos o conceito de “autonomia relativa”, afirmamos que a autonomia do Direito Tributário material é algo enganosa, pois, como referimos, este ramo do direito não afasta a aplicação de todo

⁴² JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, p. 81.

⁴³ ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 66.

⁴⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011, pp. 82-84.

direito administrativo geral, designadamente aquele que respeita a aspetos organizatórios e funcionais da administração pública, ou as disposições gerais sobre os requisitos de legalidade e eficácia, sobre a validade e a invalidade dos atos administrativos emanados pela administração tributária⁴⁵ ⁴⁶. Estes institutos derivam, assim, do direito administrativo geral material e a sua aplicação no domínio fiscal, é inegável, pelo menos naquilo que não sejam afastadas por disposições normativas tributárias⁴⁷.

Por isso, advogamos pela constitucionalidade das normas administrativas quando aplicadas à matéria dos impostos e demais obrigações tributárias, reservando, contudo, sérias dúvidas quanto aos conceitos e à literacia adotada pelo legislador ordinário. Parece-nos, com o devido respeito, que, a intenção do legislador ordinário foi dar guarida normativa às “garantias dos administrados” e ao “direito administrativo especial”, utilizando, contudo, conceitos indiferenciados e subjugando o Direito Tributário ao próprio Direito Administrativo, enquanto parte especial deste último. Rejeitar isto, seria colocar os contribuintes numa posição de desproteção e de insegurança indesejável, causando uma lacuna normativa anacrónica e insustentável no atual quadro jurídico-constitucional. Assim, no que concretamente respeita à aplicabilidade subsidiária das normas do procedimento administrativo no procedimento tributário, deverá atender-se à articulação da alínea c) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária e da alínea d) do artigo 2.º do Código do Procedimento e Processo Tributário. Uma vez verificada e identificada uma omissão das normas tributárias no que respeita a algum caso concreto do procedimento tributário, resultará necessário convocar a disciplina administrativista geral, apontando-se as soluções vertidas no Código do Procedimento Administrativo e as quais terão repercussão e efeitos sobre o procedimento tributário, desde que a sua aplicação seja neste domínio convocada.

6. Conclusão

Terminamos enfatizando algo que viajou abscondido em cada uma das reflexões desenvolvidas: não se é destituído de soluções mágicas que habilitem o autor a oferecer a solução definitiva para uma querela que se antevê crescente, mas, atualmente, ainda um pouco esquecida no panorama doutrinal e jurisprudencial. Pretende-se, unicamente, suscitar alguma curiosidade e um humilde contributo a uma problemática que, apesar de *sui generis*, se avoca como relevante e que poderá suscitar palpitações num futuro próximo, dadas as

⁴⁵ HUGO FLORES DA SILVA, “O Regime das Invalidades e da Revogação no novo CPA e o seu impacto no Direito Tributário”, in *Temas de Direito Tributário 2017 - Procedimento Tributário e Custas Processuais*, CEJ, 2017, pp. 5 e ss.

⁴⁶ Entre outros, veja-se os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 15.04.2014, proferido no processo n.º 01644/13, de 17.10.2012, proferido no processo n.º 0187/12, de 19.09.2012, proferido no processo n.º 0686/12, de 21.01.2011, proferido no processo n.º 063/11, todos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

⁴⁷ KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Volume I (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim, Sérgio Fábri Editor), Porto Alegre, 2008, p. 35.

vicissitudes que cada um dos contrapontos apresenta. Arrojar-nos de certezas num terreno que se considera “pantanososo” e desnivelado é, no mínimo, assumir soberbia e arrogância.

Mas, contudo, é-nos lícito retirar um conjunto de conclusões, as quais constituíram os vetores do presente trabalho:

i) A primeira conclusão resulta na clara cisão dogmática e científica existente entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo, rejeitando, por isso, a total dependência do primeiro e a sua subjugação às normas administrativistas. Contudo, não podemos deixar de referir que esta autonomia é relativa, resultando o Direito Tributário num *specielgenus*. Ou seja, não rejeitamos que o Direito Tributário deriva do Direito Administrativo, constituindo este um forte *corpus* normativo que serve de base ao Direito Tributário, pelo que, as problemáticas que sejam comuns devem ser tratadas de forma homogénea e segundo as mesmas regras. Mas, não poderemos aceitar a subjugação do Direito Tributário nem a sua generalização ao Direito Administrativo. Existem conceitos, institutos, realidades, princípios jurídicos e um corpo normativo próprio que não pode ser negligenciado. Negligenciar esta realidade é prescindir de um século de estudo doutrinal, de desenvolvimento jurisprudencial e a produção legislativa proliferada pelos vários Estados contemporâneos e as soluções inovadoras e benéficas para outros ramos do Direito. O Direito Tributário assume problemáticas próprias e que se apresentam individualizadas do próprio Direito Administrativo. Por isso, estas soluções carecem de uma análise casuística a fim de encontrar uma solução adequada e sistémica às questões colocadas. Apenas em caso de as normas de Direito Tributário não regularem e resolverem a problemática apresentada, deverá o Direito Administrativo ser chamado para integração da eventual lacuna existente.

ii) Sob a égide da autonomia do Direito Tributário uma segunda conclusão deve ser enfatizada. A aprovação do “novo” Código do Procedimento Administrativo teve origem numa autorização legislativa emanada pela Assembleia da República. Foi o órgão legiferante primário, cuja competência lhe está assegurada por força da Constituição da República Portuguesa, que delimitou as matérias que o Governo estava autorizado a legislar, a fim de rever o tecido normativo administrativo vigente. A conclusão deste processo legislativo culminou com a Lei n.º 42/2014, de 11 de julho, a qual aprovou um conjunto de medidas, entre as quais, a sua aplicabilidade enquanto fonte de direito subsidiário. Contudo, a autorização legislativa não consagrara qualquer disposição quanto às garantias dos contribuintes, sendo matéria reservada ao órgão legiferante primário, pelo que, aparentemente, a redação dada pelo legislador ordinário foi ambígua e, até, dogmaticamente incorreta. Contudo, não podemos deixar de referir que a solução a adotar deverá ser a apontada pela doutrina maioritária, nomeadamente no que diz respeito à proximidade entre o Direito Tributário e o Direito Administrativo. A ligação do Direito Tributário a este ramo do Direito deverá ser aqui convocada para efeitos de resolução da eventual ambiguidade adotada (ou da falta de autorização específica). O interesse público e a sistematização ordenada da ordem jurídica são fundamentos suficientes, conjuntamente com o instituto subsidiário de aplicabilidade dado pelas normas tributárias específicas para interpretar amplamente o

conceito de “procedimento administrativo especial” adotado na lei de autorização legislativa, compreendendo neste o próprio procedimento tributário e as garantias dos contribuintes inerentes.

iii) Por último, é ponto assente que o Direito Administrativo constitui uma importante fonte de normação subsidiária ao Direito Tributário. A Lei Geral Tributária, o Código do Procedimento e Processo Tributário e, também, o próprio Código do Procedimento Administrativo, este último no seu artigo 2.º, n.º 5, consagram que as normas de procedimento administrativo, designadamente as garantias nele reconhecidas aos particulares, aplicam-se subsidiariamente aos procedimentos administrativos especiais. Ora, tomando por referência as considerações de alguma parte da doutrina, as relações jurídicas estabelecidas entre o credor tributário e os contribuintes, apesar das especificidades inegáveis, integram este conceito de especialidade do Direito Administrativo. Parece-nos que, com o devido respeito e cuidado, o legislador tomou por referência esta posição doutrinária, deixando de lado a autonomia relativa do Direito Tributário e assumindo a historicidade que entendia a dependência deste para com o Direito Administrativo. Por isso, a alegada falta de autorização legislativa poderá ser suprimida por força deste entendimento. Para além disto, é tese assente na nossa doutrina e jurisprudência que as normas procedimentais de Direito Administrativo são aplicáveis subsidiariamente às relações jurídico-tributárias, sempre que as normas tributárias não consagrem tratamento específico para a matéria em causa.

Porque não podemos, assim, viver acorrentados a ideais platónicos, dogmatizando um mundo ideal e ignorando o latejar da realidade e das problemáticas associadas, procuramos suscitar no intérprete algumas dúvidas e preocupações sobre a realidade normativa existente, procurando oferecer algumas soluções que, *mui* humildemente, nos parecem adequadas em face dos interesses de todos os intervenientes.

Bibliografia

CAETANO, MARCELLO, *Manual de Direito Administrativo, Vol.II*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 1990

CAMPOS, DIOGO LEITE DE, “A determinação administrativa da matéria coletável”, *in Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 9, 730, Ministério das Finanças, abril/junho, 1993

CANOTILHO, J.J. GOMES, MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa – Vol. II*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007

CAUPERS, JOÃO, *Introdução ao Direito Administrativo*, 9ª Edição, Ancora Editora, Lisboa, 2007

CORREIA, JOSÉ SÉRVULO, *Legalidade e Autonomia Contratual nos Contratos Administrativos*, Almedina, 2020

- CORTE-REAL, CARLOS PAMPLONA, "Curso de Direito Fiscal, Volume 1", in *Cadernos de Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 124, Ministério das Finanças, Lisboa, 1981
- DOURADO, ANA PAULA, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, 2021
- DOURADO, ANA PAULA, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007
- HENSEL, ALBERT, *Derecho tributário* (Tradução da edição alemã por Andrés Báez Moreno), Madrid, Marcial Pons, 2005
- MATOS, ANDRÉ SALGADO, "Direito Fiscal e Direito Administrativo Geral", in *RIDB*, Ano 2, n.º 1, 2013, pp.699-758, disponível <http://www.idb-fdul.com/>, acedido em 10.08.2022
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, "A Centralidade do Facto Tributário e a Sua Limitada Consideração na Jurisprudência", in *Revista Jurídica Portucalense*, Número Especial, 2022, pp.72-98, disponível em [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(ne1\)2022.ic-04](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(ne1)2022.ic-04), acedido em 11.08.2022
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012
- NOVAIS, JORGE REIS, *As Restrições aos Direitos Fundamentais Não Expressamente Autorizadas pela Constituição*, 3ª Edição, Lisboa, AAFDUL, 2022
- PINHEIRO, ALEXANDRE SOUSA / SERRÃO, TIAGO / CALDEIRA, MARCO / DUARTE, JOSÉ (org.), *Questões fundamentais para a aplicação do CPA*, Coimbra, Almedina, 2016
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA / SILVA, HUGO FLORES DA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2019
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007
- SILVA, HUGO FLORES DA, "O Regime das Invalidades e da Revogação no novo CPA e o seu impacto no Direito Tributário", in *Temas de Direito Tributário 2017 — Procedimento Tributário e Custas Processuais*, CEJ, 2017
- SILVA, HUGO FLORES DA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021
- TEIXEIRA, ANTÓNIO BRAZ, *Princípios de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 1991
- TIPKE, KLAUS, LANG, JOACHIM, *Direito Tributário (Steuerrecht), Volume I* (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim, Sérgio Fábri Editor), Porto Alegre, 2008
- TEODOROVICZ, JEFERSON, "A Experiência Tributária Alemã e a Repercussão Germânica na Ciência do Direito Tributário Brasileiro", in *Revista de Direito Tributário Atual*, N.º 38, 2017, pp. 225-

254, disponível <https://ibdt.org.br/RDTA/a-experiencia-tributaria-alema-e-a-repercussao-germanica-na-ciencia-do-direito-tributario-brasileiro/>, acessado em 22.09.2022

VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2019

XAVIER, ALBERTO PINHEIRO, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972

Jurisprudência citada

Acórdão do TC N.º 358/92, Proc. n.º 120/92 (António Vitorino), in <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19920358.html> (18.08.2022).

Acórdão do TC N.º 385/97, Proc. n.º 733/96 (Bravo Serra), in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19970385.html> (18.08.2022).

Acórdão do STA de 14.10.2009 (Jorge de Sousa), in <http://www.dgsi.pt> (17.08.2022).

Acórdão do TCAN de 25.06.2016 (Ana Patrocínio), in <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/4AC7E3D6F8D9071680257FFB003853BC> (17.08.2022).

Acórdão do TCAS de 13.10.2016 (Ana Pinhol), in <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0c4be18a96bba5aa8025804c0053f6da?OpenDocument> (17.08.2022).

Acórdão do STA de 21.09.2011 (Valente Torrão), in <http://www.dgsi.pt> (22.09.2022).

Acórdão do STA de 19.09.2012 (Fernanda Maçãs), in <http://www.dgsi.pt> (22.09.2022).

Acórdão do STA de 17.10.2012 (Fernanda Maçãs), in <http://www.dgsi.pt> (22.09.2022).

Acórdão do STA de 14.05.2014 (Pedro Delgado), in <http://www.dgsi.pt> (22.09.2022).

Acórdão do STA de 30.01.2019 (Ana Paula Lobo), in <http://www.dgsi.pt> (17.08.2022).

Acórdão do STA de 10.11.2021 (Pedro Vergueiro), in <http://www.dgsi.pt> (17.08.2022).

(texto submetido a 18.08.2022 e aceite para publicação a 21.09.2022)