

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social

Tânia Meireles da Cunha

Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul

I. Uma lei geral tributária

A Lei Geral Tributária (LGT) foi aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, entrando em vigor a 01.01.1999.

Na sua génese esteve a respetiva lei de autorização (Lei n.º 41/98, de 4 de agosto).

A análise desta lei de autorização e, bem assim, dos trabalhos parlamentares que precederam a sua aprovação permite, de forma particularmente clara, perceber as principais motivações que estiveram inerentes à opção tomada, no sentido da aprovação de uma lei geral com as características da LGT.

Assim, desde logo é de chamar à colação um excerto da intervenção do Senhor Prof. Sousa Franco, à época Ministro das Finanças, no momento da discussão na generalidade da proposta de lei¹ que deu origem à lei de autorização, onde o mesmo referiu:

“A incoerência entre muitas legislações, diversas e conflitantes, a falta de uma «lei das leis», de um texto fundamental, sobre os direitos fundamentais dos cidadãos, os princípios essenciais estruturantes do sistema tributário, a

¹ Proposta de Lei n.º 159/VII/3.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

efectivação desses direitos no procedimento administrativo e no processo judicial e a garantia dos direitos e liberdades perante o Estado e a administração fiscal têm sido conseguidos muito imperfeitamente, por falta precisamente disto, que, entre nós, como na Espanha ou na Alemanha, se chama uma lei geral tributária”².

Portanto, destaca-se, designadamente, da mencionada intervenção, a preocupação:

- (i) Com a dispersão legislativa;
- (ii) Com a ausência de uma efetiva lei geral em matéria tributária; e
- (iii) Com a importância que a existência de uma lei geral tributária reveste, quer em termos de definição dos princípios estruturantes, quer em termos de efetivação desses mesmos princípios, designadamente, em sede de procedimento tributário.

Perscrutando a mencionada lei de autorização, podem extrair-se, da análise do seu artigo 1.^º³, dois objetivos *macro* da LGT:

1. Um objetivo de definição dos grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e a articulação dos poderes da administração e das garantias dos contribuintes;
2. Um aprofundamento das normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária e ao procedimento.

² Discussão da Lei de Autorização na generalidade – reunião plenária de 18.06.1998 (*Diário da Assembleia da República*, I série, n.º 82, VII Legislatura, 3.ª Sessão Legislativa, de 19.06.1998, p. 17).

³ Nos termos do qual: “1 - Fica o Governo autorizado a publicar uma lei geral tributária donde constem os grandes princípios substantivos que regem o direito fiscal português e a articulação dos poderes da Administração e das garantias dos contribuintes. // 2 - A lei geral tributária visará aprofundar as normas constitucionais tributárias e com relevância em direito tributário, nomeadamente no que se refere à relação tributária, ao procedimento e ao processo, com reforço das garantias dos contribuintes, da participação destes no procedimento, da igualdade das partes no processo e da luta contra a evasão fiscal, definindo os princípios fundamentais em sede de crimes e contraordenações tributárias”.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Tendo este contexto como ponto de partida, e olhando agora para a LGT, são quatro os aspetos que se entende pertinente sublinhar.

Destes, os primeiros dois aspetos são os seguintes:

- a) A mesma aplica-se à generalidade das relações jurídico-tributárias (cfr. o n.º 1 do artigo 1.º);
- b) Considerando a classificação dos tributos prevista no artigo 3.º da LGT⁴, conclui-se que, *prima facie*, aquele diploma se aplica a impostos, taxas e contribuições financeiras⁵.

A aplicação da LGT à generalidade das relações jurídico-tributárias (incluindo os aspetos procedimentais na mesma densificados) surge refletida em muita da nossa jurisprudência.

Vejam alguns exemplos ilustrativos do afirmado:

- a) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 13.07.2023 (Processo: 235/13.6BEPNF):

⁴ Segundo cujo n.º 2, “[o]s tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”. Reflete a natureza tripartida que decorre do artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República Portuguesa (CRP).

⁵ Muito sucintamente: (i) impostos definem-se como prestações pecuniárias unilaterais, impostas coativa ou autoritariamente pelo Estado ou por uma entidade pública, sem carácter sancionatório, visando angariar receita ou a prossecução de outras finalidades públicas; (ii) taxas são igualmente prestações pecuniárias impostas coativa ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, mas que pressupõem a existência de uma contraprestação (prestação de um serviço público, utilização de um bem do domínio público ou remoção de um obstáculo jurídico); (iii) contribuições financeiras são tributos cuja definição se faz pela negativa, por não se configurarem nem como imposto, nem como taxa, que “compartilham em parte da natureza dos impostos (porque não têm necessariamente uma contrapartida individualizada para cada contribuinte) e em parte da natureza das taxas (porque visam retribuir o serviço prestado por uma instituição pública a certo círculo ou certa categoria de pessoas ou entidades que beneficiam coletivamente de um atividade administrativa) (GOMES CANOTILHO/VITAL MOREIRA, em “Constituição da República Portuguesa Anotada,” I vol., 4.ª ed., Coimbra Editora, pág. 1095)” (Acórdão n.º 539/2015, do Plenário do Tribunal Constitucional, de 20.10.2015).

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Nesta situação, estava em causa a designada Taxa de Segurança Alimentar Mais (TSAM)⁶, num caso em que fora anulada a liquidação por preterição do direito de audição. O que estava aqui em discussão era o direito a juros indemnizatórios, sendo, pois, para este efeito aplicada toda a disciplina constante do artigo 43.º da LGT;

- b) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 13.10.2022 (Processo: 2370/13.1BELRS):

O aresto em causa respeita igualmente à TSAM.

A questão que se colocou era a do cumprimento do dever de fundamentação da liquidação controvertida, tendo sido concluído pelo Tribunal Central Administrativo Sul que tal dever, consagrado no artigo 77.º da LGT, não foi cumprido, na medida em que não foram cabalmente explanados os elementos de partida fundamentais para se percecionar a concreta liquidação apurada;

- c) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 14.07.2022 (Processo: 2135/07.0BELRS):

No caso, o tributo objeto da demanda era a Taxa de Utilização do Espectro Radioelétrico⁷.

A questão controvertida prendia-se com a determinação dos termos de contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação, designadamente a articulação entre o artigo 45.º e o artigo 46.º, ambos da LGT, e a determinação dos termos em que é contada a suspensão do mencionado prazo, por força da existência de ação inspetiva externa;

- d) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 09.07.2020 (Processo: 584/07.2BELSB):

⁶ Criada pelo Decreto-Lei n.º 119/2012, de 15 de junho.

⁷ Cfr. o Decreto-Lei n.º 151-A/2000, de 20 de julho.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Neste aresto, era tributo impugnado a designada Taxa sobre Comercialização de Produtos de Saúde⁸.

Uma das questões que ali se colocou, e que, no caso, ditou o desfecho da demanda, foi a da aplicação, em caso de liquidação por iniciativa da entidade que administrava o tributo, do disposto no artigo 60.º da LGT, atinente ao direito de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes disserem respeito.

Concretamente, defendia a Impugnada / Recorrente tratar-se de uma situação de dispensa de notificação do administrado, para efeitos de exercício do direito de audição, posição com a qual o Tribunal Central Administrativo Sul não concordou, decidindo-se no sentido da anulação do ato impugnado, por preterição de tal direito;

- e) Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 28.11.2019 (Processo: 9032/15.3BCLSB):

Neste caso, estava em causa um despacho de revogação de informações pautais vinculativas, que, em primeira instância, foi anulado, por preterição do direito de audição dos administrados.

O Tribunal Central Administrativo Sul manteve tal entendimento, não acolhendo a posição da administração. Esta, em suma, centrava-se no facto de o então vigente Código Aduaneiro Comunitário⁹ (CAC) não prever, no procedimento que habilita a administração a revogar informações pautais

⁸ Criada pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril (Lei do Orçamento do Estado para 2000) – cfr. o seu artigo 72.º. Este tributo, entre a jurisprudência, não foi configurado de forma unívoca. Assim, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 135/2012, de 07.03.2012, foi considerada uma contribuição financeira. No entanto, em momento anterior, designadamente, no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 127/2004, de 03.03.2004 [cfr. ainda o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.11.2019 (Processo: 01152/06.1BELSB 0345/17) e ampla jurisprudência no mesmo citada], foi tal tributo considerado um imposto.

⁹ Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho de 12 de outubro de 1992, entretanto revogado pelo Código Aduaneiro da União [Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013].

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

vinculativas, a obrigatoriedade de ouvir o administrado antes de tomada a decisão.

No aresto citado considerou-se que, não obstante a circunstância de o CAC não prever tal fase do procedimento, “este direito deve ser respeitado quando, como na situação dos autos, não estejamos perante um objectivo de interesse geral susceptível de restringir o direito de ser ouvido do contribuinte, e que portanto, justificasse uma restrição ao direito fundamental do contribuinte de ser ouvido no âmbito deste procedimento que afecta os seus direitos e interesses legítimos”.

Entendeu, pois, ser de aplicar o disposto no artigo 60.º, n.º 1, alínea c), da LGT.

Portanto, este curto elenco permite concluir que, para a generalidade dos tributos, é, em regra, aplicável, designadamente no que respeita às regras de procedimento, a disciplina constante da LGT.

Cumprindo ainda salientar, a este propósito, que o Código de Procedimento e de Processo Tributário¹⁰ (CPPT), aprovado na sequência da entrada em vigor da LGT e visando, pois, adaptar o procedimento ao que resultou desta lei geral, abrange, como o próprio nome indica, o procedimento tributário [cfr. artigo 1.º, alínea a)].

Logo, a este nível, regra geral, há que apelar a ambos os diplomas.

Em muitos dos casos, nomeadamente atinentes a taxas¹¹ e contribuições financeiras, no diploma que procede à criação do tributo, está prevista a sua disciplina em termos gerais, nada ou praticamente nada sendo dito em termos de processo e procedimento.

¹⁰ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro.

¹¹ Excetuando as locais, na medida em que, para estas, temos o Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA), aprovado pela Lei n.º 53-E/2006, de 29 de dezembro [cfr., a este respeito, o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), da CRP, que prevê, como matéria de reserva relativa de lei parlamentar, a criação de um regime geral de taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas, o que, até ao momento, se materializou apenas com o RGTA]. Neste regime, há alguns aspetos específicos em termos procedimentais, ainda que não seja exaustivo.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Por exemplo, olhando para o caso da Contribuição sobre o Setor Bancário (CSSB), criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2011¹², o seu regime, do ponto de vista procedimental, é praticamente omissivo (apenas com uma pequena referência à forma da autoliquidação), remetendo, globalmente, para a LGT e o CPPT (cfr. artigo 7.º do respetivo regime).

Um outro exemplo é o da Contribuição Extraordinária sobre a Indústria Farmacêutica, criada pela Lei do Orçamento do Estado para 2015¹³, cujo regime segue uma técnica legislativa similar à mencionada a propósito da CSSB, com o seu artigo 9.º a remeter expressamente para a LGT e o CPPT.

Logo, nestes casos, com ou sem remissão expressa, sem grande margem para dúvidas, é aplicável a disciplina prevista na LGT e no CPPT.

Noutros casos, designadamente em códigos de impostos administrados pela autoridade tributária e aduaneira (AT), ainda é visível a inserção de normas de cariz procedimental ou processual, em regra (mas não necessariamente), normas redundantes, que, no essencial, remetem expressamente para a LGT¹⁴.

Ainda assim, temos situações de específico e expresse afastamento da LGT. Em termos de relação jurídico-tributária, por exemplo, surge o caso do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), que tem um prazo próprio de caducidade do direito à liquidação de oito anos¹⁵. Ao nível do processo e do procedimento, temos como exemplo a norma que determinava os termos da

¹² Cfr. artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro.

¹³ Cfr. artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro.

¹⁴ Olhando para o exemplo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC – aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro), os artigos 57.º e seguintes ainda mantêm uma remissão expressa para o regime da LGT, em matéria de aplicação de métodos indiretos, remissão objetivamente inócua, dado que a sua inexistência sempre implicaria a aplicação do regime previsto na LGT. O Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT), aprovado Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de novembro, por seu turno, no seu artigo 42.º, por exemplo, remete expressamente para o regime previsto no artigo 78.º da LGT, no tocante à revisão oficiosa da liquidação. Pode afirmar-se que praticamente todos os códigos de impostos têm, num ou outro aspeto, remissões expressas para a LGT e/ou CPPT.

¹⁵ Cfr. o artigo 35.º do CIMT.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

contagem do prazo de impugnação judicial e de reclamação graciosa no caso do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), cujo código previu, até à alteração que resultou da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, no seu artigo 140.º, n.º 1, um prazo distinto do previsto no CPPT, no seu artigo 102.º¹⁶ (para o qual remete o n.º 1 do artigo 70.º, atinente à reclamação graciosa).

Com isto entramos, então, nos outros dois aspetos que se pretende focar, a saber:

- a) A LGT não é uma lei de valor reforçado¹⁷, mas uma lei ordinária comum;

Significa isso que,

- b) Havendo legislação específica sobre a matéria, esta prevalece sobre a disciplina geral prevista na LGT (e sobre o CPPT, que a desenvolve).

Tal circunstância, *in extremis*, pode conduzir a que a ideia de uma lei geral em matéria tributária possa ficar, em grande parte, esvaziada de conteúdo ou esgotar a sua aplicação aos tributos administrados pela AT, deixando, no fundo, de ter o carácter geral que lhe era pressuposto e que lhe dá nome.

Com efeito, bastaria que todos os tributos passassem a ter uma disciplina própria e específica nos diversos aspetos abrangidos pela LGT, disciplina essa que, porque especial, seria prevalente, nos termos referidos, para que esta lei geral perdesse, no fundo, o carácter de generalidade que esteve inerente à sua criação e para que, de alguma maneira, passássemos a ter tantos regimes quantos os tributos existentes, com uma dispersão legislativa que traria uma maior complexidade, particularmente visível se imaginarmos, por exemplo, para cada tributo, um regime procedimental distinto de reação por parte do administrado.

Não se trata, aliás, de mera conjectura abstrata, existindo exemplos a esse respeito.

¹⁶ Cfr., a este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 21.06.2017 (Processo: 0128/14).

¹⁷ Nos termos do artigo 112.º, n.º 3, da CRP, “[t]êm valor reforçado, além das leis orgânicas, as leis que carecem de aprovação por maioria de dois terços, bem como aquelas que, por força da Constituição, sejam pressuposto normativo necessário de outras leis ou que por outras devam ser respeitadas”.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Um dos exemplos que se pode chamar à colação é o relativo à taxa SIRCA (atinente ao financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações), na disciplina prevista no Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de fevereiro.

Este tributo veio a ser julgado inconstitucional, pelo Acórdão n.º 344/2019, do Plenário do Tribunal Constitucional, de 04.06.2019, onde se decidiu: “Julgar inconstitucional, por violação do artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, a norma extraída do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 19/2011, de 7 de Fevereiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 38/2012, de 16 de Fevereiro, na medida em que impõe aos estabelecimentos de abate a cobrança de uma taxa para efeitos de financiamento do sistema de recolha de cadáveres de animais mortos nas explorações (SIRCA)”.

No entanto, numa primeira fase da apreciação destes litígios, foi considerado que “a julgada antinomia entre o disposto no seu art. 4º, nº 2 e o disposto no art. 2º, nº 1, do Decreto-Lei nº 19/2011 - ambas leis ordinárias comuns - não é motivo válido e suficiente para fundamentar a julgada ‘ilegalidade das liquidações por vício de violação de lei’”, justamente pelo facto de a LGT não ser uma lei de valor reforçado [cfr. os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 14.03.2018 (Processo: 01075/17), de 15.03.2017 (Processo: 0262/16), de 18.05.2016 (Processo: 0102/16) e de 31.03.2016 (Processo: 0628/15)].

Um outro exemplo que se pode trazer à colação é o do Regime Geral das Taxas das Autarquias Locais (RGTA), que, *v.g.*, manteve, no n.º 3 do seu artigo 15.º, uma regra, em termos de cessação do efeito interruptivo da prescrição, idêntica à que existia no n.º 2 do artigo 49.º da LGT, mas que foi revogada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro (sendo que ambos os diplomas foram aprovados no mesmo dia). É também aqui de salientar a existência de um prazo de reclamação próprio que se afasta do prazo geral previsto no CPPT (cfr. artigo 16.º, n.º 2), como *infra* veremos mais detalhadamente.

II. A disciplina das quotizações e contribuições à Segurança Social

A situação que se pretende agora abordar com maior detalhe é a atinente ao regime relativo às contribuições e quotizações à Segurança Social, concretamente o regime procedimental aplicável em situações de preenchimento oficioso de mapas de remunerações e conseqüente apuramento das quotizações e contribuições em dívida, decorrente de ação de fiscalização prévia levada a efeito.

A abordagem partirá de uma linha divisória entre o regime anterior e o posterior à entrada em vigor do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS), porquanto, como melhor será explanado *infra*, a diferença entre um e outro é deveras significativa.

II.I. A situação até à entrada em vigor do CRCSPSS

Apesar de serem já antigas as discordâncias, designadamente entre a doutrina, em termos de configuração dogmática destes tributos (imposto, tributo parafiscal, taxas)¹⁸, não há dúvidas quanto à sua qualificação como tributo¹⁹ e, como tal, quanto à potencial aplicabilidade da LGT.

Chamamos, a este respeito, à colação, *v.g.*, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.05.2012 (Processo: 0212/12), no qual tais tributos são qualificados de verdadeiros impostos, qualificação que, na parcela cujo pagamento cabe aos empregadores, é sensivelmente mais pacífica.

Antes da entrada em vigor do CRCSPSS, era aplicável a LGT, no âmbito de relações jurídico-tributárias atinentes à Segurança Social e abrangendo as regras de procedimento, sem prejuízo da existência de legislação especial que prevalecesse.

¹⁸ Cfr., a este propósito, Cabral, Nazaré da Costa, *Contribuições para a Segurança Social – Natureza, aspectos de regime e de técnica e perspectivas de evolução num contexto de incerteza*, Coimbra: Almedina, 2010, pp. 46 a 85.

¹⁹ Cfr., a este respeito, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 255/2020, de 29.04.2020.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

No entanto, essa legislação era bastante parca²⁰, o que, do ponto de vista prático²¹, implicava que a aplicação da LGT ocorresse num espectro muito alargado de casos.

Foram várias as situações em que tal aplicação foi discutida, sendo que talvez a que tenha gerado maior litigância tenha sido a atinente à (não) aplicação do regime de caducidade do direito à liquidação, previsto nos artigos 45.º e 46.º da LGT, nos casos de apuramento de valores em dívida na sequência de ação fiscalizadora por parte da Segurança Social.

As perspetivas em confronto passavam, por um lado, por um entendimento, por parte da Segurança Social, segundo o qual a ausência de um regime específico atinente à caducidade do direito à liquidação (quando, em sede de prescrição, o legislador tinha claramente instituído um regime com particularidades) deveria ser interpretada no sentido de não se ter pretendido instituir essa limitação no tempo para a administração liquidar tais tributos. Do outro lado, esgrimia-se o argumento de que, atenta a aplicação subsidiária da LGT, a liquidação oficiosa de contribuições estava limitada no tempo pelo prazo de caducidade previsto naquele diploma.

Foi neste contexto que foi proferido o Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, a 26.02.2014 (Processo: 01481/13).

Deste aresto, retira-se, em suma, a aplicabilidade do regime previsto na LGT, dada a sua aplicação a título subsidiário.

Extrai-se do seu teor o seguinte:

²⁰ Bastará atentar na Lei n.º 32/2002, de 20 de dezembro, e na Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro, para se concluir nesse sentido, designadamente ao nível do procedimento.

²¹ Talvez o aspeto distinto mais significativo fosse o relativo ao prazo de prescrição e algumas causas de interrupção, sendo a este respeito de chamar à colação a disciplina consagrada quer no artigo 49.º da Lei n.º 32/2002, de 20 de dezembro, quer no artigo 60.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro. Sublinhe-se que era, no entanto, aplicável o regime constante da LGT a título subsidiário, designadamente no tocante às causas de suspensão do prazo de prescrição [cfr. Sousa, Jorge Lopes de, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária*, 2.ª Edição, Lisboa: Áreas Editora, 2010, p. 126; ao nível jurisprudencial, v., v.g., o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 13.01.2021 (Processo: 01549/17.1BEPRT)].

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

“[F]oi impugnada uma liquidação oficiosa efectuada pela Segurança Social (...)[,] efectuada em suprimento das obrigações dos contribuintes, e que constitui, por isso, um verdadeiro acto administrativo declarativo de liquidação de um tributo, praticado por autoridade pública.

Na verdade enquanto que nas situações de autoliquidação se verifica, por via de regra uma homologação implícita pela Administração decorrente da aceitação do pagamento do imposto, já na liquidação estamos perante uma verificação constitutiva da existência da obrigação de imposto, cujos efeitos se reportam ao momento da verificação do facto tributário, por via de uma retrodatação de efeitos. (Mas não retroactividade de efeitos -cf., neste sentido, Casalta Nabais, Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, pág. 325).

Ora dúvidas não há, atento o regime previsto no referido artº 33º do Decreto-lei 8 B/2002, que esta inscrição e a declaração de remunerações bem como o cálculo das contribuições que lhe correspondam, efectuados officiosamente pela Segurança Social, com base em elementos de prova obtidos, designadamente, no âmbito de acções de fiscalização ou de inspecção, constituem uma verificação constitutiva da existência daquela obrigação contributiva, e assumem, por isso, a natureza de uma verdadeira liquidação.

Sendo assim, ao direito de liquidar tais contribuições é aplicável, por força do disposto nos artigos 1.º, 2.º 3º da Lei Geral Tributária, o regime de caducidade do direito à liquidação previsto no artº 45.º do mesmo diploma legal, uma vez que o regime específico das quotizações e contribuições à Segurança Social não fixa um prazo especial de caducidade do direito de liquidação.

Com efeito, tratando-se, como se trata, de um acto de liquidação de tributos, está sujeito ao regime de notificação dos actos tributários nos termos do disposto nos artigos 36º nº1 do CPPT e 77º nº6 da L.G.T., devendo ser notificado

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

ao contribuinte no prazo de caducidade de quatro anos previsto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária”.

Um outro exemplo que pretendemos aqui chamar à colação prende-se com o procedimento de revisão dos atos tributários, previsto no artigo 78.º da LGT.

À época, estava ainda em vigor o n.º 2²² da referida disposição legal, que, inequivocamente, fazia equiparar a erro imputável aos serviços o erro na autoliquidação.

Na situação sob apreciação no Processo n.º 01509/13, do Supremo Tribunal Administrativo, o contribuinte preencheria a autoliquidação em causa incorretamente, tendo havido um erro no apuramento das taxas aplicáveis.

Nessa sequência, o mesmo lançou mão do expediente previsto no artigo 78.º da LGT.

Considerava a Segurança Social que não era admissível tal possibilidade, porquanto o artigo 129.º do Decreto n.º 45266, de 23 de setembro de 1963, então ainda em vigor, previa que o “direito de reclamar o reembolso ou a restituição das contribuições extingue-se pelo prazo de um ano, a contar da data (...) do pagamento das contribuições”.

O Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão de 18.11.2015 (Processo: 01509/13), entendeu que era aplicável o artigo 78.º da LGT, não sendo esta circunstância afastada pelo facto de existir um prazo específico de reclamação administrativa.

Este entendimento, aliás, está em consonância com o regime consagrado genericamente na LGT e no CPPT. Com efeito, ali está prevista a possibilidade ou a obrigação, consoante os casos, de apresentação de reclamação graciosa. No entanto, tal não colide com a hipótese de se lançar mão do expediente previsto no artigo 78.º

²² Nos termos do qual: “2 - Sem prejuízo dos ónus legais de reclamação ou impugnação pelo contribuinte, considera-se imputável aos serviços, para efeitos do número anterior, o erro na autoliquidação”. Esta disposição legal veio a ser revogada pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

da LGT, mesmo nos casos em que não tenha havido a reclamação graciosa necessária²³.

Também em sede de reversão, não há grandes dúvidas sobre a aplicação do regime previsto na LGT, ainda que, em bom rigor, neste caso, o Regime Especial de Execução de Dívidas ao Sistema de Solidariedade e Segurança Social²⁴ remeta, inequivocamente, para a LGT e o CPPT (cfr. o seu artigo 6.º)²⁵.

Como último exemplo a este respeito, traz-se à liça a situação atinente à distribuição do ónus da prova, quando estamos no âmbito de uma ação de fiscalização levada a efeito pela Segurança Social.

Como se sabe, a regra geral de distribuição do ónus da prova, em matéria tributária, está prevista no artigo 74.º da LGT, do qual se extrai, em suma, que o ónus da prova cabe a quem invocar os factos em causa.

Significa isto que, excetuando, naturalmente, as situações que sejam aplicáveis específicas regras em termos de distribuição do ónus da prova, cabe à administração demonstrar os factos que alega, designadamente em sede de ação inspetiva / fiscalizadora.

No caso que esteve subjacente ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 02.03.2023 (Processo: 2348/09.oBELSB), como decorre da respetiva análise, estava-se perante uma ação de fiscalização, levada a cabo pela Segurança Social, a uma empresa de trabalho temporário. Esta tinha trabalhadores internos, da sua própria estrutura,

²³ Cfr., exemplificativamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.11.2020 (Processo: 01826/15.6BEPRT 01501/17): “Ainda que estejam em causa taxas municipais como a devida pela instalação e funcionamento de postos de abastecimento de combustíveis, nada impede que o interessado solicite a revisão oficiosa da liquidação nos termos e no prazo do artº 78º, da LGT, independentemente de não ter anteriormente deduzido reclamação graciosa”.

²⁴ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 42/2001, de 9 de fevereiro.

²⁵ Como exemplos de situações de reversão de dívidas à Segurança Social, vejam-se os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 17.09.2020 (Processo: 37/12.7BEBJA) e de 12.07.2017 (Processo: 1305/14.9BELRA), e do Tribunal Central Administrativo Norte, de 02.02.2023 (Processo: 01957/11.1BEBRG).

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

e trabalhadores temporários. Estes últimos, por sua vez, iam sendo colocados em determinadas empresas utilizadoras de trabalho temporário²⁶.

No caso, *grosso modo*, a Segurança Social, partindo apenas da análise das listagens dos recibos de vencimento, considerou todas as verbas com uma determinada nomenclatura como sendo remuneração, com as necessárias consequências em termos de correções atinentes a contribuições devidas.

A posição da administração, neste caso, sustentava-se na aplicação do disposto no então artigo 249.º do Código do Trabalho²⁷, norma prevista visando a relação trabalhador/empregador e com o objetivo de reforçar a posição do primeiro²⁸.

Considerava, nessa sequência, a Segurança Social que lhe bastava demonstrar a existência dos pagamentos, cabendo à Impugnante o ónus da prova de que os valores em causa não eram sujeitos a contribuições / quotizações.

Ou seja, o que era defendido por parte da Segurança Social era a aplicação de uma disciplina que, em termos práticos, redundava num resultado distinto do da regra geral do artigo 74.º da LGT.

Foi considerado, neste caso, que, em termos procedimentais e de ónus da prova, era de lançar mão à disciplina prevista na LGT, que se aplica à generalidade das relações jurídico-tributárias.

²⁶ Cfr., a este propósito, os artigos 172.º e seguintes do Código do Trabalho e o Regime Jurídico do Exercício e Licenciamento das Agências Privadas de Colocação e das Empresas de Trabalho Temporário (Decreto-Lei n.º 260/2009, de 25 de setembro).

²⁷ Nos termos do qual, “[a]té prova em contrário, presume-se constituir retribuição toda e qualquer prestação do empregador ao trabalhador”. Equivale ao atual artigo 258.º, n.º 3, do Código do Trabalho. Sobre o alcance desta norma, cfr., *v.g.*, os Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça de 03.03.2021 (Processo: 28857/17.9T8LSB.L1.S1) e de 13.02.2019 (Processo: 7847/17.7T8LSB.L1.S1).

²⁸ Martinez, Pedro Romano *et al.*, *Código do Trabalho Anotado*, 13.ª Edição, Coimbra: Almedina, 2020, p. 644.

Ou seja, entendeu-se que havia uma norma própria específica (o artigo 74.º da LGT), implicando inexistir qualquer lacuna que justificasse a necessidade de recorrer ao Código do Trabalho²⁹.

Portanto, e em suma, neste quadro legislativo, era praticamente aplicável em bloco o regime previsto na LGT.

II.2. A situação depois da entrada em vigor do CRCSPSS

Com a entrada em vigor do CRCSPSS³⁰, a 01.01.2011, a situação alterou-se de forma bastante significativa.

Este diploma, em termos de procedimento, *maxime* no que respeita às garantias graciosas, não tem uma especial densificação.

Ou seja, manteve-se a técnica legislativa pretérita, de praticamente não se definirem regras próprias, no tocante às relações jurídico-tributárias e respetivos procedimentos.

A escolha do legislador, no entanto, não passou pelo silêncio, como anteriormente ocorreu, optando-se, sim, por uma norma remissiva a este respeito – o que, como vimos, é técnica legislativa comum, face à já mencionada tendência de se legislar nos diplomas relativos a concretos impostos, por exemplo, ainda que, muitas vezes, de forma meramente remissiva para a LGT.

Assim, nos termos do artigo 3.º do CRCSPSS, sob a epígrafe *Direito subsidiário*:

“São subsidiariamente aplicáveis:

²⁹ Cfr., no entanto, em sentido diverso, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 10.11.2022 (Processo: 1619/13.5BELSB), no qual se refere que, “nos termos do n.º 3 do art.º 258.º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro, existe uma presunção de que toda e qualquer prestação do empregador ao trabalhador constitui retribuição, pelo que, nos termos dos artigos 344º e 350º do Código Civil tem a Administração Fiscal, no caso em questão, uma presunção a seu favor, o que determina que não tenha de fazer prova do facto que invoca, sendo, contudo, elidível esta presunção, que entendemos competir à impugnante”.

³⁰ Aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

- a) Quanto à relação jurídica contributiva, a Lei Geral Tributária;
- b) Quanto à responsabilidade civil, o Código Civil;
- c) Quanto à matéria procedimental, o Código do Procedimento Administrativo;
- d) Quanto à matéria substantiva contraordenacional, o Regime Geral das Infrações Tributárias” .

Considerando esta norma remissiva, é inequívoco que, naquilo em que não houver disciplina própria, é aplicável, quanto à relação jurídico-contributiva, a LGT.

Significa isto que, *grosso modo*, se aplica o título II da LGT, naquilo em que não houver normas próprias.

Destaca-se desse título a disciplina atinente à caducidade do direito à liquidação, que, como se viu, deu origem a vários litígios. Como tal, no atual quadro, deixa de existir qualquer dúvida a propósito da aplicação do mencionado regime.

É também de salientar que está abrangida a disciplina relativa à prescrição, aplicável naquilo em que não colidir com as regras específicas previstas³¹.

No entanto, e para a parte procedimental, incluindo a que respeite às liquidações officiosas das contribuições e quotizações (e, relembre-se, que com isto falamos em preenchimento officioso de mapas de remunerações na sequência de ação fiscalizadora), uma vez que nada é salvaguardado em sentido distinto, aplica-se o Código do Procedimento Administrativo (CPA).

Assim, salvo algumas exceções, como o regime dos pedidos de restituição de quantias indevidamente pagas, previsto no código contributivo³², há que olhar para o CPA.

³¹ Cfr. o artigo 187.º do CRCSPSS. V., exemplificativamente, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 29.11.2023 (Processo: 0621/19.8BELLE), de 12.05.2021 (Processo: 0212/18.0BEMDL) e de 15.07.2020 (Processo: 0534/20.0BEBRG).

³² Cfr. os artigos 267.º e ss. do CRCSPSS.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Paralelamente, sublinhe-se que, em linha com o que foi referido em II.1., para o caso das execuções atinentes a dívidas à Segurança Social, a legislação subsidiária aplicável é a constante da LGT e do CPPT, como decorre do artigo 6.º do Regime Especial de Execução de Dívidas ao Sistema de Solidariedade e Segurança Social.

Esta opção do legislador, no sentido de, em relação a estas relações jurídicas, remeter, em termos de procedimento, expressamente para o CPA, deixando, pois, de fora a aplicação da LGT (e do CPPT), reflete uma solução que se distancia de forma significativa de parte das motivações inerentes à aprovação daquela lei geral, designadamente o objetivo de se alcançar uma certa uniformização procedimental, em conexão com uma pretensão de se fazer face à dispersão legislativa até lá existente.

Em bom rigor, não se trata da primeira situação em que, em matéria procedimental, no âmbito de relações jurídico-tributárias, há algum afastamento face à LGT (e/ou ao CPPT, diplomas que, como referido, têm uma ligação umbilical).

Como vimos já, há sempre alguns exemplos pontuais, *v.g.*, nos diversos códigos de impostos, em que se optou por especificar um determinado aspeto, distanciando-se da LGT (apesar de, a mais das vezes, remeter-se para esta).

Temos também o exemplo já mencionado do RGTAL. Assim, neste caso, para além da situação atinente à prescrição, já mencionada, verifica-se que o legislador optou por definir um regime regra de reclamação necessária das liquidações³³, em contraposição com o regime previsto no CPPT, dado ser, neste âmbito, regra o carácter facultativo das reclamações gratuitas. Ademais, os prazos previstos são significativamente diferentes³⁴.

³³ Sendo, pois, condição de impugnabilidade do ato. Cfr., a este propósito, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18.09.2019 (Processo: 03129/12.9BEPRT 01398/17).

³⁴ 30 dias, no caso previsto no RGTAL (artigo 16.º, n.º 1), enquanto, no CPPT, para as reclamações gratuitas facultativas se prevê um prazo de 120 dias (cfr. artigo 70.º) e, para as necessárias, um prazo de 2 anos (cfr. artigos 131.º e 132.º do CPPT). Refira-se que este prazo de 2 anos se aplica nos casos previstos no artigo 131.º, n.º 3, do CPPT, em que a reclamação gratuita é facultativa [cfr., *v.g.*, os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.06.2020 (Processo: 03229/15.3BEBRG) e de 26.06.2019 (Processo: 03230/15.7BEBRG 0622/18)].

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

No entanto, e nisto o RGTAL distancia-se do CRCSPSS, em termos de legislação subsidiária, a LGT surge, no seu artigo 2.^o³⁵, alínea b), como o segundo diploma a aplicar subsidiariamente, imediatamente a seguir à Lei das Finanças Locais, e o CPPT em quinto lugar, na sua alínea e). O CPA aparece como sétimo e último diploma elencado neste artigo 2.^o.

Já no âmbito do CRCSPSS, como vimos, o legislador optou por se afastar, ao nível do procedimento, de diploma criado especificamente com vista à regulação das relações jurídico-tributárias, diploma esse com uma filosofia própria e direcionada para esse tipo de relações, da qual se distancia, pelo menos em parte, o CPA. Trata-se de um distanciamento não antinómico, naturalmente, uma vez que os princípios basilares do procedimento administrativo *stricto sensu* são comuns ao procedimento administrativo-tributário, mas de um distanciamento que se torna mais visível simplesmente pelo facto de a LGT, por regular uma tipologia muito própria de relações jurídico-administrativas, ter concebido e prever um conjunto de opções especificamente direcionadas para as relações jurídico-tributárias e respetivas particularidades.

Refira-se que, em alguns aspetos, esta opção do legislador no CRCSPSS é, do ponto de vista prático, relativamente inócua.

Exemplifiquemos.

A opção é relativamente inócua em termos de regras gerais de distribuição do ónus da prova, na medida em que o artigo 74.^o da LGT e o artigo 115.^o do CPA têm paradigmas idênticos.

O mesmo se refira, por exemplo, em termos de dever de fundamentação, na medida em que também o artigo 77.^o da LGT e o artigo 152.^o do CPA têm uma base idêntica, como não poderia deixar de ser, dado tratar-se de dever que radica na nossa lei

³⁵ Que consagra um elenco de legislação subsidiária aplicável sucessivamente.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

fundamental, concretamente no artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Também um e outro diploma consagram o direito de participação dos administrados (cfr. o n.º 5 do artigo 267.º da CRP), designadamente através do direito a ser ouvidos no procedimento (cfr. artigos 60.º da LGT e 121.º e ss. do CPA).

No entanto, aqui já se assinalam diferenças em relação aos casos de dispensa de audição, como uma análise perfunctória do disposto no artigo 124.º³⁶ do CPA e nos n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º³⁷ da LGT permite evidenciar – motivadas, justamente, pela especificidade inerente à própria atuação das administrações tributárias em sentido amplo, sobretudo quando estamos perante liquidações emitidas na sequência da realização de um procedimento inspetivo / fiscalizador – dado que o procedimento inspetivo e o de liquidação são dois procedimentos distintos³⁸.

Feita a transição das situações de convergência para as de divergência, o elenco adensa-se.

Por exemplo, se atentarmos no prazo de reclamação previsto no CPA, estamos perante um prazo de 15 dias úteis (cfr. o artigo 191.º, n.º 3, do CPA, lido em consonância

³⁶ Segundo cujo n.º 1: “O responsável pela direção do procedimento pode não proceder à audiência dos interessados quando: // a) A decisão seja urgente; // b) Os interessados tenham solicitado o adiamento a que se refere o n.º 2 do artigo anterior e, por facto imputável a eles, não tenha sido possível fixar-se nova data nos termos do n.º 3 do mesmo artigo; // c) Seja razoavelmente de prever que a diligência possa comprometer a execução ou a utilidade da decisão; // d) O número de interessados a ouvir seja de tal forma elevado que a audiência se torne impraticável, devendo nesse caso proceder-se a consulta pública, quando possível, pela forma mais adequada; // e) Os interessados já se tiverem pronunciado no procedimento sobre as questões que importem à decisão e sobre as provas produzidas; // f) Os elementos constantes do procedimento conduzirem a uma decisão inteiramente favorável aos interessados”.

³⁷ Nos termos do qual: “2 - É dispensada a audição: // a) No caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável; // b) No caso de a liquidação se efetuar oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito. // 3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado”.

³⁸ A propósito desta distinção, v. os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.12.2020 (Processo: 0892/18.7BELRA) e de 03.05.2018 (Processo: 0167/18).

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

com o seu artigo 87.º), enquanto no CPPT, diploma que prevê estas especificidades em termos de procedimento tributário, temos, em regra e para a reclamação graciosa facultativa, um prazo de 120 dias, contados de forma contínua (cfr. artigo 70.º do CPPT, lido em consonância com o seu artigo 20.º e com o n.º 3 do artigo 57.º da LGT). No CPA, esta reclamação, se facultativa, não implica a suspensão do prazo para apresentação de recurso hierárquico (cfr. artigo 190.º, n.º 2, do CPA), enquanto no CPPT não há recurso hierárquico direto de um ato de liquidação, sendo da decisão proferida sobre a reclamação graciosa que se recorre hierarquicamente (cfr. o seu artigo 76.º, n.º 1, do CPPT).

Outra das diferenças é precisamente a relativa ao pedido de revisão previsto no artigo 78.º da LGT, a que já se fez referência supra, e que não encontra paralelismo no CPA.

De entre estas situações, uma delas esteve na origem de um Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo [Acórdão de 26.10.2022 (Processo: 01596/16.oBELRS)].

O caso subjacente respeita à reação pelo administrado, em caso de aplicação de métodos indiretos por parte da Segurança Social, em sede de ação fiscalizadora.

Cumpre salientar que a aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável é objeto de grande densificação na LGT, dado tratar-se de métodos ali reputados de subsidiários face aos diretos (cfr. o artigo 85.º, n.º 1, da LGT).

Ou seja, o recurso a estes métodos não é uma opção discricionária da administração, devendo a opção por métodos indiretos estar cabalmente sustentada pela administração e ser evidenciado de que forma as situações detetadas impedem a correção através de métodos diretos.

Aliás, mesmo em termos de fundamentação, a LGT determina um especial dever de fundamentação por parte da administração nestes casos, como decorre expressamente do n.º 4 do seu artigo 77.º³⁹.

³⁹ V., exemplificativamente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 27.10.2022 (Processo: 68/03.8BTLRS).

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

Neste tipo de situações, e até como condição de impugnabilidade do ato de liquidação⁴⁰, a LGT prevê a existência de um procedimento de revisão da matéria tributária, nos seus artigos 91.º a 94.º, a desencadear na sequência da notificação de relatório de ação inspetiva, no qual seja lançada mão a métodos indiretos. Só após ser elaborada a decisão deste procedimento (procedimento este de cariz pericial, onde intervêm um perito nomeado pela administração, outro pelo contribuinte e um terceiro, independente) é emitida a liquidação do imposto, podendo a mesma ser objeto de reação graciosa (reclamação graciosa e subsequente recurso hierárquico) ou impugnação judicial direta.

No caso que estava em discussão no processo que deu origem ao mencionado aresto, depois de elaborado o relatório de fiscalização, nunca foi a Impugnante notificada nos termos e para os efeitos do artigo 91.º da LGT (ou seja, para despoletar o pedido de revisão da matéria coletável), tendo sido imediatamente notificada das liquidações oficiosas emitidas.

O Tribunal *a quo*, neste caso, considerou que tal falta de notificação consubstanciava a preterição de formalidade essencial.

O entendimento do Supremo Tribunal Administrativo foi em sentido diverso, justamente por força da norma remissiva a que fizemos menção supra.

Da posição vertida no Acórdão em questão, sublinhamos, a este respeito, os seguintes aspetos:

- a) A lei aplicável (CPA) não prescreve a realização da formalidade que o Tribunal de primeira instância considerou ter sido preterida;

⁴⁰ Cfr. o artigo 86.º, n.º 3, da LGT. A este propósito, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 658/2023, de 12.10.2023, no qual se decidiu “[n]ão julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação conjugada do disposto nos artigos 86.º, n.º 5, e 91.º da Lei Geral Tributária, e 117.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no sentido de que a impugnação judicial de ato de liquidação de imposto cuja matéria tributável tenha sido apurada por métodos indiretos depende de prévia apresentação de pedido de revisão da matéria tributável, sempre que a causa de pedir se funde na invocação de erro nos pressupostos de aplicação de tais métodos ou na errónea quantificação da matéria tributável”.

- b) O legislador colocou o que designa de relação jurídica contributiva a par da relação jurídico-tributária e reservou para aquela um âmbito normativo autónomo e independente;
- c) A alínea a) do artigo 3.º do CRCSPSS relaciona-se com a parte II da LGT, que identifica e regula os diferentes regimes contributivos e as correspondentes relações jurídicas;
- d) A alínea c) do artigo 3.º do CRCSPSS é uma verdadeira norma remissiva;
- e) Em princípio, afasta-se a aplicação subsidiária da parte da LGT dedicada ao procedimento tributário (o título III);
- f) Interpretação diversa resultaria no esvaziamento integral do âmbito de aplicação daquela alínea c).

Pelo exposto, verifica-se que a opção do legislador nesta matéria não é inócua nem desprovida de consequências, ao nível do procedimento, como se verifica pelos três exemplos que assinalámos e que, no fundo, radicam na circunstância de existirem aspetos procedimentais previstos na LGT e densificados no CPPT, destinados a uma tipologia específica de relação jurídico-administrativa, que, naturalmente, não são transversais à generalidade das relações entre administração e administrado.

III. Conclusões

Sendo certo que a relação contributiva se estende além da sua vertente tributária, não é de somenos importância esta última.

Na situação hodierna, considerando as diversas relações jurídico-tributárias das quais pode fazer parte qualquer cidadão ou empresa, existem alguns regimes específicos, designadamente em termos procedimentais, que se afastam, ainda que parcialmente, do regime previsto na LGT.

Lei Geral Tributária, Lei Tributária Geral?
O caso das liquidações de quotizações e contribuições
emitidas pela Segurança Social
Tânia Meireles da Cunha

No entanto, a opção que o legislador tomou no CRCSPSS foi, não a de um distanciamento cirúrgico e pontual, mas a de um distanciamento em bloco do regime procedimental previsto na LGT, ao optar-se por, expressamente, se remeter para o CPA nesse domínio.

Se as situações em que se definem particularidades procedimentais (como é o caso do RGTAL) já redundam num afastamento de um dos principais objetivos da LGT (o de, como o próprio *nomen* indica, ser uma lei geral, visando terminar com a dispersão legislativa), no caso do CRCSPSS esse afastamento tem uma amplitude ímpar no nosso ordenamento, dada a sua particular extensão e consequentes implicações, como resulta dos exemplos abordados anteriormente.

Trata-se de uma opção do legislador que redundam, em termos práticos, numa profunda diferença procedimental das distintas relações tributárias e que exige do administrado um adicional esforço.

A generalidade da LGT fica, pois, de alguma forma afastada, levando-nos à inevitabilidade de equacionar se os objetivos visados com esta lei geral serão postos em causa e obrigando-nos a avaliar o impacto dessa mesma opção, face aos objetivos traçados no momento da aprovação daquele diploma que se quis congregador.