

Prova difícil e presunção de correção das declarações dos contribuintes

HUGO FLORES DA SILVA *

Unimo-nos à justa homenagem ao Professor Doutor Casalta Nabais, uma referência incontornável do Direito fiscal em Portugal e um dos seus mais proeminentes cultivadores académicos. A sua dedicação ao estudo científico deste ramo jurídico tem iluminado gerações de juristas, aprofundando de forma inestimável a compreensão do fenómeno fiscal. Inspirados pelo seu legado, apresentamos uma reflexão sobre a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, um tema que exemplifica o delicado equilíbrio entre os deveres fiscais e a salvaguarda dos direitos fundamentais, uma preocupação que marca profundamente a obra e pensamento do Ilustre Professor.

I. Enquadramento

Num sistema fiscal cada vez mais timbrado com a marca da *privatização*, não é de estranhar que o Estado (*lato sensu*) aproveite o ambiente propício – seja por razões ideológicas, seja por razões pragmáticas de incremento da eficiência – e “descarregue” em cima dos obrigados tributários a execução de tarefas materiais de gestão tributária que geneticamente lhe deveriam ser a si adjudicadas¹. Com efeito, os sistemas fiscais atuais são caracterizados por uma forte tendência no sentido da atribuição aos sujeitos privados (contribuintes, advogados, notários, conservadores, bancos, etc.) de um papel ativo na liquidação e cobrança dos tributos por

* Professor auxiliar da Escola de Direito da Universidade do Minho.

¹ V., por todos, o nosso, Hugo Flores da Silva, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014.

si devidos ou por terceiros com os quais se relacionam, sendo variadíssimos os exemplos nesse sentido².

Em virtude de uma privatização das tarefas tributárias, são os particulares colocados ao serviço da gestão dos tributos, enquanto a Administração Tributária [AT] é tendencialmente relegada para funções que essencialmente contendem com a vigilância da atuação daqueles. Esta *transferência* de funções é concretizada por via legal, mediante a imposição de obrigações acessórias que traduzem a adstrição de sujeitos diversos à adoção de comportamentos que (genericamente) se alinham com as tarefas de liquidação e cobrança dos tributos. Estão aqui compreendidas obrigações como a apresentação de declarações fiscais, a autoliquidação, a realização de retenções na fonte, a emissão de fatura, a manutenção de contabilidade organizada, a comunicação de factos ou atos respeitantes a terceiros e tributariamente relevantes (e.g., relações especiais, transações, aconselhamentos, pareceres) ou a conservação de dossiers fiscais. Para a AT reserva-se, assim, uma posição de expectativa em relação à conduta dos sujeitos privados, fiscalizando-a e emitindo atos tributários com fins corretivos, retificativos ou substitutivos dos atos jurídicos por eles praticados.

Dando por aceite que assim sucede são por imposição legal – não é, evidentemente, a Administração quem se coloca voluntariamente nessa posição passiva –, não pode, desde já, deixar de se insinuar a ideia de que se trata de uma posição, numa certa perspetiva, assaz cómoda para o Estado: este fica aliviado do trabalhoso acompanhamento regular inerente às funções de sindicância, e o arsenal burocrático é “empurrado”

² Sem qualquer pretensão de exaustividade, podemos pensar na: implementação de regimes de autoliquidação, nos quais cabe ao próprio sujeito passivo o integral apuramento do imposto devido, sua declaração e entrega ao credor tributário (como sucede no IRC e no IVA); imposição do cumprimento de exigentes obrigações declarativas, com base nas quais são emitidas liquidações administrativa em termos automatizados (como ocorre em sede de IRS); obrigação de retenção na fonte de rendimentos devidos a terceiros (como genericamente acontece em sede de IRS e IRC) ou da entrega ao credor tributário de quantias recolhidas junto de terceiros (como genericamente sucede com as taxas de turismo cobradas em diversos municípios); exigência de que certas categorias profissionais verifiquem o cumprimento das obrigações tributárias em negócios jurídicos respeitantes a terceiros (como, por exemplo, sucede no âmbito do IMT); etc.

em cima para os obrigados tributários, os quais, além de pagar os tributos, têm que diligenciar no sentido de instruir os procedimentos. É importante notar, (invocando a marcante e pertinente qualificação de Casalta Nabais³) que apenas o dever de pagamento constitui *dever fundamental* – não os deveres acessórios.

Precisamente por isso, torna-se imperativo que um sistema assim caracterizado não ultrapasse duas linhas ético-jurídicas fundamentais: (i) não se pode pretender exigir dos privados que colaborem ativamente na administração dos tributos e, simultaneamente, adotar em relação aos mesmos uma atitude permanente de desconfiança e ceticismo, quase como que partindo do pressuposto de que o que apresentam é inexato, contém omissões ou é deliberadamente falso⁴; e (ii) não se lhes pode exigir mais do que por eles é razoavelmente devido (reitera-se, dos pontos de vista ético e jurídico)⁵.

São estas as premissas do presente escrito.

II. A presunção de veracidade das declarações dos contribuintes

A imposição da execução de tarefas de gestão tributária aos privados (contribuintes ou não⁶), os quais são colocados (sempre por via legal)

³ O Dever Fundamental de Pagar Impostos, reimpressão, Almedina, 2020.

⁴ O facto de o credor tributário assumir um comportamento orientado por este pressuposto tenderá a contribuir para o carácter odioso com que frequentemente é perspectivado. Sobre o tema, ver Joaquim Freitas da Rocha, A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do *fisco*), in *Desafios Tributários*, Vida Económica, Porto, 2015, 127 e seguintes.

⁵ São inúmeros os casos em que estes imperativos não são observados, como acontece, por exemplo, quando os contribuintes são confrontados: com a exigência de prova de factos negativos; a demonstração de factos já conhecidos pela AT ou acessíveis por esta de forma menos onerosa; a obrigação de provar factos cuja demonstração não lhes cabe, segundo as regras de distribuição do ónus da prova; a necessidade de apresentar prova relativamente a factos que, devido ao tempo decorrido, já não podem ser comprovados de forma efetiva; a exigência de observar formalismos probatórios desprovidos de utilidade ou fundamento razoável; ou a imposição de conservação de documentos para além do prazo legalmente estabelecido.

⁶ Está-se aqui a pensar numa multitude de pessoas ou entidades que estão vinculadas ao cumprimento de obrigações tributárias distintas da prestação tributária principal, como, por exemplo:

- Gerentes ou administradores (artigo 24.º da LGT);
- Pessoas em relações especiais (artigo 63.º do IRC);

na condição de agentes auxiliares do Estado no âmbito das funções públicas de arrecadação de receitas fiscais, assenta na consagração de múltiplas obrigações de colaboração. Por assim suceder, aqueles acabam por constituir os principais aplicadores das normas tributárias (e não, como se poderia esperar, os juízes, advogados, contabilistas ou funcionários tributários). São eles quem, na maioria das situações, levam a efeito a aplicação das normas fiscais, limitando-se a Administração essencialmente ao exercício de competências de fiscalização e correção das atuações dos contribuintes, quando incumpram com aquilo que lhes é legalmente exigido.

Como se referiu, no sistema fiscal não pode vigorar um princípio de desconfiança em relação à atuação dos sujeitos passivos, pois a intervenção da AT jamais poderia ser dispensada (e reservada para o domínio dos desenvolvimentos patológicos das relações jurídicas) se não se presumissem verdadeiras as declarações dos contribuintes, quando cumpram os requisitos legalmente previstos para a sua emissão. Por isso mesmo, determina expressamente o legislador tributário, no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, que “presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e tributária, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”⁷.

- Promotores (Lei n.º 26/2020, de 21 de julho);
- Notários (artigo 49.º do CIMT);
- Conservadores (artigo 72.º do Código do Registo Predial);
- Instituições financeiras e bancos (63.º-B da LGT).

⁷ Fê-lo, ainda que tal presunção resultasse já implicitamente contida na legislação que disciplina os diferentes impostos, como aliás era já reconhecido no (revogado) Código de Processo Tributário, quando no seu preâmbulo se referia que a “presunção da verdade dos atos do Fisco foi substituída pela presunção da verdade dos atos do cidadão-contribuinte”, e também no n.º 2 do artigo 59.º da LGT. Na verdade, não poderia ser de outra forma, sob pena de resultarem votados à inutilidade todos os atos de colaboração coativamente exigidos aos obrigados tributários.

Vale isto por dizer que a correção formal das declarações dos contribuintes faz presumir a sua veracidade, o que os dispensa da prova efetiva dos factos a que tal presunção conduz⁸.

E tal correção formal deverá ser apreciada à luz das condições normativas vigentes à data da sua apresentação, segundo critérios de razoabilidade e proporcionalidade. Tal implica, nomeadamente, que não poderá considerar-se afastada a presunção quando as declarações dos contribuintes: não seguem determinado formato, mas a omissão não compromete a substância da declaração ou a sua correção material; omitem formalismos que não mereciam evidente respaldo no quadro normativo vigente à data da sua apresentação; contêm pequenos erros formais ou imprecisões que não prejudicam a substância da informação apresentada; seguem práticas anteriormente validadas pela AT; são baseadas por orientações ou instruções da AT que venham a ser revistas após a sua apresentação; tenham por subjacente a adoção de critérios ou interpretações razoáveis de quadros normativos ambíguos; tenham por subjacente um opção entre diferentes legalmente autorizadas, mesmo que a AT possa discordar do resultado alcançado.

Compreende-se, naturalmente, que tal presunção não se torne efetiva em situações nas quais se introduzem fatores de dúvida ou incerteza, nomeadamente quando “as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo” ou quando “o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária” (als. a) e b) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT). Nesta eventualidade – isto é, faltando a presunção –, impenderá sobre o contribuinte o ónus de provar os pressupostos constitutivos dos direitos que invoque (n.º 1 do artigo 74.º da LGT).

No entanto, quando a referida “correção formal” estiver assegurada – isto é, quando as declarações sejam apresentadas e nelas relatadas as informações relevantes, nos precisos termos em que sejam legalmente exigidos, bem assim os dados e apuramentos inscritos na sua contabili-

⁸ Nos termos do n.º 1 do artigo 350.º do Código Civil (neste sentido, ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 11.02.2021, proferido no âmbito do processo n.º 157/17.1BCLSB).

dade ou escrita estiverem organizados de acordo com a legislação comercial e tributária –, a presunção de veracidade prevalecerá, impendendo sobre a Administração o ónus de demonstrar a falta de correspondência das mesmas com a realidade.

De um modo geral, no cumprimento dos deveres declarativos, exige-se dos contribuintes que selecionem os factos com relevância tributária (e.g., rendimentos auferidos, transações efetuadas, retenções realizadas, património titulado ou detido), o que pressupõe o desenvolvimento de juízos qualificatórios (e.g., prestação de serviços, rendimentos prediais, rendimentos do trabalho, lucros, mais-valias, preços de plena concorrência, custos relevantes) nos quais assentarão decisões de inclusão e exclusão e o reconhecimento de um adequado enquadramento e tratamento (por exemplo, ao nível da qualificação em certa categoria, do enquadramento em certo regime, da sujeição a certa taxa, da dedutibilidade de certo encargo, etc.). Neste sentido, não é infrequente que o cumprimento de obrigações declarativas pressuponha a quantificação de determinados valores com relevância para a determinação da matéria tributável (por exemplo, rendimentos ou despesas) ou que seja exigido dos contribuintes o próprio apuramento (e entrega) do concreto montante de imposto por si devido, realizando todas as operações intermédias tendentes à sua quantificação.

A presunção de veracidade (e boa-fé) acaba por abranger todas estas dimensões, como, aliás, reconhece o legislador, quando esclarece que nela se incluem também os “dados” e os “apuramentos” inscritos na contabilidade ou escrita. Por tudo isto, será porventura mais rigoroso sustentar que, mais do que uma presunção de “veracidade”, o n.º 1 do artigo 75.º da LGT consagra uma presunção de “correção material”, enquanto ilação a extrair da correção formal das declarações (e demais elementos apresentados pelo contribuinte).

III. A apreciação da “correção formal” e as especiais exigências na disciplina jurídica das obrigações acessórias

Quanto a este tema, importa ter presente que se trata do cumprimento de obrigações instituídas essencialmente no *interesse* do credor tributário e, portanto, enformadas por coordenadas de natureza publicista. Como se compreenderá, dificilmente as mesmas representam uma vantagem

para os sujeitos que a elas resultam adstritos. E não são simples constrangimentos ou aborrecimentos; são, mesmo, restrições de dimensões constitucionais fundamentais, como a liberdade de exercício de profissão, o direito ao trabalho, a liberdade de exercício de atividade econômica, etc. Ponto é saber se tais restrições são jurídico-constitucionalmente admissíveis.

Em todo o caso, a sua natureza deôntica, onerosa e restritiva é indubitável.

Consubstanciando tais deveres a imposição de comportamentos não orientados pelos interesses próprios dos obrigados tributários (e, aliás, muitas vezes com eles não coincidentes), a criação legal de obrigações de colaboração no plano fiscal, pela *restritividade* que encerra, deverá revestir-se de especiais cautelas. Tanto mais que a sua inobservância (dos comportamentos) implica consequências desvantajosas para os sujeitos a quem se dirigem, como poderá ser o caso do pagamento de juros compensatórios, a sujeição a regimes de responsabilidade tributária ou mesmo a aplicação de regimes infracionais tributários (de âmbito contraordenacional ou criminal).

Como se antecipará, a imposição legal do dever de colaborar com as tarefas de administração dos impostos não é (nem pode ser) uma atividade incondicionada do ponto de vista normativo, antes devendo obediência a um conjunto de parâmetros de natureza constitucional, cuja força normativa se projeta em termos supraordenados sobre a atuação dos órgãos legiferantes. E, sem prejuízo de outros – nomeadamente os que respeitam a dimensões materiais constitucionalmente tuteladas e que por aquela podem resultar tolhidas –, merecem particular destaque neste contexto, os princípios da legalidade, da segurança jurídica, da proteção da confiança e da proibição do excesso, nos termos que se passam a explicar.

a. Legalidade

Desde logo, o princípio da legalidade, que não se limita a determinar que a criação dos impostos e a disciplina dos seus elementos essenciais – entendendo-se como tal, a incidência, as taxas, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes – se encontram reservadas ao órgão legiferante primário (conforme resulta das disposições articuladas do n.º 2 do artigo 103.º e da al. i) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição), como

impõe também que tais matérias mereçam uma concretização e densificação particularmente rigorosas, por forma a evitar (tanto quanto possível) vazios regulatórios e indeterminações normativas que impliquem a criação de espaços de conformação e liberdade decisória a favor da AT⁹. Com efeito, esta dimensão do princípio – no fundo, o sentido material da reserva legislativa – dificilmente se compatibilizará com uma descuidada disciplina jurídica das obrigações (fiscais) acessórias que implicam para os contribuintes uma adstrição à adoção de comportamentos de colaboração tributária, uma vez que (pelo menos) parte significativa destas integram ainda a esfera de proteção que o texto constitucional procurou imprimir aos conceitos de “incidência” e de “garantias dos contribuintes”, quando entendidos em sentido amplo. Embora não seja o sentido que mais comumente se associa à noção de incidência, cumpre salientar que, no contexto da relação jurídica tributária, a incidência inclui todos os deveres que a integram. De facto, ainda que genericamente pensada por referência à obrigação de pagamento do imposto, em momento nenhum se identifica no texto constitucional alusão no sentido de que a incidência objetiva se reporta exclusivamente ao pagamento. Num certo sentido, também as garantias dos contribuintes poderão resultar tolhidas aquando da insuficiente densificação das obrigações de colaboração tributária, se da mesma puder resultar uma certa degradação da presunção de veracidade de que devem beneficiar as suas declarações apresentadas em termos juridicamente conformes – como teremos oportunidade de explicar.

Em todo o caso, mesmo que se procurasse desafiar este entendimento, igual conclusão (sujeição das obrigações de colaboração a uma reserva legal em sentido formal e material) impor-se-ia por força do regime a que se encontram sujeitas as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias – extensível aos direitos fundamentais de natureza análoga, como será o caso do direito de propriedade –, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 17.º, 18.º e al. b) do n.º 1 do artigo 165.º da Constituição. E não

⁹ Para superiores desenvolvimentos sobre tal exigência, cfr. Ana Paula Dourado, O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação, Almedina, 2007.

pode deixar de assim ser, atenta a reestrutividade que se associa à criação de tais obrigações, como cuidamos explicar¹⁰.

b. Segurança jurídica e proteção da confiança

Além de tudo isto, num contexto de colocação dos particulares, por imposição legal, ao serviço do Estado, enquanto executores das tarefas de administração dos tributos, as exigências do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, enquanto corolários do princípio de Estado de Direito, fazem-se sentir de modo particularmente intenso.

Com efeito, quando transforma os particulares nos principais aplicadores da lei tributária – de forma impositiva e ao arpejo dos interesses que os movem –, exige-se do Estado (legislador) um cuidado acrescido no desenho das soluções jurídico-normativas. Os regimes jurídicos devem, em tais circunstâncias, ser dotados de estabilidade e especialmente revestidos de uma acrescida clareza, densidade e precisão, sob pena de os particulares serem colocados numa posição de desproteção e insegurança. Exige-se um claro e completo recorte normativo das obrigações declarativas que haverá o sujeito passivo de cumprir em relação aos factos relevantes, para que resultem tributariamente retratados de modo evidente e sem margem para que se deixem confundir com os que não merecem tal relevância.

Desde que o legislador cuide de discriminar os exatos termos da apresentação de declarações fiscais ou tal densidade lhes seja oferecida no plano administrativo (orientações, instruções, informações com origem na AT¹¹), as obrigações apenas se poderão dar por satisfeitas quando tais

¹⁰ A propósito da aplicação deste regime às obrigações fiscais acessórias, cfr. o nosso, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 523 e ss.

¹¹ Assumem aqui especial relevo as figuras das orientações genéricas que, pese embora tenham a própria AT por destinatária, são (por imposição legal) tornadas públicas, como forma de esclarecimento e conformação da atuação dos obrigados tributários; e das informações vinculativas prestadas ao próprio obrigado tributário, mas também a outros, considerando a imposição legal (à AT) da sua pública divulgação (artigos 68.º e 68.º-A da LGT e artigos 55.º a 57.º do CPPT). Além destas, relevam, naturalmente, as circulares administrativas emitidas num contexto de colaboração tributária alargada, cujo conteúdo se dirija ao auxílio do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, bem assim, de manuais e documentos relativos a “questões frequentes” (FAQ) emanados pela AT, ao abrigo do genérico dever de

condições sejam pontualmente cumpridas pelos sujeitos a elas adstri-
tos – conquanto não sejam extravasados os limites constitucionalmente
impostos pelo princípio da proibição do excesso.

Mais problemáticos se afiguram, no entanto, os casos em que a concre-
tização do modo de cumprimento das obrigações formais impendentes
sobre os obrigados tributários é negligenciada pelo legislador ou (pelo
menos) não é objeto de suficiente densificação legal ou de especificação
por ação administrativa. Seguramente, não será controverso afirmar que
a incúria ou incompetência do legislador jamais poderão correr em desfa-
vor daqueles sob os quais impendem os deveres fiscais legalmente criados,
sob pena de também resultarem tolhidas algumas das mais preponderan-
tes dimensões da ideia de juridicidade, como sejam as já enunciadas exi-
gências de legalidade, segurança jurídica e da proteção da confiança, mas
também as imposições atinentes ao princípio da proibição do excesso,
cuja observância se impõe constitucionalmente (nos termos do n.º 2 do
artigo 18.º da Constituição), atenta a natureza impositiva dos regimes
e consequências desfavoráveis que se associam ao seu incumprimento.

Importa assegurar que os sujeitos passivos, após o pontual cumpri-
mento das obrigações declarativas – o que, no limite, poderá correspon-
der à própria liquidação e entrega do imposto devido –, não venham a
ser confrontados com o “risco” de liquidações adicionais ou outras con-
sequências desvantajosas (como a exigência de juros compensatórios ou
a aplicação de regimes infracionais), como decorrência da dificuldade
de demonstrar os pressupostos em que assentaram as suas declarações,
quando as hajam instruído com adequada diligência, atendendo à infor-
mação então disponível – considerando, nomeadamente: os textos legais,
as orientações administrativas, as práticas consolidadas e eventuais ele-
mentos jurisprudenciais e doutrinários incidentes sobre a matéria.

Naturalmente, na ausência de elementos que de alguma forma bali-
zem os precisos termos do cumprimento das referidas obrigações decla-
rativas, mais não se poderá exigir do que a sua instrução *segundo critérios
de razoabilidade*, recorrendo a quaisquer elementos que tenham à sua dis-

colaboração com os contribuintes a que aquela se encontra (legalmente) vinculada (n.ºs 1 e 3
do artigo 59.º da LGT). Sobre o tema, cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *Lições de Procedimento
e Processo Tributário*, 8.º edição, Almedina, 2021, 129-ss e 178-ss.

posição e que suficientemente atestem a factualidade declarada. Deverá ser assumida a conformidade da atuação dos contribuintes que, na ausência de critérios normativos densos e precisos ou de outros elementos orientadores da sua atuação, procedam de boa-fé, segundo interpretações plausíveis quanto aos termos do cumprimento das suas obrigações declarativas.

Enfim, com certeza se poderá afirmar que num contexto juspublicista (como é o Direito fiscal), será exigível aos contribuintes o estrito cumprimento da lei; mas deles não se poderá reclamar que vão além dela, suprimindo voluntariamente as eventuais lacunas que o legislador não cuidou de preencher e sendo censurados (sancionados) quando assim não procedam¹². Acresce também, que a possível concretização administrativa das exigências associadas ao cumprimento de obrigações declarativas apenas poderá condicionar a atuação dos obrigados fiscais em termos

¹² Cumpre assinalar a este respeito, que, inexistindo imposição normativa no sentido de que o cumprimento de certa obrigação declarativa ou a demonstração das realidades declaradas deva ocorrer de determinado modo, aproveita ao contribuinte um princípio de substância sobre a forma. Com efeito, este princípio orientador da interpretação das normas tributárias – que, entre outras disposições, tem concretização no n.º 3 do artigo 11.º da LGT –, do qual frequentemente se socorre a AT, não lhe aproveita exclusivamente, dele devendo beneficiar igualmente os contribuintes. Por aqui decorre o afastamento de uma abordagem que, pelo carácter estritamente formalístico, se alheie da materialidade dos factos, e os recuse, no plano jurídico, ancorada na escusa de não estarem documentalmente suportados de determinado modo, salvo, claro está, quando é o legislador que – em atenção a determinados interesses ou finalidades regulatórias – o determina expressamente. Fora destes casos especiais (legalmente determinados, insiste-se), a instrução das declarações dos contribuintes deverá pautar-se por critérios orientados pela razoabilidade e suficiência dos elementos comprovativos carreados pelos mesmos. Veja-se (a título de exemplo) que, mesmo num contexto marcadamente formalístico como é o direito à dedução do IVA, tem prevalecido o entendimento de que o mesmo deverá ser admitido desde que se encontrem cumpridos os seus pressupostos substanciais, ainda que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Na jurisprudência europeia, entre outros, veja-se os acórdãos do TJUE de 15.10.2020, proferido no processo C-335/19; de 15.09.2016, proferido no processo C-516/14; de 01.03.2012, proferido no processo C-385/09; e de 21.10.2010, proferido no processo n.º C-385/09. Na jurisprudência nacional, entre outros, veja-se o acórdão do STA de 02.12.2020, proferido no âmbito do processo n.º 01383/11; e acórdãos do TCA-S de 06.02.2025, proferido no processo n.º 1838/11.9BELRS, de 26.09.2024, proferido no processo de 14.03.2024, proferido no processo n.º 1646/10.4BESNT, proferido no processo n.º 1993/12.0 BELRS

prospetivos, não sendo de admitir que os entendimentos perfilhados e comunicados pela AT em dado momento possam influir sobre obrigações declarativas cumpridas em momento anterior¹³. Assim sendo, qualquer atuação administrativa concretizadora da forma de cumprimento de obrigações tributárias apenas poderá prevalecer em termos prospectivos e em caso algum poderá ser invocada retroativamente.

Dito de outro modo: as exigências apontadas à instrução das obrigações declarativas não poderão ser interpretadas atualisticamente, à luz de circunstâncias institucionais, formais e técnicas distintas daquelas que se observavam à data do seu cumprimento, negligenciando a impossibilidade de, naquele momento, o obrigado tributário as antecipar. Por isso, a apreciação do cumprimento (ou não) das obrigações declarativas deve ter por referência a informação existente e à disposição dos obrigados tributários na data em que a sua apresentação era exigida. De tal juízo deverão ser absolutamente arredadas considerações atinentes aos desenvolvimentos que posteriormente se observem nos planos normativo, administrativo, jurisprudencial e (mesmo) doutrinal. Assim sendo, quando não seja determinado (por via legal e/ou administrativa) que as obrigações fiscais de natureza declarativa se façam acompanhar de específicos elementos instrutórios, a ausência destes não poderá ser sopesada em prejuízo da conformidade de tais declarações, as quais deverão ser tidas por formalmente corretas e, nesse pressuposto, beneficiar da presunção prevista no n.º 1 do artigo 75.º da LGT.

IV. O ónus da ilisão da presunção de veracidade e sua consolidação

É certo que, embora presumivelmente verdadeiras, as declarações dos contribuintes não se impõem inelutavelmente à AT, pois esta dispõe de meios legais que lhe permitem promover o seu afastamento.

¹³ Já por isso teve o legislador o cuidado de prever – no n.º 2 do artigo 68.º-A da LGT – que “não são invocáveis retroativamente perante os contribuintes que tenham agido com base numa interpretação plausível e de boa-fé da lei as orientações genéricas que ainda não estavam em vigor no momento do facto tributário”. Trata-se de disposição com uma vocação aplicativa especificamente dirigida às orientações genéricas, mas que constitui mera concretização de dimensões principiológicas de ordem constitucional e legal, que condicionam a atuação da AT – como sejam os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da proibição do excesso, mas também os princípios da boa-fé e da colaboração.

A atuação desta entidade resulta constitucional e legalmente enforçada por um princípio de descoberta da verdade material que, nomeadamente se concretiza através de um (sub)princípio de inquisitório, que lhe impõe que leve a efeito oficiosamente todas as diligências que se reputem úteis ou necessárias à averiguação dos reais contornos das realidades tributárias relevantes¹⁴. Todavia, tal atuação não será juridicamente incondicionada e resultará sujeita a um rigoroso dever de fundamentação. Será, aliás, conveniente não deixar de ter presente que se trata de uma entidade cuja atuação resulta adstrita a um estrito princípio de legalidade e que se encontram normativamente recortadas as vias e os instrumentos de que poderá lançar mão em vista a tal propósito (o de afastar a supramencionada presunção de veracidade).

Uma vez mais se recorda que o n.º 1 do artigo 74.º da LGT determina que “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”, o que, neste contexto significará que, quando julgue subsistirem razões para considerar que o facto presumido (a correção material das declarações, nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT) não encontra respaldo no mundo fáctico-sociológico, caberá à AT o ónus de proceder ao seu afastamento. E, para o efeito, não lhe basta suscitar meras dúvidas ou suspeições sobre a realidade declarada, antes deverá demonstrar a existência de sólidos indícios objetivos que revelem a probabilidade elevada de que as declarações do contribuinte não encontram reflexo efetivo no mundo dos factos.

Se recolher indícios fundados de que as declarações do contribuinte – apesar de formalmente corretas –, não refletem a realidade, cessará a presunção de veracidade. Mas, para tal, deverá evidenciar a consistência do juízo que a leva a concluir que as operações relatadas não correspondem à realidade histórica dos factos. E, aqui, apenas será considerado consistente o juízo que se ancore em indícios sólidos, claros e suficientes, dos quais resulte (segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade) um determinado resultado como

¹⁴ Ver ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 8.ª Edição, Almedina, 2021, 128-129.

o mais legitimamente atendível¹⁵. Mesmo que não se exija uma cabal demonstração da falsidade do declarado, pressupõe-se, ainda assim, que a atuação da AT revele a presença de indícios (“vestígios”) a partir dos quais, segundo as regras da experiência (comum, técnica ou científica), se poderá extrair como provável aquele juízo (a “ilação quanto aos factos indiciados”)¹⁶.

Não resultará afastada a referida presunção quando a AT se limite a levantar dúvidas ou suspeições sobre certas operações e / ou o respetivo registo contabilístico. Do mesmo modo, não lhe bastará sustentar que certos factos ou operações não se encontram documentados de determinado modo, quando inexista exigência decorrente de normas legais (ou até administrativas) de o fazer nesses precisos termos. Na ausência de concretas imposições normativas em sentido diverso, dos contribuintes exige-se apenas que mantenham disponíveis elementos que razoavelmente suportem as respetivas declarações e os apresentem quando (e se) lhos forem solicitados no âmbito do procedimento tributário (nomeadamente, em sede inspetiva), no cumprimento do princípio da colaboração que vincula os intervenientes procedimentais tributários.

O facto de os contribuintes não instruírem as suas declarações de determinada forma, pretendida pela AT, mas que não encontra respaldo normativo, não poderá ser relevada como uma falha declarativa que, nos termos do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, impeça a formação da presunção; nem como uma circunstância suscetível de contribuir para a sua ilisão, quando plenamente formada (nos termos do n.º 1 do mesmo artigo). E nem se diga que a inexistência de uma imposição legal possa ser superada por um (suposto) dever de “boas-práticas” ou obrigação “moral”, porquanto num domínio juspublicista, como é o caso do Direito fiscal, não podem senão valer as prescrições válida e eficazmente editadas sob as formas jurídicas previstas pelo próprio Ordenamento.

Quando mantenha dúvidas relativamente à existência dos factos tributários e respetiva quantificação, atenta a referida presunção de corre-

¹⁵ Ver, por todos, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 25.02.2021, proferido no âmbito do processo n.º 00985/16.5BEAVR.

¹⁶ Ver, por todos, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 31.03.2016, proferido no âmbito do processo n.º 06314/13 e doutrina nele citada.

ção das declarações dos contribuintes e o princípio da verdade material que sobre si impende – na sua concretização através do (sub)princípio de inquisitório –, impõe-se à AT que pratique todas diligências e realize todos os esforços no sentido do apuramento dos factos relevantes. Diga-se, aliás, a este respeito, que, sendo particularmente generosas as faculdades de atuação que lhe são legalmente concedidas nesse âmbito, feriria o mais elementar sentimento de justiça presente em qualquer noção material de Estado de Direito, que a AT pudesse não as acionar (portanto, não investigar) e, ainda assim, beneficiar de tal falta.

Cabe-lhe – salvo quando a lei expressamente a exima de o fazer¹⁷ – demonstrar os pressupostos em que assenta o seu juízo sobre a falta de veracidade das declarações, a falta de credibilidade da contabilidade ou a sua não organização de acordo com a legislação comercial e fiscal. De outra forma, prevalecerá a presunção de que beneficiam as declarações do contribuinte.

Não se ignora que, por vezes, a AT possa ser confrontada com contextos fáctico-probatórios particularmente exigentes. No entanto, assim sucederá frequentemente por incúria do legislador, que “delega” nos contribuintes as tarefas tendentes ao apuramento e cobrança do imposto, sem cuidar de formular um quadro legal de obrigações declarativas suficientemente denso e preciso, tornando particularmente difíceis as tarefas de controlo das realidades tributárias e do cumprimento das obrigações correspondentes. Ainda assim, caso não vigorasse a presunção de veracidade das suas declarações ou se para o seu afastamento fosse bastante o levantamento de dúvidas ou suspeições sobre o declarado, seriam os contribuintes confrontados com a grave dificuldade (em certos casos, impossibilidade) de demonstrar a correção da sua conduta. E este aspeto não poderá ser negligenciado, em atenção aos já enunciados princípios constitucionais da certeza e segurança, da proteção da confiança e da proibição do excesso.

Certo é que – por tanto quanto exposto – impende sobre a AT o ónus de demonstrar os pressupostos dos quais dependa o afastamento ou requalificação jurídica das realidades declaradas pelos contribuintes, para delas

¹⁷ Nomeadamente, quando o legislador impute aos contribuintes específicos ónus probatórios através de presunções ou outras técnicas jurídicas equivalentes.

extrair consequências jurídicas distintas daquelas que sejam reputadas por aqueles. Para o efeito, exige-se que promova a tramitação dos competentes procedimentos e que pratique os atos tributários que (implícita ou expressamente) derrubem a presunção de correção material das declarações. E no contexto descrito não procederá o argumento de que não seja tolhida a presunção de veracidade quando a AT “se limite” a proceder a uma diversa interpretação dos dados constantes da contabilidade do sujeito passivo (sem, supostamente, os colocar em causa), quando tal requalificação se ampare numa diferente contextualização factual das operações. Assim sucederá, por exemplo, quando sustente que determinadas operações mereçam uma apreciação jurídico-normativa distinta da oferecida pelo contribuinte, promovendo (para o efeito) uma desconstrução dos exercícios de qualificação e de subsunção jurídica realizados por aquele, às custas do desenvolvimento de um recorte fatural distinto em relação às operações em causa.

Pretendendo fazer prevalecer para efeitos da sua tributação, factos tributários que não existiam enquanto tal declarados na contabilidade do contribuinte, caberá à AT o ónus de provar a sua existência ou, pelo menos, derrubar a presunção de veracidade de que as declarações daquele beneficia (n.º 1 do artigo 74.º da LGT). E, como se disse (e insiste-se), exigir-se-á que, em linha com o princípio do inquisitório, realize todas as diligências que a tal propósito se revelem úteis ou necessárias, não se limitando a invocar a sua desconfiança perante os factos declarados ou uma intransigente insistência na necessidade de os demonstrar de determinada forma, quando a mesma não seria legalmente exigível ao momento em que as declarações são apresentadas. A este propósito, recupera-se a importante ideia de que na apreciação do cumprimento pelos contribuintes das obrigações de declarar as realidades tributariamente de as consubstanciar com elementos que as demonstrem, se paupará por, se deve atentar naquilo que lhes era concretamente exigível do ponto de vista normativo à data em que as declarações foram apresentadas, não podendo a sua conformidade resultar dependente de uma evolução normativa, administrativa, jurisprudencial ou até doutrinal, que se lhes pretenda imputar retroativamente.

Naturalmente, neste âmbito, é-lhe imposta (sob pena de ilegalidade dos atos que venha a praticar) a concessão ao sujeito passivo da oportu-

nidade de se pronunciar em sede de direito de audição (n.º 5 do artigo 267.º da Constituição e n.º 1 do artigo 60.º da LGT), para que este possa convocar razões e elementos probatórios suscetíveis de influir no sentido decisório. E logo neste contexto se exigirá que o projeto de decisão levado ao conhecimento do contribuinte não se baste com a enunciação de meras dúvidas ou suspeições sobre as operações e o tratamento fiscal que lhes tenha sido conferido por este, antes revele, de modo circunstanciado, as razões que concretamente sustentam as pretensões corretivas comunicadas. Se assim não suceder, resultará prejudicado o efetivo exercício do direito de audição que (em termos constitucionais e legais) assiste ao contribuinte, porquanto lhe deve ser garantida a oportunidade de pronúncia sobre um projeto de decisão de ato impositivo devidamente circunstanciado (n.º 5 do artigo 267.º da Constituição e n.ºs 1 e 5 do artigo 60.º da LGT). E esta será uma imposição que se alinhará, naturalmente, com o exigente dever de fundamentação – constitucionalmente ancorado, sublinhe-se – que sobre a AT impende no momento decisório, cujo cumprimento pressupõe (sob pena de ilegalidade da sua atuação) a evidenciação dos pressupostos (“razões de facto e de Direito”) em que assenta o afastamento da referida presunção de veracidade, de modo expresse, coerente, claro e completo (n.º 3 do artigo 268.º da Constituição e n.º 1 do artigo 77.º da LGT). O incumprimento de tais exigências determinará a invalidade dos correspondentes atos de liquidação.

Se a Administração não atua (como lhe é legalmente exigido) proceduralmente no sentido de debelar a presunção de que beneficiam as declarações dos contribuintes formalmente corretas, impor-se-á concluir pela sua consolidação. Por assim suceder, o facto de o contribuinte, em sede de impugnação judicial, arguir vícios dos atos de liquidação que o atingem não implica que sobre ele recaia o ónus de demonstrar factos cuja prova não lhe era exigível no procedimento – designadamente, a inexistência dos factos constitutivos dos direitos da AT, cuja demonstração cabia a esta na fase procedimental.¹⁸

No âmbito de um contencioso de natureza anulatória – como é o caso da impugnação judicial –, “o tribunal aprecia a legalidade da atuação da

¹⁸ Neste sentido, v. Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II, 6.ª ed., 2011, 132.

AT à luz da fundamentação contextual integrante do próprio ato, sendo irrelevantes quaisquer outros fundamentos não oportunamente expressos com a sua emissão”¹⁹. As liquidações emitidas sem que a AT haja cumprido suficientemente o supramencionado ónus probatório, deverão ser apreciadas enquanto tal, não cabendo ao Tribunal, mesmo por apelo ao princípio do inquisitório, substituir-se nesse papel à Administração. Se assim procedesse, tal atuação, para além de consubstanciar um implícito reconhecimento da ilegalidade dos atos impugnados, sempre corresponderia a uma forma de fundamentação jurisdicional dos atos tributários, violadora do princípio da separação de poderes (artigo 111.º da Constituição). Como assinalamos, a fundamentação dos atos tributários será contemporânea da sua prática, não sendo de admitir – para acautelar a sua conformidade jurídica – a invocação superveniente de fundamentos que – mesmo que objetivamente existentes –, não figuraram da sua expressa motivação²⁰.

Não será de admitir – no essencial, pela mesma ordem de razões –, que a própria AT, já em sede jurisdicional, corrija as imperfeições dos atos impugnados. O tribunal deverá limitar-se a apreciar a validade dos atos impugnados tendo por referência a configuração que lhes foi por aquela efetivamente conferida. De recusar será também a possibilidade de os vícios dos atos tributários serem corrigidos no âmbito da impugnação judicial a expensas dos impugnantes (contribuintes), mediante a concessão de “oportunidades” de produção de prova adicional. Estas, possivelmente revestidas de uma aparente bonomia, implicariam uma evidente (e ilegal) inversão do ónus probatório, que não lhes cabia no procedimento, mas, por essa via, passaria dissimuladamente a impender sobre eles em sede jurisdicional. Esta última hipótese, de criação (por via jurisdicional) de “novas exigências probatórias” revela-se particularmente problemática, sobretudo quando o lapso temporal entretanto decorrido torne essa prova difícil ou até impossível (*diabolica probatio*). Com efeito, a efetiva oportunidade de instrução das declarações pelos contribuintes

¹⁹ Entre outros, v. acórdão do STA de 12.11.2019, proferido no proc. n.º 0859/04.2BEPRT.

²⁰ Entre outros, v. acórdãos do STA de 12/11/2019, proferido no proc. n.º 0859/04.2BEPRT; e de 23.04.2014, proferido no proc. n.º 01690/13.

com elementos que as consubstanciem, é forte no momento da sua apresentação e degrada-se sucessivamente com o decurso do tempo.

Se ainda poderá caber nos abstratos limites ditados pelo princípio da proibição do excesso (enquanto emanção do princípio do Estado de Direito), a solicitação de elementos adicionais pela Administração no contexto procedimental tributário, conquanto seja contida dentro de parâmetros de razoabilidade e não assente num excessivo formalismo probatório legalmente inexigível, o mesmo não se poderá dizer a respeito da sua solicitação num contexto jurisdicional. Mesmo que se ignorasse os limites ditados pela distribuição do ônus probatório, com elevado grau de probabilidade, o decurso do tempo volvido tornará muito difícil, senão mesmo impossível, a recolha de elementos em vista à consubstanciação dos factos e realidades declaradas, em adição aos que haviam já sido reunidos com aquele propósito. Mais desproporcionada se evidenciará tal exigência, quando não tenham os mesmos sido solicitados em sede procedimental e/ou não tenha a AT procurado reuni-los ao abrigo do princípio do inquisitório que sobre si impende. E se da sua apresentação puder depender estritamente (por questões probatórias) a procedência da impugnação judicial, facilmente se evidencia a colocação do contribuinte numa posição de indefesa, o que constituirá uma intolerável violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva (consagrado no artigo 20.º e no n.º 4 do artigo 268.º da Constituição).

Pode, inclusivamente, suceder que desde o momento da apresentação das declarações e o momento em que se exige dos contribuintes a apresentação de determinados elementos comprovativos em sede jurisdicional, tenha já decorrido o prazo durante o qual os mesmos se encontram adstritos à sua conservação. Assim sucedendo, a sua não apresentação ou exibição jamais poderá ser valorada em desfavor do contribuinte.

Em todo o caso, não podem as exigências de instrução das obrigações declarativas ser interpretadas à luz de circunstâncias institucionais, formais e técnicas distintas daquelas que se observavam à data do seu cumprimento, negligenciando a impossibilidade de, naquele momento, o obrigado tributário as antecipar. Da apreciação do cumprimento (ou não) das obrigações declarativas por parte dos contribuintes (e, assim, do juízo sobre a manutenção ou afastamento da presunção de veracidade de que beneficiam) deverão ser absolutamente arredadas considerações

atinentes aos desenvolvimentos que posteriormente se observem nos planos normativo, administrativo, jurisprudencial e (mesmo) doutrinal.

O princípio do inquisitório que prevalece no processo tributário (n.º 1 do artigo 99.º da LGT e n.º 1 do artigo 13.º do CPPT) e que impõe ao tribunal que realize ou ordene oficiosamente todas as diligências que se lhe afigurem úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que oficiosamente pode conhecer, não poderá compreender diligências que ostensivamente desrespeitem a distribuição legal do ónus da prova, nomeadamente as que consistam na (inexigível) confrontação dos contribuintes com a necessidade de produzir (negativamente) a prova que (positivamente) impende sobre a AT.

V. A anulação dos atos tributários em caso de fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário

O disposto no n.º 1 do artigo 100.º do CPPT – o qual determina que deverá ser anulado o ato impugnado, quando da prova produzida em juízo resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário –, deverá aproveitar ao contribuinte sempre que se suscitem dúvidas quer quanto à existência de “eventuais” ou “potenciais” factos tributários, quer quanto à respetiva quantificação. Esta solução, legalmente concretizada no preceito citado, encontra-se constitucionalmente alinhada com os (e constitui corolário dos) princípios que materialmente enformam a distribuição dos encargos fiscais pelos contribuintes, mormente os princípios da capacidade contributiva e da equivalência, e com aqueles que formalmente ditam a natureza coativa das prestações tributárias (princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica), uma vez que sempre resultará prejudicado o dever de contribuir quando não se afigure certa a ocorrência dos pressupostos factuais que legitimam a sua exigência.

Presumindo-se a correção das declarações dos contribuintes nos termos do n.º 1 do artigo 75.º da LGT, correrá por conta da AT o ónus de demonstrar os pressupostos em que assente a sua desconsideração (n.º 1 do artigo 74.º da LGT). Se esta não for capaz de cumprir este ónus de forma cabal e de evidenciar com meridiana certeza a ocorrência dos factos tributários e a respetiva quantificação nos quais sustenta a sua atuação, impõe-se legalmente a anulação dos atos tributários que haja

praticado, em linha com um princípio *in dubio pro contribuinte*, que emana da disposição supramencionada.

Evidentemente, este entendimento será válido apenas quando a prova dos factos não seja legalmente exigida ao contribuinte, como (nomeadamente) sucederá nos casos em que se pretenda fazer prevalecer de certos estatutos de tributação privilegiada – *vulgo*, benefícios fiscais – ou quando esteja em causa a aplicação de métodos indiretos de tributação, cujos pressupostos aplicativos hajam sido suficientemente demonstrados em sede procedimental pela AT (n.ºs 1 e 3 do artigo 74.º da LGT; e n.º 2 do artigo 14.º do EBF). Mas não se encontra aqui abrangida – salvo, reitera-se, em situações legalmente especificadas – a consubstanciação fatual da incidência tributária ou a consideração de componentes negativas da determinação das prestações tributárias dos regimes “normais” de tributação.

Estando em causa a prática de liquidações adicionais na sequência da desconsideração de declarações dos contribuintes que se presumem válidas, e mesmo que a AT seja capaz de instruir a sua atuação com elementos probatórios suscetíveis de abalar a referida presunção, importará perceber o grau de certeza que dos mesmos decorre a respeito da existência dos factos tributários e da respetiva quantificação. A insuficiência de tais elementos, em si mesmos considerados ou na sua confrontação com a prova que o contribuinte seja capaz de produzir nos autos, será apreciada em desfavor da posição do credor tributário, e será cominada com a consequente anulação dos atos impugnados.

Como se disse – e ora reitera –, a circunstância de os contribuintes imputarem vícios aos atos que sindicam em sede de impugnação judicial, não determina que passe a correr por conta destes o ónus da demonstração da realidade factual em que os mesmos assentam, se no plano procedimental não era sua tal incumbência. Embora se imponha ao tribunal realizar ou ordenar todas as diligências úteis ou necessária à descoberta da verdade material, não pode este dever funcional implicar uma desconsideração jurisdicional do modo como o ónus probatório se encontra legalmente distribuído. Assim, se uma vez concluída a instrução, não ficarem absolutamente sanadas as dúvidas sobre a ocorrência dos factos tributários e sua quantificação, deverá prevalecer o regime ínsito ao n.º 1 do

artigo 100.º do CPPT, aproveitando, então, a referida dúvida, em favor do contribuinte, com a consequente anulação das liquidações impugnadas.

A negação da aplicação de tal disposição num contexto como o descrito, sempre corresponderia à negação da sua prescritividade, ao arrepio daquela que terá sido a vontade dos órgãos legiferantes democraticamente eleitos aquando da sua edição.

Síntese conclusiva:

- Os sistemas fiscais atuais são caracterizados por uma forte tendência no sentido da atribuição aos sujeitos privados de um papel ativo na liquidação e cobrança dos tributos por si devidos ou por terceiros com os quais se relacionam, sendo a AT tendencialmente relegada para funções que essencialmente contendem com a vigilância da atuação daqueles.
- Um sistema assim caracterizado não pode adotar uma atitude permanente de desconfiança e ceticismo em relação às declarações dos contribuintes, impondo-se presumir a veracidade das mesmas a partir da sua correção formal.
- Quando transforma os particulares nos principais aplicadores da lei tributária, exige-se do Estado (legislador) um cuidado acrescido no desenho das soluções jurídico-normativas: os regimes jurídicos devem, em tais circunstâncias, ser dotados de estabilidade e especialmente revestidos de uma acrescida clareza, densidade e precisão, sob pena de os particulares serem colocados numa posição de desproteção e insegurança.
- A incúria ou incompetência do legislador jamais poderão correr em desfavor dos sujeitos visados pelos deveres fiscais legalmente criados, impondo-se assumir a conformidade da atuação dos contribuintes que, na ausência de critérios normativos densos e precisos ou de outros elementos orientadores do seu cumprimento, atuem de boa-fé, segundo interpretações plausíveis quanto aos termos do cumprimento das suas obrigações declarativas.
- Num contexto juspublicista (como é o Direito fiscal), será exigível aos contribuintes o estrito cumprimento da lei; mas deles não se poderá reclamar que vão além dela, suprimindo voluntariamente as

- eventuais lacunas que o legislador não cuidou de preencher e sendo censurados (sancionados) quando assim não procedam.
- A apreciação do cumprimento pelos contribuintes das obrigações de declarar as realidades tributariamente relevantes e de as substanciar com elementos que as demonstrem, pautar-se-á por um critério de atualidade, segundo o qual se deve atentar naquilo que lhes era concretamente exigível do ponto de vista normativo à data em que as declarações foram apresentadas, não podendo a sua conformidade resultar dependente de uma evolução normativa, administrativa, jurisprudencial ou até doutrinal, que se lhes pretenda imputar retroativamente.
 - Quando julgue subsistirem razões para considerar que o facto presumido (a correção material das declarações) não encontra respaldo no mundo fáctico-sociológico, caberá à AT o ónus de proceder ao seu afastamento, não lhe bastando suscitar meras dúvidas ou suspeições sobre a realidade declarada, antes devendo demonstrar a existência de sólidos indícios objetivos que revelem a probabilidade elevada de que as declarações do contribuinte não encontrem reflexo efetivo no mundo dos factos.
 - Se a Administração não atua (como lhe é legalmente exigido) procedimentalmente no sentido de debelar a presunção de que beneficiam as declarações dos contribuintes formalmente corretas, impor-se-á concluir pela sua consolidação.
 - A fundamentação dos atos tributários será contemporânea da sua prática, não sendo de admitir a invocação superveniente (em sede de contestação no âmbito de impugnação judicial) de fundamentos que não figuraram da sua expressa motivação, nem a confrontação dos contribuintes com a necessidade de produzir (negativamente) a prova que (positivamente) impende sobre a AT.
 - Presumindo-se a correção material das declarações dos contribuintes, correrá por conta da AT o ónus de demonstrar os pressupostos em que assente a sua desconsideração e se esta não for capaz de evidenciar com meridiana certeza a ocorrência dos factos tributários e a respetiva quantificação nos quais sustenta a sua atuação, impõe-se legalmente a anulação dos atos tributários que haja praticado.



Administração Tributária: sua evolução e simplificação, com o progressivo esvaziamento das competências dos serviços locais de finanças

JAIME DEVESA*

1. Introdução

Os procedimentos referentes ao lançamento, liquidação, justiça fiscal e cobrança dos impostos estaduais e a restante atividade administrativa com esta conexas, integraram-se ao longo dos tempos nos serviços da administração tributária distribuídos por duas direções gerais dependentes do Ministério das Finanças: *i*) uma, a Direção Geral das Contribuições e Impostos (reestruturada pelo Decreto-lei n.º 363/78, de 28 de novembro); *ii*) outra, a Direção Geral do Tesouro (reestruturada pelo Decreto-lei n.º 519-A1/79, de 29 de dezembro).

No caso das competências atribuídas à Direção Geral das Contribuições e Impostos, não eram, porém, estes serviços centrais do Ministério das Finanças, que procediam ao lançamento e liquidação dos impostos, entrando em contacto direto com os contribuintes: essa competência era antes exercida em cada concelho (ou em cada bairro fiscal, nos concelhos de Lisboa e Porto) pelos órgãos periféricos locais que eram as repartições de finanças, chefiadas por um chefe de repartição de finanças¹.

Era também nestas repartições de finanças, que no âmbito da respetiva circunscrição territorial, funcionavam igualmente as atividades respeitantes à fiscalização tributária; as atividades respeitantes à justiça fiscal, e as atividades relacionadas com o esclarecimento dos contribuintes e às relações públicas fiscais².

* Diretor de finanças, aposentado. Discípulo e admirador do Prof. Doutor José Casalta Nabais.

¹ Cfr. CARDOSO DA COSTA, José Manuel, *Curso de Direito Fiscal*. 2.ª Edição atualizada. Coimbra 1972, pág. 349.

² Cfr. Artigo 8.º do Decreto-lei n.º 363/78, de 28 de novembro.

As repartições de finanças dependiam da respetiva direção de finanças distrital, que dirigia e coordenava as diferentes repartições do seu distrito e estabelecia a ligação entre estas e os serviços centrais.

No que respeita à competência para a cobrança dos impostos, esta estava adstrita às tesourarias da fazenda pública, integradas na Direção Geral do Tesouro, mas também diretamente dependentes da respetiva direção distrital de finanças, que era assim o serviço que assegurava a ligação com os serviços centrais, estando igualmente sediadas em cada concelho ou bairro fiscal, junto da respetiva repartição de finanças, constituindo os serviços locais da Direção Geral do Tesouro³.

Respeitando e interiorizando os princípios aplicáveis à administração eletrónica consagrados no artigo 14.º do código do Procedimento Administrativo, que determina que os órgãos e serviços da Administração Pública devem utilizar meios eletrónicos no desempenho da sua atividade, de modo a promover a eficiência e a transparência administrativas e a proximidade com os interessados, a Autoridade Tributária e Aduaneira⁴ tem mostrado preocupação em acompanhar a evolução tecnológica, otimizando os recursos materiais no sentido de uma crescente desmaterialização de atos e processos e racionalização dos métodos de trabalho, que impõem uma racionalização integrada da rede local de atendimento⁵.

De acordo com o artigo 2.º do Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que aprovou estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), resultante da fusão, a AT prossegue, designadamente, as seguintes atribuições:

³ Cfr. Artigo 1.º do Decreto-lei n.º 519-A1/79, de 29 de dezembro.

⁴ Pelo Decreto-lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro, foi aprovada a nova orgânica do Ministério das Finanças que consagrou a fusão das atribuições cometidas à Direção Geral dos Impostos, à Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e à Direção Geral da Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, numa única entidade denominada Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), visando a obtenção de sinergias e uma maior capacidade operacional, conforme consta do preâmbulo daquele diploma.

⁵ Cfr. A título de exemplo, o despacho n.º 9842/2024 publicado no Diário da República n.º 164/2024, Série II de 2024-08-26, que extinguiu o Serviço de Finanças de Castelo Branco 2.

1. Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou pessoas coletivas de direito público;
2. Exercer a ação de inspeção tributária, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos;
3. Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais;
4. Informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas.

Para a prossecução destas atribuições a AT, de acordo com o estatuído pelo artigo 7.º do mesmo Decreto-lei, rege-se, entre outros, pelos princípios:

- a) Da desburocratização, que visa racionalizar os procedimentos administrativos relativos ao cumprimento das obrigações tributárias, através, designadamente, da redução e simplificação dos suportes da informação a fornecer pelos contribuintes e da maior comodidade destes nos contactos com os serviços, quer pela difusão de unidades de atendimento e apoio, quer pela intensificação da utilização de meios eletrónicos de comunicação;
- b) Da desconcentração administrativa, que visa cometer, tendencialmente, aos serviços periféricos as tarefas operativas e aos serviços centrais as tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo e, bem assim, as tarefas operativas que não possam ser desenvolvidas a outro nível sem diminuição de qualidade ou não o devam ser em razão de ganhos de eficiência significativos alcançados através de meios tecnológicos;

- c) Da valorização dos recursos humanos, que visa aumentar a motivação e a participação ativa dos trabalhadores, através, designadamente, da sua formação e qualificação permanente, de formas de organização do trabalho que lhes permitam pôr à prova a sua capacidade e criatividade, de mobilidade profissional e de adequados planos de carreira baseados no mérito.

Da análise das atribuições da Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como dos princípios que lhes estão subjacentes, ressaltam algumas inovações estruturais na sua missão, das quais, para além das inerentes à área aduaneira por força da integração Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, se destacam:

1. A cobrança dos impostos que deixou de estar a cargo de um serviço tutelado pela Direção geral do Tesouro;
2. O apoio aos contribuintes no cumprimento das suas obrigações, intensificando a utilização de meios eletrónicos de comunicação, simplificando e reduzindo os suportes de informação a fornecer, bem como pela difusão de unidades de atendimento;
3. O cometimento aos serviços periféricos das tarefas operativas e aos serviços centrais as tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo;
4. A valorização e dignificação dos recursos humanos, bem patente no diploma que procedeu à revisão das carreiras da Autoridade Tributária e Aduaneira, ao estabelecer como requisito de admissão à carreira a titularidade do grau de licenciado⁶.

A estatuição constante do artigo 7.º n.º 1 d) do Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, atualmente em vigor, obedecendo ao princípio da desconcentração administrativa, tem conduzido ao esvaziamento das competências dos serviços de finanças⁷, os quais anteriormente, de

⁶ Cfr. Artigo 4.º do Decreto-lei n.º 132/2019, de 30 de agosto, que procedeu à revisão das carreiras especiais da Autoridade Tributária e Aduaneira

⁷ Serviços de finanças, constitui a designação atual dos serviços periféricos locais em substituição do termo “repartições de finanças”. Pois estatui o artigo 16.º do Decreto-lei n.º 366/99,

acordo com o n.º 5 do preâmbulo do já citado Decreto-lei n.º 363/78, desempenhavam funções de grande amplitude, na medida em que:

- a) Liquidavam impostos;
- b) Esclareciam dúvidas;
- c) Davam informações;
- d) Instauravam e promoviam o andamento de processos que tinham por escopo fundamental discutir a legalidade do imposto;
- e) Fixavam multas e instruía processos de transgressão;
- f) Procediam à cobrança coerciva dos créditos da Fazenda Nacional;
- g) Exerciam funções de fiscalização.

São parte destas tarefas que agora passaram a ser cometidas aos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira, devido à otimização de recursos humanos e materiais, em resultado do acompanhamento da evolução tecnológica bem como à uniformização e simplificação de procedimentos que se tem vindo a verificar.

É que, tratando-se de um serviço especializado e hierarquizado, presente em todos os concelhos do país, e cabendo aos serviços locais a aplicação das leis tributárias, a legalidade, a igualdade e a justiça fiscais, exigia-se que estas fossem aplicadas em todo o espaço nacional com uniformidade, o que era assegurado através de instruções dimanadas da hierarquia para os serviços da sua dependência, competindo aos serviços distritais e centrais fiscalizar a execução e pronunciar-se sobre as dúvidas que se levantassem⁸.

2. Informações e apoio ao cumprimento

A informação aos contribuintes e o apoio ao cumprimento das suas obrigações tributárias, sempre constituiu ao longo dos tempos uma preocupação da administração fiscal portuguesa.

de 18 de dezembro, que os serviços locais da DGCI, são unidades territoriais de base sediadas em todos os municípios, denominadas serviços de finanças e criados por portaria do Ministro das Finanças.

⁸ Cfr. Neste sentido o n.º 4 do preâmbulo do Decreto-lei n.º 363/78, de 28 de novembro.

O Decreto-lei n.º 42 637, de 7 de novembro de 1959, criou pela primeira vez entre nós⁹ o Serviço de Informações Fiscais, referindo o seu artigo 1.º, tratar-se de um serviço especial de informações aos contribuintes, com a missão principal de esclarecer o público quanto às suas obrigações tributárias e quanto ao modo mais simples de lhes dar cumprimento.

Segundo artigo 2.º, tratava-se de um serviço a funcionar na direta dependência do diretor-geral das Contribuições e Impostos, em separado dos de liquidação e cobrança das contribuições gerais, sem embargo da estreita colaboração que entre uma e ou outros devesse existir.

Não deixam de ser elucidativas as motivações constantes do preâmbulo desse decreto-lei ao referir que o novo serviço surgia na esteira de um movimento doutrinário mundial tendente a reforçar, com sadio realismo, as administrações fiscais e a atenuar o antagonismo, sempre latente, que por toda a parte se verificava existir entre o contribuinte e o fisco.

Realçava ainda que:

1. Se tornava, naturalmente indicado que a colaboração fiscal dos cidadãos ultrapassasse a clássica fórmula da resignação passiva quanto ao pagamento dos impostos e revestisse, pelo contrário, a nota consciente de uma *positiva, integral* e compreendida participação em todos os campos: económico, fiscal e administrativo;
2. Se tornava necessário que o contribuinte conhecesse os mais importantes preceitos fiscais que se lhe dirigiam;
3. Só restava à administração fiscal um único caminho: divulgar o conteúdo e razão de ser dos seus preceitos fiscais e colocá-los ao rápido e fácil alcance de todos;
4. Por meio do novo serviço de informação, pretendia-se não só guiar o contribuinte no cumprimento dos seus deveres, mas também esclarecê-lo devidamente da razão de ser das exigências tributárias e mostrar-lhe, em discretas explicações verbais, como, em face da importância social e económica do imposto, este não podia conti-

⁹ Refere o n.º 1 do preâmbulo do Decreto-lei n.º 42 637, de 7 de novembro de 1959, o seguinte: “o que vai agora criar-se pela primeira vez entre nós não é novo entre nós no mundo, muito embora não sejam ainda muitos os países que dispõem de um serviço desta natureza”.

nuar a ser olhado no seu aspeto negativo de mera privação de bens, mas antes como verdadeira participação positiva de cada um na realização do interesse nacional;

5. Com tudo isto pretendia-se ajudar a quebrar o isolamento, que era, para além de outras razões ligadas à própria natureza do imposto, uma das principais fontes dessa tensão, que desde sempre existiu entre os contribuintes e as administrações fiscais de todo o mundo;
6. Procurava-se, assim, em resumo, que os contribuintes e a administração se conhecessem melhor; e que, vivendo menos distanciados, viessem por fim, a colaborar com maior eficiência.

Esta profunda e rigorosa visão das relações fisco/contribuinte poder-se-á considerar intemporal, na medida em que, apesar de ter sido publicada no já longínquo ano de 1959, nas condições sócio culturais e económicas que o país então vivia, não deixa de ter plena atualidade nos dias de hoje.

É na esteira de todas estas considerações e tendo como pano de fundo as informações e apoio ao contribuinte, que não deixa de ser também de realçar a competência reconhecida aos funcionários dos impostos nas relações fisco contribuinte, na parte final do preâmbulo do Decreto-lei n.º 363/78, de 28 de novembro, publicado portanto dezanove anos mais tarde, mas já em pleno regime democrático, e que refere o seguinte:

“Não basta alterar a estrutura de um organismo. É necessário melhorar a imagem do funcionário dos impostos. Este tem de ser considerado não como um mero cobrador de impostos, antes como um colaborador e um especialista, que está sempre preparado e às ordens do contribuinte para o informar sobre os seus problemas fiscais, explicar-lhe como se preenche uma declaração, como se utiliza um formulário ou quando há direito a uma isenção”

Relativamente ao serviço de informações fiscais, previa o artigo 13.º do referido Decreto-lei n.º 363/78 que haveria serviços de informações fiscais em Lisboa, Porto e Coimbra, estatuinto o seu artigo 8.º que as atividades respeitantes ao esclarecimento dos contribuintes e às relações públicas fiscais eram exercidas: *i)* a nível central, pela direção de serviços de informações e relações públicas; *ii)* a nível distrital pelas direções dis-

triais de finanças; *iii*) a nível concelhio, pelos bairros fiscais, em Lisboa e no Porto, e nos restantes pelos serviços de finanças.

Atualmente, o direito à informação encontra-se consagrado no artigo 67.º da Lei Geral Tributária, segundo o qual o contribuinte tem direito a ser informado sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, bem como sobre a sua concreta situação tributária. Sendo que estas informações, quando requeridas por escrito, devem ser prestadas no prazo de 10 dias.

Estabelece por sua vez o artigo 2.º n.º 2 h) do Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que a Autoridade Tributária e Aduaneira prossegue as atribuições de informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas.

É, porém, no preâmbulo da Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio¹⁰ que encontramos os princípios orientadores da forma como atualmente se estabelecem as relações fisco contribuinte.

Refere aquele dispositivo, que a Autoridade Tributária e Aduaneira deve no cumprimento da sua missão privilegiar, por um lado, o apoio ao cumprimento dos deveres fiscais pelos contribuintes e, por outro lado, o combate à fraude e evasão fiscais.

É que, num processo de melhoria contínua, deve existir um reforço das condições de atendimento e uma melhoria da qualidade dos serviços prestados aos cidadãos, não só através do aprofundamento das soluções tecnológicas de interação com os contribuintes mas também da manutenção de uma rede geográfica de serviços de finanças ao serviço das populações, garantindo, em todos os municípios, a presença dos serviços de finanças no contexto em que a prestação do serviço público se afigure mais adequada, em articulação com as autarquias locais.

Estatui a Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, na redação que lhe foi dada pela referida Portaria n.º 155/2018 no seu artigo 33.º n.º 2 bb), que compete à Direção de Serviços de Comunicação, Promoção e Apoio ao Cumprimento (DSCPAC):

¹⁰ A Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio, alterou e republicou a Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, que aprovou a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira.

“Assegurar o serviço de envio de informação de apoio ao cumprimento voluntário, sempre que a AT possua conhecimento prévio das obrigações tributárias que os contribuintes têm a cumprir, bem como no início de uma relação tributária, informação acerca de divergências de valores declarados e informação sobre a prática de infrações e conclusiva após regularização; e, “Desenvolver e assegurar uma base de dados de conhecimento com informação sistematizada, das diferentes áreas tributárias e aduaneiras, para consulta pelos contribuintes”.

Para concretização de todos estes objetivos de atendimento preconizados, com a maximização dos recursos disponíveis, tanto humanos como tecnológicos, a Autoridade Tributária e Aduaneira dispõe atualmente de variadas modalidades de atendimento e apoio dos contribuintes, de que se destacam: *i)* o atendimento presencial nos serviços de finanças; *ii)* o atendimento e-Balcão; *iii)* o centro de atendimento telefónico (CAT).

2.1. Informações e atendimento presencial nos serviços locais

Reconhecendo que a necessidade de garantir proximidade na disponibilização do serviço prestado ao cidadão impõe a manutenção da rede local de atendimento através da existência de, pelo menos, um serviço de finanças em cada município, aos serviços de finanças compete no âmbito da respetiva área de jurisdição, assegurar as funções de informação e apoio direto aos contribuintes¹¹.

Na sua dependência podem também funcionar os postos de atendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira nas Lojas do Cidadão¹².

A atualização permanente por parte da AT nos avanços tecnológicos, e a crescente literacia dos cidadãos em geral, relativamente à utilização dos meios informáticos, de resto inevitável nos dias de hoje, dado que grande parte do nosso dia-a-dia está dependente das novas tecnologias, impele-os para uma apetência e atualização crescente nestas novas formas de relacionamento, quer dos cidadãos entre si, quer com as instituições oficiais.

¹¹ Cfr. Artigo 39.º no 1 a) ii) e no 2 da Portaria no 320-A/2011, de 30 de dezembro, na redação que lhe foi dada pela Portaria n.º 155/2018, de 29 de maio.

¹² Cfr. Artigos 39.º-A da mesma Portaria.