

José Avilez Ogando

**Procedimento e verdade material
como extensões da reserva de Lei Fiscal**

José Avilez Ogando

RESUMO

Este texto começa por analisar as razões pelas quais a generalidade dos impostos depende de atividades de apuramento, realizadas através de procedimentos, que tanto possibilitam uma tomada de decisão aberta e participativa, como a efetivação de direitos individuais. Seguidamente, procede-se à justificação dogmática do específico interesse público prosseguido pela administração tributária, no sentido de proceder à correta manifestação da vontade funcional do legislador, vedando-lhe qualquer prossecução direta de interesses financeiros. Por fim, vemos como o dever que impende sobre a administração de descoberta da verdade material é afinal expressão do seu papel de executora da juridicidade fiscal e condição de imparcialidade da sua atuação.

Palavras-chave:

impostos,
procedimento tributário,
interesse público,
reserva de lei,
juridicidade fiscal,
verdade material,
tipicidade.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

É sabido que a obrigação de imposto constitui-se com a verificação das fattispécies legais, ficando o seu sujeito ativo investido na posição de credor, porque titular de um direito subjetivo material corresponsivo dos deveres principais e acessórios a cargo do contribuinte. Estas relações têm em comum o facto de habitualmente nascerem a partir da verificação de situações materiais subjacentes que geralmente incluem uma pluralidade de factos tributários, com diferentes influências sobre a existência (*an*) e o montante (*quantum*) da prestação concretamente devida e ainda por serem estruturalmente situações jurídicas¹ de carácter complexo², compostas por múltiplas posições ativas e passivas secundárias e de carácter acessório. Todos estes elementos, os deveres acessórios, as operações de apuramento e as demais situações jurídicas que no âmbito da obrigação tributária se desenrolam devem ser coordenados de maneira a assegurar o seu adequado desenvolvimento com vista à realização do seu fim típico.

A constituição da relação material de imposto torna a administração e os contribuintes partes igualmente interessadas no seu correto desenvolvimento, embora em planos distintos: enquanto a administração tem a seu favor um direito de crédito a ver cumprida a obrigação fiscal resultante da verificação dos factos tributários que a desencadeiam, estando por isso vinculada ao interesse da descoberta e definição da situação subjacente de onde o seu direito emerge, os particulares pretendem por sua vez fazer

¹ Situações jurídicas são situações da vida que, sendo objeto de valoração pelo ordenamento jurídico ganham relevância no mundo do Direito. Dado que a lei inicialmente liga certos efeitos jurídicos pretendidos em termos gerais e abstratos a factos reveladores da capacidade para contribuir (situações jurídicas abstratas), o fenómeno tributário começa por ser um puro fenómeno jurídico. É por essa razão que entre as primeiras disposições das normas fiscais encontramos as relativas à incidência, que se traduz nas condições das quais a lei faz depender os efeitos nela previstos e a que na técnica fiscal se designam por *factos tributários* e que uma vez verificados traduzem situações jurídicas concretas. JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil Teoria Geral*, Vol. III, 2002, pp. 10 e segs, PEDRO PAIS DE VASCONCELOS, *Teoria Geral do Direito Civil*, 8ª ed., 2017, p. 217.

² As situações jurídicas complexas distinguem-se das situações jurídicas simples na medida em que podem decompor-se em situações jurídicas elementares, como é o caso da posição global do obrigado tributário. JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *Direito Civil Teoria Geral*, Vol. III, 2002, p. 13.

valer o direito subjetivo de natureza pública *a apenas pagar impostos criados nos termos da Constituição e cuja liquidação e cobrança se faça nos termos da lei* (n.º 3 do artigo 103.º da CRP). Interessa-lhes por isso colaborar com a administração, exercendo, sendo caso disso, o direito a participar nas decisões que lhes digam respeito, acompanhando o percurso decisório da administração no exercício dos poderes-deveres em que se encontra investida.

A necessidade de uma atividade de apuramento na maior parte dos impostos³, enquadrada no âmbito de um procedimento dirigido à declaração dos direitos tributários, resulta de um conjunto de características específicas dos impostos, das quais decorrem o carácter altamente técnico das decisões tributárias. Desde logo, ela resulta da frequente *multiplicidade de factos tributários*, com diferentes relevâncias sobre a disciplina jurídica concretamente aplicável, com a consequente necessidade de a administração ter conhecimento de todos eles, de maneira a assegurar a aplicação individualizada das estatuições correspondentes. Em segundo lugar, a atividade de apuramento ainda se impõe porque depende da realização de *diversas operações materiais*, onde se incluem a determinação da taxa concretamente aplicável, a verificação de factos impeditivos da tributação e dos pagamentos feitos à cabeça por conta do imposto devido a afinal.

A sua organização e integração num procedimento justifica-se pela necessidade de *contextualizar o cumprimento de obrigações acessórias* por parte dos contribuintes e de terceiros, sejam elas de carácter declarativo, como respeitantes à antecipação de pagamento por conta do imposto devido e de coordenar o cumprimento dos mesmos com a liquidação (artigo 59.º da LGT, n. 2 do artigo 48.º do CPPT e artigo 11.º e n.º 1 do 60.º do CPA) e em virtude de o procedimento *fornecer um espaço adequado ao exercício de poderes-deveres e direitos instrumentais*, a começar pelo direito ao contraditório (n.º 1 do artigo 45.º do CPPT), habilitando a intervenção dos interessados na produção, por vezes altamente técnica,

³ Apesar de a liquidação não ser absolutamente essencial ao fenómeno fiscal, tendo no passado existido impostos sem liquidação, a generalidade dos impostos não dispensa uma atividade de verificação dos pressupostos da tributação, seguida da aplicação das estatuições legais que lhes correspondem, com vista à determinação da prestação concretamente exigida.

dos atos tributários que lhes digam respeito (n.º 5 do artigo 267.º da CRP, artigo 60.º da LGT e artigo 12.º do CPA)⁴, e permitindo a tutela de direitos, à cabeça dos quais se encontra o direito a não pagar impostos inconstitucionais ou ilegalmente liquidados e cobrados (n.º 3 do artigo 103.º da CRP).

Compreende-se por isso que o desenvolvimento das relações jurídico-tributárias em geral e das operações de apuramento do imposto concretamente devido em especial se organize em torno de um procedimento caracterizado como sequência preordenada de atos e formalidades no âmbito da qual o itinerário decisório da administração se desenvolve⁵, com vista possibilitar a expressão da vontade funcional do legislador⁶.

2. O PROCEDIMENTO COMO UMA CERTA FORMA DE TOMADA DE DECISÕES

O vínculo obrigacional fiscal articula-se com uma densa rede de poderes e deveres instituídos por lei com o objetivo de revelar todos os aspetos relevantes da obrigação de imposto, à determinação da prestação apta a satisfazer o direito de crédito correspondente, e a tornar possível o seu cumprimento. Acontece que não basta a simples consagração destes poderes e deveres instrumentais para que se cumpra o fim último que todos eles visam assegurar; é ainda necessário que se integrem numa sequência preordenada que permita a concertação das ações desenvolvidas pelos diferentes serviços da administração fiscal, pelos próprios contribuintes e por terceiros, sequência que afinal se dirige à *declaração de direitos tributários* (n.º 1 do artigo 54.º da LGT)⁷.

Além de servir como método de coordenação dos diversos contribuintes, o que caracteriza fundamentalmente o procedimento⁸ é o tratar-se de

⁴ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 140.

⁵ PEDRO MACHETE, *A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo*, 1995, pp 45-47.

⁶ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, 2013, p. 99.

⁷ Ver ainda a disposição não inteiramente coincidente do n.º 1 do artigo 44.º do CPPT.

⁸ A noção de procedimento tributário encontra-se perfeitamente alinhada com a noção de procedimento administrativo constante do n.º 1 do artigo 1.º do CPA, que

uma atividade reveladora destinada a habilitar a administração a produzir um *ato duplamente decisório*. É que não só cristaliza para todos os efeitos os componentes fáticos da relação de imposto, fixando o entendimento da administração quanto à relação material que subjaz à tributação, como aplica as consequências que a lei lhes faz corresponder, desse modo revelando ainda o seu entendimento quanto aos comandos legais que lhe são aplicáveis. O procedimento tributário corresponde assim a uma *forma disciplinada de aplicação do Direito substantivo aberta à participação dos interessados*, fornecendo o enquadramento necessário a habilitar a

define este como “*a sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública*” e em que aquele naturalmente se integra. JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS e COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário: uma perspectiva prática*, 2015, p. 29, notam na semelhança entre ambas as noções de procedimento, notando que a referência à declaração de direitos tributários feita pelo legislador da LGT pretende salientar que as decisões tomadas no âmbito do procedimento tributário produzem efeitos na esfera dos particulares. Trata-se, no entanto, de uma questão de âmbito: enquanto o CPA aplica-se a toda a diversidade de atuações da administração pública, sendo natural que a noção de procedimento administrativo seria mais ampla e adaptável às diferentes manifestações da vontade administrativa, a noção de procedimento tributário abrange uma atividade administrativa com características específicas, marcada simultaneamente pelo seu carácter impositivo e pela produção de atos administrativos com efeitos declarativos quanto às obrigações de imposto constituídas por força da verificação dos respetivos factos constitutivos (n.º 1 do artigo 36.º da LGT). Está-se por conseguinte perante o procedimento administrativo gracioso, contraposto à noção de processo tributário, o qual tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil junto dos tribunais, dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, compreendendo a impugnação de atos, as ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, as intimações, a oposição à execução as reclamações, o recurso contencioso, entre outros (artigo 97.º do CPPT). Esta dicotomia entre procedimento e processo tributário também está presente em termos semelhantes no Direito Administrativo, que a par de um Código do Procedimento Administrativo tem também um Código de Processo nos Tribunais Administrativos, regulando os meios de assegurar o direito de obter decisões judiciais sobre as pretensões regularmente deduzidas pelos particulares quanto aos seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigo 2.º CPTA). De assinalar ainda a sinónima noção de processo administrativo na sua vertente documental, também válida tanto no Direito Tributário formal como no Direito Administrativo, onde a noção tem ainda o significado de “*conjunto de documentos devidamente ordenados em que se traduzem os atos e formalidades que integram o procedimento administrativo*” (n.º 2 do artigo 1.º do CPA e artigos 110.º e 111.º do CPPT, este último com a epígrafe “*organização do processo administrativo*”).

administração a proferir uma decisão conforme à lei⁹, razão porque a sua disciplina se encontra, por força do princípio reforçado da juridicidade tributária, subtraída à livre disposição dos sujeitos¹⁰.

O procedimento tributário deve por conseguinte ser visto como *uma certa forma de tomada de decisões*, prosseguindo uma dupla função: em primeiro lugar, a de fornecer tanto quanto possível uma imagem clara, fiel e verdadeira das relações materiais subjacentes à tributação, e assim destapar as decisões tomadas pelo legislador relativamente a cada caso concreto, que se encontram latentes nas normas de cuja aplicação depende a determinação da prestação de imposto concretamente devida. Ao mesmo tempo, pretende fornecer o momento e o lugar próprios para o exercício dos direitos de participação dos particulares nas decisões que lhes digam respeito. O procedimento apresenta-se assim como uma peça fundamental de realização *ativa* do princípio da juridicidade tributária, através da integração dos contributos dos intervenientes no procedimento, cujos interesses, apesar de diferentes, não são necessariamente contrapostos: ao passo que a administração procura investigar os factos necessários à realização efetiva das estatuições dos comandos legais, tanto constitutivos como impeditivos da tributação, o contribuinte busca legitimamente proteger a sua esfera privada de imposições ilegítimas, alinhando-se com a administração na medida do seu interesse de contribuir para a realização da legalidade tributária.

3. A NATUREZA DOS PODERES E O ESPECÍFICO INTERESSE PÚBLICO PROSEGUIDO PELA ADMINISTRAÇÃO

3.1. Os fenómenos jurídico-tributários compreendem uma dimensão *horizontal* que é a das relações resultantes das situações materiais subjacentes, onde convivem efeitos integrados numa relação obrigacional, constituídos nos termos previstos nas normas fiscais substantivas, cujo fim típico é a *satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*

⁹ SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, p. 8 e ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 145, 179.

¹⁰ ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, pp. 159.

(n.º 1 do artigo 103.º da CRP). Compreendem ainda uma dimensão *vertical* composta pelas relações jurídicas de natureza formal, orientadas com vista ao adequado desenvolvimento e concretização daquelas¹¹. Por isso, envolvem a atribuição à administração de poderes-deveres instrumentais ao funcionamento dos impostos e à realização daqueles *interesses públicos primários* visados com a sua instituição¹².

Estas dimensões articulam-se entre si na medida em que os direitos da administração tributária¹³, que ocupa a posição ativa da obrigação de imposto (n.º 1 do artigo 18.º da LGT), só podem ser exercidos nos termos ordenados pelas normas atribuidoras de poderes-deveres instrumentais¹⁴

¹¹ JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2017, p. 233. No mesmo sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÓNICA LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário*, 1996, p. 178-179 e ALBERTO XAVIER, *Conceito e natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 510.

¹² Como referem JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS e FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5ª ed., 2018, p. 18, estes interesses públicos primários correspondem aos fins do Estado, relacionando-se com as condições indispensáveis à manutenção e ao desenvolvimento da comunidade politicamente organizada.

¹³ Apesar de a designação Administração Tributária dever entender-se feita a todas as “*entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos*” (n.º 3 do artigo 1.º da LGT), essa função cabe normalmente à Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por Autoridade Tributária ou AT, tanto para efeitos deste estudo como da sua lei orgânica, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, que constitui um serviço da administração direta do Estado subordinado ao Ministério das Finanças, que tem por missão principal “*administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo das fronteiras para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade*” (n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011).

¹⁴ VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais do Direito Fiscal Português*, Vol. I, 1984, p. 487 caracteriza no seguintes termos a função tributária dos órgãos administrativos do Estado como um poder dever: “*um poder, enquanto a lei lhes atribui a função e competência para a observação das realidades, e, portanto, para a exigência, aos particulares, da prestação de elementos ou informações sobre dados de facto que possam ter conexão com as realidades previstas nos tipos legais de incidência real ou de sujeição pessoal (...). Mas é, cumulativamente, um dever: enquanto tem de ser exercido exclusivamente dentro dos limites do poder conferido ao órgão ou ao agente; enquanto não pode exceder ou situar-se fora ou para além dos fins a que o órgão se destina, ou a que se destina a função em causa; enquanto tem de respeitar as garantias fundamentais dos cidadãos compreendidos ou a que se refiram os atos praticados no exercício das funções (...)*”.

que integram o conjunto de posições jurídicas ativas que compõem a sua competência¹⁵. Por outro lado, o que caracteriza os poderes-deveres da administração é a circunstância de o seu exercício não se encontrar na disponibilidade do seu titular, antes devendo ser exercido de acordo com o programa de *interesse público* contido na lei. Isto porque os interesses prosseguidos pela administração, além de heteronomamente definidos, têm em vista a realização de necessidades que a transcendem, pelo que os seus poderes de atuação, mais do que lhe serem concedidos são-lhe na verdade *incumbidos* ou *atribuídos*.

Donde a prossecução dos interesses públicos *primários* que estão na base da criação dos poderes atribuídos aos órgãos da administração, tem o seu exercício *duplamente vinculado*: porque devem ser exercidos *no quadro de um procedimento* de carácter preparatório composto por uma sequência preordenada de atos e formalidades destinada a garantir a produção adequada da decisão e a revelar o percurso cognoscitivo do órgão que a tomou; e porque o exercício desses poderes está vinculado à realização dos *interesses públicos secundários* que formam a parcela de interesse público especificamente atribuída por lei à entidade pública incumbida de os exercer.

Isto sucede porque, em geral, a satisfação dos interesses públicos primários (n.º 1 do artigo 266.º da CRP e artigo 55.º da LGT) exige do poder executivo a individualização de necessidades coletivas específicas e a distribuição da incumbência de as satisfazer por diferentes entidades públicas. A cada uma delas são atribuídos os meios adequados e o encargo de promover a realização dessas específicas parcelas do interesse público. Estes interesses, que coincidem com as *atribuições* das entidades públicas, são aquilo a que designamos por *interesses públicos secundários* ou instrumentais, não por terem menor importância que os *interesses públicos primários*, mas por definirem os termos em que estes devem ser prosseguidos pelas diferentes entidades públicas a quem são atribuído¹⁶.

No caso da Autoridade Tributária e Aduaneira, que é a entidade genericamente incumbida de exercer em nome do Estado os poderes tributários e *administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos*

¹⁵ PAULO OTERO, *Manual de Direito Administrativo I*, 2013, p. 244.

¹⁶ JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO DIAS e FERNANDA PAULA OLIVEIRA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 5.ª ed., 2018, p. 18.

*que lhe sejam atribuídos, encontramos, entre as suas atribuições, as de assegurar a liquidação e cobrança dos impostos, de exercer as ações de inspeção, as ações de justiça tributária, promover a correta aplicação da legislação fiscal, de realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, e informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as suas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesma*¹⁷.

Desta dissociação entre os interesses públicos concretamente visados com a instituição do *sistema fiscal* e aqueles que norteiam a atividade *instrumental* do órgão que em nome do Estado exerce os poderes-deveres correspondentes, resulta para a administração, o dever de atuar no procedimento como parte *imparcial* dirigida à efetivação da legalidade, como via exclusiva de realização do seu direito. Esta noção é da maior importância porque apesar de as normas que regulam os impostos serem dirigidas à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, o exercício das competências da administração, instrumentais ao funcionamento

¹⁷ A Autoridade Tributária e Aduaneira tem designadamente por missão “*administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos*”, e as suas atribuições estão elencadas no n.º 2 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011. Entre estas destacamos as de: (i) assegurar a liquidação e cobrança dos impostos, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público, (ii) exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional e da União Europeia, prevenir, investigar e combater a fraude e evasão fiscais e aduaneiras, (iii) exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais, (iv) assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária e aduaneira, cooperar com organismos europeus e internacionais e outras administrações tributárias e aduaneiras, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade, (v) promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas, (vi) realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas, a qualificação permanente dos recursos humanos, e prestar apoio ao governo na definição da política fiscal e aduaneira, e (vii) informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as suas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas.

dos impostos, subordina-se, não ao interesse financeiro do Estado, mas à estrita prossecução da esfera de atribuições confiada por lei à entidade titular dos mesmos poderes.

No caso da administração tributária, essa esfera de atribuições depende da descoberta da verdade material quanto aos factos de que resultam as obrigações de imposto constituídas, reconduzido no interesse público de defesa da juridicidade tributária¹⁸. Não é por isso de estranhar que entre as suas competências se contem ainda os poderes de “*liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias*” (al. a), n.º 1 do artigo 10.º do CPPT). Por conseguinte, é a obrigação de imposto que enforma o interesse público prosseguido pela administração tributária, condicionando o exercício dos seus poderes legais de atuação, destinados à satisfação do interesse público especificamente colocado a seu cargo¹⁹.

¹⁸ Nem podia ser de outro modo, pois da relação jurídica de imposto resulta a impossibilidade de atribuir ao Estado a defesa de um interesse financeiro autónomo e distinto da exata determinação da obrigação fiscal. Por outro lado, o exercício dos poderes instrumentais da administração deve entender-se condicionado pela juridicidade pois assim o impõem os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da proibição do arbítrio. Neste sentido, SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, pp. 28 e 31.

¹⁹ Sem fazer correspondência a estas diferentes aceções de interesse público, já ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p. 168, tinha chamado a atenção para a *necessidade científica* de proceder-se à distinção entre o *interesse formal ou financeiro* da administração enquanto titular de um crédito tributário, do *interesse substancial de justiça* a que a mesma está obrigada enquanto órgão de aplicação do Direito. Note-se que o interesse da administração como credor da obrigação de imposto alinha-se perfeitamente com o interesse financeiro do Estado plasmado pelo legislador constitucional no atrás citado n.º 1 do artigo 103.º da CRP. Acontece que a administração, subordinada como está ao princípio reforçado da juridicidade tributária, deve entender-se remetida para um plano de executora da vontade funcional do parlamento. Daí que apenas pelo ângulo do interesse substancial de justiça é que a atividade de gestão fiscal pode desenrolar-se na estrita obediência à lei e ao Direito (n.º 1 do artigo 3.º do CPA), atuando nas suas relações com os particulares com a isenção que o princípio da igualdade exige (artigo 6.º do CPA), de forma proporcional (artigo 7.º do CPA), justa (artigo 8.º do CPA) e sobretudo imparcial, “*considerando com objetividade todos e apenas os interesses relevantes*” (artigo 9.º do CPA).

Também SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, 1995, p. 406, apesar de identificar a administração tributária como parte interessada nos conflitos de ordem fiscal, não deixa de representar também o bem comum, pelo que os seus agentes têm de aplicar as normas,

Assim, apesar das leis fiscais visarem a satisfação das necessidades financeiras do Estado, não existe qualquer interesse público no sentido de a sua aplicação nortear-se com vista a melhor satisfazer esse interesse financeiro, em termos diferentes dos que já resultam da estrita aplicação da lei. De outro modo, a atividade de gestão fiscal prosseguida pela administração ficaria transformada numa atividade criadora de novos sentidos das leis fiscais, marcada por uma política de facto consumado e pela indesejável subalternização dos direitos dos contribuintes. A prossecução da atividade de gestão fiscal nestes termos rigidamente dirigidos à arrecadação da receita revelar-se-ia aliás violadora do direito fundamental à juridicidade na liquidação e cobrança dos tributos (n.º 3 do artigo 103.º da CRP), sendo por isso previsivelmente conducente ao recurso sistemático ao direito de resistência fiscal, e por isso incompatível com o princípio da boa administração.

Aqui chegados, podemos agora apreciar que na subordinação da prossecução do *interesse público primário* visado pelo sistema fiscal ao *interesse público secundário* prosseguido pela administração, estabelece-se um ponto de interseção entre o Direito e a política, entre as funções legislativa e administrativa, que permite a salvaguarda da imparcialidade da administração e garantir a juridicidade da atividade de gestão fiscal por esta prosseguida. Esta dissociação de interesses é precisamente aquilo que confere à atuação da administração uma certa *legitimidade democrática*, na medida em que a aplicação das normas de imposto deve ser entendida como concretização da reserva de lei parlamentar²⁰.

4. O PRINCÍPIO DA DESCOBERTA DA VERDADE MATERIAL COMO EXTENSÃO DA RESERVA DE LEI PARLAMENTAR

4.1. Do mesmo modo que a reserva de lei ficaria comprometida se não obrigasse o legislador a fornecer à administração um quadro decisório

não em termos de pura defesa de interesses parciais, mas em obediência aos critérios de justiça. De acordo com o mesmo autor, “*este pressuposto segundo o qual o Fisco, além de parte interessada, deve servir também fins objetivos de realização de justiça, poderá fornecer explicação lógica, e não apenas circunstancial, a diversos institutos*”.

²⁰ PAULO OTERO, *Direito do Procedimento Administrativo*, Vol. I, 2016, p. 156.

suficientemente completo para tornar as suas decisões vinculadas, também o princípio da juridicidade tributária não teria suficiente consistência e vinculatividade se a administração não fosse obstinadamente incumbida de apurar o quadro factual subjacente à disciplina jurídica de cada relação de imposto com vista à correta aplicação das estatuições correspondentes. Fundando-se o direito do Fisco no facto tributário, só com uma investigação norteada pela descoberta da verdade material pode ser realizada a vontade funcional contida na lei, equivalendo a inércia administrativa não autorizada ou a desconsideração de elementos de prova por parte da administração, à ilegal disposição do crédito tributário²¹. A administração não só não está limitada aos meios de prova fornecidos pelo contribuinte, como não pode prescindir das diligências que lhe permitam ter um conhecimento pleno do objeto do procedimento. O interesse público é assim necessariamente prosseguido através do dever de investigação com vista à descoberta da verdade material²², que assim surge como o principal instrumento de concretização do princípio da tipicidade²³, bem como dos

²¹ Nas palavras de ALBERTO XAVIER, *Aspetos Fundamentais do Contencioso Tributário*, 1972, p. 68, “como a legalidade de uma conduta implica sempre um juízo de relação entre a norma e a situação de facto à qual é aplicável, a errada apreciação desta última acarreta igualmente violação de lei”. No mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. II, 6.^a ed., 2011, p. 116, “o erro sobre os pressupostos de facto constitui vício de violação de lei, uma vez que, sendo os poderes legais exercidos no ato administrativo atribuídos para serem exercidos em determinadas condições, está em dissonância com a lei o seu uso em situações fácticas que não correspondem àquelas que estiveram subjacentes à atribuição de tais poderes.”

²² Problema diferente é o da valoração da prova, que deve sempre submeter-se à livre convicção do órgão decisor. Como considerou o STA no acórdão de 02/10/2004 (proc. 0178/03): “O poder de apreciar de modo livre a prova é também condicionado pelo princípio geral de justiça em duas vertentes, a primeira inscrita nos princípios gerais, da adequação às exigências de segurança no exercício do poder e simultânea harmonização com a garantia de não defraudar a confiança do particular nos meios habituais de efectuar certo tipo de prova e a segunda, da vinculação do órgão administrativo a averiguar a verdade material dos factos pertinentes, esta expressa no artigo 87.º n.º 1 do CPA.”

²³ SALDANHA SANCHES, *O Ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, p. 28.

princípios da igualdade, da proporcionalidade e da justiça em matéria de impostos (artigo 55.º da LT)²⁴.

Este interesse público secundário prosseguido pela entidade administrativa competente para a aplicação das normas de impoto²⁵ subordina-se assim não só à reserva material de lei parlamentar, mas também ao dever de investigação visando a aquisição dos factos tributários como expressão do respeito escrupuloso por essa mesma reserva. Subordinação de tal modo intensa que é independente da iniciativa dos interessados e de qualquer interesse financeiro da Fazenda Pública, prevalecendo sempre, mesmo que contrário ao direito invocado pela administração (artigo 58.º da GT)²⁶.

Donde a colocação do princípio do inquisitório e do dever de investigação com vista à descoberta da verdade material como aspetos centrais do procedimento tributário, mais não é assim do que *a outra face* da reserva imposta pelo princípio da tipicidade fiscal, complementando a sua função de garantia no momento da aplicação das leis de imposto.

4.2. A relevância da verdade material no procedimento tributário²⁷ reflete-se ainda na substituição da presunção de legalidade dos atos da

²⁴ Por força do princípio da praticabilidade admite-se que em certos casos a administração se baste com mero um juízo de verosimilhança, como sucede quando a determinação da matéria tributável é feita com recurso a índices ou presunções. No entanto, mesmo nestes casos tem-se decidido pela inadmissibilidade (artigo 73.º da LGT) e mesmo pela inconstitucionalidade de presunções inilidíveis contidas em normas de incidência tributária. Neste sentido, entre outros, o acórdão do TCAS de 28-02-2019 (proc. 356/10.7BELRS), onde se entendeu que “o artigo 2.º, n.º 3 al. c) do CIMIT consagra uma “mera” presunção de que a transmissão onerosa tributável, prevista no n.º 1 do mesmo preceito, se concretiza no momento da outorga da “procuração irrevogável””.

²⁵ A al. a), n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro estabelece expressamente que a Autoridade Tributária se rege pelo “*princípio da legalidade, que implica que a prossecução das suas atribuições deve pautar-se pela rigorosa observância das disposições legais e no respeito pelas garantias dos contribuintes*”.

²⁶ Refira-se ainda com JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 6ª ed, 2018, p. 139, que a este dever de agir da administração corresponde um interesse legalmente protegido dos contribuintes à boa atuação da administração, entendida como uma atuação razoável, imparcial, eficiente, de boa fê e orientada pelo princípio da legalidade (artigos 3.º, 5.º, 8.º, 9.º e 10.º do CPA).

²⁷ Como refere RUI DUARTE MORAIS, *Procedimento e Processo Tributário*, 2016, p. 63, “*O princípio essencial que norteia qualquer procedimento tributário é o da*

administração tributária pela regra que faz recair o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração ou dos contribuintes sobre quem os invocar (n.º 1 do artigo 74.º da GT)²⁸. Pelo que, ao particular que suscite a invalidade de atos da administração exige-se que fundamente a sua pretensão na falta de prova bastante das situações fácticas em que se baseia a norma que atribui tais poderes e não — como aconteceria caso valesse uma presunção de legalidade que durante muito tempo se julgou ser um privilégio da administração — na prova da não verificação desses actos²⁹. Como corolário desta regra, determina-se que as dúvidas sobre a existência e quantificação dos factos tributários conduzam à anulação dos atos correspondentes (n.º 1 do artigo 100.º do CPPT)³⁰.

4.3. Mas não é só na questão do ónus da prova que encontramos reflexos do lugar que a verdade material ocupa no procedimento tributário. A verdade material como reflexo da reserva de lei parlamentar é ainda o que explica o dever que impende sobre a administração de reparar oficiosamente a legalidade violada, mesmo que estejam esgotados os meios adequados à sua anulação.

Como referimos, os poderes da administração, por resultarem de normas de competência e de normas substantivas que regulam o seu exercício, têm a natureza de poderes funcionais já que o seu exercício se encontra condicionado à prossecução do interesse público em função do qual foram concedidos. Este interesse público é o da concretização da vontade funcional do legislador através da correta aplicação da lei fiscal

legalidade da tributação. (...) Importa, pois, que a verdade apurada no procedimento corresponda, o mais possível, à verdade material."

²⁸ JOSÉ VIEIRA DE ANDRADE, *A Justiça Administrativa*, 3.ª ed., 2000, pp. 280-281; JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. II, 6.ª ed., 2011, p. 131. Sobre o tema, ver SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987.

²⁹ Como bem nota SALDANHA SANCHES, *O ónus da prova no processo fiscal*, Lisboa, 1987, p. 111, se assim fosse o caso, o contribuinte que tivesse de impugnar ato de liquidação de imposto relativo a rendimentos alegadamente obtidos fora do território nacional, teria de provar não dispor de rendimentos tributáveis em nenhum país do mundo.

³⁰ Segundo JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, 6ª ed., Vol. II, 2011, p. 131, esta regra é aplicável tanto no procedimento como no processo tributário.

aos casos concretos e por conseguinte ao da adequada distribuição dos encargos tributários correspondentes. Pelo que, mesmo decorrido o prazo para recurso aos meios impugnatórios, a administração mantém não só o poder, como o dever de reintegrar a ordem jurídica violada, exercendo os seus poderes de acordo com o interesse público específico colocado por lei a seu cargo³¹.

É o que designadamente acontece quando a administração disponha de elementos que permitam concluir pela verificação de factos constitutivos de benefícios fiscais direta e imediatamente resultantes da lei, cuja atribuição não dependa de atos de reconhecimento que devam ser requeridos pelos contribuintes (n.º 1 do artigo 5.º do EBF e n.º 1 do artigo 65.º do CPPT). Nestes casos, a administração tem o dever de proceder à aplicação oficiosa dessas normas, com efeitos reportados à data da verificação dos respetivos pressupostos (artigo 12.º do EBF). É também a subordinação da administração ao interesse público que conduz ao dever de reparar os efeitos das condutas desconformes com a ordem jurídica, lançando mão, mesmo oficiosamente, do instituto da revisão do ato tributário (artigo 78.º da LGT)³², assim procedendo ao autocontrolo dos seus atos, reformando anulando, revogando ou declarando a nulidade dos atos tributários desconformes com as respetivas relações materiais

³¹ Como refere PAULO MARQUES, *A Revisão do Ato Tributário*, 2017, pp. 19-21 a administração tem o poder-dever “*de assegurar a legalidade e de restaurar e efetivar a ordem jurídica tributária violada (artigo 100º da LGT), enquanto manifestação da prossecução do interesse público (artigo 55º da LGT), mesmo sem a intervenção dos tribunais e, se for o caso disso, sem o pedido expresso do contribuinte (artigo 78º, n.º 1, 2ª parte, da LGT). Daqui decorre que o exercício pelo próprio fisco do controle a posteriori do procedimento de liquidação do imposto (...) impõe-se como uma obrigação e um poder-dever, uma vez que o ato tributário (liquidação), quando ilegal (inválido) não deve ser rececionado pela ordem jurídica tributária*”. No mesmo sentido, JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado*, Vol. I, 6ª edição, 2011, p. 142, referindo que os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade “*impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei*”.

³² Encontram-se dispersas pelo Direito substantivo diversas disposições legais prevendo a restituição de tributos, mesmo independentemente da anulação do ato tributário e a sua revisão oficiosa por parte da administração com e sem fundamento em erro imputável aos serviços (artigos 103.º do código do IRC, 83.º do código do IRS, 98.º do código do IVA, 115.º do código do IMI e 47.º do código do IMT).

subjacentes (n.º 2 do artigo 162.º, n.ºs 1 e 2 do artigo 163.º e artigo 165.º do CPA), e ordenando a restituição do imposto quando o considere indevidamente cobrado.

5. CONCLUSÕES

A necessidade, na maior parte dos impostos, de uma atividade de apuramento enquadrada no âmbito de um procedimento dirigido à declaração dos direitos tributários, explica-se por um conjunto de características específicas, de que resulta o carácter altamente técnico das decisões tributárias: a *multiplicidade de factos tributários*, com diferentes relevâncias sobre a disciplina jurídica concretamente aplicável, de que resulta a necessidade do conhecimento efetivo de todos eles, de maneira a assegurar a aplicação individualizada das estatuições correspondentes; e o apuramento depender de *diversas operações materiais de apuramento* do imposto, que inclui designadamente a verificação de factos impeditivos da tributação e dos pagamentos feitos à cabeça por conta do imposto devido a final.

O procedimento de liquidação constitui *uma certa forma de tomada de decisões*, prosseguindo a dupla função de fornecer tanto quanto possível uma imagem clara, fiel e verdadeira das relações materiais subjacentes à tributação, com vista a destapar as decisões tomadas pelo legislador relativamente a cada caso concreto, latentes nas normas de cuja aplicação depende o cálculo do imposto concretamente devido; e ainda de fornecer o momento e o lugar próprios para o exercício dos direitos de participação dos particulares nas decisões que lhes digam respeito.

A principal nota característica dos poderes-deveres da administração tributária é a circunstância de o seu exercício não se encontrar na disponibilidade do seu titular, antes devendo ser exercidos de acordo com o específico programa de interesse público secundário atribuído por lei à pessoa coletiva em que se integra o órgão competente para a prática do ato. A obrigação de imposto enforma diretamente o interesse público prosseguido pela administração tributária, frequentemente condicionando o exercício dos seus poderes de atuação, que se destinam à satisfação do interesse público secundário especificamente colocado por lei a seu cargo, no sentido da manifestação da vontade funcional do legislador.

Através da subordinação da prossecução do *interesse público primário* visado pelo sistema fiscal ao *interesse público secundário* prosseguido pela administração, estabelece-se um ponto de interseção entre o Direito e a política, entre as funções legislativa e administrativa, que permite a salvaguarda da imparcialidade da administração e garantir a juridicidade da atividade de gestão fiscal por si prosseguida. Esta dissociação de interesses é precisamente o que confere à atuação da administração uma certa legitimidade democrática na medida em que o poder de aplicação das normas de imposto deve ser entendido como uma extensão da reserva de lei parlamentar.

Donde a investigação norteadá pela descoberta da verdade material visa assim a realização da vontade funcional contida na lei, equivalendo a inatividade administrativa não autorizada por lei ou a desconsideração de elementos de prova por parte da administração, à ilegal disposição do crédito tributário. A colocação do princípio do inquisitório e do dever de investigação com vista à descoberta da verdade material como aspetos centrais do procedimento tributário, pretende assim ser *a outra face* da exigente reserva de lei imposta pelo princípio da tipicidade, complementando a sua função de garantia no momento da aplicação das leis fiscais.