

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO
TRIBUTÁRIA COMO
INSTRUMENTO DE COMBATE À
FRAUDE E EVASÃO FISCAL

LÍLIA SAMIRA FERNANDES

Lisboa, Dezembro de 2024

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO
TRIBUTÁRIA COMO INSTRUMENTO
DE COMBATE À FRAUDE E EVASÃO
FISCAL

Lília Samira Fernandes, nº 20210177

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob orientação do Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins.

Constituição do júri:

Presidente do júri: Doutora Clotilde Celorico Palma

Arguente: Doutor Francisco Domingos

Orientador: Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, Dezembro de 2024

Epígrafe

«The avoidance of taxes is the only intellectual pursuit that carries any reward»

John Maynard Keynes,

<https://www.quotes.net/quote/36288>

Agradecimentos

Ao chegar a esta fase terminal da presente dissertação, a Deus agradeço por toda a força e coragem, as palavras são insuficientes para expressar tamanho agradecimento.

À minha família (pais e irmãos) por todo o apoio, amor, compreensão, e palavras de encorajamento e por terem acreditado em mim e nunca me terem deixado desistir. Sem dúvidas, que são o meu pilar nesta vida e, a verdade, e que sem eles jamais seria capaz.

Ao meu querido avô que perdi durante esta fase, mas que tenho a certeza que aonde quer que esteja torce muito por mim.

Ao Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins, por ter aceitado ser o meu orientador e pela disponibilidade.

Às minhas amigas, pelas palavras de incentivo e carinho durante este processo, e por me desejarem o melhor.

Ao Dr. Alfredo, que parece ter sido enviado por Deus no momento que eu mais necessitava e ter sido crucial no trabalho de investigação, por toda a disponibilidade e apoio nesta jornada.

Honestamente, gratidão é o eu que sinto, muito obrigada a todos por tudo, a cada uma destas pessoas mencionadas, que tiveram um papel muito importante ao longo deste processo.

Resumo

Os impostos são tributos legalmente impostos aos cidadãos contribuintes, cobrados pelo Estado e que visam contribuir para custear as despesas do mesmo, não apenas colaborando na satisfação das suas necessidades financeiras, como também de molde a satisfazer as necessidades coletivas dos cidadãos. A fuga ao pagamento dos impostos, concretizada através de mecanismos ilegais ou ilícitos, afeta os princípios constitucionais, contribui para a drástica diminuição das receitas fiscais do Estado e condiciona a efetivação dos valores que devem presidir à plena edificação de um Estado de Direito. Neste sentido, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), em conformidade com as legislações fiscais em vigor, tem vindo, ao longo das últimas décadas, a implementar inúmeras medidas cujo primacial desiderato é o combate à evasão e fraude fiscais.

O procedimento de inspeção tributária insere-se precisamente nestas medidas e surgiu, como se pode ler no preâmbulo do diploma que aprovou o RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (DL n.º 413/98, de 31 de dezembro), como resultado da necessidade de sistematizar a ação fiscalizadora dos serviços da AT, por forma a incrementar a sua eficiência e eficácia, constituindo um instrumento fundamental no combate à denominada “economia paralela”, já que visa, não só a observação das realidades tributárias, mas também a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

Palavras-chave: Contribuintes, Autoridade Tributária e Aduaneira, Inspeção tributária, Procedimento de Inspeção Tributária, Fraude fiscal, Evasão fiscal

Abstract

Taxes are legally imposed contributions on citizen taxpayers, collected by the State to help cover its expenses, not only assisting meeting its financial needs but also satisfying the collective needs of citizens. Tax evasion, carried out through illegal or illicit mechanisms, affects constitutional principles, contributes to a drastic reduction in the State's tax revenues, and hinders the realization of the values necessary for the full establishment of the rule of law. In this regard, the Tax and Customs Authority (hereinafter referred to as TA), in accordance with the current tax legislation, has been implementing numerous measures over the past decades, with the primary aim of combating tax evasion and fraud.

The tax inspection procedure is precisely part of these measures and arose as can read in the preamble of the regulation that approved the RCPITA – Complementary Regime of the Tax and Customs Inspection Procedure (DL No. 413/98, of December 31), because of the need to systematize the supervisory actions of TA services, to enhance their efficiency and effectiveness. It constitutes a fundamental tool in the fight against the so-called “shadow economy”, as it aims not only at observing tax realities but also at verifying compliance with tax obligations and preventing tax infringements.

Keywords: Taxpayers, Tax and Customs Authority, Tax inspection, Tax Inspection Procedure, Tax fraud, Tax evasion

Índice

1. Introdução.....	10
2. A ação de inspeção como forma de procedimento tributário.....	12
2.1. <i>O Procedimento Tributário de Inspeção</i>	14
2.2. <i>Os princípios do procedimento tributário de inspeção</i>	18
2.2.1. O princípio da verdade material	18
2.2.2. O princípio da proporcionalidade	21
2.2.3. O princípio do contraditório	23
2.2.4. O princípio da cooperação.....	24
2.3. <i>Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária</i>	26
3. A estrutura da relação jurídica tributária.....	30
3.1. <i>As obrigações tributárias</i>	32
4. O poder de Inspeção da Autoridade Tributária	32
4.1. <i>Legitimidade Constitucional</i>	35
4.2. <i>A regulamentação do poder de inspeção tributária</i>	36
5. As fontes de informação para o exercício do poder de inspeção	37
5.1. <i>Medidas cautelares e providências cautelares</i>	40
5.2. <i>A cooperação administrativa internacional</i>	43
5.3. <i>Os meios informáticos no apoio à inspeção tributária, qual a sua importância?</i> 44	
6. O procedimento de inspeção tributária como instrumento no combate à fraude e evasão fiscal	44
6.1. <i>A cláusula anti abuso e a sua aplicação no Procedimento de Inspeção Tributária</i> 46	
6.2. <i>As cláusulas gerais anti abuso vs. cláusulas específicas anti abuso</i>	47
6.3. <i>Acesso à informação financeira</i>	52
6.4 <i>Derrogação do sigilo bancário</i>	55
7. A marcha do procedimento de inspeção tributária.....	57
7.1. <i>A preparação, a programação e o planeamento do procedimento de inspeção tributária</i>	57

7.1.1. PNAITA.....	58
7.1.2. Seleção dos contribuintes.....	59
7.2. <i>Formalidades e limitações do Procedimento de Inspeção Tributária</i>	61
7.2.1. Limites temporais	61
7.2.2. Constituição de equipas.....	64
7.2.3. Credenciação	64
7.2.4. Notificação prévia.....	66
8. As fases do Procedimento de Inspeção Tributária	68
8.1. <i>Projeto de relatório final</i>	71
8.2. <i>Audição Prévia</i>	73
8.3. <i>Regularização voluntária</i>	75
8.4. <i>Nota de diligência</i>	78
8.5. <i>Relatório final</i>	79
8.6. <i>A eficácia vinculativa do relatório de inspeção</i>	80
9. Procedimento de liquidação	81
9.1. <i>A Regularização Voluntária e a Cobrança Coerciva</i>	82
10. Caso prático: Análise de Acórdão	84
10.1- <i>Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 02 de junho de 2020 (Processo nº 367/12.8BELRA)</i>	84
11. Conclusões.....	94
12- Bibliografia	95
12.1- <i>Referências Bibliográficas:</i>	95

Lista de abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CEAA – Cláusula Especial Anti Abuso

CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso

CFC – *Controlled Foreign Corporation*

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPA- Código do Procedimento Administrativo

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto Lei

IRC – Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributária

SIT– Serviços de Inspeção Tributária

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

UE – União Europeia

1. Introdução

Esta dissertação de Mestrado insere-se na obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

O tema escolhido visa retratar a importância do procedimento de inspeção tributária, designadamente no combate ao planeamento fiscal abusivo e como incentivo ao cumprimento das obrigações tributárias, de molde a verificar se o comportamento declarativo dos contribuintes representa a sua real situação tributária, sempre pautando pela prossecução do interesse público, justiça e igualdade fiscal.

A relevância desta temática resulta daquilo que se nos afigura ser o crescente número de ilegalidades de natureza tributária perpetradas por parte dos contribuintes, que, aliada à não menos crescente complexidade do sistema fiscal e das relações jurídicas neste domínio, conduzem a que seja inequivocamente fundamental a prática de atos consequentes de fiscalização por parte da Administração Fiscal. Para tal, torna-se necessário perceber em que consiste uma ação de inspeção, como se desencadeia um procedimento de inspeção tributária, os princípios e regras que envolvem o procedimento inspetivo, bem como o seu impacto na vida e atividade dos contribuintes.

Foi desenvolvida uma aprofundada investigação e estritamente necessária, para que se possa obter uma perceção globalizada da atividade da inspeção tributária enquanto manifestação do poder de controlo e fiscalização dos tributos por parte da Administração Fiscal.

Neste sentido, a metodologia utilizada, não obstante o rigor que se pretendeu imprimir, teve como intuito transmitir aos destinatários do texto uma visão bastante alargada e, acima de tudo, compreensível do fenómeno inspetivo e das suas implicações. Deste modo, tal metodologia assentou numa extensa pesquisa bibliográfica, que compreendeu a análise do suporte documental, designadamente artigos de publicações periódicas e monografias de referência da temática em estudo, designadamente a obra, produzida por Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira, “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira - Anotado e Comentado”.

Destarte, inicialmente abordou-se o ato inspetivo em si, de forma a tornar apreensível a noção de procedimento inspetivo como uma forma de procedimento tributário, passando-se seguidamente a uma breve referência à estrutura da relação jurídico-tributária, designadamente no que concerne às obrigações tributárias, e prosseguindo-se para uma abordagem mais concreta ao próprio procedimento inspetivo (poderes de inspeção da AT, fontes de informação, o procedimento inspetivo entendido como instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, não olvidando as vicissitudes atinentes à marcha do procedimento de inspeção e à fase subsequente de liquidação), analisando-se de forma crítica, por fim, um acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul sobre a aplicação da metodologia indireta para determinar a matéria coletável, melhor dizendo a sua não aplicação.

2. A ação de inspeção como forma de procedimento tributário

O poder de inspeção atribuído à Autoridade Tributária tem o intuito de verificar, aferir e investigar se a capacidade contributiva dos contribuintes se encontra em conformidade com os objetivos consagrados no artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Na opinião de Caldeira e Rocha (2021: p. 19)

[o] termo “inspeção pode ser entendido em vários sentidos, relevando principalmente a inspeção como órgão (“receber os agentes da inspeção tributária”, “A inspeção tributária pode contratar outras entidades e celebrar protocolos”), como ato (“o contribuinte deve sujeitar-se aos atos de inspeção”) ou como procedimento (“os contribuintes devem ser notificados para o início do procedimento de inspeção”).

A ação de inspeção permite a viabilização da justiça fiscal, diminuindo as assimetrias entre os contribuintes e assegurando a efetiva distribuição dos encargos inerentes à tributação, assim eliminando práticas nefastas que provocam distorções no mercado concorrencial e contribuem para a ocorrência de fraude e evasão fiscal.

À inspeção tributária incumbe, portanto, a responsabilidade de proceder ao apuramento da real situação tributária dos contribuintes, através de diversos procedimentos por meio dos quais logra verificar se aqueles cumprem os seus deveres tributários, mormente se existem irregularidades nas declarações por destes apresentadas, funcionando, conseqüentemente, como um mecanismo preventivo que contribui para a eliminação ou redução das informações distorcidas realizadas pelos contribuintes mais permeáveis a comportamentos ilícitos.

É através da função fiscalizadora da inspeção tributária que o Estado controla e assegura o dever de pagamento dos impostos fixados por lei, averiguando a real situação contributiva dos contribuintes, analisando se todas as informações prestadas estão em conformidade com a verdade material ou se se verificou qualquer omissão suscetível de influenciar negativamente aquela real capacidade contributiva. Assim sendo, em primeira instância a AT analisa se os factos tributários foram declarados e, em seguida, verifica se estes os foram devidamente, sendo que esta sua atuação não pode ser pautada por critérios discricionários ou de puro “livre-arbítrio”, dado que todo o procedimento se mostra necessariamente enquadrado e conformado pela mais estrita observância dos preceitos legais que regem neste particular.

A conjuntura tributária ao longo dos anos tem evoluído e assumido uma complexidade cada vez maior, pelo que, para que a inspeção tributária pudesse acompanhar tal evolução e complexidade, viu-se forçada a atualizar e modernizar a sua atuação. A internacionalização da economia e o conseqüente estabelecimento de relações jurídicas tributárias entre os vários agentes económicos transnacionais constituem, sem margem para dúvidas, dos mais relevantes fatores que contribuem para esta nova realidade.

À Autoridade Tributária, no âmbito das suas competências de inspeção tributária, incumbe, do ponto de vista funcional, o desempenho de uma função preventiva e de uma função repressiva aquando detetada a ocorrência de situações que impliquem uma violação das leis fiscais.

Estamos perante a função preventiva quando existe a verificação e controlo do cumprimento das obrigações, acompanhando as atividades tributárias dos contribuintes e dissuadindo-os da prática da evasão e fraude fiscais, com o intuito de prevenir e evitar que estes incumpram o dever de pagamento de impostos ou quaisquer obrigações fiscais, com as conseqüentes infrações daí decorrentes. Assim, a função preventiva deve ser entendida como um incentivo ao cumprimento das obrigações fiscais, pois a inspeção tributária, de forma pedagógica, informa os contribuintes sobre os seus deveres e obrigações fiscais e ensaia incutir-lhes uma consciencialização do impacto causado na sociedade pelos seus eventuais comportamentos ilícitos.

A função repressiva, por seu turno, diz respeito à identificação das infrações cometidas quando são detetadas irregularidades de natureza fiscal e à preparação dos processos contraordenacionais ou processos-crime, consoante o grau de infração praticada e a sua natureza. Não é da competência da inspeção tributária a aplicação de sanções, sejam de natureza contraordenacional ou criminal, pelo que deverá apenas proceder de acordo com os mecanismos que tem à sua disposição, limitando-se a identificar e comunicar os procedimentos de incumprimento fiscal.

Posto isto, a atuação da inspeção tributária caracteriza-se pelo apuramento da verdade material de forma a decorrente deste apuramento, obter elementos suficientes para que sejam devidamente aplicados os tributos. Com efeito, a ação inspetiva não visa apenas – nem em primeira instância – arrecadar o maior número de receita possível, mas essencialmente assegurar a justiça fiscal, reduzindo a discriminação entre os contribuintes e funcionando como um instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, designadamente no que tange ao planeamento fiscal abusivo.

Como veremos a seguir, o procedimento de inspeção tributária é considerado como uma forma de procedimento tributário.

2.1. O Procedimento Tributário de Inspeção

O procedimento tributário é entendido como a sucessão de atos dirigidos com vista à consecução de um determinado fim – a declaração de direitos tributários. Como referido no nº 1 do artigo 44º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), o procedimento tributário compreende:

- a) As ações preparatórias ou complementares da liquidação de tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação de factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
- b) A liquidação dos tributos, quando efetuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) A emissão, retificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros atos administrativos em matéria tributária, incluído sobre benefícios fiscais;
- e) As reclamações, incluindo as que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias e os recursos hierárquicos;
- f) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- g) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;
- h) (Revogada);
- i) Todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários.

Como bem se nota no texto do nº 2 desta norma, as ações de observação das realidades tributárias, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infrações tributárias são reguladas pelo RCPITA.

Para além das ações mencionadas no nº 1 deste artigo 44º do CPPT, o procedimento tributário, ainda conforme o nº 1 do artigo 54º da Lei Geral Tributária (LGT), compreende toda a sucessão dos atos dirigidos à declaração dos direitos tributários, designadamente:

- O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;

- As reclamações e os recursos hierárquicos;
- A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária.

Sendo certo que, conforme o disposto no artigo 75 da LGT, se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos da lei, bem como os dados contabilísticos apurados, ainda assim revela-se necessário que a AT, através dos mecanismos de que dispõe para a prática dos seus atos inspetivos, comprove a veracidade destas declarações e destes dados. Com efeito, a ação inspetiva permite que a Autoridade Tributária possa realizar a inventariação e avaliação dos bens, executar perícias ou exames técnicos, confirmar se os elementos declarados pelos sujeitos passivos estão em conformidade com a realidade, bem como averiguar os factos tributários que não tenham sido declarados, e, desta forma, comprovar se existe veracidade nas declarações prestadas pelos contribuintes.

O procedimento tributário inspetivo encontra-se regulamentado pelo RCPITA, aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, que entrou em vigor desde a 1 de janeiro de 1999, diploma este que, ainda que de natureza “essencialmente regulamentadora” (*vide*, o respetivo preâmbulo), tem assumido um papel de extremo relevo no contexto da evolução e reforma do sistema fiscal português, mormente no que concerne à luta contra a fraude e evasão fiscal e, conseqüentemente, na batalha pela correção das injustiças fiscais.

Não obstante a motivação aglutinadora que presidiu à elaboração deste compêndio normativo, continuamos a encontrar referências a este procedimento em outros diplomas e a ter necessidade de, em casos omissos, recorrer ao estatuído na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário, bem como nos demais códigos e leis tributárias, incluindo os regimes gerais das infrações tributárias e dos benefícios fiscais, a Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e respetivos diplomas regulamentares e o Código do Procedimento Administrativo (artigo 4º do RCPITA).

Como veremos adiante, por via de regra, é da AT a iniciativa de realizar um procedimento de inspeção tributária; todavia, “a certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica aconselham a flexibilização desse regime, posto que com a devida salvaguarda dos interesses da administração tributária”, pelo que foi criado um regime especial de inspeção por iniciativa do sujeito passivo, a coberto do DL 6/99, de 8 de janeiro.

Conforme se explana no nº 1 do artigo 2º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, compreendendo, ao abrigo do nº 2 da mesma norma:

- A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários
- A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no nº1;
- A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude,
- Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida

No que tange à competência para a realização dos procedimentos de inspeção tributária, o artigo 16º do RCPITA determina que são competentes:

- a) A Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os créditos definidos sejam considerados como grandes contribuintes;

- b) As direções de serviços de inspeção tributária que nos termos da orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Ainda no que se refere ao procedimento inspetivo, e numa clara demonstração da necessidade de articulação do RCPITA com os demais códigos e leis tributárias, o artigo 63º da LGT prevê que os órgãos competentes podem (entendendo-se este como um verdadeiro *poder-dever*) desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

- Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária;
- Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;
- Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;
- Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;
- Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva;
- Aceder aos dados constantes do Registo Central do Beneficiário Efetivo.

Podemos, assim, afirmar que o procedimento de inspeção tributária constitui um mecanismo de prevenção e dissuasão dos comportamentos fraudulentos e evasivos perpetrados por alguns contribuintes, permitindo – pelo menos no plano dos princípios – aligeirar a carga tributária sobre os contribuintes que cumprem as suas obrigações.

2.2. Os princípios do procedimento tributário de inspeção

Conforme determina o artigo 266º da CRP, os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, respeitando os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé pois, visando pela prossecução do interesse público a Administração Pública deve respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Dando seguimento a este preceito da Lei Fundamental, o artigo 5º do RCPITA prevê que o procedimento de inspeção tributária deve obedecer aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

No mesmo sentido, o artigo 55º da LGT prescreve que a Inspeção Tributária, como elemento integrante da Administração Tributária, deve exercer as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, devendo sempre observar o mais estrito respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.

Não obstante na presente dissertação nos debruçarmos apenas sobre os princípios previstos no RCPITA, não podemos deixar de assinalar a existência de uma ampla diversidade de princípios aplicáveis à atividade administrativa em geral ou, então, concretamente aplicáveis à atividade eminentemente fiscal.

2.2.1. O princípio da verdade material

Conforme se enuncia no artigo 6º do RCPITA, o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar officiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo. Isto é, o procedimento de inspeção deve garantir, assegurar e respeitar os direitos e garantias dos contribuintes, cabendo à AT desenvolver officiosamente as diligências e iniciativas necessárias à descoberta da verdade material.

A propósito deste princípio, afirmam Caldeira e Rocha (2021: p 54) que

[p]arte-se da ideia de que na atividade inspetiva deve prevalecer a substância sobre a forma - trata-se da verdade material e não da verdade formal -, ou seja, não pode nem deve a Administração tributária limitar-se a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos

(desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo.

Este princípio encontra-se intimamente relacionado com a transparência que a AT deve pretender obter relativamente a todos os dados ou elementos que lhe são inicialmente ocultados e que se podem ser relevantes sobre os contribuintes objeto de inspeção. Dado que o procedimento inspetivo visa apurar devidamente a realidade tributária dos contribuintes, a atuação da AT não se deve limitar à análise dos dados expostos nas declarações, impondo-se-lhe a recolha de todas as informações que se mostrem disponíveis ou possíveis de obter, as quais devem ser utilizadas como meio de prova em sede da investigação face ao incumprimento das obrigações fiscais.

Este princípio encontra-se igualmente consagrado noutras normas da legislação tributária, como é o caso do artigo 58º da LGT, que, sob a epígrafe “princípio do inquisitório”, estabelece que a administração tributária deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido, devendo, para tal, utilizar todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar atas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspeções oculares, como previsto no artigo 50º do CPPT. Como facilmente se percebe, todas estas diligências revelam-se extremamente importantes para que a AT possa dar cumprimento ao encargo probatório que sobre si incide à luz do artigo 74º da LGT, assim contribuindo para a devida fundamentação do ato tributário, como se exige no artigo 77º do mesmo compêndio normativo.

Noutro plano, o já supracitado artigo 75º da LGT também assume relevância no que respeita ao princípio da verdade material, uma vez que nele se consagra uma presunção de veracidade e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.

Em suma, dado que se pretende apurar a verdade material e não a verdade meramente formal, também aqui encontra acolhimento o princípio da prevalência da substância sobre a forma, dado que todos os factos apurados no âmbito da ação inspetiva deverão ser valorados, independentemente de favorecerem o sujeito passivo ou a Autoridade Tributária.

O princípio da cooperação – que abordaremos com maior profundidade mais adiante – revela-se essencial na efetiva prossecução do princípio da verdade material, pois quanto maior a ligação colaborativa entre a AT e o contribuinte, menor ou inexistente será a probabilidade de haver informação oculta e mais adequado será o apuramento dos factos envolvidos e, conseqüentemente, mais facilitada ficará a tarefa da descoberta da verdade material.

Nesta senda, nada impede – ou melhor, até se revela desejável que assim seja – que o contribuinte apresente à AT elementos que considere que possam ser úteis na busca da verdade material, cabendo a esta a obrigação de apreciar os mesmos e, caso se mostrem adequados, tomá-los em consideração na decisão que proferir.

Conquanto se reconheça a importância deste princípio, não deve o mesmo ser tomado como um princípio absoluto. Com efeito, é imperioso admitir a existência de alguns desvios, como sucede quando se recorre à metodologia indireta, caso em que a matéria tributável é apurada por meio de estimativas e presunções, sendo certo que, como consabido, a violação do dever de cooperação por parte do contribuinte pode levar à aplicação de métodos indiretos, os quais surgem, nestas situações, como o derradeiro (ou o único) método para atingir uma “verdade aproximada” da real situação tributária dos contribuintes.

No entanto, reitera-se, esta possibilidade de “desvios” ao princípio da verdade material não significa que a AT se encontre dispensada, quando há violação do dever de cooperação, de atuar adequada e proporcionalmente, pois antes de se aplicar a metodologia indireta, outros meios e diligências que se encontram ao seu dispor deverão ser consideradas.

O princípio da celeridade, por seu turno, deverá ser também articulado com o princípio da verdade material, uma vez que importa à AT que o processo seja rápido e ágil, não devendo ser praticados atos inúteis e desnecessários para o procedimento em causa. Um procedimento de inspeção tributária que prime pela eficiência e eficácia aporta vantagens, tanto para a AT, como para os contribuintes. Para a AT, um procedimento inspetivo célere trará vantagens a nível da justiça fiscal e, caso haja correções da matéria tributável, permitirá que as receitas sejam arrecadadas de modo mais rápido, reduzindo a desigualdade entre os contribuintes cumpridores e os não cumpridores. Para os contribuintes, a celeridade imprimida ao procedimento permitirá que estes vejam a sua situação tributária resolvida com maior prontidão, assegurando a estabilidade e a segurança jurídicas imprescindíveis para a estabilidade da esfera privada. Todavia, assinala-se, a AT jamais poderá deixar de realizar as diligências que se revelem adequadas à descoberta da verdade material com a justificação

de que a celeridade poderá ser comprometida caso assim proceda. Na verdade, se nos atrevêssemos a estabelecer uma hierarquia entre estes dois princípios (o da verdade material e o da celeridade), estamos certos de que o primeiro prevaleceria.

2.2.2. O princípio da proporcionalidade

Conforme se preceitua no artigo 7º do RCPITA, as ações integradas no procedimento de inspeção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária. Ou seja, os direitos ou interesses constitucionalmente protegidos devem ser salvaguardados, uma vez que os direitos, liberdades e garantias que estejam expressamente previstos na lei só podem ser objeto de restrição nas situações em que naquela se preveja.

Como referem Caldeira e Rocha (2021: p. 66),

[o] princípio da proporcionalidade obriga à observância de três exigências: necessidade (a medida restritiva a impor deve ser absolutamente necessária, apenas devendo ser levada à prática se outras menos gravosas não forem possíveis ou exequíveis para atingir o mesmo fim), adequação (a medida restritiva, sendo necessária, deve ser a medida certa, no sentido de ser aquela que no quadro das medidas admissíveis, ser a que melhor prossegue o fim em causa) e proporcionalidade em sentido restrito (a medida restritiva, sendo necessária e a adequada, deve ser tomada na *quantidade* certa, não podendo ser demasiado onerosa nem ultrapassar os limites do considerado juridicamente aceitável).

No que se reporta a este princípio, ter-se-á de remeter para o artigo 18º da Constituição da República Portuguesa, dado que os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são diretamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas. Com efeito, a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos e as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstrato e não podem ter efeito retroativo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.

O princípio da proporcionalidade está intrinsecamente ligado ao princípio da igualdade, consagrado, designadamente, no artigo 6º do Código do Procedimento Administrativo

(CPA), o qual estabelece que, nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever ninguém em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

No artigo 46º do CPPT também se convoca o princípio da proporcionalidade, ao enunciar-se que “os atos a adotar no procedimento serão adequados aos objetivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade”.

Este princípio contribui decisivamente para uma ideia de justiça, não permitindo ultrapassar o limite do que é adequado e exigindo que a AT, face a alguma margem de discricionariedade de que goza na sua atuação e perante a diversidade de alternativas para a prossecução do seu fim, tenha de optar por aquela que for menos lesiva e cause menos transtornos ao contribuinte.

Nesta senda, importa realizar uma breve referência aos três subprincípios que compõem o princípio da proporcionalidade: o princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); o princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); o princípio da justa medida ou proporcionalidade em sentido restrito (não poderão adotar-se medidas excessivas ou desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos).¹

Assim, deverá a AT ter em consideração as inúmeras especificidades que envolvem os meios utilizados, sendo fundamental o estabelecimento de um equilíbrio entre os mesmos, de molde que o resultado não fique “além nem aquém”, mas que seja justo, assim se cumprindo o princípio da proibição do excesso.

No estrito âmbito do procedimento de inspeção tributária, o princípio da proporcionalidade impede que haja mais de um procedimento de inspeção tributária externa, ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o

¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 632/2008, de 23-12-2008, proferido no processo n.º 977/2008.

procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas. Se assim não fosse, a AT poderia desenvolver um número ilimitado de ações inspetivas ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, em clara violação do princípio da proporcionalidade e numa notória afronta à estabilidade e segurança jurídicas.

Note-se, ainda, que a exigência de proporcionalidade e adequação se verifica nas situações em que a inspeção tributária tenha de proceder as diligências prospetivas ou de informação previstas no artigo 29º do RCPITA, designadamente quando envie aos contribuintes, bem como a quaisquer outras entidades públicas e privadas, questionários quanto a dados e factos de carácter específico relevantes para a definição e controlo da sua situação tributária ou de terceiros ou, então, quando seja solicitado a essas entidades o envio de cópias de documentos e informações relevantes para o apuramento e controlo da sua situação ou de terceiro.

Este princípio impõe, em suma, que a AT deverá, sempre que estiver ao seu alcance, optar por atos e procedimentos que se revelem menos onerosos para o contribuinte e que destes atos decorra o menor transtorno possível ao contribuinte, ou seja, as ações que integram estes procedimentos devem sempre ser adequadas e proporcionais aos objetivos a prosseguir, abstendo-se a Autoridade Tributária da prática de todo e qualquer ato que não tenha esta natureza.

2.2.3. O princípio do contraditório

O princípio do contraditório para o princípio da participação previsto no artigo 12º do CPA, de acordo com o qual os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objeto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhe digam respeito, designadamente através da respetiva audiência. Segundo se refere nos nºs 1, 2 e 3 do artigo 45º do CPPT, o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão, podendo ser ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objetivo do procedimento, sendo que, no caso de audiência oral, as declarações do contribuinte são obrigatoriamente reduzidas a termo.

Como especificam Caldeira e Rocha (2021: p.70),

[o] princípio do contraditório, no âmbito do procedimento de inspeção tributária impõe à Administração Tributária a obrigação de conceder ao sujeito passivo inspecionado a possibilidade de se pronunciar livremente e em prazo razoável, sobre os factos que lhe digam respeito ou que lhe sejam imputados, confirmando-os ou refutando-os, compreendendo-se assim que o princípio do contraditório (dimensão objetiva) dê origem a um direito ao contraditório (dimensão subjetiva).

Na verdade, o contraditório é um modo de manifestação do princípio da participação. É essencial – e juridicamente ético, diga-se – que os interessados no procedimento de inspeção tributária tenham o direito à participação e audição prévia, para se pronunciarem sobre o disposto no projeto de relatório final de inspeção antes que a decisão final seja proferida pela Administração, assegurando-se desta forma que nenhuma decisão seja tomada sem que seja dada a oportunidade ao interessado se pronunciar sobre questões que possam influenciar essa mesma decisão. O objetivo é que a decisão final seja consensual, transparente, e evite o surgimento de conflitos, o que passa pelo não negligenciamento dos envolvidos.

O princípio do contraditório manifesta-se através do direito de audição prévia (princípio da participação, previsto no artigo 60º do RCPITA e no artigo 60º da LGT), de modo que o sujeito passivo inspecionado disponha de um prazo de 15 a 25 dias para se pronunciar sobre o projeto de conclusões do relatório, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da cláusula geral anti abuso constante do nº 2 do artigo 38º da LGT, ser de 30 dias.

Importa referir que o exercício do direito de audição é uma garantia dos contribuintes e a concessão do direito de audição um dever da AT, dado que, projetando-se a realização de correções desfavoráveis ao sujeito passivo, é imperioso que este seja tempestivamente notificado das mesmas para, querendo, sobre elas se pronunciar. Com efeito, constitui uma mera faculdade ao dispor do sujeito passivo fazer ou não uso deste direito, e mesmo que não o exerça, tal não configura uma qualquer renúncia aos seus direitos de impugnação contenciosa, por via administrativa ou judicial.

2.2.4. O princípio da cooperação

Este princípio encontra-se regulado no artigo 9º do RCPITA, nos termos do qual “ a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação” (nº 1), assinalando-se que, “em especial, estão sujeitos a um dever de cooperação com a inspeção tributária os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que

personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública” (nº 2).

Caldeira e Rocha (2021: p. 77) sublinham que

[o] dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração fiscal, neste caso para com a inspeção tributária, constitui também uma forma de garantir a eficácia da atuação inspetiva, permitindo designadamente o livre acesso às instalações e dependências, o exame e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, etc.

Este princípio encontra igualmente ecos no princípio da colaboração, estatuído no artigo 59º da LGT, princípio este que pressupõe que os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

Trata-se, portanto, de um dever mútuo, pois, por um lado, a AT tem o dever de esclarecer os contribuintes e sujeitos passivos sobre quaisquer atos necessários ao pleno exercício dos seus direitos (apresentação de declarações, reclamações e petições, correção de erros ou omissões manifestas que se observem), bem como o dever de informar os sujeitos passivos intervenientes no ato de inspeção sobre os motivos que levaram ao surgimento daquele procedimento inspetivo, incluindo as suas consequências e decisões e, por outro, o contribuinte tem o dever de cooperar de boa-fé na instrução do procedimento, pautando a sua conduta pela verdade e oferecendo os meios de prova (informações relevantes para o procedimento de inspeção tributária) a que tenha acesso.

Como já enunciado quando se abordou o princípio da verdade material, caso se verifique uma ausência de cooperação por parte do contribuinte, a AT pode ficar legitimada a recorrer à aplicação de métodos indiretos, podendo ainda o sujeito inspecionado, caso se verifique uma ilegítima recusa de colaboração ou oposição à ação de inspeção, incorrer em responsabilidade disciplinar, contraordenacional e criminal, nos termos da lei (artigo 32º do RCPITA).

Todavia, o ordenamento jurídico também prevê consequências desfavoráveis se a Administração não cumprir com o seu dever de colaboração, pelo que, caso haja uma atuação de má-fé, esta situação pode ocasionar um vício autónomo de violação da lei e os funcionários envolvidos podem ser responsabilizados.

Assim sendo, o dever de cooperação por parte da AT e o direito de cooperação por parte entidade inspecionada são de extrema importância, pois, conforme se prevê no artigo 48º do RCPITA:

1. Em obediência ao disposto no artigo 9º [do RCPITA], a administração tributária procurará, sempre que possível, a cooperação da entidade inspecionada para esclarecer as dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspeção.
2. Quando não estiver em causa o êxito da ação ou dever de sigilo sobre a situação tributária de terceiros, a administração tributária deve facultar à entidade inspecionada as informações ou outros elementos que esta lhe solicitar e sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios

Decorre desta norma que a AT deverá fornecer todas as informações e elementos recolhidos caso haja solicitação por parte do sujeito passivo inspecionado nesse sentido, só não o fazendo se tal prática puser em causa o êxito da ação de inspeção, embora não se deva confundir êxito da ação de inspeção com uma possível menor arrecadação de receita, dado que o objetivo do procedimento inspetivo é, em primeira linha, o apuramento da verdade material e não a arrecadação de receita, devendo a AT agir de molde a que o interesse público seja plenamente assegurado.

2.3. Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção pode ser classificado de acordo com os fins a que se destina, o lugar e o âmbito e extensão.

Antes de nos debruçarmos sobre a sua classificação propriamente dita, é importante que tenhamos a noção de que, por norma, é a administração tributária que detém a iniciativa para desenvolver o procedimento de inspeção tributária; no entanto, esta iniciativa pode partir do sujeito passivo ou terceiro que demonstre nela ter igualmente interesse legítimo (artigo 47º da LGT e DL 6/99, de 8 de janeiro).

Quanto aos fins, como referido no nº 1 do artigo 12º do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se em:

- a) Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo e demais obrigados tributários;
- b) Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

Sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela inspeção tributária (artigo 12º, nº 2 do RCPITA).

Conforme determina o nº 3 do artigo 12º do RCPITA, relativamente aos grandes contribuintes, a decisão antecipada sobre a qualificação jurídico-tributária de operações realizadas com contingência fiscal, decorrente de incerteza quanto ao seu enquadramento, para o cumprimento das obrigações declarativas e que respeitem a:

- a) Operações a que possa ser aplicável qualquer norma anti abuso;
- b) Operações que envolvam entidades não residentes em território português;
- c) Quaisquer outras operações em que, para a sua qualificação, se revele necessária a apreciação de matéria de facto.

E o nº 4 do artigo 12º do RCPITA prevê que a qualificação referida no número anterior depende de pedido efetuado com uma antecedência mínima de 90 dias relativamente ao termo do prazo para o cumprimento das obrigações declarativas.

No que respeita ao nº3 do artigo supramencionado, Caldeira e Rocha (2021: p.92) afirmam que:

[N]ão se trata de um procedimento inspetivo propriamente dito, trata-se de um procedimento de informação e “aconselhamento” pré-declarativo, com o objetivo de reduzir o risco fiscal resultante de operações complexas, com que os grandes contribuintes lidam, por força da sua dimensão e da dimensão das operações económicas que realizam e que levou à necessidade de criar condições que permitam o acompanhamento do respetivo cumprimento das obrigações fiscais.

O procedimento de comprovação e verificação, como enunciado no artigo 12º do RCPITA, tem o objetivo de confirmar se os sujeitos passivos e demais obrigados tributários cumprem as suas obrigações fiscais, funcionando a inspeção como um mecanismo de apuramento e

análise das obrigações fiscais dos contribuintes, de forma que seja possível detetar se as mesmas estão em conformidade, se não apresentam irregularidades e se a situação tributária do contribuinte se mostra correta.

A classificação do procedimento quanto aos fins assume um papel de relevo, pois se a AT não tiver em atenção os limites estabelecidos na norma e se estes forem ultrapassados ou negligenciados, os contribuintes têm o direito de se opor aos atos inspetivos.

É imperioso realçar que a administração tributária dispõe de alguma margem de discricionariedade, tendo em conta os limites impostos pelo ordenamento jurídico, para decidir que tipo de procedimento de inspeção deverá executar.

No que toca aos grandes contribuintes, por estes serem dotados de uma maior complexidade face às suas operações e dimensões económicas, a AT e aqueles cooperam entre si, tendo sido criados incentivos para que as obrigações fiscais sejam cumpridas, minimizando o risco do incumprimento. Este incentivo envolve o conhecimento antecipado por parte dos grandes contribuintes da posição da AT, pelo que as obrigações fiscais são cumpridas de acordo com este conhecimento.

De acordo com o artigo 13º do RCPITA, quanto ao lugar, o procedimento pode classificar-se em:

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento;
- b) Externo, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

Pese embora esta possibilidade dual, debruçar-nos-emos apenas sobre o procedimento de inspeção externo, pois é o que se mostrará mais adequado enquanto medida dissuasora de comportamentos faltosos e fraudulentos.

Podemos afirmar que

«1.[o] procedimento de inspeção tributária adotado pela AT deve obedecer aos ditames adequados e proporcionais aos objetivos com o mesmo; 2. O procedimento de inspeção interno tem por objeto a análise informal e de

coerência dos documentos da escrita do contribuinte, bem como o seu cruzamento com outros elementos recolhidos; 3. Nestas inspeções de natureza interna, não há lugar à credenciação dos funcionários para tal efeito e nem de emissão de ordem de serviço com vista à notificação do sujeito passivo, no início desse procedimento» (Acórdão do TCA Sul de 10-07-2012, processo n.º 05289/12).

E acrescenta-se ainda que

«a qualificação dada pela Administração Fiscal a um procedimento como de inspeção interna não tem carácter vinculativo, se vier a revelar-se que o conteúdo dos atos praticados for contrário à qualificação dada» (Acórdão do TCA Sul de 27-01-2022, processo n.º 290/08.0BEFUN)

Relativamente ao procedimento de inspeção externo, a AT deve, por regra, deslocar-se para o exterior das suas instalações com o intuito de recolher informações e evidências e proceder a uma investigação e observação mais detalhadas dos elementos que foram declarados pelos sujeitos passivos, de forma a verificar se houve um correto cumprimento das obrigações fiscais tributárias, dando, por fim, o seu parecer sobre a veracidade da situação financeira da entidade.

Quando o procedimento de inspeção envolver a verificação de mercadorias, do processo de produção, da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar, os atos de inspeção realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos. Porém, a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e em caso de motivo justificado que não prejudique o procedimento de inspeção, podem os atos de inspeção previstos no número anterior realizar-se noutra local (artigo 34º do RCPITA).

É essencial que o lugar do procedimento seja devidamente classificado pela AT, porque podem surgir situações em que os atos praticados no âmbito de um procedimento classificado como interno podem corresponder a um efetivo procedimento externo e vice-versa. Um procedimento externo envolve a prática de certas formalidades e diligências que, como veremos mais detalhadamente adiante, se não forem respeitadas, podem conduzir a que a liquidação subsequente seja considerada inválida, levando à sua anulação.

Esta possibilidade de anulação também ocorrerá caso não seja observado o já abordado princípio da proporcionalidade, uma vez que, salvo as exceções previstas no texto do n.º 4 do

artigo 63º da LGT,), a AT está impedida de realizar um segundo procedimento de inspeção externo ao mesmo sujeito passivo, imposto ou período de tributação.

Quanto ao âmbito (a nível material) o procedimento de inspeção tributária pode ser classificado, nos termos do nº 1 do artigo 14º do RCPITA, como:

- Geral ou polivalente: quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários;
- Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

Quanto à extensão (a nível temporal), mencionado no nº 3 do artigo 14º do RCPITA, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

Note-se, no entanto, que existe a possibilidade de o inspetor tributário, durante a ocorrência do procedimento inspetivo, alterar o âmbito e extensão da ação inspetiva, caso tal se revele necessário, mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, tendo sempre em vista, entre outros, o princípio da verdade material (artigo 15º do RCPITA).

Tal como sucede quanto ao lugar do procedimento, é de extrema relevância que o âmbito e a extensão se mostrem corretamente estabelecidos e classificados, uma vez que tal classificação irá influenciar necessariamente o desenvolvimento da ação inspetiva, com inegáveis reflexos ao nível das eventuais liquidações de tributos que se lhes seguirem.

3. A estrutura da relação jurídica tributária

A relação jurídica traduz-se no vínculo entre dois ou mais sujeitos, em que um dos sujeitos tem o direito de exigir uma prestação (credor) de acordo com o estipulado no ordenamento jurídico e o outro sujeito tem de o dever de cumprir esta prestação (devedor).

Nos termos do artigo 15º da LGT, a personalidade jurídica consiste na suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias.

São integrantes da relação jurídica tributária o crédito e a dívida tributários, o direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição, o direito à

dedução, reembolso ou restituição do imposto, o direito a juros compensatórios e o direito a juros indemnizatórios.

No fundo, a relação estabelecida entre a Administração e o sujeito passivo tem como escopo a arrecadação de receitas para os cofres do Estado, visando sempre a prossecução do interesse público. Para tal fim, verifica-se a necessidade de os contribuintes pagarem os impostos devidos (podendo estes incidir sobre o rendimento, a despesa ou o património), configurando-se esta como a obrigação principal a cargo dos contribuintes no que diz respeito ao procedimento de liquidação e cobrança fiscal.

Nos termos do artigo 18º da LGT, os sujeitos da relação jurídica são classificados como ativos e passivos, sendo que o sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante. Por seu lado, o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável.

Ressalva-se, no entanto, no nº 4 do artigo 18º da LGT que não é sujeito passivo quem:

- a) Suporte o encargo do imposto por repercussão legal, sem prejuízo do direito de reclamação, recurso, impugnação ou de pedido de pronúncia arbitral nos termos das leis tributárias;
- b) Deva prestar informações sobre assuntos tributários de terceiros, exhibir documentos, emitir laudo em processo administrativo ou judicial ou permitir o acesso a imóveis ou locais de trabalho

Importa referir que a relação jurídica se constitui com o facto tributário e que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes (artigo 36º nº 1 e 2 da LGT), e é a partir do facto tributário que se inicia a contagem do prazo de caducidade que, regra geral, se encontra fixado em quatro anos, pois, nos termos do nº 1 do artigo 45º da LGT, o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte naquele prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

3.1. As obrigações tributárias

As obrigações tributárias podem classificar-se em principal e acessórias. O sujeito passivo tem a obrigação principal de proceder ao pagamento da dívida tributária e tem as obrigações acessórias de fornecer elementos que possibilitem que o apuramento da obrigação do imposto seja efetuado, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, como é o caso da contabilidade ou escrita, e a prestação de informações. Entende-se, assim, que para o sujeito passivo existe um dever jurídico que lhe é imposto, enquanto para o sujeito ativo existe um direito subjetivo, sendo a relação de ambos unida pelo vínculo jurídico de carácter obrigacional, ou seja, uma das partes tem o direito de exigir e a outra o dever de efetuar a prestação de imposto.

O procedimento de inspeção tributária tem como objeto a observação das realidades tributárias, a verificação das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, como se preceitua no artigo 2º do RCPITA, o que significa que o principal objetivo do procedimento inspetivo é o de verificar se houve ou não o cumprimento da obrigação principal e o de observar se as obrigações acessórias estão em conformidade com o ordenamento jurídico em vigor.

4. O poder de Inspeção da Autoridade Tributária

O procedimento de inspeção tributária deve ser realizado por um órgão que tenha competência para tal, podendo esta competência ser definida em função da matéria, da hierarquia, do território e do valor.

No âmbito do Compromisso de Eficiência, determinado pelo XIX Governo Constitucional, através do DL 118/2011, de 15 de dezembro, foi aprovada a estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que resulta da fusão da Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

A estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira é constituída por um diretor geral, coadjuvado por 12 subdiretores gerais, cargos de direcção superior de 1º e 2º graus, respetivamente. As direcções de finanças e as alfândegas são dirigidas, respetivamente, por

diretores de finanças e diretores de alfândegas, cargos de direção intermédia de 1º grau. O Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira é também órgão da AT.²

A Autoridade Tributária e Aduaneira é o órgão do Estado dotado de autonomia administrativa e de legitimidade legal para desempenhar a função de inspeção tributária, combatendo a fraude e evasão fiscal e o planeamento fiscal abusivo, promovendo – assim – a justiça fiscal e incentivando os sujeitos passivos ao cumprimento das respetivas obrigações fiscais.

De acordo com o nº 2 do artigo 2º do Decreto-Lei supracitado, a AT prossegue as seguintes atribuições:

- a) 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;
- b) 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;
- c) Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária, cooperar com organismos europeus e outras administrações tributárias, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade;
- d) 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;
- e) Desenvolver e gerir as infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições, à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes;

² Cfr. DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

- f) Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas em matéria tributária e aduaneira, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira;
- g) Informar os contribuintes e os operadores sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas;
- h) Assegurar o controlo da fronteira externa da União Europeia e o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os regimes restritivos do respetivo comércio externo;
- i) Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais.

É imprescindível mencionar que, como se deixou expresso no artigo 7º do DL n.º 118/2011, a AT rege-se por diversos princípios na prossecução das suas atribuições, a saber: o princípio da legalidade, o princípio da flexibilidade organizativa, o princípio da desburocratização, o princípio da desconcentração administrativa, o princípio da valorização dos recursos humanos e o princípio da coordenação inter-administrativa.

Quanto ao pessoal da AT, segundo o artigo 13º do DL n.º 118/2011 são fixados nos termos da lei como critérios gerais e abstratos de seleção de pessoal necessário à prossecução das atribuições da AT o desempenho de funções na DGCI, na DGAIEC e na DGITA.

De acordo com o artigo 1º nº 3 da LGT, integram a administração tributária a Autoridade Tributária e Aduaneira, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministério das Finanças ou outro Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais.

A estrutura nuclear da AT é composta pelos serviços centrais (Direções de Serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes), pelos serviços desconcentrados de âmbito regional (Direções de Finanças e Alfândegas) e pelos serviços desconcentrados de âmbito local (Serviços de Finanças, Delegações Aduaneiras e Postos Aduaneiros).

No que respeita à inspeção tributária, e quanto aos serviços centrais, temos a Direção de Serviços e Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), a Unidade dos

Grandes Contribuintes (UGC) e a Direção de Serviços de Investimento da Fraude e Ações Especiais (DSIFAE).

Quanto a este ponto, Caldeira e Rocha (2021: p.128) declaram que,

[p]or sua vez, cada um destes serviços centrais é composto por unidades orgânicas flexíveis que irão concretizar as suas atribuições. Por outro lado, a fixação de competência territorial constitui uma limitação ao exercício da atividade inspetiva. Este preceito define como critério de atribuição de competência territorial, quanto às unidades orgânicas desconcentradas, a localização do domicílio ou sede dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Esta fixação de competência territorial pode, no entanto, sofrer alguns desvios que passam pela atribuição de competência independentemente da localização da sede ou domicílio dos sujeitos passivos a inspecionar.

4.1. Legitimidade Constitucional

O dever do pagamento dos impostos por parte dos contribuintes é cónnito – embora não completamente por todos os setores da sociedade – constituindo assim uma obrigação legal para os mesmos.

Nos termos do artigo 103º n.ºs 1, 2 e 3 da CRP, o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza e que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes não podendo que ninguém seja obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei. Encontra-se ainda constitucionalmente consagrado (n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo 104º da CRP): que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar; que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real; que a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos; e que a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

Da concatenação destes dois normativos resulta que existe por parte do Estado o poder de tributar e, por parte dos sujeitos passivos, o dever de contribuir, com a finalidade de satisfazer as necessidades financeiras do Estado, de modo que desta satisfação resulte uma repartição justa do rendimento e da riqueza.

A Lei Fundamental determina ainda, na alínea b) do seu artigo 81º, como uma das incumbências prioritárias do Estado promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.

É, portanto, primordial que os atos de inspeção tributária sejam legitimamente praticados pela Autoridade Tributária, pois é a este órgão que se encontra acometido o poder de fiscalização, de forma a garantir, de acordo com o exposto nas antecedentes normas da CRP, que haja igualdade e justiça fiscal no ordenamento jurídico, desiderato este que é, em larga medida, atingido através da ação inspetiva, com toda a abrangência que a mesma encerra.

4.2. A regulamentação do poder de inspeção tributária

A necessidade de haver regulamentação para a atividade de inspeção tributária mostrou-se mais premente a partir da reforma fiscal do final da década de 1990, por força de toda a complexidade nesta envolvida, decorrente de uma maior proliferação dos factos tributários e do desenvolvimento económico que se vem observando, com o conseqüente agravamento e sofisticação dos esquemas de planeamento fiscal agressivo, gerando recorrentes comportamentos de fraude e evasão fiscal.

A regulamentação da atividade inspetiva surgiu, precisamente, para que as regras a estas respeitantes se tornassem mais transparentes e concisas, tanto para as entidades competentes para essa atividade como para os contribuintes, uma vez que a sua consagração legal se encontrava dispersa por variegados diplomas, obstaculizando a atuação fiscalizadora da AT e prejudicando a efetiva perceção dos contribuintes quanto aos seus direitos e deveres.

Conforme se mostra explanado no preâmbulo do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, que – como já vimos anteriormente – aprovou o RCPITA, pretendeu-se dotar o procedimento de inspeção tributária de uma nova filosofia de ação e de algumas prerrogativas de atuação, o que dificilmente poderia ser atingido se se mantivesse o estado de dispersão legislativa que vingava até então.

5. As fontes de informação para o exercício do poder de inspeção

Os serviços de inspeção tributária (SIT), para que possam desenvolver a sua atividade, carecem que lhes sejam facultadas todas as informações disponíveis, dentro dos limites legalmente estabelecidos, e que, também respeitando esses limites, lhes sejam colocadas à disposição todas as condições necessárias para que a ação seja eficaz, desde o início até ao fim do procedimento inspetivo. É crucial, portanto, que o dever de cooperação seja cumprido e que se verifique uma plena e sã colaboração entre a inspeção tributária e os sujeitos passivos, tal como se preceitua no artigo 9º do RCPITA.

As fontes onde os SIT vão beber a informação de que necessitam não podem, portanto, deixar de estar abrangidas pelas garantias do exercício da função inspetiva, ou seja, as garantias de eficácia previstas no artigo 28º do RCPITA.

Com efeito, o nº 1 desta norma prevê que cabe genericamente às autoridades públicas e às entidades inspecionadas facultar à inspeção tributária, nos termos da lei, todas as condições necessárias à sua eficácia, estabelecendo-se no nº 2 um elenco dos direitos que assistem aos funcionários que estiverem em serviço de inspeção, designadamente:

- a) o livre acesso às instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;
- b) a disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;
- c) o exame, requisição e reprodução dos documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- d) a prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas coletivas de utilidade pública;

- e) a troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua atuação;
- f) o esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;
- g) a adoção, nos termos do presente diploma, das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;
- h) a requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização de inspeção

O artigo 9º do RCPITA, já acima mencionado, articula-se com o artigo 48º deste mesmo código, concretizando-o no que respeita ao direito/dever da AT de procurar a cooperação da entidade inspecionada no sentido de esclarecer quaisquer dúvidas que possam surgir no âmbito do procedimento de inspeção. Este dever de cooperação manifesta-se também quando a entidade inspecionada tem de designar, no início do procedimento, um representante que faculte as tais informações necessárias, ou que possa assegurar o cumprimento das obrigações legais impostas no decorrer do procedimento, funcionando como um ponto de contacto entre a AT e o obrigado tributário, conforme se prevê no artigo 52º do RCPITA.

Deve, ainda, a AT cooperar com a entidade inspecionada, recolhendo somente os elementos necessários para que seja apurada a verdade material, sendo que, como previsto no nº 2 do artigo 48º do RCPITA, caso não esteja em causa o êxito da ação ou o dever de sigilo sobre a situação tributária de terceiros, a AT deve facultar à entidade inspecionada as informações ou outros elementos que esta lhe solicitar e sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios.

Observa-se também este dever de cooperação na obrigação que impende sobre a AT de notificar previamente o contribuinte antes de iniciar o procedimento de inspeção tributária, salvo as exceções previstas na lei, de que falaremos mais adiante.

Importa ainda assinalar que a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, nos termos do artigo 10º do RCPITA, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação, nos termos da lei.

Contudo, segundo Caldeira e Rocha (2021: p. 82),

[t]ambém a violação por parte da Administração tributária e outras entidades (terceiros) do dever de colaboração e de atuação segundo as regras da boa-fé, pode consistir em vício mútuo de violação da lei, para além de fazer incorrer os funcionários ou agentes em responsabilidade disciplinar. Por outro lado, o arsenal de instrumentos reativos à falta de cooperação dos contribuintes é muito mais vasto do que o recurso a métodos indiretos, como o preceito em análise poderá eventualmente fazer supor.

Para que seja fundamentado o recurso aos métodos indiretos, deverá haver recusa expressa de colaboração e, portanto, afigura-se-nos ilegítimo que a AT estabeleça, sem respaldo legal, uma mera presunção de recusa como fundamento para aplicação da metodologia indireta (sendo que, nos termos do artigo 113º do RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias, está previsto o sancionamento dos casos de recusa dolosa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente).

O exercício das garantias de eficácia mencionadas no artigo 28º do RCPITA encontra concretização nas prerrogativas concedidas aos funcionários em serviço de inspeção tributária ao abrigo do artigo 29º do RCPITA, traduzindo-se na possibilidade de: examinar quaisquer elementos dos contribuintes suscetíveis de revelar a situação tributária dos mesmos; proceder a inventariação física, identificação e avaliação de quaisquer bens móveis e imóveis; aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos; consultar ou obter dados sobre preços de transferências entre outros elementos associados; proceder ao exame de mercadorias e recolher amostras para a análise laboratorial, entre muitas outras faculdades que se revelem necessárias para a eficácia do procedimento.

Em contraponto – embora necessariamente conexionado com este direito de acesso à informação por parte dos SIT – não podemos deixar de assinalar que o direito dos cidadãos à informação se encontra também genericamente consagrado no procedimento administrativo, como um dos corolários do Estado de Direito Democrático, no sentido de os cidadãos terem direito a serem informados sobre o estado do processo em que os mesmos sejam interessados diretos, assistindo-lhes igualmente o direito de acesso a todos os registos administrativos e arquivos.

No plano das relações jurídico-tributárias, prevê-se nas alíneas a), b) e c) do nº 1 do artigo 67º da LGT, o contribuinte tem direito à informação sobre a fase em que se encontra o procedimento e a data previsível da sua conclusão, a existência de teor das denúncias dolosas não confirmadas e a identificação do seu autor e a sua concreta situação tributária.

5.1. Medidas cautelares e providências cautelares

Durante a ação de inspeção o inspetor tributário pode, se tal se revelar necessário para a efetiva prossecução dos objetivos do procedimento em curso, mediante justificação adequada ao fim a que se destinam e sempre respeitando o princípio da proporcionalidade, adotar medidas cautelares e propor providências cautelares.

As medidas cautelares têm natureza administrativa e assumem o objetivo de prevenir antecipadamente que elementos probatórios relevantes sejam destruídos, ocultados, alterados ou que posteriormente sejam dados como inexistentes e, conseqüentemente, venham a ser negada a sua apresentação aos SIT.

Constituem, portanto, uma forma de conservação das provas prevista no artigo 30º do RCPITA, o qual estabelece no seu nº 1 que os funcionários da AT incumbidos da ação de inspeção podem:

- a) Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;
- b) Selar quaisquer instalações, apreender bens, valores ou mercadorias, sempre que se mostre necessário à demonstração da existência de um ilícito tributário;
- c) Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos.

As medidas cautelares, como já mencionado, devem ser fundamentadas com a justificação da sua adequação ao fim a que se destinam (artigo 30º nº 2 do RCPITA).

Todos os elementos recolhidos durante a execução das medidas cautelares poderão revestir uma natureza probatória acrescida, mostrando-se propensos a revelar a real situação tributária dos contribuintes envolvidos. São exemplos destes elementos: os documentos e registos contabilísticos, incluindo programas magnéticos, sistemas informáticos, documentos relacionados com a atividade empresarial ou contabilidade analíticas,

documentações internas ou externas sobre operações económicas/financeiras da entidade com clientes ou fornecedores, extratos bancários, relatórios, pareceres ou documentações emitidas pelo contabilista certificado, revisores oficiais de contas, consultores fiscais, advogados, etc.

Estas medidas têm natureza administrativa e, portanto, não devem ser confundidas com as providências cautelares que têm natureza judicial, apesar de serem adotadas na sequência do procedimento tributário, e são passíveis de impugnação autónoma ao abrigo do artigo 143º do CPPT, revestindo este meio judicial carácter urgente.

As providências cautelares previstas no artigo 31º do RCPITA, por seu turno, têm natureza judicial e são requeridas junto do Tribunal Tributário de 1ª instância da área do domicílio ou sede do inspecionado e podem consistir no arresto e no arrolamento, seguindo-se, para tal, o regime estabelecido nos artigos 136º a 142º do CPPT.

Estas providências visam garantir à Administração a possibilidade de exercer de forma mais eficaz os seus direitos tributários, especialmente ao nível da liquidação de tributos e respetiva cobrança.

Estas providências, desde logo pela sua intrusão na esfera patrimonial e pessoal, não podem ser aplicadas de forma discricionária e em quaisquer circunstâncias, mas apenas para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários (artigo 51º da LGT e 31º do RCPITA).

À semelhança das medidas cautelares ou outras situações contempladas no âmbito do procedimento tributário, as providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação e podem consistir na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito (artigo 51º n.ºs 2 e 3 da LGT).

Caso a Administração Tributária pretenda propor as providências cautelares a que nos vimos referindo deverá elaborar uma informação que contenha, de acordo com o n.º 2 do artigo 31º do RCPITA:

- a) A descrição dos factos demonstrativos do tributo ou da sua provável existência;

- b) A fundamentação do fundado receio de diminuição das garantias de cobrança do tributo;
- c) A relação de bens suficientes para garantir a cobrança da dívida e acrescido, com a indicação do valor; localização e identificação de registo predial ou das outras menções que permitam concretizar a descrição.

Quer isto dizer que em hipótese alguma a propositura das aludidas providências pode resultar da mera vontade do inspetor responsável pelo procedimento, nem do maior ou menor voluntarismo que empreste ao desempenho das suas funções.

No que concerne ao arresto, revela-se também de enorme importância a observância do ónus da prova estabelecido no artigo 74º da LGT, uma vez que deverão ser alegados os factos que demonstrem o tributo ou a sua provável existência e os fundamentos do receio de diminuição de garantias de cobrança de créditos tributários, relacionando-se os bens que devem ser arrestados, com a menções necessárias ao arresto, nos termos do artigo 31º do RCPITA e do nº 4 do artigo 136º do CPPT.

Deste modo, o arresto de bens pode ser requerido pelo representante da Fazenda Pública, podendo estes bens ser do devedor ou do responsável solidário ou subsidiário, quando ocorram, simultaneamente, as circunstâncias mencionadas no nº 1 do artigo 136º do CPPT:

- a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis;
- b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação

Conforme Martins (2017: p.75), mediante «a avaliação que faça da situação concreta, o inspetor tributário pode concluir pela conveniência de dar início aos procedimentos para propor a adoção de providências cautelares de natureza judicial, as quais carecem de autorização do juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância para poderem ser concretizadas.»

Acrescenta ainda o mesmo autor (2017: p.75) que, caso exista o

[r]isco de extravio ou deterioração de documentos, conexos com obrigações tributárias, poderá ser adotado o arrolamento, medida que visa a apreensão de documentos de modo a conservá-los na esfera jurídica do contribuinte, com vista a permitir o apuramento da sua situação tributária. Se em resultado dos factos apurados ou detetados, o inspetor tributário concluir que a utilidade do seu trabalho e os interesses da Fazenda Pública exige a adoção de providências cautelares, designadamente, por força da insuficiência do património social ou

risco de dissipação, pode iniciar os procedimentos conducentes ao decretamento do arresto de bens pelo juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância.

O arrolamento, portanto, pressupõe o receio de extravio ou de dissipação de bens ou documentos conexos com obrigações tributárias e, tal como o arresto, é requerido pelo representante da Fazenda Pública, como plasmado no artigo 140º do CPPT. Com o arrolamento, pretende-se que os bens permaneçam na esfera da disponibilidade da Fazenda Pública, de molde que não haja ocultação, extravio ou dissipação dos mesmos. Estes representam aquando do pedido um perigo atual na ação em causa. Tal como no caso do arresto, para que seja proposto – e aceite – o arrolamento deverá verificar-se a probabilidade da existência do direito relativo ao bem e ser apresentada uma justificação para o receio do seu extravio, ocultação ou dissipação, nos termos do artigo 403º do Código de Processo Civil.

5.2. A cooperação administrativa internacional

As trocas de informações não se devem limitar apenas a ser um instrumento ao serviço da política interna, pelo que nos derradeiros anos tem-se observado um maior reforço do intercâmbio a nível internacional no que respeita à matéria tributária, intensificando-se o cruzamento de informações. A cooperação internacional é, assim, indispensável para o pleno alcance dos objetivos que devem presidir ao procedimento de inspeção tributária, pois é também com base nas convenções internacionais e com os regulamentos comunitários que se alcança o desiderato de prevenir e sancionar a fraude e evasão fiscal.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), tem desenvolvido, ao longo dos últimos anos, imensas atividades no que toca a esta temática, envolvendo a Convenção Modelo da OCDE e Acordos sobre Trocas de Informações em Matéria Fiscal para evitar a dupla tributação, com o enfoque no combate aos regimes fiscais privilegiados ou aos denominados “paraísos fiscais” e no combate ao planeamento fiscal abusivo, possibilitando que a AT obtenha a mais ampla informação relevante para o cabal desempenho das suas atribuições.

5.3. Os meios informáticos no apoio à inspeção tributária, qual a sua importância?

Qualquer cruzamento de informação realizado no âmbito da inspeção tributária com o intuito fundamental de combater a fraude e a evasão fiscal e, assim, tentar combater a designada “economia paralela”, envolvendo um controlo em massa e com automatização dos dados obtidos, apenas é possível devido à existência de meios informáticos.

Na verdade, com o desenvolvimento dos meios informáticos que a AT tem ao seu dispor para a ação inspetiva, tem sido conseguida uma melhor eficácia ao nível de seleção dos alvos a fiscalizar, sejam estes contribuintes individuais ou entidades, ou ainda na identificação de setores de risco.

Os meios informáticos são considerados – e justamente – como uma ferramenta essencial e imprescindível nas diversas fases da atividade de inspeção, sendo que a obrigatoriedade crescente da utilização das ferramentas informáticas por parte dos contribuintes (por exemplo, a obrigatoriedade de utilização de softwares de contabilidade e faturação, expressa no artigo 123º do CIRC) facilita largamente o controlo da ação inspetiva.

A eficácia de uma ação de inspeção tributária depende, em larga medida, da existência de bons e eficientes sistemas de troca e cruzamento de informação, quer interna, quer internacional.

6. O procedimento de inspeção tributária como instrumento no combate à fraude e evasão fiscal

É notório que, face ao contexto de crise económico-financeira que se tem abatido sobre a economia mundial nos últimos anos, tem havido um aumento expressivo da carga fiscal, verificando-se a tentativa de muitos dos contribuintes *optarem* por caminhos fiscalmente menos onerosos, com um evidente prejuízo para o erário público.

É certo que a escolha destes caminhos está intrinsecamente relacionada com a autonomia da vontade, que pressupõe que o ordenamento jurídico deve assegurar aos contribuintes a maior liberdade possível na condução das suas vidas, de forma que obtenham, dentro da lei, a maior poupança fiscal que lhes é possível. E não é menos certo asseverar que o planeamento fiscal não é, por si, só um ato ilícito, já que se pode reconduzir a um mero ato de gestão de fiscal a que qualquer contribuinte tem direito.

Contudo, o planeamento fiscal é muitas vezes percecionado como uma realidade longínqua, acessível apenas aos contribuintes que tenham meios financeiros e conhecimentos para tal. E, provavelmente por isso, é várias vezes associado ao fenómeno evasivo e à prática da fuga ao pagamento dos impostos, prática totalmente censurável sob o ponto de vista ético e jurídico.

Neste âmbito, o procedimento de inspeção tributária traduz-se num dos mecanismos ao dispor da AT para combater as inúmeras situações em que os contribuintes não cumprem as suas obrigações fiscais, por apresentarem irregularidades a nível de pagamento de impostos devidos, por omitirem a sua real situação tributária, ou por não entregarem as declarações ou as adulterarem em prejuízo do Estado.

O procedimento de inspeção tributária auxilia sobremaneira no combate ao planeamento fiscal ilícito, uma vez que constitui um meio de prevenção e repressão destas práticas, funcionando também numa vertente pedagógica, de forma a consciencializar a sociedade no que toca ao cumprimento das obrigações fiscais. É consabido que grande parte dos contribuintes em Portugal é desprovido de literacia financeira e educação fiscal, não alcançando, na maior parte dos casos, a verdadeira importância e o significado que deve ser atribuído ao pagamento dos impostos ou quaisquer outras contribuições.

A verdade é que – e isto é uma perceção generalizada – muitos dos cidadãos consideram que o pagamento de impostos tem impacto negativo nas suas capacidades financeiras, dificultando a aquisição de bens e serviços, o que provoca um enorme interesse no recurso ao planeamento fiscal, mesmo o de natureza ilícita.

O planeamento fiscal abusivo, a fraude e a evasão fiscais prejudicam a efetiva consagração do princípio da igualdade e, conseqüentemente, vilipendiam a justiça fiscal, dado que o Estado vê a sua receita diminuída, o que leva a uma sobrecarga junto de quem cumpre as suas obrigações fiscais.

O procedimento inspetivo pode configurar, assim, um modo eficaz de criar um ambiente de confiança junto da população contributiva em geral, ao reprimir os comportamentos fraudulentos e ao permitir uma mais justa e equitativa distribuição da riqueza.

6.1. A cláusula anti abuso e a sua aplicação no Procedimento de Inspeção Tributária

Na sequência das práticas, cada vez mais complexas e elaboradas, que muitos contribuintes têm levado a cabo com o intuito de se desonerarem da carga fiscal a que se encontram sujeitos, com as inerentes e nefastas consequências que as mesmas aportam ao Estado, designadamente a perda de receitas fiscais e a sedimentação de injustiças fiscais, foram surgindo novos meios ou mecanismos jurídicos cujo primacial objetivo é, precisamente, tentar debelar tais práticas e corrigir tais comportamentos.

Apesar da manifesta impossibilidade de, quer por via legislativa, quer por via da sua aplicação, se poder controlar integralmente os comportamentos dos sujeitos passivos, foram implementadas nos vários ordenamentos jurídicos, entre os quais o pátrio, as denominadas cláusulas anti abuso, no sentido de permitirem a desconsideração dos indesejáveis efeitos fiscais que os contribuintes pretendem alcançar a coberto do planeamento fiscal.

Como refere Palma (2020: p.4) «as operações de planeamento fiscal são, em princípio, lícitas, contudo implica distinguir certos negócios que a lei considera como abusivos, anómalos, e os quais são objeto de normas anti abuso especiais ou normas anti abuso gerais, podendo se considerar como atos antijurídicos, ao abrigo dessas leis anti abuso (anti “tax avoidance clauses”».³

Acrescenta ainda Palma (2020: p.5), que objetivo das medidas anti abuso é o da obtenção de igualdade tributária e de justiça na distribuição dos encargos tributários, e simultaneamente, a subalternização sistemática dos direitos dos contribuintes ao objetivo central da maximização das receitas tributárias.⁴

Como assinala Leirião (2012: p. 47), a cláusula anti abuso surge «devido ao facto de o legislador se ter apercebido que os contribuintes, para eliminarem, reduzirem ou diferirem temporalmente a tributação que recaía sobre os atos e negócios celebrados, acabavam por contornar o ordenamento jurídico-fiscal, aproveitando-se da liberdade de conformação dos negócios jurídicos».

³ Cfr. Cláusulas anti abuso e garantias dos contribuintes, disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/CI%C3%A1usulas%20anti%20abuso%20e%20garantias%20dos%20contribuintes.pdf>

⁴ Idem

Tal como veremos de seguida, poder-se-ão distinguir dois tipos de cláusulas anti abuso no ordenamento jurídico nacional, a saber: a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) e as Cláusulas Especiais Anti Abuso (CEAA).

6.2. As cláusulas gerais anti abuso vs. cláusulas específicas anti abuso

A cláusula geral anti abuso (CGAA), prevista no artigo 38º da Lei Geral Tributária e cujo procedimento de aplicação se encontra plasmado no artigo 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, visa combater práticas de planeamento fiscal abusivo, penalizando os sujeitos passivos que recorrem a tais condutas.

Entende-se por práticas abusivas aquelas que visam contornar a legislação vigente com o objetivo principal de obter vantagens fiscais indevidas. Essas ações podem incluir, operações que, embora formalmente legais, não respeitam o espírito da lei e são direcionadas unicamente para a redução da carga tributária.

Embora a CGAA tenha um âmbito de aplicação relativamente restrito, ela é abrangente e transversal, aplicando-se a todos os contribuintes em situações concretas e taxativamente previstas. Isso implica que, apesar de não ser uma medida de ampla aplicação, o seu impacto é significativo nas situações em que se manifesta.

Contudo, a CGAA não deve ser aplicada de forma arbitrária e infundamentada, pois isso conduziria a uma violação da segurança jurídica dos contribuintes, comprometendo os seus direitos e liberdades. A aplicação da CGAA deve, primordialmente, respeitar o princípio da proporcionalidade, o que significa que a sua utilização deve ser tão necessária quanto adequada ao objetivo que se pretende alcançar.

Além disso, a aplicação da CGAA deve ser pautada pelos princípios da legalidade, igualdade e justiça fiscal e social. A observância desses princípios revela-se crucial para garantir que a medida não se torne uma ferramenta de abuso por parte da administração tributária, mas sim um mecanismo legítimo de defesa do interesse público.

É fundamental que a AT utilize a CGAA de forma criteriosa, assegurando que não sejam prejudicados os direitos dos contribuintes que agem dentro da legalidade. A

proteção das liberdades individuais e a promoção de um ambiente fiscal justo e equitativo são essenciais para a confiança no sistema tributário.

Importa realçar que a aplicação da CGAA pode, no limite, violar a autonomia privada dos contribuintes, que constitui um princípio fundamental num qualquer sistema jurídico e permite que os indivíduos tomem decisões económicas e fiscais dentro dos limites da lei. Para mitigar esse risco, o legislador introduziu algumas regras e diretrizes que devem ser prosseguidas aquando da aplicação da CGAA, garantindo que sua utilização seja realizada de maneira equilibrada e justa.

Assim, a aplicação da CGGA deve ser orientada por critérios objetivos e transparentes, permitindo que os contribuintes compreendam as razões pelas quais as suas práticas são questionadas.

Neste sentido, é fundamental que a AT fundamente as suas decisões de forma clara, congruente e suficiente, de molde a evitar interpretações excessivamente amplas que possam comprometer a autonomia dos contribuintes. Só dessa forma a CGAA pode cumprir a sua função de combater o planeamento abusivo sem infringir os direitos legalmente protegidos dos contribuintes.

Com o intuito de alcançar esse objetivo, foram introduzidas no ordenamento tributário algumas regras que devem ser observadas neste particular. Assim, como decorre do nº 3 do artigo 63º do CPPT, a fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da disposição anti abuso contém necessariamente:

- a) A descrição da construção ou séries de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;
- b) A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;
- c) A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;

- d) A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.

Dando forma legal aos princípios do contraditório e da legalidade que devem percorrer toda a atividade administrativa, o n.º 4 do mesmo artigo determina que a aplicação da disposição anti abuso depende da:

- a) audição prévia do contribuinte, nos termos da lei;
- b) existência de procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário, quando se verifique o recurso às regras gerais de responsabilidade em caso de substituição tributária a que se refere o n.º 5 do artigo 38.º da LGT.

Estas exigências visam assegurar que a aplicação da CGAA seja realizada de forma justa e transparente, protegendo tanto os interesses da AT quanto os direitos dos contribuintes.

O mesmo entendimento encontra-se espelhado em diversas decisões judiciais e arbitrais, de que é exemplo a proferida no processo n.º 441/2018-T do CAAD, nos termos do qual se considerou que a norma portuguesa adotou uma forma intermédia no que respeita à verificação da motivação do sujeito passivo e que é importante determinar quando e como é que o nível de relevo da motivação do contribuinte relativamente à realização de certa operação ultrapassa um nível admissível. E acrescenta ainda que é ao aplicador que compete o juízo subjetivo com vista a perceber se determinada conduta está finalisticamente direcionada para a obtenção de uma vantagem que deva ser responsável pelo ordenamento jurídico.

Não obstante toda esta previsão legal, certo é que interpretar e aplicar a CGAA apresenta desafios significativos e isso deve-se à necessidade de distinguir entre práticas legítimas de planeamento fiscal e aquelas que são abusivas. A complexidade das situações e a variedade de estruturas tributárias exigem, por conseguinte, uma análise cuidadosa, que considere não apenas os aspetos formais das operações, mas também as suas finalidades e o contexto em que ocorrem.

Realçando este derradeiro aspeto, Leirião (2012: p. 52) assinala que admite que a CGAA «também se justifica como corolário do princípio da prevalência da substância económica sobre a forma jurídica dos atos ou negócios jurídicos».

Assim, a aplicação da CGAA deve ser feita com rigor e prudência, de modo a evitar interpretações excessivas que possam comprometer os direitos dos contribuintes, garantindo, ao mesmo tempo, a integridade do sistema tributário.

Além da CGAA, o legislador entendeu introduzir as denominadas cláusulas especiais anti abuso (CEAA), sobretudo devido a questões de harmonização fiscal na União Europeia e a nível internacional, as quais, ao contrário da CGAA (que tem um carácter transversal, sendo aplicável a todo o sistema fiscal), são apenas aplicáveis a uma determinada situação específica e concreta.

Embora estas cláusulas específicas tenham uma elevada eficácia no combate às práticas fiscais abusivas, a sua inserção «tem levantado alguma discussão no nosso ordenamento jurídico, pois, segundo parte da doutrina, estas regras têm sido formuladas pelo legislador de molde que a Administração Fiscal, progressivamente, se encontre dotada de poderes discricionários com carácter bastante amplo» (Leirião, 2020: p. 60).

De forma sucinta, seguem alguns exemplos de normas específicas anti abuso:

- Os preços de transferência (artigo 66º do CIRC), que têm vindo a ganhar relevância internacionalmente, devido à evolução da economia e à sua globalização, resultando no aumento do número de transações entre entidades de diversos ordenamentos, têm como propósito reduzir ou eliminar as perdas nas receitas fiscais causadas por via da transferência de lucros que as entidades pertencentes ao mesmo grupo praticam através da manipulação dos preços.
- As regras CFC - *Controlled Foreign Companies* (artigo 66º do CPC), que estabelecem imputações feitas aos sócios residentes, devido aos rendimentos que estes auferem por participarem em lucros obtidos em sociedades não residentes sujeitas a regimes claramente mais favoráveis. Com esta CEAA o legislador consegue introduzir alguma limitação na utilização dos usualmente denominados “paraísos fiscais” para neles se estabelecerem as sociedades-mãe.

- O *Exit Tax* (artigo 83º do CIRC), que visa penalizar uma alteração abusiva do domicílio, quer de pessoas singulares, quer de pessoas coletivas, já que com esta deslocalização do domicílio fiscal pretendem evitar a elevada tributação no seu país de residência, conseguindo usufruir da vantagem decorrente desta mudança para um regime fiscal mais favorável.
- As regras de subcapitalização, previstas no artigo 67º do CIRC, visam impedir que as entidades que mantêm relações especiais se endividem de forma excessiva, limitando assim a dedutibilidade dos gastos.

Importa realçar que, devido à impossibilidade de o legislador prever todas as práticas e comportamentos que os contribuintes podem adotar no que diz respeito ao planeamento fiscal, a aplicação das CEEA não afasta a aplicação da CGAA.

Com efeito, tal com refere Sanches (2006: p. 21), o planeamento fiscal constitui uma técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento, por estar ligado a uma obrigação ou escolher entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada por menos encargos fiscais.

Em suma, a aplicação da cláusula geral deve seguir estritamente as regras estabelecidas pelo legislador, garantindo que tal aplicação não seja arbitrária e respeite os princípios da legalidade, da proporcionalidade e da segurança jurídica.

Como defende Nabais (2003: p. 127 e 128), o recurso à CGAA reveste-se de plena utilidade e até necessidade, dado que «tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua ação económica em atos jurídicos e atos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão ou evitação de impostos (*tax avoidance*) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais nem se abuse da (liberdade) de configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (*tax evasion*)».

6.3. Acesso à informação financeira

A informação financeira é uma ferramenta de significativa relevância que oferece suporte essencial à organização na tomada de decisão. Esta informação, que se encontra nas demonstrações de financeiras (incluindo o balanço, a demonstração de resultados, a demonstração dos fluxos de caixa e o anexo) tem como objetivo fornecer dados financeiros e económicos confiáveis, verdadeiros e apropriados sobre a atividade de uma determinada empresa.

No entanto, na prática, nada impede que os sujeitos passivos manipulem essas informações para obter benefícios próprios. Por isso, é imprescindível que estas sejam acessíveis às autoridades competentes. O acesso à informação financeira pelas autoridades é, assim, fundamental para garantir a transparência e a integridade do sistema, permitindo a deteção de práticas abusivas e a proteção dos interesses públicos.

O regime de acesso à informação bancária está plasmado na LGT, especificamente nos artigos 63º A, 63º B e 64º C. Estes artigos atribuem à AT a possibilidade de aceder diretamente à informação bancária dos contribuintes, para fins administrativos, sem necessidade de prévia autorização judicial, exceto em algumas situações específicas.

Este acesso direto é uma ferramenta importante para a AT, permitindo uma fiscalização mais eficaz e a verificação da conformidade fiscal dos contribuintes. Contudo, é fundamental que a utilização desse poder seja realizada com responsabilidade e dentro dos limites legais, respeitando os direitos dos cidadãos e garantindo a proteção de dados pessoais.

Ao abrigo do artigo 63º-B da LGT, a AT possui o poder de aceder a todas as informações e documentos bancários, bem como aos dados ou documentos de outras entidades financeiras, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, nas seguintes situações:

- a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- b) Quando se verificarem indícios de falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível;
- c) Quando se verificarem indícios de existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º;
- d) Quando se trate de verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a

contabilidade organizada ou dos sujeitos passivos de IVA que tenham optado pelo regime de IVA de caixa;

- e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e em geral verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta;
- g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social;
- h) Quando se trate de informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado;
- i) Constitui também fundamento da derrogação do sigilo bancário, em sede de procedimento administrativo de inspeção tributária, a comunicação de operações suspeitas, remetidas à Autoridade Tributária e Aduaneira, pelo Departamento Central de Investigação e Ação Penal da Procuradora-Geral da República (DCIAP) e pela Unidade de Informação Financeira (UIF), no âmbito da legislação relativa à prevenção e repressão do branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo.

Este poder de acesso é fundamental para a supervisão e fiscalização da atividade económica, permitindo à AT verificar a veracidade das informações financeiras apresentadas pelos contribuintes. Assim, a capacidade de acesso aos dados bancários e financeiros é uma ferramenta crucial no combate à evasão fiscal e na promoção da justiça fiscal.

A utilização deste poder deve, por conseguinte, ser exercida com responsabilidade, respeitando os direitos à privacidade e à proteção de dados, de forma a assegurar que as informações sejam tratadas de maneira adequada e em conformidade com a legislação vigente.

No entanto, existem algumas limitações que dificultam o acesso à informação financeira, sendo uma das principais a confidencialidade comercial e bancária.

Estas limitações associadas à confidencialidade têm sido amplamente exploradas por indivíduos e entidades para realizar operações de origem ilícita, relacionadas, por exemplo, com o branqueamento de capitais, a fraude fiscal e outras operações ilegais, como o financiamento do terrorismo.

Tais práticas frequentemente envolvem a estruturação de empresas e entidades que buscam ocultar seus verdadeiros objetivos, mas também existem utilizadores que desejam apenas salvaguardar a sua identidade e riqueza que detêm de forma lícita, pelo que a discussão relativamente à abertura do “sigilo bancário” está longe de ser solucionada.

Com efeito, se o acesso às informações financeiras é um instrumento fundamental para que se possa detetar práticas evasivas e fraudulentas, revelando-se essencial para garantir a transparência no sistema tributário e a proteção dos interesses públicos, também não é menos verdade que o dever de sigilo financeiro é igualmente relevante, ao proteger a privacidade dos indivíduos e assegurar que informações sensíveis não sejam indevidamente divulgadas. Assim, a relação entre o acesso às informações financeiras e o dever de sigilo é complexa e requer um equilíbrio cauteloso entre a necessidade de fiscalização e a proteção dos direitos dos cidadãos.

O dever de sigilo interliga-se com o princípio da confidencialidade previsto no artigo 64º da LGT, determinando que os dirigentes, funcionários e agentes da AT estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos acerca da situação tributária dos contribuintes, bem como sobre os elementos de natureza pessoal obtidos durante o procedimento, incluindo aqueles resultantes do sigilo profissional ou de qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

Este dever de confidencialidade integra-se, no fundo, no âmbito do sigilo profissional, sendo que, neste caso, mostra-se estabelecido entre a administração tributária e os contribuintes, tendo como objetivo assegurar a confidencialidade diante do acesso a todas as informações e dados que a AT possui sobre a situação pessoal e patrimonial dos contribuintes, cuja divulgação comprometeria a sua privacidade.

A cessação do dever de sigilo verifica-se, de acordo com o disposto no artigo 64º nº 2 da LGT, em caso de:

- a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;
- c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;

- d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal
- e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

Tal como se encontra previsto no nº 1 do artigo 22º do RCPITA, o procedimento da inspeção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo, bem como de quaisquer elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou em decorrência das suas funções. É importante ressaltar que a observância deste dever de sigilo é extremamente relevante, em especial no contexto do procedimento de inspeção, que envolve a obtenção de dados pessoais e patrimoniais que revelam a capacidade contributiva dos contribuintes.

De acordo com os nºs 2 e 3 do mesmo artigo, o disposto no nº 1 não prejudica os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas dos factos apurados na inspeção e o dever especial de sigilo não cessa com o termo das funções e transmite-se às entidades que tenham acesso, nos termos do nº anterior, aos dados obtidos pela inspeção tributária.

6.4 Derrogação do sigilo bancário

O sigilo bancário implica a observância de um dever de discrição por parte das instituições relativamente às informações financeiras dos seus clientes, decorrente da relação contratual estabelecida entre as partes e alicerça-se no direito à reserva da intimidade da vida privada.

As instituições bancárias devem pautar-se por padrões profissionais elevados, que se materializam na tutela dos interesses dos seus clientes, preservando o sigilo profissional e observando deveres de cuidado no uso da informação financeira e pessoal.

Os interesses envolvidos no sigilo bancário não são apenas de ordem individual, encontrando-se também relacionados com a proteção do interesse público, essencial ao bom desenvolvimento e funcionamento do sistema económico e financeiro.

No entanto, o sigilo bancário não tem carácter absoluto, visto que, em determinadas circunstâncias podem ocorrer derrogações, como no caso do acesso a informações bancárias destinadas a fins tributários.

A OCDE e a UE têm vindo a reforçar a transparência neste domínio, através de um progressivo levantamento do sigilo bancário para efeitos fiscais e intensificando a celebração de instrumentos de troca de informações.

Conforme referido por Palma (2012: p.51), «contra o sigilo bancário, ou seja, na base da sua derrogação, encontram-se outros interesses fundamentais, tais como a justa e atempada arrecadação de receitas fiscais, o dever fundamental de pagar impostos e os princípios da igualdade fiscal e a tributação das empresas pelo lucro real».

Devido à necessidade de uniformizar os procedimentos de identificação e de reporte de informações sobre os rendimentos e património do cliente bancário, foi aprovado no dia 15 de julho de 2014 pelo conselho da OCDE, o *Common Reporting Standard*. O CRS estabelece que os Estados devem obter informações junto das instituições financeiras para, anualmente, serem disponibilizadas tais informações a outras jurisdições.

Em 2016, Portugal e pelo menos mais 30 países assinaram um acordo de cooperação, designado *Multilateral Competent Authority Agreement*, que permite a troca automática de relatórios por país.

A OCDE, nesta senda, veio implementar um formato eletrónico standard para a troca de informações entre as autoridades nacionais, que permite às administrações fiscais de cada país um entendimento pormenorizado de como as empresas multinacionais estruturam as suas operações, enquanto garantem a confidencialidade dessa informação, obtendo informações sobre rendimentos, lucros ou perdas antes do pagamento dos impostos, entre outras informações confidenciais.

A AT, para que consiga aceder a informação protegida pelo sigilo bancário, deverá obedecer aos ditames previstos nos artigos 63º a 63º-C da LGT e nos artigos 146º-A a 146º-D do CPPT, normas estas de carácter substantivo e procedimental.

O nº 2 do artigo 63º da LGT prevê a necessidade de autorização judicial, enquanto regra geral para acesso à informação, mas apenas quando a informação é protegida pelo sigilo profissional ou qualquer outro sigilo legalmente regulado, mas a referência ao sigilo bancário não consta daquela norma. Significando isto que, em matéria de derrogação do sigilo bancário pela AT, não é necessária a autorização judicial para que aquela possa ter acesso a documentos e elementos bancários, podendo desta forma, o sigilo bancário ser levantado por simples decisão administrativa da AT, caso estejam verificados os respetivos pressupostos.

Ressalta-se que embora a derrogação do sigilo bancário possa ser efetuada por simples decisão administrativa, apenas pode ocorrer ao abrigo de um procedimento de inspeção tributária, não podendo haver lugar a uma derrogação automática, na medida em que o procedimento de inspeção tributária tem como um dos objetivos o apuramento da verdadeira situação tributária do sujeito passivo, encaixando-se precisamente nesse propósito.

A derrogação do sigilo bancário no âmbito do procedimento de inspeção tributária deverá, em qualquer circunstância, respeitar o princípio da proporcionalidade, mostrando-se necessária e adequada aos objetivos que se visa prosseguir.

7. A marcha do procedimento de inspeção tributária

Como pudemos perceber nos tópicos abordados anteriormente, a AT tem a função de controlar se os contribuintes cumprem as suas obrigações fiscais e, em caso de incumprimento, incentivá-los a regularizar a sua situação tributária. O objetivo central é, portanto, garantir justiça e igualdade fiscal para todos os cidadãos, além de preservar a receita do Estado.

Contudo, nem sempre se mostra fácil identificar a real capacidade contributiva dos sujeitos passivos, já que as relações económicas são frequentemente complexas, cabendo à AT, utilizando os meios disponíveis, conduzir a ação de inspeção da forma mais eficiente possível.

O procedimento de inspeção desenvolve-se em várias fases, as quais devem ser respeitadas para assegurar a eficácia e a legalidade daquele mesmo procedimento.

7.1. A preparação, a programação e o planeamento do procedimento de inspeção tributária

Para que os objetivos que a AT pretende atingir no âmbito do procedimento inspetivo sejam plenamente conseguidos, é essencial que este procedimento seja previamente preparado, programado e planeado. Esta preparação é fundamental para garantir que a inspeção seja eficaz e que esteja alinhada com os objetivos da fiscalização, permitindo uma análise mais aprofundada e a identificação de eventuais irregularidades de forma sistemática.

É durante a preparação que são recolhidos, mediante disponibilidade existente nos serviços da AT, todos os elementos e informações necessárias sobre os sujeitos passivos ou obrigados tributários, incluindo o processo individual, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da atividade (artigo 44º nº 2 do RCPITA), enquanto a programação e o planeamento compreendem a sequência das diligências da inspeção tendo em conta o prazo para a sua realização previsto no presente diploma e a previsível evolução do procedimento (artigo 44º nº 4 do RCPITA).

A preparação, programação e planeamento constituem, portanto, a fase imediatamente anterior ao início do procedimento de inspeção propriamente dito. Essa fase assume elevada importância, impendendo sobre a AT a incumbência de realizar uma averiguação minuciosa com base em toda a informação e elementos recolhidos, provenientes do cruzamento de informações que tem ao seu dispor, e de outras formas de controlo relativamente à situação tributária e o cumprimento ou incumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes.

Durante esta fase, a AT organiza-se para informar a entidade que, em breve, será inspecionada. É fundamental que a entidade seja notificada sobre o facto de, a breve trecho, se ir iniciar um procedimento de inspeção, permitindo-lhe preparar-se adequadamente para o processo de fiscalização de que será alvo, reunindo todos os elementos que possam ser úteis durante a ação de inspeção, colaborando assim com a Autoridade Tributária.

Esta cooperação deve ser mútua, beneficiando tanto a AT como a entidade em questão, com o objetivo de tornar o trabalho de inspeção mais célere, menos árduo, demorado ou oneroso.

7.1.1. PNAITA

Conforme se prevê no artigo 23º do RCPITA, sem prejuízo da possibilidade de realização de outras ações de inspeção, a atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA). Este plano é de elaboração anual, pela Direção dos Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com participação das unidades orgânicas da inspeção tributária e é aprovado pelo Ministro das Finanças, sob proposta do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Estão definidos no PNAITA, os programas, os critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços

desconcentrados (com o intuito de que sejam abrangidos um maior número de infratores e para que os resultados sejam mais específicos e precisos). Deve também prever a afetação de uma parte dos recursos da inspeção tributária a ações de inspeção nele não expressamente previstas e podendo ser revisto durante a sua execução.

Anualmente e por intermédio de um relatório sobre a atividade da inspeção, avalia-se o cumprimento do PNAITA, fazendo menção, além dos meios utilizados e dos resultados obtidos, às dificuldades e limitações postas à atividade de inspeção tributária (artigo 24º do RCPITA).

No que respeita à divulgação dos critérios ao abrigo do art.º 26 do RCPTA, apesar de o PNAITA ter um carácter reservado, a AT deve divulgar os critérios genéricos nele definidos para a seleção dos sujeitos e demais obrigados tributários a inspecionar. Este mecanismo visa proteger e salvaguardar a eficácia da atuação da Administração, sendo que esta tem a necessidade de guardar sigilo de pelo menos parte do plano de atividades da Administração.

É compreensível que existam duas realidades em conflito nesta questão. Por um lado, a divulgação de todos os critérios e do ato inspetivo pode comprometer a eficácia da atuação da AT, uma vez que isto poderia influenciar o comportamento fiscal dos contribuintes de acordo com os critérios divulgados. Por outro lado, o carácter reservado da atuação inspetiva pode pôr em causa a transparência, já que a falta de clareza pode dificultar a confiança dos contribuintes no sistema.

Contudo, não obstante este plano ter um carácter reservado, a AT consegue garantir a transparência da sua atuação, além de que os sujeitos passivos têm de cumprir com as suas obrigações fiscais e manter a situação fiscal regularizada, sem haver a necessidade conhecer o plano que os poderá ou não abranger. Esta abordagem assegura que todos os contribuintes atuem de maneira correta, promovendo a justiça fiscal.

7.1.2. Seleção dos contribuintes

A seleção dos contribuintes a serem inspecionados é um dos momentos mais importantes de um procedimento de inspeção tributária. Dada a impossibilidade de controlar todos os contribuintes, é fundamental realizar uma seleção eficiente e eficaz, que permita identificar os sujeitos passivos ou obrigados tributários com maior probabilidade de apresentarem

irregularidades fiscais, bem como aqueles que correm maior risco de cometer fraude e evasão fiscal.

Esta seleção não apenas otimiza os recursos da AT, mas também aumenta a eficácia das ações de fiscalização, garantindo que os esforços se concentrem onde são mais necessários.

Como consagrado no artigo 27º do RCPITA, a identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar no procedimento de inspeção tem por base:

- a) A aplicação dos critérios objetivos definidos no PNAITA para a atividade de inspeção tributária;
- b) A aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAITA, resultem de orientações a nível comunitário ou internacional, sejam definidos pelo diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção tributária ou correspondam à aplicação justificada de métodos aleatórios;
- c) A participação ou denúncia, quando sejam apresentadas nos termos legais;
- d) A verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária.

Os casos em que a iniciativa de inspeção tributária é do próprio sujeito passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legítimo, estão sujeitos a regulamentação especial, ao abrigo do DL 6/99, de 8 de janeiro.

Ao abrigo da alínea b) supracitada, cremos que poderão ser objeto de inspeção tributária: os contribuintes que possuam um valor elevado de isenções fiscais; os grandes contribuintes que sejam acompanhados pela UGC; os contribuintes que forem objeto de denúncia; os contribuintes que sejam trabalhadores independentes e que em vários anos tenham apresentado rendimentos nulos, etc.

Pese embora todas os critérios expostos para a seleção dos contribuintes, a AT pode selecionar de forma aleatória um contribuinte para inspecionar e analisar os seus elementos fiscais, independentemente do rendimento que possa apresentar.

A AT utiliza os meios que tem ao seu dispor para fazer o cruzamento de informações e tomar as medidas cabíveis que possam facilitar no processo de execução da seleção dos

contribuintes. Com efeito, o avanço tecnológico veio permitir um melhor e maior controlo no que respeita à situação tributária dos contribuintes, de que são exemplo as tecnologias implementadas ao nível do portal das finanças, como é o caso do -fatura, permitindo uma maior fiscalização às faturas declaradas e emitidas, bem como o processo de entrega da declaração de IRS que tem vindo a ser mais automatizada e pré-preenchida, com o objetivo de facilitar o acesso da AT às informações sobre a situação tributária dos contribuintes.

7.2. Formalidades e limitações do Procedimento de Inspeção Tributária

É essencial que clarifiquemos os aspetos formais que constituem o procedimento de inspeção tributária, bem como determinadas limitações antes de abordarmos o início do procedimento propriamente dito, pois desta forma teremos uma visão mais abrangente e de melhor entendimento do que se trata na realidade um procedimento de inspeção tributária e o que pode levar à ilegalidade do mesmo, delimitando o objeto no ato de inspeção bem como os poderes atribuídos aos funcionários encarregues de cada procedimento de inspeção tributária.

É fundamental que num procedimento de inspeção tributária classificado como externo, estejam incluídas algumas regras que identifiquem o início da ação de inspeção, bem como outras que identifiquem a sua legalidade.

7.2.1. Limites temporais

No que se refere aos limites temporais no âmbito do procedimento de inspeção tributária externo, é importante distinguir entre dois limites: um que diz respeito aos horários praticados durante a inspeção e outro que diz respeito ao próprio procedimento de inspeção externo.

Com efeito, o local e os horários dos atos de inspeção são extremamente importantes em todo este procedimento. Como refere o artigo 34º RCPITA, os atos de inspeção devem ser realizados nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos; noutra local, a pedido dos sujeitos passivos; nos locais que contenham elementos complementares; ou no serviço de administração tributária caso a entidade inspecionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da atividade.

Já o artigo 35º do RCPITA determina que o procedimento deverá ser realizado no horário normal de funcionamento da atividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta; mediante acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excepcionais o justifiquem, poderão os atos de inspeção ser praticados fora do horário normal de funcionamento da atividade. Só é realizado fora do horário normal de funcionamento da atividade sem consentimento do sujeito passivo ou do obrigado tributário em causa, mediante autorização do tribunal de comarca competente (artigo 35º nº 3 do RCPITA).

Conforme indicado no artigo 36º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, previsto no artigo 45º da LGT, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar. Ou seja, de acordo com os artigos supracitados, o procedimento de inspeção tributária inicia-se até ao limite do prazo de caducidade do direito à liquidação.

O procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, podendo este prazo ser ampliando por mais dois períodos de três meses, nas seguintes circunstâncias:

- a) - situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas;
- b) - quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos e rendimentos;
- c) - quando seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia;
- d) - em caso de outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Podemos dizer que o prazo de seis meses é um prazo meramente ordenador, visando apenas estabelecer um limite temporal de referência para a prática de um ato ou para que seja proferida uma decisão, não significando o seu incumprimento à invalidade deste ato ou decisão. Como tem sido abundantemente defendido pela jurisprudência, o não cumprimento deste prazo determinará somente a cessação da suspensão do prazo de caducidade, conforme disposto no art.º 46 nº 1 da LGT:

“[o] prazo de caducidade suspende-se com a notificação aos contribuintes, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção”

Nesta senda, é de acrescentar, conforme disposto no n° 4 do artigo 36° RCPITA, que a prorrogação do prazo do procedimento de inspeção deve ocorrer até ao seu termo, antes da emissão de nota de diligência, e é notificada à entidade inspecionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento.

Por outro lado, apesar dos atos de inspeção deverem assumir um carácter contínuo, o procedimento inspetivo suspende-se, de acordo com o artigo 36° n° 5 do RCPITA, quando:

- a) Em processo especial de derrogação do segredo bancário, o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária, mantendo-se à suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal;
- b) Em caso de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo com fundamento em segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, seja solicitada autorização judicial ao tribunal da comarca competente, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da decisão;
- c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença
- d) A administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional, mantendo-se a suspensão pelo prazo de 12 meses;
- e) Seja requerida a regularização da situação tributária pela entidade inspecionada, mantendo-se a suspensão até à data da reunião a que se refere o artigo 58°-A, ou, caso haja lugar à assinatura de documento de regularização no âmbito do procedimento de inspeção, até ao termo do prazo previsto no n° 4 do artigo 58°-A.

Como procedimento administrativo que é, no procedimento inspetivo é bastante relevante o apuramento da data de início e de fim do mesmo, dado que só através do efetivo apuramento destas datas é possível determinar se o prazo de seis meses foi excedido ou não.

Como já assinalado, aquando da abordagem sobre o princípio da celeridade (com relevância para o princípio da verdade material), a AT e os contribuintes devem abster-se da prática de atos inúteis ou dilatórios que possam ser prejudiciais para a conclusão do procedimento de inspeção tributária.

7.2.2. Constituição de equipas

No termos do artigo 45º do RCPITA, os funcionários da AT são enquadrados em equipas de inspeção, cujo número e composição são estabelecidos pelos serviços referidos no artigo 16º do mesmo diploma. Os atos de inspeção são realizados por um ou mais funcionários, consoante complexidade da situação, e são orientados pelo coordenador da equipa.

Para uma melhor organização, os inspetores devem ser designados pelo serviço competente da AT responsável pelo ato de inspeção em questão. Assim, para garantir maior eficácia no trabalho de inspeção, o número de funcionários deve ser ajustado a estes critérios.

7.2.3. Credenciação

A credenciação, conforme estabelecido no artigo 46º do RCPITA, é de elevada importância para todo o procedimento externo de inspeção, pois a sua adequada e efetiva realização depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação emitida pelos serviços a que pertencem.

Consideram-se credenciados os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção ou, no caso de não ser necessária ordem de serviço, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou prática do ato.

A ordem de serviço deverá, por conseguinte, conter os seguintes elementos, nos termos do n.º 3 do artigo 46º do RCPITA:

- a) O número da ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção;
- b) A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos atos de inspeção, do respetivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar;
- c) O âmbito e extensão da ação de inspeção.

Importa destacar que existem ações de inspeção que não necessitam de emissão de ordem de serviço, desde que tenham apenas como objetivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens em circulação, o controlo dos sujeitos passivos não registados ou a contagem e valorização de inventários.

O despacho que determina a prática do ato, quando a ordem de serviço não é necessária, deve especificar os objetivos da inspeção, assim como a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução. Se as ações de inspeção forem direcionadas a contribuintes não identificados, especialmente nas situações em que se pretende realizar o controlo de bens em circulação e o controlo dos sujeitos passivos não registados, o despacho deverá conter uma menção genérica dos contribuintes passíveis de controlo.

As ações de inspeção que visam a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto dos sujeitos passivos de qualquer área territorial, com os quais o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas, são realizadas mediante entrega, por parte do funcionário, de uma nota de diligência que indica a tarefa executada.

A credenciação constitui um dos aspetos formais mais importantes da fase inicial do procedimento de inspeção externo. A competência de cada funcionário é reconhecida através desta mesma credenciação, a qual pode ser efetuada de duas formas, como declaram Caldeira e Rocha (2021: p. 342):

«[e]sta ordem de serviço que não é imperativa quando as ações de inspeção tenham por objetivo consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens em circulação, ou o controlo dos sujeitos passivos não registados... ou por cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato (no caso de não ser necessária ordem de serviço).»

Caso haja falta de credenciação, o sujeito passivo ou obrigado tributário pode opor-se legitimamente aos atos de inspeção, com fundamento no artigo 47º do RCPITA. Isto

significa que, sempre que o sujeito passivo perceber a falta de credenciação ou qualquer irregularidade respeitante à ordem de serviço ou ao despacho pode opor-se a estes atos, impedindo que o funcionário sem a credenciação tenha acesso as suas instalações. No entanto, essa ausência de credenciação não impede que a AT emita uma nova ordem de serviço.

7.2.4. Notificação prévia

No que respeita à matéria das notificações e informações, rege o disposto nos artigos 37º e seguintes do RCPITA que a AT deve notificar os sujeitos passivos e demais obrigados nos termos estabelecidos na lei, sendo que, para a notificação da denominada «carta-aviso» importa atentar ao regime específico previsto no artigo 49º daquele mesmo diploma.

Deste modo, conclui-se que o procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.

Esta notificação efetua-se por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo diretor geral da AT, contendo os seguintes elementos:

- a) Identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objeto da inspeção;
- b) Âmbito e extensão da inspeção a realizar.

A carta-aviso conterà um anexo com indicação dos direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção.

Como contemplado no artigo 50º do RCPITA, a notificação prévia pode ser dispensada quando:

- a) O procedimento vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;
- b) O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efetuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;
- c) O objeto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, a recolha de amostras para perícia, o controlo de bens em regime aduaneiro económico ou

suspensivo, a realização de testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;

- d) O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte;
- e) O procedimento se destine a averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados;
- f) A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excecional devidamente fundamentado pela administração tributária, suscetível de comprometer o seu êxito;
- g) O procedimento vise a avaliação do cumprimento de pressupostos de isenção que dependam do fim ou da utilização dada às mercadorias.

A notificação prévia, no âmbito do procedimento de inspeção, serve como um veículo de informação que a AT utiliza para transmitir à entidade a sua intenção de a inspecionar.

Os princípios da colaboração e da cooperação são muito importantes na relação entre a AT e os contribuintes inspecionados e esta notificação surge como um dos seus exemplos, pois é com este aviso que o sujeito passivo ou obrigado tributário se poderá preparar e organizar para que, durante a ação de inspeção, possa fornecer todos os elementos necessários e essenciais para que a mesma seja realizada de forma célere e eficaz, de molde a que o inspetor tributário consiga alcançar os objetivos que determinaram a abertura do procedimento de inspeção.

Existem várias formas de comunicação entre a AT e o obrigado tributário, podendo esta comunicação realizar-se pessoalmente, por via postal ou ainda transmissão eletrónica de dados, através do serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, da caixa postal eletrónica ou na respetiva área reservada do Portal das Finanças.

A forma de notificar varia conforme se trate de sujeito passivo singular, coletivo ou de entidades residentes no estrangeiro.

Como plasmado no artigo 39º do RCPITA se forem pessoas singulares, a notificação deverá obedecer ao disposto no CPPT, com as seguintes adaptações:

- a) Em caso de notificação na pessoa de empregado ou colaborador, deve remeter-se na carta registada com aviso de receção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou

obrigado tributário, dando-lhe conhecimento do conteúdo da notificação, do dia, da hora e da pessoa em que foi efetuada;

- b) Nas situações tributárias comuns ao casal, notificar-se-á qualquer dos cônjuges;
- c) Caso a atividade objeto do procedimento de inspeção seja exercida ou se relacione com apenas um dos cônjuges, a notificação deve ser feita, preferencialmente, na sua pessoa, ainda que ambos os cônjuges sejam sujeitos passivos de IRS.

Se se tratar de notificação de pessoa coletiva, ou entidade fiscalmente equiparada, deverá a mesma realizar-se na pessoa de empregado ou colaborador, como plasmado no artigo 40º do RCPITA, mediante a entrega do duplicado e a indicação que este deverá ser entregue a representante da pessoa coletiva.

Se o empregado, colaborador ou representante do sujeito passivo ou outro obrigado tributário se recusar a assinar a notificação, recorrerá o funcionário a duas testemunhas que com ele certifiquem a recusa, devendo todos em conjunto assinar a notificação, após o que se entregará duplicado desta à pessoa notificada.

A notificação de residentes no estrangeiro obedecerá às regras estabelecidas na legislação processual civil, com as necessárias adaptações, observando-se o que estiver estipulado nos tratados e convenções internacionais e, na sua falta, recorrer-se-á a carta registada com aviso de receção, nos termos do regulamento local dos serviços postais, como se prevê no artigo 41º do RCPITA.

Tal como ocorre no âmbito do CPPT, também o RCPITA contém uma norma referente à presunção da notificação – o artigo 43º – por força da qual se presumem notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação expressa na mesma, aposta pelos serviços postais, de ter sido recusada, não ter sido reclamada, indicação de encerrado, endereço insuficiente, ou que o sujeito passivo em causa se mudou.

8. As fases do Procedimento de Inspeção Tributária

Após a referência aos atos preparatórios que antecedem o início do procedimento de inspeção tributária, neste ponto abordaremos o procedimento de inspeção propriamente dito.

Para que não se suscitassem dúvidas acerca da data de início do procedimento de inspeção tributária, o legislador entendeu plasmar no artigo 51º do RCPITA que a data da assinatura da ordem de serviço determina a data de início do procedimento externo de inspeção.

Por seu turno, o procedimento de inspeção termina com a notificação ao sujeito passivo do relatório final, nos termos do nº 2 do artigo 62º do RCPITA.

Em caso de ausência do sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante legal, a ordem de serviço deverá ser assinada pelo técnico oficial de contas ou qualquer empregado ou colaborador presente, como indica o nº 3 do artigo 51º do RCPITA.

O acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, proferido em 23-10-2012, no processo nº 05792/12, refere que

[O]s Técnicos Oficiais de Contas (TOC) podem ser notificados do início do procedimento de inspeção levado a efeito pela Administração Fiscal, mais tendo legitimidade para tal conforme resulta do disposto no artigo 51.º, nº 3, do RCPITA, preceito que consagra a possibilidade dos técnicos oficiais de contas e colaboradores dos sujeitos passivos (sociedades) inspecionados assinarem as ordens de serviço, sempre que os seus representados não se encontrem no local.

A assinatura pelo TOC do sujeito passivo da ordem de serviço de inspeção, bem como a sua consequente colaboração, permitindo à inspeção tributária o acesso aos elementos contabilísticos da empresa, demonstra que foi cumprido o disposto no dito artigo 51.º, nº 1, do RCPTA.

De acordo com o disposto nos nºs 4, 5 e 6 do mesmo supramencionado artigo, a recusa de assinatura da ordem de serviço não obsta ao início do procedimento de inspeção, pois será a mesma assinada por duas testemunhas, entregando-se cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário. Caso haja impossibilidade de se colherem assinaturas das testemunhas, o facto constará na ordem de serviço ou despacho, sendo entregue cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário.

Nos termos do artigo 52º do RCPITA, sem prejuízo dos deveres que legalmente lhe incumbem, o sujeito passivo ou obrigado tributário devem designar, no início do procedimento externo de inspeção, uma pessoa que coordenará os seus contactos com a administração tributária e assegurará o cumprimento das obrigações legais nos termos do presente diploma. Presume-se que esta pessoa consiga conduzir da melhor forma possível o desenvolvimento do

procedimento de inspeção tributária, bem como auxiliar os inspetores no que for necessário e garantir que todas as exigências destes, desde que legais, sejam devidamente cumpridas.

É durante a fase inicial do procedimento inspetivo, que o inspetor faz a verificação dos documentos/elementos e observa a situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário, sendo que é a partir desta observação que o inspetor vai decidir o método a aplicar (método direto ou indireto), caso se mostrem reunidas as condições objetivas para que haja lugar a correções à matéria tributável.

O artigo 55º enuncia que a recolha de elementos no âmbito do procedimento de inspeção deve obedecer a critérios objetivos, devendo conter:

- a) A menção e identificação dos documentos e respetivo registo contabilístico, com indicação, quando possível, do número e data do lançamento, classificação contabilística, valor e emitente;
- b) A integral transcrição das declarações, com identificação das pessoas que as proferiram e as respetivas funções, sendo as referidas declarações, quando prestadas oralmente, reduzidas a termo.

Recolher e analisar os elementos recolhidos é extremamente significativo para um procedimento de inspeção, dado que será com base nestes elementos que os atos tributários que vierem a ser praticados serão fundamentados.

Nas palavras por Caldeira e Rocha (2021: p.374),

«[s]em elementos de prova credíveis que fundamentem o ato, reduz-se de forma significativa a fundamentação que serve de suporte às correções efetuadas e, conseqüentemente, aumentam as hipóteses de o mesmo poder vir a ser sindicado com sucesso por parte do sujeito passivo.»

Esses meios de prova recolhidos durante a análise e verificação da situação tributária do sujeito passivo servirão, por conseguinte, como base para a fundamentação dos atos tributários subsequentes.

Importa mencionar que o sujeito ou obrigado tributário estão inibidos de apresentar declarações tributárias relativas a factos compreendidos no âmbito e extensão de procedimento de inspeção credenciado por ordem de serviço, desde o início do procedimento inspetivo até à sua conclusão, como se determina no nº 3 do artigo 28º do RCPITA.

Trata-se de uma norma relativamente recente (introduzida pela L 7/2021, de 26 de fevereiro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2022) e inovadora, que deve ser devidamente conjugada com o regime dos artigos 58º (cumprimento de obrigações tributárias) e 58º-A (reunião de regularização), daqui se extraindo a importância da correta definição das datas de início e término do procedimento inspetivo, definição esta que, por força do nº 3 do artigo 68º da LGT, também assume relevância para efeito dos pedidos de informações vinculativas.

8.1. Projeto de relatório final

Como vimos, recolher e analisar os elementos é fundamental no âmbito deste procedimento, pois o inspetor tributário basear-se-á neles para fundamentar os atos tributários praticados. É essencial que estes elementos sejam credíveis, pois servirão como meios de prova para justificar a prática dos atos tributários a serem emitidos e a suportar as correções a serem efetuadas. Isto proporciona uma inequívoca segurança aos sujeitos passivos inspecionados em relação aos atos praticados, garantindo que a recolha de elementos tenha uma estrutura lógica e que não sejam aplicados critérios aleatórios de recolha por parte da Administração Fiscal.

Neste sentido, Caldeira e Rocha (2021: p. 405) defendem que

«o objeto de inspeção se encontra ligado à forma como o sujeito passivo procedeu à interpretação e aplicação da lei fiscal, lei esta que nem sempre é revestida de um elevado grau de certeza e determinabilidade e que, por isso, pode levar a interpretações distintas.»

O projeto de conclusões do relatório é constituído por uma versão provisória do relatório final e as conclusões contidas neste documento dizem respeito ao resultado proveniente da ação inspetiva, bem como a proposta de correções efetuadas provenientes da recolha e análise dos elementos.

Posto isto, como previsto no artigo 60º do RCPITA, é elaborado o projeto de conclusões se o inspetor tributário detetar que são de propor correções que possam dar origem a atos tributários ou em matéria tributária desfavorável ao sujeito passivo ou obrigado tributário inspecionado.

Não obstante estarmos ainda no âmbito do projeto de conclusões do relatório, os elementos que dele devem constar são similares aos do relatório final. Assim sendo, o nº 3 do artigo 62º do RCPITA prescreve que o relatório deve conter os seguintes elementos:

- a) Identificação da entidade inspecionada designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;
- b) Menção das alterações a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;
- c) Data do início e do fim dos atos de inspeção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- d) Âmbito e extensão do procedimento;
- e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;
- f) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;
- g) Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;
- h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efetuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspeção;
- i) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas;
- j) Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção profissional
- l) Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;
- m) Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- n) A não regularização ou regularização parcial da situação tributária acordada no documento de regularização, nos termos do disposto no n.º 5 do art.º 58.º-A;
- o) Outros elementos relevantes.

O projeto de conclusões deve ser notificado ao sujeito inspecionado para que este exerça o direito de audição prévia, manifestando a sua opinião sobre os elementos contidos em tal projeto de conclusões e/ou proceda à regularização da situação em causa.

O direito de exercer a audição prévia é facultativo, não constituindo, portanto, um dever, nem podendo ser extraída qualquer conclusão desfavorável ao sujeito passivo pelo facto de este se ter remetido ao silêncio. Assim, se o inspecionado optar por não o exercer, as informações contidas no relatório final serão idênticas às do projeto de conclusões, pois este não terá sido alterado. No entanto, se decidir exercer este direito, quaisquer argumentos ou informações trazidas pelo sujeito passivo deverão ser consideradas pela AT na decisão final a tomar, embora isto não signifique que tenham, de ser por esta aceites.

8.2. Audição Prévia

A audição prévia está prevista no art.º 60 do RCPITA, e está inserida na fase imediatamente anterior à elaboração do relatório final.

É também um dos momentos mais relevantes do procedimento de inspeção tributária, pois nos termos do artigo 60º do RCPITA, caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação, devendo a notificação fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da cláusula geral anti abuso constante do nº 2 do art.º 38 da Lei Geral Tributária, ser de 30 dias.

A entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo.

O direito de participação previsto no RCPITA encontra-se intrinsecamente relacionado com o regime previsto no nº1 do artigo 60º da LGT, nos termos do qual a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por algumas das seguintes formas:

- a) Direito de audição antes da liquidação;

- b) Direito de audiência antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- c) Direito de audiência antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal;
- d) Direito de audiência antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção;
- e) Direito de audiência antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

Pode-se afirmar que o direito de audiência é indispensável no procedimento de inspeção tributária, uma vez que tem carácter preventivo face aos litígios que possam emergir entre o contribuinte e a AT. Com efeito, o direito de audiência prévia possibilita que os contribuintes, através dos argumentos aduzidos nessa sede, possam persuadir a AT sobre as razões, de facto e/ou de direito, que lhes assistem, podendo evitar o prosseguimento de situações factual ou juridicamente incorretas.

Como supra se assinalou, este direito de audiência prévia concedido à entidade inspecionada pode ser exercido mediante pronunciamento escrito ou oral, e, caso seja oral, as declarações da mesma deverão ser reduzidas a termo, como indicado no nº 3 do artigo 60º do RCPITA.

Segundo Caldeira e Rocha (2021, p. 405):

[u]ma vez exercido este direito, ou conferida essa possibilidade ao sujeito passivo, antes da conclusão do relatório de inspeção, o sujeito passivo não tem de ser ouvido novamente antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre quais o contribuinte não se tenha pronunciado. Por outro lado, no caso de aplicação de métodos indiretos o sujeito passivo não tem de ser notificado duas vezes para exercer o direito de audiência prévia: uma aquando da decisão de aplicação de métodos indiretos e outra aquando da notificação do projeto de conclusões do relatório de inspeção. Apenas há lugar ao exercício do direito de audiência antes da decisão de aplicação de métodos indiretos quando não haja lugar a relatório de inspeção...)"

Quer isto dizer que, quando a AT decide recorrer à utilização de metodologia indireta no procedimento de inspeção tributária, o sujeito passivo não tem um direito específico de se pronunciar relativamente a esta decisão, pelo que apenas após ser-lhe apresentado o projeto de conclusões poderá exercer este direito.

O nº 7 do artigo 60º da LGT determina que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

O sujeito passivo ou obrigado tributário, quando exerce o direito de audição, pode apresentar quaisquer argumentos que ache convenientes, o que não significa que tenham de ser aceites pela AT.

Dentro desta linha, Caldeira e Rocha (2021: p. 406) referem que,

“[i]mporta também aqui realçar um outro aspeto que na prática ocorre inúmeras vezes: a inspeção tributária, quando o direito de audição é exercido, mas não são aceites argumentos e fundamentos apresentados, limita-se, não raras vezes, a concluir que os argumentos apresentados pelo sujeito passivo não são válidos e que por isso não merecem acolhimento, razão pela qual não conduzem a qualquer alteração do projeto de relatório.”

Contudo, quando a AT recusa os argumentos dos contribuintes deverá proceder à fundamentação dos motivos de tal recusa e de não os ter tomado em consideração, sendo o relatório final o documento em que deverá ser explicitada a sua posição de manutenção das correções propostas no projeto de conclusões.

8.3. Regularização voluntária

A regularização voluntária, assim como a audição prévia, constitui uma manifestação do princípio da colaboração e da participação, uma vez que permite ao sujeito passivo que, mesmo que não tenha agido em conformidade com a lei, corrija o seu comportamento fiscal.

Embora o procedimento de inspeção tributária tenha, entre os seus objetivos, a repressão das condutas ilícitas, também possui uma finalidade pedagógica e preventiva. Neste contexto, a regularização voluntária durante o procedimento de inspeção tem a virtualidade de contribuir para a diminuição dos litígios entre os contribuintes e a AT, dado que, uma vez identificadas as infrações e regularizada a situação, ou seja, cumpridas as obrigações que deram origem às infrações, concretiza-se um dos objetivos da atuação inspetiva, de carácter pedagógico.

O artigo 58º do RCPITA diz respeito ao cumprimento de obrigações tributárias e, como consta no nº1, a entidade inspecionada pode, após a notificação do projeto de conclusões do relatório, proceder, no todo ou em parte, à regularização da sua situação tributária, mesmo

quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento. É aqui notório que só após a notificação para o direito de audição, e no decurso desse prazo, o sujeito passivo poderá proceder à regularização, o que se revela adequado e razoável, visto que só após ter conhecimento do projeto de relatório estará em condições de decidir se e como procederá a essa regularização.

A norma do n.º 3 do artigo 58º do RCPITA, que nos diz que a situação tributária se considera regularizada com o cumprimento das obrigações em falta, deve ser articulada com o preceituado no artigo 30º do Regime Geral de Infrações Tributárias (RGIT), nomeadamente na alínea b) do seu n.º 1, que regula o direito à redução das coimas em caso de existência de procedimento de inspeção tributária.

Se decidir regularizar a situação tributária após receber a notificação do projeto de conclusões do relatório (durante a período do exercício da audição prévia), a entidade inspecionada ou o seu representante legal deverá apresentar um requerimento para a reunião de regularização.

A reunião de regularização consagrada no artigo 58º-A é agendada entre a entidade inspecionada (ou mandatário com poderes especiais para os efeitos previstos no referido artigo), o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, com o objetivo de definir os exatos termos em que a regularização pretendida se deve concretizar, designadamente quais as obrigações declarativas a cumprir para o efeito pela entidade inspecionada, com detalhe do respetivo teor.

A reunião deverá ocorrer no prazo máximo de 15 dias após a entrada do requerimento, sendo que, após receber o requerimento, a AT entra em contacto com a entidade inspecionada ou representante indicado, com o intuito de fixar uma data para ser realizada a reunião; caso não haja comparência da entidade inspecionada ou representante legal, assume-se que houve desistência do pedido.

Os termos da regularização deverão ser reduzidos a escrito num documento que deverá ser assinado tanto pelo dirigente do serviço competente, como pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente, devendo, no prazo de 15 dias após a realização da reunião, a entidade inspecionada proceder ao cumprimento das obrigações tributárias constantes do documento. Se a entidade inspecionada não regularizar a situação tributária dentro do prazo estabelecido ou se apenas proceder à regularização após este prazo, esta informação terá de ser mencionada no relatório final.

Caso o documento de regularização seja assinado pela entidade inspecionada ou pelo seu representante legal, a legalidade das correções constantes em tal documento não poderá ser posteriormente contestada, caso haja regularização por parte da entidade inspecionada, como se estabelece no nº 6 do artigo 58º-A do RCPITA.

Por último, como indica o nº 7 desta mesma norma, do documento de regularização deve expressamente constar informação do efeito preclusivo previsto no número anterior, bem como do benefício decorrente do pedido de pagamento voluntário das coimas e dos requisitos legais de que depende a sua efetivação.

Podemos afirmar que a regularização é um subprocedimento do procedimento de inspeção tributária, pois envolve um conjunto sequencial de atos até ser atingido o objetivo de regularização da situação tributária, sendo que a iniciativa para tal pertence única e exclusiva do sujeito passivo inspecionado, sendo certo que o sujeito passivo pode querer apenas regularizar parte das correções vertidas no projeto de conclusões do relatório e, quanto a outras partes, discordar e argumentar em sua defesa em sede administrativa e/ou contenciosa.

Independentemente de haver assinatura no termo de regularização, este subprocedimento só termina se de facto houver regularização propriamente dita. Isto porque a entidade inspecionada ou o representante legal podem assinar o documento, mas, entretanto, não procederem à regularização no prazo estabelecido, por ter alterado a sua posição ou por qualquer outro motivo.

Neste campo, Caldeira e Rocha (2021: p. 393) referem que

“[u]ma vez que só a efetiva regularização é que faz precluir o direito de o contribuinte sindicar a legalidade das correções projetadas objeto do documento assinado, pode o mesmo exercer o direito de audição (caso ainda esteja dentro do prazo concedido para o efeito) bem, como, posteriormente apresentar o competente meio gracioso e/ou judicial contra o ato de liquidação resultante das correções, ou qualquer outro ato lesivo].”

Parte-se do pressuposto que ambas as entidades envolvidas no procedimento de inspeção tributária e, conseqüentemente no subprocedimento de regularização, estarão a agir conforme o princípio de boa-fé. Deste modo, independentemente de lhe assistir esse direito, crê-se que constitui uma afronta àquele princípio que uma entidade inspecionada requeira a uma reunião de regularização, assine um documento que constitui um termo de regularização e, posteriormente, não proceda à regularização da dívida nos termos que foram acordados,

assim inviabilizando o objetivo final deste procedimento e “desperdiçando” tempo e recursos da entidade inspetiva.

8.4. Nota de diligência

Durante a fase final do procedimento de inspeção tributária é emitida uma nota de diligência, conforme indicado no n° 1 do artigo 61° do RCPITA, considerando-se concluídos os atos de inspeção na data da sua notificação.

As notas de diligência têm como principal objetivo informar a entidade inspecionada que a AT não irá praticar mais atos inspetivos, pelo que a partir deste momento os sujeitos passivos podem-se opor caso a AT pretenda praticar mais atos desta natureza.

Para Caldeira e Rocha (2021: p. 424)

“[c]ompreende-se que assim seja, por uma questão de certeza e segurança jurídica, já que ao ser notificado desta conclusão dos atos, a entidade inspecionada fica desta forma com a certeza que não voltará a ser “incomodada” nem sujeita a qualquer ato de inspeção nas suas instalações.» Contudo, acrescentam os mesmos autores que esta norma não deverá ser interpretada de forma rígida e inflexível, não deverá haver qualquer impedimento por parte da Administração caso esta possa eventualmente solicitar um ou outro esclarecimento, ou algum documento que possa servir de utilidade para o apuramento dos factos e conseqüentemente para a descoberta da verdade material.”

O artigo 61° n°2 do RCPITA determina que, nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n° 4 do artigo 46°, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas. Ou seja, em situações que o funcionário incumbido de inspeção quiser apenas consultar, recolher ou fazer apenas o cruzamento de elementos e proceder ao controlo dos sujeitos passivos não registados, a nota de diligência, quando emitida, deverá especificar as tarefas realizadas.

Excepcionalmente, se o sujeito passivo ou obrigado tributário exercer a audiência prévia, tópico que será abordado a seguir, e nela alegar a existência de novos factos, se houver a necessidade de proceder à sua análise, a AT só procederá à emissão da nota de diligência após a realização de tal análise.

8.5. Relatório final

O relatório final sucede ao momento em que o sujeito passivo ou obrigado tributário poderá exercer o direito de audição prévia.

Prevê o RCPITA, nos n.ºs 1 e 2 do seu artigo 62º, que o relatório final é elaborado com o intuito de sistematizar e identificar os factos que foram detetados durante o procedimento de inspeção tributária, onde ocorre a comprovação e verificação da situação tributária do sujeito passivo, e deverá ser notificado ao contribuinte no prazo de 10 dias após a notificação da nota de diligência, por carta registada ou por transmissão eletrónica de dados, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação do relatório.

A notificação do relatório final determina, portanto, o termo para a conclusão do procedimento de inspeção, pelo que só nesse momento se poderá determinar se a Autoridade Tributária terá ou não respeitado o prazo de seis meses que a legislação estipula para que seja realizada a ação de inspeção.

A estrutura é idêntica a do projeto de conclusões do relatório final, diferindo apenas no facto de ter de conter os argumentos recolhidos aquando do exercício do direito de audição prévia e a sua competente análise, caso o sujeito passivo o tenha exercido.

Caso a AT rejeite os argumentos do sujeito passivo ou obrigado tributário, deverá justificar as razões para tal procedimento, ao abrigo, designadamente, do artigo 77º da LGT, nos termos do qual a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.

A fundamentação surge, assim, como um elemento fundamental e, nesse sentido, obrigatório no âmbito do procedimento inspetivo.

Como explicam Caldeira e Rocha (2021: p. 434),

“se repararmos, todos os elementos que devem constar no relatório de inspeção e que consubstanciam a sua fundamentação não são mais do que o itinerário percorrido pela inspeção tributária, correspondendo às várias fases do procedimento inspetivo, de preparação, execução e decisão.”

O relatório final deverá permitir, assim, que a atividade e o conjunto de atos realizados pela AT durante o procedimento sejam o mais cristalinos possível e dotados da maior

compreensibilidade, o que só irá contribuir para que os sujeitos passivos envolvidos se mostrem mais recetivos a regularizar a sua situação tributária.

8.6. A eficácia vinculativa do relatório de inspeção

Não obstante esta ser uma ferramenta parcamente utilizada pelos contribuintes, estes podem, nos termos do artigo 64º do RCPITA, no prazo de 30 dias após a notificação do relatório final, solicitar ao diretor-geral da Autoridade Tributária, por razões de certeza e segurança, que sancione as conclusões do relatório da inspeção relativa aos factos relatados, assim como a qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do artigo 12º do mesmo diploma, constante do correspondente relatório.

Este pedido de sancionamento considerar-se-á tacitamente deferido se a AT não se pronunciar no prazo de seis meses após o pedido.

Precisamente por razões de certeza e segurança, independentemente de ser expressa ou tacitamente deferido, a AT não pode proceder relativamente à entidade inspecionada, durante os três anos seguintes à data da notificação do relatório, em sentido diverso do teor das conclusões desse relatório ou da qualificação jurídico-tributária das operações realizadas em contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do art.º 12 do RCPITA, a não ser que seja apurado posteriormente que os elementos fiscais relevantes para o objeto do procedimento de inspeção tenham sido simulados, falsificados, ocultados, destruídos ou violados.

No que tange às operações realizadas com contingência fiscal, o relatório final é elaborado nos termos do artigo 63º-A do RCPITA, o qual deve ser notificado ao contribuinte num prazo máximo de 90 dias a contar da data de entrada do pedido informação, por carta registada ou por transmissão eletrónica de dados, não podendo ser efetuada correção da matéria tributável, liquidação de imposto ou aplicação de penalidade, com base nesse relatório.

Desta proibição advém uma segurança acrescida aos contribuintes, incentivando-os a requer tal pedido de informação, pois não haverá quaisquer desvantagens para estes nem a nível tributário nem a nível penal/contraordenacional.

Quanto ao prazo de notificação deste relatório ao contribuinte, Caldeira e Rocha (2021, p. 452 e 453) apontam que

[n]ão se trata de um prazo meramente disciplinador ou ordenador, acarretando consequências para a Administração em caso de incumprimento. Assim, desde que o incumprimento não resulte do facto imputável ao contribuinte, a qualificação jurídica tributária notificada limita a responsabilidade do contribuinte nos termos previstos para as informações vinculativas, isto é, limita a responsabilidade do contribuinte à dívida do imposto, abrangendo essa exclusão de responsabilidade as coimas, os juros e outros acréscimos legais.

9. Procedimento de liquidação

O procedimento de liquidação constitui a etapa subsequente ao procedimento de inspeção tributária, ao abrigo da qual se quantifica o valor de imposto que deverá ser pago pelo contribuinte ou valor que a AT deverá restituir ao contribuinte, se for o caso. Além do valor do imposto, também são quantificados os juros compensatórios correspondentes.

Como se indica no nº 1 do artigo 75º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações apresentadas pelos contribuintes, tal como nos elementos constantes da contabilidade ou escritas dos contribuintes, sem prejuízo das exceções consagradas no nº 2 da mesma norma.

É com base nestas declarações que o procedimento de liquidação é instaurado e, caso haja falta ou vício destas, a instauração é baseada nos elementos que a entidade competente tenha ao seu dispor ou venha a obter. O que se pretende, na verdade, é que o apuramento da matéria tributável seja feito com base em tais declarações dos contribuintes, estimando-se que sejam fornecidas nos termos da lei e que nelas estejam contidos os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária (artigo 59º, nºs 1 e 2 do CPPT).

No entanto, como temos vindo a assinalar, a AT pode – e deve – sindicar estes valores declarados pelos contribuintes e, caso o faça, espoletar o procedimento de liquidação com base na análise que realizar.

Dessa forma, cabe aqui mencionar o artigo 63º do RCPITA, relativo à fundamentação da decisão, nos termos do qual os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar

a divergência face às conclusões do relatório, sendo que aos serviços intervenientes no procedimento de inspeção serão obrigatoriamente comunicados os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, bem como a sua revisão em virtude de petição, reclamação ou recurso de qualquer natureza.

Quando um ato de liquidação é devidamente fundamentado, a entidade inspecionada conseguirá mais facilmente perceber os motivos pelos quais a Autoridade Tributária procedeu àquela liquidação e não a qualquer outra, pelo que a fundamentação deve ser perceptível, congruente, plausível, de modo que possa servir como base de suporte à decisão. Tal fundamentação deve ser efetuada de forma sumária, contendo obrigatoriamente as disposições legais, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

O ato de liquidação (ou autoliquidação) tem natureza definitiva para efeitos de execução, salvaguardando o direito de a administração ou o próprio contribuinte poderem, nos prazos definidos, proceder à sua revisão, reclamação ou impugnação.⁵

No âmbito do procedimento de liquidação, a AT deverá notificar ao contribuinte qual o valor de crédito tributário, fundamentando devidamente os factos que levaram a determinação do imposto, bem como, os meios de defesa que poderão ser utilizados pelos contribuintes, caso estes queiram reagir contra o ato de liquidação notificado. É imperioso reafirmar o quão importante é a notificação, uma vez que os atos tributários que dizem respeito aos contribuintes só produzirão efeitos nestes se houver uma notificação válida.

9.1. A Regularização Voluntária e a Cobrança Coerciva

Na sequência do procedimento de liquidação, e assim que determinado o valor de imposto a ser pago ou reembolsado, é necessário proceder à sua cobrança. De acordo artigo 78º do CPPT, teremos duas modalidades da cobrança das dívidas tributárias, a saber:

- a) o pagamento voluntário;

⁵ Cfr. Silva, A. (2009). *Liquidação e cobrança coerciva de impostos*. Vida Económica. Disponível em <https://antigo.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica11Dezembro.pdf>

b) a cobrança coerciva.

A cobrança do imposto decorre da obrigação existente na relação jurídica e deve ser realizada conforme as determinações do ordenamento jurídico, respeitando os prazos estabelecidos para o cumprimento das obrigações tributárias.

A lei define os prazos para pagamento da prestação de imposto, sendo que, se o sujeito passivo ou obrigado tributário não proceder à regularização da dívida dentro dos prazos estabelecidos, a dívida passa para o âmbito de cobrança coerciva, deixando de ser qualificada como voluntária.

A cobrança coerciva concretiza-se no âmbito de um processo de execução fiscal, o qual, de acordo com o disposto no artigo 148º do CPPT, abrange a cobrança coerciva dos tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do Estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais; coimas e outras sanções pecuniárias relativas a contraordenações tributárias e infrações tributárias e igualmente outras dívidas ao Estado e outras pessoas coletivas de direito público que devam ser pagas por força do ato administrativo; reembolsos ou reposições e custas, multas não penais e outras sanções pecuniárias fixadas em processo judicial.

Quando instaurada uma execução fiscal, a AT deverá, para além de se basear num título executivo, cumprir os requisitos enumerados no art.º 163 do CPPT.

A instauração é feita pelos serviços periféricos da Administração Tributária, ou melhor dizendo, pelo serviço das finanças. Não aprofundando muito no tema, mas importa ainda referir que um processo de execução fiscal, apesar de a instauração deste ser da competência da AT, possui expressamente natureza judicial. Nos termos previstos no art.º 103 da LGT, o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza judicial e é garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária.

Entende-se que de forma generalizada os atos num processo de execução fiscal são praticados pela AT, contudo é facto, que existe algum desconhecimento da parte dos contribuintes de que se trata na verdade de um processo de cariz judicial; e por essa razão só se apercebem caso apresentem uma oposição à execução, pois apenas nesta fase existe intervenção judicial.

Excepcionalmente existe intervenção judicial nestes casos e o juiz apenas funciona como um meio de veículo decisor face às reclamações ou recursos das decisões dos órgãos de execução fiscal; verificando-se então que a natureza administrativa num processo de execução está enraizada.

Em suma, «regra geral, o imposto é pago voluntariamente pelos contribuintes nos prazos estabelecidos na lei. No entanto, muitas vezes, os sujeitos passivos violam este dever de pagamento do imposto, o que dá lugar, de acordo com o art.º 88 do Código do Procedimento e Processo Tributário, à extração da certidão de dívida para a cobrança coerciva dos tributos liquidados.»⁶

10. CASO PRÁTICO: ANÁLISE DE ACÓRDÃO

Para finalização da nossa dissertação, iremos analisar um acórdão do TCAS, proferido no âmbito do processo n.º 367/12.8BELRA datado de 02 de junho de 2020, dando assim cumprimento ao referido na revisão bibliográfica, a respeito da utilização da metodologia indireta de tributação no procedimento de inspeção tributária.

10.1- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 02 de junho de 2020 (Processo n.º 367/12.8BELRA)

O acórdão sobre que ora nos debruçaremos assenta os seus considerandos em diversos descritores, sendo certo que, não obstante as várias temáticas se acharem necessariamente interligadas e, em certa medida, até encontrarem eco em alguns dos pontos abordados na presente dissertação (a fraude fiscal praticada por via do fenómeno da denominada “faturação falsa” e as regras atinentes ao ónus da prova), o nosso foco dirigir-se-á para as questões relacionadas com a aplicação de métodos indiretos (ou, em bom rigor, com a não aplicação da metodologia indireta no caso em apreço).

⁶ Cfr. Silva, A. (2009). *Liquidação e cobrança coerciva de impostos*. Vida Económica. Disponível em: <https://antigo.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomica11Dezembro.pdf>

O presente acórdão tem por objeto o recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, ao abrigo da qual foi julgada procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade “J., Lda.” contra o ato de indeferimento do recurso hierárquico interposto, por sua vez, da decisão que indeferiu a reclamação graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRC e respetivos juros compensatórios, do exercício de 2005.

Em termos factuais, poder-se-á começar por assinalar que a impugnante (e aqui recorrida) exercia a atividade de “Comércio por grosso de sucatas e de desperdícios metálicos”, tendo sido objeto de um procedimento inspetivo, iniciado em outubro de 2009, por parte dos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém, relativo ao exercício de 2005.

Esta ordem de serviço que determinou o início da ação surgiu devido às informações enviadas pela Direção de Finanças de Setúbal à sua congénere de Santarém, nas quais se assinalava a existência de fortes indícios de que o sujeito passivo em causa tinha incorporado faturas falsas na sua contabilidade ao longo dos anos de 2005, 2006 e 2007.

Assim, dando seguimento a estes indícios, os serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Santarém desenvolveram o competente procedimento inspetivo, cujas conclusões apontavam no sentido de que os fornecedores do sujeito passivo “J., Lda.” não haviam, efetivamente, fornecido as mercadorias constantes nas faturas por si emitidas.

Com efeito, após análise de todos os elementos relevantes para a ação de inspeção, a AT reuniu indícios sérios e credíveis de que um conjunto de faturas inscritas na contabilidade do sujeito passivo “J., Lda.” não titulavam efetivas operações materiais, apresentando falta de credibilidade da contabilidade nas faturas relativas a compras, procedendo a meras correções técnicas para determinar a matéria coletável, correções essas que passaram por desconsiderar, para efeitos de dedução, o IVA constante nas aludidas faturas e por não considerar como gasto dedutível, para efeitos de IRC, a base tributável inscrita nas mesmas.

A sociedade “J., Lda.”, não se conformando com as liquidações emitidas na sequência das correções propostas pelos serviços de inspeção, impugnou judicialmente tais liquidações, alegando – entre outros argumentos que para o caso

não relevam – que a AT deveria ter utilizado métodos indiretos para determinar a matéria coletável, visto que, se aquela considerava que as faturas eram falsas, devia ter presumido os custos refletidos nas vendas em consequência da desconsideração das faturas relativas a negócios considerados como simulados.

O tribunal de 1.^a instância, conquanto tenha entendido que as faturas postas em causa pela AT eram falsas e que, portanto, não correspondiam a transações reais, julgou a ação procedente, visto que, embora a AT tenha conseguido provar os indícios sérios e objetivos que a determinaram a desconsiderar um conjunto de faturas qualificadas como falsas e embora a impugnante não tenha conseguido provar que as transações comerciais formalmente tituladas nessas faturas tinham efetivamente ocorrido, o certo é que resultara demonstrado que tinha havido alguns fornecimentos de mercadoria. Por conseguinte, ainda de acordo com a sentença do TAF de Leiria, considerando que as empresas “não podem vender sem comprar” e que devem ser tributadas pelo seu lucro real, devia a AT ter recorrido a métodos indiretos, e não a métodos diretos, como fez, para determinara matéria coletável. Deste modo, não o tendo feito, concluiu-se naquela decisão que foi violado o princípio constitucional consagrado no artigo 104.^o, n.^o 2 da CRP, bem como o disposto nos artigos 58.^o, 81.^o, 83.^o e 85.^o, todos da LGT.

Inconformada com esta decisão, a Fazenda Pública interpôs o competente recurso para o Tribunal Central Administrativo Sul, formulando as seguintes conclusões, na parte que aqui nos interessa:

(...)

***K.** A insondável opção do Tribunal a quo de desvalorizar a atuação da AT, por usar correções técnicas ao invés da avaliação indireta, vai ao arrepio da Lei aplicável, pois como na própria sentença refere eloquentemente, a possibilidade de utilização da avaliação indireta é subsidiária, condicionada e apenas "nos casos e condições expressamente previstos na lei", como determina o art.º 81º, n.º1 da LGT.*

***L.** Igualmente, não se retira dos autos a impraticabilidade ou impossibilidade do apuramento da matéria tributável por recurso à avaliação direta, verdadeira pedra de toque habilitante para legitimar a AT a aplicar métodos indiretos.*

***M.** Pois o regime de aplicação da avaliação indireta, consagrado nos artigos 81º, n.º1, 83º, n.º2, 85º, 87º e 88º da LGT, tem "natureza subsidiária (...) em relação à direta (explicitamente, consagrada no art.85º n.º1 LGT), bem como restringe a utilização da*

primeira aos casos expressamente inscritos na lei, isto é, a avaliação indireta só pode ter lugar nas hipóteses, taxativamente, previstas nas diversas alíneas do art.º 87º do mesmo diploma, entre as quais figura o caso de "impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto" - cfr. al. b), podendo esta derivar de qualquer das anomalias ou incorreções positivadas, exclusivamente, nas quatro alíneas do art.º 88º LGT, na exigência de que e quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável." (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo nº03795/10).

N. Também se reputa inapto o procedimento inspetivo para prosseguir o desiderato de corrigir as vendas declaradas pelos contribuintes na proporção das correções feitas às compras, "procurando assim alcançar uma matéria coletável mais proporcional e adequada à atividade da Impugnante", como, in extremis, é avançado na decisão sob recurso.

O. Para além de não ter cabimento no art.º 2º, nº1 do RCPIT, tal atuação constituiria uma exorbitante intromissão da AT na autonomia e liberdade de gestão das empresas, ao decretar o montante de custos e de proveitos "adequados" à sua atividade, o que tem sido de modo reiterado censurado pelos Tribunais.

P. Também não poderá o sentido último da decisão impugnada buscar esteio no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (processo nº00105/01 - BRAGA) que cita, pois, a apreciação ali empreendida assenta no pressuposto de a AT ter desconsiderado a totalidade dos custos do contribuinte, e tal não é decerto a situação destes autos onde 90,29% dos custos conexos com a atividade da impugnante foram aceites sem reparo pela AT.

Q. Rematando, não se obriga na sentença impugnada o quid que lhe permita chegar à conclusão de que estaria aqui obrigada a AT a corrigir as vendas declaradas pela recorrida na proporção dos custos que lhe foram desconsiderados, devendo para tanto, aparentemente, recorrer à avaliação indireta, sendo que tal conclusão contradiz toda a exposição de motivos de facto e de Direito feita anteriormente na sentença.

R. Por maioria de razão, tal conclusão também é violadora do direito positivado, mormente do artº23º do Código do IRC e do artº81º da LGT, indo igualmente ao arrepio da jurisprudência uniforme e constante sobre a referida matéria, atinente à

possibilidade de a AT recorrer à aplicação de métodos indiretos para o apuramento da matéria tributável dos contribuintes.

Por sua vez, a recorrida pugnou em sede de contra-alegações pela improcedência do recurso, apresentando os seguintes fundamentos conclusivos:

a) A douta sentença recorrida contém as razões de facto e de direito que subjazem à decisão e os fundamentos não estão em contradição com a decisão;

b) Por outro lado, a douta sentença recorrida andou bem ao considerar que a Administração Tributária deveria lançar mão da avaliação indireta para determinar os custos e conseqüentemente fazer cumprir o princípio constitucionalmente consagrada da tributação pelo lucro real.

Senão vejamos.

c) A AT concluiu no âmbito da inspeção, que a contabilidade da impugnante (mais concretamente as faturas descritas no RIT e que titulam as compras) não merece credibilidade, limitando-se, pura e simplesmente, com recurso a correções meramente técnicas, a cortar o direito à dedução do IVA e a desconsiderar o custo dessas mercadorias no apuramento do Resultado Líquido do exercício.

d) A AT, no que respeita às VENDAS da impugnante, não detetou indícios de que as mesmas não correspondem a operações reais (...)

e) O que resulta do RIT é que a AT na análise efetuada à escrita da recorrida, não conseguiu reunir dados suficientes para identificar operação a operação., quais as que são reais e quais as que são simuladas, não propondo, por isso, quaisquer correções a nível dos documentos que suportam as vendas.

i) Do teor do RIT, a AT nunca colocou em causa a existência de compras, i.e., admite que as compras existiram, mas que os documentos terão sido emitidos por conta de outros fornecedores que não emitiram fatura.

g) Está constitucionalmente consagrado que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real (cfr. art.104º nº2, da CRP), o que significa apurar com a maior exatidão possível o valor da matéria coletável realmente auferida pelo sujeito passivo de imposto.

h) Ao abrigo do PRINCÍPIO DO INQUISITÓRIO previsto no artigo 58º da LGT, deveria a AT, confirmar que o sujeito passivo incorreu em custos equivalentes e relevar o respetivo valor desses custos no cálculo do rendimento tributável.

(...)

m) No entender da AT, a Impugnante adquiriu a mercadoria e suportou o custo respetivo, apesar de os fornecedores dessa mercadoria não terem emitido as correspondentes faturas, ou seja, os custos de aquisição da mercadoria vendida ocorreram na realidade, sendo certo que a Impugnante, não os documentou com as correspondentes faturas uma vez que as utilizadas não correspondem às transações nelas mencionadas.

n) A AT, constatou que existem custos de aquisição da mercadoria vendida, mas desconsiderou determinadas faturas de determinados fornecedores, o que tem como implicação que os proveitos gerados pelas vendas surgem sem qualquer custo de aquisição associado.

o) Ao proceder a correções técnicas à matéria tributável, desconsiderando os custos, a AT não atendeu a quaisquer proveitos pelo que deve-se concluir que quanto aos proveitos gerados com a venda da mercadoria, no que respeita ao montante das faturas desconsideradas a Impugnante ficou sem custos.

p) E, uma vez que a escrita da Impugnante não permite apurar tais custos (artigo 75º nº2 da LGT), temos de considerar que, abrangendo o apuramento da matéria tributável proveitos e custos, deve ser encontrado um meio de apurar custos que, no caso concreto, existiram e geraram os proveitos acima referidos e declarados pela Impugnante.

q) E essa forma de determinação tem de ser a avaliação indireta, em virtude dos custos que constam declarados na contabilidade (as faturas emitidas pelos fornecedores indiciados) não serem credíveis, não podendo, no entanto, serem apurados por outros meios.

r) Em face do exposto andou bem a douda sentença recorrida ao considerar que a AT violou o princípio da TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL, que deve nortear todo o procedimento tributário, devendo proceder à determinação dos custos (não os reais, mas os presumidos) recorrendo à avaliação indireta, como o único meio possível na busca da verdade material.

Tendo em conta que são as conclusões apresentadas pelos recorrentes (*in casu*, a Fazenda Pública) que delimitam o objeto do recurso, o TCA Sul, após ter considerado improcedentes as demais suscitadas neste suscitadas (respeitantes à invocada nulidade da sentença por falta de fundamentação de direito e por contradição entre os fundamentos e a decisão final), debruçou-se sobre o primacial *thema decidendum* que se lhe colocava, isto é, saber se haveria erro de julgamento por, face aos factos apurados e ao direito aplicável, ser evidente que a AT não estava, *in casu*, vinculada à aplicação dos métodos indiretos para determinação de eventuais custos refletidos nas vendas em consequência da desconsideração de faturas relativas a negócios simulados, devendo, na situação concreta, proceder às correspondentes correções técnicas.

Face a este argumentário, o TCA Sul iniciou o seu discurso fundamentador alertando para os pontos em que o tribunal recorrido cometeu efetivo erro de julgamento (demonstrando, desde logo, a sua posição face às questões que se lhe colocavam): “*ao considerar inevitável o recurso a métodos indiretos por parte da Administração Tributária sempre que esta conclua pela desconsideração de faturas da contabilidade do sujeito passivo por serem falsas, “porque não há vendas sem compras e aquela via ou método é o único capaz de ultrapassar o vácuo contabilístico criado por aquela desconsideração de faturação falsa”*; *ao perfilhar o entendimento de que nas situações em que há prova de existência de faturação falsa e não há prova de efetiva materialidade das operações tituladas naquelas faturas, é a Administração Tributária que tem o dever de indagar que eventuais fornecimentos foram realizados, quando e por quem para justificar e suportar uma liquidação que apenas desconsiderou as faturas comprovadamente falsas, recorrendo, para esse efeito, a métodos indiretos*”.

Para atingir a conclusão de que o tribunal recorrido laborou em erro de julgamento, o TCA Sul partiu de três premissas das quais não nos atrevemos a discordar, dado o seu pleno acerto, a saber:

- a) a correta qualificação dos métodos corretivos utilizados não depende da designação que a AT ou contribuinte adotem, dado que o que releva é a substância de tais correções, ou seja, “*importante para se apurar que tipo de correção foi realizada é o caminho prosseguido e a natureza dos elementos utilizados para se alcançarem determinados valores (alterações) que posteriormente são vertidos na fundamentação da liquidação*”.

- b) existem três tipos de correções que podem estar na base da determinação da matéria coletável: correções aritméticas, correções técnicas e correções quantitativas determinadas pela AT por *“recurso a indícios, presunções ou outros elementos de que disponha”*, ou seja, por métodos indiretos.
- c) a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta, o que significa que a alteração da matéria coletável dos contribuintes só deverá realizar-se por recurso à metodologia indireta se for manifesto que essa correção não poderá ser concretizada por meio das aludidas correções aritméticas e técnicas, *“uma vez que só assim se observará, no limite do desejável, o princípio constitucional de tributação das empresas segundo a sua capacidade real, in casu, evidenciado pelo lucro real”*.

Além do mais, na esteira do que, como bem se assinala no acórdão que vimos analisando, tem sido o entendimento pacífico da doutrina e da jurisprudência, nos casos em que a AT desconsidera faturas com o fundamento na sua falsidade, é de aplicar o regime previsto no artigo 74º da LGT, *i.e.*, compete à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua atuação, ou, dito de outro modo, compete-lhe apresentar indícios sérios e objetivos de que a operação constante da fatura não corresponde à realidade. Feita esta prova por parte da entidade que pretende promover as alterações à matéria tributável (a AT), passa a recair sobre o contribuinte o ónus da prova da veracidade da transação.

No caso em apreço naqueles autos, a AT alicerçou precisamente a emissão das liquidações adicionais em sede de IRC na existência de faturação falsa, pelo que – conclui o TCA Sul, conclusão esta que subscrevemos integralmente – não existe fundamento para que a matéria tributável não fosse determinada por recurso a métodos diretos.

Com efeito, mostrando-se a contabilidade da entidade inspecionada corretamente organizada do ponto de vista formal e não existindo fundamento para pôr em causa as vendas efetuadas, apenas se exigia à AT que desconsiderasse aqueles fornecimentos (as compras) não reais.

E foi precisamente aqui que o tribunal recorrido falhou na sua análise, por partir de uma premissa errada: dado que a AT apurou que apenas 9,71% das faturas eram falsas não se devia ter limitado a desconsiderá-las sem mais, impondo-se-lhe – ao invés – que tivesse deduzido ao valor relativo às vendas o valor de compras (nessa proporção), *“uma vez que não há vendas sem compras e essa dedução lhe estava imposta por força do princípio da*

tributação real e pela imposição, nas situações de descredibilização da contabilidade ou escrita do sujeito passivo, a métodos indiretos”.

Ora, sendo certo que tal desconsideração, sem mais, pode conduzir a uma tributação assente numa realidade que não reflete o princípio da tributação do rendimento real, ainda assim o TCA Sul considerou – e bem – que cabia ao sujeito passivo o ónus de demonstrar essa desconformidade. Na verdade, a partir do momento em que, dando-se por assente que o princípio da tributação segundo o rendimento real impõe que ao contribuinte seja dada oportunidade de demonstrar que os custos foram efetivamente suportados, “*ainda que o respetivo suporte documental inicialmente apresentado não possa ser considerado, por falsidade ou outro motivo*”, e constatando-se que lhe foi amplamente concedida essa oportunidade sem que o tenha feito, é inequívoco que terá de suportar as consequências fiscais daí advenientes, nomeadamente a impossibilidade de serem relevados para efeitos fiscais os alegados custos que lhe estão associados.

E não se diga que este entendimento perfilhado pelo TCA Sul constitui uma *violência fiscal* ou uma *sanção desproporcionada*, visto que, como lucidamente se observa naquele acórdão, “*se pensarmos que a existência de faturas falsas (...) pode ser originada em aquisições sem emissão de fatura mas também em compras de mercadorias muito abaixo do seu preço de mercado, de proveniência duvidosa ou mesmo ilícita, etc., facilmente se concluiu que qualquer eventual determinação da matéria coletável por métodos indiretos podia conduzir a resultados falseados e a um verdadeiro enriquecimento sem causa da recorrida, proibido pelo nosso ordenamento jurídico (cfr. artigo 473.º do Código Civil), obtido à custa dos impostos que deveria pagar e que não pagaria em consequência da determinação de uma coleta baseada em premissas indiciárias (v. g. rácios da atividade em causa), eventualmente erradas na sua aplicação concreta”.*

Não podíamos, com efeito, estar mais de acordo com o posicionamento que o TCA Sul adotou neste caso, bem como com a conclusão final a que este chegou, no sentido de que, não só a AT não estava vinculada a aplicar métodos indiretos para a determinação da matéria coletável, como resultou à saciedade que o sujeito passivo não carrou elementos suficientes que permitissem sustentar que outras operações materiais de aquisição de mercadorias foram efetivamente realizadas.

Aqui chegados, e reiterando a concordância que vimos manifestando com o entendimento vertido no acórdão objeto de análise, cremos ser de assinalar a peculiaridade deste caso face à maioria dos que versam sobre métodos indiretos. Em bom rigor, as situações mais

recorrentes dizem respeito à anulação das liquidações por não se justificar o recurso à metodologia indireta ou por a AT não ter logrado demonstrar os pressupostos para a aplicação de tal método. Porém, no caso que temos em mãos, a situação é inversa: a AT não aplicou métodos indiretos, mas o sujeito passivo (bem como o tribunal de 1.^a instância) entende que esta o deveria ter feito.

Ou seja, no fundo, o que o contribuinte vem invocar é um *direito à avaliação indireta* que, como implicitamente resulta da decisão do TCA Sul, não encontra acolhimento no nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, este pretense *direito* tem sido afastado pela jurisprudência dos tribunais superiores, como se constata, entre outros, pelo teor do acórdão do STA de 12-10-2011, proferido no âmbito do processo n.º 0524/11, no qual se explicita que “ (...) Não pode, pois, a recorrente invocar legitimamente um pretense direito à avaliação indireta fundado no seu comportamento não cooperante, menos ainda procurar obviar a que sejam efetuadas correções aos montantes indevidamente deduzidos por alegadamente o método das “correções técnicas” ser um método direto de avaliação (...)”, bem como pelo acórdão do TCA Sul de 15-01-2012, prolatado no processo n.º 05542/12, no qual se pode ler que “(...) o apuramento do lucro tributável com o recurso aos hoje denominados métodos indiretos, não se encontra estabelecido em benefício do sujeito passivo do imposto, e para colmatar eventual resultado injusto para este se tal lucro fosse apurado com o recurso aos elementos da sua contabilidade, ainda que eventualmente corrigidos”.

Aliás, cremos que também tem sido este – e bem – o caminho trilhado pela doutrina, de que é um exemplo paradigmático a análise crítica realizada por Saldanha Sanches (Sanches: p. 123) ao acórdão do STA de 27-09-1999, proferido no recurso n.º 23 768, sob o título “Um direito do contribuinte à avaliação indireta?”, na qual concluiu que tal *direito* não tem existência no nosso ordenamento jurídico.

Em suma, e à laia de conclusão, afigura-se-nos irrecusável que bem andou o TCA Sul ao revogar a sentença proferida em 1.^a instância pelo TAF de Leiria e ao considerar que a Autoridade Tributária não se encontrava obrigada a desenvolver um procedimento inspetivo por meio da aplicação de métodos indiretos, já que as alterações que realizou à matéria tributável poderiam ser – como efetivamente foram – operadas por meio de correções técnicas.

11. Conclusões

Após acompanharmos esta (longa) marcha do procedimento inspetivo, desde a sua preparação até à fase subsequente da sua conclusão, que se traduz na liquidação dos tributos em função das correções realizadas pelos Serviços de Inspeção, encontramos-nos habilitados a formular as – necessariamente sintéticas – conclusões que se seguem.

Em primeiro lugar, cremos ressaltar de toda esta exposição a crucial importância do procedimento de inspeção tributária no combate à fraude e à evasão fiscal, mormente às suas formas mais complexas e elaboradas, como o planeamento fiscal abusivo, não descurando a função preventiva e pedagógica que a atividade inspetiva pode desempenhar na esfera dos contribuintes, instando-os a cumprir voluntária e adequadamente as suas obrigações fiscais.

Depois, conquanto assistamos, por vezes, a um discurso público de crítica à atividade inspetiva, imputando-se à Autoridade Tributária a acusação de que apenas pretende proteger e salvaguardar os seus “interesses” (quase como se se tratasse de interesses de ordem privada e não pública), certo é que o objetivo último da sua atuação é a salvaguarda e a prossecução do interesse público, pelo que a atividade inspetiva se revela – como um meio de atuação da própria AT – um instrumento essencial para que sejam alcançadas a justiça e a igualdade fiscal.

Resulta ainda desta breve análise que fizemos ao fenómeno inspetivo a importância dos princípios da colaboração e cooperação entre a Autoridade Tributária e os contribuintes. Com efeito, se há campo em que estes princípios mais se aplicam (ou, idealmente, devem aplicar) é precisamente o da atividade de inspeção, não só por via da prestação de todas as informações e fornecimento de todos os elementos por parte dos contribuintes, de molde a permitir que o procedimento se desenvolva com a maior celeridade e rigor possíveis, mas também por via da transparência que deve pautar a atuação da Autoridade Tributária, traduzida na não sonegação de esclarecimentos ou justificações da suas práticas, permitindo aos sujeitos inspecionados sindicarem de forma mais adequada as conclusões a que aquela entidade chegar.

Por fim, sem prejuízo da importância que deve ser concedida aos demais princípios que norteiam o direito fiscal, cremos que o princípio da verdade material se sobrepõe nesse plano e que o procedimento inspetivo constitui, sem margem para dúvidas, um dos mecanismos mais eficientes e eficazes para que tal princípio seja plenamente alcançado.

12- BIBLIOGRAFIA

12.1- Referências Bibliográficas:

Afonso, C.R.R (outubro 2020) *O Procedimento de Inspeção Tributária no Combate à Evasão e Fraude Fiscal o Caso da Direção de Finanças de Coimbra*. [Relatório de Estágio, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra]. Disponível em:

<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/92757/1/Relat%c3%b3rio%20de%20Est%c3%a1gio%20MAPP%20-%20Carla%20Afonso.pdf>

Almeida, F. (março 2021). *Planeamento Fiscal Agressivo Internacional, Seus Limites Legais, Legislação Europeia e Soluções*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/13205/1/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20VERS%c3%83O%20FINAL%20-Fernando%20Almeida%20%281%29.pdf>

Alves, A.C. (2021). *Breves reflexões em torno do prazo do Procedimento Tributário de Inspeção*. ISG Business & Economics School, Instituto Superior de Gestão. Disponível em:

https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/03/52_4_jalves_prazosinspec_f52.pdf

Amorim, J.C. (2007). Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*. Disponível em:

<https://parc.ipp.pt/index.php/rebules/article/view/895/362>

Baptista, C.I.F (2020). A derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito/ Escola do Porto]. Disponível em:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/33649/1/202647161.pdf>

Baptistello, J. A (junho 2021). *Infrações Tributárias – Crimes Tributários e Contraordenações, das Razões da sua Diferenciação* [Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho] Disponível em:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/83268/1/Jessica%20de%20Araujo%20Baptistello.pdf>

Belchior, M (fevereiro de 2021), As providências Cautelares no Âmbito do Procedimento de Inspeção Tributária. [Dissertação de Mestrado, ISCAL] Disponível em:

https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/15301/1/Disserta%20a7%20a3o_Marco%20Belchior_Vers%20a3o%20Final%2016-02-2021.pdf

Cabral, Karina (dezembro de 2023), O procedimento de inspeção como instrumento de prevenção dos comportamentos ilícitos. [Dissertação de Mestrado, ISCAL] Disponível em:

https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/17449/1/KARINACABRAL_O_PRO_C._INP._TRIB._COMO_INSTRUMENTO_DE_PREVEN%20%87%20%83O_DE_ATOS_ILICITOS_Vers%20a3o_definitiva%20%281%29.pdf

Caldeira, J. F.D. (2011). *O procedimento tributário de inspeção: um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*. [Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho]. Disponível em:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/17995/1/Jo%20a3o%20Fernando%20Dami%20a3o%20Caldeira.pdf>

Caldeira, J.D. & Rocha, J.F & (2021). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado*. (2.^a edição). Almedina

Fernandes, T.O. (2022). *As inspeções tributárias*. Tiago Oliveira Fernandes- Advogado. Disponível em:

<https://www.tofadvogados.com/post/as-inspe%C3%A7%C3%B5es-tribut%C3%A1rias>

Jorge, R.F (junho 2019) Planeamento Fiscal: Contributo para uma diferenciação entre práticas abusivas e práticas agressivas. [Dissertação Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra] Disponível em:

<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/90255/1/Tese%20Mestrado-%20Rita%20Ferreira%20Jorge.pdf>

Kambali, A.B (março 2013). *Inspeção Tributária e Seus Eventuais Vícios*

[Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa]. Disponível em:

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/15182/1/201246694.pdf>

Leirião, P. M. (2012). *A cláusula geral anti abuso e o seu procedimento de aplicação*. Vida Económica.

Lopes, T.F.R. (2016). *O Procedimento de Inspeção Tributária: A avaliação Indireta da Matéria Tributável*. [Relatório de Estágio, Faculdade de Direito Universidade de Coimbra]. Disponível em:

<https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/43581/1/Teresa%20Lopes.pdf>

Macedo, J. A. T. R. (junho 2019). *Procedimento de Inspeção Tributária Externo*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12795/1/tese%20definitiva%20joana%20macedo%20-%20c%20a2pia.pdf>

Martins, J.A. (2019). *Formação Sobre As Obrigações Tributárias e os efeitos da Intervenção da Inspeção Tributária*. APOTEC- Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade. Disponível em:

https://www.apotec.pt/fotos/editor2/APOTEC_As%20Obr.Trib..pdf

Martins, J.A & Alves J.C. (2016) *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina
Palma, C.C. (2020). *Cláusulas anti abuso e garantia dos contribuintes*. Ordem dos Contabilistas Certificados. Disponível em:

<https://www.occ.pt/fotos/editor2/Cl%C3%A1usulas%20anti%20abuso%20e%20garantias%20dos%20contribuintes.pdf>

Moniz, M.I.P (janeiro 2024). *O Poder Inspetivo da AT e o Combate às Práticas Abusivas de Planeamento Fiscal*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Disponível em:

https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/17471/1/Tese_Maria_Moniz_Documento_Definitivo.pdf

Nabais, J. C. (2003). *Direito Fiscal*, 2.^a edição, Coimbra. Almedina.

Pais, L. M. (2016). *Derrogação do sigilo bancário para efeitos tributários* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito, Lisboa, Portugal). Disponível em:

https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34108/1/ulfd135385_tese.pdf

Palma, C.C. (2022). *Planeamento fiscal abusivo ou agressivo e transparência fiscal*. Jornal Público. Disponível em:

<https://www.publico.pt/2022/02/15/opiniaopiniaoplaneamento-fiscal-abusivo-agressivo-transparencia-fiscal-1995498>

Palma, C.C & António Santos- “A derrogação do sigilo bancário para efeitos fiscais”, Gabinete de estudos, 146 (2012), 46-52

Pinto, L.H.S.T. (2019). *A Avaliação Indireta em Sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. [Relatório de estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra]. Disponível em:

https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/89623/1/RELAT%C3%93RIO%20DE%20EST%C3%81GIO_Lu%C3%ADsTeixeira_MG_VF.pdf

Sanches, J. L. S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal-Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*. Coimbra Editora.

Santos, I.R (julho 2016). *Liquidação e cobrança de imposto* [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito Universidade do Porto]. Disponível em:

<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/87618/2/164323.pdf>

Silva, A. (2023). *Guia prático- Procedimento de Inspeção Tributária*. Ordem dos Contabilistas Certificados. Disponível em:

https://portal.occ.pt/sites/default/files/public/2023-08/Guia_Pratico%20-%20INSPEC_agosto.pdf

Silva, A. (2009). *Liquidação e cobrança coerciva de impostos*. Vida Económica. Disponível em:

<https://antigo.occ.pt/fotos/editor2/VidaEconomical1Dezembro.pdf>

Silva. A.F. (2008). *O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal*. Ordem dos Contabilistas Certificados. Disponível em: ‘

https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf

Silva, J.N.C (2006). *Elisão fiscal e cláusula geral anti abuso*. Disponível em:

<https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>

Veloso, L.M.M (janeiro de 2012). *Considerações sobre deveres de cooperação e os*

respetivos instrumentos reativos em sede fiscal [Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho]. Disponível em:

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/20172/1/Disserta%C3%A7ao%20de%20Mestrado%2C%20Luis%20Veloso.pdf>

Legislação

Acórdão CAAD, processo nº 441/2019-T. Disponível:

<https://caad.org.pt/tributario/decisooes/decisao.php?listPage=178&id=4647>

Acórdão do Tribunal Constitucional processo nº 632/2008, de 23 de dezembro 2008, proferido no processo n.º 977/2008. Disponível em:

<https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20080632.html>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo nº 367/12.8BELRA de 02 de junho de 2020. Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/dabefed5ca732c6f8025850700348bdf?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo nº03795/10 de 15 de dezembro de 2010. Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/JTCA.NSF/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7e36886076a5b59080257800004f2be8?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo nº0399/13.9BEAVR de 24 de abril de 2019. Disponível em:

https://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/08ff1d00846d6613802583ee003b5849?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo nº 05289/12 de 10 de julho de 2012. Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/8E39DF4ACC13834180257A3D00370377>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 290/08.0BEFUN de 27-01-2022. Disponível em:

<https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4df60185edc797f5802587dc003ccc7a?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo n.º 05289/12 de 10-07-2012.

Disponível em: <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/8E39DF4ACC13834180257A3D00370377>

Constituição da República Portuguesa

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Decreto-Lei n.º 6/99, de 08 de janeiro

Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro

Decreto-Lei 118/2011, de 15 de dezembro

Lei Geral Tributária

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Regime Geral de Infrações Tributárias