

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



ISCAL

ATAS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM
NOVO PARADIGMA NO PROCEDIMENTO DE
INSPEÇÃO?

Eduarda Alexandra Oliveira Alvites

Lisboa, fevereiro de 2023

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

ATAS DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM
NOVO PARADIGMA NO PROCEDIMENTO DE
INSPEÇÃO?

Eduarda Alexandra Oliveira Alvites

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 a orientação científica de Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos.

Constituição do Júri:

Presidente	_____	Prof. Doutor Paulo N. da Costa
Arguente	_____	Prof. Especialista Jesuíno A. Martins
Vogal	_____	Prof. Doutor Francisco N. Domingos

Lisboa, fevereiro de 2023

Recomeça...
Se puderes
Sem angústia
E sem pressa.
E os passos que deres,
Nesse caminho duro
Do futuro
Dá-os em liberdade.
Enquanto não alcances
Não descanses.
De nenhum fruto queiras só metade.

Miguel Torga, *Sísifo*, 1977.

Agradecimentos

Agradeço a conclusão desta etapa à minha família, aos meus pais, ao meu namorado, ao meu padrinho e tia, aos meus avós, ao meu irmão e ao meu orientador.

À minha mãe, Fátima, tento retribuir cada minuto de esforço, coragem e amor que sempre me transmitiu durante o meu percurso académico. É a pessoa a quem dedico todos os meus feitos, todas as minhas conquistas e esta, quero por inteiro que lhe seja dedicada. Será sempre a minha referência, o meu orgulho e acima de tudo a minha força.

Ao meu pai, António, pela maneira característica que encontrou para me acompanhar na conclusão desta fase.

Ao meu namorado, Sebastião, pelo amor, apoio e dedicação. Agradeço, especialmente, pelas noites de escuta paciente e pelos seus sábios conselhos que me orientaram e orientam na direção certa.

Ao meu padrinho e tia, Fernando e Cristina, que sempre em mim acreditaram, por isso, são também parte deste trabalho. A vossa dedicação e o vosso esforço foram tidos como exemplo, nunca me deixaram desistir, sempre me direcionaram no sentido de continuar.

Aos meus avós, Georgina e Manuel, agradeço pelo vosso amor paternal, pela inspiração, pelo cuidado, pelos ensinamentos.

Ao meu irmão, Tiago, pelos laços que nos unem e pelas histórias que partilhamos. Agradeço, pela compreensão, pelo sacrifício e pelo amor que nos une.

Por fim, deixo um agradecimento especial ao meu orientador, Professor Francisco Nicolau Domingos. Não só pela disponibilidade, tempo e dedicação, mas também pela sua ativa contribuição, profissionalismo, orientação e confiança que sempre me transmitiu.

Quero que saibam que sem o vosso apoio nada disto seria possível!

Resumo

O objeto de estudo da presente investigação consiste nas notas estruturantes do procedimento de inspeção tributária e nos problemas jurisprudenciais que a sua aplicação coloca, ou seja, em sentido lato, pretende-se estudar se há espaço para a consensualidade administrativa no domínio do procedimento de inspeção tributária e da sua aplicação ao Direito Tributário através das atas de regularização.

Porém, para tal se aferir é necessário primeiro compreender o fenómeno da inspeção enquanto poder concretizador do poder inspetivo. Só através deste prévio enquadramento será então possível alargar o nosso espectro a outras ordens jurídicas e formular juízos sobre novas realidades¹.

Como iremos observar, o procedimento de Inspeção Tributária concretiza toda a atividade tributária. É definido no artigo 54.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária («LGT») e consubstancia a prática de atos e diligências, tendo em vista a declaração de direitos tributários, dos contribuintes ou da Administração tributária. É certo que a recente introdução na ordem jurídica portuguesa da reunião de regularização, de natureza facultativa, parece fazer a emergir a consensualidade administrativa para o Direito Tributário, pois a vontade do contribuinte produz os efeitos jurídicos que se encontram previstos na lei.

Assim, com base no regime atualmente em vigor o objetivo é verificar se gradualmente se assiste a uma alteração do modelo que o legislador português consagrou para a inspeção tributária, *v.g.* se as atas de regularização constituem uma primeira etapa na introdução das técnicas convencionais de extinção do procedimento.

Palavras-chave: Procedimento de Inspeção Tributária, consensualidade administrativa, atas de regularização.

¹ Martins, J. A. & Alves, J.C. (2015). *Procedimento e processo tributário* (149-183). Coimbra: Edições Almedina.

Abstract

The object of study of this research consists of the structural notes of the tax inspection procedure and the jurisprudential problems that arise from its application. Thus, it is intended to study whether there is room for administrative consensus in the field of the tax inspection procedure and its application to Tax Law through regularization minutes.

However, to assess this, it is necessary to first understand the phenomenon of the inspection as a power which materialises the inspection power. Only through this preliminary framework will it then be possible to broaden our spectrum to other legal systems and formulate judgments on new realities².

As we will observe, the Tax Inspection procedure concretises all tax activity. It is defined in article (54) 1 of the General Tax Law («LGT») and embodies the practice of acts and diligences, aiming at the declaration of tax rights, of the taxpayers or the Tax Administration. It is certain that the recent introduction in the Portuguese legal system of the regularisation meeting, which is optional in nature, seems to bring administrative consensually to Tax Law, since the taxpayer's will produces the legal effects provided for by law.

Therefore, based on the regime currently in force, the aim is to verify whether there is a gradual change in the model that the Portuguese legislator has established for tax inspections, *e.g.*, whether the regularisation minutes constitute a first stage in the introduction of conventional techniques for terminating the procedure.

Key words: Tax Inspection, administrative consensually, minutes of regularisation.

² Martins, J. A. & Alves, J.C. (2015). *Procedimento e processo tributário* (149-183). Coimbra: Edições Almedina.

Índice

Introdução.....	1
CAPÍTULO I – A consensualidade administrativa.....	4
1. Da globalização à consensualidade administrativa.....	4
1.1. A consensualidade administrativa.....	6
1.2. A transação, a conciliação e a mediação enquanto instrumentos de consensualidade administrativa.....	8
2. A admissibilidade da consensualidade administrativa em Portugal.....	12
2.1.1 Princípio da legalidade.....	12
2.1.2 Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.....	13
2.1.3 Princípio da igualdade.....	15
2.1.4 Princípio da capacidade contributiva.....	16
2.1.5 Princípio da tutela jurisdicional efetiva.....	16
CAPÍTULO II – O procedimento de inspeção tributária.....	18
1. Quanto à iniciativa.....	19
2. Quanto aos fins.....	20
3. Quanto ao lugar da realização.....	21
4. Quanto ao âmbito e extensão.....	25
5. A marcha do procedimento de inspeção tributária.....	26
6. Direitos e deveres no procedimento de inspeção.....	30
6.1. Direito à informação.....	30
6.2. Direito à participação.....	31
6.3. Dever de fundamentação.....	33
6.4. Dever de cooperação.....	35
6.5. Dever de sigilo.....	38

7. Análise de natureza estatística: o reflexo do impacto pandémico na atividade inspetiva	39
CAPÍTULO III – Atas de regularização tributária	43
1. Garantias dos contribuintes	43
1.2. O princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva	48
1.3. As atas de regularização a responsabilidade pela prática de infrações tributárias	50
Conclusão	53
Bibliografia	56

Índice de figuras

Figura 1: Movimento Processual (2020).....	5
Figura 2: Movimento Processual do Contencioso Tributário (2016-2020).....	5
Figura 3: Ações de inspeção efetuadas.....	39
Figura 4: Número de ações de inspeção por tipo.....	40
Figura 5: Ações de inspeção efetuadas.....	41
Figura 6: Valor das regularizações voluntárias à matéria coletável.....	41

Índice de tabelas

Tabela 1: Garantias impugnatórias de natureza administrativa.....	44
Tabela 2: Garantias Impugnatórias de Natureza Judicial.....	45
Tabela 3: As Garantias não Impugnatórias.....	45

Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

Cfr. – Conforme

CC – Código Civil

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código do Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DSPCIT – Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

n.º - número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PCO- Processo contraordenacional

PNAITA- Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

p. – página

pp. - páginas

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TOC – Técnico Oficial de Contas

UE- União Europeia

Introdução

A unilateralidade de caminho e de resultado na atuação administrativa tem vindo a ser substituída pela bilateralidade, através da introdução das técnicas consensuais de extinção do procedimento administrativo e tributário.

Historicamente, a atuação da Administração pautava-se pela atuação unilateral e, por isso, seria inconcebível pensar na possibilidade de concertação de vontades, na medida em que o corpo da sua atuação cifrava-se na aplicação – estrita – da lei. A definição, pelo legislador, de modo exaustivo, do modo de atuação da Administração constituía a principal garantia dos administrados.

Sucedem, no entanto, que a globalização e conseqüente complexidade económica alterou esse estado das coisas, *v.g.*, a aplicação das normas administrativas (e tributárias) começaram a ser aplicadas nesse quadro de incerteza. Circunstância que, na nossa opinião, tem aptidão para promover a litigância.

O modelo de gestão tributária continental, a partir de então, tem vindo a ser reconfigurado, pense-se, por exemplo, na utilização massiva das autoliquidações no sistema fiscal português – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Ou, dito de outro modo, o modelo anglo-saxónico de gestão tributária tem, paulatinamente, vindo a ser introduzido no nosso sistema fiscal.

É neste contexto que surge a consensualidade administrativa – o administrado (e contribuinte) deve participar ativamente na definição do interesse público, não só de modo defensivo, como (de modo) constitutivo.

São múltiplas as questões que parecem obstar à consensualidade administrativa, *e.g.*, admissibilidade constitucional e infraconstitucional e a definição do regime jurídico dos institutos que a corporizam. Referimo-nos aos princípios da legalidade, indisponibilidade dos créditos tributários, da tutela jurisdicional efetiva e o da igualdade (Domingos, 2018, 149-156).

Ora, bem sabemos que o crédito tributário é indisponível e se assim o é, será possível substituir a vontade vertida na lei pela que resulta do acordo entre o contribuinte e a Administração? Entenda-se que verificado o facto tributário a relação jurídica tributária constitui-se pelo que, não pode a Administração renunciar ou deixar de exigir o crédito tributário que daí resulta.

De acordo com o princípio da legalidade, *a priori*, o acordo entre a Administração e os contribuintes não é admissível na medida em que a determinação do crédito tributário está vinculada à letra e ao espírito da lei, embora o seu campo de aplicação se encontre na criação da lei.

Pois bem, a questão que se levanta exige alguma reflexão na medida em que se a vontade das partes da relação tributária se encontra vinculada à letra e ao espírito da lei, estaremos a desvirtuar o princípio da legalidade através de um instrumento de consensualidade administrativa como são as atas de regularização? Implicará uma renúncia às prescrições legislativas?

É este o primeiro problema que temos de enfrentar. Para tanto julgamos ser necessário perceber as vantagens da consensualidade administrativa para prevenir e dirimir possíveis litígios que opõem o contribuinte e a Administração tributária. Por outro lado, o procedimento inspetivo assume nestes novos modelos de atuação administrativa um papel essencial na medida em que é no procedimento que se concretiza toda a atividade tributária e, assim, com aptidão para a litigância.

Para além do mais, o procedimento inspetivo é uma sucessão de atos e diligências tendo em vista a declaração de uma vontade, a vontade da Administração. Foi neste contexto que o legislador, por intermédio da Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, consagrou um instituto que corporiza o consenso entre a Administração Tributária e o contribuinte – a reunião de regularização.

É, em consequência legítimo, nomeadamente, perguntar: i) constitui um mecanismo de extinção convencional do procedimento?; ii) qual o âmbito objetivo e subjetivo?; e iii) quais são as suas vantagens?

Assim, estruturaremos o nosso estudo em três capítulos.

No primeiro capítulo, analisaremos o recorte normativo que justificará a admissibilidade da consensualidade administrativa em Portugal, discutiremos se a possibilidade de introduzir mecanismos extrajudiciais de resolução de litígios (para além daqueles que permitem a prevenção) por forma, a aproximar a relação entre a Administração e os contribuintes.

Se é verdade que a partir de julho de 2011, os contribuintes viram o catálogo das garantias processuais ser ampliado, fruto da entrada em funcionamento do regime da arbitragem tributária, introduzido no ordenamento jurídico tributário através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Martins, 2017, p.576), há, no entanto, ainda um longo caminho a

percorrer para o acesso ao Direito e à Justiça, concretizando, assim, o princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Nestes termos, pretendemos refletir se consensualidade administrativa é fundamental para a mudança de paradigma na atuação da Administração fiscal, isto é, para a aproximação dos sujeitos da relação tributária.

Destacaremos, neste âmbito, o mecanismo criado pela Lei n.º 7/2021 de 26 de fevereiro - o instituto que permite a regularização da situação tributária, mais concretamente, a sua compatibilidade com o quadro constitucional aplicável.

No segundo capítulo, desenvolveremos o procedimento inspetivo, percebemos se há espaço para aditar novos institutos que corporizam a consensualidade administrativa, com vista à prevenção e resolução litígios.

Entenda-se que a inspeção tributária é, como o próprio nome indica, responsável por investigar o cumprimento de quaisquer obrigações tributárias através da concretização de exames e procedimentos, com o objetivo de averiguar se existem irregularidades fiscais nas declarações apresentadas pelos contribuintes, combatendo desta forma a fraude e evasão fiscais. Repare-se que, a inspeção tributária tem uma natureza preventiva e persuasiva, no sentido de prevenir desconformidades.

Destaca-se a natureza inovadora do instituto da regularização da situação tributária: o sujeito passivo com base no artigo 58.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira «RCPITA» tem direito à regularização da situação tributária, isto é, iniciou-se a ação inspetiva, o inspetor (a pedido do sujeito passivo) dialoga com o interlocutor ou representante legal da empresa e pode o contribuinte, não ter conhecimento de que tenha cometido infrações, irregularidades ou inexatidões que, inclusive, podem resultar tão só e apenas numa divergência de enquadramento jurídico ou tributário (por exemplo, o contribuinte fez uma interpretação distinta da Autoridade Tributária («AT») e basta que tal se verifique para dar origem a inexatidões ou irregularidades).

No terceiro capítulo estudaremos as linhas estruturantes da referida solução normativa – mecanismo de regularização da situação tributária, conteúdo e vantagens.

CAPÍTULO I – A consensualidade administrativa

1. Da globalização à consensualidade administrativa

A economia mundial reflete a globalização e desenvolvimento tecnológico, neste sentido, com o acelerar da dinâmica global, a (dinâmica) fiscal viu o seu processo padrão perder eficiência³.

A sociedade e os sistemas fiscais estão em constante mudança, o processo de globalização acelerou o ritmo e introduziu complexidade na sociedade e nos fenómenos tributários (Lopes A., 2011, p. 3).

Paralelamente, a crise sem precedentes causada pela COVID-19 perturbou profundamente as economias da União Europeia («UE») e de outros países. A UE e as suas instituições, Estados-Membros, empresas e cidadãos enfrentaram (e enfrentam) esta imensa crise num momento fundamentalmente transformador, definido por desafios climáticos e ambientais, uma revolução digital, crescente desigualdade e mudanças geopolíticas (OCDE, 2020, p. 1).

Neste sentido, a fraude e a evasão fiscais⁴, têm sido as áreas em que mais os países têm apostado no sentido de combaterem a elisão que se faz sentir no seio das suas bases tributárias, sendo, contudo, a economia do século XXI, uma economia intangível, a fraude e a evasão fiscais continuam a ser uma ameaça erosiva no seio das suas jurisdições.

São assim, necessárias mais ações ao nível da UE para reforçar o ritmo de uma economia em constante evolução, todavia a digitalização da economia e das autoridades nacionais também deve ser entendida como uma oportunidade, pois permite o acesso à informação. A utilização de soluções digitais facilita as tarefas das administrações fiscais e será fundamental para reduzir os custos de conformidade, tanto para as administrações fiscais como para as empresas (OCDE, 2020, p.6).

A globalização da economia repercute-se na sua intangibilidade e em incerteza no âmbito do Direito Tributário, pois há um uso e abuso de conceitos jurídicos indeterminados -

³ No domínio do comércio eletrónico, em que as autoridades aduaneiras e fiscais terão à sua disposição enormes volumes de dados e sistemas de informação.

A digitalização também é um fator essencial para reduzir o esforço de prestação de informações que pesa sobre as empresas (OCDE, 2020, p.6).

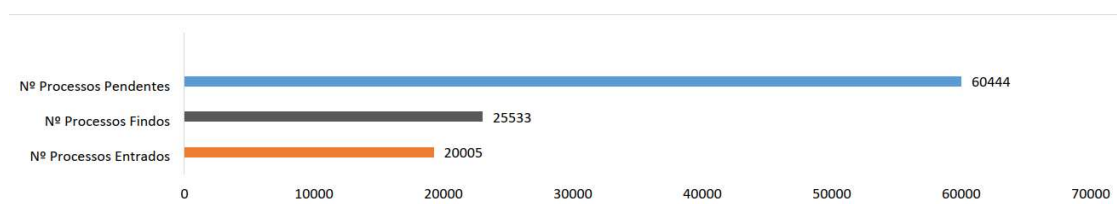
⁴ Vejamos, no caso do IVA, embora existam práticas de elisão fiscal demonstradas em muitos estudos é difícil medir a perda de receita devido à complexidade do fenómeno e à limitação de dados (OCDE, 2020, p.5).

assistimos a uma crescente complexidade, circunstância que provoca a elasticidade das normas tributárias.

Lutar contra tal estado de coisas, exige que tenhamos institutos jurídicos que permitam a definição concertada do interesse público, os progressos que têm sido feitos não são suficientes no domínio do contencioso tributário.

A complexidade económica (e jurídica) é fonte de litigância, veja-se o movimento processual dos processos de índole tributária, junto dos tribunais administrativos e fiscais («TAF»):

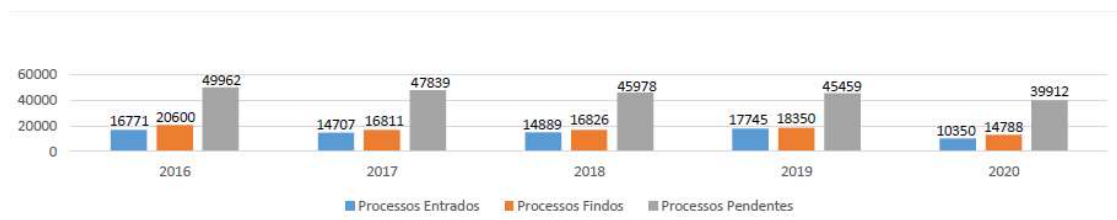
FIGURA 1: MOVIMENTO PROCESSUAL (2020)



Fonte: Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Relatório de 2020

Segundo o Relatório anual de 2020 do Conselho Superior dos TAF, no contencioso tributário, a taxa de resolução processual no ano de 2020, foi de 142,88%, o que corresponde a um aumento significativo comparativamente a 2019, em que o valor correspondeu a 103,4%. O aumento da taxa de resolução processual estará relacionado com a diminuição do número de processos entrados (10.350, sendo que em 2019 este valor correspondeu a 17.745)⁵.

FIGURA 2: MOVIMENTO PROCESSUAL DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO (2016-2020)



Fonte: Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, Relatório de 2020

Ora, no contencioso tributário, os dados estatísticos relativos ao período de 2016-2020 revelam uma diminuição do número de processos que deram entrada nos tribunais, assim como do número de processos findos, comparativamente com os últimos anos, com exceção

⁵ Vide, Relatório anual de 2020 do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível para consulta em: <http://www.cstaf.pt/documentos/Relatorio%20CSTAF%202020.pdf>.

do ano de 2019, em que se verificou uma subida face ao ano anterior, a par de uma tendência constante de diminuição dos processos pendentes⁶.

Com base no referido estado de coisas é importante refletir sobre a possibilidade de introdução da consensualidade administrativa em Portugal. Vejamos.

1.1. A consensualidade administrativa

Como refere Domingos (2021), a introdução da cultura de consenso entre a Administração e os destinatários da sua atuação é recente nos países de corte continental, pois, tradicionalmente, a atividade pautava-se pela unilateralidade e pelo privilégio da execução prévia (poder de execução coativa dos atos). Pelo contrário, nos países de matriz anglo-saxónica, o Estado, historicamente, submeteu-se à normatividade aplicável às relações entre particulares. A sujeição dos órgãos e agentes da Administração ao Direito Comum justificaria a ausência de privilégios ou prerrogativas de autoridade pública.

De igual forma, (Domingos, 2021), elucida-nos que a concertação entre os sujeitos da relação jurídico-administrativa (e tributária) não tinha, assim, sustentáculo dogmático no modelo continental – a unilateralidade não se limitava ao resultado, como também ao meio para o alcançar, v.g., o procedimento. No entanto, o paradigma altera-se com o advento do Estado social e, particularmente, com o direito de participação dos cidadãos nas decisões que lhes dizem respeito. Vejamos.

A Administração, no modelo liberal de Estado, não tinha encomendada a prossecução positiva de quaisquer objetivos que se repercutissem no conforto social, o interesse público seria objeto de composição, sem necessidade de qualquer intervenção positiva por parte dos cidadãos, a esfera de atuação do Estado nunca se encontraria com a da sociedade, a única nota que caracterizava a relação era o antagonismo (Domingos, 2021).

Com o advento do Estado social o paradigma inverte-se, há uma aproximação da Administração à sociedade, pois deixa de ter um papel passivo, de mero garante da ordem na sociedade, para assumir definitivamente uma postura de promoção do bem-estar da comunidade, de tutela dos vários interesses nela presentes, atuando sobre esses novos domínios. Inscrevem-se nas funções do Estado, a modelação e a estruturação da sociedade (Domingos, 2021).

⁶ Vide, Relatório anual de 2020 do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível para consulta em: <http://www.cstaf.pt/documentos/Relatorio%20CSTAF%202020.pdf>.

Um dos instrumentos para tornar efetiva essa colaboração é através da participação dos cidadãos nas decisões que lhes digam respeito. O procedimento administrativo (e tributário) é uma das modalidades que permite dar concretização prática ao princípio constitucional da participação dos cidadãos na atividade administrativa, domínio para a confrontação de todos os interesses envolvidos na aludida atividade. Ou, dito de outro modo, essa intervenção funciona como um mecanismo para que o decisor adquira informação acerca de todos os interesses envolvidos, habilitando-o à composição ótima do interesse público (Domingos, 2021).

No atual Direito Tributário, (Domingos, 2021), também a norma não contém todos os parâmetros de decisão, ou seja, a complexidade económica e social dificulta ou impede o acesso a todos os elementos necessários à concretização da dimensão quantitativa da obrigação tributária. Neste sentido, a participação dos cidadãos no exercício do poder administrativo ganhou dignidade constitucional com o artigo 267.º, n.º 5 da CRP⁷ – a decisão administrativa é legitimada com essa intervenção no procedimento.

Segundo Domingos (2021), no Direito Tributário do século XXI, há duas notas incontornáveis: (i) incerteza quanto aos elementos necessários à concretização da dimensão quantitativa do facto gerador – incerteza fáctica; e (ii) incerteza na interpretação das normas substantivas – incerteza jurídica.

A consensualidade administrativa concretiza-se na circunstância dos atos tributários deixarem de ser praticados unilateralmente (quanto ao caminho e resultado) pela Administração, podendo o contribuinte participar na construção do interesse público.

É neste contexto de concertação de vontades, que devemos dar nota que no conceito de «meios alternativos de resolução de litígios» cabem aqueles métodos que constituem uma alternativa à heterocomposição judicial, como é o caso da arbitragem, como também os acordos procedimentais no âmbito da aplicação das normas tributárias substantivas. As técnicas convencionais de natureza procedimental ao envolverem uma aplicação concertada do Direito constituem, se não um meio de resolução (e prevenção) de disputas entre a Administração e o contribuinte, pelo menos, permitem a aproximação das partes da relação tributária (Domingos, 2021).

⁷ O processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.

Impõe-se, antes de mais, refletir sobre o recorte dos diferentes institutos que corporizam o consenso entre os sujeitos de uma relação jurídica ou, pelo contrário, são meios para o alcançar, *e.g.*, transação, conciliação e a mediação, embora, subseqüentemente, seja necessário perceber se há obstáculo normativo à previsão de um mecanismo conciliatório entre a Administração tributária e os contribuintes.

1.2. A transação, a conciliação e a mediação enquanto instrumentos de consensualidade administrativa

A adoção dos meios referidos tem sido incentivada, seja a nível europeu e comunitário, seja no plano nacional, destacando as suas principais características: celeridade, simplificação, economia e mesmo credibilidade.

Como tal, é importante proceder à delimitação concetual de cada um dos referidos institutos e da arbitragem (enquanto método heterocompositivo de resolução de litígios), demonstrando a sua natureza autocompositiva, a composição dos conflitos é não jurisdicional e resolve-se através de acordos⁸.

A arbitragem é, assim, um meio heterocompositivo de resolução de controvérsias que permite a resolução de um conflito – por um terceiro imparcial – e com valor equivalente a uma decisão judicial de primeira instância.

Podemos ainda distinguir a arbitragem entre arbitragem voluntária e arbitragem necessária. Assim, na primeira modalidade, o recurso à arbitragem depende da vontade das partes em confiar à decisão de árbitros a solução para um litígio que exista ou que possa existir, ou seja, as partes podem escolher entre recorrer aos tribunais comuns ou aos tribunais arbitrais.

No caso da arbitragem necessária, esta é imposta por lei, ficando as partes impedidas de recorrer para os tribunais comuns, pelo que as partes devem submeter, imperativamente, o litígio à jurisdição arbitral⁹.

Esta imposição pode ser imposta a ambas as partes ou, pode ser acionada por apenas uma das partes, mas sem ser necessário o consentimento da parte contrária, que fica colocada

⁸ De acordo com o artigo 1248.º do Código Civil («CC») a transação é definida como o contrato pelo qual as partes previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões. Podendo as concessões envolver a constituição, modificação ou extinção de direitos diversos do direito controvertido.

⁹ Cfr. por exemplo, no CPC no livro VI trata do regime do tribunal arbitral necessário, disponível para consulta em Diário da República.

numa situação de sujeição. Como por exemplo, é o caso dos conflitos de consumo de reduzido valor económico (até 5.000 €)¹⁰.

É ainda importante conhecer as principais vantagens da arbitragem voluntária, enquanto meio alternativo de resolução de conflitos tais como, a celeridade (desobstrução dos tribunais comuns), a especialização (os árbitros têm conhecimentos técnicos e específicos nas matérias controvertidas), e o facto de ser um meio, tendencialmente, economicamente acessível.

Recorde-se que, no domínio do Direito Tributário, a partir de julho de 2011, os contribuintes viram o catálogo das garantias processuais ser ampliado, fruto da entrada em funcionamento do regime da arbitragem tributária introduzido no ordenamento jurídico tributário através do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Martins, 2017, p.576).

A arbitragem tributária constitui uma forma de resolução de um litígio através de um terceiro neutro e imparcial – o árbitro – escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa («CAAD») e cuja decisão tem o mesmo valor que as sentenças judiciais (Martins, 2017, p.576) – ou dito de outro modo, trata-se, repete-se, de um método heterocompositivo.

Ao contrário do que seria de supor, a arbitragem como meio de resolução de conflitos não é uma ideia recente no Direito Tributário, todavia, foi institucionalizada muito mais por razões de ordem prática do que através da criação de uma dogmática e princípios teóricos internos (Catarino, 2018, p.219).

Catarino (2018, p.221), esclarece-nos ainda que os princípios do consentimento prévio no lançamento do imposto, do primado da lei ou da legalidade, da reserva da lei, da igualdade, da moderação dos impostos e da capacidade contributiva, entre outros, não constituem hoje uma efetiva garantia contra os excessos do Estado e os elevados níveis de carga fiscal.

René David *apud* Catarino (2018, p.226), define a arbitragem como o meio para a resolução de conflitos, muitas vezes não autónomo, mas instrumental de um outro procedimento, através de um ou mais árbitros cujos poderes resultam de uma convenção ou acordo prévio entre os interessados, pelo qual se estabelece certa realidade de facto ou se interpreta certa lei, sem que estes possuam os poderes de império associados ao Estado e às demais pessoas coletivas de Direito Público.

¹⁰ Vide, Diário da República, disponível para consulta em: <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/arbitragem-necessaria>.

Na verdade, tal como refere Guimarães (2019, p.124) os tribunais arbitrais são hoje – no sistema judicial português – os únicos que permitem uma apreciação da legalidade em tempo útil que permita alguma relação de crítica construtiva entre a prática da ilegalidade e a sua sanção.

Ainda assim, Guimarães (2019, p.124) evidencia o excesso de processos existentes nos Tribunais Administrativos e Fiscais e a sua tramitação – conjugada com a falta de juízes especializados – impede uma rápida e célere justiça por parte deste órgão de justiça.

Aqui chegados, e de acordo com o artigo 202.º, n.º 4 da CRP, a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos. Como tal, faremos uma breve análise da transação, da mediação e da conciliação.

A transação é um contrato segundo o qual as partes, previnem ou terminam um litígio mediante recíprocas concessões. As concessões podem envolver a constituição, modificação ou extinção de direitos diversos do direito controvertido, sendo que as partes não podem transigir sobre direitos de que lhes não é permitido dispor, nem sobre questões respeitantes a negócios jurídicos ilícitos¹¹.

Ora, transpondo tal definição para o âmbito tributário a transação permite que o contribuinte participe na definição do interesse público através de recíprocas concessões (entre a Administração e o contribuinte), desde que exista habilitação legal.

Como vimos, diferente do que se verifica na arbitragem na medida em que através da transação existem concessões recíprocas, na arbitragem as partes podem fazer valer todos os seus direitos sem qualquer tipo de concessão recíproca.

A conciliação, é permitida pela generalidade das jurisdições no decurso de uma ação judicial, como forma de colocar os litigantes de acordo em relação a todas as questões suscitadas no processo, mediante acordo que pode envolver alguma medida de transigência em relação ao que cada um pretende (Catarino 2018, p.226).

Pode dizer-se que a conciliação é um instrumento processual prévio à jurisdição, criado com o fim de evitar conflitos¹² e que, caso exista acordo entre as partes – se corporiza na transação – o acordo.

¹¹ Cfr. artigos 1248.º e 1249.º do CC, disponível para consulta em Diário da República.

¹² Cfr. por exemplo, artigo 931.º do CPC, disponível para consulta em Diário da República.

Desta forma, o mediador é um terceiro imparcial que tem como função guiar as partes por forma, a reestabelecer o diálogo entre estas para que, por si mesmas, consigam chegar a acordo colocando assim, fim ao conflito.

Diogo Leite de Campos *apud* Catarino (2018 p.229) confronta-nos com a realidade de que o Direito Tributário deixou de configurar uma área de rigorosa vinculação legal. Sendo que, as relações fisco-contribuinte deixaram de se desenvolver num sentido rigorosamente vertical para passarem a mover-se em espaços de disponibilidade, isto é, «zonas de acordo».

São estas zonas de acordo, que abrem portas à participação do contribuinte na definição do interesse público originando, assim, atos bilaterais. É o caso da aplicação de métodos de determinação indireta do rendimento em que se permite a participação, o diálogo e, de algum modo, o ajuste das realidades com o contribuinte (Diogo Leite de Campos *apud* Catarino (2018 p.229).

Nas palavras de Diogo Leite de Campos¹³, a afirmação do Estado de Direito como Estado dos cidadãos, participantes na própria atividade administrativa e nas decisões aqui tomadas, tem vindo a refletir-se no Direito Tributário.

Lembremos as experiências, embora tímidas, na Lei Geral Tributária portuguesa, de audiência prévia do contribuinte em relação a decisões da Administração que lhe digam respeito (embora aqui estejamos perante uma participação defensiva); a transparência da atividade administrativa perante o contribuinte e, a possibilidade da existência de um acordo em caso de fixação da matéria coletável por métodos indiretos¹⁴. Assim, tende a desaparecer a ideia do ato tributário (unilateral) e afirma-se a relação de colaboração entre a Administração e o contribuinte na definição do interesse público, a participação (do contribuinte) é co-constitutiva.

¹³ Cfr. Diogo Leite de Campos, *Certeza e segurança no Direito Tributário: A arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados (ROA), 2005, disponível para consulta em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2005/ano-65-vol-ii-set-2005/artigos-doutriniais/diogo-leite-de-campos-certeza-e-seguranca-no-direito-tributario-a-arbitragem/>.

¹⁴ Cfr. Diogo Leite de Campos, *Certeza e segurança no Direito Tributário: A arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados (ROA), 2005, disponível para consulta em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2005/ano-65-vol-ii-set-2005/artigos-doutriniais/diogo-leite-de-campos-certeza-e-seguranca-no-direito-tributario-a-arbitragem/>.

Desta forma, no próprio processo tributário, e embora na prática ainda se esteja longe, veio afirmar-se na LGT o princípio da igualdade das armas¹⁵, (princípio) que apesar de se aplicar ao direito adjetivo, demonstra a existência de igualdade na relação substantiva.

Na verdade, a conciliação, a transação e a mediação são já realidades no âmbito do Direito Civil português, contudo, não é possível formular a mesma conclusão relativamente ao Direito Tributário.

O instituto da «regularização tributária», previsto pela lei 7/2021, de 26 de fevereiro, é gizado para a cobrança do crédito tributário, importa, por isso, analisar se respeita o quadro constitucional aplicável, como é disso exemplo, o princípio da legalidade tributária.

2. A admissibilidade da consensualidade administrativa em Portugal

A resolução alternativa de conflitos tributários tem assumido relevância em várias ordens jurídicas por forma, a dar resposta aos conflitos emergentes da relação tributária - impõe-se perguntar se devem ser previstos, no Direito tributário português, mecanismos que corporizem o consenso entre a Administração e os contribuintes?

Em concreto, permitirá o Direito Português e os princípios que o compõem como o princípio da legalidade, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários, o princípio da capacidade contributiva, o princípio da igualdade ou, o princípio da tutela jurisdicional efetiva a introdução de atas de regularização?

Num primeiro momento, devemos definir estruturalmente o alcance dos princípios acima referidos para, subsequentemente, analisarmos se a previsão do instituto da «regularização tributária» respeita o seu acervo normativo de cada um.

2.1.1 Princípio da legalidade

Nas palavras de Domingos (2019, p.149) o sentido tradicional do princípio inculca a ideia de autotributação, isto é, de que os impostos têm de ser autorizados por aqueles que os devem suportar através dos seus representantes no órgão titular do poder legislativo.

¹⁵ Cfr. Diogo Leite de Campos, *Certeza e segurança no Direito Tributário: A arbitragem*, Revista da Ordem dos Advogados (ROA), 2005, disponível para consulta em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2005/ano-65-vol-ii-set-2005/artigos-doutriniais/diogo-leite-de-campos-certeza-e-seguranca-no-direito-tributario-a-arbitragem/>.

Desta reserva de lei resulta que não podem ser exigidos tributos pela Administração sem que estejam previamente definidos por lei anterior, nisto consiste a tipicidade tributária.

De igual forma, o mesmo autor (Domingos, 2019, p. 149) elucida-nos que outro corolário do princípio da legalidade tributária é a preeminência da lei, isto é, a AT, deve-lhe obediência, delimitando ainda esta o campo de atuação válida em que se pode mover. Acrescenta ainda, a importância da matéria regulada na medida em que legitima a previsão de uma garantia constitucional, a sua regulação através da lei.

Ora, o principal argumento para defender a inadmissibilidade das atas de regularização tributária, ou outros institutos consensuais, prende-se com a pretensa violação do princípio da legalidade: a atuação da Administração encontra-se descrita na lei de modo impositivo, não sendo admissível qualquer acordo, pois na determinação do crédito tributário a vontade das partes é irrelevante.

Todavia, a previsão das atas de regularização tributária não implica qualquer renúncia às prescrições legislativas, pois não se afasta pela sua utilização a lei, na medida em que é esta última que tipifica o facto tributário, a matéria tributável e a taxa. Ou, dito de outro modo, não há violação do princípio constitucional em estudo, aplicável à criação dos impostos.

A Administração não é um mero autómato que unicamente zela pela execução automática da lei, pois deve contribuir para a definição do interesse público em articulação com os administrados. É nesse momento, em que a discricionariedade é admitida, que concordamos com a inserção das técnicas consensuais de extinção do procedimento, como é o caso das atas de regularização – nomenclatura adotada por Domingos¹⁶ e que seguimos – ou seja, os acordos em que o sujeito passivo manifesta vontade em cumprir com as suas obrigações fiscais e a Administração que pretende satisfazer os seus fins da forma mais célere possível.

Paralelamente, as atas de regularização, no âmbito do procedimento tributário, não ofendem o princípio da legalidade se tal estiver previsto na lei, alcança-se, pelo contrário, a segurança jurídica.

2.1.2 Princípio da indisponibilidade dos créditos tributários

A indisponibilidade dos créditos tributários impede que a Administração não possa alterar o conteúdo da relação tributária, ou seja, na conformação do crédito tributário, não goza de

¹⁶ Domingos, F. N. (2018). Transação e a mediação tributárias: um imperativo?. In F.N. Domingos (Ed.). *Justiça tributária – um novo roteiro* (p.146). Lisboa: Rei dos livros.

qualquer liberdade. Ou, dito de outro modo, o princípio conjuga a indisponibilidade quer da vontade administrativa, quer da vontade do contribuinte, ou seja, não só a Administração não pode deixar de exigir o seu crédito, não lhe podendo renunciar como, não pode o devedor deixar de o satisfazer.

Assim, não seria possível substituir a vontade normativa por um acordo celebrado com o contribuinte.

Existiria, deste modo, incompatibilidade entre as atas de regularização e o princípio em estudo, a vontade da Administração e do contribuinte seria irrelevante no domínio da aplicação do Direito Tributário

No entanto, se assim concluíssemos estaríamos também a afirmar que nunca seria possível conciliar a vontade da Administração e a vontade do contribuinte, optando assim, pela assumida supremacia do sujeito ativo em relação ao sujeito passivo.

O legislador português, com algumas das soluções jurídicas em vigor, parece querer dar eficácia à vontade das partes no domínio da obrigação tributária, o que não deixa de constituir um paradoxo. É exemplo de tal prática o artigo 92.º da LGT, através do qual as partes ficam legalmente habilitadas a concertar o valor da matéria tributável, cujo *quantum* servirá de base à liquidação. O que não significa que com a sua vontade tenham a possibilidade de derogar a sujeição do facto à previsão legal, sob pena de se afastar a natureza legal da obrigação tributária¹⁷, o *an* da obrigação tributária é indisponível.

Ora, estas normas são indícios da admissibilidade do consenso na aplicação das normas tributárias, são exemplos de que o legislador admite que a vontade das partes produza efeitos jurídicos sobre o crédito tributário, desde que se verifique uma condição fundamental, uma norma habilitante¹⁸.

Desta forma, nada nos impede de tirar como conclusão a admissibilidade da introdução no âmbito do procedimento tributário de atas de regularização, permitindo assim, uma participação concreta do contribuinte e da Administração na procura de uma solução conciliada, diminuindo a litigância tributária.

¹⁷ Domingos, F. N. (2018). Transação e a mediação tributárias: um imperativo?. In F.N. Domingos (Ed.). *Justiça tributária – um novo roteiro* (143-167). Lisboa: Rei dos livros.

¹⁸ Domingos, F. N. (2018). Transação e a mediação tributárias: um imperativo?. In F.N. Domingos (Ed.). *Justiça tributária – um novo roteiro* (143-167). Lisboa: Rei dos livros.

Nas palavras de Domingos (2018, p.153) a condição que o nosso ordenamento jurídico impõe consiste na existência de habilitação legal. Neste sentido, parece militar o teor do artigo 30.º, n.º 3 da LGT: «O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária».

Por fim, tal como defende Domingos (2018, p.153) o consenso entre as partes não tem de ser somente sobre a matéria de facto e de direito que permitirá fixar a grandeza quantitativa do facto tributário, pode estender-se às obrigações acessórias.

Em suma, as atas de regularização respeitam integralmente o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

2.1.3 Princípio da igualdade

O princípio da igualdade é um direito fundamental diretamente ligado ao valor da dignidade humana, estando na base dos restantes direitos, liberdades e garantias. No entanto, é importante clarificar que o referido princípio apresenta uma vertente negativa e uma vertente positiva.

Na sua vertente negativa, o princípio da igualdade encontra-se estatuído no artigo 13.º, n.º 1 da CRP, «[t]odos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei», ou seja, são proibidos tratamentos desiguais desfavoráveis ou privilégios infundados.

Já em sentido positivo, a igualdade envolve a obrigação de tratar de forma igual o que é igual e de forma diferente o que é diferente. Assim, quando aplicado ao Direito tributário devemos tratar de forma igual capacidades contributivas semelhantes e devemos tratar de forma diferente capacidades contributivas distintas. Trata-se de um critério de tratamento desigual que se fundamenta em critérios de justiça necessários para o cumprimento dos pressupostos do princípio da igualdade.

Nestes termos, a utilização das atas de regularização no Direito Tributário não configura em si uma violação do princípio da igualdade, pois, segundo Galiardo *apud* Domingos (2018, p.154), a Administração, no âmbito da sua atuação unilateral, não trata de forma semelhante todos os contribuintes que se encontram na mesma situação de facto.

As atas de regularização tributária uma vez tipificadas como meio consensual para extinção convencional do procedimento tributário são também, consideradas um meio complementar

de acesso ao Direito, estando à disposição de todos aqueles que peticionem o consenso, regularização tributária.

Desta forma, se conclui que também não será de obstar a sua introdução com base na violação do princípio da igualdade.

2.1.4 Princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva respeita ao modo de distribuição dos encargos fiscais, constitui o pressuposto e limite da tributação, pois só assim é possível assegurar justiça fiscal. Deste modo, os contribuintes com maior capacidade contributiva terão necessariamente de contribuir em maior proporção do que contribuintes com menor capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva atribui materialidade ao princípio da igualdade.

As atas de regularização podem contribuir para o ajuste da capacidade contributiva dos sujeitos passivos à prescrição normativa.

2.1.5 Princípio da tutela jurisdicional efetiva

É garantido aos administrados, de acordo com o artigo 268.º, n.º 4 da CRP, a tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.

O acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva a todos é assegurado¹⁹, é um direito fundamental de natureza primária.

As atas de regularização tributária corporizam um instrumento de acesso ao direito, pois o contribuinte concorda – ao expressar a sua vontade – com a aplicação das normas substantivas e com a interpretação que a AT efetua no caso concreto.

Um dos efeitos da manifestação de vontade do sujeito passivo, neste domínio, consiste na renúncia à via judicial. Poder-se-á, assim, questionar: a renúncia à via judicial implica a violação do princípio?

¹⁹ Cfr. artigo 20.º da CRP, disponível para consulta em Diário da República.

À partida, por este princípio seria desde logo vedada a hipótese de qualquer acordo que implicasse tal renúncia ao direito de impugnar. Seria inconstitucional? A questão será respondida no terceiro capítulo.

Importa agora traçar as linhas estruturantes do procedimento de inspeção tributária, momento cronológico em que a consensualidade administrativa pode ter respaldo através de mecanismos que visam a prevenção de litígios, como as atas de regularização tributária são exemplo.

CAPÍTULO II – O procedimento de inspeção tributária

Ao longo das décadas, verificamos que a Administração se tem aproximado dos administrados, permitindo-lhes afastar a ideia de subordinação em relação ao poder público, assumindo assim, o procedimento inspetivo uma peça chave na orientação da relação jurídica que se possa constituir em virtude da verificação do facto tributário que o despolete.

Para que compreendamos o procedimento inspetivo temos de, em primeiro lugar, definir o procedimento tributário. Desta forma, nos termos dos artigos 54.º da LGT e 44.º do Código do Procedimento e Processo Tributário («CPPT»), o procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários.

Analisando os referidos artigos, entendemos que embora não tenham uma natureza taxativa, evidenciam um conjunto diverso de procedimentos, isto é, retiramos segundo Nabais (2010, p.310), três tipos de procedimentos: se por um lado, temos o procedimento tributário, isto é, aquele que é dirigido à edição do ato tributário, ou seja, ao ato de liquidação, ato tributário por excelência. Por outro lado, temos os outros procedimentos dirigidos à edição de outros atos que não o tributário, uns que são, ou podem ser, procedimentos prévios de atos tributários ou de liquidações, como os de informação vinculativa e de avaliação prévia, v.g., artigos 57.º e 58.º do CPPT, e outros que se inserem basicamente na fiscalização e inspeção tributárias, como os de aplicação de normas anti abuso, de elisão de presunções de incidência tributária, de levantamento administrativo do dever de sigilo bancário, entre outros. E, por fim, temos os procedimentos de natureza contenciosa, como por exemplo, os que suportam a revisão dos atos tributários, como é o caso da reclamação, do recurso hierárquico, entre outros.

Do que se expõe, compete-nos desde já retirar um ponto essencial da LGT, na medida em que tem subjacente um conceito de procedimento tributário que se integra no conceito de procedimento administrativo, de acordo com o artigo 1.º, n.º 1 do Código do Procedimento Administrativo («CPA»), segundo o qual, «entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução» (Nabais, 2010, p.311).

Das conclusões retiradas sobre a noção de procedimento tributário e procedimento administrativo podemos concluir que o procedimento de inspeção é um procedimento camuflado noutro procedimento. Em bom rigor, como referido, falamos numa série de atos

com vista a habilitar uma decisão, ou seja, «por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram»²⁰ permitindo ao seu destinatário conhecer inteligivelmente os elementos que a compõem e as formas para a tal reagir.

Tratamos, pois, de uma formalidade instrutória com vista a uma decisão administrativa final. No entanto, embora pareça de que tratamos de um procedimento subordinado (em sentido amplo) é autónomo (em sentido estrito) e distinto, que agrega nada mais, nada menos, do que um conjunto de elementos probatórios que não raras vezes origina liquidações adicionais.

No nosso ordenamento jurídico, embora por regra a iniciativa do encadear procedimental parte da Administração tributária, este impulso procedimental não lhe pertence em exclusivo, visto que o procedimento de inspeção pode ser desencadeado pelo próprio sujeito passivo.

Nas palavras de Martins (2015, p.154), falar na Inspeção Tributária e Aduaneira da AT, passa por conhecer o papel que se encontra destinado a esses serviços no contexto da própria AT. De entre várias atribuições surgem três, que passam pela observação das realidades tributárias, pela verificação do cumprimento das obrigações fiscais, na medida em que o nosso sistema assenta numa presunção de verdade e boa-fé das declarações dos contribuintes, artigo 75.º LGT e, por fim, numa ação preventiva para evitar situações de incumprimento fiscal - artigo 2.º do RCPITA.

Pelo exposto, podemos avançar com uma definição de procedimento de inspeção tributária como sendo um conjunto sequencial de atos e de diligências tendo em vista o controlo e correção dos comportamentos dos contribuintes mediante uma decisão fundamentada e validamente notificada por parte da AT.

Posto isto, podemos iniciar a caracterização do procedimento inspetivo tendo por base os quatro pressupostos essenciais, a saber:

1. Quanto à iniciativa

De acordo com o artigo 69.º, n.º 1 da LGT, «[o] procedimento inicia-se nos prazos e com os fundamentos previstos na lei, por iniciativa dos interessados ou da administração tributária». Mais acrescenta no seu n.º 2, que «[o] início do procedimento dirigido ao apuramento de

²⁰ Cfr. artigo 77.º da LGT, disponível para consulta em Diário da República.

qualquer situação tributária é comunicado aos interessados, salvo quando a comunicação possa pôr em causa os efeitos úteis que visa prosseguir ou o procedimento incida sobre situações tributárias em que os interessados não estão ainda devidamente identificados».

Deste artigo retiramos que o impulso procedimental cabe quer à Administração, quer ao sujeito passivo permitindo-nos verificar, como referido, que a Administração embora, por regra tenha o impulso, este poder não lhe pertence em exclusivo.

Desta forma, no procedimento inspetivo a conclusão não é distinta atente-se no artigo 47.º, n.º 1 da LGT, «[e]m caso de fiscalização tributária por solicitação do sujeito passivo, nos termos de lei especial e sem prejuízo das disposições desta, não podem ser praticados posteriormente à notificação das suas conclusões ao contribuinte novos actos tributários de liquidação com fundamento em factos ocorridos no período compreendido na referida acção e incluídos no seu objecto». E, acrescenta ainda, o n.º 2, «[a] fiscalização referida no número anterior poderá, com autorização expressa do sujeito passivo, ser requerida por terceiro que demonstre nela ter igualmente interesse legítimo».

A lei especial a que se refere o artigo supra, é o Decreto-Lei n.º 6/99 de 8 de janeiro que regula o sistema de inspeção tributária por iniciativa do sujeito passivo ou de terceiro sendo que se lhe aplica subsidiariamente, o RCPITA nos casos que não se encontram previstos. Neste procedimento, a Administração fiscal fica vinculada às conclusões do relatório de inspeção, ficando impedida de proceder a novas inspeções com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos, que não tenham por fundamento as conclusões do relatório. No entanto, para este tipo de procedimento o sujeito passivo tem de cumprir determinados pressupostos, nomeadamente possuir contabilidade organizada e demonstrar interesse legítimo na realização do procedimento, ou seja, que consegue retirar vantagem através do conhecimento da sua situação tributária.

2. Quanto aos fins

O procedimento de inspeção tributária de acordo com o artigo 12.º do RCPITA pode ser de comprovação e verificação, sendo o objetivo aferir do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários ou de informação, sendo o objetivo o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer em relação ao quais a inspeção seja incumbida.

Cabe-nos fazer algumas anotações doutrinárias, em que segundo Caldeira e Rocha (2013, p.75), estamos perante uma tipologia classificatória no mínimo ambígua distinguindo-se o procedimento de comprovação e verificação, o qual visa a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, e o procedimento de informação que visa o cumprimento de deveres legais de informação ou de parecer dos quais a Administração seja legalmente incumbida. De fora, parece-nos ficar, a finalidade de prevenção das infrações tributárias que, em bom rigor, é o fim comum de todos os procedimentos.

Por fim, da doutrina retiramos ainda que o procedimento de comprovação e verificação é o procedimento tributário por excelência. Tal afirmação permite-nos questionar, o porquê?

O procedimento de informação não tem um interesse direto para o apuramento de receita tributária ao contrário do que acontece no procedimento de comprovação e verificação, na medida em que é, neste último, que se apura a situação tributária do contribuinte.

3. Quanto ao lugar da realização

De acordo com o artigo 13.º do RCPITA, quanto ao lugar de realização do procedimento este pode ser:

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da Administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;
- b) Externo, quando os atos inspetivos se realizem total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a Administração tenha acesso.

Note-se que para que possamos classificar o procedimento como interno, os atos têm de se praticar exclusivamente nos serviços, instalações ou dependências da Administração, trata-se, segundo Rocha, de uma espécie de inspeção cadastral na qual a Administração se limita a verificar, através do cruzamento da informação disponível nas suas bases de dados, o cumprimento por parte do sujeito passivo das suas obrigações declarativas. Caso contrário, se existirem atos que sejam praticados fora da dependência administrativa, ainda que diminutos, estamos perante um procedimento externo (Caldeira e Rocha, 2013, p.81).

No procedimento externo, tratamos de uma atividade de cariz investigatório na medida em que se verifica a exatidão dos valores declarados em função dos elementos que constam na contabilidade e documentos, se ocorreu ou não, alguma omissão de valores e se os valores declarados estão de acordo com as normas de incidência tributária que são aplicadas à sua atividade (Caldeira e Rocha, 2013, p.82).

Assim, tal como refere Martins²¹, se no procedimento interno o contacto com o contribuinte inspecionado é reduzido, tal não acontece ao nível do procedimento externo, que pressupõe um constante contacto com o contribuinte no sentido de, se for caso disso, regularizar a sua situação tributária, partindo do princípio de que haverá algo a regularizar no decurso da ação inspetiva.

Esta classificação é de extrema relevância pois, para Caldeira e Rocha (2013, p.82) «apenas o procedimento externo tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação, não tendo o procedimento interno esse efeito».

Segundo Caldeira e Rocha (2013, p.83), na questão da classificação do procedimento interno ou externo importa sublinhar o que denominamos de «aparência do procedimento». Ora, esta aparência de que tratamos traduz-se em situações em que embora os procedimentos sejam formalmente classificados pela AT de determinada forma, na realidade e materialmente, em função dos atos praticados, os mesmos não correspondem à classificação que lhes foi atribuída.

Assim, concluem (Caldeira e Rocha, p.83) que numa situação em que os atos materialmente praticados revelem a existência de um procedimento distinto daquele que foi formalmente indicado pela Administração, por exemplo, um procedimento externo embora, formalmente qualificado como interno, os vícios referentes à falta de notificação prévia ao sujeito passivo exigida pelo artigo 49.º n.º 1 do RCPITA, bem como a ausência da ordem de serviço exigida pelo artigo 46.º, n.º 2, do RCPITA podem ter como consequência a invalidade de uma eventual liquidação, podendo levar à sua anulação.

Para tal elucida-nos o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul²²,

[d]ecorrendo do conteúdo do relatório e dos fundamentos que serviram de base às correcções efectuadas que o procedimento não visou apenas a recolha de informação, antes se podendo afirmar que foi muito mais do que isso, pois foi nessa informação que

²¹ Martins, J. A. & Alves, J.C. (2015). *Procedimento e processo tributário* (149-183). Coimbra: Edições Almedina.

²² Vide, Acórdão TCA Sul de 9/12/2008, processo 02505/08.

se fundamentou toda a acção inspectiva, estamos perante uma inspecção materialmente externa. A dita inspecção “interna” não resultou de uma mera inspecção de análise sobre a correcção formal dos documentos entregues e sua coerência com as declarações apresentadas.

É que, havendo uma sequência de inspecção iniciada com o procedimento de 18/8/2005, que se orientou para a identificação de eventuais infracções e análise de contabilidade da impugnante de modo que pudessem resultar correcções à matéria tributável, impõe-se concluir que o procedimento de 18 de Agosto de 2005 não foi apenas de recolha de informação, antes tendo dado início à inspecção realizada ao sujeito passivo, a qual revestiu carácter externo.

E visto que não foi notificada ao sujeito passivo e se prolongou por período superior ao prazo previsto na lei (Artº 36 nº 2 RCPIT), sem qualquer despacho de prorrogação, tal configura um vício gerador de anulabilidade das liquidações baseadas em tal procedimento (Artº 135 do CPA).

Tanto ou mais pertinente é assinalar a virtualidade do artigo 63.º n.º 4 da LGT: “O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante 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 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 inspecção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas”.

Do que acima se transcreve emerge por um lado, o princípio da proporcionalidade e por outro, o princípio da irrepetibilidade da ação de inspecção externa, isto é, regra geral, a ação de inspecção externa ao contrário da ação de inspecção interna não se poderá voltar a repetir.

Coloca-se a questão, qual é a exceção? Quando é que podemos verificar uma segunda ação de inspecção externa, ou seja, ao mesmo contribuinte, ao mesmo tributo e ao mesmo período de tributação? Com base em factos novos e numa decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço, no sentido de efetivação do novo procedimento.

O que se coloca é o que são factos novos? Parece de simples trato, no entanto, foi um tema muito debatido na jurisprudência.

A jurisprudência classificou os factos novos como aqueles que não estavam ao alcance da AT, nos seus sistemas ou nas instalações do contribuinte aquando da realização do primeiro procedimento de inspeção externa.

Atente-se no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul²³:

Deverão considerar-se como “factos novos”, para efeito do preceito sob exame, aqueles que chegaram ao conhecimento da Administração Tributária após a primeira acção de fiscalização e não apenas os objectivamente supervenientes. Com efeito, é esta a única interpretação que assegura um alcance útil apreciável a este normativo, já que os factos que são objecto de acções de fiscalização são normalmente referentes a períodos de tributação anteriores ao tempo em que ocorrem aquelas e, por isso, não são factos objectivamente supervenientes. Pelo contrário, não podem considerar-se “factos novos” aqueles que poderiam ter sido conhecidos pelos serviços de fiscalização na anterior acção fiscalizadora. O princípio da proporcionalidade, expressamente invocado neste preceito (cfr.artº.266, nº.2, da C.R.P., e artº.55, da L.G.T.), impõe à Administração Tributária o dever de só incomodar os contribuintes na medida do estritamente necessário para os fins que tem em vista e, por isso, ela deve agir com diligência no cumprimento dos seus deveres de fiscalização, apurando adequadamente tudo o que deve averiguar no âmbito da inspecção, assim não sendo admissível, por força daquele princípio que, se ela não for suficientemente diligente no cumprimento dos seus deveres, seja o inspeccionado a suportar os inconvenientes dessa falta de diligência, sem que esta falta tenha qualquer consequência para a Fazenda Pública. Por outras palavras e de acordo com a norma em exame, apenas em situações excepcionais é possível inspeccionar novamente o mesmo sujeito passivo quanto ao mesmo imposto e período de tributação, a saber:

- 1-Verificando-se a ocorrência de “factos novos”;
- 2-Tendo por objectivo a confirmação dos pressupostos de direitos que o sujeito passivo invoca perante a Administração Tributária;
- 3-Quando a inspecção ou inspecções efectuadas visem terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas.

²³ Vide, Acórdão TCA Sul de 14-03-2019, processo 1028/12.3 BELRA.

Neste sentido, trata-se de uma baliza que visa conferir estabilidade à relação jurídica tributária, constituindo, desta forma, um limite à discricionariedade administrativa. Esta estabilidade apenas pode ser colocada em crise, permitindo a repetição de um procedimento de inspeção externo respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, mediante decisão fundamentada com base em factos novos proveniente do dirigente máximo do serviço.

Pelo que se expõe, factos novos são uma realidade diferente de factos supervenientes na medida, em que estes últimos, não chegaram ao conhecimento dos serviços de inspeção, mas deles podiam ter tido conhecimento. Entendemos, que nestes casos, se verifica falta de diligência por parte da Administração então devem servir de suporte para a realização de uma nova inspeção externa que incida sobre o mesmo sujeito passivo, tributo e período de tributação.

Desta forma, os factos novos configuram realidades trazidas ao procedimento sendo que essas realidades foram trazidas por parte do sujeito passivo e a AT, por alguma razão não os identificou. Ora, é certo, que o procedimento externo é visto como um conjunto de atos praticados pela AT que interfere na atividade económica do sujeito passivo e, como tal, há que minimizar esse efeito. Se o objetivo é diminuir o impacto de uma inspeção tributária externa, então, só se admite um segundo procedimento externo com a existência de factos novos.

4. Quanto ao âmbito e extensão

De acordo com o artigo 14.º do RCPITA o procedimento pode ser geral ou polivalente quando tiver por objeto a situação tributária global ou o conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários (abrange todos os impostos); ou, pelo contrário, ser parcial ou univalente quando abranja apenas algum, ou alguns, dos deveres dos sujeitos passivos ou obrigados tributários como é o caso de um empresário em nome individual em sede de IVA ou, ainda a mera consulta ou recolha de documentos, ou a verificação de sistemas informáticos.

5. A marcha do procedimento de inspeção tributária

Ocupamo-nos agora do ponto-chave do procedimento inspetivo que engloba o conjunto de atos materialmente relevantes para o seu fim último, isto é, para que se produza o relatório final que reflita validamente a vontade administrativa.

Antes de iniciarmos esta decomposição é importante recordar o que já vimos e verificar que tratamos de uma forma de procedimento tributário, isto é, de um procedimento dentro de outro procedimento.

É precisamente aqui que se coloca a primeira questão prévia, isto é, antes de qualquer procedimento se iniciar temos de saber quem é que vai ser inspecionado (Martins, 2015, p. 165).

De encontro a esta interrogação, é claro o artigo 23.º do RCPITA em que «[s]em 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 é um plano anual elaborado pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária («DSPCIT») com participação das unidades orgânicas da Inspeção Tributária e é aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta do diretor geral da AT.

Identificado o essencial, isto é, os contribuintes alvo, começamos a nossa análise pelo artigo 44.º do RCPITA que tem como epígrafe, preparação, programação e planeamento do procedimento tributário. Ora, esta preparação, programação e planeamento do procedimento é a fase imediatamente anterior ao início do procedimento de inspeção. Esta preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo:

- i) o processo individual arquivado nos termos legais na AT;
- ii) as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação;
- iii) indicadores económicos e financeiros da atividade.

Nesta fase do procedimento inspetivo o objetivo é no fundo fazer convergir toda a informação que a AT dispõe sobre a entidade inspecionada, mas também de outros obrigados tributários com os quais a entidade inspecionada ou os sujeitos passivos mantenham relações económicas, ou seja, trata-se de um cruzamento de toda a informação disponível. Entenda-

se que esta necessidade de planear e programar está concomitantemente relacionada com um procedimento de inspeção adequado e proporcional aos objetivos a atingir.

De acordo com Caldeira e Rocha (2013, p. 253), por força da denominada privatização da relação jurídica tributária a atuação da inspeção tributária abrange uma série de atuações que vão além do procedimento tributário de inspeção. A atuação da inspeção tributária em sentido lato, configura uma série de atuações e metodologias que poderão depois de reunida uma série de informações e dados, concretizar-se no procedimento inspetivo. Prosseguindo o mesmo raciocínio, tais metodologias assentam sobretudo no cruzamento de informação cujo pressuposto final é o combate à evasão e fraude fiscais, tendo em conta toda a informação disponível que visa a deteção das declarações em falta.

Como sabemos, o procedimento inspetivo inicia-se com a assinatura pelo sujeito passivo da ordem de serviço ou do despacho que o determine, importante será evidenciar que o sujeito passivo ou o seu representante deve assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação, a qual, para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspeção, bem como a contagem do prazo de seis meses que permite a suspensão do prazo de caducidade. A verdade é que em caso de recusa da assinatura da ordem de serviço por parte do contribuinte, tal não obsta o início do procedimento de inspeção (artigo 51.º do RCPITA), mas o dever de colaboração que é mútuo entre o contribuinte e a Administração não é observado.

Na verdade, antes da expectável assinatura da ordem de serviço foi já o contribuinte alvo de uma notificação prévia, com uma antecedência mínima de cinco dias, com o objetivo de lhe dar a conhecer o âmbito e a extensão da ação de inspeção, bem como os seus direitos e deveres. Esta notificação prévia de que tratamos, tem como pressuposto preparar o contribuinte para a inspeção que se aproxima. No entanto, o envio da carta aviso não é uma fase impreterível, isto é, pode não ocorrer. Refiro-me aos casos onde o efeito surpresa é relevante e daí existir dispensa desta formalidade (artigo 50.º do RCPITA). Em regra, a carta aviso é enviada por via postal através de carta registada para o domicílio fiscal do contribuinte, sendo que se esta for devolvida, sem ter sido levantada, presume-se, de forma ilidível, nos termos do artigo 43.º do RCPITA, que o contribuinte foi notificado.

Como vimos, é a assinatura da ordem de serviço pelo sujeito passivo, obrigado tributário ou o seu representante que dita o início do procedimento inspetivo. É essencial que compreendamos o que é que o RCPITA designa como sendo atos de inspeção (a recolha e a

análise de elementos fundamentais para justificar ou não correções fiscais). É desta forma, deveras compreensível que o RCPITA regule estes procedimentos de análise e recolha, na medida, em que estes atos são fundamentais, visto que sem evidências não existem factos. Por exemplo, se o inspetor não recolher da contabilidade dados que justifiquem uma correção fiscal, dificilmente tal ocorrerá.

Ora, está claro, que é no decurso da prática dos atos inspetivos que se decide o sistema de avaliação da matéria tributável a aplicar que, naturalmente, depende da contabilidade do contribuinte, é também no decurso dos atos inspetivos que o inspetor decide se derroga ou não o sigilo bancário ou se aplica alguma cláusula anti-abuso.

Posto isto, depois do sistema de avaliação decidido e das correções decididas o inspetor elabora a estrutura do projeto de relatório que é, *ipsis verbis*, igual ao relatório final sendo que apenas se lhe pode acrescentar o que resultar do direito de audição ²⁴.

O projeto de relatório é assim, um relatório preliminar onde constam as conclusões do inspetor no decurso do seu trabalho de campo que agrega todos os atos inspetivos praticados. O projeto deve ser notificado ao contribuinte no prazo de dez dias por carta registada, contudo, é de referir que esta notificação por carta registada apenas ocorre quando da prática dos atos de inspeção resultam propostas de correções fiscais que possam originar atos tributários desfavoráveis à entidade inspecionada (artigo 60.º do RCPITA). Pretende-se, nesta fase, que o sujeito passivo, num prazo entre os quinze e os vinte e cinco dias se pronuncie sobre as propostas de correção apresentadas pelo inspetor, sendo que de acordo com o artigo 60.º, n.º 7 da LGT, os novos elementos suscitados na audição do contribuinte são obrigatoriamente tidos em conta na fundamentação da decisão.

Em seguida, o contribuinte é notificado para exercer o direito de audição, trata-se de uma faculdade que este pode, ou não, exercer. O grande objetivo desta fase do procedimento é, em nosso entender, tornar a decisão mais consensual permitindo ao próprio interessado, o contribuinte, participar na formulação da decisão final, isto é, de forma simples defender-se. Na verdade, e em concretização da lei fundamental, a CRP, retiramos do artigo 267.º n.º 5 o princípio da participação que sem dúvida espelha os artigos 60.º da LGT e do RCPITA.

Posto isto, o procedimento prossegue com a emissão de uma nota de diligência (artigo 61.º n.º 1 do RCPITA). A nota de diligência é o marco em que se consideram concluídos os atos

²⁴ Cumpre-se com o artigo 60.º, n.º 7 do RCPITA tendo em conta os elementos de direito e de facto em sede de direito de audição ou, caso o sujeito passivo não o exerça convola-se o projeto de relatório em relatório final.

inspetivos, mas, não é de todo a conclusão do procedimento de inspeção, visto que este apenas se conclui com a emissão do relatório de inspeção.

Tendo presente este enquadramento, é importante observar que o momento em que se encontram concluídos os atos de inspeção assume particular importância. Em primeiro lugar, porque se deve ter presente que existe um prazo máximo de conclusão do procedimento inspetivo, isto é, o procedimento inspetivo deve ser concluído no prazo máximo de seis meses (artigo 36.º do RCPITA). Assim, para saber se tal prazo de seis meses é observado, importa verificar qual é a data de conclusão dos atos inspetivos. E, em segundo lugar, porque do ponto de vista jurídico, a partir de tal momento se preclui o direito da AT de praticar mais diligências investigatórias. A partir daqui apenas será possível à AT praticar atos internos com vista à passagem dos elementos recolhidos para o relatório de inspeção (Caldeira e Rocha, 2013, p. 319).

Nas palavras de Caldeira e Rocha (2013, p.323), o relatório de inspeção consubstancia uma das mais visíveis atuações inspetivas, embora não seja ele próprio uma atuação lesiva, isto é, não materializa qualquer ato lesivo e, conseqüentemente, não pode ser visto como um ato diretamente impugnável.

Então o que pode ser alvo de impugnação?

Caldeira e Rocha (2013, p.323), alertam-nos para isso mesmo, ou seja, que apenas podem ser impugnados os atos de inspeção ou, os atos administrativos em matéria tributável que dele resultem como disso são exemplo, os atos de liquidação, os atos de revogação de benefícios fiscais, os atos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos.

Por fim, é elaborado o relatório final da inspeção que deve ser notificado ao contribuinte por carta registada, considerando-se concluído o procedimento na data da sua notificação (artigo 62.º, n.º 2 do RCPITA).

De um ponto de vista formal, o relatório final é assinado pelo funcionário ou funcionários intervenientes no procedimento e contera o parecer do chefe de equipa que intervenha ou coordene, bem como o sancionamento superior das suas conclusões. Já do ponto de vista substancial, o n.º 3 do artigo 62.º do RCPITA enumera com precisão todos os elementos a respeitar, sendo que nesse contexto em particular existe uma obrigatoriedade acrescida de fundamentação. Defendemos, que a eficácia da decisão depende não só da validade da notificação, mas também da sua fundamentação, na medida, em que esta propicia a reflexão da decisão do órgão administrativo.

Neste contexto, cumpre-nos adicionar algumas reflexões em que o dever de fundamentação que se encontra refletido no artigo 77.º da LGT pode ser considerado um direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, pelo que tem acolhimento constitucional no artigo 268.º, n.º 3 da CRP. Mas, se verificarmos o efeito último do incumprimento do dever de fundamentação, conduz à anulabilidade do ato. De forma unânime extrai-se da doutrina e da jurisprudência de que tratamos de um direito que não é absolutamente protegido pela CRP, apesar do previsto no artigo 268.º, n.º 3 da CRP pelo que o mesmo não tem natureza de direito fundamental, cuja ofensa implique a gravosa nulidade do ato final do procedimento. (Caldeira & Rocha, 2013, p.333).

6. Direitos e deveres no procedimento de inspeção

6.1. Direito à informação

Os direitos e os deveres são sempre alvos essenciais de análise em qualquer procedimento pois, derivam da interligação entre o sujeito ativo e o passivo.

O procedimento tributário não é exceção pelo que verificamos um conjunto de direitos e de deveres quer para o contribuinte, quer para a Administração. Refletindo sobre ambos, constatamos, que o que para uma das partes é um direito para a outra é um dever, trata-se de uma teia de autómatos com o fim último: a procura da verdade material que consubstancia o cumprimento das obrigações tributárias.

Este direito à informação é uma exigência de transparência no procedimento inspetivo. Trata-se de um direito do contribuinte e de um dever da Administração que se encontra intimamente ligado ao dever de cooperação que recai quer sobre a Administração quer sobre o contribuinte.

Uma das manifestações do dever de informação prende-se com PNAITA onde de acordo com o artigo 23.º, n.º 4 RCPITA, se define os programas, 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.

Uma outra manifestação do dever de informação prende-se com o envio da carta aviso, com exceção nos casos em que é dispensada (artigo 50.º RCPITA). A carta aviso informa com uma antecedência mínima de cinco dias o sujeito passivo a ser inspecionado do início do

procedimento inspetivo sendo que esta conterà um anexo contendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção. A violação do direito à informação, em sede de inspeção, em princípio, não consubstancia um vício invalidante do ato tributário final. No entanto, da sua inobservância, surgem consequências tal como refere Caldeira & Rocha (2013 p.112) por um lado, confere ao interessado a ação de meios processuais acessórios de intimação para a prestação de informações, consulta de documentos e passagem de certidões e, por outro, é suscetível de fazer incorrer a Administração fiscal e o órgão, o funcionário ou agente a quem tal comportamento seja imputável, em responsabilidade civil nos termos da lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro²⁵.

6.2. Direito à participação

O direito de audição é uma concretização do direito à participação estamos, em nosso entender, na presença de um direito legal, procedimental.

O artigo 60.º, n.º 1 da LGT é o reflexo do que se enuncia:

1. A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:
 - a) Direito de audição antes da liquidação;
 - b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
 - c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;
 - d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;
 - e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

O direito de audição é sempre uma faculdade do contribuinte, isto é, o contribuinte decide se quer ou não participar nas decisões que lhe digam respeito, já a Administração, nas

²⁵ Caldeira, F. D. (2011). *O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais* (Dissertação de Mestrado, Braga, Portugal) Disponível para consulta em: <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/17995/1/Jo%C3%A3o%20Fernando%20Dami%C3%A3o%20Caldeira.pdf>.

decisões que lhes digam respeito, não pode deixar de o notificar a não ser nos casos taxativamente enunciados na lei (artigo 60.º, n.º 2 da LGT).

O direito de audição é por natureza um direito fundamental em sede procedimental pois, cumpre com o constitucionalmente consagrado no artigo 268.º da CRP, ou seja, o direito à participação nas decisões. Porém, ao nível da inspeção assume um papel ainda mais relevante que se associa ao momento que ocupa no procedimento. É prestado antes da elaboração do relatório final, bem como determina o fim da prática dos atos inspetivos.

Atente-se no alcance do artigo 60.º do RCPITA:

1. 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.
2. A notificação deve 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 antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, ser de 30 dias.

Assim, nos termos da alínea a), do n.º 1 do artigo 60.º da LGT o contribuinte deve ser ouvido no procedimento antes da liquidação, a não ser que, conforme o disposto no n.º 3, já o tenha sido anteriormente em qualquer das fases do procedimento e não tenham sido invocados factos novos sobre os quais não se tenha ainda pronunciado, situação em que é dispensada a sua audição antes da liquidação.

A este propósito, constitui jurisprudência assente a de que:

[d]estinando-se a audiência dos interessados a permitir a sua participação nas decisões que lhes digam respeito, contribuindo para um cabal esclarecimento dos factos e uma mais adequada e justa decisão, a omissão dessa audição constitui preterição de uma formalidade legal conducente à anulabilidade da decisão, a menos que seja inequívoco que esta só podia, em abstracto, ter o conteúdo que teve em concreto e que, por isso, se impunha aproveitá-la pela aplicação do princípio geral do aproveitamento do acto administrativo. A possibilidade de aplicação do princípio do aproveitamento do acto exige um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso, com vista a aferir se se está ou não perante uma situação de absoluta

impossibilidade de a decisão do procedimento ser influenciada pela participação da requerente ²⁶.

Ou seja, «o exercício do direito de audição materializando o direito de participação do contribuinte na formação do acto tributário da liquidação tem de haver-se como elemento essencial da existência e perfeição desse acto não podendo por isso degradar-se em elemento não essencial do mesmo»²⁷.

Deste modo, a falta de audição do contribuinte antes do ato de liquidação não justificada nos termos do artigo 60.º, n.º 2 ou n.º 3 da LGT, constitui um vício de procedimento determinante, em princípio, da anulabilidade do ato de liquidação, ato que corresponde à decisão final do procedimento.

6.3. Dever de fundamentação

De acordo com o artigo 268.º, n.º 3 da CRP «Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos».

A fundamentação tem de ser contemporânea da decisão, fundamentação essa que tem de ser clara, congruente e suficiente. De forma a concretizar esta ideia, atente-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo:

[e]ste direito à fundamentação, relativamente aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, decorria já do art. 1º, nº 1, als. a) e c) do DL nº 256-A/77, de 17/6 e tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP - art. 268º (Vejam-se a abundante jurisprudência do STA atinente a esta matéria bem como Gomes Canotilho e Vital Moreira, “Constituição da República Portuguesa Anotada”, 1993, pp. 936 e Vieira de Andrade, “O Dever de Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos”, 1990, pp. 53 e ss.) - tendo o respectivo princípio constitucional sido densificado nos arts. 124º e 125º do CPA, no art. 21.º do CPT (em vigor à data dos factos) e, posteriormente, nos arts. 77º n.ºs. 1 e 2 da LGT (acto administrativo tributário).

E dado que este dever legal de fundamentação tem, “a par de uma função exógena - dar conhecimento ao administrado das razões da decisão, permitindo-lhe optar pela aceitação do acto ou pela sua impugnação -, uma função endógena consistente na

²⁶ Vide, Acórdão do STA, de 25.06.2015, P. 01391/14.

²⁷ Vide, Acórdão do STA, de 25.06.2015, P. 01391/14.

própria ponderação do ente administrador, de forma cuidada, séria e isenta.” (ac. deste STA, de 2/2/2006, rec. nº 1114/05), então, essa fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

E caso a fundamentação seja feita por forma remissiva (por adesão ou remissão para anterior parecer, informação ou proposta), estes constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo: este acto integra, então, nele próprio, o parecer, informação ou proposta para os quais se remete e estes terão, assim, em termos de legalidade, que satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

Assim, utilizando a linguagem da jurisprudência, o acto só está fundamentado se um destinatário normalmente diligente ou razoável - uma pessoa normal - colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo (que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação) fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto, sendo, portanto, essencial que o discurso contextual lhe dê a conhecer todo o percurso da apreensão e valoração dos pressupostos de facto e de direito que suportam a decisão ou os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Ela visa “esclarecer concretamente as razões que determinaram a decisão tomada e não encontrar a base substancial que porventura a legitime”, já que o dever formal de fundamentação se cumpre “pela apresentação de pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo”. O discurso fundamentador tem de ser capaz de esclarecer as razões determinantes do acto, para o que há-de ser um discurso claro e racional; mas, na medida em que a sua falta ou insuficiência acarreta um vício formal, não está em causa, para avaliar da correcção formal do acto, a valia substancial dos fundamentos aduzidos, mas só a sua existência, suficiência e coerência, em termos de dar a conhecer

as razões da decisão.» (Cfr. Vieira de Andrade – ob. cit. pág. 239, na citação do ac. do STA, de 11/12/2002, rec. 01486/02.)²⁸.

Em resumo, o vício associado à falta de fundamentação é a anulabilidade do ato.

6.4. Dever de cooperação

O dever de cooperação é um dever mútuo²⁹, «[a] inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação».

Este dever tem como pressuposto garantir a eficácia da atuação inspetiva pois, permite (cfr. artigo 29.º, n.º 1 do RCPITA):

- a) Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam susceptíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua actividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efectuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extractos considerados indispensáveis ou úteis;
- b) Proceder à inventariação física, identificação e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física dos inventários, da caixa e do ativo fixo, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;
- c) Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros;
- d) Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;
- e) Proceder ao exame de mercadorias e recolher amostras para análise laboratorial ou qualquer outro tipo de perícia técnica;

²⁸ Vide, Acórdão 01422/17.3BESNT 0822/18 de 17-10-2018.

²⁹ Cfr. artigo 9.º, n.º 1 do RCPITA, disponível para consulta em Diário da República.

- f) Copiar os dados em formato eletrónico dos registos e documentos relevantes para apuramento da situação tributária dos contribuintes ou efetuar uma imagem dos respetivos sistemas informáticos;
- g) Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários;
- h) Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;
- i) Solicitar informações às administrações tributárias estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa europeia ou internacional.
- j) Verificar o cumprimento das obrigações de comunicação de informações financeiras e de diligência devida por parte das instituições financeiras reportantes no âmbito da troca automática de informações para fins fiscais ou do regime de comunicação obrigatória previsto no artigo 10.º-A do Decreto-Lei n.º 64/2016, de 11 de outubro.

Assim, este dever mais não é do que uma obrigação acessória tendo como inerente o correto apuramento da situação tributária. Ao longo do RCPITA faz-se referência de forma expressa ao mesmo em vários artigos ³⁰, mas a concretização deste dever espelha-se no artigo 48.º do RCPITA, «[e]m obediência ao disposto no artigo 9.º, a administração tributária procurará, sempre que possível, a cooperação da entidade inspeccionada para esclarecer as dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspeção».

Por outro lado, «[q]uando não estiver em causa o êxito da acção ou o dever de sigilo sobre a situação tributária de terceiros, a administração tributária deve facultar à entidade inspeccionada as informações ou outros elementos que esta lhe solicitar e sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios».

O dever de colaboração dos contribuintes está ainda expresso na LGT, artigo 59.º n.º 1, «os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração mútua».

Como vimos, numa ação de inspeção externa, o contribuinte deve, regra geral, ser notificado do seu início com uma antecedência mínima de cinco dias, isto é, para além de um dever de

³⁰ Cfr. artigos 2.º, 5.º, 9.º, 10.º, 29.º, 32., 36.º, 48.º do RCPITA, disponível para consulta em Diário da República.

informação da Administração é um ato de cooperação para com o sujeito passivo, permitindo assim, que este último possa, por exemplo, reunir toda a documentação necessária.

Uma outra manifestação deste dever de cooperação prende-se com a designação por parte do sujeito passivo ou obrigado tributário, no início do procedimento externo de inspeção, de uma pessoa para coordenar os seus contactos com a Administração tributária (técnicos oficiais de contas ou revisores oficiais de contas) e para assegurar o cumprimento das obrigações legais ³¹.

Este dever assume um relevante grau de importância que desde logo se verifica pelas consequências do seu incumprimento, que no caso dos sujeitos passivos ou obrigados tributários, no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação ³².

Importa dizer que este dever assume um papel primordial no procedimento de inspeção, pense-se nas consequências da sua violação, isto é, a recusa de colaboração e a oposição à ação da inspeção tributária quando ilegítimas, fazem incorrer o infrator em responsabilidade, contraordenacional e criminal. ³³

Exemplo do que se expõe é o artigo 113.º do RGIT onde constatamos que, «Quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de (euro) 375 a (euro) 75 000».

Como sabemos, uma das obrigações acessórias do sujeito passivo é a apresentação de declarações, exibição de documentos, contabilidade ou escrita e a prestação de informações, (artigo 31.º da LGT).

Assim, «devem os funcionários da inspeção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente, quando delas resultem respectivamente responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou criminal» ³⁴.

³¹ Cfr. artigo 52.º do RCPITA, disponível para consulta em Diário da República.

³² Cfr. artigo 10.º do RCPITA, disponível para consulta em Diário da República.

³³ Cfr. artigo 32.º, n.º 1 do RCPITA, disponível para consulta em Diário da República.

³⁴ Cfr. artigo 32.º, n.º 2 do RCPITA, disponível para consulta em Diário da República.

Há casos, no entanto, em que é legítima a falta de cooperação (artigo 32.º, n.º 2 do RCPITA) ou mesmo «oposição» por parte do sujeito passivo aos atos de inspeção para apuramento da situação tributária, isto é, quando envolve:

- a) O acesso à habitação do contribuinte;
- b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro;
- c) O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- d) A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

Opondo-se o contribuinte com base em alguma destas circunstâncias, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da Administração tributária.

Por fim, apercebemo-nos que o legislador deseja a cooperação entre as partes com vista ao resultado, isto é, o apuramento com a maior precisão possível da verdade material que, como vimos, quando ilegítima a falta de cooperação, pode o infrator recorrer em responsabilidade disciplinar e ainda, quando for caso disso, contraordenacional e criminal, nos termos da lei.

6.5. Dever de sigilo

O dever de sigilo é uma importante garantia do contribuinte no âmbito do procedimento de inspeção fiscal que culmina num dever por parte da Administração fiscal.

Este dever encontra-se consagrado no artigo 64.º da LGT sobre a epígrafe, «confidencialidade» e impende sobre, «[o]s dirigentes, funcionários e agentes da Administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado».

No entanto, este dever não é de natureza absoluta podendo, nas circunstâncias previstas no artigo 64.º, n.º 2 da LGT, cessar, nos casos em que exista: autorização por parte do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; cooperação legal da Administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; 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; colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil («CPC») e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal («CPP»); ou, a confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

Já o artigo 22.º, n.º 1 do RCPITA reforça a natureza sigilosa do procedimento de inspeção tributária, devendo «os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções».

Posto isto, é importante tomar nota das consequências adstritas à violação do mesmo, sendo que se por um lado, pode constituir uma contraordenação tributária de acordo com o artigo 115.º do RGIT, por outro, pode ser considerado crime de acordo com o artigo 91.º do RGIT, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que incorre o funcionário em resultado da sua violação.

7. Análise de natureza estatística: o reflexo do impacto pandémico na atividade inspetiva

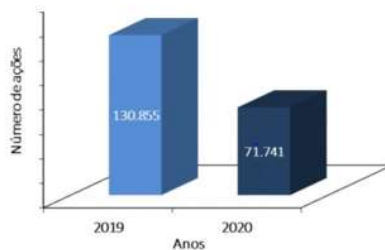
O ano de 2020 ficou marcado pela pandemia covid-19 que trouxe consigo a necessidade de desenho de uma nova organização social, forçando alterações em todas as suas arestas, incluindo a que respeita à atividade inspetiva.

Segundo, o Relatório sobre o Combate à Frauda e Evasão Fiscais e Aduaneiras³⁵ (p.92, 2020), no ano de 2020 verificou-se uma redução do número total de ações de inspeção realizadas de 130.855 em 2019, para 71.741 em 2020.

Este decréscimo de 59.114 ações revela o impacto que a situação pandémica que o país viveu ao longo de todo o ano de 2020 condicionou, em particular, a atividade inspetiva externa.

FIGURA 3: AÇÕES DE INSPEÇÃO EFETUADAS

³⁵ Vide, Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, disponível para consulta em: <https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNDA0tgAAg8yIUwUAAAA%3d>.



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras

FIGURA 4: NÚMERO DE AÇÕES DE INSPEÇÃO POR TIPO

Tipo de ação	2019		2020	
	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	Peso (%)
Comprovação e Verificação	30.932	23,6	25.982	36,2
Informação e Prevenção	99.923	76,4	45.759	63,8
Total	130.855	100,0	71.741	100,0

Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras

Através das figuras 3 e 4 retiramos um notável decréscimo do número de ações entre 2019 e 2020 sendo que, de forma evidente, a quebra mais acentuada se situa nas ações de informação e prevenção. Na verdade, tal facto resulta, essencialmente, desta tipologia de ações se materializar no terreno que, face às limitações impostas no contexto pandémico, ficaram prejudicadas (Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2020, p.92).

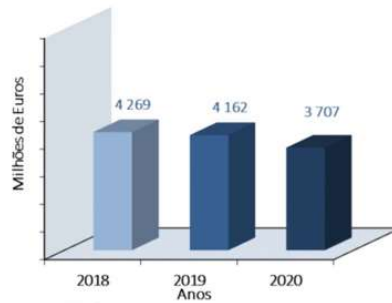
Este balanço comparativo permite chegar a um resultado evidente.

Qual é o valor mensurável das correções efetuadas aos valores declarados pelos sujeitos passivos?

É evidente que a atuação da inspeção é refletida na quantificação das correções efetuadas aos valores declarados dos sujeitos passivos, bem como, as regularizações voluntárias efetuadas por estes no decurso dos procedimentos inspetivos (Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2020, p.93).

No decurso do ano de 2020, a inspeção tributária efetuou correções às bases tributáveis declaradas pelos contribuintes no valor de 3.708,8 milhões de euros no qual se inclui o valor de 1.536,8 milhões de euros correspondente a regularizações voluntárias realizadas pelos sujeitos passivos no âmbito do procedimento inspetivo (Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2020, p.94).

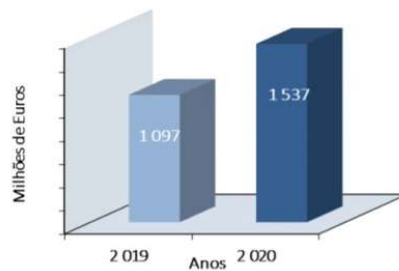
FIGURA 5: AÇÕES DE INSPEÇÃO EFETUADAS



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras

No gráfico que acima constata-se (figura 5) um decréscimo das correções e regularizações à matéria coletável desde 2019, mas, que se intensifica em 2020. Esta quebra de cerca de 455 milhões de euros embora se possa explicar em parte com a redução do número de inspeções, em virtude da situação pandémica, é também explicada pelo investimento que a AT tem vindo a fazer no cumprimento voluntário no âmbito do procedimento de inspeção tributária. Da leitura do referido Relatório retiramos ainda que no âmbito do apoio ao cumprimento voluntário, continua a assumir destaque prioritário a simplificação das obrigações declarativas e de pagamento, designadamente por via do pré-preenchimento de declarações, de que são exemplos o IRS automático e o IVA automático (Relatório sobre o Combate à Frauda e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2020, p.12).

FIGURA 6: VALOR DAS REGULARIZAÇÕES VOLUNTÁRIAS À MATÉRIA COLETÁVEL



Fonte: Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras

Se na figura 5 verificamos uma redução do número de inspeções, de forma oposta, ocorre na figura 6, onde se verifica um aumento da opção por regularização voluntária da situação tributária.

Parece-nos, pois, que o nosso país parece estar a criar uma rede de bases estáveis de consciência moral de cumprimento das obrigações tributárias. Como veremos nas secções

seguintes, existem alguns benefícios para que se induzam os contribuintes à regularização voluntária da sua situação tributária.

No entanto, deparamo-nos ao longo desta secção que a relação entre a AT e o contribuinte se tem vindo cada vez mais a privatizar. Surge-nos como uma espécie de cooperação imposta pelo fisco aos seus atores sociais. A AT tem vindo a transferir as suas competências administrativas, a liquidação dos impostos, para o contribuinte.

Pois bem, ao que assistimos é a uma transferência de competências da AT para os particulares, em que de forma indubitável pressiona questões das camadas mais céticas sobre a sua eficiência.

Este atual modelo da relação jurídico tributária é um fenómeno expectável na medida em que num universo de milhares de contribuintes seria impossível para a AT administrar, liquidar e fiscalizar de forma eficiente, sendo necessário transferir alguns deste ónus. No entanto, este facto leva-nos a questionar até que ponto é justo onerar os contribuintes quer materialmente, com o pagamento dos impostos quer formalmente com todos os deveres e obrigações a que estão adstritos?

Em termos técnicos deveria ser absurdo pugnar por tal, visto que, o contribuinte não tem preparação suficiente para lidar com tamanha burocratização, no entanto, em termos práticos não existe outra possibilidade que permita ao fisco cumprir com a sua função e ao mesmo tempo colher proveitos necessários, a receita.

Como vimos, esta evolução caminha a passos largos na sociedade e intensifica a necessidade de consciencializar o contribuinte ao transferir-lhe o ónus da responsabilidade inerente ao cumprimento do seu dever, o dever de pagar impostos. Acima de tudo, trata-se da forçada educação fiscal de que tanto se anseia.

O reflexo da pandemia na atividade inspetiva tem subjacente o seguinte: diminuindo o número de ações de inspeção externas, o investimento na regularização voluntária da situação tributária pareceu colher os seus frutos.

Será este o primeiro passo para alterar o paradigma da inspeção tributária em Portugal?

Importa agora estudar se a introdução de meios convencionais de extinção do procedimento administrativo constitui uma tendência em ordenamentos jurídicos de tradição continental ou, pelo contrário, as atas de regularização tributária constituem um instituto pioneiro.

CAPÍTULO III – Atas de regularização tributária

Os tributos são das principais obrigações do comum homem médio para o funcionamento integrado de uma sociedade, a sua utilização fomenta não só deveres imprescindíveis, mas também direitos e garantias fundamentais.

A CRP - diploma fundamental – concretiza a função do sistema fiscal, a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem como uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza³⁶. Ora, sendo os impostos criados pela lei, esta determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes³⁷, ou seja, ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da lei, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos referidos termos³⁸.

Martins (p.40, 2015) defende, no domínio da aplicação do Direito Tributário, que existe uma preocupação em equilibrar duas realidades distintas, mas complementares entre si, que são os poderes atribuídos à Administração tributária para o desempenho das suas atribuições e as garantias dos contribuintes para a defesa dos seus direitos e interesses em matéria tributária. Importa, por isso, perceber se as atas de regularização são uma garantia.

Assim, começaremos, de modo sumário, pela descrição das garantias não impugnatórias e garantias impugnatórias do procedimento e processo tributário, para posteriormente destacar as atas de regularização tributária.

1. Garantias dos contribuintes

O procedimento de inspeção tributária visa, essencialmente, a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

Como forma de procedimento tributário, o exercício da ação inspetiva está sujeito aos propósitos e princípios gerais aplicáveis ao procedimento (prossecução do interesse público, e princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários) – artigo 55.º da LGT – tendo, porém, o legislador, procedido à eleição de alguns princípios que considerou essenciais e específicos da ação de inspeção tributária. Estes princípios estão

³⁶ Cfr. artigo 103.º, n.º 1 da CRP, disponível em Diário da República.

³⁷ Cfr. artigo 103.º, n.º 2 da CRP, disponível em Diário da República.

³⁸ Cfr. artigo 103.º, n.º 3 da CRP, disponível em Diário da República.

plasmados nos artigos 5.º a 9.º do RCPITA. Estes princípios são conformadores da atividade inspetiva tal como, a legalidade, a igualdade, a justiça, a imparcialidade, a cooperação e a proporcionalidade no procedimento tributário.

As garantias não impugnatórias são mobilizáveis ao longo do procedimento tributário, incluindo o inspetivo, podendo através delas o contribuinte sindicar os atos administrativos e destacáveis que possam violar o direito à correta aplicação da lei tributária. Podemos, assim, afirmar que são a razão de estabilidade da relação tributária, pois são uma fonte de equilíbrio entre direitos e obrigações.

Já as garantias impugnatórias, são uma concretização da opção pela via judicial (e administrativa) por parte do contribuinte, um verdadeiro exemplo da garantia da tutela plena e efetiva dos seus direitos por parte do legislador no âmbito do processo tributário.

Na verdade, nem sempre existiu um conjunto de garantias tão, pormenorizadamente, estabelecidas ao longo dos vários códigos tributários e tal deveu-se a uma evolução, a várias reformas do sistema de modo a aproximar a Administração dos seus contribuintes.

A questão que se coloca é: o legislador deve promover o seu reforço?

A lei 7/2021, de 26 de fevereiro promulgada sobre a égide de reforço das garantias dos contribuintes e da simplificação processual que, nomeadamente, altera a Lei Geral Tributária, o Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Regime Geral das Infrações Tributárias, o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, introduziu a reunião de regularização.

Mas façamos, antes de mais, uma enumeração das garantias à disposição dos contribuintes no âmbito do procedimento e processo tributário:

TABELA 1: GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS DE NATUREZA ADMINISTRATIVA

Garantias impugnatórias de Natureza Administrativa	
Pedido de revisão da Matéria Tributável	Artigos n.º 91 e 92.º da LGT
Reclamação Graciosa	Artigo n.º 70 do CPPT
Recurso Hierárquico	Artigo n.º 76 do CPPT

Fonte: As garantias dos contribuintes | Martins (2016, p.20)

TABELA 2: GARANTIAS IMPUGNATÓRIAS DE NATUREZA JUDICIAL

Garantias impugnatórias de Natureza Judicial	
Impugnação Judicial	Artigo n.º 102 do CPPT
Ação Administrativa especial	Artigo n.º 46.º e ss. do CPTA
Intimação	Artigo n.º 147.º do CPPT
Oposição Judicial	Artigo n.º 210.º e ss. do CPPT
Embargos de Terceiro	Artigo n.º 166.º do CPPT
Reclamação dos atos do órgão de execução fiscal	Artigo n.º 276.º do CPPT
Execução de Julgados	Artigo n.º 146.º n.º 2 do CPPT

Fonte: As garantias dos contribuintes | Martins (2016, p.20)

TABELA 3: AS GARANTIAS NÃO IMPUGNATÓRIAS

Garantias não Impugnatórias	
Direito à informação	Informação geral: Artigo 68.º LGT
Direito à fundamentação	Fundamentação de Facto e de Direito: Artigo 77.º da LGT
Direito à notificação	Artigo 77.º n.º 6 da LGT Artigo 36.º CPPT
Direito à participação	Artigo 60.º da LGT Artigo 45.º do CPPT
Direito à caducidade	Artigo 45.º da LGT
Direito à regularização da situação tributária	Artigo 58.º do RCPITA
Direito à redução da coima	Artigo 29.º do RGIT
Direito à suspensão da execução fiscal	Artigo 52.º da LGT Artigo 169.º do CPPT
Direito à caducidade da garantia	Artigo 53.º da LGT Artigo 169.º do CPPT
Direito à execução de decisões	Artigo 102.º da LGT
Direito a juros indemnizatórios e moratórios	Artigo 43.º da LGT
Direito à redução, Reembolsos e Restituições de Tributo	Artigo 30.º da LGT
Direito à prescrição da prestação tributária	Artigo 48.º da LGT
Direito à confidencialidade	Artigo 64.º da LGT

Fonte: As garantias dos contribuintes | Martins (2016, p.20)

Chegados aqui, destacamos as alterações normativas empreendidas pela Lei 7/2021, de 26 de fevereiro, com relevância para a «regularização da situação tributária» - artigos 28.º, n.º 3, 36.º, n.º 5, alínea e), do RCPITA; o aditamento do artigo 58.º-A e no artigo 62.º, n.º 3 alínea n) e n.º 4 do RCPITA. Todas estas normas entraram em vigor no passado dia 1 de janeiro de 2022, trazendo consigo alterações ao procedimento de inspeção tributária.

A reunião de regularização é inovadora, o legislador pretende que haja um diálogo quanto às correções no âmbito do próprio procedimento inspetivo, ou seja, promover um

procedimento que honra o princípio da participação e da colaboração entre ambos os sujeitos, sendo a declaração final o resultado dessa mesma colaboração.

Vejamos, assim, o recorte da reunião de regularização.

1.1. Atas de regularização tributária

O legislador no artigo 58.º -A do RCPITA determina que:

1 - Na sequência da apresentação do requerimento previsto no n.º 2 do artigo anterior, é agendada uma reunião entre a entidade inspecionada, ou mandatário com poderes especiais para os efeitos previstos no presente 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.

2 - A referida reunião deve realizar-se no prazo máximo de 15 dias após a entrada do requerimento, devendo a entidade inspecionada indicar duas datas alternativas, compreendidas nesse período, e o meio de contacto preferencial.

3 - Recebido o requerimento, a administração tributária contacta a entidade inspecionada ou o representante indicado, de forma a fixar a data da reunião, valendo como desistência do pedido de reunião a não comparência da entidade inspecionada ou de quem a legalmente represente.

4 - Os termos da regularização são reduzidos a escrito num documento a assinar conjuntamente pelo dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção e pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente, devendo esta proceder voluntariamente ao cumprimento das obrigações dele constantes no prazo de 15 dias após a realização da reunião.

5 - Caso a entidade inspecionada não proceda à regularização no prazo referido no número anterior, ou apenas proceda à regularização parcial, desse facto é feita menção no relatório final.

6 - A assinatura pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente do documento de regularização preclude o direito desta de sindicar a legalidade das correções projetadas objeto do documento assinado, caso a entidade inspecionada proceda à regularização no prazo previsto no n.º 4.

7 - No documento de regularização deve expressamente constar informação do efeito preclusivo previsto no número anterior, bem como do benefício decorrente do pedido de pagamento voluntário

Assim, após a notificação do projeto de conclusões do relatório inspetivo pode, a entidade inspecionada, no prazo que dispõe para exercer o direito de audição apresentar um requerimento com pressuposto da regularização, identificando as correções patentes no projeto de relatório que pretende regularizar, considerando-se a situação regularizada com o cumprimento das obrigações em falta. O pedido de regularização é, deste modo, facultativo.

Tomando o contribuinte a opção da apresentação do requerimento de regularização, é agendada a reunião (de regularização) de acordo com o previsto no artigo 58.º -A do RCPTA.

Adicionalmente, tendo por base o mesmo preceito legal, é importante destacar que o principal conteúdo das atas de regularização se frisa nos exatos termos em que a regularização pretendida se deve concretizar, designadamente quais as obrigações declarativas a cumprir para o efeito pelo contribuinte, com detalhe do respetivo teor comunicado pela AT.

Daqui retiramos que não estamos perante uma participação bilateral entre o contribuinte e a Administração na definição da regularização da sua situação tributária, no entanto, é-lhe dada a opção de intervir, optando por regularizar a sua situação tributária de forma consciente mediante concessões legalmente previstas.

Como tal, como adiante se destacará, o seu principal efeito é a sua irrecorribilidade. Tal facto, implica que uma vez optando pela regularização através de uma ata de regularização o contribuinte fica impedido de agir judicialmente sobre o conteúdo da mesma.

Nestes termos, havendo lugar à reunião de regularização, o procedimento inspetivo fica suspenso, nos termos do artigo 36.º, n.º 5 do RCPITA, desde a apresentação do requerimento de regularização até à data da reunião de regularização (artigo 58.º -A do RCPITA) ou, caso não seja assinado o documento de regularização no âmbito do procedimento inspetivo, até ao termo do prazo de 15 dias após a realização da reunião de regularização (artigo 58.º-A, n.º 4 do RCPITA).

Posto isto, no relatório final do procedimento inspetivo deve fazer-se referência ao pedido de regularização da situação tributária (artigo 62.º do RCPITA) bem como, aos seus resultados, em especial à não regularização ou à regularização parcial da situação tributária acordada no documento de regularização de acordo com o artigo 58.º-A, n.º 5 do RCPITA,

ficando desta forma tanto o pedido como o documento previsto no artigo 58.º -A do RCPITA em anexo.

Uma das maiores críticas apontadas a este regime prende-se com a alteração prevista no artigo 58.º-A, n.º 6 do RCPITA cuja inconstitucionalidade é por muitos invocada, alegando a violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Haverá uma violação constitucional a este princípio de acesso à justiça?

1.2. O princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva

O problema da violação da tutela jurisdicional efetiva colocar-se-á porque a utilização de atas de regularização prevê, *ope legis*, a preclusão da possibilidade de sindicar a legalidade das correções sendo que, tal facto envolveria a restrição de um direito fundamental, o acesso à justiça, descrito no artigo 20.º da CRP³⁹.

No entanto, Canotilho *apud* Domingos, o direito à tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos não se circunscreve à legitimidade de acesso à via judiciária, bem pelo contrário, integra diversos corolários ou dimensões que o concretizam e reforçam a sua efetividade. São disso exemplo, o direito a um processo com aplicação dos princípios da igualdade de armas e do contraditório, como também o direito a obter uma sentença em prazo razoável (e fundada no Direito), sem demoras não justificadas pelo cumprimento dos prazos legalmente previstos⁴⁰.

Entendemos que não há violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, na medida em que a renúncia é feita nos termos da lei.

Mais, não se está a obstar o acesso efetivo à justiça, mas antes está a esbater-se o excesso de processos judiciais na medida em que se o contribuinte aceitar voluntariamente pode ver regularizada a sua situação tributária.

Como tal, o principal efeito da adesão às atas de regularização tributária é a sua irrecorribilidade do ponto de vista judicial. No entanto, esta renúncia por parte do sujeito

³⁹ DOMINGOS, Francisco Nicolau, *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*, Núria Fabris, 2016, pp. 474-478.

⁴⁰ DOMINGOS, Francisco Nicolau, *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*, Núria Fabris, 2016, pp. 474-478.

passivo resulta de uma escolha consentida. O contribuinte não é obrigado a assinar o documento de regularização, a sua utilização é facultativa ⁴¹.

Para além dos seus efeitos, como a renúncia à via judicial e o pagamento por parte do contribuinte do valor correspondente à quantia da regularização resultam também, um conjunto de vantagens.

Neste sentido, a assinatura das atas de regularização proporciona vantagens, não só para a Administração tributária – permitindo eficácia e eficiência na sua atuação – como para os sujeitos passivos – as coimas são reduzidas.

Ora, se as vantagens são obtidas mediante prévia habilitação legal, constituiria até uma fraude à lei admitir a violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva. Assim, a preclusão do direito a sindicar a legalidade das correções visa precisamente assegurar essa finalidade legislativa, trata-se de um direito espontâneo do contribuinte que através do diálogo com o inspetor opta por regularizar a sua situação tributária⁴².

O contribuinte ao utilizar a ata de regularização está de forma consciente a renunciar ao seu direito ao recurso. Renúncia, constitucionalmente admissível, pois, como vimos encontra-se consagrada nos termos da lei⁴³.

Será ainda de referir, que no atual Direito tributário português não podemos falar em consensualidade administrativa na sua plenitude. A verdade, é que embora as reuniões de regularização aproximem os contribuintes da Administração, a ata de regularização é unilateralmente proposta pela Administração, não participando desta forma, o contribuinte na definição do interesse público.

Por fim, só na aceção, para uma verdadeira transação de direito público, podemos convergir para o Direito tributário português a bilateralidade que a sociedade moderna exige na resolução em tempo útil das suas querelas fiscais.

⁴¹Domingos, F. N. (2021). *Atas de regularização tributária: um novo paradigma de inspeção?* In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos (Org. José Guilherme Xavier de Basto, Eduardo Paz Ferreira, Clotilde Celorico Palma, Cidália Maria da Mota Lopes), Almedina, 2021.

⁴² Domingos, F. N. (2021). *Atas de regularização tributária: um novo paradigma de inspeção?*. In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos (Org. José Guilherme Xavier de Basto, Eduardo Paz Ferreira, Clotilde Celorico Palma, Cidália Maria da Mota Lopes), Almedina, 2021.

⁴³ Domingos, F. N. (2021). *Atas de regularização tributária: um novo paradigma de inspeção?*. In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos (Org. José Guilherme Xavier de Basto, Eduardo Paz Ferreira, Clotilde Celorico Palma, Cidália Maria da Mota Lopes), Almedina, 2021.

1.3. As atas de regularização a responsabilidade pela prática de infrações tributárias

O legislador aditou os artigos 28.º -A e 32.º -A ao RGIT, com, respetivamente, a seguinte redação:

1 - Adquirido o conhecimento da prática de infração, o infrator é notificado para, no prazo de 30 dias, proceder à regularização da situação tributária.

2 - A notificação prevista no número anterior deve, além da interpelação para proceder à regularização da situação tributária, informar sobre a possibilidade de exercício do direito à redução de coima, nos termos do artigo 30.º.

e

1 - Entende-se por regularização da situação tributária o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração.

2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, nos casos em que a regularização da situação tributária já não seja possível, devem ser considerados apenas os restantes requisitos previstos para efeitos de redução, dispensa ou atenuação especial de coima.

Qual o impacto da regularização no domínio dos mecanismos para a mitigação da sanção contraordenacional (dispensa de coima, atenuação especial e admoestação)?

A Lei 7/2021, de 26 de fevereiro trouxe algumas alterações ao regime anteriormente em vigor, nomeadamente, ao nível da dispensa, redução e atenuação das coimas.

Como tal, a dispensa especial da coima passa a estar estabelecida no artigo 29.º do RGIT estipulando que não pode ser aplicada coima quando o agente, nos cinco anos anteriores, não tenha sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias, ou beneficiado de dispensa ou de pagamento de coima com redução.

Centremo-nos nesses requisitos, atualmente em vigor, a propósito da dispensa de coima. Na nova redação deixa de ser expressamente exigido um diminuto grau de culpa. Assim, como requisitos cumulativos para a aplicação da dispensa de coima o artigo 29.º estatui:

- i. A prática da infração não ocasione prejuízo efetivo à receita tributária;
- ii. Estar regularizada a falta cometida.

Mas centremo-nos no objeto da questão, esta solução permite essencialmente a diminuição do número de processos nos tribunais, pois, existe em Portugal um excesso de litigância. O objetivo é diminuir com estas alterações o recurso de despacho do chefe de finanças diminuindo, conseqüentemente, a litigância.

A querela jurisprudencial que no regime anterior constava na n.º 1, alínea a), do artigo 32.º do RGIT, patente agora no n.º 2, alínea a), do artigo 29.º do RGIT da nova redação foi resolvida no n.º 3 do mesmo preceito.

Assim, do artigo 29.º do RGIT da nova redação, retiramos de forma inequívoca o vencimento da jurisprudência do juiz conselheiro Jorge Lopes de Sousa, passando a não ser possível a dispensa de coima quando esteja em causa a não entrega da prestação tributária.

De igual forma, é de destacar o n.º 4 do artigo 29.º do RGIT que dispõe que a dispensa de coima prevista no n.º 2 do artigo 29.º do RGIT deve ser requerida no prazo concedido para a defesa através de um requerimento, devendo a falta cometida ser regularizada até ao termo daquele prazo. Com a nova redação, o prazo de defesa alterou de 10 dias para 30 dias (artigo 70.º RGIT).

Ao nível da atenuação especial da coima o artigo 32.º do RGIT esclarece que quando o contribuinte reconhece a sua responsabilidade e opta por regularizar a sua situação tributária pode pedir a atenuação da coima, no decurso dos 30 dias concedido para a defesa.

Ora, um dos requisitos da atenuação é a assunção da responsabilidade, circunstância que agora exige a regularização da situação tributária que passa pelo cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infração.

Assim, a regularização da situação tributária começa no artigo 28.º-A do RGIT onde o sujeito passivo é notificado e consolida-se no artigo 32.º-A do RGIT.

Retomando a anterior ideia, o regime esclarece-nos o que é o reconhecimento de responsabilidade por parte do contribuinte, sendo o mesmo feito mediante a regularização da situação tributária.

Estando preenchidos estes requisitos, os limites das coimas são reduzidos para metade, não podendo resultar um valor inferior ao que resultaria da aplicação do artigo 30.º, nem ser inferior a 25€⁴⁴.

⁴⁴ Cfr. artigo 32.º, n.º 2 do RGIT.

Assim, para que a falta cometida seja regularizada tem o contribuinte de cumprir com a obrigação principal. Este é o ponto chave, tendo em conta as alterações da Lei 7/2021, de 26 de fevereiro pois, só tem acesso a estes mecanismos de mitigação da sanção quem, repete-se, regulariza a sua situação tributária cumprindo com a obrigação principal. Se tal não se verificar, não é possível recorrer a estes mecanismos de mitigação.

Conclusão

O Direito Tributário do século XXI é caracterizado pela complexidade jurídica e, por isso, os países de tradição jurídica continental têm refletido sobre a introdução de técnicas convencionais de extinção do procedimento e, por essa via, diminuir a litigância. Diga-se, em abono da verdade, que estas técnicas constituem uma alternativa à utilização dos tribunais, isto é, constituem meios complementares (alternativos) de prevenção e resolução de litígios.

A unilateralidade característica da atuação administrativa tem vindo a ser substituída pelo consenso entre a Administração e os administrados, incluindo contribuintes.

Historicamente, a Administração primava pela supremacia que a qualificava e pela impossibilidade do sujeito passivo a alcançar ou tão pouco, de num papel paritário se pensar. Na verdade, o acelerar global em que vivemos, ditou que os paradigmas de gestão e Administração se alterassem e se aproximassem da gestão tributária anglo-saxónica, ancorada nas autoliquidações.

Com o advento do Estado Social houve uma aproximação clara entre a Administração e o sujeito passivo. Pois certo, de que afirmações como esta elevam interrogações essenciais na medida em que esta paridade relacional que se constrói e que ao longo dos tempos se apodera do modelo de gestão administrativo e procedimental, eleva o seguinte resultado: não só produz efeitos a vontade administrativa como também a do contribuinte, isto é, consensualidade administrativa.

Desta forma, os sistemas continentais foram adquirindo institutos que permitem a formalização de um acordo entre a Administração Tributária e os Contribuintes, com ou sem direito ao contraditório por forma, a diminuir a litigância que deles se apoderava.

O consenso entre a Autoridade Tributária e os contribuintes resulta da concessão de um direito de participação pelo que consideramos que esta é já uma realidade dogmática assente no Direito Tributário, mas que por muitos é ainda negada.

Assim, tal como defende Domingos (2018, p.153) o consenso entre as partes não tem de ser somente sobre a matéria de facto e de direito que permitirá fixar a grandeza quantitativa do facto tributário, pode estender-se às obrigações acessórias.

No contexto desta reconfiguração teórica, a investigação pretendeu demonstrar que à partida, o consenso de que tratamos pelos princípios poderia ser considerado incompatível constitucionalmente, no entanto, como vimos há normas que retraem a inconstitucionalidade *à priori*, para que se trate da admissibilidade da consensualidade administrativa em Portugal.

Para além do mais, o procedimento inspetivo é uma sucessão de atos e diligências tendo em vista a declaração de uma vontade, a vontade da Administração. No entanto, de entre todas as suas regras, atos e procedimentos surgiu uma alteração no âmbito da regularização da situação tributária através das atas de regularização trazendo assim, a lei 7/2021, de 26 de fevereiro um reforço das garantias dos contribuintes.

Concomitantemente, o resultado de tal opção de regularização voluntária impõe que não se possa recorrer judicialmente na medida em que em qualquer acordo terá de existir uma cedência mútua tendo em vista a produção de uma decisão conjunta.

No caminho para esta reconstrução teórica,

- i. As atas de regularização constituem na prática, um método que permite alterar o paradigma do procedimento inspetivo através da possibilidade de o contribuinte regularizar voluntariamente a sua situação tributária abdicando necessariamente do direito de impugnação;
- ii. A introdução da transação e da mediação no âmbito do Procedimento Tributário e da Conciliação no âmbito do Processo Tributário. Na verdade, são acima de tudo meios de afirmação destes mecanismos alternativos para a prevenção de conflitos.

Para tal fomos impelidos a concluir, que com a introdução das atas de regularização tributária, a obrigação tributária mantém-se inalterada, a própria vontade administrativa não é reconfigurada, resulta da interpretação efetuada pela AT.

Entenda-se que a concessão de um benefício no que respeita à sanção é um elemento externo para a fixação da dívida tributária, pois, não é algo que é concedido diretamente pela Administração tributária, mas que antes resulta da lei.

No contexto da nova teoria delineada, e diante de todas as transformações anunciadas questionamos o sentido de se manterem entraves ou obstruções à flexibilização da via consensual ou colaborativa no âmbito do Direito Tributário Português bem como, na maior inclinação da produção normativa para a vontade demonstrada consensualmente pelas partes.

A globalização da economia trouxe incerteza ao Direito Tributário e intangibilidade à economia. Na realidade, há um uso e abuso de conceitos jurídicos indeterminados porque assistimos a uma corrente composição, com margens específicas, de factos tributários.

Lutar contra esta evidência, exige que tenhamos institutos jurídicos adequados para o campo espontâneo das obrigações e instrumentos jurídicos de simplificação, no entanto, os progressos que têm sido feitos não são suficientes no domínio do contencioso tributário.

Todavia, os custos de conformidade fiscal continuam altos na UE, a complexidade administrativa e os diferentes sistemas fiscais criam, não só espaço para abusos fiscais como também incertezas para os contribuintes.

A nova orientação que propomos não implica o afastamento ou a negação das sensíveis diferenças entre os particulares e a Autoridade Tributária e as suas atribuições, são esferas de alcance opostas, mas que se podem conciliar sem que se corrompa com princípios constitucionalmente basilares.

Por fim, somos da opinião que, em Portugal, as atas de regularização tributária são o ponto de partida para a introdução de mais mecanismos alternativos para a resolução de conflitos no âmbito do procedimento tributário, tendo como premissa uma aproximação, entre a Administração e os administrados para a construção futura de uma relação bilateral.

Bibliografia

Acórdão de 13 de janeiro de 2014, Processo 07026/13, do Tribunal Central Administrativo Sul.

Acórdão de 29 de junho de 2016, Processo 01095/15, do Supremo Tribunal Administrativo.

Caldeira, J. D. & Rocha, J. F. (2013). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária – RCPIT*. Coimbra Editora.

Domingos, F. N. (2021). Atas de regularização tributária: um novo paradigma de inspeção?. In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos* (Org. José Guilherme Xavier de Basto, Eduardo Paz Ferreira, Clotilde Celorico Palma, Cidália Maria da Mota Lopes), Almedina, 2021.

Domingos, F. N. (2018). Transação e a mediação tributárias: um imperativo?. In F.N. Domingos (Ed.). *Justiça tributária – um novo roteiro* (143-167). Lisboa: Rei dos Livros.

Domingos, Francisco Nicolau, *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Núria Fabris.

Lopes, C. (2003). *Simplicidade e complexidade do sistema fiscal: algumas reflexões*. Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 13/14.

Martins, J. A. & Alves, J.C. (2015). Procedimento e processo tributário (149-183). Coimbra: Edições Almedina.

Martins, J. A. (2017). As Garantias Processuais dos Contribuintes. In J. R. Catarino & V. B. Guimarães (Eds.). *Lições de Fiscalidade, Vol. I - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (521-581). Coimbra: Almedina.

Martins, J. A. (2018). Justiça Tributária: uma perspetiva de futuro. In F.N. Domingos (Ed.). *Justiça tributária – um novo roteiro* (143-167). Lisboa: Rei dos livros.

Martins, J. A. (2017). *Procedimentos de atos inspetivos (RCPITA) aplicação prática*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

Martins, J. A. (2016). *As garantias dos contribuintes*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

OCDE. (2020). *Plano de ação para uma tributação justa e simples que apoie a estratégia de recuperação*. Bruxelas.

Rocha, J. F. (2018). *Lições de procedimento e processo tributário* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.

Tonin, M. M. (2019). *Arbitragem, mediação e outros métodos de solução de conflitos envolvendo o poder público*. São Paulo: Almedina.

Sites Consultados

Diário da República, Arbitragem necessária, disponível para consulta em: <https://dre.pt/dre/lexionario/termo/arbitragem-necessaria>.

Diogo Leite de Campos, Certeza e segurança no Direito Tributário: A arbitragem, Revista da Ordem dos Advogados (ROA), 2005, disponível para consulta em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2005/ano-65-vol-ii-set-2005/artigos-doutriniais/diogo-leite-de-campos-certeza-e-seguranca-no-direito-tributario-a-arbitragem/>.

Revista da Faculdade de Direito da Universidade da UERJ- RFD, N. 27, 2015, p. 122, disponível para consulta em: [file:///C:/Users/VW476QB/Downloads/12226-56440-2-PB%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/VW476QB/Downloads/12226-56440-2-PB%20(1).pdf).

Relatório anual de 2020 do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais disponível para consulta em: <http://www.cstaf.pt/documentos/Relatorio%20CSTAF%202020.pdf>.

Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras, disponível para consulta em: <https://www.portugal.gov.pt/downloadficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNDA0tgAAg8yIUwUAAAA%3d>.