

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



ISCAL

A DINÂMICA DO PODER DE
INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA NA
ÚLTIMA DÉCADA

Cátia Mariana Gonçalves Capontes

Constituição do Júri:

Presidente do Júri: Doutor Francisco Domingos

Arguente: Especialista Paulo Lourenço

Orientador: Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, 16 de Janeiro de 2024

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

A DINÂMICA DO PODER DE
INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA NA
ÚLTIMA DÉCADA

Cátia Mariana Gonçalves Capontes,

Mestrado: Fiscalidade

Constituição do Júri:

Presidente do Júri: Doutor Francisco Domingos

Arguente: Especialista Paulo Lourenço

Orientador: Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, 16 de Janeiro de 2024

Índice

<i>Agradecimentos</i>	<i>vii</i>
<i>Resumo</i>	<i>viii</i>
<i>Abstract</i>	<i>ix</i>
1. Introdução	1
2. Enquadramento Teórico	3
2.1. Definição de Procedimento	3
2.2. Definição de Procedimento Tributário.....	3
2.3. Definição de Procedimento Tributário de Inspeção	5
2.4. Noção de Inspeção Tributária	6
3. Inspeção Tributária	7
3.1. Legitimidade Constitucional do Poder de Inspeção.....	7
3.2. Considerações Gerais	8
4. O Âmbito e a Extensão do Procedimento de Inspeção Tributária	9
5. Direitos e Deveres no Procedimento de Inspeção	12
5.1. Direito à Informação	12
5.2. Direito de Participação	17
5.3. Dever de Sigilo	20
5.4. Dever de Cooperação.....	22
6. Tipos de Procedimentos de inspeção	25
6.1. Procedimento de Inspeção Externa	25
6.2. Procedimento de Inspeção Interna.....	31
6.3. Procedimento de Inspeção a Pedido do Contribuinte.....	33
7. O Início da Ação de Inspeção Tributária	37
8. Os Atos de Inspeção e os Deveres de Colaboração	41
8.1. Apresentação de Documentos.....	44
8.2. Prestação de Esclarecimentos.....	46
8.3. O Direito à Redução de Coima.....	48
9. Reunião de Regularização - Art. 58ºA do RCPITA	50
10. O Procedimento de Liquidação dos Tributos	52
11. A Cobrança Coerciva dos Tributos	54
11.1. O Prazo de Pagamento Voluntário dos Tributos	54

11.2.	A Extração da Certidão de Dívida	55
11.3.	Instauração do Processo de Execução Fiscal.....	57
12.	<i>Elementos estatísticos sobre a Dinâmica e eficácia do Procedimento de Inspeção Tributária.....</i>	<i>59</i>
12.1.	Análise Quantitativa das Ações Inspecivas da Autoridade Tributária e Aduaneira.....	59
12.2.	Conclusões Análise quantitativa.....	60
13.	<i>Estudo de Caso</i>	<i>62</i>
14.	<i>Conclusões.....</i>	<i>68</i>
13.	<i>Bibliografia</i>	<i>72</i>

Agradecimentos

A realização da presente dissertação deveu-se ao sucessivo apoio e encorajamento dado por várias pessoas, da minha vida pessoal assim como académica, pelo que expresso todo o meu agradecimento e reconhecimento a todos por não me terem deixado desistir nos momentos de esmorecimento.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins, orientador da presente dissertação, com um vasto domínio na área de fiscalidade, por ter aceitado o meu convite e por toda a sua disponibilidade e compreensão em todos os momentos, sendo que foi incansável ao longo do desenvolvimento de toda a realização da dissertação.

Aos meus pais, irmãos e toda à minha família, o meu maior agradecimento, por toda a compreensão, incentivo, dedicação que manifestaram durante todo este processo, permitindo concluir mais uma etapa no meu percurso. Em especial, à minha mãe que sempre me apoiou.

A todos os meus amigos e colegas que estiveram presentes ao longo deste percurso académico, manifestando o seu apoio.

Resumo

O objeto de estudo da presente dissertação é a inspeção tributária, onde deve ser entendida como um poder legítimo e Constitucional tendo em vista a prossecução do interesse público, da justiça e da igualdade fiscal.

Ao longo da última década tem vindo a verificar-se um desenvolvimento da atuação da inspeção tributária, o qual será analisado no presente estudo, sendo que muitas vezes os interesses que são titulados por este colidem com os direitos e garantias dos contribuintes.

De forma a permitir compreender o procedimento de inspeção tributária, inicialmente realizar-se-á um enquadramento estruturante da ação suportado com algumas noções técnicas, identificando os meios que o poder de inspeção tem à sua disposição, em ordem a concretizar os seus objetivos.

Palavras-Chave: Inspeção Tributária; Procedimento; Obrigação Tributária, relatório, ato de inspeção

Abstract

The object of study of this dissertation is tax inspection, which must be understood as a legitimate and constitutional power with a view to pursuing the public interest, justice and fiscal equality.

Over the last decade, there has been a development in the performance of tax inspection, which will be analyzed in this study, and the interests that are held by it often conflict with the rights and guarantees of taxpayers.

In order to allow understanding the tax inspection procedure, initially a structuring framework of the action will be carried out supported by some technical notions, identifying the means that the inspection power has at its disposal, in order to achieve its objectives.

Keywords: Tax Inspection; Procedure; Tax obligation, report, inspection act

Lista de siglas e abreviaturas

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

ART.º- Artigo

CPA- Código do Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

LGT- Lei Geral Tributária

RCPITA- Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações tributárias

CC- Código Civil

1. Introdução

A presente dissertação visa a obtenção do grau de mestre no âmbito do Mestrado de Fiscalidade ministrado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), é denominada como “A Dinâmica do Poder de Inspeção Tributária na Última Década, pelo que, se insere dentro da relevante temática relativamente ao papel da Inspeção Tributária”.

Os impostos consubstanciam uma obrigação legal cuja observância por partes dos sujeitos passivos cabe à Administração Tributária assegurar de forma que exista a garantia de igualdade entre todos os contribuintes, sendo este o principal objetivo da ação de fiscalização, que designamos por inspeção tributária.

Pagar o menos possível é uma das maiores inquietações dos contribuintes ou até mesmo não pagar nada de impostos, sendo que esta ação pode traduzir-se numa imprudência e limitar o dever cívico em que se traduz o seu cumprimento, o qual representa um dever de cidadania, que deve ser respeitado. Neste sentido, deverá ser promovida uma relação de confiança entre os sujeitos passivos e a Administração Fiscal, sendo fundamental a implementação de regras mais simplistas de forma a facilitar e a incentivar o dever cívico de pagar o imposto devido.

Nesta perspetiva, é fulcral a análise do papel da Administração Tributária nesta problemática, onde a Administração Tributária são os serviços do Estado competentes pelo desenvolvimento de todas as diligências fundamentais para o apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos, nomeadamente, através de ações de controlo e de fiscalização para avaliar a conformidade do cumprimento das obrigações devidas, em face do respetivo quadro legal aplicável.

Na dissertação será feita uma abordagem geral relativamente às regras que estão consagradas na Lei Geral Tributária e no Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira, cuja observação é vital para que possa ser conseguido um patamar de justiça tributária, horizonte onde o inspetor tributário deverá encarar, de forma a prevenir a violação dos normativos das leis tributárias, com rigor e rigidez o quadro legal vigente e a realidade dos factos constitutivos da ação do contribuinte e dos tributários, mas simultaneamente com flexibilidade suficiente e pedagogia adequada, de maneira a garantir que a dinâmica do poder de inspeção tributária e os direitos dos

contribuintes seja salvaguardada de forma equilibrada e não ocorram ações abusivas por parte dos agentes da relação jurídica tributária.

Inicialmente, em termos de estrutura, será feito um enquadramento teórico onde, de forma breve, definimos a noção dos vários tipos de procedimento tributário assim como a noção de inspeção tributária.

Posteriormente, será abordada a legitimidade Constitucional do poder de inspeção tributária, assim como os seus direitos e deveres, onde será abordada a legalidade tributária como um princípio fundamental que se configura como uma garantia dos contribuintes, através de limites formais e substanciais imposto pelo poder político.

Posteriormente, será abordado os tipos de procedimento de inspeção, nomeadamente a externa e interna e ainda a pedido do contribuinte, analisando os seus pressupostos, limites e diferenças.

Será abordado também a data de início da ação de inspeção, sendo um dos limites mais importantes a analisar, onde serão também referidas as suas prorrogações.

De seguida, será analisado o procedimento de liquidação e de cobrança, onde será mencionado os prazos e atos procedimentais prescritos na lei, assim como o seu enquadramento de forma a permitir compreender os seus conceitos de forma mais clara.

Posteriormente, numa perspetiva mais prática da nossa investigação analisar-se-á a evolução das ações inspetivas realizadas pela AT nos últimos anos, em ordem a verificar se estamos a avançar de forma positiva no combate à fraude e evasão fiscal, de forma a que num próximo futuro se possa alcançar uma realidade tendente a registar o cumprimento total ou muito significativo das obrigações tributárias. Será também feita a análise de um caso prático relativamente ao direito de participação e os seus vícios, no âmbito do procedimento de inspeção tributária.

Por fim, finalizamos com as conclusões do tema abordado, assim como traçamos algumas sugestões de orientação futura.

2. Enquadramento Teórico

2.1. Definição de Procedimento

A noção de procedimento está relacionada com a atividade administrativa e que está prevista no artigo 1º, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo (CPA), onde é definido por ser uma sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução.

Segundo FREITAS DO AMARAL, o procedimento é uma sequência. A atividade administrativa não acaba na tomada de decisão, é um encadeamento de atos ordenados, factos e formalidades que se prolonga no tempo e por várias fases¹.

Ora bem, de acordo com a doutrina e com a definição legal, o procedimento é uma sequência fundamental de ações e formalidades, que são utilizados pela Administração Pública para formar a sua vontade.

2.2. Definição de Procedimento Tributário

A noção de procedimento tributário é subdividida em outros procedimentos tributários.

Neste sentido, o procedimento tributário é uma sucessão de atos que têm em vista um determinado fim, onde esses atos serão diferentes conforme o seu objetivo final, nomeadamente, a liquidação de tributos.

Este procedimento pode ser da iniciativa da Administração Pública, (ex: procedimento de liquidação) o procedimento de revisão oficiosa dos atos tributários, o procedimento de reconhecimento ou de revogação de benefícios fiscais, ou então pode ser por iniciativa dos sujeitos passivos, como é o caso da liquidação dos tributos (autoliquidação), reclamações, recursos hierárquicos.

¹ Cfr. Amaral, Diogo Freitas DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 289.

No procedimento tributário temos uma fase inicial à iniciativa que pode ser da Administração ou dos próprios interessados, uma fase instrutória com o intuito de trazer todos os elementos que sejam necessários para a verdade material, temos também uma fase decisória e por fim a fase integrativa de eficácia.

Segundo JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, não é inexequível dar uma noção de procedimento tributário (para efeitos tributários), sem se ter em conta o contributo do Direito Administrativo. No entanto este autor, dá-nos a definição deste preceito como « *o conjunto de atos, provenientes de órgãos administrativos tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais*².»

A referência feita na LGT e no CPPT relativamente a este conceito, é que o procedimento tributário é toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, segundo o artigo 44º nº 1 do CPPT e o artigo 54º nº 1 da LGT. Desta forma, a iniciativa tanto pode ser dos próprios sujeitos passivos como da Administração Tributária,

Neste sentido, quando for por iniciativa da Administração Tributária, temos: o procedimento de liquidação, o procedimento de revisão oficiosa dos atos tributários, o procedimento de reconhecimento ou revogação de benefícios fiscais, o procedimento de emissão ou revogação de atos administrativos, o procedimento de avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais, o procedimento de cobrança das obrigações tributárias, o procedimento de acesso a informações bancárias.

Por outro lado, quando a iniciativa seja do sujeito passivo, temos a liquidação dos tributos (autoliquidação), revisão dos atos tributários por sua iniciativa, reclamações e recursos hierárquicos.

Podemos considerar que o procedimento tributário é um procedimento que abrange uma série de atos (em sentido amplo) e em sentido estrito, são procedimentos específicos quando são realizados por iniciativa do sujeito passivo ou da AT, com um determinado fim.

No procedimento tributário, temos uma fase inicial referente à iniciativa, ao impulso procedimental, pertencendo à Administração ou aos sujeitos passivos. Temos

² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3ª edição, 2009. pág.75

também uma fase instrutória, tendo como fim, a obtenção de todos os elementos que sejam fundamentais para a verdade material, seguidamente temos a fase decisória e concluindo temos a fase integrativa de eficácia, ou seja, conferir eficácia à decisão tomada, notificando o interessado dessa decisão.

2.3. Definição de Procedimento Tributário de Inspeção

O procedimento Tributário de Inspeção pode ser considerado uma formalidade instrutória com o objetivo de chegar à decisão final, no entanto, o procedimento de inspeção é um procedimento autónomo e diferente de modo a alcançar os elementos probatórios que deverão documentar um procedimento tributário diferente que levará a uma liquidação adicional.

De acordo com o artigo 44º, alínea i) do CPPT, a Inspeção Tributária é denominada como um procedimento tributário, por outras palavras, é um conjunto de atos e ações administrativas pela iniciativa de uma entidade com o objetivo de uma decisão, referente à liquidação de tributos essencialmente, tendo em vistas as situações tributárias e pelo nº 2 do mesmo artigo, verifica o cumprimento dos deveres tributários e eventuais infrações tributárias. Sendo que o artigo 54º da LGT, refere que este procedimento pode assumir diversas disposições.

O Procedimento tributário está regulamentado pelas normas jurídicas inscritas no RCPITA, aprovado pelo DL nº 413/98, de 31 de dezembro, entrando em vigor a 1 de janeiro de 1999.

No entanto, não existe nenhuma legislação que defina de forma concreta o procedimento tributário, mas sim alguns acontecimentos diversos, e por sua vez, a maior parte dos autores define este procedimento de acordo com o previsto no artigo 1º nº1 do CPA.

Neste sentido, Nabais (2016, p.320), refere que *«a intervenção da Administração Tributária concretiza-se, por via de regra, num controlo a posteriori das declarações dos contribuintes e das correspondentes liquidações, de modo a verificar se todos os factos com relevância tributária foram objeto de declaração e se a respetiva quantificação está correta.»*

O Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), relativamente ao procedimento tributário, veio definir de forma mais precisa a ação da Inspeção Tributária, de forma que o sujeito passivo tenha uma maior perceção e conhecimento da matéria fiscal.

O procedimento de inspeção tributária tem como fim, analisar as realidades tributárias e o cumprimento das obrigações tributárias assim como a prevenção das infrações tributárias, segundo o nº 1 do artigo 2º do RCPITA.

De acordo com o nº 1 do artigo 63º da LGT, a inspeção deve desenvolver todas as diligencias necessárias para o apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos, nomeadamente:

- Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária;
- Aceder, consultar e testar o seu sistema informático;
- Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessárias ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros;
- Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades;
- Utilizar as suas instalações para o exercício da ação inspetiva quando necessário.

2.4. Noção de Inspeção Tributária

Denomina-se por inspeção tributária, a entidade que é atribuída para examinar e investigar o cumprimento dos atos tributários através de procedimentos e análises com o objetivo de verificar se existem infrações fiscais nas declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, de forma que a fraude e evasão fiscal seja evitada e combatida.

3. Inspeção Tributária

3.1. Legitimidade Constitucional do Poder de Inspeção

Antes de mais, será fulcral fazer a distinção entre inspeção e procedimento de inspeção. E portanto, a inspeção pode ter dois sentidos: um objetivo e outro subjetivo. Num sentido objetivo, significa que a inspeção é relativa à atividade inspetiva (fiscalização), e num sentido subjetivo é referente ao órgão da AT que é o órgão competente da fiscalização.

O procedimento tributário, por sua vez, é uma sucessão de atos que permitem verificar o cumprimento das obrigações tributárias e conseqüentemente a prevenção das infrações tributárias.

Apesar do dever fundamental de pagar impostos ser obrigatório para os contribuintes, na CRP, o poder de inspeção não está expressamente consagrado. No entanto, é possível ter a legitimidade para exercer este poder através da análise de algumas normas e princípios nela consagrados, nomeadamente, os artigos 103.º, 104.º e 81.º b) e o artigo 1.º, n.º 3 da CRP.

O direito de resistência à exigência dos impostos que violem os termos da constituição, em particular o artigo 103º nº 3 da CRP, estipula o princípio da constitucionalidade que estabelece a fiscalização jurisdicional da conformidade das leis com a Constituição.

O Estado de Direito, por sua vez, não se traduz numa sujeição do Estado de Direito, mas sim numa limitação material do poder político.

A chamada Constituição fiscal, está relacionada com a legalidade tributária que se configura como princípio fundamental, designando-se como garantia das garantias dos contribuintes, através dos limites formais e substanciais que o poder tributário impõe, quer na criação dos impostos, quer no exercício dos direitos e deveres que nascem das relações que se estabelecem.

A Constituição da República Portuguesa não contém nenhuma norma em concreto que explicita que a AT tem o poder de inspecionar, no entanto, não se pode afirmar que não existe tutela constitucional deste poder de inspeção. Através dos artigos 103º, 104º e

81º, alínea b) da CRP e ainda o artigo 1º nº 3 da LGT, conseguimos fundamentar a existência da legitimidade do poder da AT para inspecionar. Nestes artigos estão consagrados os princípios do poder tributário, nomeadamente, o princípio da justiça e o da igualdade.

No artigo 103º da CRP está consagrado o dever fundamental de pagar imposto, sendo uma obrigação constitucional, e segundo NOEL GOMES³, o dever de pagar impostos não deve ser visto como um «mandato constitucional» não só para os sujeitos passivos, mas também deve abranger os poderes políticos, de forma a desempenharem um papel ativo na sua configuração. Neste artigo, está expresso o princípio da legalidade, como garantia da liberdade e da propriedade individual, estabelecendo que seja a lei a determinar todos os elementos essenciais do imposto, ou seja, é a consagração da justiça formal. O Estado, vê-se obrigado a aumentar e fortalecer os meios para que haja uma maior eficácia no pagamento do imposto, intitulado como poder de inspeção.

O artigo 104º, expressa um princípio de justiça substancial, referindo-se a uma igualdade fundada na progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal, que tem de ter em conta a capacidade contributiva do sujeito passivo.

A inspeção contribui para a realização do imposto, apesar do imposto não constituir o fim em si mesmo. O poder de tributar está relacionado com a realização das despesas coletivas da comunidade e adicionalmente, é do interesse público, sendo a AT legalmente incumbida de continuar esse interesse, como está previsto no artigo 1º nº 3 da LGT.

A justiça tributária, a prossecução do interesse público, o desenvolvimento económico e a igualdade fiscal, são valores primordiais no âmbito constitucional, cuja concretização depende do poder de fiscalização, nomeadamente, na inspeção tributária.

3.2. Considerações Gerais

É de conhecimento geral que a inspeção tributária tem um enorme poder, no entanto, não consegue usar esse poder em todas as situações existentes, visto que é impossível verificar a situação tributária de todos os contribuintes.

³ NOEL GOMES, «Segredo bancário e direito fiscal», Coimbra: Almedina, 2015

O facto da AT ter deixado de ter a maior das funções de liquidação (exceto alguns impostos) não facilita o seu dever de atuação.

Assim, a mesma deve utilizar mecanismos que a levem a selecionar os contribuintes que deve analisar.

4. O Âmbito e a Extensão do Procedimento de Inspeção Tributária

O Procedimento inicia-se nos prazos previstos e fundamentados segundo a lei, seja por iniciativa dos interessados ou da Administração Tributária. Salvo nos casos previstos pelo Decreto-Lei nº 6/99, de 8 de janeiro, em que a iniciativa é da Administração Tributária.

A ação de inspeção tributária é um tipo de procedimento tributário, que consiste em uma sucessão de atos e de formalidades voltadas à declaração de direitos tributários.

Segundo Caldeira e Rocha (2021, p. 19)

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

A finalidade essencial do procedimento de inspeção tributária é averiguar a veracidade da situação tributária do contribuinte, conferindo à AT a liberdade de atuação nas ações de inspeção.

Neste sentido, será da competência do órgão da AT que determinará a execução do procedimento de inspeção, estabelecer o âmbito e sua extensão.

Pelo disposto no artigo 14º do RCPITA, relativamente ao âmbito e extensão do procedimento de inspeção tributária, estes apresentam uma especificidade fundamental na determinação da execução da ação inspetiva, da responsabilidade da AT, limitando a

matéria em análise, e comunicando ao contribuinte qual o imposto em verificação na ação inspetiva.

Neste sentido, o âmbito, tendo extensão a nível material, pode ser geral e polivalente, nas situações em que a ação inspetiva tenha que ver com a situação tributária do sujeito passivo tendo aplicação a todos os impostos ou, parcial e univalente, quando a ação inspetiva seja apenas a averiguação de um determinado ou determinados impostos do sujeito passivo, nos termos do artigo 14º nº 1 do RCPITA.

Neste último caso, segundo Caldeira e Rocha (2021, p. 112),

[o]s atos de inspeção têm apenas em vista a obtenção de dados ou a comprovação de elementos tendo por referência, por exemplo a situação tributária de certo empresário em nome individual de em sede de IVA ou o cumprimento das obrigações de uma empresa mobiliária em sede de IMT e imposto de selo.

O procedimento parcial é também, aquele que se limita à consulta ou recolha de documentos ou elementos e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação.

Relativamente à sua abrangência temporal, ou seja, a sua extensão, o procedimento de inspeção pode abranger um ou mais períodos de tributação, nos termos do nº 3 do artigo 14º do RCPITA, consoante o âmbito determinado na ação inspetiva. Por outras palavras, é possível que no decorrer do procedimento de inspeção tributária, o inspetor responsável afirme que faria sentido prolongar o âmbito e extensão da ação inspetiva, podendo ser aplicável aos restantes impostos, sendo justificada pelo facto de que « quer o princípio da verdade material, quer o princípio do inquisitório comportam a consequência de que a definição do âmbito e extensão do procedimento não se cristaliza nem se mostra imutável, na medida em que o mesmo pode, destes pontos de vista, sofrer alterações» (Caldeira e Rocha, 2021, p. 115).

Desta forma, não faria sentido que, após a firmação material e da duração do procedimento, o mesmo não pudesse ser alterado perante novos factos e face à configuração empírica que a situação objeto de inspeção reflete, isto significaria uma limitação pouco adequada e uma violação dos princípios acima referidos, onde a administração não estaria obrigada, por todos os meios, a apurar a verdade material.

Neste sentido, é possível que os fins do procedimento de inspeção e a sua extensão sejam alterados após o respetivo início, seja por iniciativa da AT ou pela solicitação do próprio sujeito passivo ou demais obrigados tributários, quando fundamentem de forma sustentada a sua pretensão.

Deste modo, a legislação prevê, nos termos do artigo 15º do RCPITA, que os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção nas situações em que possam sofrer mudanças no desenvolvimento da ação até à sua conclusão dos atos inspetivos, nomeadamente através de deliberação justificada da AT e com o devido esclarecimento da petição, com a condição de que seja comunicada ao contribuinte⁴.

Nos termos do nº 2 do artigo 15º do RCPITA, caso o sujeito passivo tencione por sua iniciativa pode ser o próprio a solicitar essa alteração, ou terceiro que demonstre interesse legítimo, desde que haja consentimento por parte do legislador, sendo que, «após ser deliberada essa alteração, o sujeito passivo não poderá impugnar o procedimento inspetivo.

Não obstante, essa alteração de extensão apenas ocorre, caso obedeça a determinados requisitos (artigo 123º do CPA), como referem Caldeira e Rocha (2021, p. 115)

[i] por um lado, do ponto de vista orgânico-competencial deve ser efetuada pela entidade que tiver ordenado a inspeção; (ii) o ponto de vista formal, deve revestir a forma de despacho, o qual, também evidentemente, deverá ser fundamentado (de um modo claro, preciso, direto, anual e completo); e (iii) do ponto de vista

⁴ Cfr. Jurisprudência presente existente no acórdão referido nº 01/01/15 de 15 de junho de 2016 do STA, «I) Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, o artigo 15º, nº 1 do RCPITA) aprovado pelo artigo 1º do FL nº 413/98, de 31 de Dezembro). II) Verifica-se falta de credenciação da decisão que determinou o alargamento da ação inspetiva quando foi alargado o âmbito da ação inspetiva, sem que disso fosse dado conhecimento ao contribuinte, pois diz-se «houve necessidade de alargar o seu âmbito» quando o art.º 42º do RCPITA apenas prevê que a notificação dos atos de inspeção possa ser efetuada ou no momento da prática dos atos de inspeção ou em momento anterior e nunca em momento posterior, como aqui ocorreu.»

procedimental deve ser adequadamente notificado aos respetivos destinatários (entidades inspecionadas).

Todavia, a ausência dos primeiros dois requisitos levará à ilegalidade e anulação da alteração em causa com fundamento em incompetência ou vício de forma, enquanto a falta do terceiro irá implicar sua ineficácia, pois a notificação caracteriza-se numa simples condição de eficácia.

5. Direitos e Deveres no Procedimento de Inspeção

5.1. Direito à Informação

A Administração Pública tem como objetivo a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses protegidos legalmente dos cidadãos, nos termos do artigo 266º da CRP. Neste sentido, os órgãos administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar no exercício das suas funções, tendo em conta os princípios da igualdade, da justiça, da proporcionalidade, da imparcialidade e da boa-fé.

De acordo com o artigo 268.º, nº 1 da Constituição da República Portuguesa (CRP), o direito à informação, contém o direito de os cidadãos serem informados pela Administração sempre que o requeiram, sobre a execução dos processos em que sejam diretamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas. Os cidadãos têm ainda, o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei, relativamente à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.

Este direito constitui um corolário da transparência que é exigido no procedimento administrativo, pelo princípio do Estado de Direito Democrático.

Pelo artigo 61.º do CPA, há a materialização das dimensões e o nível de intensidade do direito à informação, sendo mais elevado ou menor de acordo com o interesse do particular. Este direito, verifica a legitimidade para consultar o processo que não contenha documentos classificados ou que revelem segredo comercial ou industrial ou segredo relativo à propriedade literária, artística ou científica.

De acordo com o artigo 82º do CPA, os cidadãos têm o direito de serem informados pelo responsável da direção do procedimento, sempre que o requeiram, sobre o seguimento dos processos que lhes dizem respeito, assim como o direito de conhecer as soluções definitivas que forem tomadas.

Relativamente às informações solicitadas, estas devem indicar o serviço em que o procedimento se encontra, os atos e diligências praticados, as deficiências a suprir pelos interessados, decisões tomadas e outros elementos que sejam solicitados. Estas informações têm um prazo máximo de 10 dias para serem fornecidas.

Nos procedimentos eletrónicos, a Administração deve colocar à disposição na internet, um serviço de acesso restrito e, mediante prévia identificação, obter por via eletrónica, a informação sobre o estado do procedimento.

O direito à informação também está previsto no artigo 67.º da LGT, pelo qual o contribuinte inspecionado tem o direito de ser informado sobre a fase em que se encontra e também a data prevista para conclusão, sendo que caso não haja prorrogação, a duração será no máximo seis meses. Este direito por parte dos contribuintes recai sobre: a fase em que se encontra o procedimento e tempo previsível de conclusão; existência, teor e autor de denúncias dolosas não confirmadas; a concreta situação tributária e o início, âmbito e extensão da inspeção à escrita.

O direito à informação abrange ainda os documentos normativos relativos a terceiros e que estejam ou possam ser identificados, com a condição de, que os dados pessoais que não sejam públicos, sejam excluídos⁵. Este direito confere ainda, a possibilidade de os interessados poderem obter diretamente a certidão, reprodução ou declaração autenticada dos documentos incluídos no processo⁶.

O direito à informação, no domínio do procedimento tributário geral, está previsto no artigo 67º da LGT. Adotando este ao procedimento de inspeção, no decurso do mesmo, o sujeito passivo alvo de inspeção, tem o direito de ser informado sobre o ponto de situação em que se encontra, assim como a data prevista da conclusão da inspeção mesmo

⁵ Cfr. Artigo 62º do CPA.

⁶ De acordo com o artigo 63º do CPA, as certidões, reproduções ou declarações autenticadas respeitantes aos requerimentos apresentados, assim como à situação do respetivo procedimento e sua futura resolução, são obrigatoriamente passadas, seja qual for o desfecho, no prazo de dez dias.

sabendo que não será superior a 6 meses, caso não haja prorrogação. Por outro lado, e pelo facto do procedimento poder vir a ter uma duração inferior a seis meses, o sujeito passivo tem o direito de ser informado sobre a sua conclusão, apesar de não vincular a administração a finalizar nesse prazo.

O procedimento inspetivo pode ter por base uma denúncia, e nos casos em que não seja confirmado, o sujeito passivo tem o direito de requerer ser informado sobre a mesma, e também o motivo e identificação do autor.

É possível verificar algumas manifestações do direito à informação do contribuinte no procedimento de inspeção, nos quais estão previstas no RCPITA, por oposição, ao dever de informação que é da competência da AT. Este direito está relacionado na maior parte das vezes com o dever de cooperação que também é da competência da AT e do contribuinte.

Uma das manifestações, que está relacionada com a AT, é a do dever de informação sobre os critérios gerais que estão definidos no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária (PNAIT) para a seleção dos sujeitos passivos a inspecionar, que a AT tem o dever de divulgar e que o sujeito passivo tem o direito de requisitar⁷. A Administração tributária deve, sempre que solicitado, disponibilizar informação à entidade inspecionada, que seja essencial ao cumprimento dos deveres tributários acessórios, com a condição de que essa informação não prejudique o procedimento de inspeção ou o dever de sigilo⁸.

É também uma manifestação, a obrigação que a AT tem, relativamente à carta-aviso para notificação prévia do procedimento de inspeção onde deve incluir um anexo compreendendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados no procedimento de inspeção, nos termos do artigo 49º nº 3 do RCPITA.

Nesta matéria, surge uma questão, nomeadamente, se o sujeito passivo que foi inspecionado pode ou não consultar o processo de inspeção. Esta questão surge pelo facto de o sujeito passivo, ter a possibilidade de verificar os atos que foram praticados para o mesmo e também para poder preparar a sua defesa.

⁷ Cfr. Artigo 22º, do RCPITA.

⁸ Cfr. Artigo 48º nº 2 do RCPITA, o dever de sigilo pode não ser tão linear como referido.

De modo a dar uma resposta a esta questão, devemos fazer uma combinação com o dever do sigilo.

Trata-se de uma questão importante, uma vez que, o acesso ao processo de inspeção de todos os elementos presentes, poderá dar acesso a dados de terceiros onde estes dados são levados para o processo, através de autos de declarações dos mesmos e através do cruzamento de informação relativamente à obtenção de informação de terceiros sobre transações do sujeito passivo.

De acordo com o artigo 64º nº 1 da LGT, temos o dever de sigilo, que determina que *“os 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 RCPITA, mais precisamente no artigo 22º, é mencionado o dever de sigilo onde refere que *“O procedimento da inspeção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções.”*

Deste modo, verificamos que todos os elementos presentes no processo administrativo de inspeção estão cobertos pelo dever de sigilo, no entanto, isto não garante que seja suficiente para impedir o sujeito passivo de aceder e consultar o mesmo.

Essa condição ocorre porque o dever de sigilo não é uma «obrigação», ou seja, não é um dever absoluto, que termina mediante algumas situações legalmente reconhecidas, nomeadamente no artigo 64º nº 2 e nº 4 da LGT. Segundo o número 4 do mesmo artigo, é mencionado que o dever de confidencialidade não afeta o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam efetivamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial desde estejam resguardados quaisquer elementos suscetíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

Um outro motivo, é o facto desta consulta e acesso, que é um direito fundamental, também tem como objeto o exercício de um outro direito fundamental, que é o direito de defesa através do contraditório em sede de audição prévia.

Por fim, é relevante relembrar que estão em causa, no procedimento, os terceiros que são os outros obrigados tributários que o sujeito passivo mantém ou manteve uma relação económica, pelo que são do conhecimento do mesmo. Desta forma, no exercício do contraditório é essencial o sujeito passivo saber quais os elementos dirigidos e concedidos pelos mesmos, pois na eventualidade de divergência, o sujeito passivo poder contestar e apresentar a sua versão dos factos e apresentar os seus elementos.

Mediante audição prévia, o direito de participação só será definitivamente exercido se o sujeito passivo tiver acesso ao processo e conhecimento de todos os factos que o constituem, sendo que, para que o sujeito passivo possa defender-se dos factos que constituem no processo, o mesmo tem obrigatoriamente de ter conhecimento dos mesmos para poder contrapor.

O facto de a Administração Tributária não permitir o acesso e consulta do processo, não parece ser legal, uma vez que, constitui uma violação de todos os direitos e garantias do sujeito passivo, nomeadamente, o de participação, contraditório e informação, pelo que se devem priorizar ao dever do sigilo.

Apesar do que menciona o artigo 64º nº 4 da LGT, onde se refere exclusivamente a situações de fundamentação de recurso, reclamação ou impugnação judicial, parece-nos que este preceito deve ser interpretado no sentido de que essa obrigação de sigilo deve transmitir-se para os efeitos mencionados anteriormente. Acreditamos que é necessário realizar uma extensão deste preceito. Neste sentido, esta será a melhor interpretação que se poderá ter do princípio da proporcionalidade, tendo em conta os direitos e deveres em causa.

Por último, em sede de inspeção, a violação do direito à informação possivelmente não constituirá um vício que invalida o ato tributário final, apesar de que, há quem entenda que a violação deste direito configura num vício de forma do ato final.

No entanto, dessa violação advêm consequências relevantes que importa entender, nomeadamente, o que confere legitimidade ao interessado para poder recorrer aos meios processuais acessórios de intimação para a prestação de informações, consulta de

documentos e passagem de certidões, de acordo com o artigo 101º alínea f) da LGT. Uma outra consequência, é o de ser suscetível de incorrer a Administração Fiscal e o órgão, o funcionário ou agente, que seja imputável esse comportamento, na responsabilidade civil de acordo com a lei nº 67/2007, de 31 de dezembro.

5.2. Direito de Participação

A LGT contempla no seu artigo 60º que a participação dos sujeitos passivos na realização das decisões que lhes dizem respeito, é atingida, em regra, pelo exercício do direito de audição. Por outras palavras, consiste na eventualidade de os contribuintes poderem pronunciar-se por escrito e oralmente, de acordo com o artigo 42º n.º 2 do CPPT, antes do resultado de um procedimento tributário onde possa vir a resultar numa decisão desfavorável para eles e desta forma, poderem participar na decisão final que, dotada de uma fundamentação clara, congruente e suficiente (artigo 77º da LGT) e consistir numa melhor compreensão e aceitação, com uma diminuição do contencioso judicial.

Neste sentido, o direito de Participação é a concretização do princípio de participação através do direito de audição. De acordo com o princípio da Participação, os contribuintes têm o direito de participar no procedimento, antes de ser elaborada a decisão final conforme o artigo 267.º, n.º 5 da CRP.

Esta participação, tem a finalidade de preservar os interesses públicos e privados e a possibilidade de uma decisão ponderada que inclui os destinatários dos atos da administração no seu caminho formativo.

SALDANHA SANCHES (2002:310), defende que a audição prévia utilizada de uma forma correta pode simplificar o trabalho administrativo e reduzir o período de decisão, «permitindo à administração fiscal conhecer mais de perto a perspetiva do contribuinte que age de boa-fé e aumentar o grau do cumprimento voluntário da lei», e desta forma, evitar litígios desnecessários.

Apesar de ser possível caracterizar esta participação como um direito de participação, e assim uma verdadeira garantia não impugnatória do particular, enaltecendo assim uma vertente mais subjetiva da participação procedimental,

acreditamos que este princípio procura primeiramente orientar a tarefa do legislador na elaboração do complexo normativo da atividade decisória da administração⁹.

A importância da caracterização constitucional do direito de participação dos interessados nos procedimentos administrativos e fiscais, tendo como relevância o direito de audição prévia do contribuinte, tem que ver com a questão do valor invalidante da violação deste direito.

O direito de audição tem um papel fundamental no procedimento de inspeção, e de acordo com o artigo 60.º da LGT cumulativamente com o artigo 267.º, n.º 5 da CRP, consagram o princípio da participação, «cuja dimensão é a garantia do direito do contribuinte participar na formação das decisões que lhe digam respeito»

Caso estejamos na presença de um direito fundamental de natureza análoga, a sua desconsideração no procedimento decisório afeta o ato administrativo ou tributário, com a nulidade, nos termos do artigo 133º nº 2 d) do CPA sendo subsidiariamente aplicável no procedimento tributário pelo artigo 2º c) da LGT. Por outro lado, caso não seja assim, a desconsideração irá originar apenas a sua anulabilidade, por preterição de uma formalidade essencial (artigo 135º do CPA, aplicável subsidiariamente), que levará à anulação do ato tributário.

Os órgãos da Administração devem assegurar a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe disserem respeito, designadamente através da respetiva audiência prévia. A participação dos contribuintes no processo de tomada de decisões apresenta uma função legitimadora, permitindo aos interessados a proteção dos seus direitos e interesses legalmente protegidos em face da Administração, conduzindo, ainda, a um aumento de eficácia da atividade administrativa.

O direito de audição, nos termos do artigo 60º nº 6 da LGT, deve ser exercido num prazo de 8 e 15 dias em virtude da sua especialidade e da supremacia da LGT em matéria tributária, tendo um prazo geral fixado no artigo 23º nº 1 do CPPT. Em exceção a esta

⁹ Para uma melhor caracterização do acto tributário como um acto administrativo especial, bem como para as várias acepções de acto tributário utilizadas no nosso direito fiscal, ver José Casalta Nabais in Direito Fiscal, 4ª Edição, Almedina, pág. 83-86 e pág. 374-377.

regra, é relevante referir que no procedimento de inspeção, o artigo 60º n.º 2 do RCPITA consagra um prazo entre 10 e 15 dias para o exercício do direito de audição.

Relativamente ao prazo do exercício do direito à audição conta-se a partir da data de notificação ao sujeito passivo que deve ser por carta registada para o seu domicílio fiscal, nos termos do artigo 60º n.º 4 da LGT, iniciando o prazo de contagem na data em que a carta se presume recebida (artigo 38º n.º 3 e artigo 39º do CPPT).

O exercício pelo contribuinte do direito de audição não descarta o exercício de quaisquer métodos de defesa previstos na lei, nem afasta outros direitos ou garantias da sua esfera jurídica.

O facto de o direito de audição estar inserido nos poderes de livre escolha do contribuinte, isto não significa a administração fiscal não tenha o dever de lhe comunicar a possibilidade do seu exercício. Sob outro prisma, a administração está obrigada a notificar o contribuinte para exercer o direito de audição, sempre que uma decisão origine efeitos jurídicos que o afetem e nos quais os factos que a definam não tenham ainda sido submetidos à sua pronúncia.

A administração fiscal deve ainda, notificar o sujeito passivo da respetiva fundamentação, nos termos do artigo 60º n.º 5 da LGT), visto que só desta forma ficará a saber de todos os motivos que levaram a administração a tomar a posição e assim poder influenciar a decisão final¹⁰.

Ainda que após os novos elementos apresentados pelo contribuinte no exercício do seu direito de audição, a falta de fundamentação seria ainda assim motivo suficiente para ser requerida a anulação do ato. Por outro lado, se a fundamentação não constar da notificação, isto significa apenas um vício resultando na ineficácia da notificação, é possível «remediar» com o requerimento e obtenção da mesma pelo sujeito passivo, de acordo com o artigo 37º n.º 1 do CPPT. Caso contrário, o fundamento eficiente pretendido da administração fiscal e o princípio da colaboração ficariam em desequilíbrio.

¹⁰ É relevante referir que também devem constar os meios de defesa e prazo para reagir contra o ato notificado, assim como a indicação da entidade que o praticou e se a realizou na delegação ou subdelegação de competências, de acordo com o artigo 36º n.º 2 do CPPT.

5.3. Dever de Sigilo

O regime fundamental do sigilo fiscal está previsto no artigo 64º da LGT, que determina aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária a obrigação de guardar sigilo sobre os dados recolhidos da situação tributária dos sujeitos passivos e os elementos de natureza pessoal que adquira no procedimento decorrentes do sigilo profissional ou de outro dever legal de segredo legalmente regulado.

O dever de sigilo que está relacionado com o princípio da confidencialidade, de acordo com o artigo 64.º, n.º 1 da LGT, refere que os funcionários da Autoridade Tributária são obrigados a guardar sigilo sobre os dados relativos à situação tributária dos contribuintes bem como quando aos seus elementos de natureza pessoal.

No artigo 22º do RCPITA, está previsto o dever do sigilo, não devendo este dever se distanciar das linhas gerais do artigo 64º da LGT, este estabelece um reforço do mesmo, num procedimento em que a aquisição de elementos pessoais e patrimoniais que revelam a capacidade contributiva constitui um dos objetivos do procedimento de inspeção.

O sigilo fiscal é fundamentalmente um dever que incide sobre a Administração fiscal perante os dados recolhidos dos contribuintes, contudo, não é relativo a outros dados que são obtidos pelas entidades como os bancos, pois esses têm um regime diferente, o sigilo bancário, ou seja, é um dever de reserva da Administração fiscal relativamente aos elementos que o contribuinte lhe deve fornecer, proibindo os seus funcionários de revelarem a terceiros a situação fiscal dos sujeitos passivos¹¹. A obrigação do sigilo é aplicável a toda e qualquer pessoa que adquira elementos que sejam protegidos pelo sigilo fiscal, nas mesmas condições que a Administração tributária.

Segundo o autor JOAQUIM FREITAS, o sigilo fiscal para os dirigentes, funcionários e agentes da Administração fiscal traduz-se numa forma de sigilo profissional que resulta da relação que se estabelece entre aquela e os contribuintes, de forma a que se assegure a confidencialidade de um conjunto de dados a que a Administração tem acesso sobre a situação pessoal e patrimonial dos sujeitos passivos,

¹¹ Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA, Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspetiva, in Revista Fiscalidade nº 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro – março de 2005, pág. 35.

onde a sua divulgação poderia provocar prejuízos dos seus direitos ao bom nome, hora imagem ou privacidade e tranquilidade¹².

Os dados sobre a situação tributária dos contribuintes, são aqueles que se estabeleçam elementos que revelam a sua capacidade contributiva, nomeadamente, os seus rendimentos, despesas ou bens que são titulares. Os elementos de natureza pessoal, são aqueles que são referentes aos que se encontram abrangidos pela reserva da vida privada, presente no artigo 26º da CRP, e que não se limitem aos primeiros (não apenas movimentos bancários, transações bolsistas, contratos privados, mas igualmente relacionamentos pessoais e afetivos, viagens e estadias, preferências individuais, filiações, doenças e outras patologias).

Os dados que ficam fora do sigilo, são aqueles que não se revejam nas realidades acima mencionadas, quer os de natureza pública quer os que sejam evidentes ou livremente alcançáveis por outras vias.

Pelo nº 2 do artigo 64.º refere os casos onde há a cessação do sigilo, nomeadamente, a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade; d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal; e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

De acordo com o artigo 22.º, n.º 1 do RCPITA, há um reforço do sigilo do procedimento de inspeção, que menciona que os funcionários que intervenham no procedimento guardem rigorosamente sigilo sobre todos os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou quaisquer entidades ou elementos de natureza pessoal ou confidencial que tenham conhecimento derivado das suas funções. Pelo nº 2 do mesmo

¹² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Almedina, 2020, 7ª edição, pág. 143.

artigo, a obrigação de sigilo cessa perante os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas dos factos apurados na inspeção tributária.

Em conclusão, relativamente a este dever, existem dois aspetos fundamentais. O primeiro, será que a violação do dever do sigilo é objeto da tutela penal específica, podendo concretizar-se na prática de um crime, de acordo com o artigo 91º do RGIT ou então, numa contraordenação tributária, nos termos do artigo 115º do RGIT. Em segundo, a violação deste dever não se concretizará num vício do procedimento de inspeção, o que não afeta o seu conteúdo¹³.

5.4. Dever de Cooperação

O princípio da cooperação, é um princípio versátil do ponto de vista subjetivo e do ponto de vista objetivo ou material, pelo facto de se dirigir a todos os constituintes no procedimento e no desempenho das suas atuações, nomeadamente, os sujeitos passivos e outros obrigados tributários e os agentes de inspeção tributária.

Numa dimensão objetiva, o princípio da cooperação exige que no decorrer do procedimento inspetivo haja um dever mútuo de cooperação e colaboração, isto já numa dimensão subjetiva, entre a inspeção tributária e os sujeitos passivos. Por outras palavras, para que haja um princípio de cooperação, tem de haver um dever mútuo de cooperação entre a inspeção tributária e o sujeito passivo. De acordo com o princípio da cooperação, todas as partes têm o dever de prestar a sua colaboração para a descoberta da verdade. O dever de colaboração é exigido à AT, aos contribuintes e aos Tribunais.

Estão previstos vários deveres impostos aos sujeitos passivos e a terceiros de modo que haja a correta liquidação de tributos e também haver um controlo para apurar se a liquidação foi feita de maneira correta ao qual denominamos por deveres acessórios.

¹³ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Encontro de Escrita, 4ª edição, 2012, pp. 597-601.

É relevante mencionar que a maioria destes deveres são exigidos mesmo quando não é devida a obrigação tributária principal.

O dever de cooperação dos sujeitos passivos para com a Administração tributária, estabelece uma forma de garantir a eficácia da atuação inspetiva, permitindo que haja livre acesso às instalações e dependências, o exame e reprodução de documentos, incluindo em suporte informático.

De acordo com o artigo 48.º do RCPITA, está previsto que a Administração tributária procurará, sempre que possível, a cooperação da entidade inspecionada para esclarecer as dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspeção. Uma demonstração deste dever, tem que ver com a necessidade de designação por parte do contribuinte, de um representante para as relações com a AT que deve comandar a relação entre ambos e sustentar o cumprimento de todas as obrigações legais que suscitem ao longo do procedimento de acordo com o artigo 52º do RCPITA.

Ora bem, este dever também se manifesta pela necessidade da comparência do sujeito passivo ou obrigado tributário, representantes legais, Contabilista Certificado ou Revisor Oficial de Contas, no momento da execução dos atos de inspeção externa, com a condição de que estes ocorram nas instalações ou dependências do sujeito passivo e a mesma seja considerada imprescindível à chegada da verdade material, nos termos do artigo 54º nº1 do RCPITA.

Estão também vinculadas, de modo a permitir a obtenção de informações, documentos e outros elementos no seu poder, os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das Regiões Autónomas e Autarquias locais, de associações públicas, empresas públicas ou de capital público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas coletivas de utilidade pública.

Como referem os autores JOAQUIM FREITAS & JOÃO CALDEIRA, a Administração encontra-se da mesma forma vinculada a um legítimo dever de cooperação, não se tratando de uma mera faculdade, ou seja, que pode ou não exercer, mas sim um dever. O dever de cooperação evidencia uma profunda conexão com o princípio do inquisitório, que nos termos da Administração, tem o dever de trazer para o procedimento todos os elementos necessários para a descoberta da verdade material, mesmo que sejam opostos aos seus interesses financeiros de arrecadação de receita pública.

Desta forma, deverá, sempre que seja exequível e não prejudique o resultado do procedimento ou dever de sigilo, conceder ao sujeito passivo informações ou outros elementos exigidos.

É possível verificar também, na obrigação de notificação prévia, esta cooperação, que requer uma antecedência mínima de cinco dias, a partir do início do procedimento, pelo nº 1 do artigo 49º do RCPITA, exceto quando essa é dispensada por um fundamento previsto no artigo 50º nº 1 do RCPITA.

Os contribuintes devem sempre cooperar de boa-fé e clarificar de forma completa e real os factos que conheçam, fornecendo os meios de prova¹⁴.

O dever de cooperação dos contribuintes, com a AT incluem também o cumprimento das obrigações acessórias da sua situação tributária e à sua contribuição de informação que tenham com terceiros, nos termos do artigo 59º nº 4 da LGT. Nos termos do artigo 28º nº 2 do RCPITA, o dever de cooperação do contribuinte permite que os funcionários da inspeção tributária tenham o direito de aceder às instalações do contribuinte, examinar, solicitar e reproduzir documentos, de requisitar às autoridades policiais e administrativas a colaboração ao exercício das suas funções no caso de ilegítima oposição do contribuinte à inspeção e de obter esclarecimento por parte do Contabilista Certificado e Revisor Oficial de Contas.

Através dos órgãos competentes da AT, esta, pode tomar todas as medidas necessárias ao apuramento da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros com quem o contribuinte tenha relações económicas, nos termos do artigo 63º nº 1 alínea d) da LGT. A não cooperação só será legítima quando ocorram determinadas situações que estão previstas no artigo 63º nº 5 da LGT, nomeadamente, o acesso à habitação do contribuinte (artigo 63º nº 5 alínea a) da LGT), a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, estas dependem do consentimento do titular ou da derrogação do dever do sigilo bancário pela AT quando seja legalmente permitida (artigo 63º nº 5 alínea b) da LGT).

O acesso à informação da vida privada, nos termos do artigo 63º nº 5 da LGT, e a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos

¹⁴ VALENTIM, Carlos. Paulo Cardoso, ob. Cit, pág. 101.

cidadãos, só poderão ser feitos através de uma autorização judicial fornecida pelo tribunal de comarca competente, tendo em conta o pedido fundamentado da AT (artigo 63º n.º 6 da LGT).

6. Tipos de Procedimentos de inspeção

6.1. Procedimento de Inspeção Externa

A definição de inspeção externa é designada por um conjunto de atos de inspeção que pode ser realizada parcial ou totalmente nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários. Esta inspeção deverá ser realizada por órgãos legítimos.

De acordo com o artigo 19º do RCPITA, a exigência de legitimidade para o procedimento de inspeção, deriva-se ao facto de que esta atribuição de competência tem o objetivo de impedir a prática dos atos inspetivos venha a ser realizada por órgãos não competentes.

Cabe também praticar atos inspetivos, o pessoal técnico da área de inspeção tributária, nomeadamente, os economistas, juristas, peritos de fiscalização, técnicos verificadores tributários e supervisores tributários.

Por outro lado, os outros técnicos da Direção Geral de Contribuições e Impostos, apenas podem praticar atos que realizem o apoio especializado à atividade de inspeção tributária, sendo que a lei também admite a competência a outros técnicos que sejam designados pelo Diretor Geral de impostos.

Contudo, a doutrina entende que o artigo 19º do RCPITA atribui excepcionalmente competências funcionais aos técnicos de acordo com as duas primeiras alíneas do presente artigo.

Em relação às entidades privadas, pelo artigo 3º do RCPITA, a sua intervenção apenas pode ser feita a atos respeitantes a perícias e exames, mas nunca a atos considerados ou que se constituam inspetivos. Todos os órgãos que podem realizar os atos inspetivos, são obrigados a serem imparciais, devendo estar credenciados de forma devida, de acordo com o artigo 20º e ss. do RCPITA.

Um dos pressupostos exigidos na inspeção externa, é a credenciação. Esta, para além de definir formalmente o início da inspeção através da sua entrega, visa evitar que os sujeitos passivos sejam inspecionados por serviços desconhecidos da relação jurídica. A credenciação, consiste assim, na emissão de um documento passado pelo superior hierárquico dos funcionários mandatados para realizar a inspeção tributária, através de uma ordem de serviço, devendo conter os elementos previstos no artigo 46º nº3 do RCPITA. Caso a credenciação seja feita através de um despacho, a mesma deve conter a indicação dos objetivos e a identidade da entidade que irá inspecionar os inspetores. Por outro lado, aos contribuintes não identificados previamente, o despacho irá conter a menção genérica das entidades a inspecionar.

A credenciação é realizada através da entrega por parte de um funcionário da nota de diligência que indica a tarefa realizada, sendo que, os funcionários da AT têm de exibir o cartão profissional ou identificação emitida pelos respetivos serviços.

Após esta análise, verificamos que a credenciação é de facto uma garantia dos contribuintes, uma vez que esta tem o objetivo de assegurar que o procedimento de inspeção tributária seja efetuado por um funcionário legítimo, e por isso, a falta de credenciação leva a que não haja esta garantia, correndo o risco de ocorrer vícios ou atos inspetivos ilegais. Estamos perante uma falta de credenciação quando existe uma falta material ou jurídica da ordem de serviço ou despacho, ou então, quando não é exposto ao sujeito passivo¹⁵.

Caso os funcionários que praticaram a inspeção, não sejam os funcionários que praticaram a inspeção, não sejam aqueles que foram designados para tal função, estamos perante uma ausência de credenciação.

Existe uma certa complexidade relativamente à questão de que se a falta de um dos elementos da ordem de serviço ou despacho constitui efetivamente ou não, falta de credenciação.

De acordo com a jurisprudência, nomeadamente, o tribunal arbitral (CAAD-Centro de Arbitragem Administrativa), não menciona sobre a falta de um dos elementos da ordem de serviço constituir falta de credenciação. Este refere que constituirá uma

¹⁵ ALFARO, Martins, ob. cit., pp. 358-359.

credenciação deficiente, onde fundamenta a oposição do inspecionado com base no artigo 47º do RCPITA.

Por outro lado, a doutrina, neste caso MARTINS ALFARO, afirma que a ausência de um dos elementos da credenciação não constitui uma falta de credenciação, apenas não preenche todos os requisitos exigidos. Pelo que a existência de credenciação não impede o direito da oposição do sujeito passivo ao início da inspeção por falta dos requisitos do artigo 46º do RCPITA, ou seja, perante uma credenciação deficiente, o sujeito passivo apenas poderá opor-se ao ato de inspeção caso fundamente o incumprimento do artigo 46º do RCPITA.

Podemos concluir, que devido à ausência de credenciação constituir a omissão de uma exigência legal, fará mais sentido defender a posição da doutrina, que alega que a falta de um dos elementos da ordem de serviço apenas representa uma credenciação deficiente e não uma ausência da mesma.

Nos casos de falta de credenciação e nos em que não contenha todos os elementos exigidos, o sujeito passivo continua a ter o direito de opor-se ao início dos atos de inspeção pelo artigo 47º do RCPIT, porém, deverá haver consequências nestas situações. O tribunal entendeu que pelo motivo do inspecionado não se ter oposto à prática dos atos inspetivos no início da inspeção, quando não haja a assinatura do responsável da AT, a mesma degrada-se em formalidade não essencial sem que invalide os atos já praticados.

Na perspetiva da doutrina, a falta de credenciação é considerada ilegal pelo facto da ação de inspeção ser realizada por órgãos não competentes. Desta forma, os atos inspetivos ilegais devem ter como consequência a anulação dos atos de liquidação que já foram realizados, o que parece ser a posição mais adequada, onde o interesse do contribuinte é levado em consideração e não saindo prejudicado por falta de oposição.

O procedimento de inspeção tributária externa, por sua vez, deve acontecer entre a AT e o contribuinte, onde deve ser previamente comunicado ao contribuinte. Neste sentido, a notificação prévia firma a realização do princípio da cooperação e é um direito defendido constitucionalmente¹⁶. Ora bem, a CRP contempla duas garantias dos contribuintes, o direito à notificação e o direito à fundamentação dos mesmos.

¹⁶ VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, ob. cit., pp. 100–101.

A notificação prévia tem um prazo mínimo de 5 dias de antecedência art.49º nº1 RCPIT, esta não deve ocorrer com uma antecedência superior a 30 dias, segundo o artigo 23º nº1 do CPPT. Pelo facto de cinco dias de antecedência ser um prazo demasiado reduzido para conseguir organizar os elementos necessários para a inspeção, consideramos um prazo de 15 dias de antecedência o mais adequado.

A contagem do prazo é uma contagem contínua, ou seja, inclui os fins de semana, férias e férias judiciais pelo artigo 279º do Código Civil.

A carta-aviso é um documento que é emitido pela AT, pelo qual é feita a notificação prévia do sujeito passivo sobre o início do procedimento de inspeção tributária. Através desta carta, a AT está a cumprir com o seu dever de informar, ou seja, a carta-aviso tem a finalidade comunicar a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário, o objeto, o âmbito e a extensão da inspeção tributária a realizar sendo que a sua omissão pode levar à violação dos princípios tributários, nomeadamente o de cooperação, previsto no artigo 9º do RCPITA e artigo 59º da LGT.

Perante esta matéria, surge uma dúvida, relativamente ao início do prazo em que inicia o procedimento de inspeção externa, ora bem, um acórdão relevante neste assunto é o do Tribunal Central Administrativo do Sul, que entende que o início do procedimento de inspeção tributária ocorre com a notificação prévia, sendo efetuada por carta aviso como previsto pelo artigo 36º nº2 e 49º do RCPITA, sendo que esta indica o início da contagem do prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspeção. Assim sendo, a falta de carta-aviso impõe que o início do procedimento não se realize, e por consequência, não se inicia a contagem do prazo para a sua conclusão.

Relativamente a esta questão, a doutrina não está em consenso, nomeadamente o autor JOÃO CALDEIRA, alega que o início do procedimento de inspeção tributária externa é iniciado com a assinatura da ordem de serviço ou do despacho, o que não parece ir de encontro com o proferido no artigo 4º do artigo 51º do RCPITA, onde é mencionado que a recusa da assinatura da ordem de serviço, não impede o início do procedimento de inspeção.

Pelo facto de a carta-aviso ser a forma pela qual se dá a notificação prévia, a sua omissão tem como consequência a anulabilidade dos atos ilegalmente praticados, pelo artigo 135º do CPA e aplicável por força do artigo 4º e) do RCPITA.

Na Carta-aviso deve constar determinados elementos obrigatórios, nomeadamente, a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário, o objeto da inspeção, o âmbito e a extensão da inspeção a realizar, segundo o artigo 49º nº 2 do RCPITA. Deve ainda, constar um anexo que inclua os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e obrigados tributários.

Com a identificação do sujeito passivo na carta-aviso, este saberá que a notificação é de facto para o mesmo e ao mesmo tempo, os inspetores terão a certeza de que estão a inspecionar o sujeito passivo correto. A omissão da identificação neste caso, poderá desencadear o exercício do direito de oposição por parte do inspecionado em questão, impedindo, que a AT, inicie o procedimento de inspeção tributária. Nas situações em que a AT já tenha iniciado o procedimento de inspeção tributária, a falta de identificação na carta-aviso é equivalente à falta da carta-aviso ou de notificação prévia. No entanto, caso a ordem de serviço tenha a identificação do sujeito passivo, a falta do elemento da identificação na carta-aviso é equivalente ao início da inspeção sem notificação prévia. Concluindo, na ausência desta, o inspecionado pode opor-se ao início da inspeção sendo que caso já tenham sido realizados atos inspetivos, os mesmos são anulados.

Com o âmbito e a extensão da inspeção, é possível traçar o objeto do procedimento e os poderes da AT, a falta dessas informações, impossibilita a identificação das mesmas, nomeadamente, se estamos perante uma inspeção geral ou parcial, pelo artigo 1º, nº 1 do RCPITA. A omissão do âmbito e extensão da inspeção, ao contrário do que acontece na omissão da identificação do inspecionado, não equivale à falta de notificação, pelo que, cabe ao inspecionado requerer a sua identificação na carta-aviso, segundo o artigo 15º, nº 2 do RCPITA.

Caso o mesmo não faça o requerimento, assumimos que este aceita a inspeção tributária nas condições definidas pela AT, sem prejudicar o seu direito à oposição ao início de inspeção.

Desta forma, podemos defender, que a ausência de identificação do inspecionado, para além da oposição do mesmo, pode originar a anulabilidade dos atos praticados anteriormente pela AT, e a não definição do âmbito e extensão da inspeção traz a possibilidade de o inspecionado poder requer a sua identificação na carta-aviso, com a consequência de ser inspecionado nas condições que a AT definir.

A ordem de serviço é uma forma especial de notificação, que estabelece uma regra que só se aplica ao início dos atos de inspeção, afastando-se das regras gerais proferidas no artigo 37º e ss. do RCPITA, é também uma forma especial de credenciação em sentido restrito, onde se evidencia o sentido que a norma invoca no artigo 46º nº 3 do RCPITA. Deste modo, podemos concluir, que a ordem de serviço simboliza de maneira formal os poderes atribuídos aos funcionários da AT relativamente à prática de atos inspetivos perante o sujeito passivo, constituindo, uma garantia dos contribuintes.

A ordem de serviço deverá conter, o número de ordem, data de emissão, identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção, a identificação dos funcionários incumbidos da prática dos atos de inspeção do respetivo chefe de equipa e da identidade a inspecionar e deve conter ainda o âmbito e a extensão da ação de inspeção¹⁷.

Os funcionários da AT, no início da inspeção, devem realizar a entrega da cópia da ordem de serviço ao inspecionado ou obrigado tributário, com a exceção dos casos previstos no nº 4 do artigo 46º do RCPITA, onde é dispensada a ordem de serviço. Nos casos em que recusam assinar a ordem de serviço por parte do inspecionado ou outro obrigado, esta terá de ser assinada por duas pessoas que sejam testemunhas, isto acontece, pelo facto de que a recusa não obsta impedimento ao início dos atos materiais da inspeção, de acordo com o nº 4 do artigo 51º do RCPITA. Não havendo testemunhas, o responsável pela inspeção pode proferir a recusa na ordem de serviço e realizar a sua entrega ao inspecionado.

Deste modo, podemos constatar que a ordem de serviço constitui uma garantia fundamental dos contribuintes pelo facto da mesma representar a credenciação dos funcionários responsáveis pela prática dos atos inspetivos, devendo o seu regime cumprir os requisitos do artigo 46º do RCPITA.

Para estarmos na falta de uma ordem de serviço é necessário estarmos perante um documento emitido por uma entidade sem competência para a prática dos atos inspetivos, sendo neste caso a entidade competente a Direção geral de Impostos e seus serviços¹⁸.

¹⁷ Art. 46º nº 3 a) b) e c do RCPITA.

¹⁸ Art. 16º RCPITA.

No entanto, também estamos perante uma falta de uma ordem de serviço, nas situações que ao ser emitido por uma entidade competente, esta não é apresentada ao inspecionado. Deste modo, a ausência da ordem de serviço apenas acontece caso a ordem de serviço tenha uma falha, e não uma ausência de um dos elementos que devem constar na mesma (como acontece na credenciação).

Podemos concluir que, a ausência da ordem de serviço equivale à falta de credenciação, sendo que a ordem de serviço equivale sempre à credenciação, no entanto, a credenciação nem sempre equivale à ordem de serviço. Nos casos em que é dispensada a ordem de serviço, a credenciação será sempre necessária.

Por consequência, da falta da ordem de serviço que gera a falta de credenciação, quando obrigatória, resultam na validação do sujeito passivo poder opor-se ao início da prática de atos de inspeção e na anulabilidade dos atos tributários que já tenham sido praticados segundo o artigo 135º do CPA. A anulabilidade resulta na indigência de verificar alguns princípios, nomeadamente, o princípio da legalidade tributária e o da colaboração.

Ora bem, pelo facto da ordem de serviço, originar a notificação do início dos atos inspetivos, a sua ausência traduz-se no incumprimento do dever de comunicação¹⁹, ou seja, ao ser o início da prática dos atos de inspeção, ao não ser comunicado aos inspecionados, pode levar a que estes, no ato da inspeção, tenham os seus direitos prejudicados.

6.2. Procedimento de Inspeção Interna

De acordo com o artigo 13º alínea a) do RCPITA, o procedimento de inspeção pode ser interno. Este tipo de procedimento apenas ocorre quando os atos de inspeção são realizados nos serviços da AT através da análise formal e coerência dos documentos.

No entanto, pelo Decreto-lei nº 36/ 2016, de 1 de julho, o procedimento de inspeção interno abrange também a análise dos documentos obtidos durante o procedimento de inspeção tributária, de modo a haver uma abrangência do campo de intervenção da AT.

¹⁹ Art. 55º nº 1 do CPA.

Através do artigo 13º, alínea a) do RCPITA, os atos de inspeção incorrem sobre todos os documentos detidos pela AT, nomeadamente os documentos obtidos através do envio de várias declarações apresentadas pelos contribuintes e ficheiros informáticos, os documentos enviados por terceiros ou por entidades públicas vinculadas ao dever de colaboração nos termos dos códigos fiscais e por fim, qualquer outro documento que seja solicitado ao sujeito passivo ou a terceiro que mantenha com aquele, relações profissionais económicas. Sendo que, estes últimos não estavam abrangidos na antiga redação.

A solicitação dos documentos acima referidos, poderá ser requerida no decurso do procedimento de inspeção tributária interno, no entanto, este tipo de procedimento não tem a exigência de notificação prévia ao sujeito passivo, porém, está sujeito ao prazo de seis meses de acordo com o nº 2 do artigo 36º do RCPITA, sem prejuízo da prorrogação de dois períodos de 3 meses prevista no nº3 do presente artigo. A não obrigatoriedade da notificação prévia no início do procedimento, provoca alguma incerteza e insegurança na relação jurídica tributária, pelo facto do contribuinte poder estar a ser inspecionado sem ter a perceção da mesma.

No procedimento de inspeção interno, a única segurança que o contribuinte tem é a de que este procedimento terá de estar concluído até ao termo do prazo de caducidade do tributo abrangido no âmbito da ação de inspeção, exceto quando suspensão prevista na lei.

Ora bem, neste procedimento inspetivo, o princípio da irrepetibilidade que está previsto no artigo 63º nº4 da LGT, não é aplicável, e por esse motivo, durante todo o prazo de caducidade do tributo a AT pode fazer as ações inspetivas que entender, desde que não viole nenhum dos princípios, nomeadamente, o da legalidade, imparcialidade, proporcionalidade e justiça material.

A ação de inspeção interna tem limitações na ordem material, apesar de não ter na ordem formal, sendo elas, o limite de tempo do prazo de caducidade e a limitação referente ao tipo de análise que poderá ser realizada – formal e coerência- e os documentos não são limitados.

Neste tipo de procedimento, o inspetor tributário pode solicitar, através de uma notificação válida ao contribuinte inspecionado qualquer esclarecimento ou clarificação, suportado pelo documento em análise. Após a solicitação, o esclarecimento tem de ser

realizado no respetivo prazo, caso contrário, é uma violação do princípio da colaboração e da comissão da inspeção tributária prevista e punida pelo artigo 117º, nº 1 do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Na inspeção interna, o sujeito passivo só sabe que está a ser inspecionado, quando é notificado para apresentar algum documento ou prestar algum esclarecimento. Caso não seja, apenas quando for notificado do projeto de relatório para efeitos do exercício do direito de audição é que o contribuinte fica a saber que está a ser inspecionado, de acordo com o artigo 60º, nº 1 alíneas d) e e) da LGT.

Na ação de inspeção interna, ao contrário do que acontece no procedimento da inspeção externa, a entidade ou pessoa visada não tem controlo sobre o início da inspeção, ou seja, não sabe quando iniciaram os atos de inspeção, apenas consegue controlar o seu termo, que acontece com a notificação das conclusões do relatório final pelo artigo 62º, nº 2 do RCPITA, ao contribuinte.

Ora bem, é por este motivo que a ação de inspeção interna não tem qualquer tipo de efeito suspensivo do prazo de caducidade, ou seja, do direito à liquidação do tributo. Se tivesse, estariam em risco a consistência e o rigor dos princípios da certeza e da segurança jurídica, uma vez que, não conseguiríamos determinar com precisão o termo do prazo de caducidade.

A prática dos atos inspetivos é realizada por norma no horário normal de trabalho do inspetor tributário, sem quaisquer limitações de horário. Porém, caso os esclarecimentos ou documentos do sujeito passivo, salvo se puderem ser enviados por via eletrónica ou postal, esses são prestados no horário normal, exceto se forem acordados de maneira diferente entre ambos.

6.3. Procedimento de Inspeção a Pedido do Contribuinte

O procedimento de inspeção tributária é uma forma de procedimento tributário segundo o artigo 54º, nº 6 da LGT. Por definição, o procedimento de inspeção tributária é um procedimento da iniciativa dos serviços da Administração Tributária.

Com o objetivo de fortalecer os direitos e garantias dos contribuintes, o legislador da LGT, consagrou no ordenamento jurídico tributário, a figura de ação de fiscalização

tributária a solicitação do sujeito passivo. Desta forma, esta medida originou uma simplificação, inovando o sistema fiscal, o que demonstra uma confiança e boa-fé entre a Administração Tributária e os contribuintes.

Esta medida tem uma grande importância e contribui para a simplificação e eficácia do sistema, apesar de estar sujeita a uma taxa e não possa ser utilizada muitas vezes pelos sujeitos passivos. Assim, os sujeitos passivos podem antecipar por iniciativa própria, o termo do prazo de caducidade dos tributos, pelo que, assim já não serão obrigados a continuar na contingência do poder ser inspecionado durante todo o prazo de caducidade.

No artigo 47º da LGT, está previsto que em caso de fiscalização tributária através da solicitação do contribuinte, nos termos de lei especial e sem prejuízo das disposições desta, não podem ser praticados posteriormente à notificação das suas conclusões ao sujeito passivo, novos atos tributários de liquidação com fundamento em factos ocorridos no período ocorrido entre a referida ação e incluídos no seu objeto. A lei especial mencionada é o decreto-lei nº 6/99, de 8 de janeiro, que regulamenta a ação de inspeção tributária a pedido do contribuinte ou terceiro que demonstre nela ter igualmente interesse legítimo. A norma expressa no artigo 47º, nº 1 da LGT, consagra uma antecipação do termo do prazo de caducidade, pelo facto do procedimento de inspeção uma vez realizado e as conclusões ao sujeito passivo notificadas, a Administração Tributária só pode realizar atos de liquidação que resultem das conclusões do procedimento comprovadas no relatório final da ação de inspeção.

A obrigação que representa o pagamento da taxa que está sujeita esta ação de inspeção, será compensada pela vantagem relativa à segurança jurídica sobre a certeza da regularidade da situação tributária consequente do efeito vinculativo desta ação de inspeção de acordo com o artigo 47º, nº 1 da LGT e artigo 5º do Decreto-Lei nº 6/99, de 8 de janeiro.

De acordo com estes normativos, a Administração tributária não pode agir com novas ações de inspeção com o mesmo propósito ou a atos de liquidação relativos a factos tributários não anexados nas conclusões do relatório de inspeção notificado ao contribuinte. O sujeito passivo pode ser sancionado por infrações tributárias que não foram identificadas pelo inspetor tributário que efetuou a ação de inspeção a solicitação do contribuinte ou terceiro, uma vez que este efeito vinculativo não abrange a punição

das infrações fiscais relativas aos factos praticados no prazo contido pelo relatório de inspeção e dentro do prazo de prescrição do procedimento sancionatório respetivo.

Caso o sujeito passivo venha a ser condenado com decisão transitada em julgado, pela prática do crime de fraude fiscal com base em factos constitutivos de simulação, falsificação, viciação, ocultação, destruição, danificação ou inutilização de elementos fiscalmente relevantes que tenham sido com base nas conclusões do relatório, a Administração Tributária não ficará vinculada às conclusões do relatório de inspeção. Sendo que, neste caso, está suspenso o prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos no período entre a notificação das conclusões e o trânsito em julgado da decisão condenatória. O efeito vinculativo das conclusões da ação de inspeção a pedido do contribuinte só cede perante situações anómalas ou imputáveis a comportamentos fraudulentos do sujeito passivo.

O efeito vinculativo pode não ser atribuído pela Administração Tributária às conclusões do relatório da ação de inspeção realizada a pedido do sujeito passivo ou de terceiro, no entanto, isto só pode acontecer quando exista falta de colaboração ou cooperação do sujeito passivo no apuramento da sua situação tributária, pela falta de prestação de esclarecimentos ou falta de exibição ou apresentação de documentos, nomeadamente aos dados do sigilo bancário. Assim, toda a vez que o contribuinte tenha comportamentos ilegítimos que impossibilitem ou compliquem o apuramento da matéria tributável, a Administração Tributária pode não conceder o efeito vinculativo às conclusões do relatório de inspeção tributária e pelo nº 3 do artigo 3º do Decreto-Lei nº 6/99, de 8 de janeiro, pode revogar a decisão de autorização do procedimento de inspeção até à notificação das conclusões do relatório de ação de inspeção.

A revogação da decisão de autorização e a autorização de não obter efeito vinculativo às conclusões do relatório, ambas, devem ser fundamentadas de forma devida e notificada ao contribuinte, de forma que o mesmo possa ter a oportunidade de saber previamente que será alvo de inspeção e puder assim pronunciar-se sobre a mesma.

Na ação de inspeção tributária, a solicitação do sujeito passivo obedece ao Decreto-Lei nº6/ 99, de 8 de janeiro, nomeadamente às suas especificidades sobre a autorização, o início e os efeitos do procedimento de inspeção tributária e a restante do RCPITA.

Todos os sujeitos passivos que queiram ser inspecionados através do seu pedido, devem requerer ao Diretor-geral da AT, fundamentando as razões do pedido, o âmbito e a extensão do procedimento, mencionando expressamente os tributos e os períodos pretendidos. Podem ainda, fazer pedidos autónomos a setores de atividade abrangidos pelo regime tributário especial.

No entanto, o requerimento pode ainda ser feito por um terceiro, que tenha autorização expressa do sujeito passivo ou que faça prova de interesse legítimo, sendo necessário que o requerimento indique o âmbito e extensão para o procedimento. O pedido deverá ser verificado pelo Diretor-Geral da AT no prazo obrigatório de 30 dias, sendo que o deferimento dependerá da prova e dos motivos que mostrem o interesse legítimo do requerente na realização do procedimento de inspeção tributária.

O interesse legítimo de terceiro decorre através das relações comerciais estabelecidas com o sujeito passivo, cujo interesse baseia-se em qualquer vantagem resultante do conhecimento da situação tributária do contribuinte que seja proveniente de atos de reestruturação empresarial, do acesso a regimes legais a que o requerente pretende ter direito ou de operações de recuperação económica.

Um exemplo interessante nesta matéria, dado por JESUÍNO ALCÂNTARA será quando ocorre uma operação de reestruturação empresarial que envolve a fusão de dois agentes económicos.

Ora bem, a empresa A de acordo com as condições acordadas irá absorver a empresa B, onde, posteriormente à realização da operação, a empresa incorporante assumirá as obrigações da B. Não obstante da empresa B ter feito prova da sua situação tributária, a empresa A não tem nenhuma garantia que essa situação se vá manter no futuro, visto que, a AT pode realizar procedimentos de inspeção tributária que reflitam sobre os tributos e períodos de tributação mesmo que sejam abrangidas pelo decurso do prazo de caducidade.

Esta eventualidade pode trazer consequências negativas para a empresa absorvente, pois da intervenção da inspeção pode resultar atos tributários de liquidação no nome da empresa incorporada e que por efeito da fusão, irá incidir na empresa A (empresa incorporante). A empresa A, tem o direito e interesse em não correr este tipo de risco pelo que pode requerer a ação de fiscalização nos termos enunciados, intensificando a definição da situação tributária do sujeito passivo, que deve possuir de contabilidade

organizada. A ação de inspeção tributária a pedido do sujeito passivo ou terceiro irá ter o âmbito e a extensão que forem requeridos à Administração Tributária.

Esta ação de inspeção tributária pode ser denominada como uma auditoria às contas do sujeito passivo, e por esse motivo o legislador sujeitou ao pagamento de uma taxa, que está prevista na Portaria nº 923/99, de 20 de outubro, sendo fixada de forma provisória, antes do início da ação de inspeção, por despacho fundamentado do Diretor-Geral da AT.

No entanto, caso não seja paga, fica sem efeito a autorização para a realização do procedimento de inspeção que deve ter início no prazo máximo de 60 dias (a contar da notificação da decisão). Porém, isto não impede que a AT no âmbito das suas atribuições e poder inspetivo, possa iniciar ou continuar o procedimento de inspeção tributária do sujeito passivo.

Posto isto, podemos concluir que a ação de inspeção a pedido do sujeito passivo ou de terceiro traz diversas vantagens aos mesmos, apesar de estar sujeita ao pagamento de uma taxa, pelo facto de garantir a certeza e segurança jurídicas que são necessárias ao favorecimento de negócios jurídicos de grande importância a nível da reestruturação empresarial e da dinâmica da vida económica. Permite ainda, uma maior cedência no regime de intervenção dos serviços de inspeção tributária, protegendo também os interesses da AT e agentes económicos.

7. O Início da Ação de Inspeção Tributária

O preceito neste ponto refere-se à «dimensão temporal do procedimento inspetivo» (Caldeira e Rocha, 2021, p. 245), sendo um dos limites mais importantes. Relativamente ao prazo máximo de duração, ou seja, o limite temporal do próprio procedimento, legalmente comprovado por lei, nos termos do nº 2 do artigo 36º do RCPITA, deve ser contínuo, e uma vez iniciado, não poderá, em regra geral, ultrapassar o período máximo de seis meses.

No entanto, o sujeito passivo só tem conhecimento do início da ação de inspeção, no procedimento de inspeção tributária externa, uma vez que, só neste tipo de ação de

inspeção é que é fundamental que o sujeito passivo tenha controlo total do início do procedimento, pois só desta forma é que consegue determinar com rigor o termo do prazo de seis meses ou a possível prorrogação do prazo.

A iniciativa da prorrogação é da AT, onde a decisão deve ser devidamente fundamentada e notificada ao sujeito passivo, nos termos do nº 4 do artigo 36º do RCPITA.

No entanto, é possível que o prazo poderá ser prolongado por mais dois períodos de três meses, nos termos do artigo 36º, nº 3 do RCPITA, nas seguintes circunstâncias: em situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspecionadas; quando, na ação de inspeção, se apure a ocultação dolosa de factos ou rendimentos; quando seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia; outros motivos de natureza excecional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Neste sentido, o procedimento de inspeção tributária pode ter até um prazo máximo de 12 meses²⁰.

Não sendo possível excedê-lo, no entanto, e segundo Caldeira e Rocha (2021, p. 249), este prolongamento da ação inspetiva, apenas pode ser realizado antes da emissão da nota de diligência, e notificada à entidade inspecionada com indicação da data previsível do termo do procedimento. Os autores supramencionados, referem também que faz sentido que seja desta forma, pois

²⁰ De acordo com o acórdão de jurisprudência do STA, processo nº 0684/15 de 20 de Abril de 2016, cita I- Decorre do art.º 46 da Lei Geral Tributária que o procedimento de inspeção externa suspende o prazo de caducidade a menos que a inspeção se prolongue por mais de seis meses. II - Não estando ultrapassado esse prazo de seis meses, o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspeção externa, cessando com o termo do procedimento de inspeção que observará as fases referidas nos artigos 60.º a 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro que ocorrem após a conclusão da prática dos actos de inspeção.

[a] emissão da nota de diligência pressupõe que se considerou necessário dispor de mais tempo precisamente para essa mesma recolha e análise de elementos.

Contudo, é possível que o prazo de seis meses seja ultrapassado sem que a AT tenha feito prorrogação ou comunicado tal facto ao contribuinte, e de acordo com o n.º 7 do artigo 36.º do RCPITA,

[o] decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando, porém, o direito à liquidação dos tributos.

Neste sentido, pela conclusão do prazo de seis meses, não havendo qualquer pedido de prolongamento pelos serviços da AT, determina o fim do prazo para a realização da prática dos atos de inspeção, porém, isto não afeta de todo o direito à liquidação ao sujeito passivo, tendo em conta que, a entidade inspecionada seja informada devidamente de todos os resultados obtidos durante o procedimento no prazo de caducidade.

Porém, o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade, sendo que para a liquidação dos tributos, em regra, é de 4 anos a contar da data do facto tributário ou do termo do ano em que o facto ocorreu, do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos referentes a situações tributárias que já foram abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar, nos termos do artigo 36.º, n.º 1 do RCPITA.

Por outro lado, segundo Diogo Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, 2003 citado por Nuno Garcia e Rita Nunes)²¹, «a referida suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos não pode ter-se como efeito automático da mera abertura do procedimento inspetivo externo, nomeadamente quando, a posterior, não sejam praticados quaisquer atos materiais de inspeção».

²¹ Campos, D.L., & Rodrigues, B. S. (2003) Lei Geral Tributária Anotada e Comentada. Encontro da Escrita.

Relativamente ao prazo para conclusão do procedimento de inspeção, em regra geral, este não pode ser suspenso, exceto nos casos previstos²².

Suspendendo-se em situações específicas, como acontece na prática dos atos de inspeção, e imprescindíveis da AT estando reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente de serviço, nos termos do artigo 51º, nº 1 do RCPITA, onde é obrigatória a notificação do reinício do procedimento ao contribuinte nas duas situações (artigo 36.º, nº 6 e artigo 53º, nº 3 do RCPITA), de forma que o sujeito passivo consiga manusear o tempo de suspensão para a conclusão do procedimento.

Por outro lado, caso não esteja terminado num prazo de seis meses, segundo Caldeira e Rocha (2021, p. 253), de acordo com o «princípio da celeridade, o procedimento de inspeção, enquanto procedimento tributário, deve ser célere, eficaz, de forma que a situação tributária do sujeito passivo inspecionado seja definida, com certeza e segurança, no mais curto prazo possível, de forma a assegurar os direitos e garantias daquele».

Segundo os mesmos autores, «uma vez que o prazo de caducidade do direito à liquidação se suspende com o início do procedimento, cessa este efeito suspensivo, contando-se o prazo desde o início, como se a mesma não tivesse ocorrido».

Neste sentido, a única consequência para o incumprimento do prazo de seis meses é somente a não suspensão do prazo de caducidade, nos termos do artigo 46º, nº 1 da LGT. O autor Guerreiro (1999, 221-222), afirma que esse incumprimento não tem qualquer outra consequência, nomeadamente em termos de vício que possa afetar a própria liquidação. Em outros termos, o facto do prazo de procedimento inspetivo ter sido

²² Cfr. art.º 36.º, n.º 5 do RCPITA, quando: «a) Em processo especial de derrogação do segredo bancário, o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da Administração Tributária que determine o acesso à informação bancária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal; b) Em caso de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo com fundamento em segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, seja solicitada autorização judicial ao tribunal da comarca competente, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão; c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença; d) A administração Tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional, mantendo-se a suspensão pelo prazo de 12 meses.»

ultrapassado não resulta num vício invalidante da liquidação, não se comunicando por sua vez a esta²³.

8. Os Atos de Inspeção e os Deveres de Colaboração

Segundo JESUÍNO ALCÂNTARA, «os atos de inspeção iniciam-se no dia em que o inspetor tributário é apresentado ao sujeito passivo ou entidade inspecionada e proceder à notificação através da entrega de cópia da ordem de serviço ou do despacho que determinar a realização do procedimento de inspeção».

Pelo artigo 279º alínea b) do Código Civil estabelece que

«[n]a contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr».

Neste sentido, o início do procedimento de inspeção tributária seria no dia seguinte ao da notificação da ordem de serviço ou do despacho.

Ora bem, pelo facto de se verificar a prática de atos materiais de inspeção no próprio dia da notificação, o início do prazo previsto no nº 2 do artigo 36º do RCPITA acontece no próprio dia da notificação, cujo prazo de seis meses termina às 24 horas do dia que corresponde ao início do procedimento inspetivo, nos termos do artigo 36º nº 2 do RCPITA. Por outro lado, é relevante citar o artigo 279º alínea c) do CC, onde «... se no último mês não existir dia correspondente, o prazo finda no último dia do mês».

²³ Além disso, nesse incumprimento do prazo põe em causa a caducidade do direito à liquidação. No contexto desta situação, esta encontrava precisão no nº 5 do artigo 45º da LGT, na redação dada pela Lei nº 15/2001, de 5 de Junho que previa que, uma vez instaurado o procedimento de inspeção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspeção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas no RCPITA. Isto significa, que através desta disposição, uma vez concluído o procedimento de inspeção, a AT tinha seis meses para notificar a liquidação adicional, com a consequência de que não o fazendo iria caducar o direito à liquidação do imposto. Porém, esta norma foi revogada pela Lei nº 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2003).

Os atos de inspeção têm de ser praticados em cumprimento dos princípios da legalidade e da proporcionalidade, sendo imprescindíveis ao apuramento da verdade material sobre a situação tributária do contribuinte.

De acordo com o artigo 29º do RCPITA, de modo a haver uma melhor eficácia na realização do apuramento da situação tributária do contribuinte, poderá haver o exame de elementos que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, tais como os que são relacionados com a atividade profissional ou económica do contribuinte, ou de terceiros com quem mantenha relações económicas, e solicitar, em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis.

São suscetíveis de revelar a situação tributária dos contribuintes, os elementos referidos no nº 2 do artigo 29º do RCPITA²⁴.

O nº 3 do artigo 29º do RCPITA, refere que a inspeção tributária pode proceder a determinadas diligências de prospeção e informação²⁵.

-
- ²⁴ a) Os livros obrigatórios previstos na legislação comercial e fiscal;
- b) Os registos contabilísticos e os documentos com eles relacionados, incluindo os programas e suportes magnéticos;
- c) Os registos auxiliares da contabilidade;
- d) Os documentos e registos relativos ao custeio dos inventários ou à contabilidade analítica;
- e) Outra documentação interna ou externa relativa às operações económicas e financeiras efectuadas com clientes, fornecedores, instituições de crédito, sociedades e quaisquer outras entidades, incluindo os extractos processados pelas instituições de crédito e sociedades financeiras, os contratos celebrados, os orçamentos sobre trabalhos realizados ou encomendados a terceiros, os estudos realizados ou encomendados a terceiros e as tabelas de preços estabelecidos;
- f) Os relatórios, pareceres e restante documentação emitida por técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, advogados, consultores fiscais e auditores externos;
- g) A correspondência recebida e expedida relacionada com a actividade.

²⁵ O artigo 55º do CIS, prevê um afloramento desta prerrogativa, havendo a possibilidade de os serviços a administração fiscal enviar às pessoas singulares ou coletivas e aos serviços públicos questionários quanto a dados e factos de carácter relevante para o controlo do imposto, pelo que

Neste sentido, é relevante referir que o prosseguimento dessas diligências deve sujeitar-se ao princípio da proporcionalidade e necessidade.

Segundo Caldeira e Rocha (2021, p.194), referente a esta afirmação, pode levar a uma reflexão, nomeadamente, se essas diligências podem simultaneamente serem sujeitas ou não a escrutínio judicial. Os autores referem que apesar de parecer confuso, é bastante simples, pois se por um lado estas diligências incorporam-se no poder arbitrário da atividade inspetiva, estas são diretamente impugnáveis, por outro lado, essas diligências podem vir a ser a ser impugnadas judicialmente ainda que indiretamente. Por outras palavras, o ato de proceder às diligências previstas no artigo 29º, nº 3 do RCPITA, não é sujeito de impugnação direta, no entanto, pode vir a ser apreciado pelo Tribunal caso, (quando o sujeito passivo considere essa exigência desnecessária e desproporcional), o sujeito passivo recusar o fornecimento dos elementos solicitados e conseqüentemente lhe for instaurado o respetivo procedimento contraordenacional e posteriormente ser aplicada uma coima²⁶.

Caso o sujeito passivo se oponha à aplicação da coima, poderá impugnar a decisão, segundo o artigo 80º do RGIT, e mesmo assim ir ao tribunal avaliar se essa exigência foi ou não desproporcionada e desnecessária, considerando ou não legítima a sua recusa em cooperar.

Os atos de inspeção devem ser realizados de forma contínua, sendo permitida a suspensão somente em casos excepcionais e inadiáveis da AT, devendo estar reconhecidos em despacho fundamentado do dirigente de serviço.

O princípio da colaboração exige, em termos informais, que o contribuinte deva ser informado da suspensão da prática dos atos de inspeção, apesar da lei apenas referir que em caso de suspensão, o sujeito passivo deve ser notificado sobre o reinício do procedimento.

devem ser devolvidos, após devidamente preenchidos e assinados, dentro do prazo que foi acordado, onde não poderá ser inferior a 10 dias úteis, aplicando-se o regime do RCPITA, nomeadamente, o artigo 29º do mesmo.

²⁶ Cfr. Artigos 113º e 117º do RGIT.

De modo a apurar a verdade sobre a situação tributária do sujeito passivo, o inspetor tributário, mediante a observância de critérios objetivos, pode proceder à recolha de elementos de forma a justificar as suas conclusões e propostas de correções à matéria tributável.

8.1. Apresentação de Documentos

O procedimento tributário compreende uma sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários, de acordo com o artigo 54º da LGT, nomeadamente relativos ao respeito de um conjunto alargado de princípios, destacando-se, o princípio da colaboração recíproca entre a AT e os contribuintes, previsto nos artigos 59º da LGT e 48º do CPPT.

No procedimento de inspeção tributária, a consagração do princípio de colaboração encontra-se prevista no artigo 9º do RCPITA, mas numa perspetiva de fiscalização das declarações prestadas pelos contribuintes e as suas liquidações.

A sua finalidade tem que ver com a «observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias», segundo o artigo 2º do RCPITA.

O princípio da cooperação tem um papel fundamental, onde exige ao sujeito passivo que faculte todas as condições necessárias à inspeção, assegurando em si mesmo, a eficácia da atuação inspetiva. Neste sentido, permite aos funcionários da AT, o livre acesso às instalações e dependências, o exame, requisição e reprodução de documentos (incluindo em suporte informático), a prestação de informações e esclarecimentos, pelo artigo 28º do RCPITA, onde a concretização é realizada pelas prerrogativas especificadas no artigo 29º do RCPITA.

A falta de cooperação por parte do sujeito passivo é considerada como um comportamento grave, pois compromete o interesse implícito à própria atividade inspetiva, uma vez que, na maioria dos casos onde há recusa de cooperação, há já a intenção de prática de atos fraudulentos.

Neste sentido, com vista à concretização do dever de colaboração, a lei determina, no artigo 32º nº 1 do RCPITA, que «a recusa de colaboração e a oposição à ação da

inspeção tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infrator em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contraordenacional e criminal, nos termos da lei.» Desta forma, conclui-se que a colaboração do sujeito passivo não é livre, mas sim uma imposição legal, o descumprimento traz consequências, nomeadamente a nível fiscal, penal e contraordenacional.

A nível fiscal, consiste na aplicação de métodos indiretos de tributação, previsto no artigo 10º do RCPITA, uma vez que o incumprimento dos deveres de colaboração leva ao afastamento da presunção de verdade e de boa-fé, que incide sobre as declarações apresentadas pelo contribuinte. Assim, é atribuído à AT a função de determinar a matéria coletável, através de um procedimento de avaliação por métodos indiretos (artigo 88º da LGT).

A nível penal, será a possibilidade de punição pela prática de um crime de desobediência, onde o seu preenchimento dependa da verificação de um dos requisitos alternativos, nomeadamente (artigo 348º do CP):

- «a) Uma disposição legal cominar, no caso, a punição da desobediência simples;
- ou
- b) Na ausência de disposição legal, a autoridade ou o funcionário fizerem a correspondente cominação.»

Por fim, a nível contraordenacional, estão tipificados nos artigos 113º e 127º, várias hipóteses onde se sanciona o incumprimento de determinadas obrigações acessórias, onde estão incluídas, as contraordenações de violação do dever de colaboração.

Ora bem, a lei estabelece um prazo mínimo entre a comunicação prévia e o início do procedimento de inspeção, especificamente, cinco dias, com o objetivo de permitir à entidade inspecionada organizar e sistematizar toda a documentação e elementos, de forma que sempre que o inspetor tributário solicite a apresentação de algum documento, esse dever seja cumprido com celeridade e eficácia.

É relevante referir que mesmo na ação de inspeção externa, mesmo estando nas instalações do sujeito passivo, o inspetor tem a prerrogativa de proceder à notificação por escrito para solicitar determinados documentos ou elementos, que serão discriminados na

notificação. Nesta notificação deve ser fixada um prazo de dez dias (prazo mínimo), de acordo com o artigo 23º, nº 1 do CPPT.

No âmbito de um procedimento de inspeção interna, a AT pode notificar o contribuinte para o mesmo, no prazo fixado na notificação, que poderá ser entre dez a trinta dias, apresentar os documentos que se sejam necessárias ao apuramento formal e coerências dos elementos declarados pelo contribuinte ou terceiros, e também para realizar o controlo da situação tributária do sujeito passivo.

Por fim, importa concluir, que sempre que seja solicitado documentos ou elementos que sejam fiscalmente necessários no percurso do procedimento tributário, o sujeito passivo deve cooperar no fornecimento dos mesmos.

8.2. Prestação de Esclarecimentos

A Administração Tributária tem o poder de poder requerer aos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários que mantenham com estes, relações económicas, esclarecimentos ou informação necessários para clarificar o enquadramento jurídico dos factos, onde poderão acontecer em qualquer tipo de procedimento de inspeção tributária.

Neste sentido, no procedimento de inspeção tributária externo, os esclarecimentos poderão ser efetuados oralmente pelo inspetor designado para a realização de inspeção tributária, já no procedimento de inspeção interno, geralmente, são requeridos por escrito, através de notificação dirigida ao sujeito passivo.

Relativamente ao prazo, este poderá ser entre dez a trinta dias, pelo que no procedimento externo deve ser prestado imediatamente, ou no prazo acordado com o inspetor.

O artigo 54º do RCPITA cita

«[o] sujeito passivo ou obrigado tributário, os seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas devem estar presentes no momento da prática de atos de inspeção externa quando esta se efetue nas instalações ou dependências de contribuinte e a sua presença for considerada indispensável à descoberta da verdade material.»

Neste sentido, Caldeira e Rocha (2021, p.373), referem que «esta presencialidade do sujeito passivo ou obrigado tributário, dos seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas é também importante por duas razões: por um lado possibilita a qualquer dos intervenientes referidos «controlar», ainda que sem interferir, os atos praticados pelo funcionário da inspeção e, eventualmente opor-se a algum ato, no caso de o mesmo consubstanciar uma prática abusiva, desproporcional e desadequada; por outro lado, possibilita à inspeção obter no imediato qualquer esclarecimento que julgue conveniente perante dúvidas suscitadas (o que também possibilita ao inspecionado contraditar qualquer observação efetuada por parte de inspeção)».

No âmbito do procedimento de inspeção, a recolha de elementos deve obedecer determinados critérios objetivos e conter, nomeadamente, a menção e identificação dos documentos e respetivo registo contabilístico e integral transcrição das declarações, de acordo com o artigo 55º do RCPITA.

Segundo Caldeira e Rocha (2021, p.374), estas regras constituem densificações do princípio da vinculação de forma que percorre o procedimento tributário na íntegra (cfr. Artigo 54º, nº 3 da LGT) assim como o procedimento de inspeção.

A regulamentação dos atos de recolha de elementos, tem como objetivo, fornecer ao sujeito passivo a certeza e segurança requerida à prática dos atos e também dar à inspeção condutas nessa recolha.

O motivo pelo qual deve ser a escrito os atos mais relevantes, deve-se à busca da verdade material, que tem de ter um suporte material, devido à certeza e segurança jurídicas, sendo quem a violação desta obrigatoriedade irá consubstanciar-se numa ilegalidade do ato final respetivo.

Está previsto no artigo 56º do RCPITA, o procedimento de recolha dos elementos, onde, segundo Caldeira e Rocha (2021, p.377), referem que aqui se reiteram os imperativos de presencialidade e de imediação (física), onde se exige que as fotocópias ou extratos de livros ou documentos devam ser efetuados nas instalações ou dependências onde se encontram.

Quando o sujeito passivo for notificado para prestar esclarecimentos ou outro tipo de informação e o mesmo não a realizar dentro do prazo fixado na notificação, mesmo

que este comportamento tenha sido inconsciente, o notificando está a cometer o ilícito tributário previsto no artigo 117º, nº 1, in fine, do RGIT.

8.3. O Direito à Redução de Coima

Os sujeitos passivos e demais obrigados tributários beneficiam do direito à redução das coimas, sendo que neste direito está implícito a iniciativa espontânea do contribuinte na sua regularização tributária, ou seja, a entrega da declaração ou prestação tributária em falta. No entanto, do nº 3 alínea n) do artigo 59º da LGT, pode emergir que o sujeito passivo deva proceder à regularização da situação tributária e ao direito à redução da coima, quando a AT observe a realização de uma infração de natureza não criminal.

De forma que o sujeito passivo tenha o benefício do direito à redução de coima, o anexo que é enviado com a carta-aviso, o mesmo faz referência expressa ao direito à redução da coima.

De acordo com o nº 1 do artigo 29º do RGIT, o exercício do direito referido anteriormente, exige que para os respetivos ilícitos tributários não tenha sido levantado auto de notícia, recebido participação ou denúncia. No entanto, como referem Caldeira e Rocha (2021, p.384), se a infração for meramente negligente e o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspeção tributária, a coima é reduzida para 75% do montante mínimo legal, sendo que nesta situação o sujeito passivo deve dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspeção tributária, que realiza um relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, e deverá ser enviado à entidade competente para a instrução do pedido, segundo o artigo 29º, nº 1 alínea c) e nº 2 do RGIT.

Caso a infração tenha sido verificada no decurso de procedimento de inspeção tributária e tiver sido requerida a redução da coima de acordo com a alínea c) do nº 1 do artigo 29º do RGIT, o inspetor tributário deve mencionar no relatório da inspeção que o auto de notícia não é elaborado, sendo substituído pelo relatório sucinto previsto no nº 3 do artigo 29º do RGIT.

Ora bem, o sujeito passivo ou entidade inspecionada, tem o direito de beneficiar do direito à redução das coimas relativamente a todos os ilícitos onde os factos tenham sido detetados no âmbito de um procedimento de inspeção, exceto, caso o ilícito tiver sido praticado por um comportamento doloso ou preencher algum tipo de ilícito criminal. Nestas duas exceções mencionadas anteriormente, não beneficiam da redução das coimas, no entanto, pode beneficiar deste direito em relação a factos que constituam ilícitos contraordenacionais que estejam fora do âmbito e extensão do procedimento de inspeção tributária, nos termos do nº1 alíneas a) e b) do artigo 29º do RGIT. Neste sentido, nestas situações o pagamento de coima reduzida depende apenas da iniciativa do contribuinte, segundo o artigo 30º, nº 4 do RGIT.

O direito à redução das coimas, em todos os casos, caso o sujeito passivo reúna todos os requisitos para usufruir deste direito, e uma vez determinado o valor da coima, o sujeito passivo é notificado para proceder ao pagamento no prazo de 15 dias, segundo o artigo 30º, nº 1 alíneas a) e b), sob pena de ser instaurado o processo de contraordenação (artigo 30º, nº 2 do RGIT).

Por força da Lei n.º 7/21, de 26 de fevereiro, à redução à coima passou a constar do artigo 30.º e 31.º do RGIT e foi introduzida uma nova configuração no instituto do direito à redução da coima.

Assim, o contribuinte tem direito à redução da coima se proceder à regularização da situação tributária, e as coimas pagas a pedido do agente da infração são reduzidas se o pedido de pagamento for apresentado:

- a) Sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5 % do montante mínimo legal;
- b) Até ao termo do prazo para apresentação de audição prévia no âmbito de procedimento de inspeção tributária, para 50 % do montante mínimo legal.

O prazo de 15 dias, conta-se nos termos do artigo 279º do CC, constituindo um prazo contínuo (sem suspensão aos sábados, domingos ou feriados), no entanto, esta notificação deve ser feita, essencialmente, por transmissão eletrónica de dados em relação aos sujeitos passivos referidos no nº 10 do artigo 19º da LGT. Relativamente aos outros contribuintes, a notificação é realizada por carta registada, considerando-se (presunção)

o contribuinte notificado no terceiro dia posterior ao do registo ou no primeiro dia útil seguinte a esse, quando esse dia não for dia útil.

No caso da transmissão eletrónica, o sujeito passivo considera-se notificado no dia que aceder a caixa postal eletrónica, sendo considerada efetuada no 25º dia posterior ao envio dos dados, caso o sujeito passivo não aceda à caixa postal em data anterior.

9. Reunião de Regularização – Artº 58ºA do RCPITA

A Lei nº 7/2021, de 26 de Fevereiro veio aditar ao RCPITA o artigo 58º-A (com entrada em vigor no dia 1 de janeiro de 2022) que, no âmbito dos atos do procedimento de inspeção, prevê uma reunião de regularização, de forma que haja um reforço das garantias dos contribuintes.

O legislador determinou que a reunião tem como objetivo definir o momento em que o sujeito passivo deve regularizar a sua situação fiscal, fornecendo informações sobre todas as obrigações declarativas a serem cumpridas, como a inclusão dos valores tributáveis nas declarações de substituição.

A assinatura da ata de regularização impede, por lei, o direito do sujeito passivo questionar a legalidade das correções, desde que as exigências do documento sejam cumpridas.

Desta forma, no final do procedimento de inspeção, o legislador prevê, a possibilidade de o sujeito passivo proceder à regularização da situação tributária, aceitando total ou parcialmente as correções à matéria tributável promovidas pela AT, nomeadamente, no momento da notificação do projeto de relatório de inspeção tributária, o contribuinte pode elaborar um pedido de “regularização”, sendo agendada uma reunião no prazo de 15 dias, com o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção.

Na reunião é comunicado ao inspecionado o conteúdo da regularização a ser promovida, no entanto surge a questão se será legítimo questionar o conteúdo do documento.

Por sua vez, a ata de regularização deve conter informações essenciais sobre o fato gerador, a sua imputação ao sujeito passivo, a matéria tributável, obrigações acessórias, vontade do sujeito passivo, redução de sanções e o acordo quanto ao direito de sindicar a legalidade das correções. Esses elementos permitem a determinação do crédito tributário e o contribuinte aceita a liquidação com a manifestação de vontade.

A regularização pode ser total ou parcial, sendo que na primeira o sujeito passivo expressa uma declaração de vontade perante a totalidade das propostas corretivas e na segunda concorda apenas com algumas propostas do inspetor tributário e do dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção.

A ata de regularização é um documento escrito que descreve o acordo entre o serviço de inspeção e a entidade inspecionada. Devendo ser assinada pelo dirigente do serviço competente e pela entidade inspecionada ou o seu representante legal, tendo um prazo de 15 dias para cumprir as obrigações descritas na ata.

Desta forma, os efeitos do acordo incluem a redução das sanções e a renúncia à possibilidade de questionar a legalidade das correções.

De acordo com o artigo 30º nº1 alínea b) do RGIT, o inspecionado tem o direito a uma redução de 50% da coima estabelecida em casos de negligência, desde que regularize a sua situação tributária através do pagamento do crédito tributário apurado através das correções mencionadas na reunião de regularização e efetuar no prazo previsto.

Podemos verificar que a ata de regularização é inspirada à *acquiescenza italiana*, onde o contribuinte aceita correções e recebe uma redução de sanções. No entanto o sujeito passivo não pode impugnar a liquidação da ata, mas por contrapartida obtém a redução das sanções relacionadas com os atos ilícitos durante a inspeção.

Em suma, nas regularizações fiscais, a administração tributária determina os critérios e a prova adequada para chegar a um resultado, enquanto o sujeito passivo apenas adere a esse resultado, não havendo uma fixação recíproca de factos ou questões jurídicas.

Neste contexto, surge o problema da violação da tutela jurisdicional efetiva quando a utilização das atas de regularização restringe o direito fundamental de acesso à justiça, conforme descrito na CRP.²⁷

No entanto, será relevante referir que o direito à tutela jurisdicional efetiva dos cidadãos não se limita ao acesso aos tribunais, mas também inclui o direito a um processo justo e a uma sentença em prazo razoável.

A irrecorribilidade das atas de regularização não é inconstitucional, uma vez que o contribuinte não é obrigado a assinar o documento e pode decidir não aceitar a proposta de regularização. Ademais, a assinatura das atas acarreta benefícios não só para a AT como também para os contribuintes.

Os sujeitos passivos que utilizarem a ata de regularização estão conscientemente renunciando o seu direito de recurso para garantir a validade final da ata, e desta forma, essa renúncia é constitucionalmente admissível e busca assegurar a certeza da ata de regularização.

Concluindo, na minha opinião, a utilização das atas de regularização não restringe o direito fundamental de acesso à justiça, pois o sujeito passivo conscientemente renuncia ao seu direito ao recurso para garantir a definitividade da ata, para além do mais, as subscrições das atas estão previstas na lei, e permitir a violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva seria fraude à lei.

10. O Procedimento de Liquidação dos Tributos

A liquidação é o momento do procedimento tributário onde é determina o *quantum* do imposto, ou seja, do ato de liquidação pode decorrer um valor a pagar pelo contribuinte

²⁷ Domingos, Francisco Nicolau, *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*, Porto Alegre, Núria Fabris, 2016, pp. 474-478.

ou um valor a reembolsar ao contribuinte, tendo como objeto e fim a concretização da obrigação tributária.

O procedimento de liquidação, constituído no CPPT, está regulado nos artigos 59º a 64º, prevê a sua definitividade no artigo 60º do CPPT.

De acordo com o artigo 75º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, assim como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos. O nº 2 do mesmo artigo, refere a em que deixa de haver presunção²⁸.

Pelo nº 2 do artigo 59º do CPPT, presume-se a boa-fé da atuação dos contribuintes e da administração tributária, com o procedimento de liquidação instaurando-se pelas declarações dos contribuintes.

De acordo com o Acórdão STA, de 2016/05/04; Processo nº 0415/ 15, quando a declaração de rendimentos seja apresentada tardiamente, esta não beneficia da presunção de verdade estabelecida no artigo 75º da LGT, sendo livremente valorada, contrariamente ao que acontece nos casos em que a declaração de rendimentos é apresentada nos termos previstos na lei, onde é incluído o prazo legal para a sua apresentação. No entanto, a entrega tardia da declaração de rendimentos não tem obrigatoriamente por efeito a

²⁸2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

- a) *As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;*
- b) *O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações;*
- c) *A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei.*
- d) *Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.*

anulação da liquidação oficiosa da liquidação de IRC na medida da diferença para menos, como julgado, pois que os valores aí declarados, por si só, não se presumem verdadeiros.

11.A Cobrança Coerciva dos Tributos

11.1. O Prazo de Pagamento Voluntário dos Tributos

A relação jurídica de imposto tem uma relação de carácter obrigacional, que cessa com o cumprimento da obrigação, de acordo com o artigo 40º da LGT, este cumprimento, realiza-se, em regra, através do pagamento. Deste modo, a obrigação tributária extingue-se com o pagamento do imposto pelo contribuinte.

Existem duas modalidades de cobrança, previstas no artigo 78º do CPPT, nomeadamente o pagamento voluntário²⁹ e a cobrança coerciva.

O pagamento é realizado de forma pontual, ou seja, tem de ser coerente com o que está acordado na nota de liquidação ou nos prazos estabelecidos na lei.

Na lei, está definido também o período de cobrança voluntária, em que o imposto deve ser pago com os juros de mora.

Falamos em juros moratórios, muitas vezes denominados de indemnizatórios³⁰, quando há compensação financeira, ou seja, uma indemnização por atraso no cumprimento de uma obrigação, não havendo a restituição do capital no tempo determinado. De acordo com o Acórdão STJ 04B410 de 26-02-2004, «A função dos juros moratórios é essencialmente indemnizatória do dano lesado decorrente do atraso de cumprimento da concernente obrigação pecuniária».

Os juros moratórios, sejam eles voluntários ou legais, estão relacionados à cláusula penal ou pena convencional, onde a cláusula penal consiste «no prévio acordo

²⁹ Artigos 84º a 90ºA do CPPT.

³⁰ Cf. (NEVES, 1989, pp. 29, 34); (TELLES, 2010, p. 303).

das partes quanto à indemnização que deverá ser paga pela que não cumpra, com culpa sua, aquilo a que se obrigou»³¹.

Segundo o nº 2 do artigo 804º do Código Civil, o devedor é considerado em mora quando a prestação devida não é realizada dentro do prazo estabelecido, por sua culpa. Por outro lado, o devedor só fica constituído em mora depois de ter sido judicial ou extrajudicialmente interpelado para cumprir, de acordo com o artigo 805º do CC.

Decorrente do artigo 806º do CC, a indemnização na obrigação pecuniária corresponde aos juros a partir do dia da constituição em mora, sendo os juros devidos os juros legais, a não ser que antes da mora seja devido um juro mais alto ou as partes tenham acordado um juro moratório diferente do legal.

Desta forma, a nomenclatura de juros moratórios e indemnizatórios só faz sentido se forem qualificados de forma diferente. Os juros moratórios são devidos pela mora do devedor, ou seja, pelo atraso na prestação, enquanto os juros indemnizatórios são devidos quando há um incumprimento definitivo da prestação.

Caso o pagamento do imposto não seja liquidado no prazo estabelecido pela lei, procede-se à cobrança coerciva, seguindo a via do processo de execução fiscal.

De acordo com o nº 2 do artigo 85º do CPPT, caso a lei não estabeleça um prazo de pagamento, o mesmo será de 30 dias após a notificação efetuada pelos serviços competentes.

11.2. A Extração da Certidão de Dívida

A instauração de um processo de execução é da competência da AT, de acordo com a alínea f) do artigo 10º do CPPT, posteriormente ao envio do título executivo ao órgão de execução fiscal, considerando-se este o serviço periférico local da AT onde deve ocorrer a execução.

³¹ CC. Cf. (NEVES, 1989, pp. 81-82)

De acordo com o artigo 88º, nº 1 do CPPT, relativamente à extração das certidões de dívida, findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, será extraída pelos serviços competentes certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao dispor.

No caso de haver várias certidões de dívida ao mesmo devedor, à data da instauração, as mesmas originarão apenas uma execução, ou seja, a apenas um só processo de execução fiscal. No entanto, esta prática tem vindo a ser menos utilizada, uma vez que, a cada certidão é atribuído um processo de execução fiscal.

A fase inicial do processo de execução fiscal inicia-se pela extração da certidão de dívida que representa o título executivo, onde o CPPT tipifica os títulos executivos admissíveis.

Desde modo, nos termos do artigo 162º do CPPT, servem de base à execução fiscal os títulos executivos seguintes, a saber:

- Certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos e outras receitas do Estado;
- Certidão da decisão exequível proferida em processo de aplicação de coimas;
- Certidão do ato administrativo que determina a dívida a ser paga;
- Qualquer outro título a que, por lei especial, seja atribuída força executiva.

Neste sentido, os títulos executivos deverão obedecer a determinados requisitos formais, definidos no artigo 163º do CPPT, que apresentam dados essenciais quanto à natureza da dívida, assim como do devedor e se possível, de acordo com o artigo 164º do CPPT, deverá a entidade promotora da execução, juntar ao título executivo uma nota de que conste o resumo da situação que teve por base o processo.

Posto isto, a certidão de dívida para se dar início ao processo de execução fiscal tendo a mesma que conter os requisitos previstos no artigo 163º do CPPT, nomeadamente:

- a) *A menção da entidade emissora ou promotora da execução;*
- b) *A assinatura da entidade emissora ou promotora da execução, por chancela os termos do presente Código, preferencialmente, através de oposição de assinatura eletrónica avançada;*
- c) *Data em que foi emitida;*

- d) *Nome ou domicílio do ou dos devedores;*
- e) *Natureza e proveniência da dívida e indicação do seu montante.*

11.3. Instauração do Processo de Execução Fiscal

De acordo com o artigo 188º do CPPT, podemos constatar que o processo de execução fiscal se inicia com a instauração, sendo classificada como uma fase do procedimento administrativo, expressa por despacho pelo órgão da AT.

Neste sentido, é relevante ter em mente que um título executivo é um pressuposto formal para a instauração de um processo de execução fiscal, sendo que, refere que, «*na execução é necessária a existência, ab initio, de um comprovativo de que a dívida subjacente existe, e que existe em termos legais, porque em princípio não se discutirão os aspetos atinentes à legalidade da dívida exequenda durante o processo*» pelo que, FREITAS DA ROCHA refere que «*toda a execução tem por base um título executivo, no qual se definem o fim e os limites da ação executiva*».

Na interpretação de JORGE LOPES DE SOUSA, o título executivo tem duas modalidades, nomeadamente, «*verificar se estão reunidas as condições para prosseguir com o processo*», e informar o executado, de modo a «*assegurar o seu meio de defesa*»³².

No entendimento de JESUÍNO ALCÂNTARA e JOSÉ COSTA ALVES, o título executivo concretiza o «*documento comprovativo da obrigação cujo cumprimento se pretende*» e de um documento «*constitutivo do direito de cobrança da entidade exequente*»³³.

Apesar do CPPT não conter uma definição formal de execução fiscal, através da análise de diversos dispositivos legais, nomeadamente o artigo 148º do CPPT, conseguimos delimitar o objeto da execução fiscal, nomeadamente, que abrange a cobrança coerciva das dívidas ao estado abaixo mencionadas:

³² SOUSA, Jorge Lopes, “*Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*”, 2015, página 237.

³³ ALCÂNTARA, Jesuíno, ALVES, José Costa, «*Procedimento e Processo Tributário*», 2015, página 237.

- Tributos, incluindo impostos aduaneiros, especiais e extrafiscais, taxas, demais contribuições financeiras a favor do estado, adicionais cumulativamente cobrados, juros e outros encargos legais;
- Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, salvo quando aplicadas pelos tribunais comuns;
- Coimas e outras sanções pecuniárias fixadas em decisões, sentenças ou acórdãos relativos a contraordenações tributárias, exceto quando aplicadas pelos tribunais comuns.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA afirma que *«Quanto às dívidas que podem ser cobradas em processo de execução fiscal, elas deverão ser (i) certas - no sentido em que não existem dúvidas quanto aos sujeitos devedores nem quanto à natureza e conteúdo das prestações em que as mesmas se materializam -, (ii) líquidas - no sentido em que não existem dúvidas quanto ao respetivo montante-, (iii) exigíveis – no sentido em que não existem dúvidas quanto ao momento para serem reivindicada³⁴.»*

Pelo nº 1 do artigo 188º do CPPT, após a execução ser instaurada, mediante despacho, no prazo de 24 horas após o recebimento e o registo efetuado, o órgão da execução fiscal ordenará à citação do executado.

Todas as citações de dívidas que se encontrem no órgão da execução fiscal à data da instauração e que tenham sido extraídas pelo mesmo devedor, serão autuadas conjuntamente (nº 2 do artigo 188º do CPPT).

³⁴ ROCHA, Joaquim Freitas da, «Lições de Procedimento e Processo Tributário», 6.ª Edição, Almedina, p.339.

A instauração é efetuada eletronicamente, com a emissão do título executivo, sendo de imediato efetuada a citação. Caso haja falta de citação, esta é uma nulidade insanável em processo de execução fiscal, pelo artigo 165º n° 1 alínea a) do CPPT

12. Elementos estatísticos sobre a Dinâmica e eficácia do Procedimento de Inspeção Tributária

12.1. Análise Quantitativa das Ações Inspetivas da Autoridade Tributária e Aduaneira

De acordo com os dados apresentados nos Relatórios de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” dos anos 2021 e 2022, sucede que as ações de controlo realizadas nestes dois anos assim como, as ações de controlo realizadas pela Inspeção Tributária quanto ao tipo de inspeção.

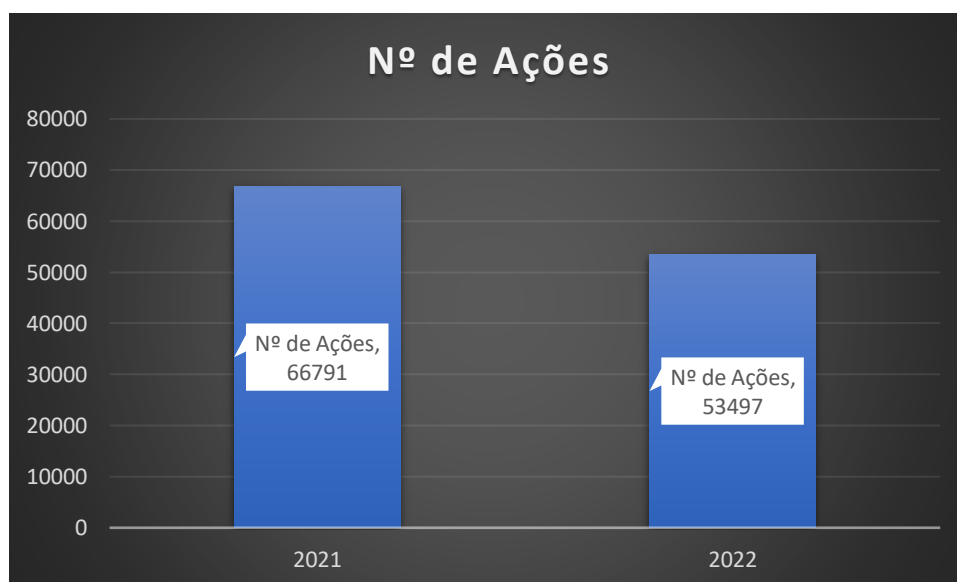


Figura 13.1 – Nº de Ações de controlo realizadas em 2021, 2022

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2022 p.104).

Neste sentido, como podemos observar na Figura 13.1 relativamente à evolução das ações de controlo realizadas pela Inspeção Tributária no ano de 2021 corresponde a um total de 66.791 inspeções e no ano de 2022 corresponde a um total de 53.497 inspeções, desta forma, em média nestes dois anos, realizou cerca de 60.144 inspeções realizadas pela Autoridade Tributária em ações de controlo.

Tabela 13.1 – N° de Ações por tipo

	Nº Ações	Peso (%)	Nº Ações	Peso (%)	Varição do Nº Ações	Varição do peso (%)
Comprovação e Verificação	22 098	33%	19 384	36%	- 2 714	-12,3%
Informação e Prevenção	44 693	67%	34 023	64%	-10 670	-23,9%
Total	66 791	100%	53 407	100%	-13 384	-36,2%

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, (2022, p. 105).

Observando a tabela acima, verificamos que existiu uma diminuição significativa de ações realizadas por parte da Inspeção tributária, tanto a nível de ações de comprovação e verificação nomeadamente uma diminuição de 12,3%, como ações de informação e prevenção de 23,9%, pelo que podemos observar uma diminuição de desenvolvimento de 36,2%. A diminuição das ações de informação e prevenção é resultado da ITA³⁵ em ações de maior complexidade, ficando este tipo de ações orientada, sobretudo, para a atuação da ITA ao nível preventivo.

12.2. Conclusões Análise quantitativa

Após ter sido feita a análise quantitativa referente aos dados estatísticos dos últimos 2 anos a que alega o Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, podemos concluir que ao longe destes dois

³⁵ Instituto de Tecnologias Avançadas para formação.

anos existiu uma diminuição substancial, de ações de inspeção, realizadas pela Inspeção Tributária, como indica as figuras acima ilustradas.

Esta diminuição no número de inspeções, como referido anteriormente, decompõe-se em ações de comprovação e verificação ou em ações de informação e prevenção, como previsto no artigo 12º ,nº 1 do RCPITA, pelo que «a AT exerce a sua atividade a montante, no âmbito da simplificação e apoio ao cumprimento voluntário, procurando assim evitar as situações de incumprimento, exercendo um efeito pedagógico sobre os contribuintes e, a jusante, assume um papel disciplinador e sancionatório através da atuação da inspeção tributária e aduaneira, junto dos contribuintes para os quais as estratégias aplicadas a montante, não surtiram efeito».

Neste sentido, a tendência de evolução decrescente do valor das correções apuradas, no âmbito de procedimentos inspetivos nos últimos anos, está diretamente relacionada com o aumento do cumprimento voluntário em resultado do aumento da perceção de risco de deteção por parte de contribuintes incumpridores e do sucesso das estratégias de promoção e apoio ao cumprimento voluntário implementadas a montante da inspeção, uma vez que estas já proporcionaram muitas regularizações que seriam normalmente efetuadas no âmbito de procedimentos de inspeção (2022, p. 106).

«No âmbito tributário, procedeu-se à implementação das alterações decorrentes da Lei nº 7/2021, tendo em vista reforçar as garantias dos contribuintes e promover a regularização voluntária no quadro inspetivo (2018, pág. 210).»

Assim sendo, foi observado um crescimento significativo da receita fiscal, superior ao crescimento da atividade económica, sem que houvesse um aumento da incidência ou das taxas dos principais impostos, evidenciando também um crescimento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

A obtenção destes resultados foi derivada ao empenho dos profissionais que contribuem consecutivamente para o apoio dos contribuintes, nomeadamente, para a promoção do cumprimento voluntário e combate à fraude e à evasão fiscais e aduaneiras.

Neste contexto, o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira abrange cada vez mais uma dimensão global, pelo que a utilização extensiva da informação da troca de informação internacional assim como os instrumentos de cooperação e assistência mútua

internacional, torna-se cada vez mais fundamental para a deteção e responsabilização dos comportamentos incumpridores para a garantia da receita fiscal.

Concluindo, tem vindo a ser implementada uma estratégia global para reforçar uma relação de confiança e de cooperação entre a AT e os cidadãos com uma aposta com uma maior consciencialização de cidadania e literacia fiscal junto das gerações futuras.

13. Estudo de Caso

Para finalizar o nosso trabalho, adotámos como método de investigação um estudo de caso, onde iremos analisar um acórdão do CAAD, processo nº 148/2023-T datado de 30 de agosto de 2023, de forma a exemplificar um caso de violação do princípio de participação no procedimento, onde abordamos num ponto da dissertação.

Este processo trata-se da não identificação de entidades terceiras, que contrataram com um fornecedor do contribuinte, no relatório de inspeção tributária, pelo que as atividades e operações foram fulcrais para as correções de IVA e IRC (efetuadas na esfera jurídica do contribuinte), ficando impossibilitadas da participação e influência do mesmo na decisão da AT, quer seja no plano argumentativo, quer na apresentação de novos elementos de facto. Pelo que a não identificação da mesma leva à violação do princípio da participação no procedimento tributário.

O sujeito passivo A, LDA, denominada como Requerente, no dia 10 de março de 2023, na sequência do indeferimento das reclamações graciosas apresentadas contra os atos tributários de liquidação de IRC e de IVA, veio requerer a anulação dos atos de liquidação de IRC e IVA e juros compensatórios por vício de forma insanável e por erro nos pressupostos de facto e de direito da tributação.

A AT é denominada como a requerida.

Neste sentido, relativamente à matéria de facto, a AT considera provado que realizou a ação inspetiva ao IRC e IVA dos anos de 2017 e 2018 pela determinação das ordens de serviço nºs OI2021... e OI2021..., sendo que essa ação inspetiva foi solicitada pela AT com o objetivo de cruzar a faturação emitida B para a Requerente, relativamente à

subcontratação realizada de A, B e C, uma vez que esses negócios foram considerados simulados assim como a cadeia de faturação subsequentemente.

A AT inspecionou que *«o SP contabilizou faturas emitidas pela B... nos montantes de €134.217,00 e €159.517,47, respetivamente, em 2017 e 2018; com exceção da fatura n.o 1/1066 emitida pela B..., todas as faturas emitidas pela mesma estão correlacionadas com as faturas emitidas por A, B e C, que, por sua vez, estão correlacionadas com a subcontratação que estas efetuaram junto de A1, A3, A4 e A (no caso da Sociedade B)»*

Desta forma, a AT refere que o SP ao utilizar as faturas emitidas pela B foi verificado falta de requisitos perante a comprovação das operações de subcontratação e incoerências, tais como:

- Falta de correspondência entre o SP e o fornecedor B (e-mails e contratos), relativamente à encomenda de um serviço prestado e materiais fornecidos pelo SP, sendo que não se mostra viável não haver nenhum suporte documental;
- A faturação e entrega do produto final é anterior à data de faturação e entrega da subcontratada B;
- Falta de correspondência entre as referências dos artigos e faturas emitidas pela B;
- Divergência entre o serviço faturado «Montagem» pela B e as matérias-primas remetidas pelo SP.

Deste modo, a AT concluiu que o IVA foi indevidamente deduzido pelo SP nos montantes de 25.097,50€ (2017) e 28.295,29€ (2018), e pelo facto das operações serem consideradas simuladas, a AT concluiu que o gasto contabilizado seria de 109.119,50€ (2017) e 123.023,00€ (2018).

A Requerente não aceitou as conclusões do PRIT³⁶ e exerceu o Direito de Audição prévia invocando que:

- Tem mantido relações comerciais sólidas com o sócio-gerente da B e C ao longo dos anos;
- Conhece as instalações da B mas não sabe como se organiza a empresa;

³⁶ Projeto Relatório de Inspeção Tributária

- Contratou a B o serviço de corte, costura, montagem e embalamento;
- Desconhece a existência de qualquer fraude;
- A AT apoia-se nas conclusões de outros relatórios, pelo que desconhece os destinatários;
- Foi demonstrada contabilisticamente toda a cadeia produtiva do início ao fim;
- A correspondência era feita apenas por telefone;
- As notas de encomenda funcionam como ordem de fabrico;
- Descreve todo o fluxo documental a montante e jusante das faturas nº 907 e nº 941 emitidas pela B;
- É incorreto o inspetor concluir que o facto de haver situações em que a data da fatura emitida pela B ao SP ser posterior à data de guia de transporte ser considerado que não possa acontecer;
- A B apenas emite fatura no final do mês e não com a entrega dos sapatos;
- Os nomes dos produtos que estão nas notas de encomenda e nas guias de transporte são utilizados internamente e nem sempre são iguais aos que constam nas faturas dos fornecedores;
- Haja ou não embalamento, a B tem de colocar e entregar todos os pares de sapatos nas caixas que lhes são previamente fornecidas.

A AT concluiu que o SP não apresentou nada de novo relativamente aos elementos probatórios e no seguimento da conclusão inspetiva a AT emitiu os atos tributários de liquidação de IRC e juros compensatórios e de mora seguintes:

- 29.571,64€ (Demonstração de Acertos de Contas nº 2022...)
- 32.327,23€ (Demonstração de Acertos de Contas nº 2022...)

No dia 28/09/2022 a Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra as liquidações de IVA referidas e posteriormente no dia 06/10/2022, apresentou também contra as liquidações de IRC de 2017 e 2018, onde invoca em ambas que, *«a AT apoia-se nas conclusões vertidas noutros Relatórios, de outras ações inspetivas, cujos destinatário, ou destinatários a reclamante desconhece, pois com eles não teve qualquer relação*

comercial ou outra, pelo que de igual forma desconhece o seu conteúdo, pois não lhe foi dado a conhecer na sua plenitude»³⁷

Neste sentido, em 11/11/2022 e 28/11/2022, a AT notificou a requerente proferindo o indeferimento relativo às Reclamações Graciosas efetuadas contra as liquidações de IVA e IRC e que poderia optar pelo direito de audição prévia, onde a mesma efetuou posteriormente.

No dia 02/12/2022 foi proferido despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada contra as liquidações de IRC e a 07/12/2022 o de IVA.

Nota: Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Relativamente à matéria de direito, neste processo arbitral estão em causa as correções de IVA e IRC, referentes a 2017 e 2018, devido à suposta existência de operações simuladas na faturação de serviços relacionada com a relação comercial entre a Requerente e um dos seus fornecedores de serviços (a B...).

Primeiramente, a Requerente invoca o vício de violação do contraditório, pelo que só poderá ser analisado aquando dos restantes vícios em caso de improcedência daquele vício, de acordo com o artigo 124º nº 2 alínea b) do CPPT.

Neste sentido, vejamos que em todo o procedimento tributário, nomeadamente, desde o indeferimento das reclamações graciosas e decisões finais de indeferimento, a Requerida nunca referiu as entidades envolvidas na realização de operações simuladas com a B, denominando-as por letras.

A Requerente sempre afirmou que desconhecia a identidade de tais entidades, pelo que a mesma afirma que o mesmo impossibilita o exercício decisivo do direito da sua defesa e inviabiliza o contraditório pleno sendo que viola o princípio de igualdade de forma a haver um processo justo, de acordo com o artigo 20º, nº 4 da CRP. Uma vez que o direito ao contraditório é um princípio natural de direito administrativo na vertente da

³⁷ (*cf.* Reclamação Graciosa apresentada pela Requerente e Projeto de decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

participação do interessado das decisões que lhe dizem respeito, previsto no artigo 60º da LGT e emanação do nº 5 do artigo 267º da CRP.

A análise desta questão ocorreu no processo arbitral nº 162/2022-T, em que este Tribunal Arbitral adere integralmente à fundamentação carreada no Acórdão arbitral proferido no âmbito do referido processo.

Desta forma, como é referido no processo arbitral nº 162/2022-T, «*O princípio da audiência dos interessados decorre do imperativo constitucional insito no artigo 267º, nº 5, da Lei Fundamental, que consagra o princípio da participação dos cidadãos na preparação da decisão final e se encontra vertido com carácter geral no artigo 121º do CPA.*»

De acordo com o artigo 121º do CPA (exceto casos previstos no artigo 124º), os interessados têm o direito de serem ouvidos no procedimento antes da decisão final, devendo ser informados sobre o sentido provável da mesma.

Ora bem, este princípio encontra-se no artigo 60º da LGT, no âmbito do procedimento tributário, é mencionado que a participação dos contribuintes na tomada de decisão que lhe diga respeito, nomeadamente, o direito de audição antes da liquidação, antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições e antes da conclusão do relatório da inspeção tributária. Encontra-se também no artigo 45º do CPPT. Pelo que, todas as regras estão em sintonia com a garantia constante do artigo 267º, nº 5 da CRP, pelo que a exigência de participação dos interessados na tomada de decisão a que lhes dizem respeito, pressupõe a sua intervenção na mesma, ou seja, antes de serem tomadas as decisões, através da audição sobre o projeto de decisão.

Desta forma, o facto de a Requerente ter sido impossibilitada de exercer o direito do contraditório, no âmbito do procedimento inspetivo, relativamente às operações consideradas como simuladas da relação comercial mantida com a B..., pelo facto de não terem sido identificadas as entidades envolvidas, constitui uma violação do princípio da participação no procedimento.

Portanto, a não identificação de entidades terceiras na qual a atividade terá sido fundamental para a própria correção tributária na esfera jurídica da Requerente, impossibilitou que a mesma pudesse participar e influenciar a formação da decisão, seja

através de novos elementos de facto ou através do plano argumentativo, pelo que impediu o interessado de colocar em causa a veracidade dos factos que sendo imputáveis a terceiros, afetam a sua posição jurídica.

No entanto, caso a Requerente soubesse a identidade das entidades envolvidas relativamente à suposta faturação falsa, isto poderia levar a uma ampliação da matéria de facto e a uma maior apreciação dos pressupostos substanciais em que se fundamentam os atos tributários.

As informações prestadas pela inspeção tributária apenas fazem fé quando são devidamente fundamentadas e baseadas em critérios objetivos, de acordo com o artigo 76º, nº 1 da LGT e o 115º, nº 2 do CPPT, pelo que têm de estar comprovadas através de elementos indiciários bastantes. Inclusive, o valor probatório do relatório de inspeção está limitado pelo princípio do contraditório, sob pena de direta violação do artigo 20º nº 4 da CRP, sendo que requer um processo tributário com critérios de legalidade e igualdade de armas entre as partes, pelo artigo 98º da LGT.

Como a Requerente não pôde exercer de forma eficiente o direito do contraditório, nem impugnar, sendo que a identidade das entidades não ter sido revelada, consubstancia inquestionavelmente a violação do princípio definido nos artigos 60º da LGT e 45º do CPPT.

Por fim, a decisão do Tribunal Arbitral foi a de julgar integralmente procedente o pedido de pronúncia arbitral e conseqüentemente, declarar ilegais e anular os atos tributários de liquidações de IRC e de juros compensatórios e de mora, relativamente a 2017 e 2018, nos montantes de 29.571,64€ e de 32.327,21€ e as liquidações de IVA e de juros compensatórios nos montantes de 29.671,21€ e de 30.884,57€. Relativamente às custas, o montante é de 3.060€, ficando a cargo da Requerida.

Concluindo, na nossa opinião, a decisão tomada pelo Tribunal Arbitral está de acordo com a verdade, uma vez que todos os factos foram analisados de forma detalhada e de acordo com os princípios legais e formais. Uma vez que, a Requerente não pode exercer o seu direito do contraditório nem impugnar as asserções sendo uma violação do princípio da Participação e ainda a mesma deveria ter tido a possibilidade de em sede de audição prévia, ter conhecimento da identidade de tais entidades de modo a poder apresentar

novos factos que poderiam levar ao apuramento de novos factos ou até mesmo à realização de outras diligências por parte da AT.

14. Conclusões

O procedimento de inspeção é uma sequência de atos que permite verificar se as obrigações tributárias estão a ser cumpridas, e por consequência, a prevenção das infrações tributárias. Por outro lado, a definição de inspeção, é distinta do procedimento de inspeção, onde esta pode ter dois sentidos: um sentido objetivo, em que a inspeção é referente à atividade inspetiva e um sentido subjetivo, onde é referente ao órgão da AT (órgão competente de fiscalização).

Apesar do poder de inspeção, não estar expressamente consagrado, é possível ter legitimidade para exercê-lo através das normas e princípios consagrados na CRP, nomeadamente, através dos artigos 103º, 104º e 81º, alínea b) da CRP e ainda o artigo 1º nº 3 da LGT, onde estão consagrados os princípios do poder tributário (princípio da justiça e o princípio da igualdade).

O dever fundamental de pagar imposto, está consagrado no artigo 103º da CRP, constituindo uma obrigação constitucional sendo que, e segundo NOEL GOMES, o dever de pagar impostos não é um «mandato constitucional» apenas para os sujeitos passivos, devendo incluir também os poderes políticos para que desempenhem um papel ativo.

Os direitos fundamentais, são direitos garantidos através de normas jurídicas inseridas na constituição, de modo que os cidadãos possam limitar o exercício do poder do Estado não prejudicando a liberdade do indivíduo. Neste sentido, os direitos fundamentais concretizam-se no princípio constitucional de acesso à justiça.

Sendo o objetivo fundamental do procedimento de inspeção tributária, o apuramento da verdade sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, é da competência da AT a execução do procedimento de inspeção, estabelecendo o âmbito e extensão da mesma. Pelo que o âmbito tendo extensão a nível material, pode ser geral e polivalente ou parcial e univalente. Os fins do procedimento de inspeção e a sua extensão podem ser

alterados após o seu início, seja por iniciativa da AT ou do Sujeito Passivo, sempre que seja fundamentada a sua pretensão.

Relativamente aos direitos e deveres do Procedimento de inspeção, nomeadamente, o direito à informação, que está previsto no artigo 268º nº 1 da CRP, onde refere que os cidadãos têm o direito de serem informados pela Administração sempre que requeiram, sobre a resolução e execução dos processos em que estejam envolvidos. Neste direito surge a questão do sujeito passivo poder ou não consultar o processo de inspeção, uma vez que, o acesso ao processo pode levar a que este tenha acesso de terceiros, o que pode levar a uma violação do dever do sigilo. No entanto, se a AT não permitir o acesso e consulta do processo isto constituiria uma violação de todos os direitos e garantias do sujeito passivo (direitos de participação, contraditório e informação).

O direito de participação, é a concretização do princípio de participação através do direito de audição, onde os sujeitos passivos têm o direito de participar no procedimento antes da tomada de decisão. O direito de audição, constitui uma garantia do direito do SP participar nas decisões que lhe são referentes. Tal como foi analisado no nosso caso de estudo processo nº 148/2023-T, o facto da requerente ter sido impossibilitada de e influenciar a formação da decisão da inspeção tributária, levou a uma violação do princípio da participação.

Relativamente ao dever do sigilo, este está previsto no artigo 64º do LGT, mencionando que os funcionários da AT estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados referentes à situação tributária dos contribuintes.

Há a cessação do sigilo, nas situações de: a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária; b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes; c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade; d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e mediante despacho de uma autoridade judiciária, no âmbito do Código de Processo Penal; e) Confirmação do número de identificação fiscal e domicílio fiscal às entidades legalmente competentes para a realização do registo comercial, predial ou automóvel.

Já o dever de cooperação, é um princípio versátil, sendo que numa dimensão objetiva, o princípio de cooperação exige um dever mútuo de cooperação e colaboração entre os

sujeitos passivos e a inspeção tributária, pelo que, sempre que seja solicitado documentos ou elementos que sejam fiscalmente necessários no percurso do procedimento tributário, o sujeito passivo deve cooperar no fornecimento dos mesmos.

Relativamente aos tipos de procedimentos de inspeção, abordamos três: externa, interna e a pedido do contribuinte, onde abordamos as suas regras e determinações em que se enquadram.

O procedimento de inspeção interno, previsto no artigo 13º alínea a) do RCPITA, é realizado nos serviços da AT com uma análise forma e coerente dos documentos, sendo que, este procedimento não tem a exigibilidade de notificação prévia ao sujeito passivo o que acarreta alguma insegurança na relação jurídica tributária, no entanto, está sujeito ao prazo de seis meses, não tendo qualquer tipo de efeito suspensivo do prazo de caducidade. No caso da inspeção externa, esta poderá ser realizada parcial ou totalmente nas instalações dos sujeitos passivos, sendo que, a credenciação é um dos pressupostos exigidos na mesma, definindo o seu início e evitando que os sujeitos passivos sejam inspecionados por outras entidades desconhecidas da relação jurídica. Ao contrário do que acontece na inspeção interna, o facto de haver a exigência de credenciação, há uma garantia dos contribuintes, assegurando que o procedimento seja efetuado por um funcionário legítimo.

Já no procedimento de inspeção a Pedido do Contribuinte, este tem o objetivo de fortalecer os direitos e garantias dos contribuintes, simplificando o sistema fiscal, de forma a haver uma confiança e boa-fé entre a AT e os sujeitos passivos.

As atas de regularização substituem a unilateralidade da ação da inspeção tributária, pois o contribuinte aceita as correções propostas sem contraditório. Não visam resolver incertezas fácticas ou jurídicas, pois o inspetor considera ter a certeza sobre os fatos e a interpretação jurídica. Nesse caso, não há modificação na quantificação da obrigação tributária, apenas uma possível redução das sanções se o contribuinte cumprir suas obrigações.

Está no poder da AT, requerer aos sujeitos passivos e demais obrigados, a informação e esclarecimentos necessários à análise dos factos relativos ao enquadramento jurídico, seja qual for o tipo de procedimento de inspeção tributária. O prazo dos mesmos deve ser realizado entre dez a trinta dias (procedimento interno) ou prestado imediatamente ou no prazo acordado, no caso do procedimento externo.

A relação jurídica de imposto é de carácter obrigacional, cessando com o pagamento do mesmo. É da competência da AT, a realização da instauração de um processo de execução fiscal. Após acabar o prazo de pagamento voluntário, será extraída uma certidão de dívida, sendo esta que marca o início do processo de execução fiscal, representando o título executivo.

Neste sentido, e de acordo com o artigo 188º do CPPT, a instauração marca o início do processo de execução fiscal, denominada como fase do procedimento administrativo.

Com a elaboração deste trabalho concluímos que o poder de inspeção tributária ao ser um dever imposto pela procura de um sistema tributário mais justo em cumprimento de uma exigência constitucional, significa que nem o legislador nem a AT têm disponibilidade livre sobre o mesmo, pelo que, não pode ser uma atuação ilimitada e arbitrária. Por outro lado, o sistema de garantia do contribuinte também não pode condicionar de uma forma em que a atuação inspetiva ponha em causa a sua eficiência e eficácia. Deste modo, é necessário encontrar um ponto de equilíbrio que possibilite e assegure que a ação inspetiva não seja demasiado formal nem que seja demasiado ampla e ponha em risco os direitos fundamentais dos contribuintes. É, portanto, é necessário ter sempre em vista os princípios que regem a atividade administrativa tributária, tais como os deveres e direitos que assistem aos participantes do processo inspetivo, assim como também constituem fundamentais garantias dos contribuintes, os limites relativamente, de espaço e de tempo.

Relativamente ao combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira, é realizado todos os anos, o Relatório de Atividades Desenvolvidas, e que por meio da análise realizada pela AT das ações de controlo nos anos de 2021 e 2022, verificamos que a diminuição verificada neste tempo está relacionada com o aumento do cumprimento voluntário, pelo que, não houve uma diminuição nas ações realizadas pela AT, mas sim um aumento realizado pelos sujeitos passivos do cumprimento voluntário. Isto indica que os contribuintes estão a ter uma maior consciência e informação sobre o cumprimento das suas obrigações, derivada do empenho dos profissionais no esclarecimento desta matéria e consciencialização dos contribuintes.

13. Bibliografia

Livros/ Dissertações

ALCANTÁRA, Jesuíno, ALVES, José Costa, «*Procedimento e Processo Tributário*», 2015, página 237.

Jesuíno, A. M. (2017). *Procedimentos de Atos Inspetivos (RCPITA) Aplicação Prática*

Amélia, B. K. (2013). *Inspeção Tributária e seus eventuais vícios* (Tese de Mestrado Foresense, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/15182/1/TESE.pdf>

Ana, M. P. (2017). *Processo de Execução Fiscal* (Tese de Mestrado em Gestão Fiscal, Instituto Superior de Gestão, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/23042/1/PROCESSO%20DE%20EXECUCÃO%20FISCAL%20-%20REVERSÃO.pdf>

Caldeira, J. F. (2011). *O procedimento tributário de inspeção – um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais* (Dissertação Mestrado, Universidade do Minho, Minho, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/17995>

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

Chloé A. R.(2020). *Os Juros Indemnizatórios no Direito Fiscal. O pressuposto do erro imputável aos serviços* (Tese de Mestrado em Direito, Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal), Disponível em: https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/33660/1/00672_02_chloé-angélique-rodrigues-345018017-dissertação-integral.pdf

DO AMARAL, Diogo Freitas, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 3ª Edição, Almedina

Domingos, F. N. *Atas de regularização tributária: um novo paradigma de inspeção?*

Inês, R. S. (2016). *Liquidação e Cobrança de imposto: limitações e âmbito de atuação da Administração Tributária anteriores À intervenção do poder judicial* (Tese de

Mestrado em Direito, Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/87618/2/164323.pdf>

Joana, R. M. (2019). *Procedimento de Inspeção Tributária Externo* (Tese de Mestrado em Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12795/1/tese%20definitiva%20joana%20macedo%20-%20c%20pia.pdf>

João, D. C. (2011). *O Procedimento Tributário de Inspeção- Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais* (Tese de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho, Braga, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/17995/1/João%20Fernando%20Da%20mião%20Caldeira.pdf>

LEITE DE CAMPOS, D., SILVA RODRIGUES, B., & LOPES DE SOUSA, J. , "Lei Geral Tributária - Comentada e Anotada" (4a edição ed.). Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.

Lilia, M. P. (2016). *Derrogação do Sigilo Bancário para efeitos tributários* (Tese de Mestrado na Especialidade em Ciências Jurídico-Forenses, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/34108/1/ulfd135385_tese.pdf

Maria, C. A. (2022). *Nemo tenetur se ipsum accusare e os deveres de colaboração do contribuinte com a Administração Tributária* (Tese de Mestrado em Direito, Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/37872/1/202995429.pdf>

Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal*. 9 ed. Almedina Coimbra.

Noel Gomes, «*Segredo bancário e direito fiscal*». Coimbra: Almedina, 2006.

Noel Gomes, «*Segredo bancário e direito fiscal*», Coimbra: Almedina, 2015.

Pires, José Maria Fernandes e outros, «*Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*». Almedina. 2015.

Fernandes, Nuno de Oliveira, «*Códigos da Justiça Tributária. Remissivos e Anotados*». Rei dos Livros, 2018.

Rocha, Joaquim Freitas da. João Damião Caldeira,« *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira. Anotado e Comentado*», Almedina, 2021.

ROCHA, Joaquim freitas da, «*Lições de Procedimento e Processo Tributário*», 6.^a Edição, Almedina, p.339.

SALDANHA SANCHES, “*Manual de Direito Fiscal*”, Coimbra Editora, 2^a Edição, 2002.

SOUSA, Jorge Lopes, «*Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*».Almedina, 2015.

Legislação

Código do Procedimento Administrativo

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei nº 6/99, de 8 de Janeiro

Lei Geral Tributária

Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária

Regime Geral das Infrações Fiscais

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo nº 0415/ 15, de 05 de Abril de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/>

[/75371B426BB7F59080257FAB005476AC](http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/75371B426BB7F59080257FAB005476AC)