

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



ISCAL

AS PROVIDÊNCIAS CAUTELARES NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

Marco Belchior

JÚRI

Prof. Especialista Amândio Silva - Presidente

Prof. Doutor Francisco Domingos – Arguente

Prof. Especialista Jesuíno A. Martins - Vogal

Lisboa, fevereiro de 2021

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

AS PROVIDÊNCIAS CAUTELARES NO ÂMBITO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

Marco Belchior

Mestrado em Fiscalidade

Orientador: Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, fevereiro de 2021

“É imoral pretender que uma coisa desejada se realize magicamente, simplesmente porque a desejamos. Só é moral o desejo acompanhado da severa vontade de prover os meios da sua execução”.

José Ortega y Gasset

(Acedido em <https://www.pensador.com/frase/MjJwNTA/>)

Agradecimentos

A elaboração deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração, estímulo e empenho de diversas pessoas.

Muito especialmente, agradeço ao Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins, orientador deste trabalho, pela sua disponibilidade na orientação, pelo entusiasmo, incentivo, rigor e estimulação do pensamento para ir sempre mais além. A sua sensibilidade para a investigação e para o conhecimento foram uma aprendizagem que alcancei. Acima de tudo, obrigado por me ter estimulado o interesse pelo conhecimento.

À minha família, pelo apoio e presença constantes na minha vida, estando sempre a meu lado nesta caminhada.

Por fim, a todos os que, direta ou indiretamente, tornaram possível este trabalho e que não mencionei, aqui ficam os meus agradecimentos.

O meu muito obrigado a todos.

Resumo

Este trabalho de investigação tem por objeto de estudo a análise das medidas ou providências cautelares que podem ser aplicadas durante a marcha do procedimento de inspeção tributária.

Sem prejuízo de um estudo global e integrado, pretende-se dar especial destaque à providência cautelar, de natureza judicial, o arresto de bens, justificando-se a sua aplicação e os motivos pelos quais é uma medida que deveria ser aplicada com maior frequência pelos serviços da Administração Tributária. Especificamente, pretende-se fazer a análise e a investigação das medidas cautelares que podem ser aplicadas durante o procedimento de inspeção tributária, razão pela qual iremos fazer a escarpelização estrutural de um Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul.

Através deste estudo pretende-se enunciar que este tipo de providência cautelar pode e deve ser acionado quando estão em causa interesses públicos, em concreto, a cobrança de receitas tributária, em contraposição aos interesses privados do devedor original, ou seja, do sujeito passivo da relação jurídica tributária. De igual modo, se estuda e análise a contextualização em que este tipo de medida cautelar, outrossim, pode ser de imediato acionado e decretada contra os bens do responsável subsidiário.

PALAVRAS-CHAVE: Procedimento de inspeção; inspeção tributária; medida cautelar; arresto; bens, devedor, credor tributário, interesse público, receitas tributárias.

Abstract

This research work aims to study the analysis of precautionary measures or measures that can be applied during the course of the tax inspection procedure.

Without prejudice to a global and integrated study, the intention is to give special emphasis to the precautionary measure, of a judicial nature, the seizure of assets, justifying their application and the reasons why it is a measure that should be applied more frequently by Tax Administration services. Specifically, we intend to analyze and investigate the precautionary measures that can be applied during the tax inspection procedure, which is why we will be structurally scalping a Superior Tax Court Judgment.

This study intends to state that this type of precautionary measure can and should be triggered when public interests are at stake, in particular, the collection of tax revenues, as opposed to the private interests of the original debtor, that is, of the taxpayer of the taxable person. tax legal relationship. Likewise, it is studied and analyzed the context in which this type of precautionary measure, moreover, can be immediately triggered and decreed against the assets of the subsidiary responsible.

KEYWORDS: Inspection procedure; tax inspection; precautionary measure; arrest; assets, debtor, tax creditor, public interest, tax revenue.

Índice

Agradecimentos	iii
Resumo	iv
Abstract	v
Índice de figuras	viii
Lista de siglas, acrónimos e abreviaturas	ix
Introdução	1
Capítulo I – Procedimento de Inspeção	3
1. Os princípios do Procedimento de Inspeção Tributária.....	3
2. Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária.....	6
3. Competências e garantias.....	9
4. Planeamento do procedimento e seleção de contribuintes.....	11
4.1. Atos de Inspeção	11
4.2. Procedimento de Inspeção	12
5. O Relatório do Procedimento de Inspeção.....	18
5.1. Conclusões da ação de inspeção	18
5.2. Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção.....	19
5.3. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas	21
5.4. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indiretos .	23
5.5. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indiretos	27
5.6. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação de inspeção.....	29
5.7. As Infrações fiscais verificadas na ação de inspeção	33
5.8. Outros elementos relevantes	34
5.9. Direito de audição	35
Capítulo II – Providências Cautelares	37
1. As providências cautelares na Lei.....	37
2. Requisitos das medidas cautelares.....	39
3. O arresto contra o devedor originário e o responsável subsidiário	40
Capítulo III – Frustração de Créditos e Impugnação Pauliana	43
Capítulo IV – Estudo de caso.....	46
1. Metodologia de investigação.....	46
2. Objetivos da investigação	47
3. Escalpelização do caso.....	47

Conclusões	60
Referências bibliográficas	62

Índice de figuras

Figura 1: Fases do procedimento de inspeção tributária	17
Figura 2: Procedimentos de Inspeção Tributária	29
Figura 3: Providências cautelares	37

Lista de siglas, acrónimos e abreviaturas

art.º - Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA - Código de Processo nos Tribunais Administrativos

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

LGT – Lei Geral Tributária

PNAITA - Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Aduaneira

RGIT - Regime geral das Infrações Tributárias

UGC - Unidade dos Grandes Contribuintes

Introdução

O presente trabalho de investigação surge no âmbito do Mestrado em Fiscalidade lecionado no Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), e tem por tema “As providências cautelares no âmbito do procedimento de inspeção tributária”. O objetivo da nossa investigação visa o estudo das medidas cautelares que podem (ou devem) ser aplicadas durante o procedimento de inspeção tributária.

Mais especificamente analisa-se o arresto de bens e a forma como pode (deve) ser utilizado, tentando abordar o tema de modo a ser possível perceber a sua importância em sede de procedimento de inspeção tributária e a sua relevância para garantir a efetiva realização dos créditos tributários. O arresto de bens em procedimento de inspeção tributária é um tema muito importante e atual, na medida em que muitas das empresas inspecionadas apresentam um património reduzido, colocando, assim, em causa a futura cobrança dos tributos liquidados com fundamento nas correções promovidas ou emergentes das observações realizadas na ação de inspeção e que implicaram alteração do valor da matéria/lucro tributável.

O arresto de bens, de acordo com Mouta (2020), possui distintos sentidos quer se esteja no âmbito do Processo Civil, quer no âmbito do Processo Penal. Assim, o arresto de bens no Processo Civil consiste “numa providência cautelar que possibilita a apreensão judicial dos bens do devedor, a qual tem de ser decretada por ordem judicial, mediante requerimento do credor tributário que tenha justo receio de perder a garantia patrimonial do seu crédito”. O arresto configura-se como um meio de conservação dos bens na esfera patrimonial de devedor, o que se traduz na conservação da garantia patrimonial que, do ponto de vista processual, consiste num procedimento cautelar/providência cautelar particularizado. O arresto tem como finalidade asseverar que os bens do devedor, uma vez apreendidos, se conservem na sua esfera jurídica até à fase em que o credor tributário possa ordenar a penhora. O procedimento cautelar de arresto de bens poderá ser “instaurado como preliminar ou incidente de ação declarativa ou de ação executiva em relação às quais é instrumental; se a ação principal já tiver sido instaurada, o arresto correrá por apenso à ação principal” (Mouta, 2020, s.p.). Quer o procedimento, quer a providência cautelar, concretamente decretada, estão adstritos a registo atenta a natureza dos

bens. Contudo, este só é obrigatório para a providência cautelar de arresto quando decretada efetivamente, uma vez que o arresto de bens apenas origina efeitos após o seu registo. Depois, poderá ser transformado “em penhora de bens com eficiência retroativa à data do seu decretamento”.

O arresto de bens no Processo Penal é denominado de arresto preventivo, sendo uma medida de garantia patrimonial que possibilita a apreensão judicial dos bens do arguido, como garante do “cumprimento de pena de multa, indemnizações cíveis, custas do processo ou de qualquer outra dívida para com o Estado relacionada com o crime. A medida é decretada se houver justificado receio de perda ou dissipação, total ou parcial, do património do arguido que ponha em causa o cumprimento dessas obrigações” (Mouta, 2020, s.p.). De acordo com a mesma autora, o arresto preventivo de bens neste âmbito “pode ser requerido pelo(s) lesado(s), entendendo-se como tal a pessoa que sofreu danos ocasionados pelo crime, ainda que se não tenha constituído ou não possa constituir-se assistente. O arresto de bens também pode ser requerido pelo Ministério Público, em representação do Estado”.

O nosso trabalho de investigação será estruturado em sete capítulos, para que o estudo de cada tema seja individualizado e visa obter uma adequada perceção da realidade conceptual e prática da matéria em análise. O trabalho inicia-se com dois capítulos sobre o procedimento de inspeção, no terceiro capítulo pretende-se abordar as providências cautelares, e o quarto capítulo, o capítulo principal, é onde se faz uma análise minuciosa da figura do arresto de bens no procedimento de inspeção tributária. No quinto e sexto capítulos aborda-se a frustração de créditos e a impugnação pauliana, situações que se optámos por abordar em virtude de envolverem diversas vertentes conexas com o exercício da atividade tributária, em concreto, com a arrecadação dos créditos tributários e com o combate à fraude e evasão fiscais. No sétimo capítulo, no qual se concretiza o estudo de caso, evidenciam-se os procedimentos metodológicos e escalpeliza-se um acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, O trabalho termina com a formulação de conclusões, a nosso ver, relevantes e evidenciam-se sugestões e linhas de ação a adotar na prática profissional futura.

Capítulo I – Procedimento de Inspeção

Etimologicamente, o vocábulo “inspeção” provém do étimo latino *inspectio* e *inspectionis*, que significa observar detalhadamente algo com um objetivo, vistoria, departamento encarregue de verificar o funcionamento dos serviços de inspecionar (Instituto António Houaiss de Lexicografia Portugal, 2003). No caso concreto deste trabalho, o termo “inspeção” assume dois sentidos: um subjetivo e outro objetivo, referindo-se o primeiro aos órgãos da Administração Tributária, na qualidade de entidade competente para a fiscalização; no segundo, diz respeito à atividade inspetiva propriamente dita, ou seja, de fiscalização (Kambali, 2013). Segundo a mesma autora, quer no direito interno, quer no direito comparado, o termo inspeção é usado como sinónimo de ação de fiscalização tributária. No que se refere ao termo “tributário”, etimologicamente também derivado do vocábulo latino *tributarius*, significa o que paga imposto, contribuição ou tributo ao Estado (Instituto António Houaiss de Lexicografia Portugal, 2003). Como se pode constatar ambas as palavras têm diversos significados, dentro dos quais se utiliza, para fins do presente trabalho, os termos “inspeção” com o significado de ação de fiscalização e “tributário” que se refere a um procedimento referente ao imposto.

Em conformidade com o artigo 54.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, o procedimento tributário abrange toda a sequência de atos dirigida à declaração de direitos tributários. Especificamente abarca um conjunto de atos tributários e/ou de atos administrativos em matéria tributária praticados por órgãos com competência para tal. Os atos procedimentais delimitam a manifestação de vontade dos órgãos da Administração Tributária, com efeitos significativos ao nível jurídico no acervo de direitos e/ou de obrigações dos contribuintes. Estes atos incluem um determinado *iter* procedimental, sujeito a trâmites específicos para cada um dos procedimentos tributários, o que implica que obedeça a uma sequência lógica, tendo, *grosso modo*, por suporte um determinado ato normativo, como, por exemplo, a lei. O procedimento tributário objetiva a criação de uma interação entre os particulares e a Administração Tributária, em conformidade com os princípios gerais aplicáveis em matéria fiscal.

1. Os princípios do Procedimento de Inspeção Tributária

Nos termos do artigo 3º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro de 1998, alterado pelo Decreto-Lei n.º 6/2013, de 17 de janeiro de 2013, a inspeção tributária é um “órgão administrativo” com competência para o exercício da atividade inspetiva, uma competência própria das Direções de Finanças, como preconizado pelo artigo 36.º n.º 1, al.i) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

O campo de atuação da inspeção tributária possui funções características, em conformidade com o disposto no artigo 2.º n.º 2 da Lei Geral Tributária, designadamente: confirmação dos elementos declarados pelos obrigados tributários; averiguação de factos não declarados; inventariação e avaliação de bens; prestação de informações em matéria de facto, ao nível dos processos de reclamação e impugnação judicial; pedido de esclarecimento e orientações acerca do procedimento de cumprimento dos deveres tributários; execução de estudos individuais, setoriais ou territoriais ao nível do comportamento tendenciosos e setores económicos; execução de perícias ou exames técnicos; informação acerca dos pressupostos de facto dos benefícios fiscais; aplicação de sanções depois da verificação de infrações tributárias; cooperação com outros organismos europeus e de países terceiros, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários e ações de averiguação ou investigação.

O procedimento de inspeção tributária rege-se pelos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação (art.º 5.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e aduaneira (RCPITA)). Estes princípios materializam e desenvolvem os princípios constitucionais que norteiam a atividade da administração pública, na qual se integra a administração tributária (art.º 266.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP)). O procedimento inspetivo tem como finalidade o descobrimento da verdade material. Neste âmbito, a administração tributária tem de perfilhar de forma oficiosa quaisquer iniciativas tidas como ajustadas à descoberta da verdade material (art.º 6.º do RCPITA).

Quanto ao princípio da proporcionalidade, mais concretamente ao nível do procedimento da inspeção tributária, o mesmo imputa o dever de adotar somente as ações que sejam adequadas à administração tributária e proporcionais aos objetivos de cada uma das inspeções tributárias em decurso (art.º 7.º do RCPITA).

A administração tributária, ao nível das suas relações com os particulares, tem a obrigação de se guiar pelo princípio da igualdade, sem que privilegie, beneficie, prejudique, prive de qualquer direito ou isente de qualquer dever nenhum contribuinte em prol de ascendência, raça, sexo, idioma, origem, religião, convicções políticas ou religiosas, situação socioeconómica (art.º 5.º do Código do Procedimento Administrativo).

Outro princípio norteador da atividade da administração tributária é o da imparcialidade, ou seja, aquando da investigação de situações que exigem inspeção, a administração tributária tem de se reger sempre por critérios de isenção. Este princípio determina também que todas as atuações da administração tributária, no contexto do procedimento inspetivo, devem decorrer de boa-fé (art.ºs 59.º n.º 2 e 75.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT)).

O princípio da celeridade também norteia o procedimento inspetivo, segundo o qual, a administração tributária terá de se abster de atos desnecessários para o procedimento e/ou que o atrasem de maneira desnecessária.

2. Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária

O conceito de procedimento de inspeção relaciona-se com a noção de procedimento presente no n.º 1, art.º 1.º do Código do Procedimento Administrativo, como sendo “uma sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública. De acordo com Amaral (2004, p. 289), consiste numa “sequência juridicamente ordenada de atos e formalidades tendentes à prática de um ato da administração ou à sua execução”. Na perspetiva de Oliveira, Gonçalves e Amorim (2006, p. 44), o procedimento administrativo configura-se como uma “sucessão concatenada e ordenada de atos e formalidades (atos e operações), estrutural e funcionalmente distintos uns dos outros, tendendo à produção de um determinado resultado ou modificação jurídico-administrativa, consubstanciada numa ‘decisão final’”. Nabais (2016, p. 287) argumenta que a ideia de procedimento tributário se encontra consignada nos artigos 54.º da Lei Geral Tributária e 44.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, abrangendo “toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários”. O n.º 1, al. i) do art.º 44.º do Código do Procedimento e Processo Tributário define procedimento tributário como “todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários. Tendo em conta estas definições, infere-se que o procedimento nas suas múltiplas dimensões consiste numa sequência organizada, dinâmica e com tramitação semelhante entre processos, de ações e regras formalizadas, cuja finalidade é orientar os vários órgãos de administração pública, orientando para os objetivos da organização independentemente do tipo de procedimento.

O procedimento de inspeção tributária tem como finalidade a observação das realidades tributárias, verificar o cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias (art.º 2.º, n.º 1 do RCPITA).

O cumprimento das obrigações tributárias incumbe aos serviços da administração tributária obrigando a que se modernizem, quer ao nível da organização, quer da planificação das ações inspetivas para que possam estar em constante ação e diálogo com os contribuintes. A prevenção das infrações tributárias configura-se como uma tarefa muito importante da administração tributária a fim de evitar a fraude e a evasão fiscais. O procedimento tributário inclui toda a sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários (art.º 54.º da LGT e artigo 44.º do Código do Procedimento e do

Processo Tributário (CPPT)). Por conseguinte, ainda em conformidade com o mesmo dispositivo legal, o procedimento tributário abrange:

- a) As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- b) A liquidação dos tributos quando realizada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- e) A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- f) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- g) A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- h) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;
- i) Todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários.

Refere-se ainda que o procedimento de inspeção tributária inclui todas as diligências indispensáveis à averiguação da situação tributária dos contribuintes (art.º 63.º n.º 1 da LGT) abrangendo a verificação de fatos e das situações tributárias, a investigação do cumprimento dos deveres tributários e a prevenção da violação das normas tributárias (art.º 2.º, n.º 2 do RCPITA). Na redação do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 50/2001, de 30 de agosto, está enunciada uma lista de ações implícitas no procedimento de inspeção tributária, a saber:

- a) Confirmação dos elementos declarados pelo sujeito passivo e demais obrigados tributários;
- b) Indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- c) Inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;
- d) Prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;
- e) Esclarecimento e orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;

- f) Realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- g) Realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins do procedimento de inspeção tributária (observação das realidades tributárias, verificação do cumprimento das obrigações tributárias e prevenção das infrações tributárias);
- h) Informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária, ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- i) Promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- j) Cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- l) Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

No que diz respeito ao âmbito e extensão, o procedimento de inspeção tributária pode ser geral (polivalente) ou parcial (univalente). O procedimento geral ou polivalente ocorre quando a inspeção visar observar a situação tributária geral ou o conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, o procedimento de inspeção é parcial ou univalente quando a inspeção incluir unicamente algum ou alguns tributos, algum ou alguns, deveres dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários (art.º 14.º do RCPITA, na redação do n.º 2 do art.º 4.º da Lei n.º 50/2005, de 30 de agosto).

3. Competências e garantias

Em matéria de competência para a realização de atos de inspeção tributária referem-se os serviços competentes para a prática de atos de inspeção tributária, com alusão às garantias da administração no exercício da função inspetiva.

São competentes para a prática dos atos de inspeção tributária os seguintes serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (art.º 16.º do RCPITA, na redação dada pelo n.º 2 do artigo 4.º da Lei 50/2005, de 30 de agosto): as Direções de Serviços de Inspeção Tributária; os Serviços Periféricos Regionais; os Serviços Periféricos Locais.

As Direções de Serviços de Inspeção Tributária possuem a competência em relação aos sujeitos passivos e ademais obrigados tributários que devam ser inspecionados pelos serviços centrais da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Estas possuem competência em todo o país. Por sua vez, os Serviços Periféricos Regionais têm competência em relação aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial. Os Serviços Periféricos Locais têm competência relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Se a administração tributária não possuir órgãos periféricos locais, serão competentes os órgãos periféricos regionais da administração tributária do domicílio ou sede do contribuinte ou da situação dos bens ou da liquidação. Caso a administração tributária não disponha de órgãos periféricos regionais, as competências atribuídas a esses órgãos serão executadas pelo dirigente máximo do serviço ou por aquele em quem ele delegar essas competências (art.º 10.º, n.º 3 e 4 do CPPT).

As competências dos serviços da administração tributária integram as atividades seguintes (art.º 10.º, n.º 1 do CPPT):

- a) Liquidar e cobrar ou colaborar na cobrança dos tributos, nos termos das leis tributárias;
- b) Proceder à revisão oficiosa dos atos tributários;
- c) Decidir as petições e reclamações e pronunciar-se sobre os recursos hierárquicos apresentados pelos contribuintes;

- d) Reconhecer isenções ou outros benefícios fiscais e praticar, nos casos previstos na lei, outros atos administrativos em matéria tributária;
- e) Receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial que neles sejam entregues e dar cumprimento ao disposto nos artigos 111.º e 112.º do CPPT;
- f) Instaurar os processos de execução fiscal e realizar os atos a estes respeitantes, salvo os previstos no n.º 1 do artigo 151.º do CPPT;
- g) Cobrar as custas dos processos e dar-lhe o destino legal;
- h) Efetuar diligências que lhe sejam ordenadas ou solicitadas pelos tribunais tributários;
- i) Cumprir deprecadas;
- j) Realizar os demais atos que lhes sejam cometidos por lei.

As regras de atribuição de competência territorial da administração tributária não são absolutas, tendo em conta que o artigo 17.º do RCPITA, na redação dada pelo n.º 2 do artigo 4.º da Lei 50/2005, de 30 de agosto, prevê uma extensão dessas competências a distintas áreas territoriais, perante uma decisão fundada do dirigente do serviço a cargo do procedimento de inspeção.

Exercem funções no âmbito do procedimento de inspeção tributária, artigo 19.º do RCPITA, na redação dada pelo n.º 2 do artigo 4.º da Lei 50/2005, de 30 de agosto: o pessoal técnico da área da inspeção tributária, os funcionários de outras categorias técnicas da Autoridade Tributária e Aduaneira e outros funcionários nomeados pelo diretor-geral dos impostos para executarem ou participarem em ações de inspeção tributária.

4. Planeamento do procedimento e seleção de contribuintes

4.1. Atos de Inspeção

Os atos de inspeção têm início no dia em que o inspetor tributário se apresentar perante a pessoa ou entidade que vai ser inspecionada e a notificar através da entrega de cópia da ordem de serviço ou do despacho que delibera a realização do procedimento de inspeção. Tendo em conta que é no próprio dia da notificação que ocorre a prática de atos materiais de inspeção, o início do prazo da ação de inspeção, nos termos previstos no n.º 2 do artigo 36.º do RCPITA, sucede no próprio dia da notificação do sujeito passivo alvo do procedimento de inspeção.

De acordo com Martins (2017, pp. 71-72), os atos de inspeção devem ser praticados “em observância dos princípios da legalidade e da proporcionalidade e devem ser os necessários ao apuramento da verdade material sobre a situação tributária do sujeito passivo ou do obrigado tributário”.

Segundo o mesmo autor, o apropriado exercício da função inspetiva, com a finalidade de executar eficazmente a função inspetiva e realizar

“o apuramento da situação tributária do contribuinte, pode implicar o exame de quaisquer elementos que sejam susceptíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a actividade profissional ou económica do contribuinte, ou de terceiros com quem mantenha relações económicas, e solicitar ou efectuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extractos considerados indispensáveis ou úteis” (Martins, 2017, p. 72).

Assim, há elementos através dos quais se pode revelar a situação tributária do contribuinte, nomeadamente:

“Os livros obrigatórios previstos na legislação comercial e fiscal;

Os registos contabilísticos e os documentos com eles relacionados, incluindo os programas e suportes magnéticos;

Os registos auxiliares da contabilidade;

Os documentos e registos relativos ao custeio dos inventários ou à contabilidade analítica;

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;

Os relatórios, pareceres e restante documentação emitida por contabilistas certificados, revisores oficiais de contas, advogados, consultores fiscais e auditores externos;

A correspondência recebida e expedida relacionada com a actividade” (Martins, 2017, p. 72).

Ainda segundo o autor supracitado, os atos de inspeção têm de ser efetuados atendendo a uma lógica de continuidade, apenas com possibilidade de suspensão quando as prioridades excepcionais e inadiáveis da administração tributária, identificadas em despacho fundamentado do dirigente do serviço de que depender funcionalmente o inspetor tributário. Apesar de estar legislado apenas a determinação em caso de suspensão, terá de

“ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário o reinício do procedimento de inspeção, o princípio da colaboração exige que o contribuinte, ainda que em termos informais, deve ser informado da suspensão da prática dos actos de inspeção” (Martins, 20107, p. 72).

4.2. Procedimento de Inspeção

Sem prejuízo da possibilidade de realização de outras ações de inspeção, a atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), cuja proposta é elaborada anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com participação das unidades orgânicas da inspeção tributária e cuja aprovação delega ao membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O PNAITA define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados. Os serviços desconcentrados de âmbito regional, com base no PNAITA, devem elaborar planos regionais de atividade que servem de base à atuação dos funcionários e equipas de inspeção nas respetivas áreas territoriais.

O procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos, que é de quatro anos (art.º 45.º da LGT), ou do procedimento sancionatório, que é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, mesmo que haja a eventualidade legal de este prazo poder ser prorrogado por mais dois períodos de três meses, nas condições previstas no n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA.

Os Inspectores Tributários enquadram-se em equipas de inspeção, sendo o seu número e composição deliberados pelos Diretores da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), Diretores dos Serviços Centrais ou pelos Diretores de Finanças. Por sua vez, os atos de inspeção são executados por um ou mais funcionários, de acordo com a sua complexidade, sendo orientados pelo coordenador de equipa.

O procedimento de inspeção tributária ou procedimento de inspeção, de acordo com o que é regulado no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e republicado pela Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto, aplica-se à ação inspetiva desenvolvida pelos serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira. Com efeito, no n.º 6 do artigo 54.º da Lei Geral Tributária está previsto que “[s]em prejuízo do disposto na presente lei, o exercício do direito de inspeção tributária constará do diploma regulamentar próprio”. Por conseguinte, como refere Martins (2017, p. 23),

“sem qualquer impedimento da informatização e desmaterialização de alguns actos ou procedimentos, o procedimento de inspeção tributária segue a forma escrita e são-lhe aplicáveis todos os princípios norteadores do exercício da atividade tributária”.

O mesmo autor salienta que sem prejuízo do disposto na lei, o procedimento de inspeção tributária compete aos serviços da Administração Tributária e Aduaneira, não sendo uma regra

“incompatível com a eventualidade do próprio contribuinte ou de um terceiro, que prove interesse legítimo ou que faça prova da sua legitimidade, requerer a realização de uma ação de inspeção tributária, nos termos previstos no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro” (Martins, 2017, p. 23).

O procedimento de inspeção tributária é classificado de acordo com o lugar da sua realização ou de acordo com o seu âmbito e extensão, ou seja, Martins (2017) refere que está em conformidade com os fins que os serviços da Inspeção Tributária e Aduaneira, com o objetivo de obter a realização de um determinado procedimento de inspeção tributária.

O procedimento de inspeção pode ser classificado de interno ou de externo, isto no que se refere ao local da sua realização. O procedimento é classificado de interno nas situações em que os atos de inspeção sejam realizados única e exclusivamente nos serviços da administração tributária por meio de análise formal e de coerência dos documentos; o procedimento é considerado externo quando os atos de inspeção são realizados, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, ou de terceiros com quem conservem relações económicas ou em qualquer outro lugar a que a administração tenha acesso (art.º 13.º do RCPITA).

De acordo com o normativo da alínea b) do artigo 13.º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária ocorre quando os atos de inspeção se executarem, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nas instalações de terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas ou em qualquer outro local a que a Administração Tributária tenha acesso. Os atos de inspeção realizam-se nas instalações ou dependências nos quais se encontrem ou devam legalmente localizar-se os elementos fundamentais, quando o procedimento de inspeção tributária compreender a verificação de mercadorias, processo de produção, contabilidade, dos livros de escrituração ou de diversos documentos que se relacionem com a atividade da entidade alvo da ação de inspeção.

No que se refere ao procedimento de inspeção tributária, implica o registo entre o inspetor tributário e o sujeito passivo ou obrigado tributário no que se refere aos deveres de colaboração e cooperação mútua apropriados, indispensáveis e proporcionais aos objetivos da ação de inspeção, sob pena de poderem ser tomadas

medidas cautelares adequadas aos fins do procedimento de inspeção tributária. Os atos de inspeção tributária e as medidas cautelares devem respeitar o princípio da proporcionalidade, para evitar qualquer prejuízo ao exercício da atividade ou outro dano, de impossível ou difícil reparação (n.º 2 do art.º 51.º da LGT).

É de salientar o princípio da irrepetibilidade da ação de inspeção, consagrado n.º 4 do artigo 63.º da Lei Geral Tributária, no que se refere ao procedimento de inspeção tributária. A tutela enunciada por esta norma refere-se à segurança jurídica e à estabilidade da relação jurídica tributária. A proibição sancionada, emanada pela Lei Geral Tributária, circunscreve-se ao procedimento externo da inspeção, contrariamente ao procedimento de inspeção interno, conferindo-se a natureza formal, externa ou interna do procedimento em consonância com a classificação proposta nas alíneas a) e b) do artigo 13.º do RCPITA.

No que se refere ao princípio da proporcionalidade, segundo o qual, por norma, a Administração Tributária apenas pode executar

“mais de um procedimento externo de inspeção ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação, se o dirigente máximo do serviço, ou a pessoa a quem tenha delegado essa competência, emitir decisão fundamentada, baseada na ocorrência de factos novos” (Martins, 2017, p. 25).

Por norma, o procedimento de inspeção externo caracteriza-se também tendo em conta que no seu início o mesmo é antecipadamente notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, como tutelado no artigo 49.º do RCPITA, com a salvaguarda de que apenas nas situações específicas que constam no artigo 50.º do RCPITA, que, *grosso modo*, podem ser reconduzidas à circunstância da prévia notificação afastar o efeito surpresa da ação de inspeção e, como tal, poder ficar prejudicado ou comprometido o êxito ou o efeito útil do procedimento.

No âmbito do procedimento de inspeção interno, designação que lhe é dada em função do lugar da sua realização (alínea a) do artigo 13.º do RCPITA), ocorre em situações nas quais os atos de inspeção são realizados única e exclusivamente nos serviços da Administração Tributária, por meio da análise formal e de coerência dos documentos. Importa salientar que esta metodologia sofreu alterações com o Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de julho, que ampliou o campo de intervenção da Inspeção Tributária e Aduaneira. Assim, a partir dessa data, o procedimento de

inspeção interno passa a compreender a análise formal e de coerência dos documentos detidos pela Inspeção Tributária e Aduaneira e a análise dos documentos alcançados ao longo do procedimento de inspeção tributária. De acordo com o mesmo disposto legal, os elementos e/ou documentos apreendidos pela Inspeção Tributária e Aduaneira serão os que os serviços tributários obtêm através do envio das várias declarações dos contribuintes e/ou ficheiros informáticos, tal como os enviados por terceiros e/ou por entidades públicas vinculadas ao dever de colaboração nos termos estabelecidos nos diversos códigos fiscais.

Na ação de inspeção tributária interna, o contribuinte apenas fica a saber que está a ser alvo de inspeção se, na fase dos atos inspetivos, for notificado para apresentar determinado documento ou para prestar qualquer tipo de esclarecimento. Caso isto não ocorra, só quando for notificado do projeto de relatório para efeitos do exercício do direito de audição, como contemplado no n.º 1, alínea d) ou alínea e), do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e no artigo 60.º do RCPITA, é que o contribuinte tem conhecimento que está a ser alvo da intervenção dos serviços de inspeção tributária.

Contrariamente ao procedimento de inspeção externo, na ação de inspeção interna, a pessoa e/ou entidade que está a ser visada não conhece quando iniciaram os atos de inspeção, tendo unicamente o controlo sobre o seu termo, que sucede com a notificação das conclusões do relatório final ao sujeito passivo ou obrigado tributário (n.º 2 do artigo 62.º do RCPITA). É por ter estas características que a ação de inspeção interna deixa de possuir qualquer efeito suspensivo do prazo de caducidade. Caso, assim não fosse, estar-se-ia a colocar em risco a consistência e o rigor sobre a observância dos princípios da certeza e da segurança jurídica, uma vez que se tornaria possível delimitar com precisão o termo do prazo de caducidade.

As fases do procedimento de inspeção tributária, que são todos os atos que decorrem durante o procedimento de inspeção, entre o envio da carta aviso e a assinatura da nota de diligência, são todos os atos praticados pelo inspetor durante este, como se mostra na figura 1.

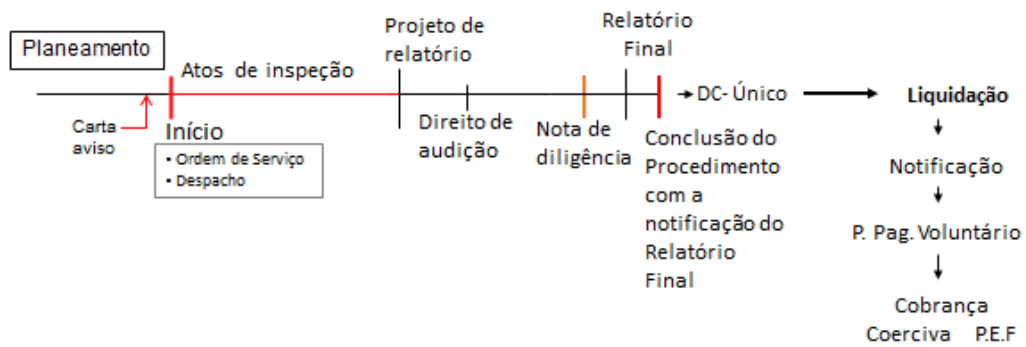


Figura 1: Fases do procedimento de inspeção tributária

Fonte: Adaptado de Martins, J.A. (2018/2019). Auditoria Fiscal e Técnicas de Fiscalização, p. 82.

5. O Relatório do Procedimento de Inspeção

5.1. Conclusões da ação de inspeção

Após estarem concluídos os atos de inspeção, o inspetor tributário tem de proceder à realização do projeto de relatório no qual faz a descrição dos factos que possam ser suscetíveis de gerar “atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação” (n.º 1 do artigo 60.º do RCPITA, redação da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro). Nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do RCPITA “a notificação deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da cláusula geral antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, ser de 30 dias” (redação da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de novembro). Como consta do n.º 3 do artigo 60.º do RCPITA “a entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo”. A elaboração do relatório definitivo deve ocorrer no prazo de 10 dias depois da prestação das declarações referidas no número anterior (n.º 4 do artigo 60.º do RCPITA).

Os atos de inspeção ficam concluídos à “data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento” (n.º 1 do artigo 61.º do RCPITA). Nos termos do n.º 2 do artigo 61.º do RCPITA, nos casos referenciados nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º, “a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas”. Todavia, se existir audiência prévia nos termos do artigo 60.º, efetua-se a notificação da nota de diligência depois da análise e da verificação dos factos invocados pelo sujeito passivo (aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro).

O Relatório Final de Inspeção Tributária encontra-se normalizado e constituído pelas seguintes partes:

Conclusões da Ação Inspetiva;

Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção;

Descrição dos factos e fundamentos das correções à matéria tributável e ao imposto;

Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspetiva;
Infrações aplicáveis;

Direito de audição – fundamentação.

5.2. Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção

A credenciação é um dos pressupostos da inspeção tributária externa exigido por lei, sendo o seu objetivo principal evitar que os contribuintes sejam inspecionados por serviços estranhos da sua relação jurídico-tributária. Para além disso, a entrega da credenciação ao inspecionado marca formalmente o momento de início da inspeção (n.º 1 do artigo 51 do RCPITA).

A credenciação encontra-se prevista no artigo 46.º do RCPITA e consiste na emissão de um documento que é passado pelo superior hierárquico dos funcionários mandatados para executar a inspeção tributária, corporizada numa ordem de serviço ou cópia do despacho do superior hierárquico (n.º 2 do artigo 46.º do RCPITA): “Consideram-se credenciados os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção ou, no caso de não ser necessária ordem de serviço, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato”. Nos termos do n.º 3 do artigo 46º do RCPITA, a ordem de serviço terá de possuir os seguintes elementos:

“a) O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção; “b) A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos actos de inspeção, do respectivo chefe de equipa e da entidade a inspeccionar; c) O âmbito e a extensão da acção de inspeção”. Não pode ser emitida ordem de serviço, se as acções de inspeção tiverem como objetivo: “a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos; b) O controlo de bens em circulação; c) O controlo dos sujeitos passivos não registados. d) A contagem e valorização de inventários” (n.º 4 do artigo 46º do RCPITA).

A credenciação consiste numa garantia dos contribuintes, tendo em conta que visa assegurar que o procedimento de inspeção tributária é executado pelo funcionário legalmente habilitado. Por conseguinte, a ausência de credenciação significa a ausência dessa garantia, bem como o risco de advir contingenciais vícios ou atos inspetivos ilegais.

O despacho que vai determinar a prática do ato, se não for necessária a ordem de serviço, terá de “referir os seus objetivos e a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução” (n.º 5 do artigo 46.º do RCPITA).

No que se refere às ações de inspeção direcionadas aos contribuintes não identificados previamente, especialmente em situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 4 do RCPITA, o despacho deverá possuir a “menção genérica dos contribuintes passíveis de controlo” (n.º 6 do artigo 46.º do RCPITA). As ações de inspeção que tenham como objetivo

“a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto de sujeito passivo, de qualquer área territorial, com quem o sujeito passivo inspeccionado mantenha relações económicas são efectuadas mediante entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada” (n.º 7 do artigo 46.º do RCPITA).

Nos termos do n.º 1 do artigo 69.º da Lei Geral Tributária, o procedimento tem início nos prazos e com os fundamentos que são previstos por lei por iniciativa dos interessados ou da Administração Tributária. De acordo com Martins (2017, p. 39), à exceção das situações admitidas pelo Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, “a iniciativa do procedimento de inspeção tributária é da Administração Tributária”. O mesmo autor refere ainda que a ação de inspeção tributária consiste numa “forma de procedimento tributário, sendo este uma sucessão de atos e de formalidades dirigidas à declaração de direitos tributários”. Delimitados os fins e os objetivos do procedimento de inspeção tributária, Martins (2017, p. 39) salienta “que neste tipo de procedimento são declarados os direitos do sujeito ativo da relação jurídica tributária”. O principal objetivo do procedimento de inspeção tributária consiste no apuramento da verdade acerca da situação tributária do sujeito passivo e quando observados os limites formais e materiais previstos na lei, a Autoridade Tributária e Aduaneira possui toda a liberdade de agir em termos de oportunidade da realização das ações de inspeção (Martins, 2017). É da competência do órgão da Autoridade Tributária e

Aduaneira deliberar sobre a realização do procedimento de inspeção, estabelecendo o seu âmbito e a respetiva extensão.

Em conformidade com o disposto n.º 1 do artigo 14.º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária pode ser

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

Nos termos do n.º 2 do artigo 14.º do RCPITA, é também considerado o

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

Relativamente à extensão, nos termos do n.º 3 do artigo 14.º do RCPITA, o procedimento pode abarcar um ou mais períodos de tributação.

Importa também referir as obrigações tributárias dos sujeitos passivos que, como disposto no artigo 31.º da Lei Geral Tributária, em que a obrigação principal do sujeito passivo consiste no pagamento da dívida tributária. Constituem-se obrigações acessórias do sujeito passivo as que objetivam proporcionar o apuramento da obrigação de imposto, designadamente a apresentação de declarações, de documentos fiscalmente relevantes, abrangendo a contabilidade ou escrita, bem como a prestação de informações.

5.3. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas

Como refere Martins (2017, p. 93), os rendimentos e os gastos, bem como as demais “componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica”. O mesmo autor menciona ainda que o lucro diz respeito à “diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas no código do IRC”.

No procedimento de revisão são discutidas situações e questões de carácter técnico e os pressupostos de critérios utilizados para determinar a matéria tributável por métodos indiretos, pelo que nos termos do n.º 14 do artigo 91.º da Lei Geral Tributária, as correções meramente aritméticas do procedimento de revisão da matéria tributável não são abrangidas pelo procedimento de revisão. De igual modo, excluem-se determinadas circunstâncias de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, tais como as manifestações de fortuna e os regimes simplificados. Os motivos do afastamento das manifestações do procedimento relacionam-se com o estabelecido no n.º 7 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária:

“Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes”.

Ao incidir a tributação sobre “a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável” (Martins, 2017, p. 93).

Assim, o mesmo autor supracitado refere que, para determinação da matéria tributável de cada tributo, deve ter-se em conta as regras particulares definidas em cada código de tributação, considerando-se

“a complexidade das figuras jurídicas, dos enquadramentos técnico-tributários, bem como a instabilidade do quadro legal, é bastante razoável que Autoridade Tributária e Aduaneira no âmbito das suas atividades de controlo e de inspeção tributária, sempre que efetua um procedimento de inspeção tributária à atividade de um sujeito passivo possa encontrar inexatidões ou irregularidades, no que respeita ao enquadramento dos factos, aos normativos aplicáveis, na adoção de critérios ou, ainda, no alcance e sentido interpretativo dos normativos legais” (Martins, 2017, p. 94).

Por conseguinte, ainda segundo Martins (2017, p. 94), como forma de se apurar a matéria colectável ou lucro tributável a contabilidade tem de ser organizada em conformidade com a regularização contabilística e demais disposições legais que estejam em vigor para o respetivo setor de atividade, bem como deve refletir todas as operações executadas pelo sujeito passivo e ser organizada para que “os resultados

das operações e variações patrimoniais sujeitas a IRC possam ser claras, consistentes, estejam relevadas e correspondam ao suporte documental”. A Autoridade Tributária e Aduaneira ao estar “vinculada aos princípios da legalidade, da imparcialidade e do inquisitório” é necessário que, na análise dos documentos ou na recolha dos constituintes sejam identificadas as divergências ou equívocos, promovendo as correções técnicas indispensáveis para a averiguação da verdade acerca da situação tributária do contribuinte. As correções apresentadas pela Administração Tributária na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte e/ou na contabilidade, quer resultante da “análise da própria declaração e respetivos documentos contabilísticos de suporte do próprio contribuinte”, quer resultantes da “análise da declaração de rendimentos e respetivos documentos contabilísticos de suporte apresentados por outros sujeitos passivos com quem o contribuinte mantiver relações comerciais, têm a denominação de correções meramente aritméticas”.

5.4. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indiretos

A determinação do lucro tributável por métodos indiretos é efetuada pelo diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que este delegue e baseia-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha, de acordo com o artigo 90.º da lei geral tributária e demais normas legais aplicáveis (n.º 3 e 9.º do Preâmbulo do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Os regimes simplificados de tributação consistem em métodos de avaliação indireta uma vez que o apuramento da matéria coletável é realizado com base coeficientes científicos para os diferentes setores de atividade económica e não com base na contabilidade de forma a apurar o rendimento real do sujeito passivo. O âmbito de aplicação destes regimes é limitado aos sujeitos passivos de IRC que reúnam as condições que constam do artigo 86.º-A do CIRC, podendo optar por este regime em vez do regime geral de apuramento da sua matéria coletável com base na contabilidade e aos rendimentos empresariais e profissionais em sede de IRS que não ultrapassem no exercício da sua atividade no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos nesta categoria

de 200.000€ podendo estes sujeitos passivos optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, como consta no n.º 3 do artigo 28.º do CIRS.

Segundo o artigo 77.º da Lei Geral Tributária, cujo artigo 87.º do mesmo diploma apresenta os pressupostos que possibilitam a execução da avaliação indireta, sendo esta efetuada nas seguintes situações:

- Regime simplificado de tributação;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica;
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciada pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A;
- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos, ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Salienta-se que a fundamentação do recurso ao método indireto deve estar sempre presente no procedimento inspetivo. Na decisão que lhe dá origem, exige-se que esta seja sempre fundamentada através de uma concisa exposição dos motivos de facto e de direito que a motivaram, como consta nos termos do artigo 77.º da Lei Geral Tributária.

Ao longo do procedimento de inspeção tributária, o sujeito passivo ou obrigado tributário tem de agir com completa colaboração e cooperação para facilitar o apuramento da situação tributária. Assim, deve, imediatamente ou no prazo fixado

pelo inspetor tributário, mostrar, disponibilizar ou facultar os documentos pedidos, tendo de prestar todos os esclarecimentos solicitados pelo inspetor tributário para que possa perceber determinados contornos ou aspetos que possam não estar tão claros no que se refere às operações económicas, atos ou negócios jurídicos (Martins, 2017). Nos termos do artigo 87.º da Lei Geral Tributária (artigo 10.º do RCPITA), “a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação, nos termos da lei”.

Martins (2017, p. 78) refere que

“a falta de prestação de esclarecimentos ou de apresentação de documentos, sem prejuízo de só por si poder constituir a prática de um ilícito tributário, pode, outrossim, concorrer para que sejam realizadas correcções à matéria tributável ou dar lugar à aplicação de métodos indirectos, motivando, assim, prejuízos, incómodos ou inconvenientes ao contribuinte que não ocorreriam caso este tivesse observado de forma adequada os deveres de cooperação a que está sujeito nos termos da lei”.

O mesmo autor supracitado menciona também que, apesar do ónus da prova que impenda sobre a Administração Tributária, a falta de cooperação e colaboração do sujeito passivo ou obrigado tributário é inevitavelmente valorada de forma negativa em termos de contexto dos atos de inspeção que são necessários para o apuramento da situação tributária do contribuinte. Assim, como consta dos n.ºs 1 e 2 artigo 32.º do RCPITA, “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, contra-ordenacional e criminal, nos termos da lei”. Para esses efeitos,

“devem os funcionários da inspeção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente, quando delas resultem respetivamente responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou criminal”.

Segundo Martins (2017, p. 98), “a regra geral sobre o apuramento da matéria tributável dos contribuintes assenta na declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária”. A Autoridade Tributária e Aduaneira apenas poderá recorrer ao apuramento por meio de correções ou através de métodos

indiretos em casos em que o contribuinte não cumpra os deveres de cooperação a que está obrigado, ou seja,

“ter a contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal e porque essa presunção de veracidade só cessa se se verificarem erros, inexactidões ou outros fundados indícios de que ela não reflecte a matéria tributável efetiva do contribuinte”.

Caso seja determinada a matéria tributável através de métodos indiretos, é da competência da Administração Tributária, no termos dos n.ºs 1, 2 e 3 do artigo n.º 74 da Lei Geral Tributária: “O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”. Se

“os elementos de prova dos factos estiverem em poder da administração tributária, o ónus previsto no número anterior considera-se satisfeito caso o interessado tenha procedido à sua correcta identificação junto da administração tributária”.

Em situações de “determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação”. Ou seja, como refere Martins (2017), a Autoridade Tributária e Aduaneira tem de provar que se verifica algum dos pressupostos previstos no n.º 1 do artigo 87.º da Lei Geral Tributária. Contudo, ainda em conformidade com o autor citado, no âmbito da aplicação de métodos indiretos,

“a atuação da Administração Tributária não se pode limitar à demonstração da ocorrência dos respectivos pressupostos, antes se lhe impõe que fundamente de forma substantiva e especificada por que razão é que existe impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, devendo, de igual modo, fundamentar a utilização dos critérios a que venha a lançar mão na quantificação da matéria tributável” (Martins, 2017, p. 99).

Porém, ao nível do erro na quantificação, as faltas no método caracterizam-se sempre como substanciais, ou seja, têm de mostrar “um excesso de quantificação”. Por conseguinte, Martins (2017, p. 99) refere que

“é impensável que lido o relatório de inspecção tributária o contribuinte fique sem saber por que razão (ou razões) se apresenta impossível comprovar e quantificar

directa e exactamente os elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável do imposto”.

Mais concretamente e ainda segundo o mesmo autor, não pode ser referido no relatório nada sobre as “concretas anomalias e incorreções da contabilidade que inviabilizam o apuramento da matéria tributável pelo sistema de avaliação direta” (p. 99). É ainda referido que a avaliação indireta tem um carácter substantivo, uma vez que é através dela que “se pode determinar o essencial do facto tributário, isto é, a sua quantificação” (p. 99). De acordo com o disposto nos n.ºs 2 e 3 do artigo 85.º da Lei Geral Tributária, “a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta”, “à avaliação indireta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação direta”. A administração tributária apenas poderá proceder à avaliação indireta nas situações e condições previstas na lei, uma vez que esta determina o valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, como referido no n.º 2 do artigo 83.º da Lei geral Tributária. Há uma preferência dada ao método de avaliação direta, na medida em que nos métodos indiretos os valores podem não ser os mais rigorosos, ou seja, podem ser valores aproximados. O n.º 2 do artigo 82.º da Lei de Geral Tributária contempla que a competência para a avaliação indireta é exclusiva da administração tributária, podendo igualmente o sujeito passivo participar em conformidade com a lei.

5.5. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

De acordo com o artigo 87.º da LGT,

“1 – A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos

da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei;

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;

e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;

f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

2. No caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f) do número anterior, a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 89.º-A”.

Martins (2017, p. 105) salienta que a tributação por avaliação indireta pode ser realizada em distintas metodologias, de acordo com os “pressupostos que a fundamentam”, requerendo que os critérios usados em termos de “quantificação da matéria tributável sejam diferentes, bem como os fundamentos no sentido de provar que os valores declarados pelo sujeito passivo não correspondem à sua real situação tributária”. A figura 2 ilustra este contexto, o órgão competente para a decisão e os diferentes meios de reação a usar pelo contribuinte (Martins, 2017).

• SISTEMAS DE AVALIAÇÃO INDIRECTA

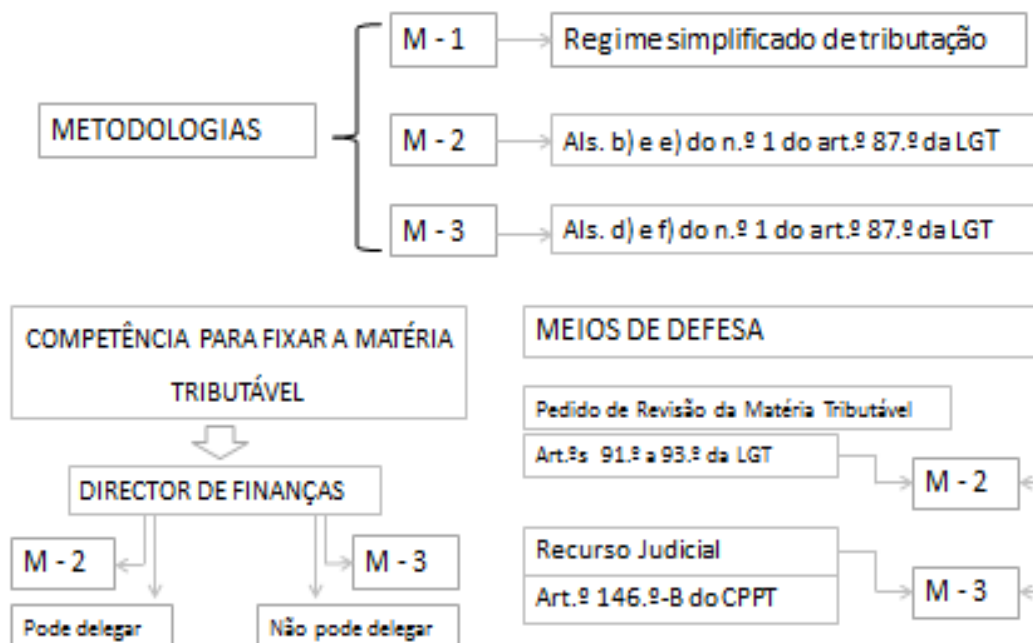


Figura 2: Procedimentos de Inspeção Tributária

Fonte: Martins (2017, p. 105).

5.6. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação de inspeção

Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 58.º do RCPITA - Cumprimento de obrigações tributárias – “A entidade inspecionada pode, no decurso do procedimento de inspeção, proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento”. A regularização, “quando o sujeito passivo ou obrigado tributário a comunique à administração tributária, é obrigatoriamente mencionada no relatório final”. Assim, “a situação tributária considera-se regularizada com o cumprimento das obrigações declarativas em falta” (n.º 3 do artigo 58.º do RCPITA).

O direito à redução das coimas consta do artigo 29.º do RGIT, que estabelece que goza do benefício da liquidação das coimas por montante reduzido o contribuinte que tenha procedido, por sua iniciativa, à regularização da sua situação tributária.

Como consta do mesmo artigo suprarreferido que

“1 - As coimas pagas a pedido do agente são reduzidas nos termos seguintes¹:

a) Se o pedido de pagamento for apresentado nos 30 dias posteriores ao da prática da infração e não tiver sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5 % do montante mínimo legal²;

b) Se o pedido de pagamento for apresentado depois do prazo referido na alínea anterior, sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 25 % do montante mínimo legal³;

c) Se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspeção tributária e a infração for meramente negligente, para 75% do montante mínimo legal.

2. Nos casos das alíneas a) e b) do número anterior, é considerado sempre montante mínimo da coima o estabelecido para os casos de negligência.

3. Para o fim da alínea c) do n.º 1 deste artigo, o requerente deve dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspeção tributária, que elabora relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido.

4. Nas situações a que se refere o n.º 1, pode não ser aplicada coima quando o agente seja uma pessoa singular e desde que, nos cinco anos anteriores, o agente não tenha⁴:

a) Sido condenado por decisão transitada em julgado, em processo de contraordenação ou de crime por infrações tributárias;

b) Beneficiado de pagamento de coima com redução nos termos deste artigo;

c) Beneficiado da dispensa prevista no artigo 32.º”.

Por conseguinte, pode dizer-se que o artigo 29.º do RGIT é um “benefício” que o legislador deliberou como forma de ratificar de um modo mais humanizado o agente infrator que efetuou o ato contraordenacional a título de negligência. A pessoa que, em plena consciência, considere que cometeu uma infração contraordenacional,

¹ Redação dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

² Redação dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

³ Redação dada pelo artigo 155.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

⁴ Número aditado pelo artigo 224.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro.

poderá ver a sua punição diminuída por meio de pagamento voluntário antecipado, depois de fazer o requerimento precedentemente à instauração de qualquer processo de contraordenação. A este propósito, Silva (2017, p. 53) refere que

“Num processo de contraordenação há sempre notificação ao contribuinte, ainda que esta seja feita via Caixa Postal Eletrónica. Todas as notificações devem ser lidas atentamente pelo contribuinte, pois contém bastante informação útil. Existindo qualquer dúvida, o contribuinte deve dirigir-se ao serviço de Finanças respetivo, para obter os esclarecimentos necessários. Se a infração cometida é susceptível de beneficiar de uma redução de coima, ao abrigo do art.º 29.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, receberá, antes da instauração do processo, uma notificação para pagamento da coima com redução. Se não pretende apresentar defesa ou pedir a dispensa de aplicação de coima, pode ser uma boa opção efetuar o pagamento da coima nesta fase e no prazo concedido, porque esta apresentará valores abaixo do mínimo legal (12,5, 25 ou 75 por cento do mínimo legal)”.

Em conformidade com o n.º 1 do artigo 31.º do RGIT, caso a coima aplicada varie de acordo com uma prestação tributária faltosa, o montante mínimo da coima a aplicar será sempre de 10% para pessoas singulares e o dobro para pessoas coletivas do valor do tributo em questão, ou seja, nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT. Para as situações em que se encontre a decorrer processo de inspeção, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, já teve início uma ação de inspeção, o que implica já se ter verificado a falta de auto de notícia, uma vez que o mesmo é levantado no *terminus* da ação inspetiva. Caso isto ocorra, o pedido de abatimento da coima deverá necessariamente ser realizado por escrito, com devida informação do inspetor no momento do pedido formulado para se proceder ao levantamento do auto de notícia.

Se a infração for verificada ao longo do procedimento de inspeção tributária e caso tenha sido solicitada a redução da coima nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT, dever-se-á mencionar no relatório da inspeção o facto de o auto de notícia não estar feito, esperando-se o curso do prazo de pagamento pelo contribuinte ou obrigado tributário com tal direito. Posteriormente, o contribuinte é notificado para fazer o pagamento no prazo de 15 dias seguidos (alínea b) do n.º 1 do artigo 30.º do RGIT). Caso não se obedeça a este prazo, procede-se à instauração de um processo de contraordenação, tendo por base a declaração do contribuinte ou obrigado

tributário a solicitar que se proceda à regularização da situação tributária (n.º 2 do artigo 58.º do RGIT). Já nas situações nas quais ocorra a suspensão de coima para pagamento do tributo em falha, o infrator poderá beneficiar das anteriores mencionadas reduções, mas só caso a situação tributária relativa ao tributo em questão já se encontre regularizada, com a coima paga nos referidos 15 dias subsequentes à sua notificação, como disposto no n.º 2 do artigo 31.º do RGIT. Se tiver sido aplicada a referenciada redução de coima sem direito ao agente infrator, deverá proceder-se a liquidação da sua totalidade, sempre com a correção do montante da coima que já dada à Autoridade Tributária e Aduaneira (n.º 3 do artigo 31.º do RGIT).

Na aplicação do artigo 29.º do RGIT, o agente infrator tem de ter sempre em consideração o exposto nos artigos 30.º e 31.º do mesmo regime jurídico.

Há a referir que outra maneira existente para precaver danos maiores, quando já se encontra dentro do processo de contraordenação, ou seja, o pagamento prévio da coima, no caso de contraordenação fiscal simples (artigo n.º 75.º do RGIT), bem como o pagamento voluntário da coima, o que é aplicável a todas as contraordenações fiscais (artigo 78.º do RGIT), possuindo o arguido o direito de efetuar o pagamento do montante mínimo da coima, acrescentado de metade do total das custas processuais ou a redução de 15% do valor fixado da coima, sem que este valor seja menor do que o valor mínimo da coima que foi aplicada, com pagamento de custas processuais na sua totalidade. Caso o arguido depois da notificação da instauração do processo de contraordenação simples, sem haver sanções acessórias, com isenção da deliberação do montante da coima a aplicar, tendo o direito de audição, de resolver executar o pagamento prévio da mesma, num prazo de 10 dias, o mesmo poderá executar o seu pagamento, extinguindo o processo de contraordenação. Todavia, terá a sua situação tributária, referente ao processo em causa, regularizada. Como consta do n.º 3 do artigo 75.º do RGIT, se este não regularizar a situação tributária e pagar o montante mínimo da coima, o processo contraordenacional não ficará concluído. Nas situações que o arguido, depois do prazo de 10 dias estabelecido para a sua defesa, se encontre ainda dependente do processo de contraordenação, mas com a deliberação do montante da coima a ser aplicada, este deverá ser convenientemente notificado para efetuar voluntariamente o pagamento da coima, com redução para

75% do montante estabelecido. Todavia, o montante da coima não pode ser inferior ao montante mínimo legal previsto.

Como disposto no n.º 4 do artigo 78.º do RGIT, o pagamento deverá ser realizado nos 15 dias subsequentes ao da sua notificação. Neste caso, o infrator fica sujeito à totalidade das custas do processo e à aplicação de prováveis sanções adicionais. Se o infrator não proceder à regularização da sua situação tributária, referente ao processo em causa, fica imediatamente sem o direito da mencionada redução, sendo, assim, responsabilizado para pagamento até ao 20.º dia a partir da data da referida notificação do valor da coima na sua totalidade ou poderá recorrer judicialmente. De acordo com o n.º 2 do artigo 79º do RGIT, caso contrário, o processo de contraordenação transita para processo de execução fiscal, por meio a cobrança coerciva.

5.7. As Infrações fiscais verificadas na ação de inspeção

O termo do procedimento de inspeção tributária efetiva-se com a notificação do relatório de inspeção. Nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 61.º do RCPITA, “os atos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento”. Nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º do RCPITA (Não será emitida ordem de serviço quando as ações de inspeção tenham por objetivo: a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos; c) O controlo dos sujeitos passivos não registados), a nota de diligência terá de indicar obrigatoriamente as tarefas realizadas. Se não existir audição prévia nos termos do artigo 60.º do RCPITA, “a notificação da nota de diligência é efetuada após a análise e verificação dos factos invocados pelo sujeito passivo”.

Assim, nos termos da alínea j), do n.º 3, do artigo 62.º do RCPITA, é referido que o relatório final terá de contemplar as infrações verificadas, e os autos de notícia levantados. Importa ressaltar que o relatório final, por si só, não consubstancia qualquer auto de notícia.

Tal como já referido, o relatório de inspeção consiste num documento feito pela Autoridade Tributária e Aduaneira no fim de um procedimento de inspeção tributária, contendo o mesmo a indicação de todos os factos e de toda a prova, devidamente

fundamentado. É um ato descritivo-informativo que não pode ser impugnável, todavia são impugnáveis os atos dele resultantes. Podem ainda resultar efeitos vinculativos para a Autoridade Tributária e Aduaneira, “sem prejuízo do regime especial de inspeção tributária por iniciativa dos sujeitos passivos ou obrigados tributários, estes podem, por razões de certeza e segurança, solicitar ao diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que sancione: a) As conclusões do relatório da inspeção relativas aos factos relatados; b) A qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal a que se refere o n.º 3 do artigo 12.º, constante do correspondente relatório” (n.º 1 do art.º 64.º do RCPITA).

Nos termos do artigo 57.º do RGIT, o agente da Autoridade Tributária e Aduaneira tem de verificar pessoalmente a prática da infração e os respetivos factos constitutivos da infração tributária, que levantará auto de notícia, caso seja competente para tal, devendo enviá-lo imediatamente à entidade que deva instruir o processo.

O auto de notícia deve ser levantado nos termos do referido artigo 57.º, devendo constar os factos que constituem a infração, o dia, a hora, o local e as circunstâncias em que a infração ocorreu, bem como tudo o que possa ser averiguado e os meios de prova conhecidos, como as testemunhas que possam depor sobre os factos. No caso de crime tributário, referido no artigo 35.º do RGIT, o auto de notícia é assinado pela entidade que o levantou e pela que o ordenou levantar, sendo obrigatoriamente expedido ao Ministério Público num mais curto prazo, não podendo exceder os 10 dias, valendo como denúncia do crime público. Deste modo, é o auto de notícia que dará origem ao início do processo penal tributário, realizando-se o inquérito, sob a direção do Ministério Público.

5.8. Outros elementos relevantes

A prorrogação do procedimento de inspeção, segundo Caldeira (2011, p. 213), “é notificada ao sujeito passivo inspecionado, com indicação previsível do termo do procedimento”. A notificação da prorrogação terá de ser realizada previamente à emissão da nota de diligência que delimita o fim da prática dos atos de inspeção, todavia não o procedimento de inspeção. Os mesmos autores referem que, apesar de a lei ser omissa no que se refere ao momento em que deve ser notificada a

prorrogação, “faz sentido que seja antes da nota de diligência, já que esta pressupõe que todos os atos de recolha de elementos tenha terminado, e a prorrogação pressupõe que se considerou necessário dispor de mais tempo precisamente para essa mesma recolha e análise de elementos” (Caldeira, 2011, p. 213).

Nos termos do artigo 62.º do RCPITA, o procedimento de inspeção termina com a notificação ao sujeito passivo do relatório final de inspeção, isto é, é nesta data que se afere o cumprimento ou não do prazo de seis meses. O fim do procedimento ocorre com a notificação do relatório final. Porém, para fins de contagem do prazo de caducidade, não é tão claro que o momento decisivo seja a notificação do relatório de inspeção, uma vez que, antes da notificação do relatório, surge a notificação da nota de diligência, através da qual se dá a conhecer ao sujeito passivo a conclusão da prática dos atos de inspeção, isto é, da ação inspetiva no concreto, mas não acerca do procedimento de inspeção.

Para a Administração Tributária, a nota de diligência determina unicamente a conclusão da prática de atos de inspeção, o que dá início contagem do prazo de dez dias para efeitos de notificação do projeto de conclusões do relatório. Como disposto no n.º 1 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária a expressão “duração da inspeção externa” é para efeitos de determinação do prazo de seis meses aferido entre o início e o fim do procedimento, referindo-se este ao início do procedimento de inspeção, aferido pela assinatura da ordem de serviço ou despacho (artigo 51.º do RCPITA) e o fim do procedimento, aferido através da data de notificação do relatório final de inspeção (art.º 61.º do RCPITA).

5.9. Direito de audição

O direito de audição está previsto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária e no artigo 60.º do RCPITA, como forma de efetivar, ao nível do procedimento de inspeção tributária, o direito que, como informa Martins (2017, p. 138), “nos termos do n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa, o cidadão e as demais pessoas jurídicas têm de participarem na formação das decisões da Administração que lhes disserem respeito”.

Nos termos do n.º 2 do artigo 60.º do RCPITA, “a notificação deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da cláusula geral antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da Lei Geral Tributária, ser de 30 dias”. Neste âmbito, Martins (2017) refere que o direito de audição recai sobre o objeto do procedimento, à semelhança de como emerge depois da execução dos atos de inspeção, a elaboração do projeto de relatório e anteriormente à decisão.

Nos termos n.º 3 do artigo 60.º do RCPITA, “a entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas declarações reduzidas a termo”.

O direito de audição, caracterizando-se por ser um direito pessoal, destina-se a garantir o princípio da participação, o qual pode ser exercido quer sobre a quantificação da matéria tributável, quer sobre todas as outras questões de facto e de direito passíveis de influenciar a decisão do procedimento de inspeção tributária, estando consignado nos normativos da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e no n.º 2 do artigo 60.º do RCPITA.

Capítulo II – Providências Cautelares

1. As providências cautelares na Lei

As providências cautelares desencadeadas pelo inspetor tributário podem, segundo Martins (2017, p. 76), ser sindicadas por meio “da impugnação judicial ou do recurso judicial”. Todavia, estes meios impugnatórios não resultam em “qualquer efeito suspensivo sobre a prática dos atos de inspeção”.

Na figura 3, encontram-se esquematizadas as providências cautelares.

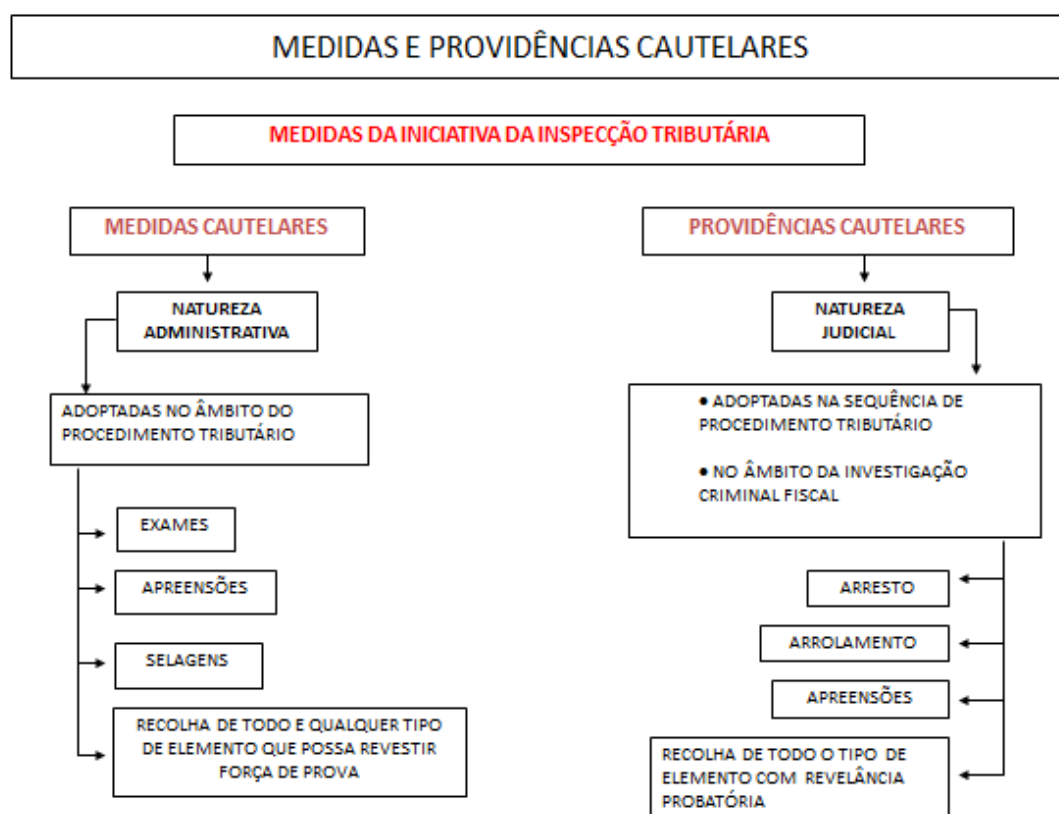


Figura 3: Providências cautelares
Fonte: Adaptado de Martins, J.A. (2017, p. 76).

Segundo o n.º 1 do artigo 51.º da Lei Geral Tributária,

“A administração tributária pode, nos termos da lei, tomar providências cautelares para garantia dos créditos tributários em caso de fundado receio de frustração da sua cobrança ou

de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”.

Nos termos do n.º 2 do artigo 51.º da Lei Geral Tributária, “as providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação”, consistindo “na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito” (n.º 3 do art.º 51.º da Lei Geral Tributária).

De acordo com Castanheira (2018, p. 33), uma das principais características das providências cautelares consiste na “sua instrumentalidade” perante “o processo principal”. A mesma autora referenciando Calamandrei (1984), refere que as providências cautelares se assumem como “um instrumento do instrumento”, tendo em conta que estas são “um instrumento da ação principal e esta, por sua vez, instrumento do direito material e substantivo”. A instrumentalidade do procedimento cautelar mediante o processo principal expressa-se, na lei processual administrativa, por meio da legitimidade, uma vez que pode unicamente requerer uma providência cautelar quem puder, ou seja, quem tiver legitimidade para tal, recomendar a ação principal, através da fixação do tribunal competente, dado que os pedidos enviados “à adoção de providências cautelares são julgados pelo tribunal competente para decidir a causa principal” (art.º 20.º do n.º 6 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)), através do despacho liminar, pois, como disposto nos artigos 116.º do n.º 2 alínea a) e 114.º n.º 3 alínea e) do CPTA, uma das justificações de rejeição do requerimento cautelar consiste na falta de indicação da ação acerca de se o processo depende ou poderá depender, bem como através do “regime da caducidade” (art.º n.º 123.º do CPTA), dado que a conservação da providência cautelar está intimamente depende do propósito aprazado da ação principal, bem como da sua prossecução e do facto de a providência cautelar não se manter caso o resultado concludente da ação principal seja a absolvição do pedido ou da instância (Castanheira, 2018, p. 33).

Importa referir que a lei não determina um número fechado de providências cautelares, resultando, assim, em providências atípicas, como refere Nunes (2018-2019, p. 6), “qualquer direito pode ter uma qualquer providência. Algumas estão tipificadas na lei, mas para além desse elenco a lei estabelece a hipótese de se estabelecer uma qualquer providência atípica”.

De acordo com Martins (2017, p. 75), mediante

“a avaliação que faça da situação concreta, o inspector tributário pode concluir pela conveniência de dar início aos procedimentos para propor a adopção de providências cautelares de natureza judicial, as quais carecem de autorização do juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância para poderem ser concretizadas”.

Ainda em conformidade com o autor supracitado, caso exista o

“risco de extravio ou deterioração de documentos, conexos com obrigações tributárias, poderá ser adoptado o arrolamento, medida que visa a apreensão de documentos de modo a conservá-los na esfera jurídica do contribuinte, com vista a permitir o apuramento da sua situação tributária. Se em resultado dos factos apurados ou detectados, o inspector tributário concluir que a utilidade do seu trabalho e os interesses da Fazenda Pública exige a adopção de providências cautelares, designadamente, por força da insuficiência do património social ou do risco de dissipação, pode iniciar os procedimentos conducentes ao decretamento do arresto de bens pelo juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância” (Martins, 2017, p. 75).

2. Requisitos das medidas cautelares

O decretamento de uma providência cautelar apenas é admissível caso se verifiquem cumulativamente três requisitos: (i) o *fumus boni iuris*; (ii) o *periculum in mora*; (iii) a proporcionalidade da providência. Estes três requisitos são idênticos à lei processual administrativa e à lei processual civil, todavia, com algumas diferenças no âmbito da exigência da sua demonstração e prova.

A providência cautelar é decretada a partir do momento em que há a possibilidade da existência do direito e se se apresentar suficientemente fundado a dúvida da sua lesão, podendo, apesar de tal, a providência ser recusada pelo tribunal se o prejuízo consequente para o requerido exceder de forma considerável o dano que com ela o requerente deseja precaver. O recurso à providência cautelar comum, como meio subsidiário que é, está igualmente dependente da inexistência de um meio cautelar tipificado, adaptado à situação de facto. Deste modo, as providências cautelares não

especificadas, nos termos do artigo 362.º do Código de Processo Civil, assumem como pressupostos legais:

- “a) a aparência da existência de um direito;
- b) o fundado receio de que outrem cause lesão grave e dificilmente reparável ao seu direito (*periculum in mora*);
- c) a concreta adequação da providência conservatória ou antecipatória para assegurar a efectividade do direito ameaçado;
- d) não estar a providência a obter abrangida por dos outros processos cautelares”.

Para que sejam decretadas as providências cautelares, é apenas preciso que se conclua sumariamente através da probabilidade do direito invocado (*fumus bonis juris*) e através do justificado receio de que a sua natural demora em termos de resolução definitiva do litígio possa causar prejuízo insanável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). Esta premissa delimita a necessidade da existência de um determinado juízo positivo por parte do juiz acerca da possibilidade do resultado do processo principal ser favorável ao autor, por conseguinte a medida cautelar pressupõe uma ingerência clara ao nível da esfera jurídica do demandado.

3. O arresto contra o devedor originário e o responsável subsidiário

O arresto é uma providência cautelar conservatória especificada, que se configura como a apreensão judicial de bens do devedor, visando a garantia de um direito de crédito (n.º 1 do artigo 619.º do Código de Processo Civil). O arresto objetiva “a conservação de bens na esfera jurídica do sujeito passivo ou dos responsáveis solidários ou subsidiários, de modo a garantir a cobrança dos créditos tributários” (Martins, 2017, pp. 75-76).

Em Portugal, as providências cautelares que são admitidas recebem a denominação de arrestos e de arrolamento (art.º 135 do n.º 1 do CPPT), cujos objetivos ao nível do decretamento referem-se a garantir à Administração Tributária a possibilidade de exercer direitos tributários, nomeadamente a cobrança de tributos e a respetiva liquidação.

No disposto do n.º 2 do artigo 51.º da Lei Geral Tributária, aquando da efetivação do arresto, tem de se atender ao princípio da proporcionalidade e o arresto não deve resultar num dano de impossível ou de difícil reparação. O arresto de bens só deve ser pedido caso se trate de dívidas decorrentes de impostos retidos na fonte ou repercutidos a terceiros.

Nos termos do artigo 24.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, as pessoas sujeitas a devedores subsidiários são as seguintes:

“Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento”.

Assim, pode dizer-se que o último dos meios de conservação da garantia geral consiste no arresto de bens do devedor, conforme o artigo 619.º e seguintes do Código Civil, que o termina como sendo uma apreensão judicial de bens, idêntica à da penhora, sendo sujeito, inclusive, às mesmas regras, nos termos do artigo 391.º, n.º 2 do Código de Processo Civil.

O arresto poderá ser pedido sempre que o credor tenha justo receio de perda da garantia patrimonial do seu crédito (artigos n.ºs 619.º e seguintes do Código Civil e n.º 391.º e seguintes do Código de Processo Civil), que se configura como uma apreensão judicial de bens, análoga à da penhora, e sujeita, aliás às mesmas regras (art.º 391.º do n.º 2 do Código de Processo Civil). O arresto pode ser requerido sempre que o credor tenha justo receio de perda de garantia patrimonial do seu crédito (art.º 619.º do n.º 1, do Código Civil), chegando a existência de um risco de o devedor provir a ocultação, alienação ou dissipação dos seus bens ou desde que se haja outras circunstâncias que indiquem a eventualidade de futuro extravio dos bens que se

constituem como garantia patrimonial do crédito. Nesta situação, o credor pode fazer uma requisição judicial, sem audiência do devedor (art.º 393.º do n.º 1 do Código de Processo Civil), do arresto sobre bens a partir do momento em que existam suficientes para garantia do crédito. Caso tiver sido requerido em mais bens do que os suficientes para segurança normal do crédito, poder-se-á reduzir a garantia aos justos limites, sem que possa em caso algum o devedor ser privado dos rendimentos estritamente indispensáveis aos seus rendimentos e da sua família (art.º 393.º do n.º 2 do Código de Processo Civil).

Pode ainda o arresto ser decretado em relação ao adquirente dos bens do devedor, impondo-se, nesta situação, a impugnação judicial da transmissão (art.º 619.º do n.º 2 do Código Civil). Caso o arresto seja considerado injustificado, o requerente é responsável pelos danos causados ao arrestado, se não tiver agido com a normal prudência, o que obriga o requerente do arresto a prestar caução, caso lhe seja exigível por tribunal (art.º 620.º do Código de Processo Civil e art.º 621.º do Código Civil).

Após o decretamento do arresto, os bens ficam apreendidos como meio de garantia do cumprimento da obrigação, como se fossem penhorados, estando subjacente a ineficácia no que se refere ao requerente dos atos de disposição dos bens arrestados (art.º 622.º do n.º 1 e art.º 819.º do Código Civil), com consequente atribuição de preferência sobre os mesmos bens, a partir da data do arresto (art.º 622.º do n.º 2 e art.º 822.º do n.º 2 do Código Civil), sendo este convertido em penhora na execução do crédito de que constitui garantia (art.º 762.º do Código de Processo Civil).

Capítulo III – Frustração de Créditos e Impugnação Pauliana

A frustração de crédito pode ocorrer no âmbito do direito comum ou especificamente no domínio do direito tributário, violando, neste último caso, os interesses públicos, que visto que o bem jurídico tutelado são as receitas tributárias.

A frustração de créditos é um crime previsto e punido no artigo 227.º-A do Código Penal. Trata-se de um crime que inclui a categoria dos denominados “crimes insolvenciais”.

Na área tributária o crime de frustração de créditos está previsto no artigo 88.º do RGIT.

Para que se esteja perante um crime de frustração de créditos é fundamental que se verifiquem cumulativamente os seguintes pressupostos ou requisitos⁵:

1) Sentença condenatória exigível:

É necessário que tenha sido enunciada contra o devedor - pessoa singular ou pessoa coletiva - nomeadamente, sociedades por quotas, sociedades unipessoais por quotas e sociedades anónimas, uma sentença condenatória exigível;

2) Ocultação ou dissipação de património:

É exigido igualmente que o devedor, depois da prolação da sentença condenatória exigível, tenha destruído, feito desaparecer, ocultado, dissipado, ou sonogado alguns bens ou a totalidade do seu património.

3) Dolo específico:

É indispensável que o devedor tenha praticado alguma das condutas acima referidas com a particular intenção de frustrar, total ou parcialmente, a

⁵ Acedido em *Frustração de créditos*. Disponível em <https://www.advogadosinsolvencia.pt/mapa/frustracao-de-creditos>

satisfação de um crédito de um qualquer seu credor ou de todos os seus credores. Deste modo, é exigido um dolo específico, ou seja, uma especial direção de vontade por parte do agente. O dolo específico inclui os elementos fundamentais do tipo de crime, contrariamente ao dolo genérico, que pode ser direto, necessário ou eventual.

4) Condição de punibilidade:

Mesmo que estejam reunidos todos os requisitos supracitados, o devedor apenas é punido caso seja instaurada uma ação executiva e nela não se conseguir satisfazer completamente os direitos do credor.

Incorre na prática de um crime de frustração de créditos, previsto e punido no artigo 88.º do RGIT:

“1. Quem, sabendo que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, alienar, danificar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário é punido com pena de prisão de um a dois anos ou com pena de multa até 240 dias.

2. Quem outorgar em atos ou contratos que importem a transferência ou oneração de património com a intenção e os efeitos referidos no número anterior, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às instituições de segurança social, é punido com prisão até um ano ou multa até 120 dias”.

Trata-se de um crime de dolo e dolo específico.

Outro fator a ter em conta refere-se à impugnação pauliana que, nos termos do artigo 610.º (Requisitos gerais) do Código Civil, diz respeito aos

“actos que envolvam diminuição da garantia patrimonial do crédito e não sejam de natureza pessoal podem ser impugnados pelo credor, se concorrerem as circunstâncias seguintes: a) Ser o crédito anterior ao acto ou, sendo posterior, ter sido o acto realizado dolosamente com o fim de impedir a satisfação do direito do futuro credor; b) Resultar do acto a impossibilidade, para o credor, de obter a satisfação integral do seu crédito, ou agravamento dessa impossibilidade”.

Nos termos do artigo 611.º (Prova) do Código Civil é referido que “incumbe ao credor a prova do montante das dívidas, e ao devedor ou a terceiro interessado na manutenção do acto a prova de que o obrigado possui bens penhoráveis de igual ou maior valor”. Ainda no seu artigo n.º 612.º (Requisito da má fé):

“1. O acto oneroso só está sujeito à impugnação pauliana se o devedor e o terceiro tiverem agido de má fé; se o acto for gratuito, a impugnação procede, ainda que um e outro agissem de boa fé.

2. Entende-se por má fé a consciência do prejuízo que o acto causa ao credor”.

Nos termos do artigo 613.º (Transmissões posteriores ou constituição posterior de direitos) do Código Civil:

“1. Para que a impugnação proceda contra as transmissões posteriores, é necessário:

a) Que, relativamente à primeira transmissão, se verifiquem os requisitos da impugnabilidade referidos nos artigos anteriores;

b) Que haja má fé tanto do alienante como do posterior adquirente, no caso de a nova transmissão ser a título oneroso.

2. O disposto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, à constituição de direitos sobre os bens transmitidos em benefício de terceiro”.

A impugnação pauliana é, assim, uma acção pessoal e com desígnio indemnizatório que tem por base a ineficácia do ato impugnado e outorga ao credor, na medida do seu interesse, o “direito à restituição” dos bens visados, possuindo, para efeitos da satisfação do valor do seu crédito, o direito a praticar os atos de conservação da garantia patrimonial autorizados por lei na esfera jurídica do obrigado à restituição-adquirente e o direito de execução no património desse adquirente.

Capítulo IV – Estudo de caso

1. Metodologia de investigação

Num trabalho de investigação é fundamental a definição da metodologia a seguir, sendo este o ponto de partida para dar resposta ao problema de investigação, através do qual se poderá descobrir o “caminho” a ser seguido pelo investigador e qual o seu fundamento metodológico.

É seguida a metodologia de estudo de caso, que, segundo Yin (2005, p. 32), “é uma investigação empírica que investiga um fenómeno contemporâneo dentro do seu contexto de vida real, especialmente quando os limites entre o fenómeno e o contexto não estão claramente definidos”. Trata-se de um método naturalístico, uma forma de estudo que tem como finalidade “a descrição e a compreensão do singular acreditando que este possa contribuir para a compreensão de uma realidade maior” (Verztman, 2013, p. 71).

Assim, faz-se uma análise de um acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo. Mais especificamente, analisa-se o arresto de bens e a forma como pode/deve ser utilizado. Tenta-se abordar o tema de modo a ser possível perceber a sua importância em sede de procedimento de inspeção tributária e a sua relevância para garantir a efetiva realização dos créditos tributários.

O arresto de bens em procedimento de inspeção tributária é um tema muito importante e atual, na medida em que muitas das empresas inspecionadas apresentam um património social assaz reduzido, senão mesmo inexistente, colocando, assim, em causa a futura cobrança dos tributos liquidados com fundamento nas correções promovidas ou emergentes das observações realizadas na ação de inspeção e que implicaram alteração do valor da matéria tributável/lucro tributável. Através da análise e estudo do procedimento de inspeção tributária pretende-se dar a conhecer os direitos e as obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

2. Objetivos da investigação

O objeto desta investigação incide sobre as providências cautelares, concretamente, as de natureza judicial, e visa efetivar de forma racional, estratégica e integrada uma análise sobre a sua relevância na marcha do procedimento de inspeção tributária.

Com este estudo pretende-se contribuir para o conhecimento destas medidas cautelares, quer no âmbito dos serviços da Administração Tributária, quer, outrossim, contribuir para o esclarecimento dos sujeitos passivos, que muitas vezes evidências diversas dúvidas sobre o alcance e efeitos destas medidas ou providências.

Dúvidas frequentes e pertinentes:

1. “O arresto de bens é uma penhora?”
2. “Será mesmo necessária a aplicação de qualquer providência cautelar?”
3. “Se a medida for acionada, posso continuar a exercer a minha atividade profissional/comercial?”

“É legítimo e adequado reverterem o arresto (penhora) contra os meus bens, apenas pela razão de eu estar a exercer (ou ter exercido) o cargo de gerente?”

Assume-se o propósito de contribuir para o esclarecimento das questões evidenciadas, em regra, pelos interessados, utilizando se uma metodologia de análise dedutiva e com um pendor de dinâmica inovadora, em ordem a formular uma opinião crítica sólida e consistente, tendo por horizonte as normas legais relevantes sobre esta temática.

3. Escalpelização do caso

Tribunal Central Administrativo

Processo: 04809/11

Secção: CT – 2.º JUÍZO

Data do Acórdão: 07-06-2011

A sociedade “Alfaoem - Importação, Exportação e Comercialização de Material Informático, L.da.”, titular do NIF 507 190 840, deduziu recurso para o **Tribunal**

Central Administrativo Sul tendo por objeto sentença proferida pela Excelentíssima Juíza do Tribunal Tributário de Lisboa, através da qual julgou improcedente oposição a arresto decretado em bens de sua pertença. O requerido da oposição ao arresto era a AT – Autoridade Tributária e Aduaneira (Na altura, ainda designada de DGCI).

Relativamente ao arresto, a requerente apresentou as seguintes alegações:

“(…)

8 - A factualidade alegada e dada como provada, não se mostra suficiente para, legalmente, fundamentar o decretamento da providência cautelar de arresto contra os bens do recorrente;

9 - O Tribunal “a quo” não curou de apreciar, além dos factos demonstrativos do imposto ou da sua provável existência, os factos integradores do fundado receio da diminuição de garantias de cobrança do correspondente crédito;

10 - Cabia à Fazenda Pública alegar e provar os requisitos cumulativos enumerados no artº.136, do C.P.P.T., isto é, alegar e provar os factos que demonstrassem o tributo e a sua provável existência e também os fundamentos do receio da diminuição da garantia de cobrança;

11 - Mas, a factualidade levada ao probatório não identifica de forma objectiva, suficiente, congruente e de acordo com as regras da experiência comum, qualquer actividade de diminuição do património levada a cabo pelo recorrente;

12 - Pois, resulta que, para além dos factos alegados, quer no relatório do Serviço de Fiscalização, quer na proposta de arresto, não existe prova alguma que corrobore a alegação factual da Fazenda Pública;

13 -Inexistindo essa prova nos autos, o Tribunal “a quo” fez igualmente uma errada valoração e apreciação dos factos dados como provados que fundamentaram a decisão de arresto dos bens do recorrente elencados no número 17 da fundamentação de facto da decisão recorrida;

14 -Das certidões prediais e cadernetas prediais que se encontram juntas aos autos da providência cautelar é notório que o recorrente não tem vindo a delapidar o seu património, fazendo diminuir assim a garantia de cobrança dos créditos tributáveis;

15 -Da consulta informática ao património do recorrente consta que este tem vindo a aumentar o seu património imobiliário desde 2005;

16 - A proposta de arresto é fundamentada num relatório elaborado na sequência de uma acção de inspecção tributária, que se encontra ferida de manifestas irregularidades e ilegalidades denunciadas pelo recorrente;

17 - A proposta de arresto limita-se a meras conclusões, sem apoio em factos credíveis e suficientes para demonstrar o receio de diminuição de garantias de cobrança quanto aos bens do arrestado;

18 - A Fazenda Pública apenas justificou o seu fundado receio de diminuição de garantia de cobrança no seu crédito na insuficiência do património do recorrente face ao montante elevado da dívida, e não através de situações concretizáveis e quantificáveis, que permitissem identificar e concluir uma probabilidade séria de diminuição do património do recorrente;

19 - Não se pode presumir o justificado receio de perda de garantia patrimonial nos termos do n.º 5, do art.º 136.º, do C.P.P.T., dado que o recorrente não consubstancia devedor obrigado a reter ou a fazer repercutir a terceiros o imposto, que nem tão-pouco se verifica ter deixado de entregar nos cofres do Estado;

20 - A douda sentença recorrida faz uma incorrecta interpretação e aplicação do disposto no n.º 5, do art.º 136.º, do C.P.P.T., na medida em que no presente caso a presunção aí estabelecida não pode ter aplicação;

21 - Ao ter considerado verificados os requisitos do fundado receio de diminuição de cobrança do invocado crédito no montante de € 1.218.077,52, a douda sentença recorrida violou o disposto nos art.ºs 136.º e 214.º, ambos do C.P.P.T., art.º 51.º, da L.G.T., e art.º 31.º, do R.C.P.I.T:A, e consequentemente, padece de erro de julgamento quanto à matéria de facto e aplicação de direito;

22 - O simples exercício do cargo de gerente não é só por si suficiente para que o recorrente possa ser considerado responsável subsidiário pela dívida fiscal apurada no montante de € 1.218.077,52;

23 - Pois, a simples qualidade de gerente não é pressuposto único da existência da obrigação de responsabilidade, e por isso, não poderia considerar-se como verificada a existência provável dos créditos sobre o ora recorrente, apenas com base neste pressuposto da gerência;

24 - A qualidade de responsável subsidiário do recorrente depende da demonstração cumulativa dos pressupostos definidos no art.º 153.º, do C.P.P.T., e art.º 24.º, da L.G.T.;

25 - Cabia à Fazenda Pública alegar factos susceptíveis de permitir uma futura reversão, e deles fazer pelo menos uma prova sumária, o que no caso dos autos não sucedeu;

26 - A Fazenda Pública não alegou, e muito menos provou, factos demonstrativos e que permitissem concluir pela reunião dos pressupostos da responsabilidade subsidiária;

27 - A Fazenda Pública deveria ter identificado concretamente a dívida tendo em conta o período da sua constituição e/ou do momento em que foi colocada à cobrança e, posteriormente, fazer a respectiva prova de acordo com os pressupostos dos dois regimes previstos no art.º 24.º, da L.G.T., o que não fez;

28 - A dívida fiscal em causa, admite-se que possa ter nascido no período de gerência do recorrente, mas apenas foi posta à cobrança em junho de 2010 (prazo de pagamento voluntário até 30/6/2010), ou seja, decorrido há muito o termo do período de sua gerência;

29 - Atento o momento em que a dívida tributária nasceu e o período de tempo em que foi posta à cobrança, além da Fazenda Pública alegar e demonstrar a inexistência ou insuficiência do património societário para satisfação da dívida, cabia-lhe igualmente provar a culpa do recorrente nessa inexistência ou insuficiência patrimonial societária;

30 - Está demonstrada a insuficiência do património societário, mas não foi feita a prova pela Fazenda Pública que por culpa do recorrente o património societário se tornou insuficiente para o pagamento da dívida tributária no montante de € 1.218.077,52;

31 - Isto é, a Fazenda Pública não alegou e muito menos provou factos donde o Tribunal pudesse inferir a probabilidade subsidiária do recorrente pelas dívidas da sociedade requerida face ao regime legal de responsabilização subsidiária aplicável ao presente caso;

32 - E, conseqüentemente, não se verificando o preenchimento cumulativo dos pressupostos da reversão contra responsável subsidiário, o Tribunal “a quo” fez uma errada valoração dos factos provados e respectiva aplicação do direito, tendo violado o disposto nos art.ºs 153.º, do C.P.P.T., e 24.º, da L.G.T.;

33 - Não estando demonstrados os pressupostos da responsabilidade subsidiária do recorrente, há errada aplicação do art.º 136.º, do C.P.P.T., e, assim, conseqüente erro de julgamento na aplicação do direito;

34 - Sustenta-se ainda que a sentença recorrida, ao dar como verificado em relação ao recorrente a existência de crédito, errou, porquanto, não se pode considerar provada a probabilidade da existência da obrigação da responsabilidade subsidiária do recorrente, por missão do preenchimento cumulativo dos requisitos;

35 - As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar, e não podem produzir dano de impossível ou difícil reparação, conforme determina o art.º 51.º, n.º 2, da L.G.T.;

36 - O recorrente encontra-se presentemente desempregado, sem auferir qualquer subsídio de desemprego, pelo que, ao ver-se impedido de movimentar as suas contas bancárias, onde se encontram depositadas as suas poupanças, depara-se com uma situação de desespero económico-financeiro que põe em causa, inclusivamente, a sua sobrevivência pessoal, já que não tem meios ao seu dispor para fazer face sequer às suas despesas normais da vida quotidiana;

37 - Ficando em causa a sobrevivência pessoal e em condições dignas do recorrente, conclui-se que o arresto decretado se mostra desproporcional e incomparavelmente superior ao dano que pretende evitar, causando maiores prejuízos na esfera pessoal do recorrente do que na esfera patrimonial do Estado;

38 - A manutenção do arresto nos termos sobreditos, viola claramente o disposto no art.º 51.º, n.º 2, da L.G.T.;

39 - Em face das conclusões que antecedem deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que altere os concretos pontos de factos reclamados, declare como não verificados os requisitos necessários ao deferimento do arresto, e ordene o seu levantamento sobre os bens arrestados ao recorrente, designadamente os bens imóveis como também as contas bancárias.

Nestes termos, e sempre com o mui douto suprimento de V. Ex^{as.}, deverá ser concedido provimento ao presente recurso, devendo a douta sentença recorrida ser revogada, ordenando-se o levantamento do arresto decretado, nos termos supra expostos.”

Conforme se pode constatar, a fundamentação da oposição ao arresto está assente em 3 pontos:

1. O não cumprimento do artigo 136.º do CPPT por parte da Fazenda Pública;

2. A reversão contra o responsável subsidiário;
3. Os danos causados pelo arresto.

O arresto é um meio de conservação da garantia patrimonial previsto na lei civil com um estreito vínculo funcional com a penhora e, grosso modo e na vertente processual, a providência cautelar especificada que consiste na apreensão judicial de bens, fundada no receio do credor de perder a garantia patrimonial do seu crédito. Estamos perante uma apreensão judicial que implica a sua posterior indisponibilidade, embora sem afectar o respectivo poder de disposição (cfr. art.º 619.º, do C.Civil; João de Matos

O arresto pode incidir sobre bens do sujeito passivo originário dos tributos, como sobre bens do responsável solidário ou subsidiário. No caso de se pretender o arresto de bens do responsável subsidiário antes da instauração da execução fiscal ou do chamamento deste à execução por via da reversão, torna-se necessário que o requerente (Fazenda Pública) alegue e prove, ainda que sumariamente (pois que estamos no domínio de um procedimento cautelar), factos tendentes a demonstrar que se encontram reunidos os pressupostos legais para esse chamamento à luz das normas que estabelecem a responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias, o que acontece quando, de forma cumulativa, se verificam:

1-Os requisitos previstos no art.º 153.º, n.º 2, do C.P.P.T., relativos à inexistência de bens penhoráveis do devedor originário ou à fundada insuficiência do património do mesmo devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido;

2-Os requisitos previstos no art.º 24.º, da L.G.T., relativos ao exercício do cargo de gerente da sociedade devedora no período da constituição do facto tributário ou no período de entrega ou pagamento dos impostos em dívida (cfr.ac.S.T.A.-2ª Secção, 10/3/2011, rec. 126/11; ac.T.C.A.Norte-2ª Secção, 30/3/2006, proc.1612/05; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 12/1/2010, proc.3687/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/4/2011, proc.4668/11).

Mais se dirá que, optando o requerido pela oposição, não pode pôr em causa a matéria de facto anteriormente consignada nos autos nem a aplicação do direito a esses factos feita pela decisão que decretou o arresto (o que poderia fazer em sede de recurso dessa decisão). Antes pode, apenas, alegar novos factos, apresentar meios de prova ainda não tidos em conta e requerer a realização de outras diligências probatórias, para além das já efectuadas, com vista a

demonstrar que não se verificam os fundamentos da providência ou que esta deve ser reduzida. Nos casos de arresto requerido antes de ser instaurada a execução, os únicos factos relevantes a alegar em sede de oposição serão os que permitam a conclusão, diversa da constante da decisão que decretou a providência, de que não se justifica o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários já liquidados ou em fase de liquidação (assim levando à revogação da decisão que ordenou o arresto), e os que permitam concluir que os bens apreendidos excedem as necessidades de garantia (o que determinará a redução de bens apreendidos).

No caso “sub judice”, a factualidade que o recorrente pretende ver constar do probatório (baseada somente na análise dos documentos que junta aos autos, dado não ter dado relevo à prova testemunhal produzida, tal como o Tribunal “a quo”) nada têm a ver com o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários que, em concreto, deram origem à presente providência cautelar (I.V.A. relativo ao 4.º trimestre de 2005), tal como com a factualidade referente ao eventual excesso de bens apreendidos atentas as necessidades de garantia....”

“(...) Mais aduz o oponente/recorrente que a sentença recorrida não curou de apreciar, além dos factos demonstrativos do imposto ou da sua provável existência, os factos integradores do fundado receio da diminuição de garantias de cobrança do correspondente crédito. Dado que cabia à Fazenda Pública alegar e provar os requisitos cumulativos enumerados no art.º 136.º, do C.P.P.T., isto é, alegar e provar os factos que demonstrassem o tributo e a sua provável existência e também os fundamentos do receio da diminuição da garantia de cobrança. A Fazenda Pública apenas justificou o seu fundado receio de diminuição de garantia de cobrança do seu crédito na insuficiência do património do recorrente face ao montante elevado da dívida, e não através de situações concretizáveis e quantificáveis, que permitissem identificar e concluir uma probabilidade séria de diminuição do património do recorrente. Que não se pode presumir o justificado receio de perda de garantia patrimonial nos termos do n.º 5, do art.º 136.º do C.P.P.T., dado que o recorrente não consubstancia devedor obrigado a reter ou a fazer repercutir a terceiros o imposto, que nem tão-pouco se verifica ter deixado de entregar nos cofres do Estado. Pelo que, a dita sentença recorrida faz uma incorrecta interpretação e aplicação do disposto no n.º 5, do art.º 136.º do C.P.P.T., na medida em que no presente caso a presunção aí estabelecida não pode ter aplicação. Por último, não se verificando o

preenchimento cumulativo dos pressupostos da reversão contra responsável subsidiário, no caso o recorrente, o Tribunal “a quo” fez uma errada valoração dos factos provados e respetiva aplicação do direito, tendo violado o disposto nos art.ºs 153.º do C.P.P.T., e 24.º da L.G.T. (cfr. conclusões 8 a 34 do recurso). Com base em tal argumentação pretendendo, supõe-se, consubstanciar erro de julgamento de direito da sentença recorrida...”.

Realça-se novamente as alegações à oposição ao arresto, bem como a decisão do Tribunal.

1. O não cumprimento do artigo 136.º do CPPT por parte da Fazenda Pública;
2. A reversão contra o responsável subsidiário;
3. Os danos causados pelo arresto.

1. O não cumprimento do artigo 136.º do CPPT por parte da Fazenda Pública.

Como resumo de tudo o que foi dito tem-se ainda o sumário do acórdão, a saber.

“1. O arresto é um meio de conservação da garantia patrimonial previsto na lei civil com um estreito vínculo funcional com a penhora e, grosso modo e na vertente processual, providência cautelar especificada que consiste na apreensão judicial de bens, fundada no receio do credor de perder a garantia patrimonial do seu crédito.

2. Enquanto providência cautelar, o arresto visa combater o “periculum in mora” (o prejuízo da demora inevitável do processo principal), a fim de que a sentença se não torne numa mera decisão platónica. É em virtude dessa função própria de prevenção contra a demora, que as providências cautelares têm características típicas a saber:

a) A instrumentalidade - isto é, a dependência, na função e não apenas na estrutura de uma ação principal cuja utilidade visa assegurar;

b) A provisoriedade - pois que não está em causa a resolução definitiva de um litígio;

c) A sumariedade - que se manifesta numa cognição sumária de facto e de direito própria de um processo urgente.

3. No âmbito do processo tributário o arresto (preventivo) tanto pode ser requerido antes da instauração da execução, como na pendência do processo executivo (cfr. art.ºs 136.º e 214.º, n.º 3, do C.P.P.Tributário), admitindo a lei o pedido de arresto mesmo no âmbito do procedimento tributário de inspeção,

enquanto medida cautelar que visa garantir o pleno exercício da função inspetiva da A. Fiscal (cfr. art.º 31.º, do R.C.P.I.T.A).

4. Os requisitos de procedência do arresto, de acordo com a lei processual tributária, são os seguintes (cfr. art.º 51.º, da L.G.Tributária; art.º 136.º, do C.P.P.Tributário):

a) Haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis;

b) O tributo em causa estar liquidado ou em fase de liquidação, sendo que nos tributos periódicos, como é o caso do I.R.C., ou do I.R.S., a lei considera que se encontra em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respetivos rendimentos se reportem, enquanto nos tributos de obrigação única, como é o caso do I.V.A., o imposto se encontra em fase de liquidação, logo a partir do momento em que ocorre o facto tributário.

5. Na fase da declaração do arresto impende sobre o requerente o ónus da prova dos factos integrantes dos respetivos requisitos, não bastando, em consequência, o simples e vago rumor de uma ameaça do requerido de se desfazer dos seus bens, para que se dê como provado que ele se prepara para o concretizar. E isto porque o receio de diminuição de garantias tem de ser fundado, o que vale por dizer, que deve ser apreciado objetivamente e não apenas na ótica pessoal do requerente. Por outras palavras, é necessário que existam elementos indiciários objetivos no processo que apontem no sentido de que o devedor ou responsável pretende alienar ou sonegar bens que devem servir de garantia do crédito tributário.

6. O arresto é decretado sem audiência da parte contrária (cfr. art.º 408.º, n.º 1, do C.P.Civil, “ex vi” do art.º 139, do C.P.P.Tributário) só se iniciando, para o arrestado, a via contraditória depois de ser notificado da decisão e podendo, em alternativa, este optar por uma das duas vias contenciosas possíveis (cfr. art.ºs 388.º, n.º 1, e 392.º, n.º 1, do C.P.Civil):

a) O recurso da decisão que decretou o arresto quando entenda que, face aos elementos apurados, ele não devia ter sido deferido;

b) A oposição à mesma decisão, quando pretenda alegar factos ou produzir meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinar a sua redução.

7. Optando o requerido pela oposição, não pode pôr em causa a matéria de facto anteriormente consignada nos autos nem a aplicação do direito a esses factos feita pela decisão que decretou o arresto (o que poderia fazer em sede de recurso dessa decisão). Nos casos de arresto requerido antes de ser instaurada a execução, os únicos factos relevantes a alegar em sede de oposição serão os que permitam a conclusão, diversa da constante da decisão que decretou a providência, de que não se justifica o fundado receio da diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários já liquidados ou em fase de liquidação (assim levando à revogação da decisão que ordenou o arresto), e os que permitam concluir que os bens apreendidos excedem as necessidades de garantia (o que determinará a redução de bens apreendidos).

8. No caso de se pretender o arresto de bens do responsável subsidiário antes da instauração da execução fiscal ou do chamamento deste à execução por via da reversão, torna-se necessário que o requerente (Fazenda Pública) alegue e prove, ainda que sumariamente (pois que estamos no domínio de um procedimento cautelar), factos tendentes a demonstrar que se encontram reunidos os pressupostos legais para esse chamamento à luz das normas que estabelecem a responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias, o que acontece quando, de forma cumulativa, se verificam:

a) Os requisitos previstos no art.º 153.º, n.º 2, do C.P.P.T., relativos à inexistência de bens penhoráveis do devedor originário ou à fundada insuficiência do património do mesmo devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido;

b) Os requisitos previstos no art.º 24.º, da L.G.T., relativos ao exercício do cargo de gerente da sociedade devedora no período da constituição do facto tributário ou no período de entrega ou pagamento dos impostos em dívida.

9. Pretender que no âmbito de uma providência cautelar de arresto preventivo o requerente (Fazenda Pública) faça prova, ainda que meramente indiciária, da eventual culpa do responsável subsidiário, quando se requer o arresto em bens deste, assim satisfazendo o eventual ónus probatório consagrado no art.º 24.º, n.º 1, al. a), da L. G. Tributária, significa a transposição para o âmbito deste procedimento cautelar de natureza preventiva da discussão sobre a efetivação da responsabilização subsidiária que apenas ocorre em sede de execução fiscal, após a reversão e no âmbito de eventual oposição (cfr. art.º 204.º, n.º 1, al. b), do C.P.P. Tributário). Pelo que, não deve tal atividade probatória ser confundida

com a decisão sobre os fundamentos do arresto como medida cautelar preventiva da execução.

10. De acordo com o disposto no art.º 136.º, n.º 5, do C.P.P.T., a Fazenda Pública tem a seu favor a presunção legal de existência do “periculum in mora”. Como está bem de ver, a Administração Tributária, para gozar de tal presunção, precisa de fazer a demonstração do facto indiciário pertinente, que está na base dessa mesma presunção legal, e que se consubstancia em haver dívidas por impostos que o devedor ou o responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais.

11. O n.º 5, do art.º 136.º, do C.P.P.Tributário, foi aditado pela Lei n.º 15/2001, de 5/6. Nada na lei nos permite tirar a conclusão de que o citado art.º 136.º, n.º 5, do C.P.P.T., não se aplica aos arrestados responsáveis subsidiários (“ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere debet”).

12. Nos termos do art.º 51.º, n.º 2, da L. G. Tributária, a realização de providências cautelares por parte da Fazenda Pública e no âmbito do procedimento/processo tributário deve respeitar os princípios da necessidade e da proporcionalidade. Este normativo traça, pois, um duplo limite à adoção das providências cautelares: não devem ser excessivas, o que é uma proibição meramente relativa, respeitando ao conteúdo e extensão concretos de cada providência; nem causar dano de impossível ou difícil reparação ao particular, o que significa a proibição absoluta das medidas provisórias que atinjam esse resultado, mesmo quando o seu objetivo seja evitar um dano de difícil ou impossível reparação à Fazenda Nacional, e gerando a inobservância dessa disposição um dever de indemnização por parte da Administração Tributária. O princípio da proporcionalidade não apenas proíbe a adoção de providências cautelares excessivas, como impõe a sua caducidade no momento em que seja obtido o fim para que foram decretadas.”

Quanto à matéria de facto, em primeira instância foram considerados todos os factos provados, tendo a convicção do Tribunal assentado na prova documental conjunta aos autos. No que se refere aos factos que parcialmente foram impugnados, os factos foram considerados provados pela decisão do Tribunal.

Relativamente à matéria de direito, a sentença a decretar o arresto estabeleceu, para garantia dos créditos tributários, o arresto de contas bancárias e vários bens imóveis

da sua propriedade, até ao montante suficiente para garantia do crédito da Fazenda Pública.

A sentença recorrida decidiu, em síntese, julgar injustificada a oposição ao arresto deduzida, devido à improcedência dos fundamentos apresentados pelo oponente, mais devendo manter-se o arresto nos termos em que foi decretado.

Desde logo, o recorrente discordou do decidido sustentando, sendo manifesto o erro de julgamento da matéria de facto, pelo que o Tribunal recorrido não pôde ter baseada a sua convicção na prova produzida, designadamente, ao nível da prova documental e da prova testemunhal.

O Tribunal considerou a matéria de facto provada e não considerou quaisquer erros de julgamento. Face ao exposto, foi negado provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

Assim, na fase da declaração do arresto recai sobre o requerente o ónus da prova dos factos que inteiram os respetivos requisitos, não satisfazendo, conseqüentemente, o puro e vago rumor de uma ameaça do requerido de se destruir dos seus bens, para dar como provado que se prepara para o executar, dado que o receio da redução de garantias tem de ser fundado, ou seja, que deve ser apreciado objetivamente e não apenas na perspetiva pessoal do requerente. No que concerne aos autos e nos termos do art.º 136.º, n.º 5, do CPP Tributário, o legislador presume o fundado receio da minimização da garantia de cobrança em casos de dívidas por impostos que o devedor ou responsável se encontre obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não tenha entregado nos prazos legalmente impostos para o efeito, uma presunção legal aplicada ao IVA, que é a dívida tributária inerente ao presente processo.

Refere-se também que o recorrente parece confundir a efetivação da responsabilização subsidiária que unicamente surge em sede de execução fiscal e depois do preenchimento ou reunião cumulativa dos seus pressupostos legalmente estabelecidos com os pressupostos ou requisitos de que a lei permite depender o arresto. Assim, tem de ser ponderado, em primeiro lugar, que o arresto tem por finalidade impedir “a diminuição das garantias de cobrança dos créditos tributários” decorrendo impreterivelmente da factualidade provada de forma indiciária o

recorrente poder vir a ser chamado, no que respeita à futura de execução fiscal, como responsável subsidiário pelo pagamento da dívida em causa nos presentes autos.

Mais concretamente, o recorrente não faz prova, isto é, não manifesta os pressupostos do prejuízo irreparável ou de difícil reparação que alega para sustentar que o arresto ordenado em bens da sua propriedade, tendo violado o designado princípio da proporcionalidade. É de referir que o arresto de contas bancárias do qual é titular apenas incluiu uma conta bancária com depósitos à ordem, sendo o recorrente titular da mesma. Em suma, o Tribunal não pressupõe que a impossibilidade de movimentação da citada conta bancária faça com que o recorrente fique numa situação de exasperação económico-financeira, pondo em causa, inclusive, a sua sobrevivência pessoal.

Conclusões

Com a realização deste trabalho conclui-se que o arresto é uma medida cautelar que, no âmbito do processo de execução fiscal, terminado o prazo posterior à citação, pode ser convertido em penhora. A utilização de medidas cautelares está prevista na lei, sendo muitas vezes necessária a sua aplicação para evitar a delapidação do património dos devedores e, conseqüentemente, prejudicar os credores. A aplicação de medidas cautelares não prejudica o funcionamento da atividade económica, sendo, nos termos da lei, os gerentes responsáveis subsidiários, tal situação permite que as medidas cautelares possam ser revertidas contra eles.

Mais concretamente, o arresto é um meio de conservação da garantia patrimonial previsto na lei civil e, outrossim, na fiscal com um estreito vínculo funcional com a penhora e, *grosso modo*, na vertente processual, a providência cautelar especificada que consiste na apreensão judicial de bens, fundada no receio do credor de perder a garantia patrimonial do seu crédito. Enquanto providência cautelar, o arresto visa combater o “periculum in mora” (o prejuízo da demora inevitável do processo principal), a fim de que a sentença se não torne numa mera decisão platónica.

No caso de se pretender efetivar o arresto de bens do responsável subsidiário antes da instauração da execução fiscal ou do chamamento deste à execução por via da reversão do processo de execução, torna-se necessário que o requerente (Fazenda Pública) alegue e prove, ainda que sumariamente (pois que estamos no domínio de um procedimento cautelar), factos tendentes a demonstrar que se encontram reunidos os pressupostos legais para esse chamamento à luz das normas que estabelecem a responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias.

Nos termos do artigo 51.º, n.º 2, da LGT, a realização de providências cautelares por parte da Fazenda Pública e no âmbito do procedimento/processo tributário deve respeitar os princípios da necessidade e da proporcionalidade. Este normativo traça, assim, um duplo limite à adoção das providências cautelares: não devem ser excessivas, o que é uma proibição meramente relativa, respeitando ao conteúdo e extensão concretos de cada providência; nem causar dano de impossível ou difícil reparação ao particular, o que significa a proibição absoluta das medidas provisórias que atinjam esse resultado, mesmo quando o seu objetivo seja evitar um dano de difícil ou impossível reparação à Fazenda Nacional, e gerando a inobservância dessa

disposição um dever de indemnização por parte da Administração Tributária. O princípio da proporcionalidade não proíbe apenas a adoção de providências cautelares excessivas, como impõe a sua caducidade no momento em que seja obtido o fim para que foram decretadas.

Termina-se referindo que este trabalho tem implicações para a futura prática profissional, uma vez que, enquanto inspetor tributário, já se utilizou o arresto como medida cautelar e espera-se aperfeiçoar o procedimento neste domínio, uma vez que é uma importante ferramenta para acautelar os interesses do erário público. Como tal, sugere-se que as medidas cautelares devam ser aplicadas, não para serem penalizadoras, mas sim para evitar maiores danos nas receitas tributárias. Ao serem usadas as medidas cautelares, nomeadamente o arresto de bens, evita-se que a Fazenda Pública seja prejudicada, visto que se evita a perda de receitas tributárias, bem como, se poderá evitar um eventual congestionamento dos tribunais, por via da instauração de ações paulianas, ou da instauração de processos crimes – frustração de créditos tributários – com fundamento na delapidação indevida de património.

Referências bibliográficas

- Amaral, D.F. (2004). *Curso de Direito Administrativo* (Vol. II). Coimbra: Almedina.
- Caldeira, J.F.D. (2011). *O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais*. (Dissertação de Mestrado). Braga: Universidade do Minho Escola de Direito.
- Castanheira, J.M.C. (2018). *As Providências Cautelares e os Requisitos para o seu Decretamento Confronto entre o Processo Administrativo e o Processo Civil*. (Dissertação de Mestrado). Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Acedido em <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/86628/1/Tese%20Joana%20Castanheira.pdf>
- Código de Procedimento e de Processo Tributário. Acedido em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/pages/codigo-de-procedimento-e-de-processo-tributario-in-1895.aspx
- Código de Processo Civil. Lei n.º 41/2013 - Diário da República n.º 121/2013, Série I de 2013-06-26. Acedido em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada-/lc/106490496/201704030616/73402062/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?_LegislacaoConsolidada_WAR_drefrontofficeportlet_rp=diploma
- Código do Procedimento Administrativo. Decreto-Lei n.º 442/91. Diário da República n.º 263/1991, Série I-A de 1991-11-15. Revogado pelo Decreto-Lei n.º 4/2015, de 7 de janeiro, que aprovou o novo Código do Procedimento Administrativo.
- Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de julho. Diário da República, 1.ª série — N.º 125 — 1 de julho de 2016. Acedido em <https://dre.pt/application/file/a/74842317>
- Decreto-Lei n.º 4/2015 de 7 de janeiro. Diário da República, 1.ª série — N.º 4 — 7 de janeiro de 2015. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/66041468>
- Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro. Diário da República — I SÉRIE-A N.º 301 — 31-12-1998. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/285557>
- Decreto-Lei n.º 6/2013 de 17 de janeiro. Diário da República, 1.ª série — N.º 12 — 17 de janeiro de 2013. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/256471>

- Instituto António Houaiss de Lexicografia Portugal (2003). Dicionário Houaiss de Língua Portuguesa. Lisboa: Círculo Leitores.
- Kambali. A.B. (2013). *Inspeção tributária e seus eventuais vícios*. (Dissertação de Mestrado). Lisboa: Universidade Católica Portuguesa Faculdade de Direito Escola de Lisboa. Acedido em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/15182/1/TESE.pdf>
- Lei Geral Tributária. Decreto-Lei n.º 398/98. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17.
- Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 249 — 29 de dezembro de 2017. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/114425586>
- Lei n.º 50/2001, de 30 de agosto. N.º 37 — 13 de Fevereiro de 2001 Diário da República — I SÉRIE-A. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/320736>
- Lei n.º 50/2005, de 30 de agosto. Diário da República — I SÉRIE-A N.º 166 — 30 de agosto de 2005. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/245332>
- Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro. Diário da República, 1.ª série — N.º 252 — 31 de dezembro de 2012. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/632448>
- Leitão, J.B. (2009). *Interim Measures in Transnational Commercial Arbitration – some proposals to amend the Portuguese law of arbitration*. Universidade Católica Portuguesa.
- Marins, J.A. (2017). *Procedimentos de Atos Inspetivos (RCPITA) Aplicação prática*. Departamento de Comunicação e Imagem da OCC. Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Marques, P. (2007) *Infrações Tributárias, Volume I, Investigação Tributária*. Lisboa: Centro Formação AT
- Marques, P. (2007) *Infrações Tributárias, Volume II, Contra Ordenações*. Lisboa: Centro Formação AT
- Marques, P. (2009) *Os Direitos Reais na Atividade Tributária, Volume I*. Lisboa: Centro Formação AT.

- Martins, J. A. & Alves J. C. (2016) *Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina.
- Moura, F.P. (2020). *Arresto de bens*. Acedido em <https://www.advogadosinsolvencia.pt/penhora/arresto-de-bens>
- Oliveira, M. E., Gonçalves, P. C., & Amorim, P. d. (2006). *Código de Procedimento Administrativo Comentado* (2.^a Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de dezembro. Diário da República, 1.^a série — N.º 250 — 30 de Dezembro de 2011. Acedido em <https://dre.pt/application/conteudo/243734>
- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. Autoridade Tributária Aduaneira. Acedido em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rcpit/pages/regime-complementar-do-procedimento-da-inspeccao-t-2429.aspx
- Regime Geral das Infrações Tributárias. Acedido em <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/codigos/rgit.pdf>
- Regulamento da inspeção tributária. Decreto-Lei n.º 413/98 - Diário da República n.º 301/1998, Série I-A de 1998-12-31. Acedido em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/105737308/201704031422/73366767/exportPdf/normal/1/cacheLevelPage?_LegislacaoConsolidada_WAR_drefrontofficeportlet_rp=diploma
- Rocha, J. F. & Caldeira J. D. (2013), *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária RCPIT*. Coimbra: Coimbra Editora
- Silva, A.C. (2017). *O processo de contraordenação fiscal - Contabilista*. ISSN 1645-9237. 202, 53-54;
- Verztman, J.S. (2013). Estudo psicanalítico de casos clínicos múltiplos. In A. M. Nicolaci-da-Costa, & D. R. Romão-Dias (Orgs.). *Qualidade faz diferença: métodos qualitativos para a pesquisa em psicologia e áreas afins* (pp. 67-92). Rio de Janeiro, RJ: Loyola.
- Yin. R.K. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3 ed.. Porto Alegre: Bookman.