

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



ISCAL

PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA EXTERNO

Joana Abel Teixeira Rodrigues de Macedo

Constituição do Júri:

Presidente – Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente – Mestre Especialista André Festas Silva

Vogal – Prof. Especialista Jesuíno Martins

Lisboa, Junho de 2019

PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA EXTERNO

Joana Macedo, n.º 20170097

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

Constituição do Júri:

Presidente – Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente – Mestre Especialista André Festas Silva

Vogal – Prof. Especialista Jesuíno Martins

Lisboa, Junho de 2019

Epígrafe

Os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada.

(Oliver W. Holmes)

Agradecimentos

A concretização da presente dissertação deveu-se essencialmente ao apoio e encorajamento prestado por parte de inúmeras pessoas, tanto da minha vida pessoal como da minha vida académica, começando desde já por agradecer aos mesmos, expressando todo o meu reconhecimento por não me terem feito desistir nos momentos de maior desalento.

Primeiramente, gostava de agradecer ao Professor Doutor Jesuíno Alcântara Martins, orientador da presente dissertação, com um amplo domínio na área de fiscalidade, por no primeiro minuto ter concordado com o convite que lhe foi proposto e por toda a disponibilidade manifestada na escolha do tema e o incansável apoio ao longo do desenvolvimento de todo o trabalho.

Aos meus pais e a toda à minha família, o meu mais sincero agradecimento, por toda a compreensão incondicional neste período de maior tensão e principalmente, por todos os sensatos conselhos que me permitiram concluir mais uma etapa da minha vida. Em especial aos meus pais, pelo exemplo de dedicação e coragem.

Ao João, pelo carinho e dedicação nesta etapa, e principalmente por toda a paciência demonstrada e vontade de ajudar, desde o primeiro dia, sem nunca reclamar as horas de ausência. Um obrigado pelo estímulo e por acreditares sempre em mim, e que seria possível.

A todos os meus amigos que sempre que possível estiveram presentes ao longo do meu percurso, transmitindo apoio e confiança. Em especial à Natacha, Beatriz e Francisca por todos os desabafos e que mesmo pertencendo a outras áreas, não deixaram de ajudar naquilo que conseguiam.

À mariana, colega do mestrado de Fiscalidade por toda a entreaajuda e disponibilidade nas inúmeras dúvidas surgidas na elaboração da alusiva dissertação.

Resumo

Nos dias de hoje deparamo-nos com sucessivas ilegalidades por parte das empresas, sendo cada vez mais imprescindível uma medida de controlo interno nas organizações para auxiliar e certificar com maior exatidão a veracidade dos procedimentos internos, avaliando se todas as obrigações tributárias estão a ser cumpridas conforme a lei.

Dessa forma, são desempenhadas ações inspetivas que visam a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

O procedimento de inspeção tributária pode ser classificado em função do seu lugar, porém, na nossa dissertação, propomos analisar apenas a auditoria externa enquanto poder de fiscalização e enquanto procedimento tributário. Com este estudo, pretendemos efetuar uma revisão bibliográfica, tendo por fundamento estudos já realizados com base na atividade inspetiva desenvolvida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em ordem a consolidar o combate à fraude e à evasão fiscal.

Palavras-chave: Obrigação tributária, inspeção tributária, auditoria externa, ação de inspeção, correção, avaliação, matéria tributária.

Abstract

Nowadays we come across several illegalities engaged by companies, being that internal control measurements within the organizations are indispensable to help and certify, with greater accuracy, the veracity of internal procedures, evaluating if all tax obligations are being complied within the law.

In this way, inspective actions aiming to observe tax realities, the verification of compliance of tax obligations and the prevention of tax offenses are performed.

The tax investigation process may be classified regarding its place, however in our dissertation, we propose to analyze just the external audit as a power of inspection and as a tax procedure. With this study, we intend to carry out a literature review, using as our source, studies based on the inspection activity previously developed by the Tax and Customs Authority, in order to consolidate the fight against fraud and tax evasion.

Key-words: Tax obligations, tax inspection, external audit, inspection action, correction, evaluation, tax matters.

Índice

1. Introdução	1
2. Enquadramento Teórico	4
2.1. Noção de Auditoria Tributária	4
2.2. Competências da Autoridade Tributária e Aduaneira	6
2.3. Noção de Inspeção Tributária	9
2.3.1. Funções de Inspeção Tributária	9
3. Procedimento de Inspeção Tributária	11
3.1. Princípios adotados pela Inspeção Tributária	13
3.2. Seleção dos Contribuintes	16
3.3.1 Lugar do Procedimento de Inspeção	19
3.3.2 Âmbito e Extensão do Procedimento de Inspeção	24
4. Preparação, Programação e Planeamento do Procedimento de Inspeção	27
5. Limitações para a Inspeção Tributária Externa	29
5.1. Competência para a Realização do Procedimento Inspetivo	29
5.2. Local dos Atos de Inspeção	35
5.3. Horário dos Atos de Inspeção	36
5.4. Prazo do Procedimento de Inspeção	37
6. Formalidades da Inspeção Tributária Externa	43
6.1. A credenciação dos Inspectores Tributários	43
6.1.1. Ausência de Credenciação na Prática de Atos Tributários	45
6.2. Notificação Prévia para o Procedimento de Inspeção Externa	47
6.2.2. Dispensa de Notificação Prévia	49
6.3. Nota de Diligência	51
7. Atos materiais de Inspeção Tributária	53
7.1. Medidas Cautelares	56
8. Fases do Procedimento de Inspeção Tributária Externa	62
8.1. Início do Procedimento de Inspeção	62
8.2. Projeto de Relatório	64
8.3. Direito de Audição	66
8.4. Relatório Final	69
8.5. Conclusão do Procedimento de Inspeção	72
9. A Fraude e a Evasão Fiscal	74
10. Metodologia de investigação	79
10.1. Análise quantitativa das ações inspetivas da Autoridade Tributária e Aduaneira	80

10.2. Conclusões retiradas da análise quantitativa	84
10.3. Estudo de caso	87
11. Conclusão.....	97
Referências Bibliográficas.....	100

Índice de Tabelas

Tabela 10.1 – N.º ações por tipo.....	80
Tabela 10.2- N.º ações por tipo.....	81
Tabela 10.3- N.º ações por tipo.....	82
Tabela 10.4- N.º ações por tipo.....	83

Índice de Figuras

Figura 5.1- Marcha do Procedimento de Inspeção.....	39
Figura 7.2- Medidas e Providências Cautelares.....	59
Figura 10.3- N.º ações de controlo efetuadas em 2014, 2015.....	80
Figura 10.4- N.º ações de controlo efetuadas em 2015, 2016.....	81
Figura 10.5- N.º ações de controlo efetuadas em 2016, 2017.....	82
Figura 10.6- N.º ações de controlo efetuadas em 2017, 2018.....	83

Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
ART.º - Artigo
CPC – Código do Processo Civil
CPA – Código do Procedimento Administrativo
CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP – Constituição da República Portuguesa
DFC – Direção de Finanças de Coimbra
DGAIEC – Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI – Direção Geral de Contribuições e Impostos
DGITA – Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DL – Decreto Lei
DRA – Diretrizes de Revisão de Auditoria
DSGR – Direção de Serviços de Gestão do Risco
DSPCIT – Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
LGT – Lei Geral Tributária
PNAITA – Plano de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira
RCP – Regulamento das Custas Processuais
RCPITA – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
RIT – Relatório de Inspeção Tributária
RJAT – Regime Jurídico de Arbitragem Tributária
SATAC – Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
TOC – Técnico Oficial de Contas
TRC – Tribunal da Relação de Coimbra
TRP – Tribunal da Relação do Porto
UE – União Europeia
UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes

1. Introdução

A presente dissertação insere-se no âmbito do Mestrado de Fiscalidade pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL) intitulada por Procedimento de Inspeção Tributária Externo, inserindo-se dentro da relevante temática que é a Auditoria Tributária.

A escolha desta temática como objeto de estudo, resulta da constatação dos inúmeros debates associados aos escândalos financeiros a que nos deparamos nos dias de hoje, e às sucessivas ilegalidades por parte dos contribuintes, num período instalado de falta de confiança e incerteza nas entidades financeiras. Trata-se de uma matéria de extrema importância e fundamental como medida de controlo e prevenção por parte da Administração Tributária para prevenir futuras irregularidades, e sobretudo, para confirmar com exatidão a veracidade das informações financeiras apresentadas pelos tributários, contribuindo para um mercado mais próspero e protegido.

A maior preocupação dos contribuintes é evitar pagar o menos possível, ou não pagar de todo os impostos, descuidando o dever cívico desse ato, que corresponde a um dever de cidadania, ao qual cada vez menos é respeitado. Dessa forma, a nosso ver é essencial prevenir e combater a Fraude Fiscal e principalmente promover uma nova relação de confiança entre a Administração Fiscal e os contribuintes, integrando novas regras simples e cómodas.

É devido a este problema que consideramos fundamental analisar o papel da Administração Tributária, com competência para desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, com ações de controlo e fiscalização para examinar e avaliar a conformidade do cumprimento das obrigações tributárias. Estas diligências são enquadradas no procedimento de inspeção tributária, que visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, como identifica o art.º 2.º, n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, sendo neste caso, decidido ser mais interessante apresentarmos essa realidade do ponto de vista externo, ou seja, será só estudado o modelo de inspeção quando os atos de inspeção se efetuam em instalações dos sujeitos passivos ou terceiros, desempenhados por um profissional

competente e independente, para desta forma não ser influenciado pela opinião de outrem, como forma de garantia de transparência.

Neste sentido é relevante identificar quais as regras que constam no Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira e que, o inspetor tem que enfrentar para prevenir possíveis violações consagradas na Lei Tributária, de forma a atingir a justiça tributária de acordo com os princípios fundamentais, e de modo a garantir que tanto os direitos dos contribuintes sejam salvaguardados contra ações abusivas como sejam garantidos os deveres do próprio obrigado fiscal.

Em relação aos termos de organização do trabalho, optámos por inicialmente fazer um enquadramento teórico de acordo com a temática do nosso trabalho, definindo de forma sucinta a noção de Auditoria Tributária, área a que se refere o nosso tema, quais as competências que são desempenhadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, entidade regente a este tipo de procedimento e por último, o que se entende por Inspeção Tributária e quais as suas principais funções.

Numa outra parte desta dissertação, é elaborada a revisão bibliográfica referente ao tema mencionado anteriormente que nos propomos analisar, apresentando o Procedimento de Inspeção Tributária e todas as regras que delimitam esta ação, bem como todas as fases, competências e princípios legítimos, indicados no presente diploma, e sustentados sempre que possível com referência jurisprudencial.

Após esta análise iremos abordar a Fraude e Evasão Fiscal, enquadrando esta temática com a matéria referida anteriormente, com base em referências bibliográficas relevantes ao seu enquadramento e à compreensão dos conceitos que o sustentam, como forma de explicação para a pertinência do tema anunciado.

Posteriormente como caso mais prático da nossa investigação indagamos e analisamos a evolução das ações inspetivas realizadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira nos últimos 5 anos, a nível do art.º 12.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Aduaneira, a fim de descobrir se estamos no caminho certo enquanto sistema regulador para combater a Fraude e evasão fiscal e, para que desta forma, ao longo do tempo possamos viver numa sociedade em que os sujeitos passivos cumpram com rigor as suas obrigações tributárias e conseqüentemente, analisamos o estudo de caso referente a um acórdão do TCAS para melhor clarificar todo o procedimento complexo que iremos referir do ponto de vista jurisprudencial.

Terminando, na parte final são apresentadas as conclusões advindas do tema tratado e da elaboração deste trabalho, bem como as respectivas dificuldades, estratégias e orientações futuras.

2. Enquadramento Teórico

2.1. Noção de Auditoria Tributária

Para o devido enquadramento do tema a que nos propomos apresentar, começamos por definir sucintamente o que se entende por Auditoria Tributária, área a que se refere a nossa dissertação, e que se destina a apurar a fiabilidade e credibilidade das informações financeiras divulgadas pelos contribuintes.

A Auditoria Tributária é um processo de investigação e validação que tem como objetivo analisar se existe por parte da entidade o cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias (art.º 31.º da LGT), tendo em vista o controlo da regularidade fiscal, sendo esta norteadada pelos princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais, desenvolvido normalmente pela Inspeção Tributária. Segundo indica Canedo, Guedes e Monteiro (2007, p. 11)

[a] Auditoria Tributária tem como objetivo a análise de contabilidades organizadas, através da verificação substantiva dos elementos de suporte (livros, registos e documentos), com recurso a técnicas próprias, tendo em vista a validação dos atos declarativos e a sua correspondência com as transações efetivamente praticadas e à situação económica e patrimonial dos contribuintes.

Dentro do mesmo seguimento, Lourenço (1999, p. 57), transmite que

[a] Auditoria Fiscal tem por objetivo fazer um exame da situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da sua regularidade fiscal. (...) Torna-se necessário averiguar os aspetos específicos da fiscalidade que se prendem designadamente com os princípios definidos pelas normas e doutrinas fiscais, a valorimetria, as normas de incidência, liquidação e cobrança, as regras de retenção na fonte e as obrigações contabilísticas e declarativas.

Desta forma, é realizado um exame fiscal à situação da entidade, onde se pretende comprovar que esta procedeu em conformidade ao pagamento efetivo do tributo, de acordo com os prazos e formalismos legais, conforme apresentado por esta nas declarações fiscais, que se presumem verdadeiras (art.º 75.º da LGT), para com isto, se verificar, se a situação tributária real condiz com o resultado fiscal apurado, sendo desta forma analisadas todas as operações passíveis de impacto tributário. Neste sentido, Canedo et al. (2007, p. 18), afirma que

[o] objetivo do trabalho do auditor é dar a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras representam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e patrimonial da empresa, objetivo este que apenas será alcançado depois de confirmados, através da obtenção de prova apropriada e suficiente, cada um dos objetivos parciais relativamente a cada uma das áreas e que são as asserções do órgão de gestão, e se as declarações refletem o cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais e se apresentam o resultado fiscal e/ou o imposto liquidado ou entregue correspondente ao efetivamente devido.

Nesta perspetiva, o auditor não se restringe somente a efetuar um relatório às ocorrências, como também propõe retificações aos resultados tributáveis apresentados, ou caso sejam consideradas dívidas tributárias, estas podem acarretar sanções se forem detetadas omissões ou inexatidões, responsabilizando a própria entidade, ou se for caso disso, podem até mesmo ser os administradores ou gerentes (art.º 24.º da LGT) da empresa considerados os infratores, caso se prove que o ato tributário tenha ocorrido dentro do período de exercício dos seus cargos.

Contudo, a Auditoria Tributária não se foca somente nos dados revelados, procura também fazer uma boa gestão e um planeamento fiscal à empresa, com o objetivo de transmitir a sua verdadeira situação económica e atuando na prevenção contra fraudes e evasões fiscais ou atividades ilegais, minimizando os riscos fiscais que possam surgir e pôr em causa a própria empresa.

Para que o auditor consiga precisar com exatidão as provas relevantes e cumprir com o planeado, como acabamos de referir, elabora um processo que incrementa três fases, o planeamento, a prova e o relatório, com base em toda a sua qualificação e conhecimento técnico, defendendo e demonstrando que procede com a máxima clareza e precisão.

Numa primeira fase, o planeamento consiste na organização de todo o trabalho a ser feito durante a auditoria, definindo os objetivos que vão ser seguidos ao logo desta para que sejam identificados os riscos e as áreas com mais relevância, de modo a que todos os formalismos sejam cumpridos.

O revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança (DRA 300, §1).

É considerado por “Planeamento” o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada tendo em conta a natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo a que os respetivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva (DRA 300, §4). Nesta fase, o auditor deverá delinear todos os procedimentos (art.º 57.º do RCPITA) a adotar para a aquisição de confirmações, provas que sustentarão a sua apreciação no relatório elaborado.

Na fase da prova de revisão/auditoria, o auditor já tem que ter familiaridade e um bom estudo sobre todo o negócio da empresa, já deve possuir todo o conhecimento da sua situação fiscal, de modo a que saiba quais as soluções e procedimentos inspetivos a utilizar e, já deverá ter elaborado um método ao qual deve prosseguir para a obtenção de prova.

A prova de revisão/auditoria a obter deve ser apropriada (qualidade e relevância) e suficiente (quantidade) de forma a permitir ao revisor/auditor extrair conclusões razoáveis nas quais baseia a sua opinião, devendo tal prova ficar devidamente documentada nos seus papéis de trabalho (DRA 510, §4).

Esta prova de revisão/auditoria é obtida através de uma combinação adequada de testes de controlo e de procedimentos substantivos ou, em certas circunstâncias, apenas a partir de procedimentos substantivos (DRA 510, §7).

Por último, na fase do relatório de revisão/auditoria, são apuradas todas as conclusões obtidas de forma a que seja possível executar o relatório de inspeção, apurando o grau de cumprimento das obrigações fiscais da empresa.

No relatório de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve, de uma forma clara e sucinta, além de expressar a sua opinião, se for caso disso, identificar a natureza e o objeto do trabalho, descrever as responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias responsabilidades (DRA 700, §1).

2.2. Competências da Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira, abreviadamente designada por AT, é uma entidade do Ministério das Finanças de Portugal, criada a 15 de Novembro pelo DL n.º 118/2011, que nasce no contexto do Compromisso de Eficiência, estabelecido pelo Governo para aprovação da Lei orgânica, o qual originou a fusão de três órgãos, a Direção-Geral dos Impostos (DGCI), a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o consumo

(DGAIEC), e a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA).

De acordo com o determinado no DL supracitado, o art.º 1.º, estabelece que a AT é um serviço da Administração direta do Estado, provido de autonomia administrativa, com o objetivo de reestruturar a organização do Estado através de uma melhor organização das políticas fiscais, aliada a uma redução de custos, para uma melhor redistribuição da riqueza.

Esta entidade tem como compromisso «administrar os impostos, direitos aduaneiros que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da UE e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da UE (art.º 2.º, n.º 1 do DL 118/2011).»

Em relação às atribuições da AT, estas são expressas no art.º 2.º, n.º 2 do referido DL, consistindo numa combinação das atribuições de todas as entidades que originaram a fusão, tais como:

- Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre consumo, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou pessoas coletivas de direito público;
- Exercer a ação de inspeção tributária, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da UE e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos;
- Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária, cooperar com organismos europeus e outras administrações tributárias, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade;
- Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas;

- Desenvolver e gerir as infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições, à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes;
- Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas em matéria tributária, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira;
- Informar os contribuintes e os operadores sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas;
- Assegurar o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os regimes restritivos do respetivo comércio externo;
- Exercer a ação de Justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais.

De acordo com o referido, é essencial mencionar que a AT para proceder a todas as atribuições citadas rege-se por diversos princípios, entre os quais, o princípio da legalidade, da flexibilidade organizativa, da desburocratização, da desconcentração administrativa, da valorização dos recursos humanos e da coordenação interadministrativa (art.º 7.º, n.º 1 do DL 118/2011 de 15 de Dezembro).

No desenvolvimento do presente diploma, foi determinado, consoante a Portaria 320-A/2011 de 30 de Dezembro, a estrutura nuclear da AT, que conforme indica o art.º 1.º definem-se por unidade orgânicas nucleares, compostas por Direções de Serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC), relativamente aos serviços centrais, por sua vez, os serviços desconcentrados da AT são compostos por Direções de Finanças e alfândegas.

No seguimento do Diploma, o art.º 19.º refere que a ação da Inspeção Tributária é orientada pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), sob a qual tem como competências as previstas no n.º 2 do referido art.º, expresso principalmente pela criação e pelo delineamento das políticas da ação de Inspeção Tributária e Aduaneira.

A esta ação de Inspeção Tributária e Aduaneira abrangem diversas atribuições dispostas pela Direção de Finanças com o objetivo de assegurar as atividades relacionadas com a Inspeção

Tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas (art.º 36.º, n.º 1, al. i) da Portaria 320-A 2011, de 30 de Dezembro).

Desta forma, cabe à AT incrementar todas as providências indispensáveis à verificação da situação tributária dos contribuintes, e caso seja necessário, sancionar todos os procedimentos de incumprimento fiscal que afeta toda a receita fiscal, administrando de forma mais eficaz o sistema, com o propósito de o Estado poder continuar a suportar todos os encargos ao auxílio dos cidadãos.

2.3. Noção de Inspeção Tributária

A Inspeção Tributária é responsabilizada por examinar, ou como o próprio nome indica, investigar, o cumprimento de quaisquer atos tributários através da concretização de exames e procedimentos, com o objetivo de averiguar se existem irregularidades fiscais nas declarações apresentadas pelos contribuintes, combatendo desta forma a fraude e evasão fiscais. Neste sentido, afirma Caldeira e Rocha (2013, p. 5)

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

Este conceito é essencial, como medida de defesa, para que, cada vez mais, consigamos eliminar as distorções às informações realizadas por contribuintes mal-intencionados.

2.3.1. Funções de Inspeção Tributária

Devido ao facto de a Inspeção Tributária poder estar na presença de ocorrências de infrações, a AT é coagida a tomar medidas preventivas ou repressivas, num combate à fraude e evasão fiscais, como indica o plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira (2011, p. 15).

Com esta finalidade, foi criado em 16 de Agosto de 1961, o DL n.º 43861, que aprovou o regulamento do serviço de prevenção e repressão das infrações fiscais e da fiscalização tributária.

Na primeira função a Inspeção Tributária desempenha um papel de prevenção, onde é feito um acompanhamento às atividades tributárias dos contribuintes, tentando evitar que estes violem o dever de cumprirem com o pagamento das obrigações fiscais, e um apoio ao contribuinte na explicação em todas as dúvidas expostas, atuando como um agente dissuasor à evasão e fraude, procurando incentivar esse cumprimento.

Desse modo, esta atuação permite à Inspeção Tributária atuar de forma educacional, pretendendo informar e inculcar nos contribuintes, como indica o procedimento de informação, uma maior consciência para os seus deveres para com a sociedade, como reflete o art.º 12.º, n.º 1, al. b) do RCPITA¹.

Na segunda função, a Inspeção Tributária desempenha um papel de repressão, quando constata que realmente existiram irregularidades fiscais, tendo que agir conforme transcrito na lei, de acordo com a importância do incumprimento. Esta competência repressiva enquadra-se no procedimento de verificação e comprovação do cumprimento das obrigações tributárias, exposto no art.º 12.º, n.º 1, al. a) do RCPITA².

Refere-se a uma competência da Inspeção Tributária que se remete a comprovar a exatidão das obrigações tributárias declaradas pelos sujeitos passivos implicando somente a identificação e comunicação de procedimentos de incumprimento fiscal e não, a execução de sanções.

Tendo por base este art.º, posteriormente, será feita uma análise das ações de Inspeção Tributária, realizadas pela AT, nos últimos 5 anos.

¹ «Procedimento de Informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.»

² «Procedimento de Comprovação e Verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.»

3. Procedimento de Inspeção Tributária

Nesta perspetiva, a Inspeção Tributária é considerada como um procedimento tributário (art.º 44.º, al. i) do CPPT), ou seja, um conjunto de atos e ações administrativas por parte de uma entidade com vista a uma decisão, com incidência principalmente em liquidação de tributos, observando as situações tributárias, verificando o cumprimento dos deveres tributários e prevendo as infrações tributárias, como indica o art.º 44.º, n.º 2 do CPPT. Este procedimento tributário pode assumir diversas disposições como indica o art.º 54.º da LGT.

Devido ao facto, de não existir em legislação nenhuma definição em concreto para procedimento tributário, apenas diferenciados acontecimentos a desenvolver, vários autores referem que se assumiu a noção de procedimento administrativo referenciada no art.º 1.º, n.º 1 do CPA³. Como indica Nabais (2016, p. 320)

[a] intervenção da Administração Tributária concretiza-se, por via de regra, num controlo a posteriori das declarações dos contribuintes e das correspondentes liquidações, de modo a verificar se todos os factos com relevância tributária foram objeto de declaração e se a respetiva quantificação está correta.

Este procedimento encontra-se regulamentado pelas normas inscritas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1999, no entanto, existe uma Auto integração da legislação, ou seja, existem também aspetos relacionados com este procedimento na Lei Geral Tributária (LGT), no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), assim como em outros códigos tributários e legislação complementar (art.º 4.º do RCPITA).

Este diploma abrange os princípios e regras aplicáveis aos atos de inspeção que a AT deve respeitar no contacto com o contribuinte (art.º 1.º do RCPITA), regulamentando os procedimentos de inspeção desde a fase inicial até à fase final. Desta forma, o RCPITA veio estruturar de forma mais precisa a ação da Inspeção Tributária, possibilitando ao contribuinte um maior entendimento da matéria fiscal. «O regime complementar do procedimento de inspeção tributária (RCPITA) constitui um importante instrumento normativo no quadro geral dos procedimentos de aplicação dos tributos.» (Caldeira e Rocha, 2013, p. i)

³ «Entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de atos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução.»

O procedimento de inspeção tributária tem como objetivo, e como já foi indicado através de outro diploma, a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias (art.º 2.º, n.º 1 do RCPITA).

No seguimento destes objetivos, o RCPITA enuncia no art.º 2.º (equivalente ao art.º 44.º do CPPT) as atuações da Administração Fiscal, tais como:

- Confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- Indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e mais obrigados tributários;
- A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações;
- Realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza;
- Promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude.

Para esse fim, a inspeção, segundo a Lei, deve desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, como indica o art.º 63.º, n.º 1 da LGT, nomeadamente:

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

Contudo, a atuação do Inspetor tem que seguir uma conduta apropriada, de máxima competência e percepção de todas as normas em vigor aplicáveis a cada procedimento tributário, para que desta forma sejam evitadas falhas, podendo assim ser obtidas conclusões válidas.

3.1. Princípios adotados pela Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção tributária rege-se por determinados princípios (art.º 5.º da LGT), os quais tem que cumprir, tal como, o princípio da verdade material (art.º 6.º da LGT), da proporcionalidade (art.º 7.º da LGT), do contraditório (art.º 8.º da LGT) e da cooperação (art.º 9.º da LGT).

Desta forma, a aceitação por estes princípios anteriormente referidos faz com que o procedimento tributário seja encaminhado para a adoção da descoberta da verdade material na concretização de todos os atos do próprio procedimento, contando que sejam seguidos os seus objetivos através de comportamentos apropriados e proporcionais.

O princípio da verdade material (art.º 266.º da CRP e art.º 56.º do CPA) pretende transparecer todos os acontecimentos ocultos pertinentes. Assim sendo, deve a AT praticar todas as diligências necessárias para esse efeito, apurando a correta realidade tributária dos demais contribuintes, e não se deve restringir apenas ao que é exposto em declaração. Portanto, no momento da procura do referido princípio, consoante afirmado em lei, devem ser recolhidas todas as informações e documentos disponíveis, para que mais tarde, caso seja detetada qualquer irregularidade tributária, possam ser usadas como meio de prova para a emissão do parecer do auditor.

Prova disso é o art.º 58.º da LGT que indica que, a AT deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido. No seguimento Caldeira e Rocha (p. 26) afirmam que neste princípio,

[p]arte-se da ideia de que na atividade inspetiva deve prevalecer a substância sobre a forma, ou seja, não pode nem deve a Administração Tributária limitar-se a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo.

Contudo, para que este princípio seja eficiente e seja descoberta a verdade aproximada atendendo aos factos analisados, é necessário que exista uma ligação rigorosa com o princípio da cooperação entre a Administração Pública e o próprio contribuinte, para que desta forma, nenhuma informação seja oculta.

O princípio da proporcionalidade (art.º 29.º, n.º 3 do RCPITA, art.º 266.º da CRP, art.º 5.º do CPA e art.º 46.º do CPPT) tenta estabelecer um equilíbrio dos impostos instituídos pelo legislador, face à capacidade contributiva de cada sujeito passivo, visto como uma ideia de justiça. Desta forma, a AT, como indica o art.º 7.º do RCPITA tem que proceder de forma proporcional e adequada aos objetivos da Inspeção Tributária. Para Caldeira e Rocha (p. 30)

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

Este princípio resulta do explícito no art.º 63.º, n.º 4 da LGT onde faz referência que só pode existir um procedimento externo de inspeção tributária, a não ser que surja algum facto novo, que não poderia ter sido descoberto durante o ato tributário, provando que como já referimos à priori as ações devem ser adequadas e proporcionais.

Todavia, é o princípio mais eficaz para atingir um determinado objetivo, uma necessidade adequada, não existindo nenhuma outra diligência menos gravosa, nem com menos custos para o sujeito passivo, causando desta forma o mínimo transtorno possível.

Por sua vez, o princípio do contraditório (art.º 45.º do CPPT) refere que o sujeito passivo é livre de se expressar dos acontecimentos de que seja acusado, após notificação da conclusão do procedimento, podendo confirmar ou refutar os mesmos. A este princípio está ligado o princípio da participação (art.º 8.º do CPA e art.º 60.º da LGT), onde todos os contribuintes são chamados a expressar a sua opinião, nos acontecimentos que lhes digam respeito.

Sendo assim, como dispõe o art.º 8.º do RCPITA, o princípio do contraditório não pode pôr em causa os objetivos das ações de Inspeção Tributária, nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exige. Para Caldeira e Rocha (p. 34)

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

Neste caso, como sugere este princípio, o sujeito passivo tem direito a audição (art.º 60.º do RCPITA, art.º 23.º, n.º 4 e art.º 60.º da LGT) entre 15 a 25 dias após ter sido notificado com o conhecimento da decisão, depois de concluído o relatório de inspeção, para se poder pronunciar e opinar sobre o projeto de relatório, existindo assim a máxima tentativa de consenso entre este e a Administração.

Por último, o princípio da cooperação (art.º 59.º da LGT) é um dever mútuo entre a AT e o sujeito passivo. A AT tem o dever de informar os contribuintes intervenientes no ato tributário, levando ao sujeito passivo o conhecimento de como surgiu a inspeção, quais as suas conclusões e as consequências das suas infrações.

Porém, durante a inspeção, também o sujeito passivo tem o dever de cooperar com a AT, prestando todas as informações necessárias na conclusão do procedimento tributário (art.º 48.º do RCPITA), ou seja, Caldeira e Rocha (p. 37) apontam

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

A falta de cooperação (art.º 63.º, n.º 5 do LGT) pode originar um motivo para a aplicação de métodos indiretos⁴, e a sua recusa e oposição pode originar uma penalidade, como indica o

⁴ Como indica Lopes e Martins (2015, p. 33), a existência de vícios, erros e irregularidades na contabilidade, mesmo que formalmente organizada, permite à AT questionar a credibilidade dos registos contabilísticos no processo de apuramento do rendimento tributável. E, face a este afastamento, a AT pode desconsiderar o resultado contabilístico e promover o recurso a métodos indiretos para a determinação do rendimento tributável.

art.º 32.º do RCPITA, pode incorrer em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contraordenacional e criminal, nos termos da lei.

Contudo, a Inspeção Tributária, como indica o art.º 55.º da LGT, não deve deixar de respeitar os artigos universais do procedimento tributário, consagrados na Lei. O princípio da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade.

3.2. Seleção dos Contribuintes

A seleção dos contribuintes (art.º 27.º do RCPITA) é parte fundamental no processo de Inspeção Tributária, na medida em que constitui parte integrante para a AT detetar de maneira mais ágil e eficiente quem será passível de irregularidades fiscais, fraude e evasão fiscal, dando prioridade e direcionando os meios inspetivos para situações mais propensas ao risco, sendo inexequível inspecionar cada contribuinte em particular. Em conformidade com Caldeira e Rocha (p. 76),

[d]esta forma, perante a impossibilidade de controlar todos os contribuintes, devido à limitada capacidade operativa, por insuficiência de meios materiais e pessoais, da Administração Tributária, deve a Administração recorrer a mecanismos de planeamento de forma a seleccionar os contribuintes a controlar.

Todavia, esta análise também pode ser efetuada através de participações ou queixas deixadas por via portal da AT ou via CTT, por qualquer contribuinte que reconheça uma possível situação infratora da lei, desde que, esta denúncia (art.º 70.º da LGT) seja bem justificada e que o acusador seja identificado.

Consequentemente, a AT, para obter esse conhecimento e essas medidas, dispõe de meios informáticos com registo pormenorizado, utilizado na procura dos casos referidos, cruzando as informações, tornando a execução deste processo de seleção de contribuintes mais preciso e eficaz.

Hoje em dia, é sobretudo através das novas tecnologias que tem existido um maior controlo a nível tributário. Exemplo desse desenvolvimento, foi sobretudo a aplicação do e-fatura que permite ao Estado fiscalizar todas as faturas declaradas e emitidas pelos demais obrigados tributários, no cumprimento das suas obrigações fiscais, e neste momento, também o IRS ser cada vez mais automático e facilitado devido a AT ter acesso a toda a informação tributária do contribuinte.

Esta seleção é decretada pelo Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA, art.º 23.º do RCPITA), e desenvolvida anualmente pela DSCIT. Desta feita, este plano é aprovado pelo membro do Governo responsável pela área de Finanças, como indica a citada legislação, definindo os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários (art.º 23.º, n.º 4 do RCPITA), não podendo esta ação ser feita de forma irrefletida, ou seja, como cita (Caldeira e Rocha p. 77) «neste caso trata-se da impugnabilidade de atos que traduzem a inclusão dos sujeitos passivos, atendendo a determinados critérios objetivamente fixados, numa lista, num plano de contribuintes que serão inspecionados».

Contudo, se a Administração achar necessário e tiver como referência alguma informação dada a nível comunitário ou internacional, tem autoridade para considerar algum outro critério que não os proclamados no PNAITA, para fiscalizar determinado contribuinte.

Desta forma, como exemplo, podem ser objeto de inspeção:

- Os contribuintes com elevado valor de isenções fiscais;
- Os contribuintes com rendimentos anuais demasiado elevados, considerados grandes contribuintes acompanhados pela Unidade de Grandes Contribuintes;
- Os contribuintes que de alguma forma foram denunciados nos serviços de Finanças;
- Os contribuintes que trabalhem por conta própria e que por diversos anos apresentem rendimentos nulos;
- Os contribuintes que se destaquem por desvios na conduta comparativamente com o comportamento que se esperava em determinada função.

Além disso, a Inspeção Tributária pode, desde que assim o entenda e de forma aleatória, selecionar outro contribuinte fora destes critérios, seja qual for o rendimento anual apresentado, para uma análise às contas fiscais.

Nesta perspetiva, v., por exemplo, o acórdão do TCAS de 22/03/2018 processo n.º 07165/13, ao qual indica que

[o]s critérios pelos quais o contribuinte foi selecionado para a ação inspetiva embora devam estar referenciados ao PNAITA na ordem de serviço do início da inspeção podem ser revelados ao contribuinte só após concluídas as atuações inspetivas quando possam comprometer a eficácia da inspeção, sem que daí

advenha qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte, que pode, ainda em sede procedimental, impugnar a aplicabilidade do critério de seleção à sua situação,

ou seja, no contexto e referente ao acórdão Marques (2014, p. 185) refere que «não está claro se a Administração deve motivar e comunicar ao interessado os critérios pelos quais foi selecionado.»

Através desta seleção, como forma de fiscalização, resulta uma maior intervenção e percepção dos sujeitos passivos que não cumprem com as suas obrigações fiscais, independentemente da sua posição hierárquica, proporcionando uma maior homogeneidade entre todos os contribuintes.

3.3. Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária

O procedimento de inspeção tributária pode ser classificado de acordo com o seu lugar (art.º 13.º do RCPITA) e em relação ao seu âmbito e extensão (art.º 14.º do RCPITA). Numa primeira fase, e de acordo com o que consta em jurisprudência, o lugar da execução do procedimento de inspeção tributária pode ser identificado como interno ou externo⁵.

Contudo, para a nossa dissertação só fará sentido falar com mais detalhe e precisão sobre o procedimento de inspeção externo por ser o foco principal da nossa dissertação e na qual esta se irá desenrolar, na qualidade de ação fiscalizadora das obrigações tributárias.

⁵ Cfr. o ilustrado no Acórdão n.º 07026/13 do TCAS de 13 de Fevereiro de 2014: «4) Quanto ao lugar da realização, o procedimento de inspeção pode classificar-se como interno ou externo, consoante os atos que o integram se efetuem, respetivamente, nas dependências orgânicas e nos serviços da Administração Tributária ou em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais entidades abrangidas. Note-se que para que possa ser classificado como interno, o procedimento deve materializar-se em atos, todos eles, praticados exclusivamente nos serviços da Fazenda Pública, instalações ou dependências, designadamente, através da análise formal e de coerência dos documentos da escrita do contribuinte. Caso contrário (isto é, caso existam atos praticados fora, ainda que diminutos), estaremos perante um procedimento externo (cfr. art.º 13.º do RCPITA, aprovado pelo DL 413/98, de 31/12). Esta classificação é de extrema relevância na medida em que apenas o procedimento externo tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação, não tendo o procedimento interno esse efeito, conforme se retira do art.º 46.º, n.º 1 da L.G.T.»

3.3.1 Lugar do Procedimento de Inspeção

3.3.1.1. Procedimento de Inspeção Interno

De forma sucinta, um procedimento de inspeção só é considerado como interno quando executado unicamente nos serviços da AT (art.º 13.º, al) a do RCPITA), com o apoio da análise formal, da recolha de informação proporcionada através dos meios informáticos, ou por meio da conformidade dos documentos apreendidos na ação do procedimento de inspeção que digam respeito às atividades do contribuinte, como forma de investigar a regularidade da sua situação tributária, e por vezes, apoiar a própria entidade inspecionada na veracidade da informação financeira. Assim, Caldeira e Rocha (2013, p. 45) afirmam que num procedimento interno

[a] Administração Tributária limita-se particularmente a confrontar, através do cruzamento de informação disponível nas suas bases de dados, se o sujeito passivo cumpriu ou não com os seus deveres e se os elementos declarados coincidem com os elementos fornecidos pelas declarações entregues por outros obrigados tributários com quem o sujeito passivo mantém ou manteve relações.

Desta forma, a AT não poderá recorrer a investigação de campo fora das próprias instalações ou dependências, na procura de informações sobre os demais contribuintes, pois desse modo este deixaria de ser considerado como um ato interno, ou seja, os atos de inspeção só poderão, como referido, ser feitos dentro da AT, que em caso de dúvida poderá pedir esclarecimentos ao sujeito passivo.

Neste tipo de procedimento, o sujeito passivo não tem conhecimento que está a decorrer uma ação de inspeção contra si, devido ao facto de este não ter de ser antecipadamente notificado, exceto seja necessário apresentar alguma informação, sendo assim notificado. Neste caso, se isso não ocorrer, o executado só se aperceberá do procedimento de inspeção tributária quando for notificado sobre a conclusão do projeto de relatório⁶.

⁶ Cfr. transcrito de jurisprudência do acórdão n.º 05428/12 do TCAS de 09 de Março de 2017: «2) O procedimento de inspeção interna, o qual se contrapõe ao procedimento inspetivo externo, de acordo com o critério do lugar de realização (cfr. art.º 13.º do RCPITA), não implica a notificação do sujeito passivo do início da ação inspetiva, conforme se retira do exame concatenado dos arts.º 49.º a 51.º do RCPITA. 3) Estando-se perante ação de inspeção interna (cfr. art.º 13.º, al. a) do RCPITA), não se encontra prevista na lei a obrigatoriedade de notificação prévia do começo do procedimento inspetivo, nem de entrega, ou comunicação, da ordem de serviço em que se baseia. Não significa isto que o sujeito passivo não possa ter acesso a essa ordem de serviço, caso o pretenda, designadamente através de pedido de certidão, ou de consulta ao próprio processo inspetivo (cfr. arts.º 24.º e 30.º, n.º 1 do CPPT). Não pode o intérprete/aplicador da lei é daí extrair

3.3.1.2. Procedimento de Inspeção Externo

Em relação ao procedimento de inspeção externo, este só ocorre quando é executado total ou parcialmente, em instalações ou dependências que pertençam aos sujeitos passivos ou a terceiros que mantenham alguma relação económica com estes (art.º 13.º al) b do RCPITA) e que tenham em sua posse alguma documentação relativamente à sua atividade económica, com o objetivo de o inspetor competente ter acesso a toda a informação fulcral referente à ocupação do indivíduo inspecionado para o ato inspetivo tributário.

Neste caso, quando se trate de um procedimento externo, a AT já se desloca fora dos serviços administrativos⁷, seja para recolher evidências ou esclarecer ocorrências, de maneira a investigar e observar os elementos declarados em sede de imposto e verificar se são cumpridas quaisquer obrigações tributárias, dando por fim o seu parecer quanto à veracidade da situação financeira da entidade. Em conformidade, Caldeira e Rocha (p. 45-46) afirmam, que este procedimento

[j]á de cariz investigatório, visa-se verificar a exatidão dos valores declarados em função dos elementos que constam na sua contabilidade e documentos, se ocorre ou não alguma omissão de valores e se os valores declarados estão de acordo com as normas de incidência tributária que são aplicadas à sua atividade.

Todavia, se o sujeito passivo mostrar interesse e, desde que, a razão seja legítima e não interfira com o ato inspetivo, este pode requerer que o procedimento seja executado noutra local que não o domicílio fiscal dos demais obrigados tributários.

De acordo com jurisprudência, este procedimento anunciado reflete bastante importância, devido a ser o único com a possibilidade de efeito de suspensão do prazo de caducidade de inspeção, não existindo esta possibilidade no procedimento de inspeção interno.

que a Autoridade Fiscal se encontra vinculada legalmente a comunicar-lhe a existência de ação de inspeção.
4) A omissão da comunicação do início do procedimento, quando deva efetuar-se, não obstante constituir um vício do procedimento suscetível de gerar a anulação da decisão que com base nele for tomada, poderá considerar-se este sanado quando a falta de comunicação não tiver prejudicado efetivamente os direitos do interessado, designadamente, quando este vier a ter conhecimento da existência do procedimento a tempo de nele intervir, mormente, através do exercício do direito de audição prévia.»

⁷ Cfr. acórdão n.º 01854/10.8BEERG do TCAN de 13 de Novembro de 2014: «(IV) No caso em análise, existiu uma atividade da iniciativa da Administração Tributária, junto do Técnico Oficial de Contas, destinada à obtenção de elementos que não estavam na sua disponibilidade. Toda esta atividade de investigação ocorreu em momento anterior ao do início do período que corresponde àquele durante o qual, segundo o relatório de inspeção, decorreu a ação inspetiva. Esta factualidade não descaracteriza o procedimento, devendo-se qualificá-lo como sendo de natureza externa.»

Contudo, ao procedimento supramencionado está subentendido que a Administração rege o seu comportamento de acordo com os pressupostos estabelecidos novamente à perspectiva do princípio da proporcionalidade⁸, como já referido anteriormente no capítulo dos princípios adotados pela Inspeção Tributária. O princípio da proporcionalidade impede que a AT possa efetuar um segundo procedimento de inspeção externo sempre que diga respeito ao mesmo sujeito passivo, imposto ou período de tributação⁹, ou seja ao mesmo facto, exceto seja comprovado que no decorrer da inspeção era impossível detetar determinada situação, qualquer facto novo, aquando da realização da antecedente inspeção, que só ficou acessível posteriormente à execução do primeiro procedimento.

Desta forma, se o facto novo¹⁰ deveria ter sido constatado durante o ato tributário, a Administração não pode efetuar uma sucessiva inspeção, desse modo seria uma violação ao princípio da proporcionalidade, originando uma inspeção ilegal.

Por conseguinte, de acordo com o art.º 63.º da LGT, também será possível realizar-se uma nova inspeção externa, contanto que, tenha que existir a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoca diante da AT, sem detrimento do apuramento da situação tributária do sujeito passivo, conforme comprovado pelo n.º 4 do art.º 63.º da LGT¹¹.

⁸ Cfr. acórdão n.º 07343/14 de 27 de Fevereiro de 2014 do TCAS, «8- O princípio da proporcionalidade, expressamente invocado neste preceito (cfr. art.º 266.º, n.º 2 da CRP, e art.º 55.º da LGT), impõe à Administração Tributária o dever de só incomodar os contribuintes na medida do estritamente necessário para os fins que tem em vista e, por isso, ela deve agir com diligência no cumprimento dos seus deveres de fiscalização, apurando adequadamente tudo o que deve averiguar no âmbito da inspeção, assim não sendo admissível, por força daquele princípio que, se ela não for suficientemente diligente no cumprimento dos seus deveres, seja o inspecionado a suportar os inconvenientes dessa falta de diligência, sem que esta falta tenha qualquer consequência para a Fazenda Pública.»

⁹ Cfr. acórdão n.º 09297/16 de 29 de Junho de 2016 pelo TCAS, «c) Ocorreu a violação da regra do preceito do art.º 63.º, n.º 4 da LGT, proibição da repetição do procedimento inspetivo externo, na medida em que foram realizados mais do que um procedimento inspetivo externo, em relação ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação.»

¹⁰ Cfr. o acórdão anteriormente citado, define-se facto-novo «aqueles que chegaram ao conhecimento da Administração Tributária após a primeira ação de fiscalização e não apenas os objetivamente supervenientes. Com efeito, é esta a única interpretação que assegura um alcance útil apreciável a este normativo, já que os factos que são objeto de ações de fiscalização são normalmente referentes a períodos de tributação anteriores ao tempo em que ocorrem aquelas e, por isso, não são factos objetivamente supervenientes. Pelo contrário, não podem considerar-se “factos novos” aqueles que poderiam ter sido conhecidos pelos serviços de fiscalização na anterior ação fiscalizadora.»

¹¹ «O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se o procedimento visar apenas a consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a Administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.»

Neste sentido, de acordo com o que foi dito, proclamou o TCAS, no acórdão n.º 07343/14 de 27 de Fevereiro de 2014, 5)

[o] art.º 63.º, n.º 4 da LGT (redação da Lei 37/2010, de 2/9) introduziu uma importante limitação dos poderes de fiscalização da Autoridade Tributária, estabelecendo-se a regra de que não poderá haver mais que um procedimento externo de fiscalização relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, quanto ao mesmo imposto e período de tributação, sem que haja factos novos e uma decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço no sentido de efetivação do novo procedimento. 6) De acordo com a norma em exame, apenas em situações excecionais é possível inspecionar novamente o mesmo sujeito passivo quanto ao mesmo imposto e período de tributação, a saber: a- Verificando-se a ocorrência de “factos novos”; b-Tendo por objetivo a confirmação dos pressupostos de direitos que o sujeito passivo invoca perante a Administração Tributária; c- Quando a inspeção ou inspeções efetuadas visem terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas.

Todavia, esta proibição não provém da relação dos fins, âmbitos e extensões do procedimento inspetivo, apenas está relacionado com a qualificação do lugar onde decorra a ação de inspeção, restrita apenas à inspeção externa, por contrapartida da inspeção interna, como forma de salvaguardar os direitos do sujeito passivo, conforme assegura o princípio da irrepitibilidade¹² que garante a segurança jurídica e a estabilidade da relação fiscal.

Concluindo relativamente à classificação do procedimento tributário, consoante o seu lugar como interno ou externo, este pode gerar vários desentendimentos para a AT, isto porque, pode sempre acontecer, que sejam qualificados como interno e, no entanto, devido às ações praticadas pelos inspetores no desencadeamento do ato tributário, estas não representarem a qualificação que foi referida, e assim reciprocamente, isto é, de acordo com esta matéria, Caldeira e Rocha (p. 46)

¹² Cfr. indica o acórdão n.º 06182/12 de 23 de Abril de 2015 do TCAS, «I. O art.º 63.º, n.º 3 da LGT (que corresponde ao atual n.º 4) consagra o princípio da irrepitibilidade do procedimento de fiscalização; II. A tutela visada por aquela norma é a segurança jurídica e a estabilidade da relação fiscal; III. A proibição sancionada naquele preceito legal encontra-se circunscrita ao procedimento externo de fiscalização (por oposição ao procedimento interno) aferindo-se a natureza (formal) externa ou interna do procedimento de acordo com a classificação constante nas als. a) e b) do art.º 13.º do RCPITA; IV. O art.º 63.º, n.º 3 da LGT diz respeito à classificação do procedimento quanto ao “lugar” (art.º 13.º do RCPITA), independentemente da sua classificação quanto ao “fim” (art.º 12.º do RCPITA), “âmbito e extensão” (art.º 14.º do RCPITA).»

[c]omprovam que na questão da classificação do procedimento de inspeção como interno ou externo importa sublinhar o que denominamos de “aparência de procedimentos”. Esta “aparência de procedimentos” traduz-se nas situações em que embora os procedimentos sejam formalmente classificados pela AT de determinada forma, na realidade e materialmente, em função dos atos praticados, os mesmos não correspondem à classificação que lhes foi atribuída. Esta desconformidade pode e deve ter efeitos quanto ao resultado final do procedimento, devendo os efeitos ser valorados contra a própria Administração, uma vez que se encontra vinculada ao princípio da legalidade.

Neste sentido, está em conformidade o acórdão do TCAS processo n.º 04817/11 de 01 de Outubro de 2014, que indica de acordo com o tema analisado IV)

[n]o caso em análise, houve toda uma atividade da iniciativa da Administração, junto de terceiros, destinada à obtenção de elementos que não estavam obviamente na disponibilidade da AT, realizada com um claro cariz investigatório. Toda esta atividade de investigação ocorreu em momento anterior ao do início do período que corresponde àquele durante o qual, segundo o relatório de inspeção, decorreu a ação inspetiva interna. V) Para que possa ser classificado como interno, o procedimento deve materializar-se em atos, todos eles, praticados exclusivamente nos serviços, instalações ou dependências da Administração, designadamente através da análise formal e de coerência dos documentos. Caso contrário (isto é, caso existam atos praticados fora, ainda que diminutos) estaremos perante um procedimento externo.

Constata-se por isso que a qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo¹³, se for provado que existiu erro na classificação dada no início do procedimento.

Neste caso, quando um procedimento é qualificado como interno, sendo a correta qualificação como externo, e acrescentando a esta irregularidade a falta de notificação prévia (art.º 49.º, n.º 1 do RCPITA), assim como a ordem de serviço (art.º 46.º, n.º 2 do RCPITA), a liquidação é considerada inválida¹⁴, sendo que, se não forem concluídas novas diligências

¹³ Em cfr. com o acórdão supracitado n.º 01854/10.8BEBRG do TCAN de 13 de Novembro de 2014.

¹⁴ Cfr. indica acórdão n.º 04371/10 do TCAS de 20 de Março de 2012, «IV) -E visto que não foi notificada ao sujeito passivo e se prolongou por período superior ao prazo previsto na lei (art.º 36.º, n.º 2 do RCPITA), sem qualquer despacho de prorrogação, tal configura um vício gerador de anulabilidade das liquidações baseadas em tal procedimento (art.º 135.º do CPA).»

fundamentais à Inspeção Tributária, essa irregularidade é insignificante quanto à decisão do procedimento¹⁵.

3.3.2 Âmbito e Extensão do Procedimento de Inspeção

A respeito do âmbito e extensão do procedimento de inspeção tributária, proferido pelo art.º 14.º do RCPITA, estes apresentam uma faceta fundamental na determinação da execução da ação inspetiva, por atribuição da AT, restringindo a matéria em análise, e comunicando ao contribuinte qual o imposto em verificação na ação inspetiva em causa.

Assim sendo, o âmbito, com abrangência a nível material, pode ser geral e polivalente, quando a ação inspetiva diga respeito a averiguação de toda a situação tributária do sujeito passivo com aplicação a todos os impostos ou, parcial e univalente, quando a ação inspetiva apenas compreenda a averiguação de determinado ou determinados impostos do contribuinte (art.º 14.º, n.º 1 do RCPITA).

Além disso, também pode ser classificado como parcial quando se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos ou bens em circulação dos sujeitos passivos (art.º 14.º, n.º 2 do RCPITA). Neste sentido Canedo, et al (2017, p. 12) afirmam que

[o] procedimento inspetivo geral “vulgarmente designado por exames à escrita, com incidência em todos os impostos, têm como objetivo o apuramento da situação tributária global do contribuinte”; contrariamente ao procedimento inspetivo parcial, que é mais preciso quanto às “áreas de risco de incumprimento fiscal, podendo incidir num ou mais impostos, consistindo o trabalho externo em verificações de tipo cirúrgico, quer em termos documentais quer em termos de registos contabilísticos. Deve, não obstante, ter-se sempre em consideração que, por exigência do princípio da proporcionalidade, a verificação de um facto tributário relacionado com um determinado imposto, inviabiliza a posterior verificação de outros factos relacionados com o mesmo imposto e o mesmo período.

¹⁵ Cfr. acórdão n.º 01095/15 do STA de 29 de Junho de 2016 que afirma: «(I) Ainda que o procedimento de inspeção tenha sido erradamente qualificado como interno, quando o deveria ter sido como externo, esse erro irreleva para a decisão a proferir se não puder concluir-se ter sido preterida qualquer formalidade essencial imposta por esta última modalidade de inspeção.»

Em relação à extensão, com abrangência a nível temporal, o procedimento de inspeção pode abranger um ou mais períodos de tributação (art.º 14.º, n.º 3 do RCPITA), consoante o âmbito determinado na ação inspetiva, ou seja, é exequível que no decorrer do procedimento de inspeção tributária, o inspetor responsável constate que faria sentido prolongar o âmbito e extensão da ação inspetiva, podendo ser aplicável aos restantes impostos, devido ao facto desta questão ser suportada pelo «princípio da verdade material e pelo princípio do inquisitório que comportam a consequência de que a definição do âmbito e extensão do procedimento não se cristaliza nem se mostra imutável, na medida em que o mesmo pode, destes pontos de vista, sofrer alterações» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 50).

Desta forma, é de mencionar, que a legislação (art.º 15.º do RCPITA) prevê que os fins (art.º 12.º do RCPITA), o âmbito e a extensão (art.º 14.º do RCPITA) do procedimento de inspeção possam padecer de mudanças no desenrolar da ação, até à conclusão dos atos inspetivos, através de deliberação justificada e plausível da entidade que tiver ordenado o decorrer do processo, como a AT, com esclarecimento concreto da reivindicação feita, desde que, comunicada ao sujeito passivo ou demais obrigados tributários¹⁶.

Esta regra, define ainda, de acordo com o art.º 15.º, n.º 2 do RCPITA que caso o sujeito passivo pretenda, e, haja consentimento por parte do legislador, por sua iniciativa pode ser o próprio sujeito a solicitar essa alteração, ou terceiro que demonstre interesse legítimo (DL 6/99 de 8 de Janeiro), sendo que, a partir do momento que é deliberada essa alteração, o sujeito passivo passa a não ter competência para contestar o procedimento inspetivo.

Porém, esta mudança de extensão só ocorre, se forem cumpridas determinadas formalidades (art.º 123.º do CPA), como anunciam Caldeira e Rocha (2013, p. 50)

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

¹⁶ Cfr. jurisprudência presente existente no acórdão referido n.º 01101/15 de 15 de Junho de 2016 do STA, «I) Na pendência do procedimento de inspeção podem ser alterados os fins e a extensão daquele, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, o art.º 15.º, n.º 1 do RCPITA (aprovado pelo art.º 1.º do DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro). II) Verifica-se falta de fundamentação da decisão que determinou o alargamento da ação inspetiva quando foi alargado o âmbito da ação inspetiva, sem que disso fosse dado conhecimento ao contribuinte, pois diz-se «*houve necessidade de alargar o seu âmbito*» quando o art.º 42.º do RCPITA apenas prevê que a notificação dos atos de inspeção possa ser efetuada ou no momento da prática dos atos de inspeção ou em momento anterior e nunca em momento posterior, como aqui ocorreu.»

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

No entanto, a inexistência ou omissão destas condições, origina a que a alteração do procedimento inspetivo e toda a resolução do relatório de inspeção sejam ilegais e por consequência, essa alteração seja anulada, podendo apresentar um risco no termo da ação de inspeção praticada pela AT.

Em conformidade refere o presente acórdão n.º 01101/15 de 15 de Junho de 2016 do STA, III)

[t]endo em conta, que o sujeito passivo, não foi devidamente notificado através de despacho fundamentado, da alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento inspetivo pela entidade que o ordenou, todas as conclusões referentes ao relatório de inspeção, relativas a tal alargamento são ilegais e, não poderão ter validade fiscal, nem fundamentar qualquer ato de liquidação. IV) São impugnáveis os atos lesivos praticados no procedimento inspetivo, por desconformes com a lei, ofendendo, em consequência disso, os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade e da necessidade, ao causar transtornos superiores aos que a realização do direito à tributação implicava, da imparcialidade na aplicação do princípio da proporcionalidade e da garantia do sujeito passivo em ser constrangido a um procedimento inspetivo confinado aos limites fixados na lei.

4. Preparação, Programação e Planeamento do Procedimento de Inspeção

De acordo com legislação interna, o procedimento de inspeção necessita, previamente ao seu início, de ser preparado, programado e planeado conforme os propósitos a alcançar, consoante o prescrito no art.º 44.º do RCPITA, e o estabelecido no aresto do STA, processo n.º 0914/13 de 05 de Novembro de 2014¹⁷.

Relativamente à primeira parte, a preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na AT, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da atividade (art.º 44.º, n.º 2 do RCPITA).

Comparativamente, a programação e o planeamento compreendem a sequência das diligências da inspeção tendo em conta o prazo para a sua realização e a previsível evolução do procedimento (art.º 44.º, n.º 4 do RCPITA).

Assim sendo, deve o responsável do procedimento inspetivo averiguar toda a informação primordial que a AT tem acesso, mediante o cruzamento de informação ou através da recolha de elementos a terceiros, de modo a apurar com rigor a veracidade da situação tributária do sujeito passivo.

Desta forma, por meio da ação praticada pela Inspeção Tributária, a entidade inspecionada é advertida que dentro em breve será objeto de fiscalização sobre a sua situação tributária, de maneira a que o sujeito passivo não seja apanhado desprevenido e possa preparar e reunir toda a informação necessária à ação de inspeção, como referimos relativamente ao art.º 9.º do RCPITA, cooperando com o inspetor tributário.

Visto que, se essa cooperação entre inspetor e entidade inspecionada não fosse exequível, existiria a possibilidade de ser prejudicial para ambas as partes. De uma forma geral, o trabalho da inspeção seria mais árduo e demorado, proporcionando presumivelmente consequências desfavoráveis para o sujeito passivo.

¹⁷ Cfr acórdão, «II) De acordo com o disposto no art.º 44.º do RCPITA o procedimento de inspeção é previamente preparado (a preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na DGI, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da atividade), programado e planeado tendo em vista os objetivos a serem alcançados (a programação e planeamento compreendem a sequência das diligências da inspeção tendo em conta o prazo para a sua realização previsto no presente diploma e a previsível evolução do procedimento).»

Consequentemente, esta questão, assenta no combate à fraude e evasão fiscais, de forma a fiscalizar e prevenir eventuais irregularidades na situação tributária dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, aferindo se os rendimentos declarados pelo contribuinte correspondem ao resultado apurado.

5. Limitações para a Inspeção Tributária Externa

Neste capítulo iremos abordar as determinações implícitas na inspeção tributária externa, ou seja, as diretrizes fundamentais que abrangem este tipo de procedimento supramencionado, que servirão de base para um início ao procedimento de inspeção propriamente dito. Resolvemos englobar, numa primeira fase, quem tem o poder legítimo de executar a ação inspetiva e, por conseguinte, explicar em que local o deve realizar, qual o horário a cumprir e qual o prazo permitido para a duração do próprio procedimento.

5.1. Competência para a Realização do Procedimento Inspetivo

Uma das questões relevantes para o desenvolvimento do procedimento de inspeção tributária, prende-se com o facto de saber, primeiramente, quais as entidades com competência (art.º 61.º da LGT) material e territorial para a prática dos atos inspetivos, instituído pelo RCPITA no art.º 16.º.

Conforme o regulamentado, são competentes para a prática dos atos de Inspeção Tributária os seguintes serviços da AT:

- A unidade dos Grandes Contribuintes, relativamente aos sujeitos passivos que de acordo com os critérios definidos sejam considerados como grandes contribuintes;
- As Direções de Serviços de Inspeção Tributária que, nos termos da orgânica da AT, integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo Diretor-geral da AT;
- As Unidades Orgânicas Desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Com isto indica, que a ação inspetiva só poderá ser realizada pelo Serviço de Finanças competente consoante o domicílio fiscal do sujeito passivo ou demais obrigados tributários, no momento da assinatura da ordem de serviço.

Todavia, em conformidade com a presente legislação no art.º 17.º, as regras estabelecidas no artigo anterior relativamente à competência territorial dos atos de inspeção, não são tomadas como absolutas, podendo existir, desde que, mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado, uma extensão do serviço encarregue pelo procedimento, a áreas

territoriais diversas, autonomamente à instalação do responsável pela inspeção. Porém, como declara (Guerreiro 1999, p. 289), «É legítima a oposição do contribuinte à ação de inspeção efetuada por órgão ou por órgãos material ou territorialmente incompetentes da Administração Tributária.»

Esta legalidade constitucional é referenciada na jurisprudência do acórdão n.º 09765/16 do TCAS a 19 de Agosto de 2016, que indica 1)

[t]endo ocorrido a prática por serviço territorialmente incompetente de atos inspetivos com base em despacho de autorização do exercício da inspeção emitido pelo serviço territorialmente competente, verifica-se a violação das regras de distribuição territorial de competência entre os serviços inspetivos, previstas nos arts.º 15.º, 16.º, n.º 1, al. c), e 17.º do RCPITA, aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro – RCPITA; 2) Os preceitos dos arts.º 15.º e 17.º do RCPITA permitem que o serviço com competência para a prática do ato inspetivo, e após instauração da inspeção, habilite outro serviço à prática de certos atos inspetivos, havendo a extensão da inspeção a áreas territoriais diversas das que resultariam da atribuição natural de competência territorial. O que não sucedeu no caso em exame; 3) A preterição das regras de distribuição de competência territorial dos serviços inspetivos implica a sanção da mera anulabilidade dos atos assim praticados (art.º 163.º, n.º 1 do CPA, ex vi art.º 2.º, al. d) do CPPT).

Por conseguinte, no art.º 19.º do RCPITA é mencionado a competência específica dos funcionários, ao qual é estabelecido que, o procedimento de inspeção tributária só poderá ser realizado por entidades legítimas, entre as quais o pessoal técnico da área da Inspeção Tributária e Aduaneira, ou outros funcionários da AT, desde que designados pelo encarregado do serviço (art.º 19.º, al. a) do RCPITA).

Neste âmbito, «a competência significa a parcela de poder decisório titulada por determinado órgão, embora neste contexto se tenha em vista não os órgãos administrativos genericamente considerados, mas os funcionários que os titulam em específico.» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 61)

Contudo, não é necessariamente um técnico da área de inspeção que poderá realizar o procedimento, sendo permitido a outros funcionários, desde que seja cedido um apoio especializado à atividade de inspeção tributária, nomeadamente especialistas em auditoria

informática e engenheiros, ou, outros funcionários, contanto que, designados pelo Diretor-Geral da AT (art.º 19.º, al. b) e c) do RCPITA). Conforme indica Martins (2017, p. 45)

[e]sta competência territorial da ação de inspeção tributária, é correspondente ao início do procedimento de inspeção tributária, porquanto, a norma do n.º 5 do art.º 10.º do CPPT estabelece que salvo disposição expressa em contrário, a competência do serviço determina-se no início do procedimento, sendo irrelevantes as alterações posteriores.

Posteriormente, conforme referido no art.º 16.º do RCPITA o procedimento de inspeção tributária é realizado pelos responsáveis que integram a área tributária da unidade orgânica da AT, sendo importante referir, a nosso ver, quais as suas principais competências nesta ação inspetiva.

Primordialmente, no que refere os serviços centrais as competências mais relevantes da UGC, baseiam-se em assegurar no domínio da gestão tributária as relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos e exerce em relação a estes a ação de Inspeção Tributária e de justiça tributária¹⁸.

Por sua vez, a Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), garante como competências a conceção e planeamento das políticas no domínio do exercício da ação de Inspeção Tributária e Aduaneira¹⁹.

Em último lugar, a nosso ver, é imprescindível não referir a Direção de Serviços de Gestão do Risco (DSGR), na medida em que prepara e desenvolve, concertadamente com as demais

¹⁸Cfr. portaria 320-A/2011, de 30 de Setembro, art.º 34.º, que indica quais as atribuições que compete à UGC, destacando-se em, «assegurar uma assistência personalizada aos contribuintes garantindo o acompanhamento do seu relacionamento global com a Administração Tributária; assegurar aos contribuintes que sejam considerados de elevada dimensão económica e fiscal, em função de critérios previamente definidos por despacho do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, o acompanhamento do respetivo relacionamento com a AT através de um interlocutor único designado gestor de contribuinte; realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efetuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte; proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento tributário, oficiosamente ou por iniciativa do contribuinte, de revisão do ato tributário ou da matéria tributável.»

¹⁹ Cfr. portaria 320-A/2011, de 30 de Setembro, art.º 19.º, entre as quais, designadamente, destacam-se as atividades a elaborar, anualmente, «o projeto de Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), coordenar a elaboração dos planos regionais de atividade das diferentes unidades orgânicas da área da Inspeção Tributária e aduaneira e controlar a execução dos referidos planos; elaborar o relatório de atividades da área da inspeção tributária e aduaneira; conceber, testar, gerir operacionalmente e propor alterações aos sistemas de informação utilizados pela área da inspeção tributária e aduaneira; promover programas de inspeção, tendo em vista áreas de risco previamente identificadas e elaborar os respetivos manuais a usar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de Inspeção Tributária e Aduaneira e; definir procedimentos técnicos de inspeção a adotar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspeção e pesquisar temas, assuntos e questões relevantes para a respetiva intervenção.»

unidades orgânicas da AT, a estratégia de prevenção do risco de incumprimento fiscal e aduaneiro, definindo as ações necessárias à identificação e prevenção desse mesmo incumprimento fiscal²⁰.

Em relação aos serviços desconcentrados da AT, como referenciado no n.º 1 al. c) do art.º 16.º do RCPITA, os seus constituintes representam as Direções de Finanças e as Alfândegas. As essenciais competências das Direções de Finanças, mencionado no art.º 36.º da Portaria 320-A/2011, correspondem a:

- Assegurar as funções de orientação e controlo da Administração Tributária na respetiva área de jurisdição e coordenar os serviços de finanças, salvo nas matérias das atribuições das alfândegas;
- Executar as atividades cometidas à AT que, por lei ou decisão superior, lhes sejam atribuídas;
- Assegurar as atividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e outros tributos, com exceção dos previstos no artigo seguinte, e com controlo do cumprimento da obrigação de imposto pelos sujeitos passivos;
- Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas.

Por sua vez, como indica o art.º 37.º da Portaria supramencionada, às Alfândegas estão inerentes as competências de:

- Promover o controlo «a posteriori» da documentação aduaneira e fiscal e organizar os processos de cobrança «a posteriori» decorrentes dos procedimentos de desalfandegamento, quer de direitos aduaneiros quer de impostos sobre o consumo;
- Assegurar a contabilização de receitas e tesouraria do Estado;

²⁰ Cfr. portaria 320-A/2011, de 30 de Setembro, art.º 34.º-A, a DSGR tem como atribuições, «a) Recolher, centralizar e tratar informação para identificação dos riscos gerais de incumprimento fiscal e aduaneiro; b) Efetuar a análise dos riscos de incumprimento fiscal e aduaneiro e a avaliação do seu impacto; c) Definir estratégias de redução do risco de incumprimento fiscal e aduaneiro; d) Propor as ações de assistência e comunicação para prevenção dos riscos identificados; e) Promover a articulação com as diferentes unidades orgânicas da AT no sentido de uma gestão integrada do risco de incumprimento fiscal e aduaneiro; f) Propor as situações de risco de incumprimento que, anualmente, devam ser objeto de intervenção inspetiva integrada no Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA); g) Propor as alterações legislativas necessárias para eliminar riscos específicos de incumprimento fiscal e aduaneiro; h) Promover a avaliação dos resultados da gestão do risco de incumprimento fiscal e aduaneiro.»

- Proceder à recolha e tratamento da informação, ao nível da sua área de jurisdição, com vista, designadamente, à aplicação da análise de risco, de forma a facilitar e orientar a execução de toda a atividade aduaneira e fiscal;
- Proceder à recolha e difusão da informação no âmbito dos sistemas aduaneiros antifraude comunitário e nacional, de acordo com as normas estabelecidas para cada uma das respetivas aplicações;
- Acompanhar junto dos tribunais administrativos e fiscais os processos de contencioso administrativo relativos a atos praticados pelo diretor da alfândega ou por outra entidade sua subordinada.

Porém, numa outra fase, é importante definir as garantias de imparcialidade no exercício da atividade inspetiva, para assegurar como a competência no procedimento do ato de inspeção é feita, abrangendo incompatibilidades específicas.

No seguimento, o art.º 20.º do RCPITA anuncia as incompatibilidades específicas, às quais estão sujeitos os funcionários da Inspeção Tributária, ao qual estabelece uma limitação na prática dos atos de inspeção, além daquelas aplicadas aos funcionários da AT²¹.

Desta forma, o funcionário deve comunicar o impedimento²² ao seu superior hierárquico no prazo de 3 dias úteis após a nomeação para o procedimento de inspeção (art.º 20.º, n.º 2 do RCPITA).

Contudo, para que a prática de ação inspetiva seja realizada com a máxima competência e conformidade é necessário, que os funcionários respeitem determinados deveres, tais como, os deveres acessórios (art.º 21.º do RCPITA) e o dever de sigilo (art.º 22.º do RCPITA).

²¹ O art.º 20.º, n.º 1 do RCPITA, indica como incompatibilidades: «- Realizar ou participar nos procedimentos de inspeção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária do seu cônjuge, parente ou afim em linha reta ou colateral até ao 3.º grau, ou qualquer pessoa com quem vivam ou tenham vivido em economia comum; - Realizar ou participar nos procedimentos de inspeção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de quaisquer entidades em que as pessoas antes mencionadas possuam participação social ou desempenhem funções como técnicos oficiais de contas ou responsáveis pela escrita, revisores oficiais de contas, gerentes, diretores ou administradores; - Realizar ou participar nos procedimentos de inspeção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de sociedades em que detenham participação no capital social; - Realizar ou participar nos procedimentos de inspeção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de entidades em que tenham prestado serviços nos cinco anos anteriores ao do início da ação de inspeção; - Realizar ou participar nos procedimentos de inspeção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de entidades que contra si tenham intentado ação judicial antes do início da inspeção; - Realizar ou participar em ações de inspeção visando a prestação de informações em matéria de facto em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer atos da Administração Tributária em que tenham tido intervenção.

²² Cfr. Caldeira e Rocha (2013, p. 65) definem impedimento quando, «estamos perante uma limitação relativa, no sentido em que o exercício do ato ou atividade de inspeção encontra-se vedado somente em relação àquela pessoa ou circunstância.»

Os deveres acessórios, como referido, devem ser cumpridos no decurso do procedimento de inspeção tributária pelos funcionários, devendo estes atuar com especial prudência, cortesia, serenidade e discrição.

Este tratamento é imprescindível para criar a melhor relação entre inspetor e entidade inspecionada, de forma a atenuar a tensão que este tipo de procedimento comporta, devendo «os funcionários a adotar uma atitude proactiva de continua colaboração, bem como um nível de tratamento educado e cortês (não altivo ou pouco comunicativo), sereno (não brusco ou impetuoso) e discreto (não ostensivo ou espalhafatoso).» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 67)

Por sua vez, o respeito pelo dever de sigilo (art.º 64.º da LGT, e art.º 91.º do RGIT) indica que os funcionários que intervenham na ação inspetiva guardem rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou devido às suas funções e, não prejudica os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas dos factos apurados na Inspeção Tributária, nem cessa com o termo das funções.

«O dever de sigilo²³ constitui uma manifestação do princípio da confidencialidade e assume-se como uma importante garantia no procedimento de inspeção, configurando simultaneamente um dever para a Administração Fiscal e um direito dos contribuintes inspecionados» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 69).

²³ Cfr expressa acórdão n.º 05428/12 do TCAS a 09 de Março de 2017 «9- O dever de sigilo bancário a que se encontram adstritas as instituições de crédito e as sociedades financeiras, tem subjacente, na nossa ordem jurídica, a salvaguarda de interesses públicos e privados. Os interesses públicos prendem-se com o regular funcionamento da atividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem. Os interesses privados com a perspectiva que consiste na finalidade do instituto do segredo bancário ser também do interesse dos clientes, para quem o aspeto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro se consubstancia na garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca. Com o sigilo bancário o legislador pretende, pois, rodear da máxima discrição a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos atos pessoais a eles ligados; 10- A questão central que se coloca nesta matéria parece residir, porém, na maior ou menor amplitude com que se delimite a área de tutela da norma impositiva do sigilo bancário. Considerando-se que o bem jurídico protegido é a privacidade no seu círculo mais extenso poderá melhor compreender-se uma compressão do seu âmbito em função de valores ou interesses supra-individuais. Pelo contrário, colocando-se o assento tónico do dever de segredo na esfera mais intensa da intimidade da vida privada, apenas se justificará uma intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os mecanismos do direito processual; 11- Atualmente, caminha-se claramente no sentido da flexibilização das situações em que o sigilo bancário pode ser afastado por via administrativa, por parte das autoridades fiscais, sempre que estejam em causa situações de suspeita de fraude ou evasão fiscal, lesivas do erário público, no limite pondo em causa a satisfação das necessidades coletivas, mas igualmente dos próprios interesses dos particulares não relapsos, devido a violação do princípio da igualdade e do dever fundamental de pagar impostos; 12- “In casu”, a decisão de revogação do sigilo bancário identificada na factualidade provada (cfr. n.º 1 do probatório), não se cinge a qualquer exercício fiscal específico, igualmente não resultando da lei, nomeadamente do art.º 63.º-B, da LGT, a necessidade de concretização de um específico ato fiscal que deva ser objeto do pedido de derrogação do sigilo bancário.»

5.2. Local dos Atos de Inspeção

Outra limitação a apresentar, «refere-se à dimensão espacial da atividade inspetiva, isto é, ao local onde são realizados os atos de inspeção» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 105) quanto ao procedimento de inspeção tributária externo em que, regra geral, dura nas instalações do sujeito passivo, consoante o explanado de forma concisa no tema referente à classificação do procedimento de inspeção tributária. Para Alfaro (2003, p. 282), esta limitação

[i]mpossibilita que o procedimento de inspeção possa ser interno, devendo necessariamente revestir a natureza de procedimento de inspeção externo. E, ao fazê-lo, acautela e previne que um funcionário da inspeção tributária possa exigir ao contribuinte que se desloque aos serviços da Administração Fiscal com a finalidade de ali apresentar a sua contabilidade, os seus livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a sua atividade.

Como indica o art.º 34.º, n.º 1 do RCPITA,

[q]uando o procedimento de inspeção envolver a verificação de mercadorias, do processo de produção, da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar, os atos de inspeção realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos.

Quer com isto dizer, deve a entidade a inspecionar, com a devida credenciação, realizar os atos de inspeção na sede fiscal do sujeito passivo, caso a entidade seja coletiva, pois normalmente a sede localiza-se em determinado local que não o domicílio do sujeito passivo, ou no escritório do sujeito passivo, caso diga respeito a pessoa singular, ou ainda, no escritório do TOC²⁴, desde que os documentos aí se encontrem.

Contudo, se a entidade inspecionada não beneficia de instalações ou qualquer outra dependência, os atos de inspeção podem ser realizados no serviço da AT da área do seu domicílio ou sede (art.º 34.º, n.º 4 do RCPITA).

²⁴ Cfr. referencia o acórdão do TCAN, n.º 01194/05.4BEVIS de 28 de Setembro de 2017, «I. O art.º 34.º, n.º 1 do RCPITA, determina, de forma vinculada, que sempre que a atividade inspetiva envolver a análise de elementos de contabilidade do inspecionado e relacionados com a atividade a inspecionar, que se encontrem, ou devam, legalmente, encontrar, em dependências/instalações específicas, ainda que, por isso, distintas das do sujeito passivo, - como é o caso vertente em que a contabilidade era efetuada por recurso a TOC, enquanto sujeito profissionalmente independente (sem embargo de colaborador) do recorrente - os atos de inspeção serão levados a cabo nessas dependências ou instalações.»

Todavia, os atos de inspeção conforme referido, desde que bem fundamentado e caso a justificação não prejudique o procedimento de inspeção, o sujeito passivo ou demais obrigados tributários podem solicitar para que estes sejam realizados noutra local à Inspeção Tributária (art.º 34.º, n.º 2 do RCPITA).

Desta forma, e limitando o local do procedimento de inspeção, a Inspeção Tributária tomou as devidas providências para que sejam cumpridas todas as normas descritas, prevenindo que o sujeito passivo ou demais obrigados tributários usem recursos para prolongar a ação de Inspeção Tributária e assim, impedir que os inspetores tenham acesso aos documentos relacionados com a atividade.

5.3. Horário dos Atos de Inspeção

«A dimensão temporal dos atos inspetivos» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 110), no procedimento de inspeção externo, é determinada pelo horário para a realização dos atos de inspeção, os quais, devem ser realizados dentro do horário normal de funcionamento da atividade profissional ou empresarial, não devendo implicar prejuízo para esta (art.º 35.º, n.º 1 do RCPITA).

Contudo, mediante justificação plausível caso se represente indispensável à inspeção em concreto ou acordo entre os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e a entidade a inspecionar, os atos de inspeção poderão ser realizados fora do horário normal de funcionamento da atividade (art.º 35.º, n.º 2 do RCPITA), sendo que, se existir resistência por parte da entidade inspecionada, ou seja, falta de consentimento por parte do sujeito passivo, não é possível realizar-se em horário diferente do previsto, a não ser que exista autorização do tribunal de comarca competente à residência fiscal do contribuinte (art.º 35.º, n.º 3 do RCPITA).

Nesse seguimento, afirma Alfaro (2003, p. 285) «não é possível à entidade inspecionada limitar ou restringir o horário de permanência nas instalações, do funcionário da inspeção tributária, desde que esta ocorra no horário normal de funcionamento da atividade.»

Como supramencionado, a proibição inerente à prática dos atos de inspeção fora do horário normal do funcionamento da atividade designa-se como um entrave para que a Inspeção Tributária não provoque prejuízos ao sujeito passivo, pois não seria legítimo afetar o horário dos funcionários, conforme vontade da Inspeção Tributária.

5.4. Prazo do Procedimento de Inspeção

Por último, e não menos importante, é abordado um novo tema referente à «dimensão temporal do procedimento de inspeção tributária externo» (Caldeira e Rocha, 2013, p. 113), em relação ao prazo máximo de duração, legitimado por lei, no art.º 36.º, n.º 2 do RCPITA, que estabelece que o procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, como demonstra a imagem seguinte.

Sendo que, a data do seu início e da conclusão só será especificada no capítulo correspondente às fases do procedimento de inspeção externo, sem menosprezar a importância que a data do seu início, com a assinatura da ordem de serviço, representa na medida que se configura como fundamental para que a entidade inspecionada tenha absoluto domínio para precisar o limite do prazo de seis meses ou a possibilidade de prorrogação para conclusão do procedimento de inspeção tributária externo, com a conclusão do relatório final, revelando-se na única fundamentação para a suspensão do prazo de caducidade²⁵. Esta legitimidade é ilustrada no acórdão n.º 0669/10 de 30 de Novembro de 2011 pelo STA, considerando que

[a] eficácia suspensiva da inspeção externa no decurso do prazo de quatro anos para liquidar os tributos mantém-se para além da prática dos atos externos da inspeção, apenas cessando como o fim do procedimento inspetivo concretizado na notificação do relatório final ao contribuinte, no pressuposto que tal tenha ocorrido dentro do prazo de seis meses após a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa.

²⁵ Neste segmento, o Guia Fiscal da Deloitte (2019), indica que «Com o fim da causa justificadora da suspensão, a recontagem do prazo é efetuada a partir dessa data, ou seja, não há lugar a uma recontagem do prazo no seu todo, sendo apenas retomada a contagem a partir da data em que cessou a suspensão e tendo em conta o período do prazo até então já decorrido.»

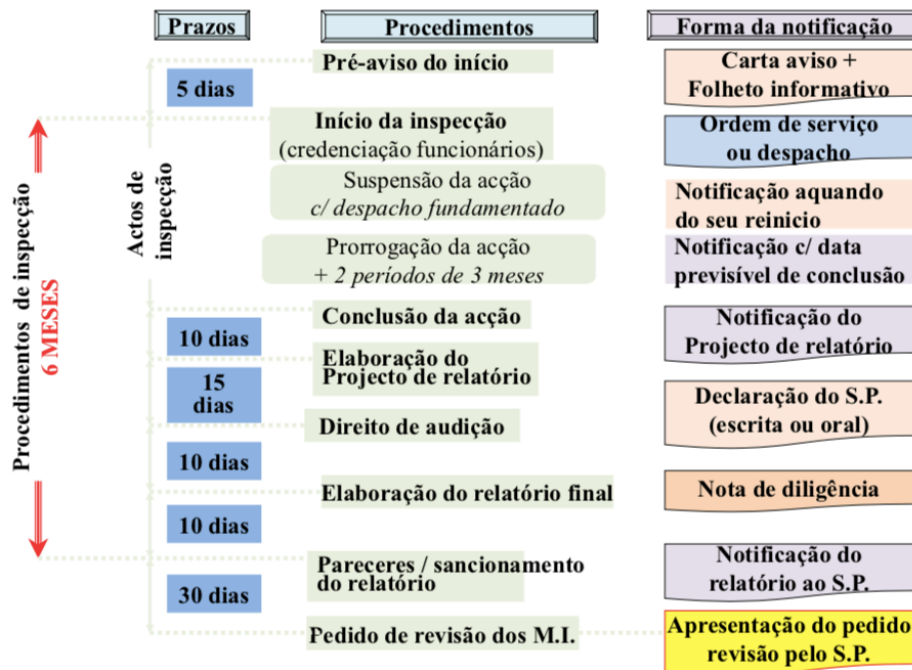


Figura 5.1 – Marcha do Procedimento de Inspeção

Fonte: Auditoria Fiscal e Técnicas de Fiscalização, Mestrado de Fiscalidade, Martins (2017/2018 p. 106).

Contudo, este prazo poderá ser prolongado por mais dois períodos de três meses (art.º 36.º, n.º 3 do RCPITA), consoante as circunstâncias seguintes:

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

Porém, conforme Martins (2017, p. 136)

[I]mporta referir que sempre que exista ampliação (prorrogação) do procedimento de inspeção tributária (n.º 3 do art.º 36.º do RCPITA), a decisão que a tiver autorizado tem de ser notificada à entidade inspeccionada, bem como

é de sublinhar que a prorrogação do procedimento de inspeção tributária elimina a suspensão²⁶ prevista no n.º 1 do art.º 46.º da LGT²⁷.

Desta forma, o procedimento de inspeção tributária pode alcançar o prazo máximo de 12 meses²⁸, não podendo, de forma alguma excedê-lo, porém este prolongamento da ação inspetiva, só poderá ser realizado antes da emissão da nota de diligência, e notificada à entidade inspecionada com indicação da data previsível do termo do procedimento (art.º 36.º, n.º 4 do RCPITA), conforme reconhece Caldeira e Rocha (2013, p. 116)

[f]az sentido que seja antes da nota de diligência, já que esta pressupõe que todos os atos de recolha de elementos tenham terminado e a prorrogação pressupõe que se considerou necessário dispor de mais tempo precisamente para essa mesma recolha e análise de elementos.

Porém, na justificação para deliberação acerca da prorrogação não chega a AT indicar os dispostos mencionados no art.º 36.º, n.º 3 do RCPITA para designar na qual a mesma se assenta, impõe-se fundamentalmente que objetive quais os acontecimentos capazes de adequar-se ao previsto na legislação indicada, ou seja, conforme Caldeira e Rocha (2013, p. 116)

[n]esta fundamentação deve a Administração Tributária fazer constar, por exemplo, a indicação das diligências e atos já praticados, bem como os obstáculos e dificuldades na sua atuação, as diligências pendentes, a impossibilidade de completar a atuação inspetiva, bem como uma previsão (ainda que não vinculativa) do prazo que se afigura necessário para concluir a atividade inspetiva.

²⁶ De acordo com o acórdão de jurisprudência do STA, processo n.º 0684/15 de 20 de Abril de 2016, como citado, «I- Decorre do art.º 46.º da LGT que o procedimento de inspeção externa suspende o prazo de caducidade a menos que a inspeção se prolongue por mais de seis meses.» No entanto «II- Não estando ultrapassado esse prazo de seis meses, o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando com o termo do procedimento de inspeção que observará as fases referidas nos arts.º 60.º a 62.º do RCPITA, aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro que ocorrem após a conclusão da prática dos atos de inspeção.»

²⁷ Cfr. art.º 46.º, n.º 1 da LGT, que indica: «O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.»

²⁸ Como descreve Martins e Alves (2008, p. 198), «podendo atingir uma duração máxima de um ano, mas apenas se forem respeitados os condicionalismos imposto pelo n.º 3 do art.º 36.º do RCPITA.»

«Todavia, pode acontecer que o prazo de seis meses seja ultrapassado sem que os serviços de Inspeção Tributária tenham feito a prorrogação ou dado conhecimento de tal facto ao sujeito passivo», como indica (Martins, 2017, p. 65), nesta situação, de acordo com o art.º 36.º, n.º 7 do RCPITA

[o] decurso do prazo do procedimento de inspeção determina o fim dos atos externos de inspeção, não afetando porém, o direito à liquidação dos tributos», ou seja, com a conclusão do prazo de 6 meses, sem qualquer pedido de prolongamento por parte dos inspetores tributários, termina consecutivamente o prazo para a realização da prática dos atos de inspeção, no entanto, esta situação não afeta em nada o direito à liquidação ao sujeito passivo, contanto que, a entidade inspecionada seja devidamente informada de todos os resultados obtidos durante o procedimento no prazo de caducidade,

sendo que (Gonçalves, 1999 citado por Nuno Garcia e Rita Nunes, 2011)²⁹ a «doutrina e a jurisprudência têm considerado que, para efeitos desta cessação do efeito suspensivo da caducidade do direito à liquidação, é indiferente se o prazo de seis meses foi ultrapassado em razão de uma prorrogação legalmente permitida ou de uma extensão temporal ilegal dos atos inspetivos.»

Contudo, como indica o art.º 36.º, n.º 1 do RCPITA, «o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade³⁰ do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar», porém conforme transpõe Guerreiro (1999, p. 222)

[p]ara efeitos de suspensão do prazo de caducidade, só o início do procedimento de inspeção externo, consubstanciado na notificação do mesmo ao sujeito passivo (através da assinatura da respetiva ordem de serviço) e a prática dos correspondentes atos materiais de inspeção (recolha, análise, verificação, comprovação de elementos) determinam a suspensão do prazo.

²⁹ Gonçalves, J. (1999), *A caducidade face ao Direito Tributário in AAVV, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*. Viseu.

³⁰ Como indica a Deloitte, no Guia Fiscal de 2019, «O prazo de Caducidade é o prazo que a Administração Tributária dispõe para quantificar, liquidar, determinar, fixar o valor de imposto a pagar pelo contribuinte e comunicar-lhe eficazmente esse mesmo valor que é devido, que é, em regra, um prazo máximo de 4 anos.»

Ou como descreve (Diogo Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, 2003 citado por Nuno Garcia e Rita Nunes, 2011)³¹, «a referida suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos não pode ter-se como efeito automático da mera abertura do procedimento inspetivo externo, nomeadamente quando, a posteriori, não sejam praticados quaisquer atos materiais de inspeção.»

Em relação ao prazo para conclusão do procedimento de inspeção, regra geral, não pode estar sujeito a suspensão, exceto em alguns casos como mencionado³², como é igualmente realizado na prática dos atos de inspeção, suspendendo-se em casos específicos e impreteríveis da AT reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço (art.º 53.º, n.º 1 do RCPITA), sendo exigida a notificação do reinício do procedimento ao sujeito passivo ou obrigado tributário em ambos os casos (art.º 36.º, n.º 6 e art.º 53.º, n.º 3 do RCPITA), de modo a que o contribuinte controle o tempo de suspensão para a conclusão do procedimento, ou seja, conforme são transcritas as palavras por Martins (2017, p. 139)

[o] prazo dos seis meses não se podia considerar concluído se por algum motivo legal tal prazo se encontrava suspenso. Portanto, há que sublinhar que o prazo de seis meses para a realização do procedimento de inspeção tributária externo é acrescido do segmento temporal que resultar da suspensão determinada por alguma das circunstâncias previstas no n.º 5 do art.º 36.º do RCPITA, não ficando, assim, prejudicada a suspensão do prazo de caducidade prevista no n.º 1 do art.º 46.º da LGT,

não estando esta suspensão prejudicada pelos prazos legais de conclusão do procedimento de inspeção (art.º 53.º, n.º 2 do RCPITA), ou seja, o período de 6 meses com prorrogação de mais dois períodos de três meses cada um.

No entanto, se o procedimento de inspeção externo não estiver terminado num prazo de seis meses, como mencionado por (Caldeira, 2011, p. 214) a respeito do «princípio da celeridade,

³¹ Campos, D. L., Sousa, J. L., & Rodrigues, B. S. (2003) *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*. Encontro da Escrita.

³² Cfr. art.º 36.º, n.º 5 do RCPITA, quando: «a) Em processo especial de derrogação do segredo bancário, o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da Administração Tributária que determine o acesso à informação bancária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal; b) Em caso de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo com fundamento em segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, seja solicitada autorização judicial ao tribunal da comarca competente, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão; c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença; d) A administração Tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional, mantendo-se a suspensão pelo prazo de 12 meses.»

o procedimento de inspeção enquanto procedimento tributário deve ser célere, eficaz, de forma a que a situação tributária do sujeito passivo inspecionado seja definida, com certeza e segurança, no mais curto prazo possível, de forma a assegurar os direitos e garantias daquele», apesar de suscitar alguma estranheza, nada acontece a nível jurídico, conforme indica Martins (2017, p. 138)

[u]ma vez que, nos termos da al. a) do n.º 2 do art.º 46.º da LGT, o prazo de caducidade está suspenso, tendo aqui plena aplicação a jurisprudência dos tribunais superiores, quando reafirmam a natureza ordenadora do prazo de seis meses (n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA) para conclusão do procedimento de inspeção, não resultando da sua ultrapassagem qualquer efeito de invalidade desde que os atos de liquidação subsequentes sejam validamente notificados ao contribuinte no prazo legal de caducidade.

como designa jurisprudência assente no acórdão n.º 01147/15 de 16 de Novembro de 2016 do STA³³.

³³ Segundo o qual é descrito, «I- O prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de ação inspetiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa, e o prazo conta-se do seu início, caso a inspeção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação. II- Nos casos em que a inspeção externa tem uma duração inferior a seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade, previsto no art.º 46º, n.º 1 da LGT, mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final. III- Esta interpretação não viola os princípios constitucionais da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, da boa-fé e da proporcionalidade.»

6. Formalidades da Inspeção Tributária Externa

No que diz respeito às formalidades da inspeção tributária externa optámos por incluir todas as regras que, a nosso ver, compõem o procedimento de inspeção dentro de todos os parâmetros legais, dado que, na falta de qualquer uma das condições mencionadas posteriormente, a Inspeção Tributária poderá mesmo considerar o procedimento como inválido, devido ao facto de, na classificação de uma inspeção considerada como externa ser fundamental o sujeito passivo e demais obrigados tributários terem conhecimento preciso do começo da ação de inspeção.

6.1. A credenciação dos Inspectores Tributários

Como supramencionado, a credenciação estabelece um papel fundamental na inspeção tributária externa, constituindo o início do procedimento externo de inspeção como indica o art.º 46.º do RCPITA, desenvolvido por inspectores tributários.

Os inspectores tributários responsáveis pelo âmbito do procedimento de inspeção correspondem aos trabalhadores mencionados no art.º 19.º do RCPITA, como previamente referido (Martins, 2017, p. 54), «enquadrados em equipas de inspeção organizadas em função da dimensão e da estrutura da respetiva unidade orgânica», sendo os atos de inspeção realizados normalmente por um funcionário, ou excepcionalmente mais funcionários, consoante a sua complexidade, e orientados pelo coordenador da equipa (art.º 45.º, n.º 2 do RCPITA).

Assim, como regulamentado no diploma referido, o procedimento externo de inspeção depende da credenciação³⁴ dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam (art.º 46.º, n.º 1 do RCPITA), tendo em conta que, essa mesma credenciação apresentada pela Inspeção Tributária, é constituída por uma 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 (art.º 46.º, n.º 2 do RCPITA).

³⁴ Entende-se como credenciação o ato administrativo mediante o qual se reconhece a competência individualizada ao funcionário em concreto.

Desta forma, (Alfaro, 2003, p. 351) considera que o objetivo principal desta imposição é de «aferrir a legitimidade do funcionário para a realização de atos de inspeção (...) que tenham sido incumbidos de tal.»

Assim sendo, como forma de credenciação, a ordem de serviço representa oficialmente os direitos atribuídos aos inspetores tributários para a realização do ato de inspeção junto do sujeito passivo ou demais obrigados tributários.

A emissão da ordem de serviço, com o objetivo de averiguar o cumprimento das obrigações tributárias do sujeito passivo, deverá conter os seguintes elementos (art.º 46.º, n.º 3 do RCPITA):

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

Contudo, uma ação de inspeção externa pode ser realizada sem a emissão de uma ordem de serviço, dependendo de variáveis exceções³⁵, como (declara Caldeira e Rocha, 2013, p. 159) «a ordem de serviço não é imperativa quando as ações de inspeção tenham por objetivo consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens em circulação, ou o controlo dos sujeitos passivos não registados.» Neste caso, as ações de inspeção são efetuadas mediante entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada (art.º 46.º, n.º 7 do RCPITA).

Contudo, quando não for necessária a abertura da ordem de serviço para credenciação, o inspetor tributário emite um despacho que determina a prática do ato, referindo os seus objetivos e a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução (art.º 46.º, n.º 5 do RCPITA), sendo permitido que após o encerramento do despacho dê origem, em alteração a uma ordem de serviço. Todavia, no facto de ações de inspeção direcionadas a contribuintes não identificados previamente, nomeadamente a situações de controlo de bens em circulação e a sujeitos passivos não registados, o despacho

³⁵ Cfr. art.º 46.º, n.º 4 do RCPITA, «Não será emitida ordem de serviço quando as ações de inspeção tenham por objetivo: a) a consulta, recolha e cruzamento de elementos; b) o controlo de bens em circulação; c) o controlo dos sujeitos passivos não registados; a contagem e valorização de inventários.»

conterá menção genérica dos contribuintes suscetíveis de controlo (art.º 46.º, n.º 6 do RCPITA).

6.1.1. Ausência de Credenciação na Prática de Atos Tributários

Depois de especificado o tema da credenciação dos inspetores tributários na prática do procedimento de inspeção externo é importante clarificar a importância da sua ausência e o que isso representa no ato de inspeção.

A falta de credenciação³⁶, ou seja, «sempre que não exista material ou juridicamente ou sempre que não seja exibida a ordem de serviço ou proferido despacho, (...) ou quando não for apresentado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, sob a forma de notificação» (Alfaro, 2013, p. 358-359), só será remedida perante as cláusulas definidas no art.º 46.º do RCPITA como anteriormente mencionado, através da apresentação da credenciação, com a respetiva ordem de serviço ou despacho e cartão profissional dos inspetores tributários responsáveis pela inspeção.

Porém pode existir o caso em que, «havendo ordem de serviço ou o despacho, verificar-se-á falta de credenciação se os funcionários que pretenderem praticar os atos de inspeção não forem os incumbidos da sua execução», (Alfaro, 2013, p. 359), constatando-se assim uma alteração dos elementos presentes na ordem de serviço ou despacho que não correspondem ao verídico.

Isto é, sempre que o sujeito passivo acredite que exista a ausência de credenciação ou quando considere alguma irregularidade na ordem de serviço ou despacho, que não esteja a corresponder aos termos apresentados no art.º 46.º do RCPITA, a legislação indica que, «V-a falta de credenciação dos inspetores tributários permite a oposição aos atos de inspeção, mas esta só pode exercer-se contra concretos atos de inspeção e não contra atos de inspeção que se desconhecem»³⁷, dispondo a entidade inspecionada de autoridade para requerer que o funcionário não mencionado na ordem de serviço não entre nas suas instalações, não querendo dizer com isto, que mesmo estando o sujeito passivo oposto não significa que a

³⁶ Como refere Caldeira e Rocha (2013, p. 160), «constitui falta de credenciação quando exista falta de emissão da ordem de serviço ou despacho, consoante o caso; quando sendo emitida, não cumpra com os requisitos formalmente exigidos; ou quando não está na posse dos funcionários no momento em que estes se deslocam à entidade a inspecionar.»

³⁷ Cfr. refere acórdão do STA n.º 01101/15 de 15 de Junho de 2016.

inspeção não possa continuar bastando que seja solicitado à AT, a emissão de uma nova ordem de serviço.

Contudo, mesmo que o sujeito passivo considere a ordem de serviço como ilegal por não constar o nome do inspetor responsável pela prática dos atos inspetivos, este fundamento só é considerado como válido se a entidade inspecionada dominar a lei e opor-se no tempo legítimo, tendo desta forma a AT que solucionar o problema. Se por outro lado, o contribuinte nada fizer, não se opuser no início da inspeção à realização do procedimento, ou seja, conforme revela Martins (2017, p. 56)

[s]e o sujeito passivo ou obrigado tributário consentir a prática dos atos de inspeção e/ou participar nas fases do procedimento, designadamente, exibindo ou apresentando documentos, prestando esclarecimentos e/ou exercendo o direito de audição, não pode (deve) pretender a invalidação dos atos subsequentes (ato de liquidação), com fundamento na ilegalidade das conclusões do procedimento de inspeção tributária,

como específica o Tribunal Arbitral proferido, a liquidação é considerada válida porque o sujeito passivo tinha o mecanismo de oposição para sua defesa e não o usou, não sendo considerada uma liquidação inválida, devendo considerar-se como uma mera irregularidade sem eficácia invalidante dos atos praticados.

Todavia, contrariamente ao que uma corrente minoritária³⁸ aponta como verdadeiro considerando a liquidação ilegal, o nosso ponto de vista condiz com jurisprudência concordando que o sujeito passivo se quiser, tem meios à disposição para se opor em tempo legal, visto que, como indica o aludido acórdão, o ato de liquidação é válido para o Tribunal de facto, mesmo estando em causa irregularidades, estas foram supridas em condição não fundamental, existindo ainda hipótese do sujeito passivo levantar a questão em impugnação, não havendo fundamento para concluir que tal falta tem como efeito a ineficácia ou implica a nulidade dos atos de inspeção.

³⁸ Alfaro (2013, p. 361-362) considera que conforme a lei «é proibido o início do procedimento de externo de inspeção sem que exista a credenciação e que o funcionário possua cartão profissional ou outra identificação bastante. Assim, a falta de credenciação ou a credenciação inválida impedem o início do procedimento externo de inspeção. Sendo a prática dos atos proibida expressamente nestes casos e considerados ilegais, (...) independentemente do consentimento ou não-oposição, por parte do sujeito passivo ou obrigado tributário, (...) e determinam a anulabilidade dos atos de liquidação na origem dos quais venham a estar.»

6.2. Notificação Prévia para o Procedimento de Inspeção Externa

No procedimento de inspeção tributária externo os sujeitos passivos são notificados quando existe a intenção, por parte dos inspetores tributários, de informar alguma providência à entidade inspecionada, que esteja em conformidade com a prática dos atos de inspeção, ou seja, de acordo com o legitimado no CPPT, entende-se por notificação, conforme art.º 35.º do CPPP «o ato através do qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém em juízo.»

Neste âmbito, tem a AT uma antecedência mínima de cinco dias e um máximo de 30 dias, incluindo fins de semana, feriados e férias judiciais, antes do início dos atos tributários para remeter uma notificação prévia aos sujeitos passivos ou obrigados tributários (art.º 49.º, n.º 1 do RCPITA), com o objetivo de permitir ao contribuinte ter conhecimento e prepará-lo que, dentro em breve, irá realizar-se um procedimento de inspeção para fiscalizar se o próprio cumpre com todos os deveres tributários conforme as normas regulamentadas por lei³⁹, permitindo-lhe tempo suficiente para organizar toda a documentação essencial a disponibilizar ao inspetor tributário posteriormente ao início da ação de inspeção, tendo em conta o efeito do princípio da colaboração⁴⁰ entre AT e contribuintes. Porém, em certos contextos não haverá lugar a esta notificação prévia do procedimento de inspeção (art.º 50.º, n.º 1 do RCPITA).

Isto significa, conforme (Caldeira e Rocha, 2013, p. 163), que «em termos práticos não é possível a realização de inspeções-surpresa, não podendo o visado ser apanhado desprevenido com imprevistas visitas dos inspetores tributários, o que, do ponto de vista da conotação e do impacto social do procedimento inspetivo, pode configurar-se como uma garantia adequada.»

No entanto, consoante o tipo de entidade inspecionada, visto ser pessoa singular ou coletiva, a forma como a notificação chega ao contribuinte poderá ter meios distintos. De acordo com o art.º 39.º do RCPITA, quando se trate de pessoas singulares a notificação deve «ser remetida por carta registada com aviso de receção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, dando-lhe conhecimento do conteúdo da notificação, do dia, da hora

³⁹ É expressado em lei, no art.º 59.º, n.º 2 da LGT, «O início do procedimento dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária é comunicado aos interessados.»

⁴⁰ Cfr. art.º 59.º da LGT, «1- Os órgãos da Administração Tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco. 2- Presume-se a boa fé da atuação dos contribuintes e da Administração Tributária. 3- A colaboração da Administração Tributária com os contribuintes compreende, designadamente i) a comunicação antecipada do início da inspeção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assustem ao sujeito passivo.»

e da pessoa em que foi efetuada», para «pessoas coletivas, ou entidade fiscalmente equiparada, na pessoa de empregado ou colaborador, a notificação far-se-á mediante a entrega do duplicado e a indicação que este deverá ser entregue a representante da pessoa coletiva», conforme o art.º 40.º do RCPITA.

Como indica o n.º 2 do art.º 59.º do RCPITA, a notificação prévia efetua-se por carta-aviso⁴¹, um formalismo criado para sinalizar o ato inspetivo, como indicado anteriormente, elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo diretor-geral da AT, contendo os seguintes elementos:

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

Se alguns destes elementos referidos no n.º 2 do presente diploma forem omitidos, o sujeito passivo tem o poder de oposição e pode tentar impedir que a Inspeção Tributária comece o procedimento de inspeção, se como já mencionado no capítulo correspondente à credenciação dos inspetores tributários, a entidade inspecionada só o poderá fazer no início da Inspeção Tributária, depois disso acreditamos que se nada fizer é porque está de acordo com as condições implícitas na carta-aviso ao início da Inspeção Tributária.

Para além do supracitado, a carta-aviso terá que conter um anexo que inclua os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção (art.º 49.º, n.º 3 do RCPITA).

«Na eventualidade da carta aviso ser devolvida com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou com a indicação de que o destinatário se encontra em parte incerta, presume-se a notificação do sujeito passivo, nos termos do art.º 43.º do RCPITA» (Caldeira, 2011, p. 103), o que não impõe que seja feito um novo envio de nova notificação, não prejudicando o começo da prática dos atos de inspeção. Só existindo invalidade no início do procedimento de inspeção se se confirmar categoricamente que a entidade inspecionada não teve qualquer aviso do conhecimento da notificação a indicar o começo do procedimento⁴².

⁴¹ Cfr. revela acórdão n.º 00178/06.0BEVIS de 18 de Março de 2011, do TCAN, «VI- O procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Diretor-geral dos Impostos – Cfr. art.º 49.º n.º 1 e 2 do RCPITA.»

⁴² Cfr. decreta acórdão n.º 05792/12 de 23 de Outubro de 2012, do TCAS, «5- O art.º 49.º, n.º 1 do RCPITA, aplica no domínio tributário o princípio da comunicação previsto no art.º 55.º do CPA. A falta de comunicação do início de procedimento oficioso não gera invalidade se, não obstante a mesma, se demonstrar que o interessado teve conhecimento do procedimento (e do respetivo objeto) a tempo de nele poder intervir. E se houver lugar à audiência, o vetor em causa poderá ficar desde logo satisfeito (pese a falta de comunicação) se

Por meio destas determinações, é fundamental que o domicílio fiscal dos sujeitos passivos esteja sempre em permanente atualização, visto que, é ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à AT (art.º 19.º, n.º 4 da LGT), e se isto não ocorrer as notificações poderão ser remetidas para um endereço incorreto, prejudicando o sujeito passivo ou obrigado tributário, como refere (Martins, 2017, p. 158), dado que «o domicílio fiscal, para todos os efeitos, é o que constar no cadastro da AT e, perante o envio das notificações para o mesmo, o contribuinte é considerado notificado, embora possa, efetivamente, não ter recebido a comunicação.»

6.2.2. Dispensa de Notificação Prévia

Como anteriormente referenciado, em determinadas circunstâncias poderá ocorrer a dispensa de notificação prévia, mediante carta-aviso, como invoca o art.º 50.º do RCPITA, quando:

- a) O procedimento vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;
- b) O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efetuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;
- c) O objeto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, a recolha de amostras para perícia, o controlo de bens em regime aduaneiro económico ou suspensivo, a realização de testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;
- d) O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte;
- e) O procedimento se destine a averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados;
- f) A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excecional devidamente fundamentado pela Administração Tributária, suscetível de comprometer o seu êxito.

o interessado considerar que não tem nada a acrescentar àquilo que resultou da anterior instrução do procedimento.»

- g) O procedimento vise a avaliação do cumprimento de pressupostos de isenção que dependam do fim ou da utilização dada às mercadorias.

Contudo, parece-nos existir alguma divergência entre a dispensa de notificação prévia e a LGT, conforme admite (Martins, 2017, p. 27) «devido ao facto de poder ficar prejudicado ou comprometido o êxito ou o efeito útil do procedimento, em consequência com o disposto no art.º 50.º do RCPITA pelo motivo da notificação prévia afastar o efeito surpresa da ação de inspeção.» No que concerne o art.º 69.º, n.º 2 da LGT «o início do procedimento dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária é comunicado aos interessados, salvo quando a comunicação possa pôr em causa os efeitos úteis que visa prosseguir ou o procedimento incida sobre situações tributárias em que os interessados não estão ainda devidamente identificados.»

Logo, defendemos a ideia de que o art.º 50.º relativamente à dispensa de notificação prévia deve ser entendido na medida em que essa ausência de notificação somente sucede se a mesma afetar a concretização do procedimento de inspeção tributária⁴³. Consoante Costa e Machado (2016, p. 500)

[m]esmo quando haja dispensa de notificação prévia, deve ser entregue ao sujeito passivo ou obrigado tributário o anexo com a indicação dos seus direitos, deveres e garantias no âmbito do procedimento de inspeção. Nestes casos, o referido anexo é entregue conjuntamente com a cópia da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspeção (art.º 50.º, n.º 2 do RCPITA).

Todavia, como indica o acórdão n.º 01095/15, de 29 de Junho de 2016, do STA, II)

[a] falta de notificação prévia prevista no art.º 49.º do RCPITA não gera a anulabilidade da decisão do procedimento, degradando-se tal formalidade em mera irregularidade, sem efeitos invalidantes, se ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objeto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo.

⁴³ Contudo, cfr. refere o acórdão n.º 01460/17 de 19 de Setembro de 2018, do STA, «II- Não estando em causa um procedimento de inspeção em que, nos termos do disposto no art.º 50.º do RCPITA, exista dispensa de notificação prévia do procedimento de inspeção, a ausência de notificação do correto âmbito da Inspeção Tributária traduz-se em omissão de uma formalidade essencial do procedimento inspetivo, invalidante dos posteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação posterior que neles se suporta.»

6.3. Nota de Diligência

Num procedimento de inspeção tributária, a emissão da nota de diligência, como indica o art.º 61.º, n.º 1 do RCPITA estabelece o fim da prática dos atos de inspeção⁴⁴, mas não do termo do procedimento de inspeção, emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, ao sujeito passivo ou obrigado tributário, ou seja, como afirma Martins, (2017, p. 139-140)

[t]rata-se da data em que o inspetor tributário conclui os atos de inspeção, isto é, os atos materiais de análise e exame da documentação e de recolha de informação, em princípio, nas instalações do contribuinte onde, por regra, decorre o procedimento de inspeção externo e onde são praticados os atos de inspeção.

Apresentando como objetivo o de «dar a conhecer ao sujeito passivo e aos próprios serviços da conclusão dos atos de inspeção, após terminadas as averiguações e comprovações necessárias ao procedimento de inspeção» (Caldeira, 2011, p. 108).

Se o contribuinte pretender utilizar o direito de audição prévia (art.º 60.º do RCPITA) para exprimir e fundamentar as questões submetidas no procedimento de inspeção, a notificação da nota de diligência só poderá ser efetuada após a AT analisar e verificar se os factos invocados pelo sujeito passivo correspondem à veracidade (art.º 61.º, n.º 3 do RCPITA), ou seja, a notificação da nota de diligência só é comunicada ao contribuinte após terminar o prazo para o exercício do direito de dedução previsto no art.º 60.º do RCPITA, sendo que os atos de inspeção, de acordo com a lei 114/2017 de 29/12, só terminam após este exercício.

A nota de diligência, conforme expressa o referido artigo (art.º 61.º, n.º 2 do RCPITA), só decreta que nela abranja obrigatoriamente as tarefas realizadas nos casos referidos nas al. a) e c) do n.º 4 do art.º 46.º, respetivamente na consulta, recolha e cruzamento de elementos e, no controlo dos sujeitos passivos não registados, sendo que nos restantes casos não é necessário abranger detalhadamente as tarefas realizadas.

Desta forma, no mesmo parecer sufragado pela jurisprudência no acórdão n.º 01382/13 de 8 de Abril de 2015 do STA, é proferido um caso onde a julgada

⁴⁴ Cfr. indica o acórdão n.º 00178/06.0BEVIS de 18 de Março de 2011, do TCAN, «VII- Os atos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, sendo elaborado um relatório final, o qual deve ser notificado ao contribuinte por carta registada – Cfr. art.º 61.º e 62.º do RCPITA.»

[f]undamentava vício de forma na nota de diligência, por dela não constar a indicação das tarefas realizadas ao qual o STA referiu que «os atos de inspeção se consideram concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento. Contudo, em determinadas situações, exige-se que a nota de diligência indique obrigatoriamente as tarefas realizadas, nomeadamente quando os procedimentos de inspeção tenham por objetivo o cruzamento de elementos e o controlo de sujeitos passivos não registados. Trata-se de casos em que, contrariamente ao que é regra no procedimento de inspeção externo, não é previamente emitida ordem de serviço, mas apenas um despacho que determina a prática do ato.» Constatando-se o facto que no mencionado procedimento, o sujeito passivo foi submetido a um procedimento de inspeção externo e não, a nenhum caso referido no art.º 61.º, n.º 2 do RCPITA, ao qual se impõe a descrição das tarefas realizadas, concluindo o STA, «que não ocorreu qualquer vício de forma, apesar de não constar tal descrição, uma vez que a mesma não era obrigatória.

Contudo, após a nota de diligência, «torna-se impossível a realização de mais atos de inspeção. Existirá causa de oposição legítima do sujeito passivo ou obrigado tributário, quanto a atos de inspeção tentados realizar após a notificação da nota de diligência» (Alfaro, 2003, p. 439), ao qual será desenvolvido posteriormente. Consideramos que esta atuação é fundamental na medida de preservar a entidade inspecionada e, por uma questão de certeza e segurança jurídica, uma vez que o sujeito passivo ou demais obrigado tributário posteriormente à receção da nota de diligência a dar por concluída a prática dos atos de inspeção fica com a garantia que não será mais importunado a prestar qualquer esclarecimento ou documentação na presença assídua dos inspetores tributários nas suas instalações.

7. Atos materiais de Inspeção Tributária

A execução dos atos de inspeção, como mencionado, começam na data em que é entregue, pelo inspetor tributário à entidade inspecionada, a ordem de serviço ou despacho que determinou a realização do procedimento de inspeção.

Tais atos considerados «meramente administrativos ou, dito ainda de outra forma, meros atos ou operações materiais» (Caldeira, 2011, p. 139), exercidos pela Inspeção Tributária, têm de se reger pelos princípios invocados precedentemente, quando os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir (art.º 63.º, n.º 4 da LGT), visto que, só assim conseguirão o efeito desejado, verificar a real situação tributária do sujeito passivo ou demais obrigado tributário se, existir, como já referido anteriormente no tópico dos princípios adotados pela Inspeção Tributária (art.º 9.º do RCPITA), uma cooperação mútua de boa fé, entre a entidade inspecionada e o sujeito passivo e, reciprocamente, tal como indica Caldeira e Rocha, (2013, p. 84)

[o] presente preceito prevê a imposição às autoridades públicas e às entidades inspecionadas e a outras pessoas ou entidades que os assessoram ou auxiliam, de um dever geral de colaboração, facultando à Inspeção Tributária, dentro dos limites da lei, todas as condições necessárias à eficácia da sua ação.

Desta forma, e devido à colaboração exposta entre a entidade a inspecionar e a entidade inspecionada durante a Inspeção Tributária, a AT usa o direito de determinados direitos e liberdades, ou seja, as prerrogativas para garantir a eficácia da atuação no exercício da função inspetiva e, decidir quais os atos que devem ser realizados e de que forma, na execução do procedimento para melhor definir os objetivos pretendidos, entre os quais se destacam (art.º 28.º e 29.º do RCPITA):

- Acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções;
- Exame, requisição e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- Prestação de informações e o exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas

ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas coletivas de utilidade pública;

- Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;

- Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros;

- Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários.

Consequentemente, partimos do pressuposto que, os atos materiais de inspeção⁴⁵ são praticados no decorrer do procedimento de inspeção externa pelos inspetores tributários que, para averiguarem a veracidade das obrigações declaradas pela entidade inspecionada, podem utilizar todos os meios e elementos necessários⁴⁶ a recolher nas instalações do sujeito passivo, ou seja, «traduz-se na recolha material e física de elementos de informação, documentos, e eventualmente bens do sujeito passivo (como computadores) bem como a análise comparativa entre os elementos recolhidos com elementos dos quais a Administração já dispunha anteriormente» (Caldeira, 2011, p. 142), com a finalidade de comprovar os resultados apurados no decorrer da inspeção e as orientações a serem feitas às correções da matéria tributável.

⁴⁵ Cfr. decreta jurisprudência do STA de 5 de Novembro de 2014, pelo acórdão n.º 0914/13, «III- Atos materiais do procedimento externo de inspeção são, essencialmente, os que visem e impliquem a direta observação da realidade tributária do sujeito passivo, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias ou a prevenção das infrações tributárias (n.º 2 do art.º 2.º do RCPITA), aí se integrando os que se substanciem em exame de documentos, consulta de sistemas informáticos (als. b) e c) do n.º 1 do art.º 29.º do RCPITA), recolha de documentos que possa subsumir-se na previsão dos arts.º 55.º e 56.º, também do RCPITA), a inventariação de bens ou, ainda, a tomada de declarações (nos preditos termos) a sujeitos passivos e outros intervenientes. Não são de integrar no conceito de ato material do procedimento externo de inspeção, prévios pedidos de elementos a entidades terceiras (com quem o sujeito passivo mantém relações profissionais e económicas) operados ao abrigo do princípio da colaboração (n.º 2 do art.º 31.º e n.º 4 do art.º 59.º da LGT e al. b), do n.º 3, do art.º 29.º do RCPITA), se tais elementos não são diretamente objeto de qualquer análise ou apreciação.»

⁴⁶ Cfr. indica Caldeira e Rocha (2013), «consultar livros e registos ou aceder, consultar e testar os sistemas informáticos, os quais podem estar (mal) localizados em instalações ou dependências “privadas”, o que poderá implicar uma entrada no domicílio do visado.»

Para este propósito, como indica o art.º 29.º, n.º 2 do RCPITA, são propensos a revelar a real situação tributária do contribuinte os seguintes elementos:

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

Contudo, é possível que o sujeito passivo não concorde com o encaminhamento do procedimento de inspeção por julgar dispensável e desproporcional (ou caso a AT solicite elementos que já detenha) e, tencione inquirir essas medidas judicialmente, o que não será possível na medida em que nem todos os atos de inspeção são passíveis de impugnação⁴⁷⁴⁸, dado que, «para se aferir se um ato administrativo é ou não impugnável passa por aferir a sua eficácia externa, ou seja, basta-se que um ato, ainda que intermédio seja lesivo ou potencialmente lesivo dos direitos ou interesses legalmente protegidos» (Caldeira, 2011, p. 140).

No entanto, esta falta de colaboração, cooperação à entidade selecionada a inspecionar «poderá vir a ser apreciado pelo Tribunal se, o contribuinte se recusar a enviar os elementos

⁴⁷ Como refere o Guia Fiscal 2019 apresentado pela Deloitte, «o processo de impugnação judicial decorre integralmente perante um Tribunal Tributário, pretendendo o contribuinte a anulação total ou parcial do ato tributário em causa, com fundamento na sua ilegalidade.»

⁴⁸ Por se considerar que, «o procedimento de inspeção tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária», conforme reflete Martins (2017, p. 172).

solicitados e por via dessa recusa vier a ser-lhe instaurando o respetivo procedimento contraordenacional e conseqüentemente ser-lhe aplicada uma coima (arts.º 113.º e 117.º do RGIT).» Nesse caso, «se o sujeito passivo não consentir com a aplicação dessa coima imposta por lei, poderá impugnar (art.º 80.º do RGIT) a respetiva decisão para apreciação do Tribunal, considerando se será ou não legítima e justificada a recusa em cooperar com a AT» (Caldeira e Rocha (2013, p. 87), como estabelece o art.º 32.º do RCPITA

[a] recusa de colaboração e a oposição⁴⁹ à ação da Inspeção Tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infrator em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contraordenacional e criminal, nos termos da lei, devendo essa recusa ser comunicada ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente.

Dessa forma, por inviabilidade de impugnação, como referido, as possíveis ilegitimidades averiguadas no procedimento de inspeção tributária, só poderão ser impugnadas consoante o exposto no acórdão n.º 00264/10.1BEBRG de 16 de Outubro de 2014 do STA, «por força do princípio da impugnação unitária, plasmado no art.º 54.º do CPPT, só é possível, em princípio, impugnar o ato final do procedimento tributário, dado que só esse ato atinge ou lesa, de forma imediata, a esfera jurídica do contribuinte.»

Assim sendo, caso se verifique que exista ausência de cooperação por parte do sujeito passivo, o inspetor tributário, na fase de atos de inspeção, «pode lançar mão e procedimentos específicos» (Martins, 2017, 74), como por exemplo, a diligência só ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da Administração Tributária, previsto pelo art.º 63.º, n.º 6 da LGT.

7.1. Medidas Cautelares

Comparativamente ao exposto anteriormente, existem determinados casos em que os atos de inspeção não se caracterizam somente de atos materiais, existindo a exceção de alguns se qualificarem por atos administrativos (art.º 268.º, n.º 4 da CRP), «e que por isso gozam de

⁴⁹ Cfr. esta ideia o art.º 59.º do RCPITA decretou, «1- Em caso de oposição à realização de qualquer ato de inspeção, com fundamento em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 4 do art.º 63.º da LGT, o funcionário comunicará o facto, no prazo de cinco dias, ao dirigente do serviço, se for caso disso, propondo fundamentadamente a solicitação ao tribunal de comarca competente de ordem para realização do ato. 2- O disposto no número anterior não prejudica, caso a oposição seja ilegítima, o procedimento sancionatório que ao caso couber.»

uma autonomia e eficácia externa e cujos efeitos jurídicos se refletem diretamente na esfera jurídica do sujeito passivo e, em consequência, são desde logo passíveis de impugnação autónoma (art.º 95.º da LGT)», «sem ter de se aguardar, ao contrário do apresentado supramencionado, pelo ato de liquidação resultante do relatório de inspeção» (Caldeira, 2011, p. 143), quando o sujeito passivo acredite que tais medidas não deviam ter sido promulgadas, apesar disso não estabelecem nenhum efeito suspensivo na execução dos atos de Inspeção Tributária.

Os atos de inspeção administrativos referidos respeitam a medidas cautelares⁵⁰, possíveis de serem usadas pelo inspetor tributário na aquisição de todo o tipo de constituinte que se possa considerar como prova ou importância tributária, ou seja, se os inspetores tributários no decorrer dos atos de inspeção desconfiarem que o sujeito passivo poderá desaparecer com algum documento importante ou existe o risco de vender algum bem que possua, pode lançar mão de medidas para acautelar a ação principal, entre as quais (art.º 30.º do RCPITA)⁵¹:

- a) Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;
- b) Selar quaisquer instalações, apreender bens, valores ou mercadorias, sempre que se mostre necessário à demonstração da existência de um ilícito tributário⁵²;
- c) Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos.

Contudo, consoante o presente art.º, n.º 2, as al. a) e b), com restrição da última, devem ser fundamentadas com a justificação da sua adequação ao fim a que se destinam, sem detrimento se assim o entender, o sujeito passivo «submeter a atuação da Administração ao

⁵⁰ Cfr. indica (Juan Monteros, 2008 citado por Caldeira e Rocha, 2013), «medidas de natureza preventiva e antecipatória que têm como objetivo impedir que se destruam, desapareçam ou alterem elementos relevantes ou que posteriormente seja negada a sua existência.»

⁵¹ Contudo, como indica o art.º 99.º do RGIT, «Quem abrir, romper ou inutilizar, total ou parcialmente, marcas, selos e sinais prescritos nas leis aduaneiras, apostos por funcionário competente, para identificar, segurar ou manter inviolável mercadoria sujeita a fiscalização ou para certificar que sobre esta recaiu arresto, apreensão ou outra providência cautelar, é punido com prisão até três anos ou com pena de multa até 360 dias.»

⁵² Porém, como indica o art.º 4.º e 5.º do RCPITA, «As instalações seladas não deverão conter bens, documentos ou registos que sejam indispensáveis para o exercício da atividade normal da empresa, nomeadamente bens comercializáveis percíveis no período em que presumivelmente a selagem se mantiver, e sempre que for possível, os elementos com interesse para selar serão reunidos em local que não perturbe a atividade empresarial ou profissional, em divisão fixa ou em contentor, e fechados com dispositivo inviolável, designadamente através de fio ou fita envolvente lacrada nas extremidades com o selo do serviço que proceda à inspeção.»

escrutínio judicial, uma vez que esta apreensão é suscetível de impugnação⁵³ autónoma, nos termos do art.º 143.º do CPPT⁵⁴, que pode ser deduzida pelo proprietário ou pelo detentor dos bens apreendidos e tem sempre carácter urgente» (Caldeira, 2011, p. 144), com o objetivo por parte do legislador que ambas as partes não sejam prejudicadas no desenvolvimento do processo.

No entanto, é importante não confundir que estes atos administrativos são referentes a medidas cautelares de natureza administrativa, deliberados pela AT, nada tendo haver com as providências cautelares de natureza judicial também admitidas no decorrer do procedimento de inspeção tributária para aquisição de todo o tipo de constituinte com importância comprovativa, solicitado pela Administração ao Tribunal de 1º instância no TAF (art.º 135.º do CPPT), pela forma de arresto e arrolamento⁵⁵, como prova a imagem anexada a posteriori.

⁵³ Cfr. demonstra jurisprudência decretada pelo acórdão n.º 0759/10 de 24 de Novembro de 2010 pelo STA, «I- Dos atos de apreensão de documentos efetuados pela AT, nos termos do art.º 30.º do RCPITA, é admitida impugnação judicial com fundamento na sua ilegalidade e que se reveste de carácter urgente (art.º 143.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT). II- A instauração de processo de inquérito, em que é ordenada apreensão dos mesmos documentos, não retira o carácter urgente àquela impugnação nem determina a sua suspensão até ao desfecho do mesmo, por não se mostrar prejudicial nem justificado.»

⁵⁴ É admitida a impugnação judicial dos atos de apreensão de bens praticados pela Administração Tributária, no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto, mediante o tribunal tributário de 1º instância da área em que a apreensão tiver sido efetuada, sendo que, sempre que as leis tributárias exijam a notificação dos atos de apreensão, o prazo da impugnação conta-se a partir dessa notificação.

⁵⁵ Cfr. indica o art.º 31.º, n.º 1 do RCPITA, «Em caso de justo receio de frustração dos créditos fiscais, de extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, a Administração Tributária deve propor as providências cautelares de arresto ou arrolamento previstas no CPPT; e o art.º 51.º da LGT, 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.»

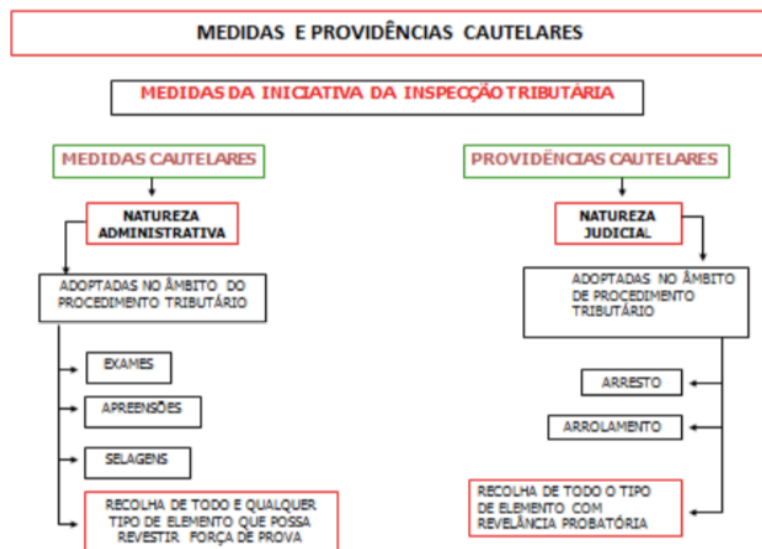


Figura 7.2 – Medidas e Providências Cautelares

Fonte: Procedimentos de Atos Inspetivos (RCPITA) Aplicação Prática, Martins (2017 p. 77).

Desta forma, para propor a ação judicial de providência cautelar a AT deverá ter por base informação contendo (art.º 31.º, n.º 2 do RCPITA):

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

Sobre este assunto afirma Martins (2017, p. 75)

[s]e em resultado dos factos apurados ou detetados, o inspetor tributário concluir que a utilidade do seu trabalho e os interesses da Fazenda Pública exige a adoção de providência 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 de 1º instância,

isto é, a AT propõe como medida o arresto (arts.º 136.º, 138.º e 139.º do CPPT) quando exista receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis ou, o tributo esteja

liquidado ou em fase de liquidação como indica o art.º 136.º, n.º 1 do CPPT⁵⁶, significa que será feita uma apreensão⁵⁷ de um determinado bem em nome do Tribunal, ficando o bem/imóvel à guarda deste para que seja assegurado o pagamento das obrigações em dívida, desta forma, se o sujeito passivo pretender desfazer-se de algum bem não tem permissão para o fazer.

É determinado como «um meio conservatório de garantia patrimonial para situações em que o comportamento doloso ou negligente do devedor possa colocar em perigo a satisfação do seu crédito, nomeadamente através da dissipação do seu património» (Caldeira, 2011, p. 146), ou seja, com vista a garantir que os bens do devedor, uma vez apreendidos, permaneçam na sua esfera jurídica.

Porém é necessário que a AT consiga comprovar que realmente existem dívidas a título do sujeito passivo com pouca viabilidade de garantia da obrigação, isto porque, conforme alega Caldeira e Rocha (2013, p. 93-94)

[a] Administração não pode requerer o arresto só porque se encontra convicta de que o património do devedor é insuficiente para satisfazer os seus créditos, tomando-se necessário que alegue e demonstre, além do mais, que o devedor teve um comportamento suscetível de provocar fundado receio de diminuição das garantias de cobrança desses créditos.

Por sua vez é praticado o arrolamento (arts.º 140.º, 141.º e 142.º do CPPT) quando exista receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias, como refere o art.º 140.º do CPPT, de modo a que seja garantida a permanência e a perseveração dos bens que existam em nome da entidade inspecionada através da descrição de um inventário de forma a salvaguardar para que esses bens à guarda da empresa não sejam vendidos, isto é, conforme defende Caldeira e Rocha (2013, p. 96)

[t]rata-se de uma meio processual destinado a descrever bens com vista à sua conservação razão pela qual apenas pode abranger bens suscetíveis de conservação à data da sua realização, o que significa que, por exemplo, se se pretende que seja ordenado o arrolamento de saldos de determinadas contas

⁵⁶ Cfr. acórdão jurisprudencial n.º 02026/07, de 11 de Dezembro de 2007 do TCAS, «II – Pode ser decretado arresto sobre os bens desde que exista fundado da diminuição da garantia de cobrança dos créditos e o imposto esteja liquidado – cfr. art.º 136.º do CPPT.»

⁵⁷ Cfr. anuncia Bastos (2000, p. 189) «o arresto é uma antecipação da penhora pois consiste numa apreensão judicial de bens à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora (...).»

bancárias, o arrolamento só pode abranger os valores que existam efetivamente nessas contas no momento em que se concretiza a providência, o que significa que todos os montantes que lá tenham existido anteriormente não podem ser objeto de arrolamento⁵⁸.

No caso de ser tomada esta medida de arrolamento de bens ou documentos que se pretendam conservar, evitando-se a sua perda ou extravio, destruição ou dissipação, a informação referida no n.º 2 do art.º 31.º do RCPITA, deve conter (art.º 31.º, n.º 3 do RCPITA):

- a) Prova sumária do direito relativo aos bens ou documentos que se pretendem arrolar;
- b) Factos que fundamentem o receio de extravio ou destruição.

⁵⁸ Cfr. indica acórdão n.º 1524/10.7TBMCN.P1 de 12 de Dezembro de 2011, do TRP, «I- Na verdade, o arrolamento destina-se a descrever os bens para a sua conservação, não a pesquisar a eventual existência de bens, como parece ser o propósito da requerente, atenta a própria natureza da providência em causa.»

8. Fases do Procedimento de Inspeção Tributária Externo

8.1. Início do Procedimento de Inspeção

O início do procedimento de inspeção tributária externo, não é unânime, sobretudo antes da Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto em que não era definido propriamente o momento exato do começo do procedimento de inspeção, sendo que, para alguns autores, era defendido que este início se concretizava com a notificação prévia, através de carta-aviso remetida para o sujeito passivo ou obrigado tributário como foi indicado no capítulo 8 da presente dissertação, respeitando o art.º 49.º do RCPITA, tese hoje absolutamente indefensável.

Posteriormente, mediante as modificações adotadas pelo RCPITA, deixou de existir dúvidas relativamente à questão apresentada, visto que, o art.º 51.⁵⁹ do presente diploma passou a expressar a data do início do procedimento de inspeção, afirmando que o momento de divulgação da credenciação dos inspetores tributários constituída pela cópia da notificação da ordem de serviço ou despacho entregue à entidade inspecionada, a qual, deverá ser assinada indicando a data de notificação⁶⁰, marcando oficialmente o início do procedimento de inspeção externo, de forma a indicar que o sujeito passivo tomou conhecimento do início do mesmo, e, simultaneamente, o início da prática dos atos tributários⁶¹, como expõe neste âmbito o acórdão do STA, decretado no processo n.º 0914/13 de 05 de Novembro de 2014, relevando «I- O procedimento de inspeção externa inicia-se com a assinatura, pelo sujeito passivo ou obrigado tributário, da ordem de serviço ou do despacho que a determinou, devendo ser-lhe entregue uma cópia (art.º 51.º, n.ºs 1 e 2 do RCPITA).»

Todavia, não existe em legislação nenhum termo que obrigue que os atos de inspeção não possam ser iniciados antes de decorrem os cinco dias após o sujeito passivo ou obrigado tributário serem notificados da carta-aviso.

Se por alguma razão, o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante estiverem ausentes e não se encontrarem no local em que serão realizados os atos de

⁵⁹ Cfr. o presente art.º, 51.º, n.º 1 do RCPITA, «Da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspeção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, exceto nas situações previstas no n.º 6 do art.º 46.º, nas ações de inspeção direcionadas a contribuintes não identificados previamente.»

⁶⁰ Cfr. apresenta o art.º 51.º, n.º 2 do RCPITA, «O sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante deve assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação, a qual, para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspeção.»

⁶¹ Da mesma opinião indica Alves 1997 (p. 96), «embora o procedimento de inspeção se inicie com a assinatura pelo sujeito passivo ou obrigado tributário da ordem de serviço ou do despacho, sendo essa data relevante para efeitos de contagem do prazo de seis meses.»

inspeção, a ordem de serviço deve ser assinada pelo técnico oficial de contas ou outro qualquer empregado ou colaborador presente no momento da entrega da cópia da notificação (art.º 51.º, n.º 3 do RCPITA).⁶² Todavia, se se verificar que existe recusa de assinatura da ordem de serviço ou despacho por parte dos responsáveis para tal, será a mesma assinada por duas testemunhas, entregando-se cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário (art.º 51.º, n.º 5 do RCPITA), o que, independentemente desta situação, não impossibilita o início do procedimento de inspeção (art.º 51.º, n.º 4 do RCPITA), como indica Martins (2017, p. 67)

[s]endo irrelevante o sujeito passivo ou obrigado tributário tentar fugir à assinatura da ordem de serviço, dado que o legislador estabeleceu na lei a forma da Administração Tributária ultrapassar a ausência de cooperação da pessoa ou entidade inspecionada, consagrando, no n.º 4 do art.º 51.º do RCPITA, que a recusa da assinatura da ordem de serviço não obsta ao início do procedimento de inspeção tributária.

Se não existirem possíveis testemunhas presentes no local para se colherem assinaturas, o facto deverá constar na ordem de serviço ou despacho, tendo que, de qualquer das formas, ser entregue cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário (art.º 51.º, n.º 6 do RCPITA), pessoalmente ou, caso não exista possibilidade por parte dos colaboradores de entregar a notificação à entidade inspecionada, esta será remetida por carta registada.

Além disso, «no início do procedimento externo de inspeção, sem prejuízo dos deveres que legalmente lhe incumbem, o sujeito passivo ou obrigado tributário devem designar uma pessoa que coordenará os seus contactos com a Administração Tributária e assegurará o cumprimento das obrigações legais nos termos do presente diploma», como indica o art.º 52.º do RCPITA, tratando-se somente «de um representante apenas para efeitos de procedimento inspetivo, não se confundido esta figura com a do representante fiscal nem, muito menos, com a de um gestor de negócio», como transpõe (Caldeira e Rocha, 2013, p. 169). É fundamental que a pessoa nomeada a representar o sujeito passivo acompanhe a realidade da sua situação tributária e seja responsável por garantir o melhor desenvolvimento

⁶² A jurisprudência também se manifesta no acórdão n.º 05792/12, de 23 de Outubro de 2012, do TCAS, referindo, «4- Os técnicos oficiais de contas (TOC) podem ser notificados do início do procedimento de inspeção levado a efeito pela Autoridade Fiscal, mais tendo legitimidade para tal conforme resulta do disposto no art.º 51.º, n.º 3 do RCPITA, preceito que consagra a possibilidade dos técnicos oficiais de contas e colaboradores dos sujeitos passivos (sociedades) inspecionados assinarem as ordens de serviço, sempre que os seus representados não se encontrarem no local.»

e cumprimento nas imposições impostas pelos inspetores tributários no decorrer do procedimento de inspeção tributária.

Esta fase do procedimento de inspeção externo é crucial na medida em que conforme indica Martins (2017, p. 64) e como referenciado anteriormente

[é] o termo inicial da ação de inspeção que permite aferir se o procedimento teve ou não início até ao termo do prazo de caducidade conforme é determinado no n.º 1 do art.º 36.º do RCPITA e, por outro lado, permite fazer o cômputo do prazo de seis meses – prazo de duração do procedimento – e da respetiva prorrogação por dois períodos de três meses, nos termos prescritos nos n.ºs 2 e 3 do art.º 36.º do RCPITA.

8.2. Projeto de Relatório

Após reunidos e examinados todos os elementos necessários que possibilitam a realização dos atos de Inspeção Tributária, o inspetor deve avaliar os factos observados e caso considere pertinente, aplicar as devidas correções à matéria tributável na perspetiva de, conforme transpõe Lopes e Martins (2014, p. 14)

[e]m caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, determinar o rendimento tributável dos contribuintes, sempre que a realidade económica declarada não corresponda à sua capacidade contributiva, evidenciada por um conjunto de indícios e elementos ao seu dispor,

tendo em consideração os resultados apurados e imprescindíveis para a elaboração do projeto de relatório, com base nas conclusões retiradas da ação inspetiva.

Para os presentes autores (Caldeira e Rocha, 2013, p. 184) «o objeto da inspeção encontra-se ligado à forma como o sujeito passivo procedeu à interpretação e aplicação da lei fiscal, lei esta que nem sempre é revestida de um elevado grau de certeza e determinabilidade e que, por isso, pode levar a interpretações distintas.»

Dessa forma, a preparação do projeto de conclusões do relatório apenas é elaborada caso o inspetor tributário detete atos de inspeção que possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, devendo notificá-la com a devida

identificação desses atos e a sua fundamentação, como indica o art.º 60.º, n.º 1 do RCPITA. Posteriormente à elaboração do projeto de conclusões do relatório, a entidade a inspecionar deverá notificar⁶³ o contribuinte para a sua morada fiscal, mediante carta registada, para que este decida se utiliza o direito ao exercício de audiência prévia para se manifestar relativamente a esta notificação.

Sem prejuízo de requisitos e elementos complementares que os órgãos da AT entendam por bem fazer constar do relatório do procedimento de inspeção tributária, o legislador fixou na lei (n.º 3 do art.º 62.º do RCPITA) uma enunciação bastante desenvolvida dos elementos que o relatório deve conter, cuja disposição, mesmo que provisório, «é similar à do relatório final do procedimento de inspeção tributária» (Martins, 2017, p. 143). Caldeira (2011, p. 106) defende a mesma tese, «declarando que este projeto, no fundo, contém todos os elementos constantes no relatório final.»

Desta forma, é enunciado que o relatório deve conter, tendo em atenção a dimensão e complexidade da entidade inspecionada, os seguintes elementos:

- a) Identificação da entidade inspecionada, designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;
- b) Menção das alterações a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da Administração Tributária;
- c) Data do início e do fim dos atos de inspeção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- d) Âmbito e extensão do procedimento;
- e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;
- f) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;
- g) Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;

⁶³ Cfr. decreta jurisprudência no processo n.º 01863/13 de 15 de Junho de 2016 do STA, «I- Notificando-se o contribuinte quer do teor do projeto de relatório da inspeção quer para exercer o conseqüente direito de audiência prévia, presume-se a notificação, nos termos previstos no n.º 1 do art.º 43.º do RCPITA, se verificados os demais requisitos ali enunciados.»

- h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efetuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspeção;
- i) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas;
- j) Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;
- l) Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;
- m) Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- n) Outros elementos relevantes.

Concluído e remetido o projeto de conclusões do relatório, o contribuinte fica a conhecer quais as consequências sobre a sua situação tributária, de forma a poder pronunciar-se e, precaver-se quanto a decorrentes meios de defesa, justificando a sua interpretação quanto aos factos a que está exposto.

8.3. Direito de Audição

Posteriormente ao suprarreferido projeto de conclusões do relatório enviado ao contribuinte, este deverá ser notificado por carta registada⁶⁴ onde serão descritas todas as informações necessárias, para efeitos de exercício do direito de audição prévia precedentemente à conclusão do relatório final de Inspeção Tributária, conforme decreta o art.º 60.º do RCPITA, sendo que, se o contribuinte achar conveniente, pode solicitar o procedimento⁶⁵. A partir desse momento, o sujeito passivo terá um prazo fixo entre 15 a 25 dias, consoante a complexidade da matéria (art.º 60.º, n.º 6 da LGT), para se pronunciar sobre a sua interpretação em relação às alegações de correção do referido projeto de que é alvo, exceto

⁶⁴ Cfr. decreta o art.º 38.º, n.º 3 do CPPT, «As notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correções à matéria tributável que tenha sido objeto de notificação para efeitos do direito de audição, são efetuadas por carta registada; e art.º 60.º, n.º 4 da LGT, o direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela Administração Tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.»

⁶⁵ Como indica o acórdão n.º 06559/13 de 18 de Abril de 2018 do TCAS «I- O exercício do direito de audição inclui, não apenas o direito do visado a pronunciar-se sobre todas as questões objeto de procedimento, mas também o seu direito a requerer diligências complementares e a juntar documentos ao processo.»

se o projeto de conclusões do relatório incluía a aplicação da cláusula geral anti abuso, o prazo fixado deverá ser de 30 dias (art.º 60.º, n.º 2 do RCPITA).

O direito de audição prévia exercido pela entidade inspecionada, como indica o art.º 60.º, n.º 3 do RCPITA, pode ser pronunciado tanto de forma escrita como por via oral, a menos que seja o órgão responsável pela direção do procedimento a determinar como a audiência se processa (art.º 122.º, n.º 1 do CPA), ou seja, «se o contribuinte se decidir por audição oral, neste caso as suas declarações são reduzidas a termo» (Nabais, 2016, p. 322), assinado pelo próprio e pelo inspetor tributário, conforme indica o artigo citado⁶⁶. Todavia, o exercício deste direito é considerado facultativo, sendo dada opção ao contribuinte de o exercer ou, de não o fazer, caso seja essa a sua vontade, ou seja, de acordo com Caldeira (2011, p. 200)

[a] audição prévia constitui um dever imperativo da Administração e um direito do sujeito passivo. Contudo, se para Administração se trata de uma obrigação tem obrigatoriamente de notificar o sujeito passivo para esse efeito, no caso do sujeito passivo, este não tem obrigatoriamente de exercer o seu direito, tratando-se assim de, do ponto de vista do sujeito passivo, uma mera faculdade.

Nesta circunstância, caso a entidade inspecionada decida pronunciar-se, deverá fundamentar os motivos que entenda adequados com o propósito de persuadir a AT a modificar a deliberação de forma a que lhe seja vantajosa, referindo cada um dos motivos devidamente justificados pelos quais não concorda com a decisão proferida no projeto de relatório, constituindo-se como um exercício «que ajuda a consolidar um estatuto de credibilidade no cumprimento das obrigações tributárias e reforça o ambiente de confiança entre o

⁶⁶ Cfr. tese ilustrada no acórdão n.º 00071/07.9BEPNF de 14 de Abril de 2016 do TCAS, onde refere «I- Enquanto manifestação do direito de participação, constitucionalmente consagrado (cfr. art.º 267.º, n.º 5, da CRP), a audiência prévia destina-se a assegurar esse direito, que deve poder exercer-se não só sobre a quantificação da matéria tributável, mas também sobre todas as outras questões de facto e de direito suscetíveis de influir na decisão do procedimento. II - Embora o procedimento tributário siga a forma escrita (art.º 54.º, n.º 3 da LGT), prevê-se expressamente, no n.º 5 do art.º 60.º da LGT (e também no art.º 60.º, n.º 3 do RCPITA e no art.º 45.º, n.º 2 do CPPT) que o direito de audiência pode ser exercido oralmente, ou seja, o titular do direito de audiência pode optar pela forma oral ou escrita para exercer este direito, não podendo a entidade instrutora impor-lhe qualquer das formas legalmente admissíveis para tal exercício. III - O titular do direito de audiência poderá escolher a ocasião para exercer tal direito, dentro do prazo fixado, sem prejuízo de o interessado dever compatibilizar este exercício com a disponibilidade da entidade instrutora, que, por sua vez, deverá procurar possibilitar esse exercício, tudo em sintonia com os deveres recíprocos de colaboração que a lei lhes impõe (art.º 59.º, n.º 1 da LGT). IV - No caso de opção pela forma oral de exercício do direito de audição, deverão as declarações do contribuinte ser reduzidas a termo, como se impõe no n.º 3 do art.º 45.º do CPPT e já se previa nos arts.º 55.º, al. b), e 60.º, n.º 3 do RCPITA. V - Esta necessidade de redução a termo das declarações orais está em consonância com a imposição de que o procedimento tributário assuma a forma escrita, contida no n.º 3 do art.º 54.º da LGT. VI - Revelando os autos insuficiência factual para a boa decisão da causa, impõe-se a anulação da sentença recorrida e a baixa do processo ao Tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto e nova decisão, em harmonia com o disposto no art.º 712.º, n.º 4 do CPC ex vi art.º 281.º do CPPT.»

contribuinte e a Administração Tributária» (Martins, 2017, p. 150). Após este exercício de direito cabe à Inspeção Tributária avaliar os argumentos e pronunciar-se em relação à sua opinião, tendo em conta o exposto pelo contribuinte para elaboração do relatório final de Inspeção Tributária. Em contrapartida, se o sujeito passivo decidir não se pronunciar, isso em nada o prejudica «no exercício posterior de outros direitos e garantias, nomeadamente o direito reclamar e/ou impugnar o ato tributário» (Caldeira, 2011, p. 200).

«Este direito à audição prévia surgiu no enquadramento do princípio da participação como uma garantia constitucional» (Marques, 2007, p. 46) dos cidadãos às decisões ou deliberações que lhes disserem respeito (art.º 267.º, n.º 5 da CRP e art.º 60.º, n.º 1 al. e) da LGT), que pode ser praticado em relação a todos os fundamentos correspondentes ao procedimento de inspeção tributária externo⁶⁷. O direito de audição prévia, como referido no início da dissertação possibilita ao sujeito passivo praticar o direito ao contraditório, protegendo desta forma os seus interesses e as suas convicções consoante a sua situação tributária e por vezes, pode prevenir o aparecimento de contestações, como alega Sanches e Gama (2006, p. 281)

[a] audição ao contribuinte nesta situação específica é, por isso, talvez o principal exemplo da sua prevenção de situações de litígio, ou do seu agravamento, permitindo ao sujeito passivo uma maior compreensão dos motivos pelos quais a Administração discorda das suas conclusões e dar conhecimento à Administração dos fundamentos existentes para as suas tomadas de posição.

Anteriormente a lei não era unânime em relação ao prazo sob o qual deveria ser exercido o direito de audição, só a partir de 31 de Maio com a lei n.º 16-A/2002 passou a estar abrangido no art.º 60.º da LGT, n.º 3 que

[t]endo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as al. b) a e), respetivamente o direito de audição

⁶⁷ Em relação a este fundamento o acórdão n.º 07369/02 de 29 de Abril de 2003 do TCAS refere, «I- No seu art.º 60.º e em concretização da injunção constitucional contida no art.º 265.º n.º 5 da CRP, a LGT veio consagrar o princípio da participação, cuja dimensão é a de garantia do direito do contribuinte participar na formação das decisões que lhe digam respeito. III- Semelhante regime não é aplicável ao caso vertente visto que o art.º 60.º da LGT regula uma relação jurídico - material, definindo a constituição de uma garantia. A norma institui um direito subjetivo em favor do contribuinte sendo, por isso, uma norma material destinada a regular as relações intersubjetivas das pessoas. IV- O princípio da audiência prescrito nos arts.º 100.º e seguintes do CPA assume-se como uma dimensão qualificada do princípio da participação consagrado no art.º 8.º do mesmo Código, surgindo na sequência e em cumprimento da diretriz constitucional contida no n.º 4 do art.º 267.º da CRP obrigando o órgão administrativo competente a, de alguma forma, associar o administrador à preparação da decisão final, transformando tal princípio em direito constitucional concretizado.»

antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições e, direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária, o apresentado nesta questão, é dispensada a sua audição antes da liquidação⁶⁸, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda não se tenha pronunciado⁶⁹,

referindo neste perspectiva Guerreiro (1999, p. 279)

[o] direito de audição é exercido geralmente por uma única vez no procedimento: finda a instrução e antes da decisão. Não pode ser utilizado para introduzir dilações sucessivas no procedimento. O presente artigo recusa, pois, a ideia de qualquer dupla ou tripla audição no procedimento. Em caso de o objeto do direito de audição constituir um ato preparatório da liquidação, como são os previstos nas al. c), d) e e) do n.º 1 do presente artigo, o contribuinte não deve ser, de novo, ouvido antes de esta se realizar, a não ser quando a liquidação se fundamente em elementos distintos daqueles por que o direito de audição inicialmente se concretizou.

E em concordância com o acórdão n.º 01003/06 de 17 de Janeiro de 2007 do STA que profere, «I- Tendo o sujeito passivo sido notificado do projeto de relatório de uma inspeção efetuada pela Administração Tributária à sua atividade e tendo-se pronunciado sobre tal projeto, não é necessário proporcionar-lhe novamente a oportunidade de se pronunciar sobre a versão final do relatório, diferente do projeto num ponto em que o sujeito passivo o censurara.»

8.4. Relatório Final

Concluído o período mencionado anteriormente correspondente ao direito de audição, a Inspeção Tributária possui o prazo de 10 dias⁷⁰ para elaborar o relatório final (art.º 60.º, n.º

⁶⁸ Cfr. refere o acórdão n.º 0803/14 de 28 de Janeiro de 2015 do STA, «I- Nos termos do disposto no n.º 1, al. e), e n.º 3 do art.º 60.º da LGT, a menos que sejam invocados factos novos sobre os quais o contribuinte ainda não se tenha pronunciado, é dispensada a notificação para o exercício do direito de audiência prévia à liquidação se o contribuinte foi notificado para exercício desse direito antes da conclusão do relatório da inspeção.»

⁶⁹ Cfr. tema referido no capítulo 5.3.1.2.

⁷⁰ É um prazo exclusivamente ordenador, ao qual não ocorrerá nenhum efeito se este não for cumprido, cfr. expressa o acórdão n.º 04017/10 de 03 de Novembro de 2010 do TCAS, «Os prazos de elaboração do RIT e da sua notificação estabelecidos, respetivamente, nos arts.º 60.º, n.º 4 e 62.º, n.º 2 do RCPITA, têm natureza meramente ordinatória e disciplinadora.»

4 do RCPITA) e notificar o contribuinte do mesmo por carta registada (art.º 62.º, n.º 2 do RCPITA). Este relatório final de Inspeção Tributária pressupõe que a entidade a inspecionar tenha em vista a identificação e sistematização dos factos detetados e a sua qualificação jurídico-tributária (art.º 62.º, n.º 1 do RCPITA) na prática dos atos de inspeção.

Relativamente à estrutura apresentada, pouco difere em relação ao projeto de conclusões do relatório, como foi apresentado e que se refere o art.º 62.º, n.º 3 do RCPITA, a única alteração a ter em conta abrange as informações recolhidas no depoimento do sujeito passivo caso este se tenha pronunciado no exercício do direito de audiência prévia, devendo a Inspeção Tributária analisar e fundamentar o que foi mencionado no decorrer do exercício e deliberar uma decisão favorável ou não, sobre os argumentos invocados, sendo proibido modificar as conclusões apresentadas anteriormente de modo a manifestar outros atos prejudiciais ao contribuinte.

Se na prática deste exercício de direito de audiência prévia o sujeito passivo expuser elementos novos, ainda não referenciados durante a ação de inspeção tributária, a Inspeção Tributária tem obrigatoriamente de ter em conta na fundamentação da decisão (art.º 60.º, n.º 7 da LGT), isto é, no relatório final, todos os argumentos citados, pronunciando a sua opinião deviatamente fundamentada⁷¹, e referenciando também quais aqueles que foram rejeitados, e qual a causa, ou seja, como indica Caldeira (2011, p. 118) «nomeadamente o porquê da invalidade da fundamentação aduzida pelo sujeito passivo.» Desta forma, o art.º 77.º da LGT decreta que «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária», a par com o acórdão n.º 07442/14 de 05 de Fevereiro de 2015 do TCAS onde foi concluído, II)

[a] fundamentação do ato tributário, como de qualquer ato administrativo, deve ser clara (as razões de facto e de direito não podem ser confusas ou ambíguas, sob pena de não se dar a conhecer o que determinou o agente a praticar o ato ou a escolher o seu conteúdo), congruente (o conteúdo do ato tem de ter uma relação

⁷¹ Cfr. Martins e Alves (2008, p. 98), «O sucesso da Administração Fiscal de eventuais contenciosos e administrativos e/ou judiciais pode depender de uma correta fundamentação das propostas da inspeção, visto que, um dos argumentos mais utilizados pelos contribuintes é a falta de fundamentação ou a fundamentação deficiente.»

lógica com os fundamentos invocados) suficiente (por forma a tornar claros os pressupostos tidos em conta pelo autor do ato) e tem que ser expressa.

No caso de serem aplicados métodos indiretos pelo Inspetor Tributário, «a fundamentação terá de incluir, nos termos do art.º 77.º, obrigatoriamente: a) a descrição das razões legais que levam a essa determinação que pode ser alguma das previstas nas al. b), c), e) e f) do art.º 87.º b) critérios utilizados na avaliação da matéria coletável» (Nabais, 2016, p. 336), de forma a que exista transparência na atuação da AT para, desta maneira, ser possível persuadir o sujeito passivo a regularizar a sua situação tributária.

Em conformidade, Amaral (2004, p. 352-353) refere em relação à fundamentação que

[a] fundamentação tem que consistir na exposição, ainda que sucinta, dos fundamentos de facto e de direito da decisão. Não basta, pois, mencionar os factos relevantes ou anunciar uma “política pública” justificativa da decisão: há que referir também o quadro jurídico que habilita a Administração a decidir, ou o decisor de certo modo. Trata-se de um corolário do princípio da legalidade como fundamento da ação administrativa.

Consequentemente, após o desenvolvimento do relatório final, e no que diz respeito ao auto de liquidação «os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório poderão fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, devendo em todos os casos a entidade competente para a sua prática fundamentar a divergência face às conclusões do relatório (art.º 63.º, n.º 1 do RCPITA).»

Caso o contribuinte tenha decidido não participar no procedimento, inclui-se somente ao projeto de conclusões do relatório a data em que este foi emitido, e o prazo estabelecido para o sujeito passivo exercer o direito à audiência prévia, não existindo mais nenhuma alteração relativamente ao relatório final, «caso o contribuinte não exerça do direito de audição, o projeto relatório é convertido no relatório final, mantendo as correções e respetivas fundamentações já efetuadas» (Martins e Alves, 2008, p. 182). Contudo se o sujeito passivo optar por efetuar, no decurso do procedimento de inspeção, a regularização da sua situação tributária, esta situação deverá ser obrigatoriamente mencionada no relatório final (art.º 58.º do RCPITA).

Por último, «o relatório de inspeção será assinado pelo funcionário ou funcionários intervenientes no procedimento e conterà o parecer do chefe de equipa que intervenha ou coordene, bem como o sancionamento superior das suas conclusões (art.º 62.º, n.º 6 do

RCPITA)», isto é, se se concluir que existiu contraordenações tributárias ocorrerá um levantamento do auto de notícia, que como indica Marques (2007)

[o] auto de notícia é feito pelo inspetor tributário, ou outro funcionário competente mencionado no art.º 59.º do RGIT, no fim do relatório final e se os factos constituírem uma contraordenação, este, é remetido para o Serviço de Finanças correspondente onde o ato foi praticado para que esta aplique as coimas, mas, se o facto constituído for um crime, o procedimento segue continuação para a Divisão do SATAC na DFC e é instaurado um processo de inquérito (art.º 57º do RGIT).

8.5. Conclusão do Procedimento de Inspeção

Em relação ao último ponto a abordar sobre o procedimento de inspeção tributária externo é especificado qual o termo para conclusão do mesmo e quais as situações determinantes que o correspondem. Desta forma, o procedimento de inspeção só se conclui na data em que o sujeito passivo é notificado do relatório final por carta registada como suprarreferido, como decreta o art.º 62.º, n.º 2 do RCPITA, ou seja, é através desta conclusão que se tem a confirmação se a AT respeitou ou não o prazo de seis meses para a execução da Inspeção Tributária.

Todavia, com o término do procedimento de inspeção não é permitido à Inspeção Tributária a realização de qualquer ato material adicional, pelo que, se o sujeito passivo o desejar tem o direito de responder após o relatório do procedimento de inspeção tributária pelas conclusões retiradas pela AT, isto é, de acordo com o art.º 64.º do RCPITA, «os sujeitos passivos ou obrigados tributários podem, por razões de certeza e segurança, solicitar ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira que sancione as conclusões do relatório da inspeção relativas aos factos relatados» no prazo de 30 dias posterior à notificação a concluir o procedimento, sendo que se a AT não responder ao sujeito passivo sobre o assunto no prazo de seis meses o pedido considera-se tacitamente deferido (art.º 64.º, n.º 3 do RCPITA).

Após este deferimento não é permitido à Inspeção Tributária proceder em sentido diverso do teor das conclusões do relatório, ou seja, «não pode a Administração Tributária proceder a novas inspeções com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a factos

tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório da inspeção» (Nabais, 2016, p. 323), pelo prazo de três anos seguintes à data da notificação, exceto se ocorrer alguma violação ao procedimento de inspeção (art.º 64.º, n.º 4 do RCPITA).

Contudo, só é admitido ao contribuinte opor-se aos factos apresentados no procedimento de inspeção contra à AT, posteriormente ao receber a notificação do ato de liquidação⁷². Assim sendo, conforme proclama Martins (2017, p. 174)

[i]ndependentemente de proceder, ou não, ao pagamento voluntário do imposto, para arguir aqueles vícios invalidantes dos atos de inspeção e/ou do ato de liquidação, o sujeito passivo ou obrigado tributário pode, alegando qualquer ilegalidade, apresentar, no prazo de 120 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, reclamação graciosa (art.º 68.º a 72.º do CPPT), interpor, no prazo de 3 meses a contar do termo do prazo de pagamento voluntários, impugnação judicial (art.º 99.º a 109.º do CPPT) e, pedir, no prazo de 30 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário, a constituição de tribunal arbitral (art.º 10.º, n.º 1 do RJAT).

No entanto, a deliberação de admissão relativamente às conclusões do relatório do procedimento de inspeção tributária externo depende da verificação se realmente a entidade inspecionada foi notificada para o devido efeito da eficácia da decisão⁷³, uma vez que, de acordo com o acórdão n.º 00011/04.7BEBRG de 28 de Fevereiro de 2013 do TCAN, «III- Quando a notificação é condição de eficácia do ato notificando a sua falta não contende com a perfeição do ato notificando mas determina a sua inexigibilidade e uma ineficácia interna superveniente desse mesmo relato», ou seja, sempre que se verificar qualquer incompatibilidade durante o procedimento de inspeção ou falta de notificação da conclusão do procedimento, impõe-se a anulação dos atos de inspeção que fundamentam o relatório.

⁷² Cfr. indica Caldeira e Rocha (2013 p. 196), «o que poderá ser impugnável serão os atos tributários ou os atos administrativos em matéria tributária que dele resultem, como os atos de liquidação.»

⁷³ Cfr. o art.º 77.º, n.º 6 da LGT, «A eficácia da decisão depende da notificação.»

9. A Fraude e a Evasão Fiscal

Posteriormente ao trabalho apresentado referente a todo o processo inerente ao procedimento de inspeção tributária externo é perceptível concluir que o exercício desempenhado pela Inspeção Tributária tem como função principal colmatar situações de incumprimento das obrigações tributárias, sejam estas por falta de pagamento dos impostos devidos, por omissão dos valores reais a apresentar nas declarações anuais à AT ou até quando estes são adulterados ou não declarados para benefício fiscal do próprio, ou seja, são práticas ilegais objeto de prevenção e repressão que se constituem em fraude e evasão fiscal ilícita, com ocorrências de sanções jurídicas adequadas, normalmente pela via da imposição de penalidades fiscais (arts.º 103.º, 104.º e 105.º do RGIT) com vista ao pagamento devido.

A fraude fiscal apura-se através de um conjunto de atos ilícitos e de forma dolosa, violando frontalmente a lei fiscal (art.º 165.º, n.º 1 al. c) e d) e n.º 2 da CRP), não se pagando por via dela, no todo ou em parte, um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo-se uma vantagem patrimonial indevida. Verifica-se quando os contribuintes declaram rendimentos ou lucros inferiores aos reais, através da omissão ou manipulação das informações prestadas nas declarações obrigatórias, falsificação de documentos, entre outros.

Pereira (2009, p. 414) é da mesma opinião e menciona que a fraude fiscal é «o que se consegue através de atos ou negócios ilícitos, infringindo frontalmente a lei fiscal. (...) Viola-se diretamente a lei, quer por ação quer por omissão, não se pagando por via dela, no todo ou em parte, um imposto cujo facto gerador se verificou ou obtendo-se uma vantagem patrimonial indevida.»

Por sua vez, a evasão fiscal pode ser considerada legal ou ilegal. No primeiro caso, também chamada por outros autores de elisão fiscal, traduz-se na prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo abusivos e contra a lei, enquanto no caso da evasão ilícita, constitui práticas ilegais resultantes da adoção de métodos contraditórios à lei fiscal, havendo por vezes tendências para considerar fraudulento. Relativamente à elisão fiscal é uma forma lícita de o contribuinte conseguir reduzir a carga tributária, aproveitando-se de lacunas ou imperfeições da lei tributária. É uma forma de planeamento tributário, mas dentro da lei, uma vez que uma pessoa física ou jurídica pode querer minimizar o pagamento dos seus tributos e pode fazê-lo em conformidade com a lei.

Em relação à evasão fiscal (Pereira, 2009, p. 413-414) «esta traduz na prática de atos ou negócios lícitos, mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com substância da realidade económica que lhes está subjacente ou serem anómalos, anormais ou abusivos.»

Na CRP, no art.º 103.º, é consagrado o pagamento dos impostos como uma obrigação pública. No entanto, como obrigação está sujeito a regras e limites impostos pelos direitos fundamentais, onde todos devem estar sujeitos ao seu pagamento e em idêntica medida, sem discriminação indevida ou não fundamentada. Pelo que, este pagamento não deverá ser somente considerado uma obrigação imposta por lei, mas mais que isso, um dever fundamental perante todos os cidadãos, um dever de cidadania, que todos têm a obrigação de cumprir.

Todavia, na nossa sociedade ainda existe pouca consciência cívica relativamente ao cumprimento das obrigações fiscais, o que conseqüentemente origina uma mentalidade «de muita exigência quanto aos direitos, e de escassa responsabilidade quanto às obrigações» (Soares, 2002).

A maior parte dos contribuintes portugueses, não tem formação suficiente para compreender a que são destinados e onde são aplicados os impostos e as contribuições sucessivas que se vêm obrigados a pagar, sendo fundamental neste ponto, a importância da educação fiscal, para explicar a finalidade dos impostos e como é feito o seu pagamento⁷⁴. Os cidadãos não compreendem a razão porque estão sujeitos a sacrifícios, como o aumento progressivo dos impostos, se neste caso, o mesmo não se reflete em melhoria nas condições de vida da sociedade, ou seja, a relação entre a carga fiscal que suportam não corresponde aos serviços públicos que são oferecidos à população. Ao invés, cada vez mais, assistimos a cortes acentuados em diversas áreas, como na saúde, e na educação, com conseqüências num aumento da pobreza, no desvio de verbas públicas, na má aplicação do dinheiro público e no descuido do património público.

Neste sentido, como anunciado, os cidadãos entendem que os impostos pagos não são aplicados devidamente, sendo fonte de conflito e de insatisfação, por sua vez, consideram que, com o pagamento dos impostos, estão a diminuir a capacidade financeira e, nesse caso, a capacidade de adquirir bens e serviços que desejam, ou seja, que são expropriados sem

⁷⁴ Neste sentido é importante a ajuda da Administração Tributária, cfr. prevê o art.º 12.º, n.º 2 do RCPITA, «Sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela Inspeção Tributária.»

justa causa e sem qualquer recompensa, visão esta que se fortalece com a ideia de que se obtêm maiores lucros pessoais se forem encobertos os impostos, resultando num aumento de fraude e evasão fiscal, principalmente em períodos de recessão económica.

Desta forma, preferem o não cumprimento da lei tendo como objetivo o não pagamento de impostos devidos, designadamente fraude e evasão fiscal. Essa mesma ideia, prende-se pelo sentimento de o risco de ser-se “identificado”, ser mais recompensador do que o próprio pagamento dos impostos. Sendo neste caso, mais facilitada para uns do que propriamente para outros, como é o caso dos trabalhadores por conta de outrem que, sendo sujeitos ao mecanismo de retenção na fonte, apresentam poucas possibilidades de fuga, ao mesmo tempo que os outros, cuja atividade é favorável à informalidade, situam-se em áreas onde a fuga aos impostos é mais acessível.

Nesta conceção, a consequência fundamental relativamente à fraude e evasão fiscal é o não cumprimento do princípio da igualdade e justiça fiscal, devido ao facto, de a carga fiscal ser deslocada dos que não cumprem as suas obrigações fiscais, para aqueles que cumprem. Todavia, esta conjuntura, não diminui o montante de receita que o Estado carece e então, para o obter, sobrecarregam-se os cumpridores, tendo como consequência um aumento de taxas que, se origina num ciclo vicioso por parte do Estado, para compensar a receita não arrecada, fomentando ainda mais a evasão e a fraude.

Além desta, surge também outra grande consequência que se prende pelo nível de informalidade dos cidadãos, contribuindo para uma grave falta de competitividade. Esta concorrência provoca a escassez dos capitais e perturba o funcionamento do mercado⁷⁵, prosperando nesta medida, as empresas que não cumprem corretamente as suas obrigações fiscais. Portanto, existe uma necessidade de combate à fraude e evasão fiscal, e o fim dessa concorrência desleal, para pôr termo ao desequilíbrio estrutural das nossas contas públicas, iniciando-se, diversas vezes, com a ajuda das ações da Inspeção Tributária.

É neste sentido fulcral uma posição dominante por parte da auditoria que possibilite prevenir ou diminuir os contribuintes de apresentarem situações tributárias adulteradas da realidade, incrementando uma maior transparência, fiscalização e responsabilidade na própria entidade fiscalizadora, tendo em consideração o interesse público, visto que, o constante

⁷⁵ Cfr. aponta jurisprudência através do acórdão n.º 379/07.3TAILH.C1 de 12 de Setembro de 2012 do TRC, «1- O crime de fraude fiscal é um crime comum, na medida em que pode ser praticado por qualquer pessoa e é um crime de perigo em que o bem jurídico protegido é a ofensa à Conta do Estado na rubrica que inclui as receitas fiscais destinadas à realização de fins públicos de natureza financeira, económica ou social.»

aparecimento de escândalos financeiros anunciados nos dias de hoje, provoca na população uma enorme desconfiança face às instituições públicas, que detinham nos auditores «os principais protetores dos utilizadores da informação financeira, no combate à fraude» (Porter et al, 1996 citado por Almeida e Taborda, 2004)⁷⁶, ou seja, conforme o mesmo autor indica (p. 11) «se a função dos auditores é assegurar a integridade da informação financeira, devem cativar a confiança dos destinatários dessa informação. Numa economia de mercado, a purificação da informação financeira é função do auditor, logo a total desresponsabilização neste campo deslegitima socialmente a profissão.»

Uma vez que, a principal responsabilidade na determinação da fraude é encarregue pela própria empresa e encarregados da governação, mas a responsabilidade secundária é determinada pelos auditores. «Porém as fraudes descobertas nas últimas décadas provocaram uma grave crise de confiança no sistema de relato financeiro e no papel dos auditores dada a crença de que os auditores fornecem uma segurança absoluta da fiabilidade das demonstrações financeiras» (Gonçalves, p. 19).

Desta forma e para que situações destas sejam evitadas é necessário, que os auditores responsáveis pela inspeção de determinada entidade examinem qualquer indício de alerta de fraude, ou “(red flags)” (Cressey, citado por Gonçalves). Porém, de acordo com Almeida e Taborda (2004, p. 6), «as normas de auditoria salientam que o auditor apenas consegue obter uma segurança razoável de que distorções materialmente relevantes, incluindo as que resultam de fraudes, sejam detetadas», ou seja, conforme Santos et al (p. 4)

[o] trabalho do auditor é assegurar que a contabilidade da empresa está precisa e honesta, ele não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros, mas deve planejar seu trabalho avaliando todos os fatos e riscos que podem conter nas demonstrações contábeis. Quando o auditor for planejar a auditoria deve verificar com a Administração da entidade auditada sobre qualquer fraude ou erro que tenham sido detetados anteriormente, ele deve ter conhecimento suficiente das atividades de auditoria interna para auxiliar, planejar e a desenvolver eficazmente.

Contudo, dadas as dificuldades em provar comportamentos fraudulentos e em reparar os danos causados, as técnicas de prevenção estão, na maior parte das vezes, relacionadas com a diminuição da possibilidade de ocorrência de fraude através da implementação de um

⁷⁶ Porter, B., et al., (1996), Principles of External Auditing, John Wiley & Sons, New York.

sistema de controlo interno rigoroso, planeadas com uma avaliação proactiva, estruturada e orientada. Neste contexto foi aprovado a 31 de outubro de 2011 o primeiro plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras para o triénio de 2012 a 2014, «como forma de garantir uma justa repartição do esforço fiscal e sancionar de uma forma mais efetiva as práticas dolosas de incumprimento fiscal» (Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira, 2012-2014, p. 4)

10. Metodologia de investigação

Posteriormente à descrição das formalidades na aplicação do procedimento de inspeção tributária externo torna-se essencial o enquadramento da conceção metodológica da indagação que nos propomos analisar. Em relação ao método de investigação adotado recorreremos ao tipo descritivo, através do qual vão ser analisadas as ações de controlo realizadas pela AT nos últimos 5 anos sob a forma de Figuras e Tabelas. De acordo com Barros e Lehfeld (2007) «na pesquisa descritiva realiza-se o estudo, a análise, o registo e a interpretação dos fatos do mundo físico sem a interferência do pesquisador.»

Quanto ao procedimento de análise, este estudo enquadra-se numa investigação de carácter quantitativo com o objetivo de me socorrer dos números retirados dos relatórios para analisar se existe uma tendência de crescimento ou decréscimo nas ações inspetivas realizadas pela AT e, se estas se verificam mais a nível de comprovação e verificação ou informação e prevenção, como forma de prevenção no combate à fraude e evasão fiscal.

A investigação quantitativa tem como objetivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis. «Este tipo de investigação é geralmente o mais apropriado quando existe a possibilidade de recolha de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população» (Sousa e Batista, 2014). Profanov e Freitas (2013), referem que «os dados recolhidos para este método são descritivos, e retratam o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada. Preocupa-se muito mais com o processo do que com o produto em si.»

Posteriormente e para reforçar o que acabamos de referir, seguido de uma investigação quantitativa elaboraremos também uma investigação qualitativa, como método de investigação o estudo de caso de forma, a comprovar a exatidão dos pressupostos descritos ao longo do trabalho, e enquadrando os mesmos num contexto metodológico.

Assim, de modo a verificar as competências legais e como realmente são utilizadas na atuação da AT num procedimento de inspeção tributária externo considerámos que o mais adequado para o nosso estudo seria a análise de jurisprudência, através do TCAS, com um acórdão recente e sucinto de toda a matéria descrita, visto que, desta maneira compreenderíamos de forma mais adequada como é interpretada a lei fiscal numa perspetiva prática e real do quotidiano.

10.1. Análise quantitativa das ações inspetivas da Autoridade Tributária e Aduaneira

Com base nos dados referentes nos Relatórios de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” dos anos de 2014 a 2018, verifica-se as ações de controlo efetuadas ao longo destes períodos bem como, as ações de controlo realizadas pela Inspeção Tributária quanto ao tipo de inspeção.

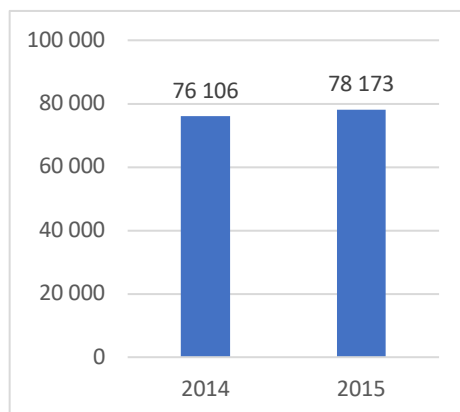


Figura 10.3 – N.º de Ações de controlo efetuadas em 2014, 2015

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2015 p. 110).

Relativamente ao que é demonstrado na Figura 10.3 a respeito da evolução das ações de controlo efetuadas pela Inspeção Tributária no ano de 2014 com um total de 76.106 inspeções e no ano de 2015 com um total de 78.173 inspeções podemos concretizar, que a média, nos dois anos, abrangeu sensivelmente cerca de 77.140 de inspeções elaboradas pela AT em ações de controlo.

Tabela 10.1 – N.º de Ações por tipo

Tipo de ação	2014		2015		Variação	
	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	(%)
Comprovação e Verificação	34 340	45,1	35 361	45,2	1 021	3,0
Informação e Prevenção	41 766	54,9	42 812	54,8	1 046	2,5
Total	76 106	100	78 173	100	2 067	2,7

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, (2015, p. 111).

Analisando a evolução do número de ações de inspeção conforme as ações por tipo, podemos verificar que existiu um aumento ainda significativo de ações realizadas por parte da Inspeção Tributária, tanto ao nível de ações de comprovação e verificação como ações de informação e prevenção, o que observando comparativamente o ano de 2014 e 2015 esse aumento representa um desenvolvimento de 2,7%.

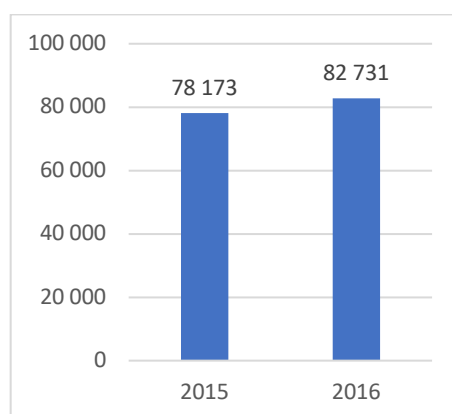


Figura 10.4 – N.º de Ações de controlo efetuadas em 2015, 2016

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2016 p. 118).

Com os dados obtidos na Figura 10.4 no tocante à evolução do número de ações de controlo realizadas pela Inspeção Tributária constata-se que existiu gradualmente um aumento no ano de 2015 de 78.173 inspeções para um total no ano de 2016 de 82.731 ações de inspeção, revelando como enuncia o Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2016, p. 118) que a presença no terreno incrementou mais de 4.558 ações no ano de 2016, indicando uma taxa de crescimento do número de ações de controlo de 5,8%, face ao período homólogo. Referenciado desta forma, uma média nos anos expostos de 80.452 de ações de fiscalização por ano.

Tabela 10.2 – N.º de Ações por tipo

Tipo de ação	2015		2016		Variação	
	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	(%)
Comprovação e Verificação	35 361	45,2	34 133	41,3	-1 228	-3,5
Informação e Prevenção	42 812	54,8	48 598	58,7	5 786	13,5
Total	78 173	100	82 731	100	4 558	5,8

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, (2016, p. 119).

Consoante a observância dos valores apresentados na Tabela 10.2 apuramos que em relação às ações de comprovação e verificação verifica-se um decréscimo de menos de 1.228 ações de inspeção em relação ao ano de 2015, contrariando o que ocorreu em relação às ações de informação e prevenção evidenciando um aumento de 13, 5% no ano de 2016 comparativamente ao ano anterior.

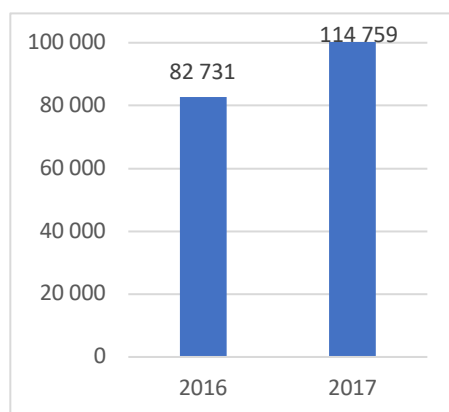


Figura 10.5 – N.º de Ações de controlo efetuadas em 2016, 2017

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2017 p. 121).

Em relação ao apresentado na Figura 10.5 correspondente ao número de ações de controlo efetuadas nos períodos de 2016 e 2017 por parte da Inspeção Tributária podemos verificar que existiu um elevado desenvolvimento comparativamente ao ano anterior. Registando-se um acréscimo de 114.759 ações de inspeção no ano de 2017 relativamente ao ano de 2016 com um total de inspeções de 82.731, com uma média nestes dois últimos anos de 98.745 de ações de controlo.

Tabela 10.3 – N.º de Ações por tipo

Tipo de ação	2016		2017		Variação	
	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	(%)
Comprovação e Verificação	34 133	41,3	31 628	27,6	-2 505	-7,3
Informação e Prevenção	48 598	58,7	83 131	72,4	34 533	71,1
Total	82 731	100	114 759	100	32 028	38,7

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, (2017, p. 121).

Com base na Tabela 10.3 podemos concluir que existiu no período de 2017 um decréscimo acentuado em 7,3% em relação ao período de 2016, com menos de 2.505 ações de inspeção de comprovação e verificação, contrariamente ao manifestado no tipo de ações de informação e prevenção, refletindo-se em mais de 34.533 ações de inspeção no ano de 2017, ou seja, uma percentagem de mais de 71% do que no ano de 2016. Esse incremento de ações face ao período antecedente equivale a 38,7% de ações de controlo.

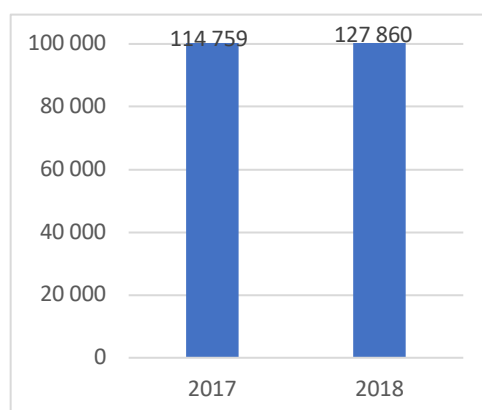


Figura 10.6 – N.º de Ações de controlo efetuadas 2017, 2018

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018 p. 127).

Na Figura 10.6 é apresentado o desenvolvimento do número de ações de controlo efetuadas pela Inspeção Tributária no ano de 2017 e referente ao último ano 2018. Verifica-se que no ano de 2017 foram realizadas um total de 114.759 inspeções, menos do que no período seguinte de 2018 em que foram registadas um total de 127.860 inspeções, estimando uma média nos últimos dois anos de 121.310 ações de ações de controlo.

Tabela 10.4 – N.º de Ações por tipo

Tipo de ação	2017		2018		Variação	
	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	Peso (%)	N.º Ações	(%)
Comprovação e Verificação	31 628	27,6	32 975	25,8	1 347	4,3
Informação e Prevenção	83 131	72,4	94 885	74,2	11 754	14,1
Total	114 759	100	127 860	100	13 101	11,4

Fonte: Adaptado do Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, (2018, p. 127).

De acordo com a observância destes valores conseguimos concluir que o número de ações no período de 2018 em relação ao tipo de ações de inspeção de procedimento de comprovação e verificação foi superior às observadas no período anterior, refletindo-se em mais de 1.347 do que no ano de 2017, o que o mesmo acontece no tipo de ações de inspeção do tipo de Informação e Prevenção, com um acréscimo de 11.754 ações de fiscalização. Esse desenvolvimento de mais de 13.101 ações para o ano de 2018 reflete-se em 11,4% de ações.

10.2. Conclusões retiradas da análise quantitativa

Posteriormente à análise quantitativa referente aos dados estatísticos dos últimos 5 anos a que alega o Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, podemos concluir que ao longo deste período existiu um aumento substancial, de ações de inspeção, realizadas por parte da Inspeção Tributária, como indica as figuras mencionadas, sendo que, essa evolução foi essencialmente marcada pelo ano de 2018 com o maior acréscimo registado até à data.

Em síntese, esta evolução no número de inspeções, como suprarreferido, decompõe-se em ações de comprovação e verificação ou em ações de informação e prevenção, como estipulado no art.º 12.º, n.º 1 do RCPITA e referido no capítulo 4 da presente dissertação, ao qual «a AT exerce a sua atividade a montante, no âmbito da simplificação e apoio ao cumprimento voluntário, procurando assim evitar as situações de incumprimento, exercendo um efeito pedagógico sobre os contribuintes e, a jusante, assume um papel disciplinador e sancionatório através da atuação da inspeção tributária e aduaneira, junto dos contribuintes para os quais as estratégias aplicadas a montante, não surtiram efeito», como demonstra de novo o Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2018, p. 175).

Através desta análise, ao longo destes 5 anos, podemos constatar que este aumento significativo deve-se sobretudo a ações do tipo de informação e prevenção, que segundo consta o Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2017, p. 122) «resultou do facto de ter sido privilegiada a realização de ações nacionais de prevenção, que visaram o aumento da perceção de risco por parte dos contribuintes incumpridores, visando a conseqüente indução ao cumprimento voluntário», isto significa, que a atuação da Inspeção Tributária como medida de orientação num ponto de vista educacional poderá reduzir o risco fiscal e combater a fraude e evasão fiscal, fazendo

assim com que os contribuintes tenham uma maior responsabilidade no cumprimento das obrigações tributárias, sendo de realçar a importância do desenvolvimento de atitudes, valores e competências essenciais na relação entre os contribuintes e o Estado, considerando-se um dever moral e fundamental da cidadania a obediência ao pagamento das obrigações tributárias.

Neste sentido é fundamental incrementar a chamada “educação fiscal”, que tem como objetivo o desenvolvimento de valores e atitudes, competências e habilidades necessárias ao exercício de direitos e deveres na relação recíproca entre o cidadão e o Estado, a partir de um melhor entendimento da vida em sociedade, da estrutura e do funcionamento da Administração Pública, da função socioeconómica dos tributos, da aplicação dos recursos públicos, das estratégias e dos meios para o exercício do controlo social. É pela educação que se estimula o sentido crítico, o poder de julgamento e de análise de cada cidadão.

Nessa conformidade, a Educação Fiscal visa à consciencialização da sociedade quanto à necessidade de financiamento do Estado através da obtenção de impostos, o dever do contribuinte de pagá-los e o direito de acompanhar a sua aplicação. Através deste tipo de educação, é possível transmitir valores de cidadania fiscal de modo a que os cidadãos interiorizem estes três valores: “a importância do papel do cidadão-contribuinte; as atitudes de respeito pelo que é público e a responsabilidade fiscal”.

Desta forma, a persuasão incutida pela AT no cumprimento voluntário das obrigações tributárias é, de acordo com o Relatório mencionado (p. 175)

[s]uportada pelas fontes de informação que tem ao seu dispor, que permite não só alertar os contribuintes para a necessidade de cumprirem com as suas obrigações declarativas e de pagamento mas, também efetuar um apuramento e acompanhamento de divergências por parte das áreas de gestão do imposto, libertando assim os recursos da inspeção para a sua atuação para o combate à fraude e evasão em áreas de maior complexidade,

Neste ponto de vista e com seguimento ao trabalho que tem vindo a ser feito para incrementar com sucesso o combate à fraude e evasão fiscal, conforme indica o Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais, a AT continuou a apostar (2018, p. 182):

- no pré-preenchimento das declarações;

- no alargamento do número de sujeitos passivos de IRS que podem beneficiar do IRS Automático relativamente ao IRS de 2018 em virtude desta medida de simplificação abranger um maior número de deduções;
- na divulgação sistemática no seu portal de informação de apoio ao cumprimento voluntário nomeadamente folhetos digitais;
- na disponibilização de novos serviços no Portal das Finanças;
- na disponibilização de novas formas de pagamento, como o Mbway e o débito direto;
- na simplificação executando as medidas previstas no programa Simplex+;
- na comunicação entre o contribuinte e a AT através do e-Balcão, que se encontra acessível através do Portal das Finanças;

Concluindo que, a atitude de cumprir ou não o pagamento dos impostos, depende essencialmente da predisposição dos contribuintes, bem como dos conhecimentos que foram adquiridos por meio da educação, que deverá ter sido logo desde criança, para poder cumprir todas as obrigações fiscais que a sociedade exige, por isso, os efeitos do incumprimento, ou seja, da evasão e fraude fiscal, acarretam diversas consequências que prejudicam todos os cidadãos, sobretudo aqueles que cumprem corretamente todas as suas obrigações tributárias e principalmente os cofres do Estado, uma vez que este não consegue autofinanciar-se e assim, não conseguirá responder às necessidades coletivas.

Nesta perspetiva e como medida de combate, o Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira para o triénio 2018-2020 (p. 3-4) «evidencia, interna e externamente, os reforços que se pretendem levar a efeito na luta contra a fraude, evasão fiscal e economia paralela, assentando em três vetores estratégicos de intervenção prioritária:

- Reforçar o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela;
- Intensificar a cooperação nacional e internacional e garantir a proteção e segurança da fronteira externa;
- Simplificar e promover o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneiras».

Desta forma, esperamos que de ano para ano, com a ajuda de todos, consigamos mudar mentalidades, de modo a que seja respeitado o dever de cidadania e o respeito pelo próximo, o que só se conseguirá se for aperfeiçoado o trabalho da AT, e se iniciativas como estas relacionadas com o aumento de informação, tendo em vista o cumprimento das obrigações

tributárias, continuem a aumentar, de modo a que seja mais eficaz a fiscalização aos sujeitos passivos não cumpridores e fundamentalmente, que os sujeitos passivos cumpridores sejam recompensados, «atribuindo essa missão não só à Administração Fiscal, mas também aos cidadãos em geral e ao próprio Estado, de modo a garantir-se uma maior equidade e uma maior justiça fiscal, promovendo a justa distribuição do rendimento dos contribuintes/operadores económicos» (Relatório de Atividades Desenvolvidas no Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2018, p. 185), dado que, menos fraude e menos evasão fiscal constituem pressupostos para uma maior integridade fiscal na repartição do esforço coletivo de consolidação orçamental.

10.3. Estudo de caso

Como mencionado anteriormente, para finalizar o nosso trabalho adotámos como método de investigação um estudo de caso, onde iremos analisar um acórdão do TCAS, processo n.º 1429/08.1BELRS datado de 11 de Abril de 2019, de forma a comprovar o que foi referido na revisão bibliográfica, a respeito das competências legais no procedimento de inspeção tributária externo e de como estas se executam na prática de um processo de fiscalização, visto ser um procedimento que em diversas ocasiões não é unânime e que pode ser interpretado de diferentes formas consoante o autor, o que por vezes pode desencadear conflitos quanto à veracidade da sua execução.

O acórdão apresentado tem como linhas de direção questões relativas a uma Inspeção Tributária, tais como ordens de serviço, credenciação, dever de fundamentação, faturas falsas e o ónus da prova, que serão analisados ao pormenor e separadamente de forma a esclarecer cada um dos pontos acompanhando com a matéria anteriormente referida e averiguar a decisão do TCAS.

Em estudo, o acórdão em análise, trata da resposta no tribunal de 2º instância a um recurso interposto a 31 de Outubro de 2014, da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa, na qual foi julgada infundada a impugnação apresentada pelo casal de Recorrentes M e I, relativamente a liquidações de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e os respetivos juros compensatórios referentes aos anos de 2003, 2004 e 2005 no valor de 1.097.417, 61 €.

Em relação à caracterização do sujeito passivo M, está coletado como empresário em nome individual desde 02 de Janeiro de 1999, e exerce a atividade de comércio por grosso de

madeira em bruto. Em 2007 foi alvo de uma Inspeção Tributária aos exercícios de 2003 a 2005 no prosseguimento de investigações realizadas a outros sujeitos passivos, “supostos fornecedores do contribuinte”, no qual se constatou fortes suspeitas referentes à não efetivação das vendas/prestações de serviços faturadas. A Inspeção Tributária é classificada de âmbito parcial, compreendendo a averiguação apenas dos impostos referentes ao IRS e IVA, dado que o Recorrente contabilizou faturas nessas condições, afetando o imposto real devido.

A este propósito os Recorrentes interpõe recurso, admitido e com subida imediata nos próprios autos, por assegurarem que a sentença à qual recorreram enferma de erro de julgamento, ou seja, contestam que o relatório de inspeção não expunha os factos ao qual eram sujeitos a inspeção e que a própria fundamentação presente não era clara, sustentando que após esta revogação a decisão do Tribunal devia ser modificada.

A primeira questão suscitada consiste em apreciar se de facto ocorreram vícios no procedimento inspetivo relacionados com o critério de seleção, a ordem de serviço e o despacho que determinou a inspeção externa?

O procedimento de inspeção tributária, consoante o art.º 23.º do RCPITA, e conforme supramencionado no capítulo 3, obedece ao PNAITA que como referido é um Plano de Atividade da Inspeção Tributária e Aduaneira, elaborado anualmente, com critérios que sustentam a Administração na seleção dos contribuintes a fiscalizar. De maneira a que estes critérios abranjam um maior número de infratores e que os resultados a nível nacional sejam mais precisos, é elaborado também a nível regional, por cada serviço periférico, um critério de atividade a utilizar em determinada área territorial, ou seja Direção de Finanças, como indica o art.º 25.º do RCPITA.

Desta forma, e com aplicação ao estabelecido no art.º 27.º do RCPITA quanto à seleção, é legítimo cada Direção averiguar qualquer sujeito passivo ou demais obrigado tributário desde que cumpra os planos que resultaram a nível comunitário ou internacional.

Neste sentido, é possível afirmar, contrariamente ao indicado pelos Recorrentes como improcedente, legal o critério de seleção apresentado, desde que referenciado o código PNAITA e como foi comprovado, nas ordens de serviço no início das inspeções, como um critério regional definido pela própria Direção de Finanças com jurisdição na área do domicílio fiscal dos sujeitos passivos.

Por outro lado, independentemente do comprovado no art.º 123.º, n.º 1 al. c) e d) e n.º 2 do CPA em relação ao que deve constar num ato, o RCPITA, e como também já suprarreferido, menciona no art.º 46.º, norma especial relativamente aos elementos obrigatórios que devem constar nas ordens de serviço, nomeadamente:

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

Assim sendo, e como provado, negando o declarado pelos Recorrentes, é de novo demonstrado que de acordo com as três ordens de serviço correspondentes aos exercícios referidos todos os elementos encontram-se em conformidade com o citado em todos os pontos do art.º 46.º, n.º 3 do RCPITA, identificando o número das três ordens de serviço, a data de emissão que se realizou em 2007, a identificação pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa, bem como o nome dos funcionários responsáveis pela prática dos atos de inspeção e o respetivo chefe, a identificação do sujeito passivo a inspecionar, o Recorrente marido, a referência ao âmbito parcial da ação de inspeção abrangendo o IRS e IVA e por último a identificação da extensão englobando os três períodos de tributação, 2003, 2004 e 2005.

Relativamente ao despacho ao qual os Recorrentes alegam não determinar os fundamentos que deram origem à prática dos atos de inspeção de forma clara, este encontra-se pronunciado sobre as ordens de serviço, assente nos elementos referenciados no art.º 46.º, n.º 3 do RCPITA, que como supramencionado são todos os contidos na própria ordem de serviço entregue aos Recorrentes, ao qual foi demonstrado ser os eficazes para informarem o âmbito e extensão, o código PNAITA e a justificação do critério de seleção.

A segunda questão consiste em apurar se houve vícios atinentes à falta de credenciação?

De acordo com o proclamado no art.º 46.º, n.º 2 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, cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato.»

Com efeito, e como provado anteriormente, nada teve o tribunal a declarar acerca da veracidade das ordens de serviço, confirmando não existir qualquer falta dos elementos considerados pelos Recorrentes como irregulares, o que comprometia a sua validade para a realização do procedimento, determinando-se assim, total competência dos funcionários responsáveis pelo ato de inspeção porque consideram-se munidos por essa mesma ordem de serviço.

Em contrapartida, mesmo que os funcionários incumbidos da prática do ato de inspeção não estivessem devidamente credenciados, respeitando o art.º 46.º do RCPITA, a partir do momento em que a ordem de serviço é assinada pelo sujeito passivo ou obrigado tributário, pelo TOC ou, por qualquer outro empregado presente no local, é confirmado o início do procedimento de inspeção e com isto, a aprovação de tais elementos contidos na ordem de serviço.

Assim sendo, se os Recorrentes não estivessem de acordo quanto à credenciação dos inspetores tributários como anunciaram, teriam, de acordo com o art.º 47.º do RCPITA o direito a oporem-se á prática dos atos respetivos no tempo legítimo com fundamento a essa falta, o que em particular neste caso não aconteceu, pois a ordem de serviço foi assinada pelo TOC dos Recorrentes, não se confirmando qualquer falta de credenciação com a oposição do alegado.

Quanto à terceira questão, esta consiste quanto à falta de fundamentação das notificações de cobrança e dos atos impugnados.

Primeiramente, em relação ao facto de os Recorrentes entenderem não ter existido qualquer fundamentação relativamente às notificações de cobrança, expomos este fundamento nos termos legais.

Ora, consoante o indicado na CRP, no art.º 268.º, n.º 3, «os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos», pois é através desta notificação que conforme expressa o art.º 35.º, n.º 2 do CPPT, «(...) se leva um facto ou conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo.»

Contudo, de acordo com o art.º 77.º, n.º 6 da LGT «a eficácia da decisão depende da notificação», ou seja, a notificação não é condição de validade do ato tributário. Pode o ato até ser válido, no entanto se não for corretamente notificado ao contribuinte, como afirma o

art.º 36.º, n.º 1 da LGT, «os atos em matéria tributária que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam validamente notificados», esta irregularidade não é capaz a produzir efeitos jurídicos ao contribuinte, comporta a ineficácia aos destinatários.

Assim, mesmo que se confirmassem irregularidades nas notificações, isso não punha em causa a legalidade do ato de liquidação, visto que foi realizado nos termos da lei, porém por não ser eficaz, necessita de aceitabilidade, podendo ficar prejudicada a cobrança do imposto.

Posteriormente, é também considerado pelos Recorrentes que os atos de inspeção não foram devidamente fundamentados, de forma explícita, contextual, clara, congruente, suficiente e contemporânea.

Como supramencionado em relação ao artigo da CRP, devem os atos inspetivos serem corretamente fundamentados, ou seja, como previsto no art.º 77.º, n.º 1 e 2 da LGT, «1- A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. 2- A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo». Para que desta forma, os contribuintes não fiquem com nenhuma dúvida relativamente ao praticado no procedimento de inspeção tributária.»

Isto é, como referido no art.º 63.º, n.º 1 do RCPITA, os atos de liquidação fundamentam-se através das conclusões presentes no relatório de inspeção, ao qual neste caso a AT mencionou de forma explícita, contextual, clara, congruente e suficiente todo o facto de direito, mencionando que as liquidações em sede de IVA se concretizaram em faturas que, de acordo com a AT, não correspondiam a operações reais, justificando esse facto com a apresentação de cada um dos indícios para essa fundamentação como explicamos posteriormente, respeitando o art.º 77.º da LGT que indica também ser válido a fundamentação por remissão, ou seja, pode o inspetor tributário fazer a sua fundamentação elaborada através da informação de outrem.

Por último, interpõe os Recorrentes que não realizaram qualquer comportamento culposo para ser-lhes atribuído juros compensatórios.

Como menciona o art.º 35.º, n.º 1 da LGT «são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária», ora, é por isso lícito afirmar que os juros compensatórios são devidos quanto ao imposto indevidamente deduzido.

Portanto, o facto associado à liquidação dos juros compensatórios está intrínseco às liquidações em sede do IVA, apontado como indevidamente deduzido que como tal, originou liquidações adicionais, que como referido, devidamente fundamentadas pela AT através do relatório de inspeção.

A quarta questão suscita, consiste em apurar quanto ao recurso à avaliação indireta.

O recurso à avaliação indireta, por parte da AT, e como previsto no art.º 85.º da LGT é subsidiário da avaliação direta e só deverá ser utilizado se não for possível o recurso à avaliação direta, ou seja, só pode ser previsto nas al. indicadas no art.º 87.º da LGT.

Ora, a avaliação direta como indica Martins, (2017, p. 91) «visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, pelo que constitui o sistema regra de avaliação da matéria tributável. Sem prejuízo dos princípios e regras gerais, a matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo», ou seja, para recorrermos a este método de avaliação é necessário, como indica o art.º 75.º da LGT, que as declarações dos contribuintes «presumem-se verdadeiras e de boa-fé, (...) bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita (...).»

Contudo, como refere o mesmo art.º, n.º 2, a presunção referida no número anterior não se verifica quando:

- a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;

Como prova, é referido o acórdão do STA, n.º 0422/09, datado de 07 de Outubro de 2009 que, «são excepcionais e obedecem a tipificação legal (em especial a contida no art.º 87.º da LGT) os casos em que é lícito à Administração tributária fixar a matéria tributável dos contribuintes por “avaliação indireta”, afastando-se dos valores declarados, porque inexistentes ou fundamentadamente desmerecedores de confiança, recorrendo a outros

elementos (também objeto de previsão legal) que permitem a determinação do valor tributável», ou seja, foi o que aconteceu neste caso, de acordo com o transcrito do relatório de inspeção, existindo correções em sede de IVA e IRS.

Por impossibilidade de a AT comprovar e quantificar de maneira direta os elementos para determinarem o valor de IRS do sujeito passivo, devido a este não ter disponibilizado de acordo com a lei, todos os documentos necessários e falsificado documentos legalmente exigidos para a quantificação desta matéria, é necessário a AT recorrer ao método de avaliação indireta para os exercícios de 2003, 2004 e 2005, o que não se verificou em sede IVA como questionam os Recorrentes. Em relação ao IVA a AT alega só ter feito correções técnicas aos mesmos exercícios, estando essas correções na base do método de avaliação direta, fundamentando estas correções na não aceitação como dedutível o IVA, devido ao imposto deduzido ter sido concretizado por meio de faturas consideradas como falsas.

Quanto à quinta questão esta prende-se quanto à preterição de formalidade essencial, consubstanciada na não utilização do recurso ao procedimento de derrogação de sigilo bancário?

Em conformidade com os termos nos arts.º 78.º e ss. do RGICSF, o acórdão n.º 02274/08 do TCAS, datado de 13 de Março de 2014, estabelece que o sigilo bancário visa três finalidades:

- Proteger a atividade bancária,
- Salvar a integridade dos dados pessoais daqueles que se relacionam com o sistema bancário e,
- Preservar o interesse público num sistema bancário robusto, idóneo e confiável.

Dessa forma, e de acordo com o presente no relatório de inspeção, verifica-se que contrariamente ao invocado pelos Recorrentes, a ação de inspeção não traduziu nenhuma informação protegida pelo sigilo bancário, isto é, toda a informação a que os inspetores tributários tiveram acesso deveu-se, em conformidade com o dever de colaboração no art.º 59.º da LGT e no art.º 9.º do RCPITA, à disponibilizada pelos contribuintes envolvidos em todo o processo que também foram alvo de uma Inspeção Tributária e, pelo próprio sujeito passivo (Recorrente), que tem o dever de facultar todos os elementos pedidos que o inspetor ache necessário para a realização do procedimento de inspeção tributária externo.

Assim, fica comprovado que o inspetor tributário obteve toda a informação usada no processo mediante autorização voluntária, não necessitando de adquirir a informação nos termos do art.º 63.º B da LGT, «a administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no art.º 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de Junho, alterado pelos Decretos-Leis n.ºs 317/2009, de 30 de Outubro, e 242/2012, de 7 de Novembro, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos.»

Quando à sexta questão consiste aos vícios atinentes à demonstração dos pressupostos de tributação.

Em primeiro lugar, é questionado pelos Recorrentes o uso de elementos/informações adquiridas em outros procedimentos inspetivos, matéria considerada por nós, e fundamentada em Tribunal como admissível, devido ao facto de para apuramento em sede de IVA seja necessário aferir toda a informação pertinente, ou seja, informação que também se encontra disponível nos elementos obtidos dos arguidos no processo de Inspeção Tributária.

Consequentemente, a AT no relatório de Inspeção Tributária apresenta de forma precisa, em relação aos elementos obtidos de informação cruzada, o número das ordens de serviço relativas aos procedimentos de inspeção referidos e, como mencionado anteriormente parte dessa informação foi fornecida pelo próprio arguido marido, conseguindo a AT comprovar o veredito através do cruzamento de informação disponível também com a sua base de dados. Ora, de acordo com o art.º 76.º, n.º 1 da LGT «As informações prestadas pela inspeção tributária fazem fé, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei.»

Em segundo lugar, julgam os Recorrentes que não existiram provas que apontassem para existência de faturas falsas e que, parte dos elementos disponibilizados pelo Recorrente no procedimento foram extravasados pela AT, todavia de acordo com o art.º 74.º, n.º 1 da LGT «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque», não sendo necessário à AT ter de provar a falsidade pertencente à emissão de faturas, ou como indica no acórdão em análise a efetiva simulação, que de acordo com o art.º 240.º do CPC «Se, por acordo entre declarante e

declaratório, e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado.»

Deste modo, a única coisa que compete à AT é apenas o de apresentar indícios que pressuponham que as operações realizadas pelos Recorrentes e quantificadas pelas faturas não correspondem à realidade, ficando a cargo do contribuinte o ónus da prova para defender e provar a veracidade das operações que realizou.

In casu, como consta do relatório de inspeção, a AT demonstrou tais indícios que colocam em causa a presunção de veracidade, alegando como suficiente para confirmar a existência de faturas falsas, destacando como é indicado no acórdão a não apresentação de declarações fiscais com os valores devidos, e a apresentação dos sujeitos passivos identificados na contabilidade como fornecedores do Recorrente e a quantificação do valor das faturas relativas aos alegados fornecimentos.»

Assim, em deliberação, o Tribunal a quo apreciou como suficientes os indícios recolhidos pela AT para provar que as operações registadas e apresentadas pelos Recorrentes, não correspondiam à realidade, ficando como supramencionada, a cargo dos Recorrentes o ónus da prova quanto à realidade das alegações referidas pertencentes às faturas emitidas, sendo que, de acordo com o Tribunal estes nada defenderam, originando com que não tenha sido realizado o ónus probatório.

Em relação à última questão consiste quanto à ocorrência de fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário.

É através do procedimento de inspeção tributária que se expressa os fins, ou seja, a decisão da Inspeção Tributária quanto à comprovação da real situação tributária dos sujeitos passivos.

Relativamente a fundada dúvida quer isto dizer, conforme o art.º 100.º, n.º 1 do CPPT que «sempre que da prova produzida resulte fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado», contudo, este fundamento só é executado quando cabe à AT o ónus da prova, o que neste caso em específico, pertenceria aos Recorrentes, que como supramencionado, nada provaram quanto à veracidade das operações realizada e quantificadas, reforçando esta ideia Jorge Lopes de Sousa «nos casos em que se verificar uma destas situações em que no procedimento tributário é atribuído o ónus da prova ao contribuinte, as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria

de facto, não podem considerar-se dúvidas fundadas para efeitos de, nos termos daquele n.º 1, justificaram a anulação do ato impugnado», sendo irrefutável a ideia de fundada dúvida.

Quanto à custa processuais, reflete o art.º 6.º, n.º 7 do RCP «nas causas de valor superior a (euro) 275 000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento», todavia, dita o presente acórdão, que não deve haver dispensa total do pagamento da taxa de justiça, na parte que exceda os 275.000€, por se tratar de tamanha complexidade de resolução quanto ao fundamento do processo aqui tratado, ficando por dispensar o pagamento da taxa processual apenas na que exceda os 500.000€.

Concluindo, na nossa opinião, a sentença declarada pelo juiz está em consonância com a verdade, uma vez que todos os factos foram detalhadamente analisados de acordo com princípios legais e formais. Isto quer dizer que, apesar dos Recorrentes invocarem diversas alegações contra o procedimento de inspeção, ao investigarmos o relatório de inspeção tributária, examinando-o de acordo com o princípio da verdade material, constatamos que na verdade existem indícios de operações simuladas, não correspondendo à real verdade faturação do contribuinte.

In fine, fica provado separadamente que cada uma das alegações dos Recorrentes não tem qualquer fundamento, não se tendo verificado qualquer erro de julgamento, competindo ao Tribunal decide negar provimento ao recurso.

11. Conclusão

Primeiramente, e depois de ser definida a noção de Auditoria Tributária e quais as competências principais da AT, como forma de enquadramento teórico para o próprio tema em questão, começámos por esclarecer o conceito de Inspeção Tributária, na qualidade de autoridade de tributar, isto é, de averiguar o cumprimento dos atos tributários, como forma de examinar quaisquer irregularidades fiscais que possam existir.

A Inspeção Tributária não só desempenha um papel de prevenção, numa ação educacional para incentivar os contribuintes para o dever de cumprirem as suas obrigações fiscais como, um papel de repressão, sanção, quando verifica que existiram realmente incumprimentos fiscais.

Antes do próprio início do procedimento, a AT através dos meios informáticos, com registo pormenorizado ou possivelmente, através de participações ou queixas, possui diversos elementos que possibilitam que a execução do processo de seleção de contribuintes seja precisa e eficaz.

O procedimento de inspeção tributária encontra-se regulamentado pelas normas assentes no RCPITA, e abrange os princípios e regras aplicáveis que um inspetor tributário deve respeitar no ato de inspeção, tendo em vista, conforme decreta o diploma, a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, na tomada de uma decisão.

Neste estudo apresentamos somente, com mais precisão, o procedimento de inspeção externo, com todas as regras e determinações que o enquadram, na qualidade de poder de fiscalizador, como forma de verificar a veracidade da situação financeira da entidade inspecionada. Neste âmbito, os atos de inspeção efetuam-se total ou parcialmente, em instalações ou dependências que pertençam aos sujeitos passivos ou a qualquer obrigado tributário.

Todavia, o início do procedimento de inspeção tributária externo concretiza-se no momento de apresentação da credenciação dos inspetores tributários à entidade, na forma de uma ordem de serviço ou despacho emitida pelo serviço competente, que assina indicando a data da notificação e marcando oficialmente o seu início, por um prazo máximo de duração de seis meses. Desta forma, este procedimento de inspeção só termina na data em que o sujeito passivo é notificado do relatório final, marcado pela identificação e sistematização dos factos detetados e da sua qualificação jurídico-tributária.

Porém, como indica o art.º 77.º da LGT, «a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância», sendo considerada de acordo com a CRP como uma exigência constitucional. É através da fundamentação que são descritos as razões e os motivos que encaminharam à decisão tomada, para assegurar a transparência e o respeito pelos direitos dos contribuintes. Prende-se sobretudo com esta questão a orientação do acórdão do TCAS a que nos propusemos analisar, bem como outras matérias relevantes aqui enunciadas, fazendo-nos perceber que num caso de jurisprudência, existem sempre duas partes contrárias, e que a base do conflito consiste da análise das provas apresentadas nos autos, em harmonização com a lei.

Com a elaboração deste trabalho compreendemos que a maior preocupação dos contribuintes é evitar pagar o menos possível, ou não pagar de todo os impostos, descuidando o dever cívico desse ato, que corresponde a um dever de cidadania, sendo impreterível nesse caso a função da Inspeção Tributária para colmatar situações de incumprimento das obrigações tributárias.

Nesse sentido, é fundamental que exista uma população mais instruída e com um maior nível de Educação Fiscal, como forma de ajudar o cidadão a compreender a função social do imposto, e aumentar a consciência, no que diz respeito ao cumprimento das obrigações fiscais e como vem aludir o art.º 12.º, n.º 1 al. b) do RCPITA, sendo que os efeitos do incumprimento, ou seja, da evasão e fraude fiscal, acarretam diversas consequências que prejudicam todos os cidadãos, sobretudo aqueles que cumprem corretamente todas as suas obrigações tributárias.

A Evasão e Fraude Fiscal são um dos graves problemas da ordem tributária, e nos dias de hoje é bastante discutido este tema considerado como um dos grandes problemas da nossa geração, influenciado por diversos fatores, incluindo a confiança nas instituições públicas, a perceção da justiça na distribuição da obrigação tributária, a honestidade, a simplicidade das leis e procedimentos, e a avaliação dos benefícios públicos recebidos. Sendo essencial a nosso ver, prevenir e combater a Fraude Fiscal, a diminuição da consequente desigualdade social entre os contribuintes e principalmente promover uma nova relação de confiança entre a Administração Fiscal e os contribuintes, integrando novas regras simples e cómodas, de forma a serem incrementadas mais medidas de fiscalização para os sujeitos passivos que não cumprem com as suas obrigações tributárias.

Nessa medida e como forma de combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira é então elaborado, todos os anos, desde o ano de 2007, o Relatório de Atividades Desenvolvidas, como indica o art.º 64.º B da LGT, que por meio da análise das ações de controlo realizadas pela AT nos anos de 2014, 2015, 2016, 2017 e 2018 concluímos que tem existido um maior controlo de inspeções de ano para ano, sobretudo ao nível das ações de informação e prevenção, devido ao facto de como tem vindo a ser referido, a preocupação do risco associado aos contribuintes incumpridores.

Desse modo, é importante aumentar a transparência fiscal, contribuir para a boa governação fiscal, assegurar uma concorrência mais equitativa no mercado interno e conceder uma fiscalidade mais digna e eficaz aos contribuintes, de maneira a serem contornados os comportamentos abusivos para serem cumpridas obrigatoriamente os objetivos previstos, através de medidas concretas e coordenadas, pressionando as empresas a cumprirem os seus deveres de pagar impostos.

Acima de tudo, e numa visão estruturante, interessa mudar as mentalidades de todos quanto ao bem comum, esperando que no futuro isto seja uma realidade.

Referências Bibliográficas

- Alfaro, M. (2003). *Regime Complementar do procedimento de inspeção tributária*. Áreas Editora.
- Alves, J. A. (1997). *A inspeção tributária e a escrituração contabilística e recurso à utilização de sistemas informáticos*. Fiscália, revista trimestral da direção geral dos impostos, Ano V, n.º 19.
- Amaral, D. F. (2003). *Curso de direito administrativo*. Vol II. Coimbra: Almedina.
- Almeida, B. J. & Taborda, D. M. (24 a 26 de Novembro de 2004). *A Fraude como Problemática Central nas Diferenças de Expectativas em Auditoria*. X Congresso Contabilidade: Relato financeiro e responsabilidade social. Lisboa.
- Barros, A. J. & Lehfeld, N. (2007). *Fundamentos de metodologia científica*. (3 ed.). São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Bastos, J. R. (2000). *Notas ao código de processo civil*. Vol II. 3 ed. Lisboa: Edições Almedina.
- Caldeira, J. F. (2011). *O procedimento tributário de inspeção – um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*. Dissertação mestrado. Universidade do Minho. Disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/17995>
- Caldeira, J. D. & Rocha, J. F. (2013). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária – RCPIT*. Coimbra Editora.
- Canedo, J., Guedes, O., & Monteiro, A. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. DGCI.
- Costa, P. N. & Machado, J. E. (2016). *Manual de Direito Fiscal – perspectiva multinível*. Almedina.
- Garcia, N. O. & Nunes, R. C. (2011). *Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1, 250-268.
- Gonçalves, S. C. (2011). *Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras em virtude do reconhecimento inadequado ao rédito (ISA 240, NCFR 20)*. Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 12-33. Disponível em: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Auditoria.pdf>
- Guerreiro, A. L. (1999). *Lei Geral Tributária Anotada*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Lopes, C. M. & Martins, A. (2014). *A tributação por métodos indiretos, uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilísticos fiscais*. Coimbra: Edições Almedina.
- Lourenço, J.C. (1999). *A Auditoria Fiscal*. Visilis Editores.
- Marques, P. (2007). *Infrações Tributário – contra-ordenações*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Vol II.
- Marques, P. (2014). *O Procedimento de Inspeção Tributária*. Coimbra Editora.
- Martins, J. A. & Alves, J. C. (2015). *Procedimento e Processo Tributário*. Almedina.
- Martins, J. A. (2017). *Procedimentos de atos inspetivos (RCPITA) aplicação prática*. Ordem dos Contabilistas Certificados.

- Martins, J. A. (2018). *Auditoria Fiscal e Técnicas de Fiscalização*. Mestrado em Fiscalidade. ISCAL.
- Ministério das Finanças. (2012). Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2012-2014.
- Ministério das Finanças. (2018). Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020.
- Ministério das Finanças. (2015). Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2014”
- Ministério das Finanças. (2016). Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2015”.
- Ministério das Finanças. (2017). Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2016”.
- Ministério das Finanças. (2018). Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2017”.
- Ministério das Finanças. (2019). Relatório de Atividades Desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras - 2018”.
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal*. 9 ed. Almedina Coimbra.
- Pereira, M. H. (2009). *Fiscalidade*. 3 ed. Coimbra: Almedina.
- Prodanov C. & Freitas E. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Académico*. 2 ed. Brasil: Editora Feevale.
- Sanches, J. L. & Gama, J. T. (2006). *Audição – participação – fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Santos, A. R., Sepúlveda, A. F., Bergamaschi, E. T., Previati, M. R., Fernandes, R. M., & Camacho, R. (2006). *Erros e Fraude em Auditoria e o Posicionamento do Auditor*. Disponível em: http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_22.pdf.
- Soares, D. (2002). *Perceção Social da Fiscalidade em Portugal*. Dissertação de Mestrado. ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa.
- Sousa, J. M. & Baptista, S. C. (2011). *Como fazer Investigação Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha*. 1 ed. Lisboa: Pactor.

Legislação

- Coletânea (2018). *Códigos Tributários e Legislação Conexa*. Porto Editora.
- Decreto-Lei n.º 43861/61. D.R. *I Série*. 189 (16-08-1961) 1012-1013.
- Decreto-Lei n.º 413/98. D.R. *I Série-A*. 301 (31-12-1998) 7306-7315.
- Decreto-Lei n.º 6/99. D.R. *I Série-A*. 6 (08-01-1999) 72-73.
- Decreto-Lei n.º 10/2011. D.R. *I Série*. 14 (20-01-2011).
- Decreto-Lei n.º 118/2011. D.R. *I Série*. 239 (15-12-2011) 5301-5304.

Decreto-Lei n.º 4/2015. D.R. *I Série*. 4 (07-01-2015) 50-87.

Lei 16-A/2002. D.R. *I Série-A*. 125 (31-05-2002) 4776-(2) - 4778-(17).

Lei 50/2005. D.R. *I Série-A*. 166 (30-08-2005) 5138-5155.

Portaria 320-A/2011. D.R. *I Série*. 250 (30-12-2011) 5538-(256) – 5538-(272)

Sistema de Normalização Contabilística. 6 ed. Porto Editora.

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 07369/02, de 29 de Abril de 2003. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fa6f8524a32e4eb380256d28004684b8?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01003/06, de 17 de Janeiro de 2007. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fb95e36a0b68b3528025726d004ef1df?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 02026/07, de 11 de Dezembro de 2007. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/67f9f7d88db2a452802573af003dce88?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 04017/10, de 03 de Novembro de 2010. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/77D62B96DCB54200802577D500338B59>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0759/10, de 24 de Novembro de 2010. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/209e725fe0a3f280802577f2003fd4a5?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 00178/06.0BEVIS, de 18 de Março de 2011. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jten.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/5fe1b887d6f757308025785a003a741c?Open>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0669/10, de 30 de Novembro de 2011. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/22348784b53f6628802577f80031fa77?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, processo n.º 1524/10.7TBMCN.P1, de 12 de Dezembro de 2011. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/789d33f8e170874a8025798b0041ed16?OpenDocument&Highlight=0,1524%2F10.7tbmcn.p1%20>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 04371/10, de 20 de Março de 2012. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/6a5d0416f6ec0140802579cd0035a223>

- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, processo n.º 379/07.3TAILH.C1, de 12 de Setembro de 2012. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/346c6e51cdd34ca80257a87003846d3?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 05792/12, de 23 de Outubro de 2012. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/3793533e5f7920ed80257aa600478d31?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 00011/04.7BEBRG, de 28 de Fevereiro de 2013. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/60aef494cb5fcb380257b2600357cae>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 07026/13, de 13 de Fevereiro de 2014. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/ccf408ed05b5de5880257c8400411aaf?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 07343/14, de 27 de Fevereiro de 2014. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2f7ea0a1a0f5ee3480257c92005827d1?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 04817/11, de 01 de Outubro de 2014. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/14582f6c5bd7f87080257d6b003393d3?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 00264/10.1BEBRG, de 16 de Outubro de 2014. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2d041911fd0beff680257d8c00349183?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0914/13, de 5 de Novembro de 2014. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e754aab2c0c3940d80257d8d00436d22?OpenDocument>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, processo n.º 01854/10.8BEBRG, de 13 de Novembro de 2014. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/02f754ad65fc5f7880257da50034f7fd?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0803/14, de 28 de Janeiro de 2015. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/BBCB93488478003280257DDD003AF636>
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 07442/14, de 05 de Fevereiro de 2015. Disponível em:
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/c0b5367d70caed9480257de9005bbb05?OpenDocument>
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01382/13, de 8 de Abril de 2015. Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/9592cc31d67b336f80257e26004a0d82?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 06182/12, de 23 de Abril de 2015. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/1D8C0680C0D02B2B80257E3600503FC0>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 00071/07.9BEPNF, de 14 de Abril de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/2E8A62BFD2A09ABA80257FAB00328533>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0684/15, de 20 de Abril de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/63fb5bb19e19fb9880257fa2003bb57f?OpenDocument&ExpandSection=1>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01101/15, de 15 de Junho de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/AD341970DBEA57AC80257FEF00478756>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01863/13, de 15 de Junho de 2016. Disponível em: <http://www.gde.mj.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/dfd53390af8e0e2680257fd50054a0ff?OpenDocument>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01095/15, de 29 de Junho de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/-/7650B54EDFFCAB2780257FE3004DC199>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 09297/16, de 29 de Junho de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/1F64B40D3648177D80257FE10053200B>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 09765/16, de 19 de Agosto de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/0d21b4defb5eee4c8025801f00387d2c?OpenDocument&Highlight=0,09765%2F16%20>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01147/15, de 16 de Novembro de 2016. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/87d3fda7aba232268025806f005924c8?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 05428/12, de 09 de Março de 2017. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1318b254671df35a802580df004066a2?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 01194/05.4BEVIS, de 28 de Setembro de 2017. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/f48b704c08623cc2802581c2002f30a9?OpenDocument&Highlight=0,01194%2F05.4BEVIS%20>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 07165/13, de 22 de Março de 2018. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/9F6B67001FBCCDAF8025825900539146>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 06559/13, de 18 de Abril de 2018. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/53412F9AF411378380258278004EA1B6>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 01460/17, de 19 de Setembro de 2018. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/eb60973353e8dd9580258313004758fd?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo n.º 1429/08.1BELRS, de 11 de Abril de 2019. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/fc83c1ae2209db94802583d9004cf3d6?OpenDocument>