

REGIME COMPLEMENTAR DO PROCEDIMENTO DE INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA (RCPIT) ANOTADO E COMENTADO

Joaquim Freitas da Rocha

Doutor em Direito

Docente na Escola de Direito da Universidade do Minho

João Damião Caldeira

Mestre em Direito Tributário e Fiscal

Inspector Tributário

APRESENTAÇÃO

1. O regime complementar do procedimento de inspecção tributária (RCPIT) constitui um importante instrumento normativo no quadro geral dos procedimentos de aplicação dos tributos. Tal importância deriva da sua inafastável importância prática, a qual pode ser constatada a partir de várias circunstâncias:

- em primeiro lugar, configura-se como um diploma que disciplina uma dimensão importante da actividade administrativa tributária — o controlo ou fiscalização — , instituindo o *modus operandi* que deve ser observado aquando da emanação de actos por partes dos serviços. Ganham aqui relevo as normas respeitantes ao planeamento das actividades de inspecção, ao modo de constituição de equipas inspectivas, às competências administrativas, às notificações, ou ao encerramento da inspecção e elaboração do respectivo relatório, entre bastantes outras;
- Em segundo lugar, e porque nos quadros de um Estado de Direito se trata esta sempre de uma actividade juridificada, incorpora um conjunto de poderes da Administração tributária ou dos seus funcionários, avultando as disposições normativas concernentes às garantias de eficácia da actividade inspectiva, às prerrogativas dos inspectores e funcionários, ou às medidas cautelares que podem neste contexto ser requeridas ou adoptadas. Simultaneamente, não deixa de disciplinar deveres e sujeições dos mesmos, como sejam os que se relacionam com as incompatibilidades, os deveres de cortesia ou o dever de sigilo;
- Em terceiro lugar, e na medida em que se está em presença de um campo de actuação sensível, restritivo e intrusivo, contém um vasto rol de direitos dos inspeccionados (garantias dos contribuintes), com especial destaque para as regras que se referem ao local e ao horário dos actos de inspecção, ao direito de audição antes da notificação das conclusões do relatório, ou ainda aos direitos de oposição, impugnação ou recurso, a ser exercidos em sede jurisdicional, por exemplo.

2. Como se pode ver, todos os actores tributários — Administração, Contribuintes e Tribunais), têm necessidade, por razões diversas, de conhecer ou aplicar este diploma. A primeira, na veste de sujeito impositivo — melhor dito: aqui, na veste de sujeito perscrutador ou investigador — devendo ter em mente os limites das suas actuações, mas também as prerrogativas de que pode lançar mão no caso em concreto; os segundos, na posição de subordinados aos actos inspectivos e potenciais afectados por restrições de direitos, liberdades e garantias (v.g., reserva da vida privada, inviolabilidade do domicílio ou da correspondência,

liberdade de exercício de profissão), devendo saber que se podem defender e que têm ao seu dispor garantias para os proteger; e, finalmente, os terceiros, como resolutores de conflitos, convocados no seguimento do princípio da *reserva juiz*, sempre que no decorrer dos procedimentos ou actuações inspectivas sejam suscitados conflitos de pretensões.

Mas a importância do RCPIT não se reduz à sua dimensão prática ou *realista*. Com efeito, também não se pode perder de vista que se trata de um diploma normativo bastante utilizado para efeitos formativos e académicos, o que equivale a dizer que o seu estudo teórico não pode ser descurado, até tendo em vista possíveis alterações ao mesmo no sentido do seu aperfeiçoamento. De resto, o estudo dos diplomas do universo tributário em termos académicos e científicos contribuirá decisivamente não apenas para a afirmação da autonomia do Direito tributário (hoje inquestionável), mas igualmente para a afirmação de uma cultura jurídica e cívica elevada, induzindo comportamentos solidários e solidificando o Estado de Direito.

3. Tendo presentes estas considerações, a presente obra procura constituir um instrumento útil de consulta e estudo.

Assume-se sem reservas que se intenta conjugar a dimensão teórica necessária ao estudo do RCPIT em bases racionais e cientificamente aceitáveis, com a vertente prática indispensável à sua utilização corrente por parte dos diversos actores, ensaiando-se anotações e comentários doutrinários que os autores entendem relevantes e úteis.

A dimensão teórica é fornecida principalmente pela referência aos valores e bens jurídicos que subjazem às diversas disposições, e particularmente aos princípios constitucionais e tributários que em caso algum podem deixar de ser convocados.

Já a dimensão prática é emprestada pelos imprescindíveis contributos da jurisprudência, tendo sempre em mente que só o Direito aplicado — e particularmente, o Direito aplicado pelos Tribunais — assume relevância na concreta configuração de qualquer ordenamento tributário. Além disso, a experiência adquirida por um dos co-autores no âmbito das actividades de inspecção tributária também se revela importante no contexto da tarefa de conferir consistência à obra, não permitindo que a mesma se distancie da realidade e da *praxis* quotidiana.

Naturalmente que numa obra que se pretenda com natureza doutrinal, o Direito comparado não poderia ficar de fora. Por tal motivo, apresentam-se algumas, embora poucas, referências a normas de Direito estrangeiro que de um modo mais ou menos directo se assemelham às normas constantes do diploma aqui em anotação e comentário. Seleccionaram-se para o efeito os ordenamentos Espanhol, Francês, Italiano e Alemão, principalmente tendo em vista a proximidade material que se evidencia numa análise minimamente atenta.

Como qualquer trabalho que se pretende sério, também a presente é uma obra aberta, no sentido em que está sujeita a contínuo melhoramento. Sujeita-se aqui esta primeira edição a apreciação crítica, na esperança de que os objectivos iniciais, na dupla dimensão teórica e prática, sejam conseguidos.

Os autores,
Braga e Setúbal
Janeiro de 2013

ABREVIATURAS UTILIZADAS

AO - Abgabenordnung
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
ATI – Acordo sobre Troca de Informações em Matéria Fiscal
CC – Código Civil
CDT – Convenções para Evitar a Dupla Tributação
CP – Código Penal
CPA – Código do Procedimento Administrativo
CPC – Código de Processo Civil
CPP – Código de Processo Penal
CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT – Código de Processo Tributário
CPTA – Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
CTF – Ciência Técnica e Fiscal
DEC – Divisão de Estudos e Coordenação
DEI – Divisão de Estudos e Informações
DGAIEC – Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI – Direcção-Geral dos Impostos
DGITA – Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DIBIC – Divisão de Inspeção a Bancos e outras Instituições de Crédito
DIEF – Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras
DIFAE – Divisão de Investigação da Fraude e Acções Especiais
DISSF – Divisão de Inspeção a Seguradoras e Sociedades Financeiras
DPAT – Divisão de Planeamento e Apoio Técnico
DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais
DSIT – Direcção de Serviços de Inspeção Tributária
DSPCIT – Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais
GNR – Guarda Nacional Republicana
IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT – Imposto sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS – Imposto do Selo
IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
LeyGT – Ley General Tributaria
LGT – Lei Geral Tributaria
LPF – PL - Livre des procédures fiscales – partie législative
LPF – PR - Livre des procédures fiscales – partie réglementaire
OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PGR – Procuradoria-Geral da República
PJ – Polícia Judiciária
PNAIT – Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária
PNAITA – Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária e Aduaneira
RBC – Regime de Bens em Circulação

RCPIT – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias
ROC – Revisor Oficial de Contas
SDC – Statuto dei diritti del contribuente
STA – Supremo Tribunal Administrativo
STJ – Supremo Tribunal de Justiça
TC – Tribunal Constitucional
TCA – Tribunal Central Administrativo
TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul
TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia
TOC – Técnico Oficial de Contas
TRL – Tribunal da Relação de Lisboa
UE – União Europeia
UGC – Unidade dos Grandes Contribuintes
VIES – VAT Information Exchange Syst

Parte I
Procedimento de Inspeção Tributária

Título I
Princípios e Disposições Gerais

Capítulo I
Objecto e âmbito

Artigo 1.º
Objecto

O presente diploma regula o procedimento de inspeção tributária, definindo, sem prejuízo de legislação especial, os princípios e as regras aplicáveis aos actos de inspeção.

Anotações doutriniais

Como tendo natureza marcadamente polissémica, 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 acto (“o contribuinte deve sujeitar-se aos actos de inspeção”) ou como procedimento (“os contribuintes devem ser notificados para o início do procedimento de inspeção”). É precisamente neste último sentido que é utilizado neste artigo 1.º, como pretendendo significar o conjunto de actos levado à prática pelos órgãos e agentes competentes, nos termos definidos na lei, com o objectivo de averiguar a factualidade relevante para efeitos de aplicação das normas tributárias.

Na sua globalidade, o diploma em análise (RCPIT) disciplina as diversas fases e incidências do procedimento inspectivo (v.g., iniciativa, comunicação, instrução, audição, relatório), reforçando o seu enquadramento normativo — o qual já havia sido iniciado pela LGT (art.º 63.º) — e juridificando de um modo mais específico as normas que lhe são aplicáveis.

Tais normas, utilizando uma técnica metodológica de aplaudir, são distinguidas em *princípios* e *regras*, embora seja de criticar o tratamento que ao longo do diploma é dispensado a cada uma dessas dimensões.

Apesar de não ser a localização adequada para se proceder a tal distinção, e sabendo-se que variadíssimos critérios foram já apontados pela doutrina e pela jurisprudência nacionais e estrangeiras, sempre se pode adiantar que a marca distintiva entre os princípios e as regras, em nossa opinião, reside (i) na natureza abstracto-enformadora dos princípios e concreto-aplicativa das regras e (ii) no tratamento dispensado aos conflitos normativos em cada uma das situações: possibilidade (e imposição mesmo) de compatibilização no caso dos princípios, e de exclusão de uma delas no caso das regras (daí seja frequente afirmar-se que quando duas regras conflituam — por exemplo, dois prazos distintos ou a mesma competência atribuída a dois órgãos ditintos — aplica-se uma lógica de “tudo ou nada”).

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT
- ⇒ Alemanha: AO
- ⇒ França: LPF (PL e PR)
- ⇒ Itália: SDC

Artigo 2.º
Âmbito

1 - O procedimento de inspecção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias.

2 - Para efeitos do número anterior, a inspecção tributária compreende as seguintes actuações da administração tributária:

- a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;**
- b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;**
- c) A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;**
- d) A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos actos tributários ou de recurso contencioso de actos administrativos em questões tributárias;**
- e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;**
- f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua actividade;**
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no n.º 1;**
- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;**
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infracções tributárias;**
- j) A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;**
- l) Quaisquer outras acções de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.**

3 - O procedimento de inspecção pode abranger, em simultâneo com os sujeitos passivos e demais obrigados tributários cuja situação tributária se pretenda averiguar, os substitutos e responsáveis solidários ou subsidiários, as sociedades dominadas e integradas no regime especial de tributação dos grupos de sociedades, os sócios das sociedades transparentes ou quaisquer outras pessoas que tenham colaborado nas infracções fiscais a investigar.

4 - No caso previsto no número anterior as entidades gozam dos mesmos direitos e estão sujeitas aos mesmos deveres dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

Remissões legislativas

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 44.º

Procedimento tributário

1 - O procedimento tributário compreende, para efeitos do presente Código:

- a) As acções preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
- b) A liquidação dos tributos, quando efectuada pela administração tributária;
- c) A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos actos tributários;
- d) A emissão, rectificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros actos administrativos em matéria tributária, incluindo sobre benefícios fiscais;
- e) As reclamações e os recursos hierárquicos;
- f) A avaliação directa ou indirecta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- g) A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;
- h) A contestação de carácter técnico relacionada com a classificação pautal, a origem ou o valor das mercadorias objecto de uma declaração aduaneira, sem prejuízo da legislação especial aplicável;
- i) Todos os demais actos dirigidos à declaração dos direitos tributários.

2 - As acções de observação das realidades tributárias, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infracções tributárias são reguladas pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária

Anotações doutriniais

O presente artigo procura determinar a dimensão teleológica e material do procedimento inspectivo.

No que diz respeito à primeira (dimensão teleológica) refere-se que o mesmo apresenta tripla abrangência finalística: (i) a observação das realidades tributárias, (ii) a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e (iii) a prevenção das infracções tributárias. Em nossa opinião, trata-se de um elenco que não apresenta uma coerência de sentido evidente, na medida em que mistura finalidades abstractas e finalidades concretas. Na verdade, e em sentido restrito, a finalidade primeira do procedimento inspectivo propriamente dito será a segunda apontada — a verificação do cumprimento das obrigações tributárias — resultando as restantes como meramente subsidiárias ou secundárias. Particularmente relevante no âmbito da verificação do cumprimento será a constatação da existência ou não de pagamento da obrigação tributária principal (dívida tributária) e da observância ou não dos deveres cooperativos e acessórios, como a entrega de declarações, a manutenção de contabilidade, a efectivação de retenções na fonte, etc.

No que concerne à segunda dimensão, refere-se que a inspecção tributária compreende um amplo conjunto de actuações materiais da *administração tributária*. Fora das considerações do preceito ficam, portanto, as situações de privatização do procedimento inspectivo, no âmbito da qual a realização de actos e tarefas de inspecção *lato sensu* (principalmente, actuações de natureza declaratória e investigatória) é *devolvida* a privados. É o que sucede nomeadamente no âmbito do

combate ao denominado “planeamento fiscal abusivo” (Decreto-Lei n.º 29/2008), domínio onde se entrega a toda uma série de agentes privados (v.g., advogados, solicitadores, consultores, técnicos de contas) encargos tributários de verificação e controlo que, em primeira linha, deveriam competir a entidades estaduais e administrativas. A questão de saber se essa entrega se pode ela própria considerar abusiva por violação do princípio da proporcionalidade e da proibição do excesso e outras exigências constitucionais é questão que não será aqui abordada, porque deslocada ¹.

Em todo o caso, no que se refere às actuações administrativas, é possível agrupá-las em distintos segmentos (embora em alguns dos casos a seguir elencados se possam verificar possíveis sobreposições, não se devendo entender que se está perante compartimentos estanques):

- ⇒ Actuações investigatórias tributárias *stricto sensu*, que em princípio têm em vista um concreto acto de imposição ou liquidação: alíneas a) e b);
- ⇒ Actuações de natureza auxiliar e instrutória em sede de outros procedimentos ou processos tributários, nomeadamente impugnatórios (por exemplo, procedimentos de reclamação e revisão, processos de impugnação judicial): alíneas c), d), g);
- ⇒ Actuações de natureza informativa perante os contribuintes: alíneas e) e h);
- ⇒ Actuações de natureza informativa perante outras administrações tributárias: alínea j);
- ⇒ Actuações de natureza repressiva: alínea i);
- ⇒ Actuações de natureza estatística: alínea f).

Se atentarmos nas diversas alíneas, apenas as alíneas a) e b) têm natureza investigatória, tendo quase todas as restantes natureza informativa. Quanto às que possuem carácter informativo, o mesmo verifica-se a vários níveis: perante os contribuintes, perante a própria administração, ou perante outras administrações tributárias (no domínio da cooperação internacional).

Quantos às **alíneas a) e b)** as mesmas consubstanciam o poder atribuído à Administração tributária de controlar se os factos tributários, tendo em conta o ordenamento jurídico-tributário, em primeiro lugar, foram declarados e, em segundo lugar, se foram correctamente enquadrados e lhes foram aplicadas as normas de incidência correctas, que estiveram quantitativa e qualitativamente na génese dos

¹ Cfr., a respeito do tema, ROCHA, Joaquim Freitas e CARVALHO, Cláudio, “A utilização abusiva de terceiros como instrumentos de averiguação tributária. Em particular, o caso dos advogados”, in *Ius Nostrum*, n.º 2, Delegação de Guimarães da Ordem dos Advogados, 2011, 18 e ss.

impostos devidos.

Trata-se de uma vertente da inspecção que se reconduz à comprovação da veracidade do declarado pelos sujeitos passivos. Importa aqui reter que o nosso sistema tributário assenta no princípio da declaração² presumindo-se verdadeiras as declarações dos sujeitos passivos, nos termos do artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT)³. Ou seja, o apuramento da matéria colectável efectua-se, por regra, com base nas declarações dos sujeitos passivos, pelo que se afigura necessário que a Administração tributária, através da inspecção, disponha de mecanismos que possibilitem a comprovação dos valores declarados.

Relativamente às actuações de natureza informativa, previstas nas **alíneas c), d) e g)** deste preceito, as mesmas têm um carácter acessório, na medida em que visam dar suporte a outros procedimentos ou processos tributários. É o que sucede nos casos das impugnações judiciais, tal como prevê o artigo 111.º n.º 2 alínea a) do CPPT. Na organização processo administrativo, este deve ser instruído com, entre outros elementos, a informação da inspecção tributária sobre a matéria de facto considerada pertinente. O mesmo deve ser aplicado aos procedimentos administrativos como a reclamação graciosa ou o pedido de revisão do acto tributário. E faz todo o sentido que assim seja sempre que as correcções que estiveram na base do acto de liquidação contestado tenham tido origem num procedimento de inspecção. Com efeito a inspecção tributária encontra-se numa situação privilegiada para prestar o suporte factual que estes procedimentos ou processos necessitam. O mesmo sucede com a informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária. De acordo com o artigo 7.º do Estatuto dos Benefício Fiscais (EBF) cabe à inspecção controlar todas as pessoas, singulares ou colectivas, de direito público ou de direito privado, a quem sejam concedidos benefícios fiscais, automáticos ou dependentes de reconhecimento, quanto à verificação dos pressupostos dos benefícios fiscais respectivos e do cumprimento das obrigações impostas aos titulares do direito aos benefícios. Assim, a inspecção tributária deverá prestar auxílio, sempre que solicitada, para verificar se os pressupostos de facto invocados por um determinado contribuinte para gozar de um determinado benefício fiscal se encontram ou não preenchidos.

Quanto às **alíneas e) e h)** as mesmas cumprem a função pedagógica da actuação da inspecção que deverá ser também orientada para alterar o comportamento tributário dos contribuintes e não apenas para a penalização dos faltosos, numa função que, mais do que sancionatória, se pretende que seja sobretudo e essencialmente pedagógica. Trata-se também de um corolário da colaboração que deve presidir às relações entre Administração e contribuintes. Note-se que este esclarecimento e orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária não deve apenas ocorrer por iniciativa do sujeito passivo ou obrigado tributário, devendo igualmente esse impulso pertencer à própria Administração. Quanto melhor e mais abrangente for a actuação da inspecção nas suas funções informativas e pedagógicas, menores serão as probabilidades de incumprimento ou cumprimento deficiente das obrigações fiscais

² Cfr. por exemplo o artigo 16.º do Código do IRC.

³ Aprovada pela Lei n.º decreto-lei n.º398/98, de 17 de Dezembro.

principais e acessórias por partes dos sujeitos passivos ou obrigados tributários.

Quanto à **alínea i)** importa realçar que o procedimento de inspecção não visa em si mesmo sancionar, mas sim promover o sancionamento, o que constitui situações distintas. Esta é a vertente *repressiva* da actuação da inspecção, que ao detectar o incumprimento, identifica as infracções cometidas e prepara os respectivos procedimentos contra-ordenacionais ou processos-crime, consoante a natureza e gravidade da infracção. A inspecção tributária identifica as infracções cometidas mas não as sanciona, uma vez que não tem competência para tal, a qual é estabelecida nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), ou seja, a inspecção identifica e comunica formalmente a prática de tais condutas.

No que diz respeito à **alínea j)**, no âmbito do controlo por parte da actuação inspectiva da Administração tributária tem-se assistido, sobretudo nos últimos anos, a um reforço da cooperação internacional em matéria tributária. Esta cooperação a nível internacional tem sobretudo resultado do labor e empenho da OCDE na organização e planeamento de actividades sobre a adequação do exercício do poder de tributar perante o surgimento de novas realidades e problemas, fruto do desenvolvimento de actividades internacionais em matéria de tributação. Esta intensificação da actividade da OCDE teve sobretudo reflexos na Convenção Modelo, cujos comentários têm vindo a sofrer actualizações e alterações, nomeadamente ao seu artigo 26.º e à posterior introdução do artigo 27.º. A actividade da OCDE⁴ em sede de cooperação administrativa tem sido desenvolvida no sentido de reagir contra os denominados “paraísos fiscais”⁵ ou regimes fiscais privilegiados, nomeadamente para fazer face à necessidade de combater o fenómeno da evasão fiscal internacional e do branqueamento de capitais, que constituem factores geradores de concorrência desleal e, conseqüentemente, de assimetrias entre os operadores que recorrem a tais regimes e os que não recorrem. Para tal, houve necessidade de reforçar os mecanismos de cooperação administrativa internacional em matéria tributária cuja finalidade principal passa por assegurar a eficácia da troca de informação entre as administrações tributárias. Assim, muito desse reforço tem passado pela possibilidade de troca de informações com base nas Convenções destinadas a Evitar a Dupla Tributação, e bem assim, os Protocolos de assistência mútua administrativa em matéria de impostos sobre o rendimento. Baseando-se no Modelo de ATI (acordo de troca de informações) da OCDE de Abril de 2002, os ATI constituem um instrumento legal que confere às autoridades fiscais a possibilidade de solicitar às autoridades competentes destes territórios os elementos relevantes no combate à fraude e evasão fiscal, incluindo informações sobre a movimentação de fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, *trusts*, fundos de investimento, ou outro tipo de veículos criados nestes territórios.

⁴ Sobre esta temática veja-se o relatório elaborado pela OCDE em 1998 «*Harmful tax competition – An emerging global issue*» disponível em <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf>

⁵ Por paraíso fiscal entende-se «*um país ou um território que atribua a pessoas físicas ou colectivas vantagens fiscais susceptíveis de evitar a tributação no seu país de origem ou de beneficiar de um regime fiscal mais favorável que o desse país.*» – BEAUCHAMP, ANDRÉ, *Guide Mondiale des Paradis Fiscaux*, apud MORAIS, RUI DUARTE, *Paraísos Fiscais e Regimes Fiscais Privilegiados*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 66, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2006, pág. 1188.

Estes acordos permitem à Administração fiscal portuguesa não só obter informação fiscal relevante para a aplicação das leis tributárias nacionais em sede de impostos sobre o rendimento (IRS, IRC e derrama) e impostos sobre as transmissões gratuitas, nomeadamente imposto do selo, mas também para a determinação, liquidação e cobrança dos referidos impostos, para a cobrança e execução dos créditos fiscais, ou para a investigação ou prossecução de acções penais fiscais.

As informações a prestar abrangem informações detidas por bancos, por outras instituições financeiras ou por qualquer outra pessoa que actue na qualidade de mandatário ou de fiduciário bem como as informações relativas à propriedade de sociedades, sociedades de pessoas, *trusts*, fundações e outras pessoas. Nos casos de *trusts* as informações abrangem os elementos relativos aos constituintes, aos fiduciários e aos beneficiários e, no caso de uma fundação, as informações abrangem os elementos relativos aos fundadores, aos membros do conselho da fundação e aos beneficiários.

Estes acordos prevêem ainda a possibilidade de as autoridades fiscais portuguesas poderem, desde que devidamente autorizadas pelo outro Estado/jurisdição, deslocar-se ao território de forma a poderem entrevistar indivíduos e examinar registos. Contudo, e apesar desta possibilidade, a mesma afigura-se de difícil concretização na medida em que a mesma depende de prévio consentimento por escrito das pessoas interessadas. Ainda assim, estes acordos possibilitam ainda que as autoridades fiscais portuguesas, caso o solicitem, e obtenham autorização nesse sentido, possam assistir a uma investigação fiscal no território desse Estado/jurisdição.

Também ao nível das CDT, através das quais se define a competência tributária sobre os diferentes tipos de rendimentos, se pretende a obtenção de efeito equivalente mediante a inserção do artigo 26.º do Modelo da OCDE (Troca de Informações), permitindo assim uma efectiva troca de informações entre as autoridades consideradas competentes dos Estados contraentes, relevantes para a aplicação da respectiva convenção.

Importa ainda fazer referência aos instrumentos adoptados ao nível da União Europeia. Entre estes instrumentos há a destacar a Directiva 77/799/CEE do Conselho, de 19 de Dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos⁶. Esta Directiva

⁶ Esta directiva foi naturalmente alvo de muitas alterações desde a sua entrada em vigor, nomeadamente, pela Directiva 79/1070/CEE que introduziu algumas alterações em termos de redacção da Directiva 77/799/CEE; a Directiva 92/12/CEE que alterou a Directiva 77/799/CEE tendo em vista alargar o âmbito desta última directiva aos impostos especiais de consumo; a Directiva 2003/93/CE alargou o âmbito de aplicação da assistência mútua prevista pela Directiva 77/799/CEE ao domínio dos impostos sobre os prémios de seguro referidos na Directiva 76/308/CEE, por forma a melhor proteger os interesses financeiros dos Estados-Membros e a neutralidade do mercado interno; A Directiva 2004/56/CE pretendeu acelerar o fluxo de informações entre as autoridades fiscais dos Estados-Membros. Relativa à fiscalidade directa (imposto sobre o rendimento, imposto sobre as sociedades e imposto sobre as mais-valias), e em conjugação com a fiscalidade sobre os prémios de seguro, permite aos Estados-Membros coordenarem os seus inquéritos em matéria de fraude fiscal transfronteiriça, e assumirem procedimentos por conta dos outros. Actualiza assim a Directiva 77/799/CEE sobre a assistência mútua e colmata os pontos mais fracos desse texto. A Directiva 2004/106/CE alterou o título

77/799/CEE foi no entanto muito recentemente revogada pela Directiva 2011/16/UE do Conselho de 15 de Fevereiro de 2011⁷. Reconheceu-se nesta directiva que a obrigatoriedade da troca automática de informações sem condições prévias constitui o meio mais eficaz de reforçar o correcto estabelecimento dos impostos em situações transfronteiriças e de combater a fraude, devendo por isso o ponto de partida passar pela troca automática das informações disponíveis sobre cinco categorias de rendimentos, a saber: rendimentos do trabalho, honorários de administradores, produtos de seguro de vida não abrangidos por outros instrumentos jurídicos da UE em matéria de troca de informações e outras medidas análogas, pensões e propriedade e rendimento de bens imóveis⁸. Além disso, com esta nova directiva reforça-se e incentiva-se a troca espontânea de informações entre Estados-Membros, sendo fixados prazos para a prestação de informações ao abrigo desta directiva de forma a garantir uma troca de informações atempada e por conseguinte eficaz.

Deve-se também de salientar, no domínio do IVA, o Regulamento (CE) n.º 1798/2003⁹, aprovado no âmbito das medidas de harmonização fiscal previstas para a plena realização do mercado interno. Este regulamento foi aprovado de forma a facilitar os contactos entre administrações fiscais locais e/ou nacionais para melhorar a luta contra a fraude. Este regulamento estabelece as condições de cooperação entre as autoridades administrativas nacionais responsáveis pela aplicação da legislação relativa ao IVA sobre: o fornecimento de bens e a prestação de serviços; as aquisições intracomunitárias de mercadorias; e as importações de mercadorias. Além disso, organiza igualmente uma cooperação entre essas autoridades nacionais e a Comissão. De forma mais precisa, o regulamento define as regras e os procedimentos que permitem às autoridades competentes dos países da UE cooperarem e trocarem todas as informações que as possam ajudar a realizar uma correcta avaliação do IVA¹⁰.

original e o conteúdo da Directiva 77/799/CEE. Atendendo a que as disposições relativas à cooperação administrativa no domínio dos impostos especiais de consumo foram reunidas no Regulamento (CE) nº 2073/2004 do Conselho, a Directiva 77/799/CEE abrange somente a assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos directos e dos impostos sobre os prémios de seguro.

⁷ Esta Directiva entrou em vigor no dia 13 de Março de 2011, mas ainda não foi alvo de transposição para a ordem jurídica interna.

⁸ Embora esta troca automática de informação apenas seja obrigatória para os períodos de tributação a partir de 1 de Janeiro de 2014, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º da Directiva 2011/16/UE.

⁹ Este regulamento revogou o Regulamento (CEE) n.º 218/92 do Conselho, de 27 de Janeiro que veio consagrar o estabelecimento de uma rede informática ligando computadores de todos os Estados-Membros, com vista à troca informações relativas às aquisições e vendas intracomunitárias das empresas, bem como a verificar os números de registo dos sujeitos passivos de IVA.

¹⁰ A Comissão Europeia em 29 de Outubro de 2004, aprovou o regulamento n.º 1925/2004, que veio estabelecer normas de execução de certas disposições do Regulamento n.º 1798/2003 do Conselho, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA. Este Regulamento consagra a necessidade de definir as categorias exactas das informações a comunicar sem pedido prévio, bem como a frequência desse intercâmbio de informações e respectivas modalidades praticadas. De acordo com o artigo 3.º deste Regulamento, “são abrangidas pelo intercâmbio automático ou automático estruturado, em conformidade com o artigo 17.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003. as seguintes categorias de informações:

- 1) Informações relativas a sujeitos passivos não estabelecidos;
- 2) Informações relativas a meios de transporte novos;
- 3) Informações relativas à venda à distância não sujeita ao IVA no Estado-Membro de origem;
- 4) Informações relativas às operações intracomunitárias presumivelmente irregulares;

De acordo com este regulamento, cada Estado da UE designa um único serviço central como ponto de contacto para a cooperação administrativa. As Autoridades competentes dos países da UE podem designar serviços de ligação e/ou funcionários competentes para intercâmbios directos de informações. Cabe aos serviços centrais de ligação manter listas actualizadas desses serviços ou desses funcionários, e torná-las acessíveis aos outros países da UE interessados

Sujeita a críticas é a cláusula duplamente aberta da **alínea I)**, nos termos da qual fazem parte das actuações inspectivas quaisquer outras acções de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida. A criticável dupla abertura resulta, por um lado, da natureza indeterminada do agir administrativo (“quaisquer outras acções de averiguação ou investigação”), resultando pouco claro que outras acções — potencialmente restritivas e limitativas de direitos — poderão ser; e, por outro lado, da remissão para a lei, sem cuidar de precisar de se se trata de uma lei em sentido formal (emanada pelo órgão legiferante primário) ou em sentido material (emanada por qualquer órgão com poderes normadores e abstractos - parlamento, governo, a própria administração, entidades externas, etc.). Esta questão assume particular delicadeza numa altura em que o princípio democrático tem vindo a sofrer uma acentuada corrosão por via da imposição aos órgãos electivos de medidas fortemente restritivas com origem em órgãos externos não democraticamente eleitos (troikas, gabinetes, comissões). Estamos em crer que cláusulas remissivas desta natureza são **inconstitucionais** por violação directa do princípio da segurança jurídica e protecção da confiança e violação indirecta, neste caso, do princípio democrático.

Do ponto de vista subjectivo, o procedimento de inspecção pode abranger não apenas sujeitos passivos directos, como igualmente sujeitos passivos indirectos, como sejam o caso de substitutos (por exemplo, entidades obrigadas a retenção na fonte, como entidades patronais, certos adquirentes de serviços, certos inquilinos) e responsáveis subsidiários e solidários nos termos dos artigos 22 e ss. da LGT (v.g., gerentes e administradores de pessoas colectivas ou equiparadas, representantes de não residentes, liquidatários de sociedades, etc.). Nos termos do artigo 18.º n.º 3 da LGT, sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte directo, substituto ou responsável. Quanto à substituição tributária, a mesma verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, sendo efectivada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido (artigo 20.º da LGT)

Além disso, podem igualmente ser abarcadas pelo mesmo as sociedades dominadas e integradas no regime especial de tributação dos grupos de sociedades (previsto no CIRC, art.º 69.º e ss); os sócios das sociedades transparentes (como sejam o caso, a título exemplificativo das sociedades de profissionais - art.º 6.º do CIRC) ou quaisquer outras pessoas que tenham “colaborado” (?) nas infracções fiscais a investigar (uma vez mais, uma cláusula aberta potenciadora da insegurança aplicativa e, por esse motivo, merecedora de reparos). Não se percebe o que terá o legislador querido dizer com esta expressão. Por um lado não se percebe que tipo de pessoas são estas (serão pessoas singulares, colectivas ou ambas?) e, por outro, não se percebe o

5) Informações relativas a (potenciais) “operadores fictícios”.

que quererá dizer com “colaboração”, atendendo a que se refere a infracções fiscais, ou seja, no domínio sancionatório. Como já dissemos atrás, a inspecção tributária apenas detecta as infracções, promovendo o seu sancionamento. Existe aqui uma aparente contradição já que se fala em “infracções a investigar”, numa redacção claramente infeliz a utilizada pelo legislador. Ora a inspecção não investiga infracções. A inspecção, nas suas atribuições investigatórias, confirma os elementos declarados pelos contribuintes ou indaga factos não declarados pelos mesmos. Se os elementos declarados não se confirmarem ou se se detectarem elementos não declarados, então aí sim, a inspecção enquadrará os comportamentos nas respectivas normas sancionatórias (contra-ordenacional ou criminal) e remeterá a informação para os órgãos competentes instaurarem os competentes procedimentos. A investigação das infracções caberá então aos órgãos que têm competência para instaurar e instruir os processos contra-ordenacionais ou criminais, consoante o caso.

Em todos estes casos, as pessoas ou entidades chamadas à inspecção gozam dos mesmos direitos (v.g., notificação, audição, fundamentação) e estão sujeitas aos mesmos deveres (v.g., cooperação) dos sujeitos passivos directos e originários (*princípio da extensão*).

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art.s 141; 145; (131 e ss.).
- ⇒ Alemanha: AO, 193 e ss.; 212;
- ⇒ França
 - LPF - PL, art.s L10; L13; L15; L16 A; L16 B.
 - LPF – PR, art.s 13-1
- ⇒ Itália: SDC, art.s 6, n.ºs 4 e 5; 8, n.º 5;

Artigo 3.º

Contratação de outras entidades

A inspecção tributária pode, para a realização de estudos ou monografias, exames ou perícias de qualquer natureza contratar, nos termos da lei, o serviço de quaisquer outras entidades e celebrar protocolos no âmbito das competências de inspecção que lhe estão atribuídas

Remissões legislativas

Código de Procedimento e Processo Tributário

Artigo 51.º

Contratação de outras entidades

1 - A administração tributária pode, nos termos da lei e no âmbito das suas competências, contratar o serviço de quaisquer outras entidades para a colaboração em operações de entrega e recepção de declarações ou outros documentos ou de processamento da liquidação ou cobrança das obrigações tributárias.

2 - A administração tributária pode igualmente, nos termos da lei, celebrar protocolos com entidades públicas e privadas com vista à realização das suas atribuições.

3 - Quem, em virtude dos contratos e protocolos referidos nos números anteriores, tomar conhecimento de quaisquer dados relativos à situação tributária dos contribuintes fica igualmente sujeito ao dever de sigilo fiscal.

Anotações doutriniais

Trata este preceito da dimensão externa das actuações da inspecção tributária (aqui entendida em sentido orgânico – cfr. anotação doutrinal ao art.º 1.º), articulando as mesmas com o preceituado no CPPT e com as exigências do princípio da colaboração.

A actuação da inspecção tributária não é, muitas das vezes, efectuada isoladamente, sendo as suas acções desenvolvidas em conjunto com outras entidades inspectivas, nomeadamente a Polícia Judiciária (PJ), a Inspecção dos Centros Regionais de Segurança Social (CRSS), a Unidade de Acção Fiscal da Guarda Nacional Republicana (UAF-GNR), a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE), a Autoridade para as Condições de Trabalho (ACT), o Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF), e a Polícia de Segurança Pública (PSP), salvaguardadas as especificidades de cada uma em termos de actuação no terreno, bem como as limitações do dever de sigilo fiscal, tendo em vista criar sinergias de actuação.

Na colaboração com entidades policiais deve ser conferido destaque à actuação conjunta com a PJ no combate à fraude fiscal organizada. A Lei n.º 38/2009, de 20 de Julho, define como objectivos gerais de política criminal, a prevenção, a repressão e a diminuição da criminalidade tributária. Assim, os crimes de burla tributária de valor consideravelmente elevado, de contrabando, de fraude fiscal qualificada, por exemplo, assumem-se como crimes de prevenção e de repressão prioritária.

Nos termos da alínea a) do n.º 4 da Lei n.º 49/2008, de 27 de Agosto, a investigação dos crimes tributários de valor superior a € 500.000,00 é da competência da PJ, sem prejuízo das competências atribuídas a outros órgãos de polícia criminal. Tendo em conta a repercussão social e económica deste tipo de criminalidade e a sua ligação directa a formas de criminalidade organizada e transnacional, a PJ sempre considerou a sua investigação como um objectivo estratégico a prosseguir. A actividade da PJ na prossecução deste objectivo tem determinado o investimento na formação específica dos seus funcionários, visto que a especialização é o único caminho possível na optimização de resultados quando se trata de matérias muito técnicas e complexas, bem assim como a criação, desde 2002, de uma secção – Secção Central de Investigação do Branqueamento e Infracções Tributárias –, na Unidade Nacional de Combate à Corrupção, especialmente vocacionada para este tipo de investigação.

Foi também este desiderato que esteve subjacente à celebração, em 2005, entre os Ministérios da Justiça e das Finanças, nomeadamente entre a PJ, e as então DGCI e DGAIEC, do Protocolo de cooperação e coordenação, ao nível operacional, em matéria de prevenção e investigação criminal, troca de informação e formação. Assim, à experiência sedimentada da PJ na investigação da criminalidade complexa, organizada, transnacional, particularmente grave, aliou-se o conhecimento profundo do sistema tributário.

No que diz respeito à actuação conjunta com a GNR, com as alterações legislativas operadas nos anos de 2007 e 2008, nomeadamente, através da publicação

da Lei Orgânica da Guarda Nacional Republicana¹¹, da Lei de Segurança Interna¹² e da Lei de Organização da Investigação Criminal¹³ foram introduzidas mudanças no modelo legal e organizacional de combate a criminalidade tributária.

Na sequência destas alterações surge, no seio da GNR, a Unidade de Acção Fiscal da (UAF), com carácter especializado e âmbito nacional, com competência específica de investigação para o cumprimento da missão tributária, fiscal e aduaneira cometida a Guarda. Para além das tarefas inerentes a investigação, a UAF realiza ainda acções de fiscalização e controlo da circulação de mercadorias, tendo em vista, sobretudo, a recolha de informação em apoio das actividades de investigação, designadamente na área da circulação de produtos sensíveis a evasão e fraude fiscal, o que constitui, simultaneamente, um instrumento de alimentação do sistema de investigação criminal e contra-ordenacional.

No que diz respeito, em concreto, às acções de fiscalização no âmbito do Regime de Bens em Circulação¹⁴, estas incidem sobre as transacções entre sujeitos passivos de IVA, sobre a obrigatoriedade e requisitos dos documentos de transporte que os acompanham.

Artigo 4.º **Direito subsidiário**

Aos casos omissos no presente diploma aplicam-se, de acordo com a natureza das matérias:

- a) A lei geral tributária;**
- b) O Código de Procedimento e de Processo Tributário;**
- c) Os demais códigos e leis tributárias, incluindo os regimes gerais das infracções tributárias e dos benefícios fiscais;**
- d) A Lei Orgânica da Direcção-Geral dos Impostos e respectivos diplomas regulamentares;**
- e) O Código do Procedimento Administrativo.**

Anotações doutrinárias

O preceito em análise refere-se à integração de lacunas, entendidas estas como ausências de disciplina normativa em espaços de pretensão reguladora.

Em termos jurídico-normativos puros, uma lacuna pode ser integrada quer no quadro do próprio ordenamento em que se revela (auto-integração), quer recorrendo a outros ordenamentos (hetero-integração), e no primeiro caso os métodos mais recorrentes são o recurso à analogia, a invocação do precedente, o apelo aos princípios gerais de Direito ou — método materializado neste art.º 4.º — o chamamento do Direito subsidiário.

¹¹ Cfr. lei n.º 63/2007, de 6 de Novembro. Nos termos da artigo 3.º n.º 2 alínea d) deste diploma constitui uma das obrigações da GNR prevenir e investigar as infracções tributárias, fiscais e aduaneiras, bem como fiscalizar e controlar a circulação de mercadorias.

¹² Cfr. lei n.º 53/2008, de 29 de Agosto.

¹³ Cfr. lei n.º 48/2008, de 27 de Agosto.

¹⁴ Aprovado pelo decreto-lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro.

Não se pode dizer que seja particularmente claro o sentido e o alcance do elenco de diplomas e acervos normativos que são chamados a integrar lacunas deste RCPIT. Isto porque não se trata de um elenco que apele a um critério de natureza material — pois a um diploma geral (LGT) sucedem-se diplomas especiais (códigos tributários), para depois tornarem a surgir diplomas gerais (regimes gerais das infracções tributárias e dos benefícios fiscais)—, nem de um elenco que apele a um critério de natureza hierárquica — pois a um diploma de valor reforçado (material) apontado em primeiro lugar, seguem-se diplomas de natureza legislativa comum, após os quais aparecem diplomas regulamentares [parte final da alínea d)] e torna a surgir um diploma geral (CPA). Talvez o critério seja “matéria tributária → matéria administrativa”, assumindo que o Direito administrativo (procedimental) constitui o substrato teórico enformador do Direito tributário (procedimental).

Seja como for, em termos práticos, apenas uma adequada aplicação da teoria da ordenação normativa e dos conflitos normativos poderá resolver os inúmeros problemas práticos que são susceptíveis de surgir, convocando os princípios da especialidade e da hierarquia (escalonamento) ¹⁵.

Procurando simplificar na medida do possível estas questões, sempre se poderá dizer que a LGT encontrará o seu âmbito primacial de aplicação subsidiária no quadro das lacunas deste diploma (RCPIT) respeitantes aos tipos de tributos a que a inspecção se pode aplicar, às regras de interpretação e aplicação (no tempo e o espaço), aos sujeitos da relação jurídica tributária, à prescrição e caducidade tributárias, às fases do procedimento tributário e aos princípios que a este são aplicáveis; já o CPPT será convocado principalmente para resolver as omissões de regulação em matérias de prazos, comunicações individuais (notificações e citações), e regras procedimentais específicas (v.g., liquidação e cobrança); os códigos tributários e análogos (CIRS, CIRC, CIVA, etc.) poderão constituir um precioso instrumento integrativo em matérias particulares e de grande recorte de especialidade (como regras próprias de apresentação de elementos fiscalmente relevantes); as leis orgânicas, serão um instrumento precioso em matérias de natureza competencial e orgânica, nomeadamente no que diz respeito a autorizações, delegações e subdelegações de competências; e por fim o CPA será chamado em grande parte dos núcleos não disciplinados em nenhum dos diplomas anteriores.

Capítulo II

Princípios do procedimento de inspecção tributária

Artigo 5.º

Princípios

O procedimento de inspecção tributária obedece aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

Remissões legislativas

Constituição da República Portuguesa

¹⁵ A propósito destas matérias, v. ROCHA, Joaquim Freitas da, “Constituição, ordenamento e conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa”, Coimbra editora, Coimbra, 2008.

Artigo 266.º

Princípios fundamentais

1 - A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2 - Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Lei Geral Tributária

Artigo 55.º

Princípios do procedimento tributário

A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários

Anotações doutrinárias

Uma adequada tipologia jurídica impõe a consideração de princípios e regras como subtipos de normas jurídicas, referindo-se este preceito aos primeiros.

Embora possam eles próprios assumir natureza diversa (princípios fundamentais, princípios impositivos, etc.) o legislador entendeu proceder a um elenco indiferenciado, embora incompreensível.

Os princípios enunciados neste preceito constituem indubitavelmente limites à actividade inspectiva, e embora o RCPIT apenas preveja os aqui estipulados, a verdade é que existem bastantes outros que são aplicáveis, quer por se tratarem de princípios da própria actividade administrativa geral, quer por se tratarem de princípios da actividade administrativa tributária em concreto. Entre tais princípios não referidos — convocando-se aqui as regras de integração de lacunas supra mencionadas (cfr. anotação ao art.º 4.º e uma metodologia de interpretação conforme à Constituição)—, avultam, nomeadamente, os princípios da prossecução do interesse público, da legalidade, da imparcialidade, da desburocratização e celeridade, da igualdade, da vinculação de forma, do inquisitório, da confidencialidade, da obrigatoriedade de pronúncia, da obrigatoriedade de fundamentação dos actos e da publicidade dos actos.

Vejamos, com os desenvolvimentos adequados, alguns desses princípios.

Princípio da prossecução do interesse público

A Administração tributária, bem como os seus órgãos e agentes, encontra-se vinculada ao princípio da prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, tal como definido na lei, e não ao serviço de interesses particulares¹⁶. Podemos pois com segurança afirmar que este princípio consubstancia o parâmetro fundamental de enquadramento da actividade administrativa.

O interesse público deve no entanto ser prosseguido tendo sempre em consideração os direitos e interesses legítimos dos cidadãos, ou seja, deve sempre

¹⁶ É o que resulta dos artigos 266.º n.º 1 da CRP, artigo 4.º do CPA e artigo 55.º da LGT.

procurar assegurar um equilíbrio entre o interesse público e os direitos individuais, o que impõe que na actividade administrativa esta tenha de, simultaneamente, nas suas decisões, realizar o interesse comum mas sem colocar em causa (extinguindo ou limitando) os direitos e interesses particulares¹⁷ ou, sendo tal impossível, que o faça na estrita medida do necessário, isto é, com a necessária adequação e proporcionalidade.

Assim, sendo o interesse público causa exclusiva e determinante da actividade administrativa, é a prossecução desse interesse que justifica e limita os poderes e competências dos órgãos e serviços públicos¹⁸.

Este princípio distingue-se do princípio da legalidade, pois este último diz respeito a questões de natureza institucional e formal relativas à competência dos órgãos e à forma de actuação dos poderes públicos enquanto o princípio da prossecução do interesse público diz respeito aos fins da actividade estadual¹⁹. Naturalmente que, embora distintos, estes princípios se encontram ligados já que o interesse público em princípio coincide com o fim legal, ou dito de outra forma, o princípio da legalidade estabelece os termos e a forma de atingir o interesse público²⁰.

No entanto sempre que a actuação da Administração não for vinculada, ou seja, quando não estiver legalmente fixada, isto é, quando lhe for conferida margem de liberdade (discrecionabilidade), a mesma estará sempre balizada pelo respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos, com que essa actuação possa eventualmente colidir.

Esta prossecução do interesse público em sede procedimento tributário, em concreto na inspecção, não pode por isso em caso algum desconsiderar os direitos e interesses dos particulares que tenham consagração constitucional, até porque só se se verificar essa consideração de tais direitos e interesses em sintonia e equilíbrio com o interesse público é que se estará, verdadeiramente, a prosseguir com o interesse público. Este afere-se em sede de inspecção, não só através da arrecadação de receita e consequentemente do equilíbrio orçamental como também através da igualdade e justiça fiscal obtida através da actuação da Administração.

Princípio da legalidade

O princípio da legalidade, com consagração no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e concretização no artigo 3.º, n.º 1 do CPA, impõe que «*Os órgãos da Administração Pública devem actuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes*

¹⁷ Tal como afirma FERNANDO BRANDÃO FERREIRA-PINTO, os direitos e interesses que a lei reconhece aos cidadãos limita o interesse público, porém, em determinadas situações, é necessário sacrificar tais direitos e interesses quando o interesse público se sobrepõe àqueles – Cfr. FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 34.

¹⁸ O princípio da prossecução do interesse público aparece, na opinião de MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA; PEDRO COSTA GONÇALVES e J. PACHECO DE AMORIM, no CPA como uma norma de competência, enquanto na CRP aparece como uma norma de fins - OLIVEIRA MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 98.

¹⁹ Cfr. MACHADO, JONATAS E.M.; COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 372.

²⁰ Nas palavras de ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, «*Não há interesse público sem legalidade, e não há legalidade sem interesse público. O interesse público ou é fixado pelo legislador, ou é fixado pela Administração com respeito pelos critérios e limites legais.*» – SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 38.

que lhes estejam atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes forem conferidos.» Neste artigo 3.º do CPA, o princípio da legalidade deixou de ter «uma formulação unicamente negativa (como no período do Estado Liberal), para passar a ter uma formulação positiva, constituindo o fundamento, o critério e o limite de toda a actuação administrativa»²¹.

O princípio da legalidade impõe por isso que o fundamento e o limite da actividade administrativa seja a lei. A lei como fundamento e como limite implica por um lado, a prevalência da lei, o que obriga à conformidade legal dos actos da Administração e, por outro, a precedência da lei, que a constitui como fundamento dos actos da Administração, pelo que esta não pode agir de outra forma que não nos termos e com os limites que previstos na lei.

Em resumo, trata-se de um dos princípios fundamentais e basilares de um Estado de Direito, pois o mesmo submete a actuação da Administração à lei, não podendo esta actuar se essa actuação não estiver previamente prevista na lei, ou seja, a sua actuação encontra-se dependente de uma *habilitação legal prévia*²². Assim, este princípio habilita a Administração a actuar, conferindo-lhe poderes definidos, quer quanto à extensão, quer quanto ao conteúdo. Tais poderes consubstanciam títulos de actuação administrativa²³.

No direito tributário colocam-se com especial pertinência questões de certeza e segurança jurídica, pois para que o Estado garanta a satisfação das suas necessidades financeiras e a adequada repartição dos encargos tributários, tem forçosamente de se intrometer na esfera pessoal e patrimonial dos cidadãos. Esta intromissão exige por isso o estabelecimento de garantias para os contribuintes, cuja consagração vem prevista no artigo 103.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa, que visa precisamente evitar que a pressão da arrecadação de receitas possa colocar em causa e sacrificar de forma arbitrária e discricionária direitos e legítimas expectativas dos contribuintes²⁴.

Tratando-se de um princípio assumidamente garantístico, a sua relevância é tanto maior atendendo a que admite controlo jurisdicional da actuação da Administração tributária, perante a sua actuação em desconformidade com as normas legais. O princípio da legalidade visa por isso limitar e reduzir a arbitrariedade, através de uma maior certeza e segurança jurídica, que se assume como fundamental no procedimento de inspecção. A violação deste princípio implica a anulabilidade e não a nulidade do acto. Com efeito, nem todos os actos violadores de princípios constitucionais são nulos, só o sendo aqueles que ferem o conteúdo essencial de um direito fundamental, ou seja, que colidem com direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, e já não aqueles que colidem com o princípio da legalidade tributária. Os

²¹ Cfr. CAUPERS, JOÃO, et al. *Código do Procedimento Administrativo – Anotado*, Coimbra, Almedina, 6.ª edição, 2007, página 40.

²² Cfr. MONTANER, LUIS M. COSCULLUELA, *Manual de derecho administrativo*, Volume 1, Madrid, Civitas, 1999, pág. 309.

²³ Cfr. DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006.

²⁴ Cfr. neste sentido LEITÃO, LUÍS MENEZES, *As tendências da reforma fiscal: mais ou menos garantias para os contribuintes?*, in *Estudos de Direito Fiscal*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2007.

actos violadores do princípio da legalidade tributária são por isso anuláveis, e não nulos²⁵.

Princípio da imparcialidade

O princípio da imparcialidade constitui um importante limite interno à discricionariedade, obrigando a Administração a não tomar partido ou beneficiar uma parte em prejuízo de outra, antes devendo nortear a sua actuação segundo o ordenamento jurídico e com a finalidade da prossecução do interesse público. Com consagração no artigo 266.º n.º 2 da CRP, este princípio deve pautar a actuação dos órgãos e agentes administrativos no exercício das suas funções, constituindo dever geral dos funcionários e agentes actuar no sentido de criar no público confiança na acção da Administração Pública, em especial no que à sua imparcialidade diz respeito²⁶.

O princípio da imparcialidade, plasmado no referido preceito constitucional, e materializado na lei ordinária no artigo 6.º do CPA – que decorre do princípio da igualdade e que com ele está intimamente conexionado – visa assegurar que a Administração tenha uma actuação isenta, objectiva, neutral, independente, sem favoritismos nem privilégios, isto é, sem a representação de factores de ponderação diferentes daqueles que formam o núcleo do interesse juridicamente protegido²⁷, tendo por isso como corolários lógicos a objectividade, a neutralidade e a transparência.

Tem sido entendimento uniforme da jurisprudência que a violação do princípio da imparcialidade não depende de demonstração de concretas actuações parciais, verificando-se sempre que um determinado procedimento faz perigar as garantias de isenção, de transparência e de imparcialidade, ou seja, não basta à Administração ser imparcial exigindo-se também que pareça imparcial. No fundo a violação deste princípio pode ocorrer de forma potencial, ainda que em concreto não se tenha verificado qualquer actuação parcial, isto é, pretende-se evitar a prática de determinadas condutas da Administração que possam ser consideradas como susceptíveis de afectar a imagem pública de imparcialidade, independentemente de se ter de indagar se esse foi de facto o objectivo dos funcionários ou agentes do órgão em causa²⁸.

No nosso entendimento, este princípio desdobra-se em duas dimensões: uma de carácter objectivo, quanto à actividade administrativa propriamente dita e uma segunda dimensão, de carácter subjectivo, quanto aos seus funcionários e agentes.

Quanto à sua dimensão objectiva, o princípio da imparcialidade assume particular importância na actividade administrativa tributária, na medida em que deve nortear a sua actuação no sentido de que esta, na indagação das situações sujeitas a inspecção, se faça sempre de acordo com critérios de isenção, tendo o mesmo consagração expressa na LGT, no seu artigo 55.º da LGT. Nesta dimensão, o princípio

²⁵ Cfr., entre outros, acórdãos do STA de 30-06-1999, processo n.º 022251 e de 22-06-2005, processo n.º 01259/04 (este último do Pleno).

²⁶ Cfr. artigo 3.º, n.º 3 do decreto-lei n.º 24/84 de 16 de Janeiro - Estatuto Disciplinar Funcionários e Agentes da Administração Central, Regional e Local.

²⁷ Neste sentido, acórdão do STA de 18-03-2010, processo n.º 0781/09.

²⁸ Neste sentido, por exemplo, acórdão do STA de 13-01-2005, processo n.º 0730/04

da imparcialidade encontra-se umbilicalmente ligado «*ao princípio da igualdade, ao exigir aos titulares de poderes públicos que assumam uma posição isenta e equidistante em relação a todos os particulares, assegurando a igualdade de tratamento dos interesses dos cidadãos através de um critério uniforme de prossecução do interesse público, verificando-se a violação deste princípio sempre que a actuação daqueles titulares não seja ditada pela prossecução daquele interesse, mas influenciada pela intenção de favorecer ou prejudicar interesses privados*»²⁹. Sobre a dimensão subjectiva do princípio da imparcialidade ver anotação ao artigo 20.º.

Além disso, o princípio da imparcialidade impõe ainda que todas as actuações da Administração tributária, no âmbito do procedimento tributário, tenham que decorrer de boa fé³⁰. Este princípio, embora não tenha consagração expressa no RCPIT, e que mesmo na LGT a sua abordagem seja feita no âmbito do princípio da colaboração³¹, não significa, bem pelo contrário, que o mesmo não assuma um papel relevante no procedimento tributário, designadamente no procedimento tributário de inspecção.

No que diz respeito à violação do princípio da imparcialidade, a mesma determina a anulabilidade do acto por vício de violação de lei. Quanto ao princípio da boa fé, e embora este entendimento não seja pacífico, a violação deste, em determinadas circunstâncias pode vir a determinar a anulabilidade do acto final, igualmente por violação de lei, se a actuação da inspecção, conduzir a situações injustas.

Princípio da celeridade

Trata-se de um princípio que pode, quanto a nós, ser visto de diferentes perspectivas.

Por um lado, o princípio da celeridade exige, numa vertente negativa, que a Administração tributária se abstenha de praticar actos inúteis para o procedimento ou que o retardem desnecessariamente³² o que, aplicado ao procedimento de inspecção implica que a Administração tributária não possa praticar actos de inspecção que não tenham qualquer utilidade para o procedimento ou que o retardem desnecessariamente. Por outro lado, numa vertente positiva, este princípio exige que a Administração actue de forma célere, *providenciando pelo rápido andamento do procedimento e pela eficácia das diligências efectuadas*³³. Além de dever abster-se da prática de actos inúteis ou dilatatórios, a Administração deve, em obediência a este

²⁹ Cfr. por exemplo, acórdãos do STA de 16-09-2010, processo n.º 0551/09, de 16-09-2010, processo n.º 0551/09. De acordo com este aresto, «*a violação dos deveres impostos pelo princípio da imparcialidade não está dependente da prova de concretas actuações parciais, verificando-se sempre que um determinado procedimento faz perigar as garantias de isenção, de transparência e de imparcialidade, pois visa-se com ele evitar a prática de certas condutas que possam ser tidas como susceptíveis de afectar a imagem pública de imparcialidade (...)*».

³⁰ Cfr. artigos 59.º n.º 2 e 75.º n.º 1 da LGT.

³¹ Nos termos do artigo 59.º da LGT a actuação da Administração tributária e dos contribuintes presume-se de boa fé.

³² É o que resulta do artigo 57.º n.º 1 da LGT em conjugação com os artigos 10.º e 57.º do CPA e 267.º n.º 1 da CRP.

³³ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis Editores, 3.ª edição, 2003, pág. 263

princípio recusar as iniciativas do sujeito passivo ou outros intervenientes no procedimento que tenham ou possam ter esse escopo. De referir que, embora não esteja prevista qualquer consequência directa em caso de violação deste dever, nomeadamente quanto à validade do acto final do procedimento, esta violação apenas poderá ter efeitos no âmbito interno, em sede de responsabilidade disciplinar dos funcionários e, eventualmente, originar responsabilidade civil nos termos da Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro.

Numa outra dimensão, este princípio encontra-se também ligado à ideia de eficiência e eficácia, na perspectiva de que quanto mais rápida for a actuação da inspecção, mais vantagens a mesma trará, tanto para a própria Administração tributária, como para os próprios contribuintes. Do lado da Administração, uma actuação célere permitirá, por um lado, numa óptica de justiça fiscal, pelo menos nos casos em que haja lugar a correcções, que a arrecadação de receitas seja também ela mais célere e, por outro, que se reduzam as assimetrias entre os contribuintes cumpridores e os incumpridores, enquanto para os contribuintes essa celeridade permitirá ao contribuinte ver a sua situação resolvida com maior rapidez, assegurando dessa forma um menor incómodo e transtorno na sua esfera privada. Ou seja, a celeridade possibilitará de modo objectivo satisfazer o interesse colectivo, quer através de obtenção de receitas, quer através da concretização do princípio da igualdade e justiça fiscal. Como refere ANTONIO GALIARDO CAYON «*la eficacia y la celeridad no solo debe cohonestarse con los intereses de los particulares, mejor dicho, con los derechos fundamentales, pero si, con la propia noción de interés fiscal, que como ya quedo demostrado, consiste en el interés público y colectivo de sostenimiento equitativo del Estado, pues que, no se puede haber prestación de bienes y servicios públicos si no existe un instrumento de financiación de coste del mismo*»³⁴.

Além disso, o princípio da celeridade encontra-se também ligado aos princípios da descentralização e da desconcentração, pois só através destes princípios é possível atingir a eficiência das decisões. Em sede de inspecção tributária é possível vislumbrar esta descentralização e desconcentração no artigo 16.º do RCPIT que determina a competência territorial e material para a prática dos actos de inspecção.

Deve no entanto ser sublinhado que embora este princípio tenha um importante papel no procedimento tributário (de inspecção), o mesmo não se pode sobrepor a outros princípios que em nossa opinião assumem uma maior relevância, nomeadamente os princípios da prossecução do interesse público, verdade material e inquisitório. O ideal será, logicamente, se possível, ter “o melhor dos dois mundos” e conjugar todos os princípios, mas caso seja necessário optar, a Administração tributária não pode deixar de realizar diligências que se afigurem necessárias para a descoberta da verdade e conseqüentemente para a tomada da decisão só porque as mesmas possam comprometer esse dever de celeridade, não podendo por isso esta justificar a omissão de diligências que se afigurem necessárias e úteis para a obtenção da verdade material³⁵. O que vale por dizer que este princípio impõe que a

³⁴ Cfr. CAYON, ANTONIO GALIARDO, *Gestión Tributaria y Derechos Fundamentales*, Revista Técnica Tributaria, n.º 3, 1988, pág. 17, *apud* MACHADO, EDUARDO MUNIZ. *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

³⁵ Neste sentido, FERREIRA-PINTO, FERNANDO BRANDÃO, *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Lisboa, Petrony, 2011, pág. 123; DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, SOUSA JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 263; OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES

Administração seja célere na tomada da decisão, mas não se encontra dispensada de desenvolver uma averiguação adequada e ponderada dos factos pertinentes e dos interesses em causa. A celeridade não pode por isso em caso algum colocar em causa os objectivos de justiça e eficácia que devem nortear o procedimento tributário de inspecção.

No procedimento de inspecção este princípio materializa-se sobretudo no capítulo dos prazos para início e duração do procedimento, previstos no artigo 36.º do RCPIT, para cujas anotações se remete.

A violação deste princípio determina a anulação do acto final. Contudo, chama-se no entanto a atenção que esta consequência não resulta da violação do princípio propriamente dito, mas sim dos prazos que materializam esse princípio, nomeadamente os prazos que a Administração dispõe quer para desencadear o procedimento de inspecção, quer quanto à duração do mesmo. Estamos a falar do prazo de quatro anos referente à caducidade do direito à liquidação, e do prazo de seis meses de duração do procedimento de inspecção, susceptível de duas prorrogações de três meses (e que suspende o prazo de caducidade). A notificação do acto de liquidação em desrespeito pelo referido prazo de quatro anos constitui um vício gerador de ilegalidade do acto, na medida em que consubstancia a prática de acto tributário ferido de vício de violação de lei, também ele gerador de mera anulabilidade e não nulidade do acto

Princípio da igualdade

Por último, importa aqui fazer referência ao princípio da igualdade, com consagração nos artigos 13.º e 266.º n.º 2 da CRP, que assume naturalmente relevância nesta sede, como aliás assume em todas as dimensões e domínios do Direito, impondo que a Administração tributária trate de forma idêntica os sujeitos passivos que estejam em situações semelhantes e a tratar de forma diferente os contribuintes que estejam em situações diferentes, concretizando a já “velha” máxima “tratar igualmente o igual e desigualmente o desigual”, proibindo o arbítrio e a discriminação dos cidadãos.

Na dimensão deste princípio aplicado à Administração tributária, o mesmo implica que esta, nas suas relações com os particulares, não pode privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum contribuinte em razão de ascendência, raça, sexo, língua, território de origem, religião, convicções políticas, ideologias ou religiosas, situação económica ou condição social³⁶. Por outro lado a aplicação deste princípio implica que os actos de inspecção a praticar aos contribuintes no seu decurso sejam, objectivamente idênticos e não aleatórios, ou seja, exige uma uniformização de procedimentos da Administração na sua actuação inspectiva em relação a todos os contribuintes, sem que haja qualquer tipo de tratamento diferencial.

Quanto às consequências da violação deste princípio, a mesma conduz, regra geral, à anulabilidade do acto, caso este tenha sido praticado no exercício de poderes

DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA; AMORIM, J. PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2006, pág. 311; SOUSA,, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 199.

³⁶ Cfr. artigo 5.º do CPA.

discricionários, pois nestas situações está em causa uma violação dos limites internos da actuação administrativa, que configura uma violação de lei. Excepcionalmente a violação deste princípio pode conduzir à nulidade do acto, mas somente nos casos em que o acto em causa viole o núcleo do conteúdo essencial do direito fundamental consagrado no artigo 13.º da CRP, em que se em que se colocam discriminações ilegítimas baseadas no sexo, língua, religião, convicções políticas, religiosas, etc, ou em outras categorias subjectivas traduzidas por “direitos especiais de igualdade”³⁷.

Artigo 6.º

Princípio da verdade material

O procedimento de inspecção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo.

Remissões legislativas

Constituição da República Portuguesa

Artigo 266.º

Princípios fundamentais

1 - A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

2 - Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Lei Geral Tributária

Artigo 58.º

Princípio do inquisitório

A administração tributária 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.

Código do Procedimento Administrativo

Artigo 56.º

Princípio do inquisitório

Os órgãos administrativos, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, podem proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução, ainda que sobre matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados, e decidir coisa diferente ou mais ampla do que a pedida, quando o interesse público assim o exigir.

Anotações doutrinárias

O procedimento tributário de inspecção visa, como sucede em qualquer procedimento administrativo-tributário, a descoberta da verdade material.

³⁷ Veja-se neste sentido, acórdãos do STA de 13-04-1999 processo n.º 041639; de 04-05-2000 processo n.º 045905, de 31-10-2000, processo n.º 046315, de 08-03-2001, processo n.º 046459, de 19-04-2007 processo n.º 809/06 e de 30-01-2011, processo n.º 673/10

Parte-se da ideia de que na actividade inspectiva deve prevalecer a substância sobre a forma – trata-se da verdade material e não da verdade formal –, ou seja, não pode nem deve a Administração tributária limitar-se a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo. Por outras palavras: a Administração tem obrigatoriamente de apurar todos os factos, ainda que os mesmos lhe possam ser desfavoráveis³⁸.

Para estes efeitos, a verdade material não poderá deixar de estar estreitamente conexonada com a factualidade concreta que subjaz à aplicação normativa em que o procedimento tributário se materializa. No que diz particularmente respeito aos impostos e à sua exigência, o princípio da verdade material apresenta uma ligação incidível com o princípio da capacidade contributiva, o que leva a afirmar que o grande desiderato da administração tributária no âmbito do procedimento inspectivo será sempre averiguar se existe ou se não existe capacidade contributiva, isto é se existe ou não riqueza para tributar. Havendo, a tributação deverá ter lugar, não havendo a tributação não poderá em princípio existir. Já no que diz respeito aos outros tributos e designadamente às taxas, a verdade material ganha corpo por via da ideia de sinalagmaticidade e da contraprestação individual e concreta de que o contribuinte é destinatário (serviço prestado, utilização de bem do domínio público, remoção de obstáculo jurídico). Quer-se com isto dizer que o objectivo da inspecção tributária não é nem pode ser em caso algum a arrecadação da receita tributária, mas a averiguação da concreta factualidade em que a tributação tem que assentar. Por conseguinte, não se pode confundir interesse público geral na descoberta da verdade com interesse financeiro específico na arrecadação da receita pública.

Este princípio não tem natureza absoluta, admitindo alguns desvios, pois em determinadas situações não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que se traduziria na absoluta e exacta verdade material), podendo bastar um mero juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada, que é o que sucede quando se recorre à denominada avaliação indirecta, em que a fixação da matéria tributável é efectuada através de índices ou presunções³⁹.

O princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento – a descoberta da verdade material. Porém, questão diferente prende-se com a prossecução desse objectivo, ou seja como é o que o mesmo se manifesta, isto é, se a actuação dos intervenientes no procedimento se encontra ou não na sua disponibilidade. Ou seja, importa saber se os intervenientes no procedimento podem

³⁸ Conforme referem JONATAS E.M. MACHADO e PAULO NOGUEIRA COSTA, «a realização das finalidades tributárias não pode estar dependente de um sistema de confissão voluntária por parte do contribuinte, antes tendo como corolários concretizadores, o reconhecimento, à administração tributária, dos direitos de informação, investigação e inspecção» Cfr. MACHADO, JONATAS E.M.; COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pág. 378.

³⁹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 97. Ver igualmente, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *O controlo do controlo tributário (meios reactivos à inspecção tributária)*, in *Cadernos de justiça administrativa* - n.º 67, Janeiro-Fevereiro, Braga, CEJUR, 2008.

de acordo com o seu livre arbítrio decidir se devem ou não actuar, diligenciar ou investigar⁴⁰.

Pese embora a iniciativa do procedimento de inspecção possa pertencer ao sujeito passivo, a verdade é que, independentemente dessa iniciativa, o princípio aqui em análise manifesta-se sobretudo através do princípio do inquisitório. Isto porque, apesar dessa iniciativa poder pertencer ao sujeito passivo, a partir do momento em que o mesmo se inicia, não se pode dizer que aquele dispõe livremente do procedimento, de acordo com o princípio da disponibilidade, já que a partir daquele momento a administração tributária deve prosseguir todas as diligências consideradas necessárias, independentemente de as mesmas terem sido solicitadas pelo primeiro ⁴¹.

Este dever de actuação, que também consideramos ser uma decorrência e concretização dos princípios da justiça e da imparcialidade⁴² impõe que a Administração fiscal actue de acordo com critérios de isenção na averiguação dos factos, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais cuja defesa lhe compete à administração tributária.

Além disso, este princípio encontra-se intimamente ligado à questão do ónus da prova, previsto, na LGT, no artigo 74.º, segundo o qual o ónus de prova recai sobre a parte que invoca os factos.

Importa também fazer referência ao artigo 75.º da LGT que estabelece uma presunção de veracidade e boa fé das declarações dos contribuintes, bem como os dados e apuramento inscritos na sua contabilidade ou escrita, presunção essa que cessa em diversas situações, nomeadamente nos casos em que as declarações, contabilidade, ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real, o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária e a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico científica.

Nesta interacção entre princípio do inquisitório e ónus de prova entendemos que o primeiro, em termos funcionais, é anterior ao segundo, ou seja, as regras e critérios deste não podem de forma alguma condicionar ou interferir com a actuação do princípio do inquisitório. As diligências efectuadas ao abrigo deste princípio são-no efectivamente para definir os factos que servirão de suporte à decisão, o que significa que a Administração fiscal não pode em circunstância alguma fazer valer-se das regras do ónus da prova para não realizar as diligências que se afigurem necessárias ao apuramento da verdade material⁴³.

Parece-nos inclusive que uma interpretação neste sentido, ou seja, de fazer prevalecer as regras do ónus da prova sobre o princípio do inquisitório é

⁴⁰ Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 101.

⁴¹ Para uma análise detalhada e aprofundada desse princípio cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra Editora, 2010.

⁴² Neste sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 3.ª edição, 2009, pág. 110.

⁴³ Cfr. neste sentido cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, pág. 110 a 127.

materialmente inconstitucional por violação do comando constitucional previsto no artigo 266.º da CRP.

Assim, a circunstância de o ónus de prova de um determinado facto recair sobre o contribuinte não desonera a Administração de realizar oficiosamente as diligências necessárias e adequadas ao apuramento da verdade material caso o contribuinte não consiga dar cumprimento a esse ónus. Se assim não fosse, estaríamos perante uma subversão do princípio da verdade material, em que a Administração fiscal, tendo a possibilidade de, ao realizar uma determinada diligência, apurar os factos, escudando-se nas regras do ónus da prova, só porque o mesmo não lhe incumbe, abster-se de realizar as diligências, apenas porque a mesma lhe poderá ser desfavorável. Basta pensar que a Administração tem muito mais facilidade na grande maioria das situações em obter os elementos necessários para atingir a verdade material do que os próprios contribuintes⁴⁴.

É claro que em determinadas situações a informação só está ao alcance e na disponibilidade do contribuinte; mas ainda assim, nestas situações, cabe à Administração demonstrar que actuou e realizou todas as diligências possíveis para documentar e demonstrar determinado facto, afastando qualquer possibilidade de lhe ser imputado qualquer vício baseado na violação do princípio do inquisitório.

Tal não implica que os sujeitos passivos fiquem desonerados de requerer diligências e/ou carrear elementos que considerem necessários para o referido apuramento da verdade material, visto que as pessoas ou entidades inspeccionadas encontram-se obrigadas a colaborar no âmbito do procedimento de inspecção.

De referir que, como anotam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, a recusa por parte da Administração tributária de praticar diligências requeridas pela pessoa ou entidade inspeccionada ou a abstenção de praticar diligências que tinha a obrigação de realizar e do qual resulte a frustração do dever de apuramento da verdade material, consubstancia um vício procedimental susceptível de determinar a anulação do acto tributário final⁴⁵.

Questão diferente já é da apreciação dos factos carreados pela Administração tributária e pelo próprio sujeito passivo. É que os artigos 58.º da LGT e 6.º do RCPIT vinculam em primeira linha a Administração a averiguar a verdade material dos factos pertinentes a cada decisão que lhe incumbe tomar, ficando o poder de apreciar a prova de modo livre, condicionado apenas por um corolário do princípio geral de justiça bem como por um outro atinente à adequação ou equilíbrio (proporcionalidade) entre as exigências de segurança no exercício do poder e a garantia de não defraudar a confiança do particular na faculdade de usar dos meios habituais de prova quanto àqueles factos para os quais a lei em sentido formal não a restringe expressamente.

⁴⁴ Esta obrigação não resulta apenas do princípio do inquisitório, resulta também dos princípios da verdade material, boa fé e imparcialidade – neste sentido CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *Boa fé e segurança jurídica em direito tributário*, in Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Volume I, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2008, pág. 133.

⁴⁵ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 270.

Importa também articular este princípio com um outro princípio – o princípio da celeridade – no sentido de que não pode a Administração escudar-se neste para negligenciar o inquisitório, não podendo a actuação oficiosa da Administração ser condicionada ou mesmo afastada sob pretexto de colocar em causa a eficiência e a viabilidade da sua actuação.

A violação do princípio da verdade material, na dimensão do princípio do inquisitório, traduzido na recusa por parte da Administração tributária de praticar diligências requeridas pela pessoa ou entidade inspeccionada ou a abstenção de praticar diligências que tinha a obrigação de realizar e do qual resulte a frustração do dever de apuramento da verdade material, constitui um vício procedimental susceptível de determinar a anulação do acto tributário final.

Artigo 7.º **Princípio da proporcionalidade**

As acções integradas no procedimento de inspecção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos de inspecção tributária.

Remissões legislativas

Constituição da República Portuguesa

Artigo 18.º

Força jurídica

- 1 - Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.
- 2 - A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.
- 3 - As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.

Artigo 266.º

Princípios fundamentais

- 1 - A Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.
- 2 - Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Código de Procedimento Administrativo

Artigo 5.º

Princípios da igualdade e da proporcionalidade

- 1 - Nas suas relações com os particulares, a Administração Pública deve reger-se pelo princípio da igualdade, não podendo privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum administrado em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social.
- 2 - As decisões da Administração que colidam com direitos subjectivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afectar essas posições em termos adequados e proporcionais aos objectivos a realizar.

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 46.º

Proporcionalidade

Os actos a adoptar no procedimento serão os adequados aos objectivos a atingir, de acordo com os princípios da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade

Anotações doutriniais

Este é um dos mais relevantes limites da acção inspectiva.

Como se sabe, o princípio da proporcionalidade (também designado como princípio da *proibição do excesso*) afirma-se como um princípio estruturante do Estado de Direito, e tem o seu mais visível campo aplicativo nas restrições de direitos fundamentais, particularmente de direitos, liberdades e garantias, pelo que se pode afirmar que se está aqui em presença de um relevantíssimo parâmetro aferidor da validade e bondade das actuações administrativas em matéria tributária. Na prática, essa acentuada relevância decorre do facto de que não raro o procedimento e as actuações inspectivas contenderem com posições jurídicas subjectivas dos contribuintes tão importantes como o direito de propriedade privada, o direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência, o direito à reserva da vida privada e íntima, o direito à livre iniciativa económica privada, ou o direito ao livre exercício da profissão, entre outros.

Por conseguinte, os agentes administrativos devem rodear de especiais cautelas a emanação e prática de actos como a entrada em casa ou no estabelecimento do contribuinte, a selagem de instalações, a abertura de cartas ou *e-mail's* que lhe são dirigidos, a imposição de deslocações onerosas, a leitura de ficheiros informáticos, a imposição da apresentação de documentos, livros, registos, etc.

De um ponto de vista jurídico simultaneamente constitucional e tributário, e em referência ao procedimento inspectivo, 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 e medida certa, no sentido de ser aquela que no quadro das medidas admissíveis, ser a que melhor prossegue o fim em causa) e proporcionalidade em sentido restrito (a medida restritiva, sendo necessária e a adequada, deve ser tomada na *quantidade* certa, não podendo ser demasiado onerosa nem ultrapassar os limites do considerado juridicamente aceitável).

Como se pode ver, o legislador parece ter ignorado a exigência de necessidade, porventura das três a mais relevante, porque a primeira a atentar. Com efeito, apenas deve existir inspecção tributária se esta for absolutamente necessária e somente nos casos em que a Administração tributária não consiga por outras vias o acesso à verdade material que busca, sem precisão de onerar o erário público com um arsenal de actos e equipamentos que não resulta barato, e sem consubstanciar um ataque potencialmente lesivo da esfera jurídica dos particulares. Na verdade, poder-se-á (*rectius*: dever-se-á), por exemplo, *procurar até à ultima tentativa* a cooperação do contribuinte ou indagar a factualidade junto de terceiros, como entidades patronais, instituições bancárias, notários, conservatórias, etc. De resto, uma inspecção

desnecessária — porque o agente administrativo impulsionou a marcha procedimental face a uma simples recusa do particular ou porque “não se deu ao trabalho” de encontrar vias alternativas — comportará a prática de actos ilegais, na medida em que se viola claramente o *princípio da economia procedimental*.

Uma vez mais, o já referido princípio do inquisitório desempenha um importante papel neste quadro (cfr. supra, anotação ao art.º 6.º), pois não pode ser esquecido que a Administração deve levar à prática todas as actuações necessárias e convenientes à descoberta da verdade material (mesmo que do ponto de vista funcional tal possa ser “custoso”).

Também a quantidade de inspecções deve ser ponderada – inspecções repetidas e continuadas ao mesmo contribuinte poderão ser um indício de violação da exigência de proporcionalidade em sentido restrito acima referida.

Este princípio, no procedimento inspectivo assume uma dimensão positiva e uma dimensão negativa. A dimensão positiva deste princípio impõe que na prática dos actos inspectivos, existindo um leque de opções à disposição da Administração, a opção deverá recair sobre os actos que se revelarem menos onerosos para o contribuinte, ou seja, a escolha deve impender sobre os actos que causem o menor transtorno possível. Na sua dimensão negativa este princípio impõe que os actos inspectivos realizados se devem limitar ao estritamente necessário aos objectivos a prosseguir, pelo que a Administração se deve abster de praticar todo e qualquer acto que não sirva ou prossiga os fins a atingir⁴⁶.

Na LGT e ao longo do RCPIT é possível encontrar várias manifestações deste princípio. Na LGT, no seu artigo 63.º n.º 4, segundo o qual as acções integradas neste procedimento devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos da inspecção tributária. No caso concreto da inspecção, este princípio proíbe a existência de mais de um procedimento de inspecção externa ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação. O estabelecimento desta regra veio assim pôr termo à arbitrariedade que existia antes da entrada em vigor do RCPIT, pois anteriormente não existia qualquer disposição legal que proibisse a repetição de procedimento de inspecção antes de decorrido o prazo de caducidade. Assim, perante a inexistência de qualquer preceito que obstasse a tal actuação, seria legítimo à Administração utilizar relativamente ao mesmo sujeito passivo de tantas inspecções quantas se considerassem necessárias, algo que, do ponto de vista da proporcionalidade seria manifestamente desadequado, devendo a intervenção da inspecção cingir-se ao mínimo e necessário para atingir os seus objectivos. Desta forma, após a entrada em vigor do RCPIT, apenas em situações excepcionais é possível inspecionar novamente o mesmo sujeito passivo quanto ao mesmo imposto e período de tributação, a saber: (i) ocorrência de factos novos⁴⁷, (ii) confirmação dos pressupostos de direitos que o sujeito passivo invoca perante a Administração tributária⁴⁸ e (iii) inspecção ou inspecções efectuadas a terceiros com quem o sujeito passivo mantenha relações económicas.

⁴⁶ Neste sentido, ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003, pág. 84-85.

⁴⁷ Tratam-se de factos que não eram conhecidos ou o devessem ser no momento da acção de inspecção ou que surgem após a acção de inspecção.

⁴⁸ Nos casos, por exemplo, de pedidos de reembolso de IVA.

A exigência de proporcionalidade e adequação é também visível nas situações em que é permitido à inspecção tributária proceder a determinadas diligências prospectivas ou de informação (artigo 29.º n.º 3 do RCPIT), nomeadamente o envio aos contribuintes ou quaisquer outras entidades públicas ou privadas, questionários quanto a dados e factos de carácter específico, bem como solicitar o envio de cópia de documentos e informações, designadamente facturas, documentos de transporte, registos contabilísticos e cópias ou extractos de actos e documentos de cartórios notariais, conservatórias e outros serviços oficiais, relevantes para a definição e controlo da sua situação tributária ou de terceiros.

Outra manifestação do princípio da proporcionalidade verifica-se ao nível da adopção de medidas cautelares, devendo estas ser adoptadas sempre em função da proporcionalidade e adequação aplicada ao caso concreto, na medida em que se tratam de actos susceptíveis de causar graves transtornos e prejuízos à actividade dos contribuintes, pois os mesmos podem revestir a forma de apreensão de elementos de escrituração e contabilísticos ou mesmo a selagem de instalações (artigo 30.º n.º 1 e 2 do RCPIT). A adopção destas medidas devem, a nosso ver, assumir carácter excepcional, só sendo admissíveis na estrita medida do necessário e apenas em última circunstância, quando o fim a atingir não possa ser atingido através de outros meios ou actos. Parece-nos também, embora não seja efectuada qualquer referência expressa nesse sentido, que o requerimento de providências cautelares de natureza judicial (artigo 31.º do RCPIT) deve também obedecer a este princípio, devendo a Administração fiscal lançar mão de tais meios apenas se tal se verificar necessário e adequado.

Este princípio impõe por isso que a prática dos actos de inspecção devetraduzir sempre uma adequação de meios de forma a que seja possível identificar e enquadrar a sua prática em função das normas legais que os prevêem; os actos de inspecção devem ser os necessários, ou seja com a menor onerosidade possível de forma a que os direitos, liberdades e garantias sejam restringidos apenas no estritamente necessário; os actos de inspecção devem traduzir um equilíbrio entre os meios utilizados e os fins a prosseguir.

Deve por isso a actuação inspectiva adoptar a intervenção mínima na esfera particular, tentando dimensionar e identificar o grau de lesão sofrida pelo bem tutelado que justificar o prejuízo a ser imposto ao contribuinte. É certo que o controlo exercido pela inspecção é realizado em nome do interesse público, da justiça e igualdade fiscal, e da arrecadação de receitas, mas tal não justifica que na sua actuação se deixem de pura e simplesmente desconsiderar outros valores, também eles de interesse público, e que constituem pilares do nosso ordenamento jurídico⁴⁹.

Por último, deve ser referido que a violação do princípio da proporcionalidade não tem, à partida, efeitos invalidantes quanto ao acto final que vier a resultar na sequência do procedimento inspectivo (ou seja à liquidação)⁵⁰. Porém, pode ter efeitos invalidantes quanto a actos administrativos praticados no decurso do procedimento,

⁴⁹ Neste sentido, QUEIROZ, MARY ELBE, *A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 3, Ano III, Setembro de 2010, Coimbra, Almedina, 2010, pág. 171 e 173.

⁵⁰ Esse efeito invalidante apenas será de admitir, como bem refere MARTINS ALFARO, em situações extremas, em que seja manifesto que o interesse público que fundamenta as acções de inspecção, foi grosseiramente desrespeitado por estas - *Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003.

como são as medidas cautelares administrativas previstas no artigo 30.º do RCPIT, caso se verifique que as mesmas foram excessivas e desadequadas face aos fins a atingir.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 146, n.º 2
- ⇒ Alemanha: AO, 203

Artigo 8.º **Princípio do contraditório**

- 1. O procedimento de inspecção tributária segue, nos termos do presente diploma, o princípio do contraditório.**
- 2. O princípio do contraditório não pode pôr em causa os objectivos das acções de inspecção tributária, nem afectar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem.**

Remissões legislativas

Código de Procedimento Administrativo

Artigo 8.º

Princípio da participação

Os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objecto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes disserem respeito, designadamente através da respectiva audiência nos termos deste Código.

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 45.º

Contraditório

- 1 - O procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão.
- 2 - O contribuinte é ouvido oralmente ou por escrito, conforme o objectivo do procedimento.
- 3 - No caso de audiência oral, as declarações do contribuinte serão reduzidas a termo

Anotações doutriniais

O princípio do contraditório como *código* enformador do procedimento de inspecção encontra-se ligado ao princípio da participação, do qual constituirá uma dimensão essencial. Com efeito, contraditório e participação não são uma e a mesma coisa, sendo o primeiro um dos possíveis modos de manifestação desta última. Por outras palavras, a participação constitui um princípio essencial do procedimento tributário, nos termos do qual os destinatários das actuações públicas, *maxime* administrativas, devem ser chamados a participar no *iter* conducente à decisão, não podendo ser negligenciados, esquecidos ou alheados, e esse chamamento pode ser efectuado de várias formas, das quais o contraditório é uma das mais visíveis (a par, por exemplo, do direito a ser ouvido ou do direito de apresentação de elementos ou dados relevantes). A exigência do contraditório, enquanto manifestação de um princípio geral de Direito, não carece de consagração expressa na lei, sendo um

momento essencial do procedimento administrativo, um princípio de “ética jurídica” e considerado uma norma de “direito natural administrativo”.

Em termos mais específicos, o princípio do contraditório, no âmbito do procedimento de inspeção tributária impõe à Administração tributária a obrigação de conceder ao sujeito passivo inspeccionado a possibilidade de se pronunciar livremente e em prazo razoável, sobre os factos que lhe digam respeito ou que lhe sejam imputados, confirmando-os ou refutando-os, compreendendo-se assim que o princípio do contraditório (dimensão objectiva) dê origem a um direito ao contraditório (dimensão subjectiva).

No que diz respeito à qualificação jurídica precisa, o direito ao contraditório, diferentemente do que acontece com outras manifestações da participação (como o direito à apresentação de dados ou elementos) apresenta uma natureza eminentemente reactiva, no sentido em que só fará sentido “contradizer” se existir uma actuação administrativa prévia lesiva e potencialmente ilegal.

Neste contexto, ganha particular relevo o princípio ou o direito da audiência previsto nos artigos 100.º e seguintes do CPA (qualificação que nos parece pouco feliz, inculcando a ideia de subordinação perante um superior e não um direito a ser exercido entre iguais juridicamente), o qual surge na sequência e em cumprimento do comando constitucional estabelecido no n.º 4 do art. 267.º da CRP.

Em matéria de inspeção tributária, essa participação decorre dos artigos 45.º do CPPT, 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPIT, ganhando corpo principalmente através da prerrogativa de audição que deve ser sempre concedida ao sujeito passivo na altura da formação da decisão, de forma a que este possa tomar partido na decisão que lhe diz respeito.

Assim, em sede do procedimento de inspeção tributária, o sujeito passivo deve ser notificado para, num prazo entre dez a quinze dias, exercer o seu direito de audição, ou seja, pronunciar-se sobre as propostas de correcções constantes no projecto de relatório.

O objectivo é tornar, dentro do possível, a decisão da administração minimamente consensual, numa tentativa de evitar possíveis futuros conflitos (antecipação do conflito), podendo neste sentido afirmar-se que se está em presença de um certo modo de resolução alternativa de litígios em matéria tributária (resolução preventiva ou antecipatória, bem entendido).

Além disso, e embora de forma informal, é possível vislumbrar, ainda antes da audição prévia, um contraditório concedido ao sujeito passivo no procedimento de inspeção, já que o mesmo pode pronunciar-se informalmente no decurso daquele.

Direito comparado:

⇒ França: LPF – PL, art. L12; LPF – PR, art. R57-1;

Artigo 9.º Princípio da cooperação

1. A inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação.

2. Em especial, estão sujeitos a um dever de cooperação com a inspeção tributária os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado,

das Regiões Autónomas e das autarquias locais ,as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas de utilidade pública.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 59.º

Princípio da colaboração

1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

- a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;
 - b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
 - c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
 - d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;
 - e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;
 - f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
 - g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo;
 - h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;
 - i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
 - j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direcção dos procedimentos que lhes respeitem;
 - l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo.
 - m) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;
 - n) A interpeção ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detecte a prática de uma infracção de natureza não criminal.
- 4 - A colaboração dos contribuintes com a administração tributária compreende o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei e a prestação dos esclarecimentos que esta lhes solicitar sobre a sua situação tributária, bem como sobre as relações económicas que mantenham com terceiros.
- 5 - A publicação dos elementos referidos nos alíneas a), b), e), f) e i) do n.º 3 é promovida por meios electrónicos.
- 6 - A administração tributária disponibiliza a versão electrónica dos códigos e demais legislação tributária actualizada.
- 7 - As comunicações previstas nas alíneas m) e n) do n.º 3 são efectuadas por via electrónica.

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 48.º

Cooperação da administração tributária e do contribuinte

1 - A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros actos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correcção dos erros ou omissões manifestas que se observem.

2 - O contribuinte cooperará de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso

Artigo 49.º

Cooperação de entidades públicas

Estão sujeitos a um dever geral de cooperação no procedimento os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas colectivas de utilidade pública

Código do IRS

Artigo 133.º

Dever de colaboração

Todos devem, dentro dos limites da razoabilidade, prestar a colaboração que lhes for solicitada pelos serviços competentes, tendo em vista o exercício, por estes, dos respectivos poderes.

Código do IVA

Artigo 85.º

Dever de colaboração

1 - A fiscalização em especial das disposições do presente Código rege-se pelo disposto no artigo 63.º da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.

2 - Os serviços, estabelecimentos e organismos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira, ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas colectivas de direito público, as instituições particulares de solidariedade social e as empresas públicas devem entregar o mapa recapitulativo previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 29.º

Código do Procedimento Administrativo

Artigo 7º

Princípio da colaboração da Administração com os particulares

1 - Os órgãos da Administração Pública devem actuar em estreita colaboração com os particulares, procurando assegurar a sua adequada participação no desempenho da função administrativa, cumprindo-lhes, designadamente:

- a) Prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam;
- b) Apoiar e estimular as iniciativas dos particulares e receber as suas sugestões e informações.

2 - A Administração Pública é responsável pelas informações prestadas por escrito aos particulares, ainda que não obrigatórias.

Anotações doutriniais

Trata-se este de um princípio multidireccional quer de um ponto de vista subjectivo, quer de um ponto de vista objectivo ou material, uma vez que se dirige a todos os intervenientes no procedimento e no desempenho das suas mais variadas actuações: agentes da inspecção tributária, sujeitos passivos e outros obrigados tributários.

O princípio da cooperação (dimensão objectiva) exige que no decurso do procedimento inspectivo haja um dever mútuo de cooperação e colaboração (dimensão subjectiva) entre a inspecção tributária e os sujeitos passivos. No quadro, do mesmo, o ordenamento jurídico-tributário prevê vários deveres acessórios

(declaração, manutenção de livros de contabilidade, prestação de informações, etc.) a que estão adstritos não apenas os sujeitos passivos directos propriamente ditos, como os sujeitos passivos indirectos e mesmo terceiros que não se configuram como sujeitos *stricto sensu* da relação tributária, como modo de operacionalizar as obrigações que desta resultam, particularmente ao nível da correcta e exacta liquidação dos tributos, e do posterior pagamento ou entrega nos cofres do credor tributário.

O dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração fiscal, neste caso para com a inspecção tributária, constitui também uma forma de garantir a eficácia da actuação inspectiva, permitindo designadamente o livre acesso às instalações e dependências, o exame e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, etc. No artigo 48.º do RCPIT (em concretização do artigo 9.º do RCPIT) prevê-se, como manifestação deste dever de cooperação, que a entidade inspecionada deverá sempre que possível esclarecer a Administração de quaisquer dúvidas que surjam no âmbito do procedimento de inspecção. Outra manifestação de tal dever prende-se com a necessidade de designação, por parte do sujeito passivo, de um representante para as relações com a Administração tributária que deverá coordenar os contactos entre ambos e deverá assegurar o cumprimento de todas as obrigações legais que se imponham no decurso do procedimento, nos termos do artigo 52.º do RCPIT. Também se manifesta através da necessidade de presença do sujeito passivo ou obrigado tributário, representantes legais, Técnicos Oficiais de Contas ou Revisores Oficiais de Contas no momento da prática dos actos de inspecção externa, desde que estes decorram nas instalações ou dependências do sujeito passivo e a mesma seja considerada indispensável à descoberta da verdade material (artigo 54.º n.º 1 do RCPIT).

Mas não apenas eles, pois como se disse, também outras entidades — como TOC's, ROC's, serviços, estabelecimentos e organismos 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 colectivas de utilidade pública — se encontram vinculadas, possibilitando designadamente a obtenção de informações, documentos ou outros elementos em seu poder.

Por outro lado, a Administração encontra-se igualmente vinculada a um verdadeiro dever de cooperação (não se tratando de uma simples faculdade, que ela pode ou não exercer). De resto, o dever de cooperação não deixa de apresentar uma forte conexão com o já referido princípio do inquisitório, nos termos do qual a Administração deve (isto é, tem o dever de) trazer para o procedimento todos os elementos necessários para o apuramento da verdade material, mesmo que contrários aos seus “interesses” financeiros de arrecadação da receita pública. Assim sendo, deverá, sempre que possível, e desde que tal não comprometa o sucesso do procedimento ou dever de sigilo, facultar ao sujeito passivo informações ou outros elementos solicitados.

Numa certa medida, esta cooperação é também visível na obrigação de notificação prévia, com uma antecedência mínima de cinco dias, do início do procedimento, nos termos do n.º 1 do artigo 49.º do RCPIT, salvo nas situações em essa notificação prévia seja dispensada por um algum dos fundamentos previstos no n.º 1 do artigo 50.º do RCPIT.

Importa observar que muitos dos deveres cooperativos são exigidos mesmo em circunstâncias em que não é devida a obrigação tributária principal, o que significa, em termos práticos, que uma eventual isenção da obrigação de pagamento (obrigação tributária principal) não exonera o respectivo sujeito do cumprimento dos deveres acessórios de colaboração/cooperação (por exemplo, entregando uma declaração com eventuais rendimentos isentos).

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 142, n.ºs 3, 4; 151, n.º 6
- ⇒ Alemanha: AO, 200; 211
- ⇒ França: LPF – PL, art.L81 e ss.; L83; L102 B; LPF – PR, art. R57-1;
- ⇒ Itália: SDC, art.s 6; 10; 12, n.º 6,

Artigo 10.º **Falta de cooperação**

A falta de cooperação do dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indirectos de tributação, nos termos da lei.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 88.º

Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Regime Geral das Infrações Tributárias

Artigo 113.º

Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes

1 - Quem dolosamente recusar a entrega, a exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, é punido com coima de € 375 a € 75.000.

2 - Quando a administração tributária deva fixar previamente prazo para a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade e de documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, a infração só se considera consumada no termo desse prazo.

3 - Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei.

4 - Para efeitos dos números anteriores, consideram-se documentos fiscalmente relevantes os livros, demais documentos e respectivas versões electrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte.

Anotações doutriniais

Este preceito exprime e concretiza a importância do princípio da cooperação previsto no artigo anterior, ao cominar expressamente, em caso de violação de tal dever por parte dos obrigados tributários, que a mesma constitui fundamento de recurso a métodos indirectos. Importa precisar duas notas: (i) primeiro que não apenas os contribuintes estão sujeitos a reacções desfavoráveis do ordenamento; (ii) segundo que estas não são as únicas reacções aplicáveis aos contribuintes.

Com efeito, também a violação por parte da Administração tributária e outras entidades (terceiros) do dever de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei⁵¹, para além de poder fazer incorrer os funcionários ou agentes em responsabilidade disciplinar (cfr. infra anotação ao art.º 32.º).

Por outro lado, o arsenal de instrumentos reactivos à falta de cooperação dos contribuintes é muito mais vasto do que o recurso a métodos indirectos, como o preceito em análise poderá eventualmente fazer supor. Basta pensar que a falta de cooperação pode implicar a revogação (perda) de benefícios fiscais, a alteração de determinados prazos, ou a aplicação de coimas ou multas [tal conduta será passível de sanção, que pode configurar a prática de crime (artigo 103.º n.º 1 alíneas a) e b) do RGIT) ou contra-ordenação tributária, punida com coima entre € 250 e € 50.000 (artigo 113.º do RGIT)].⁵²

No que particularmente diz respeito à aplicação dos métodos indirectos de tributação, trata-se de um mecanismo que se encontra intimamente ligada ao denominado “procedimento de avaliação indirecta” por via do qual se busca uma *verdade material aproximada*, com base em indícios, presunções ou outros elementos, em face da impossibilidade de se atingir uma verdade material exacta. Quer isto dizer, que, uma vez que o contribuinte não coopera (oculta, recusa exhibir documentos, fornece elementos falsos, etc.), e por essa via torna difícil ou impossível atingir a verdade efectiva e a tributação justa, a única alternativa que resulta apresentável será o recurso a uma tributação por aproximação, recorrendo a métodos indiciários, nos termos do art.ºs 87.º e ss. da LGT.

De salientar que esta recusa de cooperação – ilegítima – que serve de fundamento ao recurso à metodologia indirecta, tem de ser, na nossa opinião, uma recusa expressa, e não uma mera recusa tácita ou implícita, não sendo legítimo à Administração fiscal estabelecer qualquer presunção de recusa.

⁵¹ Neste sentido, CAMPOS, DIOGO LEITE DE, RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA, SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, Vislis Editora, Lisboa, 2003.

⁵² Para maiores desenvolvimentos, v. ROCHA, Joaquim Freitas, *Lições de procedimento e processo tributário*, cit.

Esta interpretação deve ser feita em conjugação com a norma que prevê a sanção prevista para os casos de recusa – o artigo 113.º do RGIT –, exigindo o n.º 1 deste preceito uma recusa dolosa.

Para uma correcta interpretação da violação deste dever cumpre sublinhar que se considera recusa a entrega, exibição ou apresentação da contabilidade ou outros documentos fiscalmente relevantes sempre que o sujeito passivo não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários da Administração tributária encarregues da prática dos necessários actos de inspecção – é o que resulta do n.º 3 do mesmo art. 113.º⁵³.

Importa sublinhar que encontrando-se a Administração tributária vinculada aos princípios do inquisitório e da verdade material, a simples recusa de cooperação do contribuinte não pode automaticamente fazer despoletar a utilização da avaliação indirecta, devendo a Administração socorrer-se, caso tal seja possível, de outros meios ao seu dispor⁵⁴.

Nestas circunstâncias e caso a inspecção tributária lance mão da metodologia indirecta com base neste fundamento assiste-lhe o especial dever de fundamentação, devendo concretizar os factos que consubstanciam a recusa por parte do sujeito passivo, identificando-os de forma clara e precisa.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 150.º, n.º 1
- ⇒ Alemanha: AO, 193 (3).
- ⇒ França: LPF – PL, art.s L16 B
- ⇒ Itália: SDC, art. 10, n.ºs 2 e 3; 13, n.º 6

Artigo 11.º

Impugnabilidade dos actos

O procedimento de inspecção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adoptadas ou de quaisquer outros actos, nos termos da lei.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 66.º

Actos interlocutórios

⁵³ Neste sentido, SOUSA, JORGE LOPES DE e SANTOS, MANUEL SIMAS, *Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado*, Lisboa, Áreas, 2008, pág. 816; CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 446.

⁵⁴ Como refere EDUARDO MUNIZ MACHADO: «*La propia falta del contribuyente, con los deberes y obligaciones fiscales, no motiva la libre actuación del órgano público, aunque, en tales casos, pueda acarrear la sanción por tal desobediencia, pero nunca, propiciar una actuación desmedida y incondicionada.*» Cfr. MACHADO, EDUARDO MUNIZ. *Fundamentos constitucionales del poder de inspección de la administración tributaria española*. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 701, 6 jun. 2005, Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6844>>. Acesso em: 7 nov. 2010.

1 - Os contribuintes e demais interessados podem, no decurso do procedimento, reclamar de quaisquer actos ou omissões da administração tributária.

2 - A reclamação referida no número anterior não suspende o procedimento, mas os interessados podem recorrer ou impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade

Artigo 95.º

Direito de impugnação ou recurso

1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.

2 - Podem ser lesivos, nomeadamente:

- a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A fixação de valores patrimoniais;
- c) A determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- e) O agravamento à colecta resultante do indeferimento de reclamação;
- f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;
- g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) Outros actos administrativos em matéria tributária;
- i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;
- j) Os actos praticados na execução fiscal;
- l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 54.º

Impugnação unitária

Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

Anotações doutrinárias

Uma vez mais, aparece aqui o termo *inspecção* no sentido de procedimento, isto é conjunto ordenado de actos conducentes à emanação de um acto decisório – acto tributário *stricto sensu* (liquidação) ou acto administrativo em matéria tributária (v.g. reconhecimento de benefícios fiscais, indeferimento de pedido de isenção). Como *iter*, o procedimento tributário materializa-se num conjunto determinado de fases cuja observância se revela incontornável e cuja inobservância implica a ilegalidade do acto final. Tais fases, na generalidade, são a iniciativa (impulso procedimental, seja oficioso, seja não oficioso, por denúncia ou outra forma); instrução, audição (fase eventual), decisão e integração de eficácia.

Do mesmo modo que no procedimento tributário em geral cada uma das apontadas fases apresenta carácter instrumental em relação ao acto final decisório respectivo, também o procedimento de inspecção em si se revela acessório em relação a um acto final que na sua sequência será emanado. O acto final que aqui se refere tanto pode ser um acto impositivo e restritivo (liquidação de tributo, aplicação de métodos indirectos de tributação, revogação de benefícios fiscais, aplicação de coimas,

etc.), como um acto não restritivo (declaração de inexistência de dívidas, manutenção de determinado regime de isenção, revogação de sanções, etc.) e em qualquer dos casos a inspecção visa prepará-lo ou antecipá-lo no seu enquadramento jurídico (daí se dizer no preceito que a mesma tem um carácter meramente preparatório ou acessório).

A importância dessa natureza acessória revela-se no princípio da impugnação unitária, nos termos do qual apenas o acto final do procedimento (acto fixador de efeitos jurídicos ou acto decisório) pode ser susceptível de impugnação contenciosa. Dito de outro modo: os actos intermédios, não finais, são vistos como preparatórios ou antecedentes e não podem ser alvo de sindicância jurisdicional, e, por conseguinte, os eventuais vícios de que os mesmos padecem reflectem-se no acto final enquanto *acto horizontalmente definitivo*, reunindo-se neste de modo agregado. Em termos mais práticos, pode dizer-se que as ilegalidades que venham a ser cometidas no decurso do procedimento inspectivo, em regra, repercutem-se no acto de liquidação que vier a ser emitido pela administração tributária e apenas por ocasião da sindicância deste podem esses vícios ser suscitados.

Contudo, admite-se de um modo excepcional a impugnação contenciosa directa e imediata de certos actos de carácter lesivo mais acentuado, como seja o caso dos actos de natureza cautelar adoptados pela Administração. Estes, na medida em que se configuram como medidas mais restritivas e violadoras de garantias essenciais, nomeadamente ao nível do direito de propriedade (pense-se por exemplo, numa medida de arresto) podem ser imediatamente atacados, dispensando-se a exigência de *definitividade horizontal*.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I - Por força do disposto no art.º 268.º/4 da CRP, tem de se reconhecer a impugnabilidade contenciosa directa de todos os actos administrativos imediatamente lesivos, independentemente da sua definitividade.

II - O acto de recusa da resposta, com fundamento na sua extemporaneidade, apresentada pelos recorrentes em sede de audiência prévia após notificação efectuada em procedimento inspectivo do projecto de correcções à declaração de rendimentos periódicos de IRS, é um acto que não tem eficácia lesiva imediata e efectiva na esfera jurídica dos recorrentes que, em nome da tutela judicial efectiva, reclame recurso contencioso autónomo e imediato, subtraído ao regime regra de impugnação unitária.

(Acórdão do STA de 11-12-2007, processo n.º 0519/07)

I - Na ausência de disposição legal que preveja a impugnabilidade autónoma do acto de inspecção tributária, as eventuais ilegalidades verificadas no respectivo procedimento, de acordo com o princípio da impugnação unitária vigente no processo tributário (art. 54.º do CPPT e 66.º da LGT) apenas podem ser invocadas,
– ou na impugnação judicial do acto final do procedimento de avaliação da matéria tributável, quando esta seja efectuada por métodos directos ou quando não conduza a liquidação (art. 86.º, n.ºs 1 e 3, da LGT),

– ou na impugnação judicial do subsequente acto de liquidação, quando a correcção da matéria tributável seja efectuada por métodos indirectos (art. 86.º, n.ºs 3 e 4, da LGT).

II - Na impossibilidade de impugnação judicial autónoma do acto de inspecção tributária, também não deve reconhecer-se a possibilidade de suspensão da respectiva eficácia a título cautelar, dada a dependência da pretensão cautelar em relação à causa principal (cf. art. 113.º, n.º 1, do CPTA).

III - A pretensão cautelar deve ser indeferida in limine caso se verifique a sua manifesta ilegalidade (art. 116.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do CPTA)

(Acórdão do TCA Sul de 12-05-2010, processo n.º 01534/09..7BEBRG)

Atento o princípio da impugnação unitária constante do artigo 54º do Código de Procedimento e Processo Tributário, e salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou tal resulte de disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

(Acórdão do STA de 05-12-2012, processo n.º 0186/12)

Capítulo III

Classificações do procedimento de inspecção tributária

Artigo 12.º

Fins do procedimento

1. O procedimento de inspecção classifica-se, quanto aos fins em:

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

2. 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 inspecção tributária.

Anotações doutriniais

Embora a epígrafe do artigo se refira a “fins do procedimento”, a verdade é que o seu corpo se refere a classificações do mesmo. De resto, os referidos fins (observação das realidades tributárias, verificação do cumprimento das obrigações tributárias e prevenção das infracções tributárias) estão estipulados em outro preceito - o art.º 2.º, analisado supra.

Numa tipologia classificatória no mínimo ambígua, distingue-se o procedimento de comprovação e verificação — o qual visa a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários — e o procedimento

de informação — que visa o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida. De fora parece ficar a finalidade de prevenção das infracções tributárias embora, numa interpretação invocadora da ideia de aproveitabilidade, sempre se poderá dizer que é um fim comum a todos os tipos de procedimento.

Em termos práticos, o denominado procedimento de comprovação e verificação é, pode-se afirmar, o procedimento por excelência utilizado com maior frequência pela inspecção tributária cujo objectivo passa por apurar o cumprimento tributário, a detecção de irregularidades e, eventualmente, o apuramento correcto da situação tributária do sujeito passivo.

No que diz respeito ao procedimento de informação, deve ter-se presente que a inspecção tributária desenvolve um amplo espectro de actividades, como a informação de reclamações graciosas ou a informação da matéria de facto nas impugnações judiciais⁵⁵.

Por fim, a exigência de “acompanhamento permanente”, indicia uma componente essencialmente pedagógica por parte da inspecção tributária.

Importa assinalar que as classificações do procedimento — seja no contexto deste preceito, seja no contexto dos seguintes — inspectivo assumem uma importância fundamental, no quadro das garantias dos contribuintes. Isto porque:

- ⇒ Em primeiro lugar, os contribuintes ou visados no procedimento de inspecção podem-se opor à prática dos respectivos actos quando os fins do procedimento sejam ultrapassados ou não observados;
- ⇒ Em segundo lugar, porque qualquer alteração relevante ao nível dos fins, âmbito e extensão do procedimento apenas pode ser efectuada mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada (cfr. infra, art.º 15.º).

Importa sublinhar, relativamente a este preceito e aos seguintes, que integram o capítulo II – classificações do procedimento de inspecção – , e que no fundo conferem à Administração tributária a possibilidade de escolha do tipo de procedimento inspectivo a realizar, que é à Administração tributária que compete, de acordo com critérios de oportunidade e conveniência por si definidos, essa escolha, gozando para tal de uma razoável margem de discricionariedade. Esta liberdade é usual um pouco por todo o lado. Por exemplo, em Espanha, os artigos 109.º e 110.º da Ley General Tributaria, ao tratar dos meios de comprovação e inspecção tributária, elencam, exemplificativamente, vários meios e prevêm a liberdade de eleição dos mesmos. Desde que se observem os limites previstos na legislação tributária, é a Administração tributária que decide qual o tipo de acção inspectiva que irá desencadear, ou seja, é a Administração que decide, com base nos elementos de que dispõe, como, quando e quem deverá ser inspeccionado.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art.s 141; 145

⁵⁵ Cfr. artigo 111.º n.º 2 alínea b) do CPPT.

⇒ Alemanha: AO, 194

Artigo 13.º

Lugar do procedimento de inspecção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

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

Anotações doutriniais

Quanto ao lugar da realização, o procedimento de inspecção pode classificar-se em procedimento Interno e procedimento externo, consoante os actos que o integram se efectuem, respectivamente, 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 actos, todos eles, praticados exclusivamente nos seus serviços, instalações ou dependências, designadamente através da análise formal e de coerência dos documentos. Caso contrário (isto é, caso existam actos praticados fora, ainda que diminutos), estaremos perante um procedimento externo.

O procedimento interno é uma espécie de inspecção cadastral, efectuada dentro dos próprios serviços de inspecção, com recurso aos elementos declarados pelos sujeitos passivos, e engloba actividades de mera constatação em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por parte dos sujeitos passivos dos seus deveres declarativos. Nestes casos 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. Não se trata portanto de uma actividade propriamente fiscalizadora, em sentido estrito, trata-se de uma actividade de comprovação formal para verificação da exactidão do formalmente declarado pelo sujeito passivo. No quadro desse procedimento interno pode a inspecção tributária solicitar informações e esclarecimentos aos sujeitos passivos, podendo ser feitas correcções em resultado do que for apurado.

O procedimento será externo quando os actos de inspecção sejam praticados, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso. Nesta actividade, já de cariz investigatório, visa-se verificar a exactidão 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 actividade. Sempre que o procedimento de inspecção vise a análise ou verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade do sujeito passivo inspeccionado, o procedimento de inspecção deve classificar-se sempre como sendo de natureza externa e realiza-se, regra geral, nas instalações ou dependências onde aqueles elementos estejam ou devam estar localizados. O procedimento de inspecção externo poderá também ter lugar nas instalações do Técnico Oficial de Contas responsável pela contabilidade do sujeito passivo inspeccionado, quando os livros de escrita ou demais documentos de suporte dos registos contabilísticos da entidade inspeccionada se encontrarem aí centralizados.

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.

Na questão da classificação do procedimento de inspecção 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 Administração tributária de determinada forma, na realidade e materialmente, em função dos actos 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 esta se encontra vinculada ao princípio da legalidade.

Em concreto, significa isto que embora um procedimento seja classificado pela Administração como interno, na prática o mesmo pode vir a demonstrar-se, em função dos actos praticados, como externo, da mesma forma que um procedimento classificado como externo, por força dos actos praticados pode traduzir-se num procedimento interno, embora a primeira hipótese tenha menos probabilidades de vir a suceder.

A qualificação dada pela Administração a um procedimento não tem carácter vinculativo, se vier a revelar-se que o conteúdo dos actos praticados for contrário à qualificação dada, isto é, a classificação formal do procedimento será, posteriormente, validada, ou não, pelos actos que a Administração tributária praticar.

Numa situação em que os actos materialmente praticados revelam a existência de um procedimento distinto daquele que foi formalmente indicado pela Administração, ou seja, um procedimento externo “de facto” embora formalmente qualificado como interno, os vícios referentes à falta de notificação prévia ao sujeito passivo exigida pelo artigo 49.º n.º 1 do RCPIT, bem como a ausência de ordem de serviço exigida pelo artigo 46.º n.º 2 do RCPIT devem ter como consequência a invalidade de uma eventual liquidação, nomeadamente devem levar à sua anulação.

Este raciocínio aplica-se obviamente também ao caso inverso, ou seja, ao caso em que formalmente a Administração qualifica um procedimento como externo, notificando o sujeito passivo do mesmo, mas não praticando quaisquer actos fora das suas instalações, nomeadamente não se deslocando às instalações do sujeito passivo, ou do seu TOC, de forma a aí analisar a sua documentação e contabilidade. E uma actuação destas não terá assim tão pouco cabimento se pensarmos que a Administração, através deste expediente, poder suspender o prazo de caducidade do

direito à liquidação, pois só o procedimento externo tem esse efeito. Também nestas circunstâncias estamos perante uma “aparência de procedimento” que deverá ter como efeito a invalidade do acto tributário final (a liquidação).

Uma actuação destas configura uma violação do princípio da legalidade, pois o instituto da caducidade é uma garantia dos contribuintes e, como tal, encontra-se protegida por este princípio, tal como previsto no artigo 8.º n.º 1 alínea a) da LGT.

Além disso, a utilização de um expediente como este apenas para evitar o decurso do prazo, prolongando-o, é atentatório contra vários outros princípios, como são os princípios da proporcionalidade e adequação (artigo 7.º do RCPIT), bem como o próprio princípio da verdade material (artigo 6.º do RCPIT)⁵⁶.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I) -Nos termos do disposto no artigo 13.º do referido RCIT, quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em interno, quando os actos de inspecção se efectuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos e externo, quando os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso

II) -Decorrendo do conteúdo do relatório e dos fundamentos que serviram de base às correcções efectuadas que o procedimento não visou apenas a recolha de informação, antes se podendo afirmar que foi muito mais do que isso, pois foi nessa informação que se fundamentou toda a acção inspectiva, estamos perante uma inspecção materialmente externa. A dita inspecção «interna» não resultou de uma mera inspecção de análise sobre a correcção formal dos documentos entregues e sua coerência com as declarações apresentadas.

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

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

(Acórdão do TCA Sul de 09-12-2008, processo n.º 02504/08)

I) Nos termos do disposto no artº 13º do referido RCIT, quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em interno, quando os actos de inspecção se efectuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise

⁵⁶ Neste sentido, GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA e NUNES, RITA CARVALHO, *Inspecção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspecção*, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1, Ano IV, Março de 2011, Coimbra, Almedina, pág. 256.

formal e de coerência dos documentos e externo, quando os actos de inspecção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

II) -Decorrendo do conteúdo do relatório e dos fundamentos que serviram de base às correcções efectuadas que o procedimento não visou apenas a recolha de informação, antes se podendo afirmar que foi muito mais do que isso, pois foi nessa informação que se fundamentou toda a acção inspectiva, estamos perante uma inspecção materialmente externa. A dita inspecção «interna» não resultou de uma mera inspecção de análise sobre a correcção formal dos documentos entregues e sua coerência com as declarações apresentadas.

III) -É que, havendo uma sequência de inspecção iniciada com o procedimento de 10/11 de Dezembro de 2007, que se orientou para a identificação de eventuais infracções e análise de contabilidade da impugnante de modo a que pudessem resultar correcções à matéria tributável, impõe-se concluir que aquele procedimento não foi apenas de recolha de informação, antes tendo dado início à inspecção realizada ao sujeito passivo, a qual revestiu carácter externo.

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

(Acórdão do TCA Sul de 20-03-2012, processo n.º 04371/10)

1. O procedimento de inspecção tributária adoptado pela AT deve obedecer aos ditâmes adequados e proporcionais aos objectivos a atingir com o mesmo;
2. O procedimento de inspecção interno tem por objecto a análise formal e de coerência dos documentos da escrita do contribuinte, bem como o seu cruzamento com outros elementos recolhidos;
3. Nestas inspecções de natureza interna, não há lugar à credenciação dos funcionários para tal efeito e nem de emissão de ordem de serviço com vista à notificação do sujeito passivo, no início desse procedimento

(Acórdão do TCA Sul de 10-07-2012, processo n.º 05289/12)

1. O procedimento de inspecção tributária adoptado pela AT deve obedecer aos ditâmes adequados e proporcionais aos objectivos a atingir com o mesmo;
2. O procedimento de inspecção interno tem por objecto a análise formal e de coerência dos documentos da escrita do contribuinte, bem como o seu cruzamento com outros elementos recolhidos;
3. Nestas inspecções de natureza interna, não há lugar à credenciação dos funcionários para tal efeito e nem de emissão de ordem de serviço com vista à notificação do sujeito passivo, no início desse procedimento;
4. No seguimento de inspecção de cariz interno cuja solicitação de elementos não foi cumprida pelo sujeito passivo, nada obsta legalmente, a que a AT proceda a inspecção de cariz externo ao mesmo sujeito passivo, com vista a apurar a sua situação tributária;

5. Há lugar a tributação autónoma quando as despesas são de natureza confidencial ou não documentadas, ou seja nos casos em que não é possível identificar os reais beneficiários das mesmas.

(Acórdão do TCA Sul de 10-07-2012, processo n.º 05303/12)

Direito comparado:

⇒ Espanha: LeyGT, art. 142, n.º 2; 151;

⇒ Alemanha: AO, 193 e ss.; 200 (2, 3)

⇒ Itália: SDC, art. 12

Artigo 14.º
Âmbito e extensão

1 - Quanto ao âmbito, o procedimento de inspecção pode ser:

a) Geral ou polivalente, quando tiver por objecto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários;

b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários.

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

3 - Quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação.

Anotações doutriniais

O presente preceito refere-se à tipologia dos procedimentos tendo em vista a sua abrangência material e temporal.

Do ponto de vista material ou substancial, o procedimento inspeccionário pode abranger toda a situação tributária global ou todo o conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários — caso em se denominar geral ou polivalente —, ou, diversamente, abranger somente algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários — caso em que se denominar parcial ou univalente. Neste último caso, os actos de inspecção tributária visarão apenas a obtenção de dados ou a comprovação de elementos tendo por referência, por exemplo a situação tributária de certo empresário em nome individual em sede de IVA ou o cumprimento das obrigações de uma empresa imobiliária em sede de IMT e imposto de selo.

Considera-se ainda procedimento parcial o que se limite à consulta ou recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, ou ao controlo de bens em circulação (por exemplo, no domínio dos impostos alfandegários).

Já do ponto de vista da sua abrangência temporal (*extensão*, como lhe chama o legislador no n.º 3), e embora não seja feita menção a qualquer tipologia classificatória, é possível dizer-se que o procedimento pode ser classificado em anual

(tendo por referência um só período de tributação — e assumindo obviamente que este período coincide com o ano civil ou económico /financeiro / fiscal) ou plurianual (tendo por referência vários períodos de tributação).

A classificação e a definição do procedimento inspectivo quanto ao seu âmbito e extensão assume uma relevância incontornável no seu desenvolvimento, uma vez que irá balizar os limites à prática dos actos inspectivos, ao delimitar o objecto do procedimento e os respectivos poderes investigatórios dos funcionários encarregues de cada inspecção em concreto.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 145; 148. n.ºs 1 e 2; 149.
- ⇒ Alemanha: AO, 194; 196, 203

Artigo 15.º

Alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento

1 - Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspeccionada.

2 - O âmbito e extensão do procedimento de inspecção pode ser determinado a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro.

Anotações doutrinárias

Quer o princípio da verdade material, quer o princípio do inquisitório comportam a consequência de que a definição do âmbito e extensão do procedimento não se cristaliza nem se mostra imutável, na medida em que o mesmo pode, destes pontos de vista, sofrer alterações. Na realidade, resultaria incompreensível que, após a fixação da duração material e da duração do procedimento, este não pudesse ser alterado, face a novos dados e face à concreta configuração empírica que a situação objecto de inspecção reflecte. Tal significaria seguramente uma limitação desadequada e desproporcional dos poderes administrativos e, tão ou mais importante do que isso, uma violação dos princípios *supra* referidos, admitindo-se que a administração não estaria obrigada a, por todos os meios, apurar a verdade material.

Assim sendo, é possível que os fins do procedimento de inspecção e a sua extensão sejam alterados após o respectivo início, quer por iniciativa da própria Administração tributária, quer a solicitação do próprio sujeito passivo ou demais obrigados tributários, caso fundamentem de forma sustentada a sua pretensão.

A alteração em causa deve, evidentemente, ser juridicamente enquadrada e obedecer a requisitos precisos: (i) por um lado, do ponto de vista orgânico-competencial deve ser efectuada pela entidade que tiver ordenado a inspecção; (ii) do ponto de vista formal, deve revestir a forma de despacho, o qual, também evidentemente, deverá ser fundamentado (de um modo claro, preciso, directo, actual e completo); e (iii) do ponto de vista procedimental deve ser adequadamente notificado aos respectivos destinatários (entidades inspeccionadas). A ausência ou preterição dos dois primeiros requisitos acarretará a invalidade/ilegalidade da

alteração em causa com fundamento em incompetência ou vício de forma, enquanto que a ausência ou preterição do terceiro implicará a respectiva ineficácia, uma vez que a notificação configura uma simples condição de eficácia.

A notificação legal e válida do despacho que ordene a alteração da extensão do procedimento inspectivo assume extrema relevância, na medida em que a partir desse momento o sujeito passivo deixa de poder opor-se à realização dos respectivos actos inspectivos.

Quer a falta de despacho fundamentado, quer a falta de notificação válida ao contribuinte deste despacho determina, quanto a nós, a invalidade do acto de liquidação resultante do procedimento de inspecção, por violação do princípio da legalidade.

É também importante sublinhar que estas alterações apenas podem ocorrer no decurso do procedimento de inspecção, mais concretamente durante a prática dos actos de inspecção. Esta é, parece-nos a interpretação mais conforme com a *ratio* do artigo 15.º n.º 1 do RCPIT, quando se refere à alteração *durante a sua execução*. Esta execução decorre aquando e durante a prática dos actos materiais de inspecção e da respectiva recolha de elementos, e não após a sua conclusão. Aliás, após a sua conclusão tem lugar a análise dos mesmos, sendo as suas conclusões vertidas no relatório de inspecção, pelo que não faria qualquer sentido efectuar essa alteração quando todos os elementos já foram recolhidos

Este preceito, nomeadamente o seu n.º 2 permite-nos ainda classificar o procedimento de inspecção quanto à iniciativa. Assim, e embora a regra seja a de que esta pertence à Administração fiscal, o legislador admite a possibilidade de o procedimento inspectivo poder ser desencadeado por iniciativa do sujeito passivo ou mesmo por terceiro⁵⁷, nos termos dos artigos 47.º e 54.º n.º 4 da LGT, embora nos casos em que a solicitação seja efectuada por terceiro, a mesma dependa sempre de autorização expressa do sujeito passivo.

A inspecção tributária por iniciativa do sujeito passivo vem regulada no decreto-lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro⁵⁸, sendo certo que lhe são aplicáveis as regras previstas no RCPIT que não se encontrem previstas neste diploma.

Embora o âmbito e extensão sejam definidos pelo próprio sujeito passivo e as conclusões do relatório de inspecção vinculem a Administração fiscal, esta não pode proceder a novas inspecções com o mesmo objecto ou a actos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório.

Este tipo de procedimento pressupõe no entanto que o sujeito passivo cumpra determinados pressupostos, nomeadamente possuir contabilidade organizada e demonstrar interesse legítimo na realização do procedimento, através da demonstração da existência de vantagem no exacto conhecimento da sua situação tributária. Além disso, o sujeito passivo que solicitar a inspecção está sujeito ao

⁵⁷ Naquilo a que FREITAS PEREIRA denomina de *direito à avaliação da situação fiscal* - PEREIRA, MANUEL HENRIQUE DE FREITAS, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, pág. 280.

⁵⁸ Como se refere no preâmbulo deste diploma, embora a inspecção tributária dependa exclusivamente da iniciativa da própria administração tributária, *a certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica aconselham a flexibilização desse regime.*

pagamento de uma taxa que varia, para cada exercício inspeccionado, entre € 3.152,40 e € 34.915,85 nos termos da portaria n.º 923/99, de 20 de Outubro.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 149
- ⇒ Alemanha: AO, 196

Título II
Competência e garantias de imparcialidade

Capítulo I
Competência

Artigo 16.º
Competência material e territorial

1 - São competentes para a prática dos actos de inspecção tributária, nos termos da lei, os seguintes serviços da Direcção-Geral dos Impostos:

- a) As direcções de serviços de inspecção tributária que nos termos da orgânica da Direcção-Geral dos Impostos integram a área operativa da inspecção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que devam ser inspeccionados pelos serviços centrais;**
- b) Os serviços periféricos regionais, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial;**
- c) Os serviços periféricos locais, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.**

2 - São inspeccionados directamente pelos serviços centrais os sujeitos passivos designados pelo director-geral dos Impostos, bem como os que constem de despacho publicado no Diário da República.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 1.º

Âmbito de aplicação

1 - A presente lei regula as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem directamente na ordem interna ou em legislação especial.

2 - Para efeitos da presente lei, consideram-se relações jurídico-tributárias as estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

3 - Integram a administração tributária, para efeitos do número anterior, a Direcção-Geral dos Impostos, a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, as demais entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança dos tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e autarquias locais

Artigo 61.º

Competência tributária

1 - A incompetência no procedimento deve ser conhecida oficiosamente pela administração tributária e pode ser arguida pelos interessados.

2 - O órgão da administração tributária material ou territorialmente incompetente é obrigado a enviar as peças do procedimento para o órgão da administração tributária competente no prazo de quarenta e oito horas após a declaração de incompetência, considerando-se o requerimento apresentado na data do primeiro registo do processo.

3 - O interessado será devidamente notificado da remessa prevista no número anterior.

4 - Em caso de dúvida, é competente para o procedimento o órgão da administração tributária do domicílio fiscal do sujeito passivo ou interessado ou, no caso de inexistência de domicílio, do seu representante legal.

5 - Para os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em território nacional, que não tenham representante fiscal, considera-se competente o Serviço de Finanças de Lisboa 3.

Anotações doutrinárias

Este preceito refere-se à dimensão orgânico-competencial geral da prática de actos de inspecção tributária.

Como se sabe, a competência materializa a parcela de poder decisório de que determinado órgão é titular, podendo ser aferida em função de vários critérios delimitadores:

- ⇒ Competência em razão da matéria;
- ⇒ Competência em razão da hierarquia;
- ⇒ Competência em razão do território;
- ⇒ Competência em razão do valor.

Em qualquer dos casos, o presente artigo necessita de interpretação correctiva a actualizante, desde logo porque a referência aos serviços da Direcção-Geral dos Impostos já não se encontra adequada a recentes alterações normativas⁵⁹.

Com efeito, até 31 de Dezembro de 2011, era à Direcção-Geral dos Impostos, enquanto serviço da administração directa do Estado, que competia administrar os impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, bem como administrar quaisquer outros tributos que lhe fossem atribuídos por lei⁶⁰. Nesse quadro, e nos termos do n.º 3 do artigo 1.º da LGT, a Administração tributária, integrava a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC), a Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), bem como quaisquer outras entidades públicas legalmente incumbidas da liquidação e cobrança de tributos, o Ministro das Finanças ou outro membro do Governo competente, quando exerçam competências administrativas no domínio tributário, e os órgãos igualmente competentes dos Governos Regionais e das autarquias locais.

Esta realidade foi no entanto substancialmente alterada com a fusão das atribuições cometidas à DGCI, à DGAIEC e à DGITA numa única entidade denominada Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) visando a obtenção de sinergias e uma maior capacidade operacional, cuja estrutura orgânica foi aprovada pelo decreto-lei n.º

⁵⁹ Acerca das competências específicas dos funcionários, v. *infra* anotação ao art.º 19.º.

⁶⁰ Cfr. artigo 2.º n.º 1 do decreto-lei n.º 81/2007, de 29 de Março.

118/2011, de 15 de Dezembro e que entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 2012, na sequência, de resto, das *imposições* ditadas pelo famigerado *Memorando de entendimento sobre as condicionalidades de política económica* celebrado entre as Autoridades portuguesas e uma *troika* composta por representantes do Fundo Monetário Internacional (BCE), Comissão Europeia (CE) e Banco Central Europeu (BCE).

Nos termos do artigo 12.º n.º 2 do referido decreto-lei, todas as referências efectuadas em quaisquer leis ou documentos à DGCI, DGAIEC e à DGITA consideram-se como feitas à Autoridade Tributária e Aduaneira. É o que acontece com o preceito aqui objecto de anotação, bem assim como com o art.º 1.º, n.º 3 da LGT.

À criação desta nova entidade (Autoridade Tributária e Aduaneira - AT) presidiram critérios de reorganização estrutural e de redução de custos de funcionamento, numa perspectiva de optimização da utilização dos recursos existentes, através da simplificação da estrutura de gestão central, do reforço do investimento em sistemas de informação e a racionalização da estrutura de serviços regionais e locais.

Em termos estruturais, a AT não difere em muito da DGCI, com o acrescento de que passou a incluir nas suas atribuições as funções acometidas à DGAIEC, pelo que, no que diz respeito à inspecção tributária, não se verificaram grandes alterações.

Em termos jurídico-orgânicos, a AT é um serviço da administração directa do Estado dotado de autonomia administrativa, que tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de protecção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da UE⁶¹. À AT compete, e para o que aqui nos interessa, exercer a acção de inspecção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da UE e efectuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições⁶².

A AT, para execução das suas missões e atribuições encontra-se estruturada através de unidades nucleares: as direcções de serviços, nos serviços centrais, e as direcções de finanças e alfândegas, que integram os serviços desconcentrados da AT⁶³.

Dentro da organização dos serviços centrais, as funções de inspecção tributária são sobretudo asseguradas através da Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), da Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e Acções Especiais (DSIFAE) e da Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC)⁶⁴.

Por sua vez, cada um destes serviços centrais é composto por unidades orgânicas flexíveis que irão concretizar as suas atribuições⁶⁵.

⁶¹ Cfr. artigos 1.º e 2.º do decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro.

⁶² Cfr. artigo 2.º n.º 2 alínea b) do decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro.

⁶³ Cfr. artigo 1.º da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

⁶⁴ Cfr. artigo 2.º n.º 1 alíneas q), s) e ff) da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

⁶⁵ Cfr. despacho n.º 1365/2012, de 31 de Janeiro.

Por outro lado, a fixação de competência territorial constitui uma limitação ao exercício da actividade inspectiva. Este preceito define como critério de atribuição de competência territorial, quanto aos serviços periféricos regionais e locais a localização do domicílio ou sede dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Esta fixação de competência territorial pode no entanto sofrer alguns desvios que passam pela atribuição de competência independentemente da localização da sede ou domicílio dos sujeitos passivos a inspeccionar.

Uma primeira situação prende-se com a atribuição de competência directamente aos serviços centrais (nomeadamente à UGC, a antiga DSIT) relativamente a sujeitos passivos designados pelo Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, bem como os que constem de despacho publicado no Diário da República.

Esta metodologia de inspecção encontra-se relacionada com o denominado acompanhamento permanente, que é focada e dirigida aos sujeitos passivos de maior relevância, isto é, aqueles contribuintes que apresentam um maior volume de facturação, que integram sectores de actividade económica que apresentam maior índice e risco de fuga e evasão fiscal, bem como grupos de sociedades que optaram pelo regime especial de tributação previsto no artigo 63.º do Código do IRC e que, atendendo à sua dimensão, em caso de incumprimento a redução de arrecadação de receitas pode ter um impacto significativo. Este acompanhamento permanente, que se traduziu na criação de um cadastro especial de contribuintes, tem sobretudo incidido sobre⁶⁶:

- ⇒ Entidades sob a supervisão ou registadas no Banco de Portugal, no Instituto de Seguros de Portugal ou na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários;
- ⇒ Entidades associadas da Liga Portuguesa de Futebol Profissional, clubes ou sociedades desportivas;
- ⇒ Pessoas colectivas com um volume de negócios superior a determinado ao montante (a ser fixado por despacho do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira);
- ⇒ Empresas cujo objecto social, actividade desenvolvida, de carácter transnacional, ou operações económicas realizadas exijam o recurso a metodologias de inspecção de especial complexidade (por despacho do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira);
- ⇒ Sociedades integradas em grupos abrangidos pelo regime especial de tributação dos grupos de sociedades, nos termos do artigo 63.º do Código do IRC, em que alguma dessas sociedades, dominante ou dominada, conste do Cadastro Especial de Contribuintes;

⁶⁶ Cfr. despacho n.º 5515/2005, de 2 de Março (Diário da República, II Série n.º 52), despacho n.º 14412/2005, de 30 de Junho (Diário da República, II Série n.º 124), despacho n.º 28233/2008, 4 de Novembro (Diário da República, II Série n.º 214) e despacho n.º 12194/2009, de 21 de Maio (Diário da República, II Série, n.º 98).

- ⇒ Sociedades integradas em grupos cujo volume de negócios global do grupo seja superior a determinado montante a definir por despacho do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (a ser fixado por despacho do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira).

Além disso, podem ainda ser incluídos no âmbito das competências dos serviços centrais, mediante despacho fundamentado do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, sujeitos passivos e demais obrigados tributários que apresentem elevados montantes de impostos pagos ou em fase de cobrança executiva, elevados valores de imposto em situação de pedido de reembolso, situação de crédito de imposto, de elevado valor, sem o respectivo pedido de reembolso ou cuja situação tributária revista elevado grau de complexidade. Este cadastro especial de contribuintes normalmente tem um período de vigência de quatro anos.

Este acompanhamento permanente apresenta uma dupla vantagem: por um lado possibilita uma uniformização de procedimentos, concretizando uma igualdade entre todos estes contribuintes, e, por outro, permite ainda, em caso de incumprimento, uma rápida detecção e intervenção, minimizando e reduzindo ao máximo os efeitos desse incumprimento.

O acompanhamento permanente é assegurado pela UGC, a quem compete assegurar no domínio da gestão tributária as relações com os contribuintes que lhe sejam atribuídos e exercer em relação a estes a acção de inspecção tributária e de justiça tributária⁶⁷. As suas atribuições encontram-se distribuídas, pela Divisão de Gestão e Assistência Tributária (DGAT), Divisão de Inspeção a Bancos e outras Instituições Financeiras (DIBIF), Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras I (DIEF I) e Divisão de Inspeção a Empresas não Financeiras II (DIEF II)⁶⁸.

À DGAT, cabe:

- ⇒ 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 director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, o acompanhamento do respectivo relacionamento com a AT através de um interlocutor único designado por gestor de contribuinte;
- ⇒ Prestar assistência pré-declarativa, nomeadamente através do acompanhamento e análise conjunta com os contribuintes das matérias de maior complexidade técnica;

⁶⁷ Cfr. artigo 34.º n.º 1 da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

⁶⁸ Cfr. n.º 1 alínea ee) do despacho n.º 1365/2012, de 31 de Janeiro.

- ⇒ Analisar e acompanhar o comportamento tributário e aduaneiro dos contribuintes e dos sectores de actividade económica em que se inserem, através da verificação, análise formal e coerência dos elementos declarados, bem como da monitorização e análise da informação constante das bases de dados e da recolha sistematizada de quaisquer outros tipos de informação disponível;
- ⇒ Prestar informações sobre a situação dos contribuintes, bem como esclarecer as dúvidas por eles suscitadas, tendo em consideração as orientações administrativas que contenham a interpretação das leis tributárias;
- ⇒ Avaliar e propor a aceitação de acordos prévios de preços de transferência;
- ⇒ Acompanhar os processos de atribuição de benefícios fiscais que dependam do reconhecimento do Ministro das Finanças ou do director-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira;
- ⇒ Proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento tributário, oficiosamente ou por iniciativa do contribuinte, de revisão do ato tributário ou da matéria tributável;
- ⇒ Proceder à instauração, instrução e apreciação do procedimento de reclamação graciosa
- ⇒ Colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos tribunais tributários.

Às DIBIF, DIEF I e DIEF II cabe, relativamente aos contribuintes cuja Inspeção lhe esteja atribuída:

- ⇒ Realizar procedimentos de inspeção à contabilidade dos contribuintes, com recurso a técnicas de auditoria, confirmando a veracidade das declarações efectuadas, por verificação substantiva dos documentos de suporte;
- ⇒ Instaurar e instruir processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT;
- ⇒ Colaborar com a representação da Fazenda Pública junto dos Tribunais Tributários.

As direcções de serviços acima descritas têm a sua missão direccionada para a actuação em sede de inspeção tributária. Contudo, a actividade de inspeção tributária em sentido lato, atendendo ao cruzamento de informação que adiante veremos com mais detalhe, acaba por ser desempenhada por outras direcções e outros serviços. É o que sucede por exemplo, com a Direcção de Serviços das Relações

Internacionais, a quem, em articulação com a área de inspecção tributária, compete assegurar a troca de informações fiscais, no âmbito dos instrumentos previstos na convenções internacionais em matéria fiscal, bem como participar em acções de cooperação internacional no âmbito da prevenção da evasão e fraudes fiscais⁶⁹.

É o que sucede igualmente com todas as direcções de serviços que têm como missão detectar situações de falta de declaração ou de omissões, que poderão e deverão fornecer tais elementos de informação às direcções e serviços de inspecção tributária e que poderão ou não desencadear os competentes procedimentos inspectivos. Pense-se, por exemplo, nas direcções de serviços do IRC e IRS⁷⁰.

Estas missões e atribuições da inspecção tributária serão depois desenvolvidas pelas respectivas Direcções de Finanças, de acordo com a sua competência territorial. Às Direcções de Finanças compete, entre outras atribuições, assegurar as actividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e outros tributos e com controlo do cumprimento da obrigação de imposto pelos sujeitos passivos, bem como assegurar as actividades relacionadas com a inspecção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas⁷¹.

Em termos estruturais, a dimensão das Direcções de Finanças varia em função do perfil e dimensão económica e demográfica da área territorial respectiva, atendendo ao volume de serviço, ao número de contribuintes abrangidos e ao volume de receita, estando as mesmas agrupadas em três níveis. As direcções de finanças pertencentes ao grupo I (Lisboa e Porto) dispõem de sete divisões de inspecção tributária. As direcções de finanças pertencentes ao grupo II (Aveiro, Braga, Coimbra, Faro, Leiria, Santarém, Setúbal e Viseu) dispõem de três divisões na área da inspecção tributária. As direcções de finanças pertencentes ao grupo III (Beja, Bragança, Castelo Branco, Évora, Guarda, Portalegre, Viana do Castelo, Vila Real, Angra do Heroísmo, Horta e Ponta Delgada) dispõem três divisões na área da inspecção tributária.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 142, n.º 4
- ⇒ Alemanha: AO, 195
- ⇒ França: LPF – PR, art.s R80 F-1; R80 K-1; R81-1 e ss.

Artigo 17.º

Extensão da competência

Os actos de inspecção podem estender-se a áreas territoriais diversas das previstas no artigo anterior ou ser efectuados por outro serviço, mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado.

Anotações doutrinárias

Do mesmo modo que os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de

⁶⁹ Cfr. artigo 6.º n.º 2 alíneas i) e j) da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

⁷⁰ V. artigo 3.º n.º 2 alínea f) e artigo 4.º n.º 2 alínea f), ambos da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

⁷¹ Cfr. artigo 36.º n.º 1 alíneas g) e i) da portaria 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado (cfr. supra, art.º 15.º), também os actos de inspecção se podem estender a áreas territoriais diversas das que resultariam da sua *atribuição natural*.

Como se viu, nos termos do artigo 16.º do RCPIT, a regra em termos de competência material e territorial para a prática dos actos de inspecção é que a mesma pertence aos serviços centrais, ou aos respectivos serviços periféricos regionais ou locais, consoante os casos (sujeitos passivos ou obrigados tributários com domicílio fiscal ou sede na sua área territorial).

Porém, os referidos órgãos ou serviços podem praticar actos de inspecção fora da sua área territorial, exigindo-se no entanto uma decisão fundamentada da entidade que tenha ordenado a sua prática.

Acerca dos requisitos inerentes a tal decisão, remete-se para o acima mencionado na anotação ao art.º 15.º, chamando particularmente a atenção para a necessidade de observância das prescrições orgânicas (deve ser o órgão competente a determiná-lo, isto é a entidade que legalmente tiver ordenado os actos de inspecção), formais (deve fazê-lo por via de decisão fundamentada) e integrativas de eficácia (deve proceder-se sempre à notificação adequada).

Artigo 18.º **Uniformidade procedimental**

1 - À Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária (DSPCIT) cabe, por meio das acções adequadas, garantir o cumprimento dos objectivos definidos para a inspecção tributária, a necessária uniformidade procedimental da inspecção e a correcção das deficiências reveladas.

2 - Para o desenvolvimento uniforme dos actos de inspecção, poderão ser aprovados, pelo director-geral dos Impostos, manuais de procedimentos gerais ou sectoriais.

Anotações doutrinárias

Como se pode intuir a partir dos preceitos anteriores e das respectivas anotações, o procedimento de inspecção tributária e as actuações que o integram são sempre juridicamente enquadrados, reclamando a observância e respeito de uma série vasta de exigências legais, sob pena de desconformidade e ilegalidade. Ora, no âmbito da verificação da legalidade e correcção de eventuais ilegalidades (deficiências ou irregularidades) cabe um papel de relevo à Direcção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspecção Tributária (DSPCIT).

As competências da DSPCIT são distribuídas pela Divisão de Planeamento e Apoio Técnico (DPAT) e pela Divisão de Estudos e Coordenação (DEC)⁷².

Assim, à DPAT compete:

⇒ Elaborar, anualmente, o projecto do Plano Nacional de Actividades da Inspecção Tributária e Aduaneira (PNAITA), coordenar a elaboração dos planos

⁷² Cfr. n.º 1 alínea p) do despacho n.º 1365/2012, de 31 de Janeiro.

- regionais de actividade das diferentes unidades orgânicas da área da inspecção tributária e aduaneira e controlar a execução dos referidos planos;
- ⇒ Elaborar o relatório de actividades da área da inspecção tributária e aduaneira;
 - ⇒ Conceber, testar, gerir operacionalmente e propor alterações aos sistemas de informação utilizados pela área da inspecção tributária e aduaneira;
 - ⇒ Definir modelos e métodos de pesquisa, inventariação e análise da informação a adoptar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspecção e harmonizar os procedimentos de selecção de contribuintes a controlar;
 - ⇒ Promover a selecção de contribuintes e acções de vigilância e fiscalização aduaneira;
 - ⇒ Gerir a troca de informações com países comunitários e com países terceiros com os quais Portugal tenha celebrado convenções sobre dupla tributação.

À DEC compete:

- ⇒ Promover programas de inspecção, tendo em vista áreas de risco previamente identificadas e elaborar os respectivos manuais a usar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspecção tributária e aduaneira;
- ⇒ Definir procedimentos técnicos de inspecção a adoptar pelas diferentes unidades orgânicas com competências de inspecção e pesquisar temas, assuntos e questões relevantes para a respectiva intervenção;
- ⇒ Conceber e actualizar modelos declarativos e formulários;
- ⇒ Elaborar pareceres e realizar estudos e trabalhos técnicos relacionados com a respectiva área de intervenção sempre que tal lhe seja solicitado;
- ⇒ Estudar e propor medidas legislativas e regulamentares;
- ⇒ Propor e acompanhar o ciclo de vida dos sistemas de informação, de acordo com a metodologia em vigor.

No contexto do combate à fraude e evasão tributárias, assume particular relevo a DSIFAE, a quem compete, genericamente, preparar e desenvolver as acções estratégicas de combate à fraude e evasão tributárias, bem como assegurar a articulação e colaboração com outras entidades com competências inspectivas⁷³. As suas atribuições encontram-se distribuídas pela Divisão de Investigação da Fraude e Acções Especiais e pela Divisão de Estudos e Informações⁷⁴.

À DIFAE compete:

- ⇒ Cooperar com outros serviços e entidades com competências inspectivas ou de investigação criminal vocacionadas para a detecção e controlo da evasão e fraude tributárias;
- ⇒ Apurar a situação tributária dos contribuintes, em particular na averiguação de denúncias ou participações e na obtenção de provas relativamente a eventuais crimes tributários, quando existam indícios de evasão e fraude tributárias, por omissão de declarações, inexistência, viciação ou ocultação da contabilidade,

⁷³ Cfr. artigo 21.º n.º 1 da portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.

⁷⁴ Cfr. n.º 1 alínea r) do despacho n.º 1365/2012, de 31 de Janeiro.

- de documentos ou de outros elementos de suporte de fatos tributários presumivelmente ocorridos;
- ⇒ Coordenar, a nível da área da inspecção tributária, a prestação de apoio técnico aos tribunais, bem como cooperar com a Polícia Judiciária, no acesso e tratamento da informação de natureza tributária e aduaneira utilizando técnicas de auditoria informática e de obtenção de evidências digitais;
 - ⇒ Instaurar e instruir processos de inquérito, nos termos dos artigos 40.º e 41.º do RGIT.

A DEI tem como atribuições:

- ⇒ Estudar e propor estratégias de luta contra a evasão e fraude fiscais;
- ⇒ Promover a cooperação com entidades públicas ou privadas que disponham de informação relevante;
- ⇒ Centralizar e tratar a informação relativa aos diversos tipos de evasão e fraude tributárias;
- ⇒ Gerir, em colaboração com a DSIVA, o sistema *Vat Information Exchange System* (VIES);
- ⇒ Gerir o programa comunitário Fiscalis, assegurando os compromissos assumidos perante a Comissão Europeia ou os restantes Estados membros da União Europeia;
- ⇒ Assegurar a cooperação administrativa e assistência mútua entre os Estados membros da União Europeia, bem como o envio à Comissão Europeia de informação que esta solicite.

Artigo 19.º

Funções no âmbito do procedimento de inspecção

Exercem funções no âmbito do procedimento de inspecção tributária:

- a) O pessoal técnico da área da inspecção tributária, designadamente inspectores tributários, técnicos economistas e juristas, bem como outros funcionários das carreiras do grupo de administração tributária, quando designados pelo dirigente do serviço;**
- b) Os funcionários de outras categorias técnicas da Direcção-Geral dos Impostos, designadamente especialistas em auditoria informática e engenheiros, quando prestem apoio especializado à actividade de inspecção tributária;**
- c) Outros funcionários designados pelo director-geral dos Impostos para realizarem ou participarem em acções de inspecção tributária.**

Anotações doutriniais

Ao contrário do art.º 16.º que se refere à competência em termos gerais, este artigo refere-se à competência específica dos funcionários individualmente considerados. Também aqui 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. A exemplo do que sucedia no quadro do preceito acima

referido, impõe-se igualmente uma interpretação actualista que leve em consideração a criação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

O artigo aqui em análise consagra um quadro orgânico absolutamente publicista no que diz respeito às competências inspectivas, podendo mesmo falar-se num **princípio do funcionalismo**, na medida em que se prevê que apenas funcionários públicos *lato sensu* (inspectores tributários, técnicos economistas e juristas, outros funcionários das carreiras, *especialistas públicos*) podem levar à prática os actos correspondentes àquelas funções.

Porém, não pode ser perdido de vista que presentemente uma grande parte das actuações inspectivas e de controlo em matéria tributária são *devolvidas* a entidades privadas, particularmente no quadro do combate ao planeamento fiscal abusivo (Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro), não sendo absolutamente incorrecto falar-se numa privatização de funções de controlo, de resto do seguimento da verificação de uma privatização das próprias relações jurídicas tributárias (v.g., por meio da substituição tributária e outorga a privados de tarefas arrecadatórias através da substituição tributária e retenção na fonte). A privatização do controlo manifesta-se particularmente quando se pensa, por exemplo, nas obrigações (desproporcionais?) e deveres de comunicação, informação e esclarecimento que impendem sobre os advogados, as sociedades de advogados, os solicitadores, os revisores oficiais de contas, os técnicos oficiais de contas e respectivas sociedades, ou outras entidades que prestem serviços de contabilidade ⁷⁵.

Capítulo II

Garantias de imparcialidade

Artigo 20.º

Incompatibilidades específicas

1. Os funcionários da inspecção tributária, além das incompatibilidades aplicáveis aos funcionários da Direcção-Geral dos Impostos em geral, estão sujeitos às seguintes incompatibilidades específicas:

- a) Realizar ou participar nos procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária do seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou colateral até ao 3º grau, ou de qualquer pessoa com quem vivam ou tenham vivido em economia comum;**
- b) Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de quaisquer entidades em quem as pessoas mencionadas na alínea anterior possuam participação social ou desempenhem funções como técnicos oficiais de contas ou responsáveis pela escrita, revisores oficiais de contas, gerentes, directores ou administradores;**
- c) Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de sociedades em que detenham participação no capital social;**

⁷⁵ Sobre o tema, v. ROCHA, Joaquim Freitas, e CARVALHO, Cláudio, “A utilização abusiva de terceiros como instrumentos de averiguação tributária. Em particular, o caso dos advogados”, in *Ius Nostrum*, n.º 2, Delegação de Guimarães da ordem dos Advogados, 2011, 18 e ss.

d) Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de entidades a quem tenham prestado serviços nos cinco anos anteriores ao do início da acção de inspecção;

e) Realizar ou participar em procedimentos de inspecção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária de entidades que contra si tenham intentado acção judicial antes do início da inspecção;

f) Realizar ou participar em acções de inspecção visando a prestação de informações em matéria de facto em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer actos da administração tributária em que tenham tido intervenção.

2. O funcionário deve comunicar o impedimento ao seu superior hierárquico no prazo de 3 dias úteis após a nomeação para o procedimento de inspecção.

Remissões legislativas

Código do Procedimento Administrativo

Artigo 6.º

Princípios da justiça e da imparcialidade

No exercício da sua actividade, a Administração Pública deve tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela entrem em relação.

Artigo 44.º

Casos de impedimento

Nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo ou em acto ou contrato de direito público ou privado da Administração Pública nos seguintes casos:

a) Quando nele tenha interesse, por si, como representante ou como gestor de negócios de outra pessoa;

b) Quando, por si ou como representante de outra pessoa, nele tenha interesse o seu cônjuge, algum parente ou afim em linha recta ou até ao 2º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;

c) Quando, por si ou como representante de outra pessoa, tenha interesse em questão semelhante à que deva ser decidida, ou quando tal situação se verifique em relação a pessoa abrangida pela alínea anterior;

d) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou haja dado parecer sobre questão a resolver;

e) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário o seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou até ao 2º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;

f) Quando contra ele, seu cônjuge ou parente em linha recta esteja intentada acção judicial proposta por interessado ou respectivo cônjuge;

g) Quando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas.

2 - Excluem-se do disposto no número anterior as intervenções que se traduzam em actos de mero expediente, designadamente actos certificativos.

Anotações doutrinárias

O preceito em análise refere-se às limitações ao exercício dos actos inspectivos por parte dos funcionários que os deveriam levar à prática. Trata-se de uma das dimensões do princípio da imparcialidade: a sua dimensão subjectiva, ou seja, quanto aos funcionários e agentes, neste caso intervenientes no procedimento tributário de

inspecção. Esta disposição trata de elencar as incompatibilidades específicas dos funcionários da inspecção tributária.

Convém salientar que se tratam de incompatibilidades específicas dos funcionários da inspecção, ou seja, o legislador preocupou-se em, para além das incompatibilidades gerais previstas na Administração Pública, nomeadamente da Administração tributária, reforçar as garantias de imparcialidade no domínio do procedimento inspectivo. É o que resulta do próprio teor literal deste preceito, quando refere que os funcionários da inspecção tributária, para além das incompatibilidades aplicáveis a todos os funcionários da Autoridade Tributária e Aduaneira, e, acrescentamos nós, da Administração Pública, estão ainda sujeitos a um maior rigor, que traduz um esforço no reforço das garantias de imparcialidade e transparência no procedimento de inspecção. Portanto trata-se de incompatibilidade dos funcionários que participam directamente no procedimento de inspecção, não se aplicando a outros funcionários e superiores hierárquicos que, integrando a inspecção tributária, não participaram directamente no procedimento inspectivo.

Contudo as garantias de imparcialidade não se resumem apenas aos funcionários da inspecção que têm intervenção directa no procedimento de inspecção. O princípio da imparcialidade e da transparência exige que tais garantias de imparcialidade (não as específicas, mas as gerais) se apliquem a todos os funcionários que participam no procedimento *lato sensu*. Basta pensar que, após a conclusão do procedimento de inspecção, o relatório de inspecção tem de ser confirmado e assinado pelo(s) funcionário(s) interveniente(s), contendo o parecer do chefe de equipa que interveio ou coordenou e, por fim, terão as conclusões de ser sancionadas pelo superior hierárquico⁷⁶, por regra o Director de Finanças. Assim, temos que, aos funcionários que intervieram directamente no procedimento se aplicam as incompatibilidades gerais e as incompatibilidades específicas previstas no artigo 20.º RCPIT, aplicando-se aos restantes funcionários, que apenas intervieram indirectamente no procedimento as incompatibilidades gerais. Quer isto dizer que, ainda que não se verifique qualquer das incompatibilidades específicas elencadas no citado artigo 20.º do RCPIT, tal não implica que a exigida imparcialidade não se possa ainda verificar, isto é, daqui não se pode automaticamente retirar que apenas as incompatibilidades específicas previstas nesta norma legal terão de ser observadas, pois que o próprio n.º 1 do artigo 20.º ressalva a aplicabilidade *das incompatibilidades aplicáveis aos funcionários da Direcção-Geral dos Impostos em geral*.

As incompatibilidades específicas previstas neste artigo 20.º do RCPIT aplicam-se somente aos funcionários da inspecção tributária, ou seja, aos funcionários que intervêm e praticam os actos materiais de inspecção, nomeadamente a análise e recolha de elementos do sujeito passivo (no fundo aqueles que deslocam aos locais onde é efectuada a inspecção), pelo que a violação do princípio da transparência e imparcialidade, pode não ocorrer com os funcionários da inspecção tributária que praticaram aqueles actos, mas com algum dos seus superiores hierárquicos que sancionaram os seus actos, mas a quem estas incompatibilidades específicas não são aplicáveis. Para estes agentes que não actuaram e participaram directamente na inspecção temos de nos socorrer das incompatibilidades gerais previstas no CPA, visto que as disposições aí contidas se aplicam a todos os órgãos da Administração pública que, no desempenho da actividade administrativa, estabeleçam relações com os

⁷⁶ Cfr. n.º 6 do artigo 62.º do RCPIT

particulares. Além disso, a isto acrescem ainda os princípios gerais da actividade administrativa e as normas que concretizam preceitos constitucionais contidas no CPA e que se aplicam a toda e qualquer actuação da Administração Pública, ainda que meramente técnica⁷⁷. Assim, há que observar, para os restantes funcionários que não participaram directamente no procedimento os casos de impedimento previstos no artigo 44.º do CPA ⁷⁸.

Em termos jurídicos, tais limitações, podem assumir a forma de incompatibilidade ou de impedimento. No primeiro caso (incompatibilidade), estamos perante uma limitação absoluta, no sentido em que enquanto existirem determinados pressupostos, o exercício do acto ou actividade de inspecção encontra-se completamente vedado (o funcionário não pode praticar nem aquele nem qualquer outro acto de inspecção); No segundo caso (impedimento), estamos perante uma limitação relativa, no sentido em que o exercício do acto ou actividade de inspecção encontra-se vedado somente em relação àquela pessoa ou circunstância .

Neste sentido, o presente artigo refere-se a impedimentos — e não a verdadeiras incompatibilidades, como refere a epígrafe e o n.º 1 *in fine* —, pois limita o exercício da actividade do inspector em relação a certas pessoas ou circunstâncias específicas (“familiares” ou pessoas em situação análoga, sociedades participadas por estes ou em que estes desempenhem funções relevantes, sociedades participadas pelo próprio inspector ou às quais este tenha prestado serviços, entidades que o tenham demandado judicialmente, etc.), não o restringindo em relação a outros procedimentos de inspecção em que sejam visadas outras pessoas ou entidades.

Em termos gerais, as incompatibilidades e os impedimentos são figuras jurídicas limitativas do exercício de certas prerrogativas profissionais com o objectivo de evitar situações de potencial parcialidade ou tendenciosidade, constituindo por isso uma decorrência do princípio da imparcialidade, fulminando-se com ilegalidade os actos praticados em sua inobservância.

⁷⁷ Cfr. artigo 2.º do CPA

⁷⁸ O artigo 44.º dispõe que nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública pode intervir em procedimento administrativo, ou em acto ou contrato de direito público ou privado da Administração, nos casos seguintes:

- a) Quando nele tenha interesse, por si, como representante ou como gestor de negócios de outra pessoa;
- b) Quando, por si, ou como representante de outra pessoa, nele tenha interesse o seu cônjuge, algum parente ou afim em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;
- c) Quando, por si, ou como representante de outra pessoa, tenha interesse em questão semelhante à que deva ser decidida, ou quando tal situação se verifique em relação à pessoa abrangida pela alínea anterior;
- d) Quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário ou haja dado parecer sobre questão a resolver;
- e) Quando tenha actuado no procedimento como perito ou mandatário o seu cônjuge, parente ou afim em linha recta ou até ao 2.º grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum;
- f) Quando contra ele, seu cônjuge ou parente em linha recta esteja intentada acção judicial proposta por interessado ou pelo respectivo cônjuge;
- g) Quando se trate de recurso de decisão proferida por si, ou com a sua intervenção, ou proferida por qualquer das pessoas referidas na alínea b) ou com intervenção destas;
- h) Quando se trate de questão relativa a um particular que seja membro de uma associação de defesa de interesses económicos ou afins, da qual também faça parte o titular do órgão ou agente.

De resto, a ilegalidade nem se deveria chegar a verificar, pois estipula-se no n.º 2 um verdadeiro dever oficioso de comunicação do impedimento por parte do funcionário em causa ao seu superior hierárquico no prazo de 3 dias úteis após a nomeação para o procedimento de inspecção.

Verificando-se alguma incompatibilidade específica no artigo 20.º do RCPIT ou impedimento⁷⁹ previsto no n.º 1 do artigo 44.º do CPA tal consubstancia um vício de violação de lei, que determina a anulabilidade do acto. Nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do CPA, «os actos ou contratos em que tiverem intervindo titulares de órgãos ou agentes impedidos são anuláveis nos termos gerais», o que significa que tendo sido declarado alguma incompatibilidade aquando do decurso do procedimento ou impedimento verificado após, nomeadamente aquando do sancionamento das conclusões do relatório da inspecção, nos termos dos artigos 45.º a 47.º do CPA, o acto praticado não se convalida, antes padecendo do vício de violação de lei, determinante da sua anulabilidade. Temos pois que, qualquer acto praticado no procedimento que esteja inquinado devido à existência de incompatibilidade específica, no caso dos funcionários que participaram na inspecção, ou impedimento, no caso dos funcionários que intervieram indirectamente, no caso do sancionamento do relatório, tal determina a anulação dos actos consequentes que se basearam no relatório da inspecção tributária.

Artigo 21.º **Deveres acessórios**

No decurso do procedimento de inspecção tributária devem os funcionários actuar com especial prudência, cortesia, serenidade e discrição.

Anotações doutriniais

Embora este art.º 21.º apresente a epígrafe “deveres acessórios”, a verdade é que se está aqui em presença de um preceito com pouca dimensão jurídico-normativa, e mais dimensão ética e axiológica. Não obstante, trata-se de um preceito de altíssima relevância prática.

Parte-se aqui do princípio de que o respeito, por parte dos funcionários da inspecção, da obrigatoriedade de prossecução do Interesse público e do dever de imparcialidade pode não se afirmar suficiente para que a missão inspectiva seja levada a cabo em conformidade plena. Isto porque exigem-se especiais cuidados no

⁷⁹ De notar que, como se refere no Acórdão do STA de 25-03-2009, processo n.º 55/09, «o impedimento funciona de forma abstracta, impondo a observância do princípio da transparência, impedindo que se criem situações em que haja risco ou quebra do dever de imparcialidade, designadamente atribuindo efeito anulatório a factos que não envolvem uma efectiva violação desse princípio, mas têm ínsito o risco ou perigo da sua violação (...). Assim, a lei presume que a imparcialidade do órgão ou agente poderá ser afectada se intervier em procedimento em que tenha actuado como perito ou mandatário um seu cônjuge, familiar ou pessoa que com ele viva em economia comum e antecipa a tutela da imparcialidade impondo a observância de um rigoroso princípio de transparência, que dita a abstenção de intervenção no procedimento, independente da existência de quaisquer interesses pessoais dos envolvidos com a decisão procedimental.». neste sentido ver ainda acórdão do STA de 13-01-2005, processo 730/04.

tratamento com os destinatários dos actos inspectivos — actos eminentemente intrusivos e restritivos, nunca se pode esquecer — de modo a contribuir para o estabelecimento de um ambiente sadio, colaborante e pacificador. Com efeito, as relações tributárias são muitas vezes estabelecidas num quadro de indiferença e massificação, potenciando o tratamento frio e distante (e por vezes conflitual), agravando-se o já compreensível melindre que este tipo de procedimento comporta, melindre esse que se manifesta sobremaneira quando está em causa por exemplo a entrada com aparato nas instalações do contribuinte, a divulgação/amplificação da notificação do mesmo para prestar informações, a selagem de estabelecimentos abertos ao público ou o transporte de elementos de escrita ou contabilidade para os serviços administrativos.

Por esses motivos, no decurso do procedimento devem os funcionários adoptar 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).

Evidentemente, que se exige igualmente que utilizem uma linguagem clara, que revelem conhecimentos técnicos adequados e que não adoptem posturas discriminatórias em função do eventual “historial” do contribuinte.

Tem-se muitas dúvidas que a violação de alguns destes “deveres deontológicos” assumam relevância jurídica que não seja a disciplinar interna.

Direito comparado:

⇒ Espanha: LeyGT, art. 151, n.º 6

⇒ Itália: SDC, art. 15

Artigo 22.º Dever de sigilo

1 - O procedimento da inspecção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções.

2 - O disposto no número anterior não prejudica os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas dos factos apurados na inspecção tributária.

3 - O dever especial de sigilo previsto no presente artigo não cessa com o termo das funções e transmite-se às entidades que tenham acesso, nos termos do número anterior, aos dados obtidos pela inspecção tributária.

Remissões legislativas

Constituição da República Portuguesa

Artigo 268.º

Direitos e garantias dos administrados

1 - Os cidadãos têm o direito de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos processos em que sejam directamente interessados, bem como o de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas.

2 - Os cidadãos têm também o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal e à intimidade das pessoas.

3 - Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

4 - É garantido aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer actos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de actos administrativos legalmente devidos e a adopção de medidas cautelares adequadas.

5 - Os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos

6 - Para efeitos dos n.os 1 e 2, a lei fixará um prazo máximo de resposta por parte da Administração

Lei Geral Tributária

Artigo 64.º

Confidencialidade

1 - Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado.

2 - O dever de sigilo cessa em caso de:

a) Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;

b) Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes;

c) Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade;

d) Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

3 - O dever de confidencialidade comunica-se a quem quer que, ao abrigo do número anterior, obtenha elementos protegidos pelo segredo fiscal, nos mesmos termos do sigilo da administração tributária.

4 - O dever de confidencialidade não prejudica o acesso do sujeito passivo aos dados sobre a situação tributária de outros sujeitos passivos que sejam comprovadamente necessários à fundamentação da reclamação, recurso ou impugnação judicial, desde que expurgados de quaisquer elementos susceptíveis de identificar a pessoa ou pessoas a que dizem respeito.

5 - Não contende com o dever de confidencialidade:

a) A divulgação de listas de contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada, designadamente listas hierarquizadas em função do montante em dívida, desde que já tenha decorrido qualquer dos prazos legalmente previstos para a prestação de garantia ou tenha sido decidida a sua dispensa;

b) A publicação de rendimentos declarados ou apurados por categorias de rendimentos, contribuintes, sectores de actividades ou outras, de acordo com listas que a administração tributária deve organizar anualmente a fim de assegurar a transparência e publicidade.

6 - Considera-se como situação tributária regularizada, para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, o pagamento integral de quaisquer tributos, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização em conformidade com as disposições e planos previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário e demais legislação em vigor.

Artigo 64.º-A

Garantias especiais de confidencialidade

Compete ao Ministro das Finanças definir regras especiais de reserva da informação a observar pelos serviços da administração tributária no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário.

Regime Geral das Infracções Tributárias

Artigo 91.º

Violação de segredo

1 - Quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente revelar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.

2 - O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

3 - A pena prevista no número anterior é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo

Artigo 115.º

Violação de segredo fiscal

A revelação ou aproveitamento de segredo fiscal de que se tenha conhecimento no exercício das respectivas funções ou por causa delas, quando devidos a negligência, é punível com coima de € 75 a € 1.500.

Anotações doutrinárias

O dever de sigilo constitui uma manifestação do princípio da confidencialidade e assume-se como uma importante garantia no procedimento de inspecção, configurando simultaneamente um dever para a Administração fiscal e um direito dos contribuintes inspecionados⁸⁰.

O sigilo fiscal impõe um dever de reserva da Administração fiscal relativamente aos elementos que o contribuinte lhe deve fornecer, proibindo os seus funcionários de revelarem a terceiros a situação fiscal dos sujeitos passivos⁸¹.

O regime fundamental do sigilo fiscal encontra-se previsto no artigo 64.º da LGT que impõe aos dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária a obrigação de guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenha no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever legal de segredo legalmente regulado.

Esta obrigação de sigilo é extensível a toda e qualquer pessoa que obtenha elementos protegidos pelo sigilo fiscal, nos mesmos termos da administração tributária.

O dever expressamente previsto neste artigo 22.º, embora não se afaste das linhas gerais do artigo 64.º da LGT, constitui um reforço do mesmo, num procedimento em que a obtenção de elementos pessoais e patrimoniais reveladores da capacidade contributiva constitui um dos objectivos do procedimento de inspecção.

⁸⁰ Embora como afirma ANTÓNIO LIMA GUERREIRO a sua função não seja puramente garantística dos contribuintes, constituindo uma condição do sucesso da actividade da Administração fiscal, pois para além de proibir a utilização dos elementos revelados pelo contribuinte para outros efeitos que a não a liquidação e cobrança dos impostos assegura também a confiança entre a entre os contribuintes e a Administração, conferindo uma maior eficácia da actividade tributária -- GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 300.

⁸¹ Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA, *Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional*, in Revista Fiscalidade n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro – Março de 2005, pág. 35.

Nos termos do n.º 2 deste preceito, no seguimento do n.º 2 do artigo 64.º da LGT, esta obrigação de sigilo cessa perante os deveres legais de comunicação a outras entidades públicas dos factos apurados na inspecção tributária.

Para os dirigentes, funcionários e agentes da Administração fiscal, o sigilo fiscal traduz-se numa forma de sigilo profissional resultante da relação que se estabelece entre aquela e os contribuintes, cujo objectivo é assegurar a confidencialidade de um conjunto de dados a que a Administração tem acesso sobre a situação pessoal e patrimonial dos contribuintes, e cuja divulgação poderia acarretar, prejuízos ao nível dos seus direitos ao bom nome, honra imagem ou somente privacidade e tranquilidade⁸².

Por dados sobre a situação tributária dos contribuintes, deve entender-se aqueles que constituam elementos reveladores da sua capacidade contributiva, como os seus rendimentos, as suas despesas, ou os bens de que são titulares. Quanto aos elementos de natureza pessoal, estes dizem respeito àqueles que se encontram abrangidos pela reserva da vida íntima (artigo 26.º da CRP) – que abrange toda a situação financeira – e que não se reconduzam aos primeiros (movimentos bancários, transacções bolsistas, contratos privados etc.).

Fora do sigilo ficam, quer os dados que não se revejam nas realidades acima descritas, quer os dados que tenham natureza pública, como os que sejam livremente cognoscíveis por outras vias, (v.g. registo civil, comercial, predial, etc.).

Este instituto refere-se sobretudo e primordialmente a um dever que impende sobre a Administração fiscal relativamente aos dados dos contribuintes por si directamente recolhidos e não ao sigilo que enquadre outros dados, nomeadamente, os obtidos junto de entidades, como os bancos, onde se prevê um regime de sigilo específico – bancário. Embora se deva sublinhar que os dados obtidos em derrogação desse sigilo bancário estarão posteriormente sob a égide do sigilo fiscal, como elementos que passaram a estar na órbita do conhecimento da Administração fiscal.

Este dever não tem natureza absoluta, podendo cessar nas circunstâncias previstas no n.º 2 do artigo 64.º da LGT, a saber:

- ⇒ Autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária;
- ⇒ Cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas, na medida dos seus poderes⁸³;
- ⇒ Assistência mútua e cooperação da administração tributária com as administrações tributárias de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado Português esteja vinculado, sempre que estiver prevista reciprocidade⁸⁴;

⁸² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, 3.ª edição, pág, 108.

⁸³ Como sucede, por exemplo, com a possibilidade de a PJ, com vista à realização das finalidades dos inquéritos relativos aos crimes tributários cuja competência para a respectiva investigação esteja reservada ou seja deferida à PJ, esta pode solicitar a consulta em tempo real das bases de dados da DGCI e da DGAIEC, nos termos do decreto-lei n.º 93/2003, de 30 de Abril..

⁸⁴ Nos termos dos instrumentos internacionais, nomeadamente Acordos sobre Troca Informação em matéria fiscal, Convenções sobre Dupla Tributação, Directiva e Regulamentos comunitários relativos a cooperação administrativa.

⇒ Colaboração com a justiça nos termos do Código de Processo Civil e Código de Processo Penal.

Por fim, deve-se referir dois aspectos relativamente a este dever: Em primeiro lugar, a violação do mesmo é objecto da tutela penal específica, podendo a mesma consubstanciar a prática de um crime, nos termos do artigo 91.º do RGIT ou uma contra-ordenação tributária, nos termos do artigo 115.º também do mesmo diploma, sem prejuízo da responsabilidade disciplinar em que incorre o agente que violar tal dever⁸⁵; Em segundo lugar, a violação deste dever não consubstancia um vício do procedimento de inspecção, na medida que não afecta o seu conteúdo⁸⁶.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos de “doutrina administrativa”

Ofício-Circulado 10021/2001, de 22 de Maio de 2001

**Administração financeira do Estado
apoios comunitários
poderes de controlo da
Inspeção Geral de Finanças
segredo fiscal**

1. Tem suscitado dúvidas a oponibilidade do segredo fiscal regulado pelo artigo 64.º da Lei Geral Tributária nas acções de controlo da Inspeção-Geral de Finanças (IGF) visando o apuramento dos pressupostos legais de apoios comunitários, quando à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) sejam solicitados dados destinados a comprovarem se o beneficiário dos referidos apoios tem efectiva capacidade financeira para o cumprimento das obrigações assumidas.

2. A IGF dispõe, nos termos do artigo 37.º do Decreto-Lei n.º 99/94, de 19 de Abril, de competências de alto nível no Sistema Nacional de Controlo do Quadro Comunitário de Apoio (QCA), envolvendo genericamente a fiscalização dos pressupostos dos apoios comunitários.

No exercício dessa actividade, goza integralmente a IGF das suas prerrogativas legais, incluindo, nos termos do artigo 16.º, número 1, do Decreto-lei n.º 249/98, de 11 de Agosto, o direito à disponibilização, por todas as entidades sujeitas à sua intervenção e nos moldes, nos suportes e com a periodicidade havida por conveniente, das informações, esclarecimentos e documentação necessária ao exercício das suas atribuições legais, com o único limite do respeito do princípio da boa fé.

Também o artigo 15.º, número 1, desse diploma dispõe que aos inspectores da IGF, no exercício da sua actividade, devem ser facultadas pelas autoridades sujeitas à sua intervenção todas as condições necessárias à garantia da eficácia da acção inspectiva e o número 2, alínea c), dessa norma legal assegura aos funcionários da IGF, uma vez devidamente identificados e no exercício das suas funções, o direito de

⁸⁵ Cfr. artigo 31.º n.º 1 e n.º 4 alínea e) do decreto-lei n.º 24/84, de 26 de Janeiro.

⁸⁶ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003, pág. 565.

requisitar e reproduzir documentos, para consulta, suporte ou junção aos relatórios, processos ou autos.

3. O dever legal de segredo fiscal consagrado pelo artigo 64º, número 11 da Lei Geral Tributária não é absoluto.

Conforme o número 2 dessa norma legal, cede em caso de autorização do contribuinte para a revelação da sua situação tributária, cooperação legal da administração tributária com outras entidades públicas na medida dos poderes destas, assistência mútua e cooperação da administração tributária portuguesa com as administrações de outros países resultante de convenções internacionais a que o Estado português esteja obrigado, sempre que estiver prevista a reciprocidade, e colaboração com a Justiça, nos termos do Código de Processo Civil e do Código de Processo Penal.

É, assim, claro, face a essa disposição legal, que os deveres legais de cooperação da DGCI com a IGF, uma vez que são ambas entidade públicas, prevalecem sobre as normas sobre segredo fiscal.

4. Por outro lado, esse dever de cooperação não está condicionado pelos fins de natureza tributária prosseguidos pela IGF.

Tal limitação apenas seria possível caso ainda estivesse em vigor o artigo 15º da Lei nº 10/91, de 29 de Abril (anterior Lei de Protecção de Dados Pessoais Informatizados), que limitava a liberdade de utilização dos dados pessoais às finalidades determinantes da respectiva recolha, salvo nos casos previstos na lei, mesmo assim dependentes de autorização concedida pela Comissão Nacional de Protecção de Dados Pessoais Informatizados.

Essa proibição geral seria abolida pelo artigo 9º, número 1, da Lei nº 65/98, de 25 de Outubro, a nova Lei de Protecção de Dados, que dispensaria a autorização pela Comissão Nacional da Protecção da Dados da interconexão de dados de natureza pessoal em caso de ela estar expressamente prevista em qualquer preceito legal.

5. Assim sendo, não existem quaisquer razões que obstem à transmissão à IGF pelos serviços da DGCI das informações necessárias ao exercício das suas funções de controlo do Quadro Nacional de Apoio, quando preenchidos os requisitos do artigo 37º do Decreto-lei nº 99/94.

6. Devem, assim, ser satisfeitos os pedidos de informação dirigidos à DGCI pela IGF ao abrigo da citada norma legal, quando indispensáveis ao exercício das funções de controlo daquela entidade.

Ofício-Circulado n.º: 60073/2012, de 22 de Abril de 2010

Assunto: - SIGILO FISCAL - ARTIGO 64º. DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA (LGT) - ACESSO PELO AGENTE DE EXECUÇÃO AOS ELEMENTOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

• artigo 833º.-A, aditado ao Código de Processo Civil (CPC), pelo artigo 2º. do Decreto-Lei nº. 226/2008, de 20 de Novembro e Portaria nº. 331-A/2009, de 30 de Março.

Considerando a relevância e interesse de algumas das questões suscitadas pelos serviços relativamente ao acesso pelo agente de execução, aos elementos disponíveis na administração tributária, nos termos do artigo 833º.-A do CPC e Portaria nº. 331-A/2009, de 30 de Março, e tendo por objectivo a uniformização de

procedimentos, foi, por despacho de 21 de Abril de 2010, do Senhor Director-Geral dos Impostos, sancionado o seguinte entendimento:

1. Nos termos do nº. 1 do artigo 64º. da LGT, os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a **situação tributária dos contribuintes** e os **elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento**, sendo que, tal dever de sigilo apenas cessa nas situações tipificadas no nº. 2 do próprio artigo 64º., de que se destaca a **colaboração com a justiça nos termos do CPC** (alínea d)).

A derrogação do sigilo fiscal com fundamento na alínea d) do nº. 2 daquela disposição legal pressupõe a existência de **uma norma específica**, que atribua poderes de acesso à informação protegida pelo sigilo fiscal. Com efeito aquela não é uma norma de aplicação directa, mas de remissão para os preceitos legais que, no caso afastem o dever de sigilo.

2. No CPC, a norma que especificamente afasta o sigilo fiscal, permitindo o acesso àquela informação, pelos agentes de execução é **o artigo 833º.-A.**, aditado a este diploma legal, pelo artigo 2º. do Decreto-Lei nº. 226/2008, de 20 de Novembro.

2.1. Da conjugação dos nºs 2, 4 e 5 do artigo 833º.-A do CPC, com o nº. 2 do artigo 3º. E artigo 14º. da Portaria nº. 331-A/2009, de 30 de Março, resulta que, no âmbito das **diligências prévias à penhora**, e desde que se trate de uma **acção executiva cível, iniciada após 31 de Março de 2009**, é permitido aos agentes de execução, **sem necessidade de autorização judicial**, a consulta directa às bases de dados da administração tributária, para obtenção de informações, sobre:

- **a identificação do executado**: nome, número de identificação fiscal e domicílio fiscal;

- **a identificação e localização dos seus bens**:

- *Identificação das matrizes dos prédios de que o executado seja titular de um qualquer direito real, a sua descrição predial, a sua localização e o respectivo valor patrimonial tributário;*
- *Identificação de veículos relativamente aos quais o executado é sujeito passivo de imposto único de circulação e o ano do último pagamento;*
- *A data de início, reinício e cessação da última actividade do executado e respectivo código de actividade económica;*
- *A identificação do ano a que se reporta a última declaração de rendimentos entregue e a natureza dos mesmos;*
- *O valor dos créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação graciosa ou impugnação judicial de qualquer acto tributário.*

2.2. Caso os agentes de execução solicitem aos serviços, a prestação de informação em suporte de “papel”, invocando a **não necessidade de despacho judicial de autorização**, deve, em concreto, verificar-se:

- *Que a informação se destina a uma acção executiva cível iniciada após a entrada em vigor da Portaria nº. 331-A/2009, de 30 de Março;*
- *Que os elementos solicitados são enquadráveis na previsão do nº. 2 do artigo 3º. da referida Portaria;*
- *O pagamento dos respectivos encargos legais.*

2.3. O acesso a informação não abrangida pelo nº. 2 do artigo 3º. da Portaria nº. 331-A/2009, de 30 de Março, fica sujeito ao regime do previsto no nº. 7 do artigo 833º.-A do CPC, nos termos do qual, *“a consulta de outras declarações ou de outros elementos protegidos pelo sigilo fiscal, bem como de outros dados sujeitos ao regime de confidencialidade, fica sujeita a despacho judicial de autorização, aplicando-se o nº. 2 do artigo 519º.-A, com as necessárias adaptações.”*

Assim, independentemente da data do início da acção executiva, a prestação pelos serviços de finanças, de informação que não se enquadre na previsão do nº. 2 do artigo 3º. da Portaria, está sujeita à apresentação de **despacho judicial de autorização** e ao pagamento de encargos legais.

3. Para as acções executivas cíveis não abrangidas pela Portaria nº. 331-A/2009, de 30 de Março, porque **iniciadas antes da sua entrada em vigor**, relativamente às quais não está legalmente regulamentado o acesso através do sistema informático, pelo agente de execução, às bases de dados da administração tributária, a quebra do sigilo fiscal e prestação de informação por ele abrangida, **continua a estar dependente de despacho judicial de autorização**, pelo juiz no processo.

Neste caso, e por forma a que a administração fiscal possa dar cumprimento ao despacho judicial, nos exactos termos em que foi autorizado, deverão os agentes de execução, apresentar fotocópia do pedido efectuado ao Juiz, já que deverá haver total coincidência entre o que, em concreto foi autorizado e o que está a ser solicitado à administração fiscal.

Deverão ainda – conforme decorre do disposto no nº. 11 do artigo 808º. do CPC -, identificar-se junto dos serviços, nos termos do artigo 6º. da Portaria nº. 331-B/2009, de 30 de Março, bem como comprovar a sua designação no processo, a que se destina a informação.

4. Por não haver **qualquer norma que isente os agentes de execução** do pagamento das despesas inerentes ou dos emolumentos devidos pela disponibilização de dados informativos ou passagem de certidões, **estes são sempre devidos**, excepto quando a consulta é realizada através do sistema informático.

Efectivamente, salvo quando em causa estiver a necessidade de citação de alguém em processo judicial, aqui se incluindo, também os processos de execução cujo desenvolvimento estejam sobre a responsabilidade de agente de execução, mas, neste caso, precedendo despacho judicial proferido nos termos e ao abrigo do disposto no nº. 1 do artigo 244º. do CPC **os agentes de execução não se encontram isentados do pagamento do reembolso de despesas e dos emolumentos devidos à DGCI, nos termos e por força do disposto no regulamento e tabela dos emolumentos respectivos, aprovado pelo Decreto-Lei nº. 29/98, de 11 de Fevereiro.**

Desta forma, estão os agentes de execução sujeitos ao pagamento dos emolumentos e do reembolso de despesas incorridas, pelos serviços da administração tributária, com a emissão de certidões ou com a disponibilização de dados informativos, seja através de simples busca para visualização de dados, seja através de busca com emissão de fotocópia ou folha com impressão dos dados sob registo informático.

Tal pagamento é devido mesmo quando actuem no desenvolvimento de processos que lhes estejam confiados, designadamente, nas situações em que tais informações sejam necessárias à consecução de penhoras e os dados ou informações sejam requeridos nos serviços de finanças, e não “via electrónica”.

Os encargos legais devidos por certidões ou fotocópias requeridas pelas partes, encontram-se fixados na verba 5 da tabela a que se refere o artigo 1º. do diploma regulamentar que aprovou o Regulamento das Custas dos Processos Tributários – Decreto-Lei nº. 29/98, de 11 de Fevereiro e devem ser pagos no acto do pedido, conforme se dispõe no artigo 7º. conjugado com a alínea b) do nº.1 do artigo 6º. do Decreto-Lei nº 29/98, de 11 de Fevereiro. Face ao disposto nesta disposição legal, devem os serviços de finanças, **proceder à cobrança dos encargos legais devidos, no acto do pedido**, mediante o processamento do competente documento de cobrança, mesmo que este seja formulado por um agente de execução devidamente identificado e autorizado judicialmente, salvo tratando-se de certidões de quaisquer dívidas de tributos à Fazenda Pública que possam ser objecto de reclamação de créditos imputados ao executado em processo de execução que não tenha natureza fiscal.

Direito comparado:

- ⇒ Alemanha: AO, 30; 30-A;
- ⇒ França: LPF – PL, art.s L103 e ss.; LPF – PR, art.s R103-1 e ss.

**TÍTULO III
Planeamento e selecção**

**CAPÍTULO I
Planeamento**

**Artigo 23.º
Plano Nacional de Actividades da Inspecção Tributária**

- 1 - Sem prejuízo da possibilidade de realização de outras acções de inspecção, a actuação da inspecção tributária obedece ao Plano Nacional de Actividades da Inspecção Tributária (PNAIT).**
- 2 - A proposta do PNAIT é elaborada anualmente pela DSPCIT, com participação das unidades orgânicas da inspecção tributária.**
- 3 - O PNAIT é aprovado pelo Ministro das Finanças, sob proposta do director-geral dos Impostos.**
- 4 - O PNAIT define os programas, critérios e acções a desenvolver que servem de base à selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objectivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais, regionais e locais.**
- 5 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, o PNAIT deve prever a afectação de uma parte dos recursos da inspecção tributária a acções de inspecção nele não expressamente previstas.**
- 6 - O PNAIT pode ser revisto durante a sua execução por proposta fundamentada da DSPCIT**

Anotações doutriniais

A necessidade de planear e seleccionar os contribuintes a inspecionar resulta da impossibilidade física e material de investigar e comprovar a situação fiscal de todos

os contribuintes. Esta impossibilidade é ainda mais notória atendendo a que o sistema fiscal de hoje em dia se baseia no método declarativo, em que são os contribuintes a interpretar e aplicar a lei e, em alguns casos a liquidar eles mesmos o próprio tributo, noutros a solicitar a sua devolução. Ou seja, passou-se de um sistema tributário em que a Administração tributária deixou de ter essas funções de liquidação (embora em alguns impostos, como no IRS, mantenha essa função, embora com base nos elementos declarados pelo contribuinte) para passar a ter funções sobretudo de controlo. Assim, o ideal de igualdade e justiça tributária apenas seria possível obter caso todos os contribuintes fossem controlados.

Desta 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.

No entanto, o planeamento e selecção não é nem pode ser feito de forma aleatória, sem atender a critérios objectivos que orientem a actuação da inspecção. Este artigo 23.º refere-se ao planeamento estratégico das actividades inspectivas em matéria tributária.

Como se compreende, a actividade de inspecção em geral e a prática dos respectivos actos em concreto não é efectuada ao acaso ou de acordo com critérios arbitrários ou discricionários. Pelo contrário trata-se de uma actividade juridicamente enquadrada e fortemente vinculada não apenas ao nível dos objectivos a alcançar em cada período inspectivo, como também ao nível forma e conteúdo dos actos, e dos seus destinatários.

O preceito aqui em referência refere-se ao Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária (PNAIT)⁸⁷, o qual consiste num instrumento prospectivo no qual são fixados os “programas, critérios e acções a desenvolver que servem de base à selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objectivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais, regionais e locais”. Não se trata da base legal da actuação administrativa — pois essa é a Constituição, a LGT, o presente RCPIT e outros diplomas de natureza normativa *stricto sensu*—, mas constitui sem dúvida um referencial do ponto de vista da orientação de actuações. E não se trata de nenhuma base legal exactamente por se mostrar duvidosa a juridicidade deste “documento”. O preceito limita-se a dizer quem aprova (o Ministro das Finanças, sob proposta do director-geral dos Impostos) mas não como o aprova, de modo que não se pode retirar a obrigatoriedade da sua forma jurídica, nomeadamente regulamentar. Significa isto que uma violação do PNAIT terá consequências meramente verificativas (ou eventualmente “políticas”) e dificilmente jurídicas propriamente ditas (por exemplo, ao nível da aplicação de sanções). Trata-se, em resumo, de um documento planificador mas com eficácia jurídica vinculativa limitada.

Quer o PNAIT, como os planos elaborados na sequência deste, que definem os programas, critérios e acções a desenvolver que servem de base à selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, constituem um

⁸⁷ Actualmente tem a designação de Plano Nacional de Actividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA).

exemplo paradigmático da natureza dos actos de inspecção e da sua inimpugnabilidade. Neste caso trata-se da inimpugnabilidade de actos que traduzem a inclusão dos sujeitos passivos, atendendo a determinados critérios objectivamente fixados, numa lista, num plano de contribuintes que serão inspeccionados. Esta questão, do que conhecemos, nunca se colocou no domínio nacional, contrariamente ao que sucede, por exemplo, em Espanha. E tem sido entendimento na jurisprudência espanhola que os actos de inclusão de um contribuinte nos planos de inspecção constituem actos de trâmite, reservados e confidenciais (sem prejuízo da divulgação genérica dos critérios de selecção tal como previsto no artigo 26.º do RCPIT), que não afectam os direitos subjectivos dos contribuintes. Tal como se afirmou no acórdão do Supremo Tribunal Espanhol de 26-09-2008, n.º 8062/2008, «*Los planos de Inspección se consideran como meros actos de trámite, como un instrumento de organización interna, pero también al servicio del principio de seguridad jurídica a favor del administrado. No obstante, su inclusión en los planes constituye un acto de trámite, reservado y confidencial*». Em outra decisão do mesmo tribunal, de 16-02-2004, n.º 2538/2004, afirmou-se que «*La inclusión de un contribuyente en el plan de inspección de una concreta unidad regional ni supone que este acuredo deba ser notificado con los requisitos de un acto administrativo, carácter que no tiene, ni que sea susceptible de reclamación*»⁸⁸.

Contudo, e pese embora a sua pouca importância do ponto de vista jurídico, a realidade é que do ponto de vista operacional a planificação constitui no fundo a consequência natural da necessidade de perseguir e prosseguir um determinado objectivo. Ora, para se prosseguir determinado objectivo, e tendo na sua posse todos os elementos para a prossecução do mesmo, é necessária uma planificação para que a utilização desses elementos na posse da Administração seja efectuada com eficácia, eficácia essa assegurada através de uma maior racionalidade no trabalho a realizar de forma a obter melhores resultados, mediante uma optimização dos recursos⁸⁹.

Artigo 24.º **Relatório anual**

1 - O cumprimento do PNAIT será avaliado no relatório anual sobre a actividade da inspecção tributária.

2 - O relatório fará menção, além dos meios utilizados e dos resultados obtidos, das dificuldades e limitações postas à actividade da inspecção tributária.

⁸⁸ Neste sentido pode ainda ver-se o acórdão do Supremo Tribunal Espanhol de 29-09-2008, n.º 7087/2008: «*La inclusión de un contribuyente en un Plan de Inspección, por molesto que pueda resultar, coadyuva al logro de un sistema tributario justo que preconiza el artículo 31.1 CE, y es un acto reservado y confidencial que per se no afecta a los derechos subjetivos del contribuyente, como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias de 20 de octubre de 2000*». Cfr. igualmente DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 126-128. Conforme refere este Autor, a inclusão de um contribuinte num Plano não deixa de ser um mero acto de trâmite para uma hipotética e possível inspecção, pelo que essa inclusão não deve ser comunicada, não afectando qualquer direito do contribuinte. No entanto, alerta o Autor, uma vez iniciada a inspecção, devem ser revelados ao contribuinte inspeccionado quais os motivos que conduziram à inspecção e, caso o mesmo se inclua num Plano de inspecção, devem ser indicados quais os critérios e motivos que levaram à sua inclusão nesse Plano.

⁸⁹ Cfr. DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 119.

Anotações doutriniais:

A eficácia jurídica limitada do PNAIT referida na anotação precedente encontra aqui o seu reflexo mais visível, pois o cumprimento ou incumprimento das determinações nele incluídas limita-se a ser objecto de integração num relatório anual, o qual fará menção, além dos meios utilizados e dos resultados obtidos, às dificuldades e limitações postas à actividade da inspecção tributária.

Artigo 25.º **Planos regionais**

Os serviços periféricos regionais, com base no PNAIT, devem elaborar planos regionais de actividade que servem de base à actuação dos funcionários e equipas de inspecção nas respectivas áreas territoriais.

Anotações doutriniais

De modo a atingir resultados satisfatórios, a planificação da actividade inspectiva não se poderia quedar por uma estratégia centralizada e rígida, que correria o risco de se revelar desajustada em relação à realidade empírica subjacente. Neste sentido, prevê-se que a mesma deve ser elaborada também ao nível subcentral por meio dos serviços periféricos regionais (considerando-se como tais as direcções de finanças e as alfândegas da AT de que dependam os postos aduaneiros ou delegações aduaneiras, sempre que estejam em causa actos por estes praticados), os quais, sem descurar o PNAIT e com base nele, devem elaborar planos regionais de actividade.

Esta “descentralização” da actividade inspectiva, mostra-se particularmente relevante em matéria de combate ao planeamento fiscal abusivo, designadamente em sectores “sensíveis” como o sector da restauração, do turismo e de certas indústrias com uma forte componente de localização territorial vincada.

Estes planos regionais, naturalmente devem obedecer às directrizes e linhas orientadoras do Plano nacional, sendo adaptados à realidade territorial de cada serviço regional.

Artigo 26.º **Divulgação de critérios**

Sem prejuízo do carácter reservado do PNAIT, a administração tributária deve divulgar os critérios genéricos nele definidos para a selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar.

Anotações doutriniais

De acordo com este preceito, embora o PNAIT tenha carácter reservado, a Administração tributária deve divulgar os critérios genéricos nele definidos para a selecção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar. Trata-se de um mecanismo de protecção, com o objectivo é de salvaguardar a eficácia da

actuação da Administração, e que passa pela necessidade de guardar sigilo de, pelo menos, parte do seu plano de actividades. Embora, por um lado se compreenda que assim seja, já que a divulgação da totalidade dos critérios e actuação da inspecção pode colocar em causa a sua actuação, por outro, este carácter reservado pode comprometer a transparência da actuação da actividade inspectiva, pois, como refere MARTINS ALFARO, se o PNAIT não fosse reservado poderia ser mais vantajoso, quer para o Estado, quer para os contribuintes. Afirma o Autor que *“seria vantajoso para os cidadãos, na medida em que lhes permitira adequar o seu comportamento fiscal aos concretos critérios inspectivos definidos, de modo a poderem minimizar os riscos de uma inspecção, a qual não é normalmente desejada pelo mais cumpridor dos contribuintes. E seria vantajoso para o Estado, na medida em que diminuiria significativamente o universo dos sujeitos passivos a inspecionar e permitiria, portanto, concentrar, recursos inspectivos. Em matéria de impostos, o Estado só terá a ganhar se informar exhaustivamente os cidadãos, pois a mais informação corresponde sempre melhor adequação de comportamentos fiscais e, por isso, menor desperdício de recursos em toda a sociedade”*⁹⁰.

Ainda assim, parece-nos que a divulgação de tais critérios gerais, mantendo a reserva, assegura plenamente a almejada transparência da actuação da Administração, pois os contribuintes têm a obrigação de ter e manter a sua situação fiscal regularizada, cumprindo com as suas obrigações fiscais, principais e acessórias, sem ter necessidade de saber em concreto se potencialmente poderão ou não ser abrangidos por um determinado plano.

É que, parece-nos que quem sustenta a divulgação sem reservas dos critérios de actuação da inspecção, subjaz a ideia de actuação em função desses critérios, no sentido de adequar o seu comportamento fiscal a esses critérios, consoante os mesmos possam abranger ou não determinado contribuinte⁹¹. Este nosso entendimento é suportado, por exemplo, pela decisão do Supremo Tribunal de Espanha, de 17-02-2001, n.º 6557/2001: *«La publicidad de los Planos de Inspección dejaría inerte a la Inspección de Hacienda ante los contribuyentes pues, enterados de que van a ser objeto en el año de que se trate de actuaciones de comprobación e investigación, procederían a presentar ças correspondientes declaraciones complementarias o las principales no presentadas, dando lugar a una permanente “amnistia” fiscal de las sanciones.»*.

Afirma-se assim neste preceito uma importante mensagem do ponto de vista da política de combate à evasão e fraude fiscais. Na verdade, torna-se fundamental passar para a comunidade a ideia de que as inspecções não são feitas ao acaso, mas sempre de acordo com critérios determinados, mais ou menos específicos, motivo pelo qual os mesmos devem ser adequadamente publicitados (genericamente).

Além disso, de um ponto de vista mais jurídico — embora não pareça que tenha sido esta uma intenção deliberada do legislador — permite-se antecipar

⁹⁰ Cfr. ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Áreas Editoras, Lisboa, 2003, pág. 197

⁹¹ Este carácter reservado é também reconhecido em Espanha, quanto ao *Plan de control tributario*, prevendo o artigo 116.º da Ley General Tributaria: *«La Administración tributaria elaborará anualmente un Plan de control tributario que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.»*.

razoavelmente (embora não totalmente) na esfera jurídica dos contribuintes genericamente considerados a possibilidade de inspecção, densificando os princípios constitucionais da segurança jurídica e, principalmente, da protecção da confiança. Em todo o caso, as “inspecções-surpresa” nunca seriam permitidas, face ao preceituado neste mesmo RCPIT, em termos de se exigir a comunicação prévia ao contribuinte do início da acção inspectiva com uma antecedência mínima razoável (art.º 49.º).

CAPÍTULO II

Seleccção

Artigo 27.º

Seleccção

1 - A identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar no procedimento de inspecção tem por base:

a) A aplicação dos critérios objectivos definidos no PNAIT para a actividade de inspecção tributária;

b) A aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAIT, sejam definidos pelo director-geral dos Impostos, de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspecção tributária ou a aplicação justificada de métodos aleatórios;

c) A participação ou denúncia, quando sejam apresentadas nos termos legais;

d) A verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a actividade ou situação patrimonial ou de quaisquer actos ou omissões que constituam indício de infracção tributária.

2 - Os casos em que a iniciativa da inspecção tributária é do próprio sujeito passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legítimo estão sujeitos a regulamentação especial.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 70.º

Denúncia

1 - A denúncia de infracção tributária pode dar origem ao procedimento, caso o denunciante se identifique e não seja manifesta a falta de fundamento da denúncia.

2 - O denunciante não é considerado parte do procedimento, nem tem legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar a decisão.

3 - O contribuinte tem direito a conhecer o teor e autoria das denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação tributária

Anotações doutriniais

A selecção dos contribuintes constitui uma antecâmara do início do procedimento de inspecção propriamente dito, pois antes de este se iniciar formalmente há toda uma série de actos preparatórios que o antecedem. Repare-se que, numa interpretação intrasistemática podemos observar que estamos perante um procedimento próprio e específico que antecede o próprio procedimento inspectivo.

Assim, temos em primeiro lugar uma fase de planeamento onde se estabelecem as directrizes gerais da actividade inspectiva, isto é, estabelecem-se os critérios gerais que servirão de fundamento à selecção em concreto dos contribuintes a inspecionar.

O procedimento de inspecção, antes de se iniciar, depende por isso de uma fase prévia, que passa por saber quem será o sujeito passivo inspecionado – a selecção dos sujeitos passivos. Esta obedece a critérios objectivos e subjectivos. Como referem JOSÉ ANTÓNIO COSTA ALVES e JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS⁹², os critérios objectivos de selecção resultam de sugestões das várias áreas da gestão dos diferentes impostos, sugestões das unidades orgânicas da inspecção tributária, estudos comportamentais, nomeadamente denúncias, informações de outras entidades, pedidos de cooperação administrativa entre entidades de Estados Membros, troca de informações no âmbito de convenções, cruzamentos automáticos, tal como já foram analisados no capítulo referente às novas abordagens da inspecção tributária, a propósito da relevância da privatização da relação jurídica tributária. Ainda segundo os mesmos Autores, os critérios subjectivos «*partem da necessidade de ponderar quantas acções de inspecção deverá ter um determinado programa de inspecção e sobretudo ponderar o grau de importância de cada um dos critérios de selecção. Assim, construído o universo de contribuintes que preenche um, ou vários critérios de selecção, há que proceder à selecção nominal dos contribuintes a inspecionar, utilizando: critérios aleatórios, critérios de nível de materialidade, critérios mistos, universo total*»⁹³.

Trata-se portanto da delimitação do círculo subjectivo abstracto de abrangência inspectiva isto é, da identificação genérica dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar. Tal delimitação é feita:

- ⇒ em primeira linha, a partir da aplicação dos critérios objectivos definidos no PNAIT (v. anotações aos artigos anteriores);
- ⇒ Subsidiariamente, a partir da aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAIT, sejam definidos pelo Director-Geral dos Impostos, de acordo
 - com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspecção tributária ou
 - com a aplicação justificada de métodos aleatórios.
- ⇒ Com base em denúncia e
- ⇒ Quando se verifique a existência de desvios significativos no seu “comportamento fiscal” (?) perante os parâmetros de “normalidade” que caracterizam a actividade ou situação patrimonial ou de quaisquer actos ou omissões que constituam indício de infracção tributária.

⁹² Cfr. ALVES, JOSÉ ANTÓNIO COSTA e MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 127.

⁹³ Cfr. ALVES, JOSÉ ANTÓNIO COSTA; MARTINS, JESUÍNO ALCÂNTARA, *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Direcção Geral dos Impostos, Centro de Formação, 2008, pág. 128.

Este elenco de critérios merece algumas notas críticas.

Desde logo, a possibilidade discricionária de selecção de critérios de inspeccionados por parte do Director-Geral dos Impostos (se bem que, evidentemente, não se trate da selecção dos inspeccionados em concreto), com base em “necessidades conjunturais de prevenção e eficácia”. Pese embora a omnipresente obrigatoriedade de fundamentação das actuações administrativas, não pode deixar de se revelar “perigosa” esta possibilidade, abrindo-se a eventualidade de *perseguições fiscais* em relação a certos contribuintes ou grupos de contribuintes. Além do mais, sempre será de questionar por que motivo tais necessidades conjunturais não se encontram plasmadas, elas próprias, no PNAIT, até porque a respectiva proposta é elaborada anualmente (cfr. art.º 23.º, n.º 2). Estas incertezas e receios resultam acrescidos quando se oferece a possibilidade de aplicação, ainda que justificada (?), de métodos aleatórios. Parece-nos que uma cláusula legal desta natureza, que atribui poderes demasiado elásticos aos órgãos administrativos não pode deixar de suscitar reservas quanto à sua constitucionalidade, mormente no que concerne à sua concordância com as exigências de segurança jurídica e proporcionalidade. Nunca se deve esquecer que estamos em presença de restrições potenciais de direitos, liberdades e garantias e que os requisitos que a Lei fundamental impõe nestas matérias são severos e apertados (art.º 18.º, n.º s 2 e 3 da CRP).

Em segundo lugar, releva a ausência a qualquer menção à cooperação administrativa internacional / europeia em matéria tributária, a qual também pode fundamentar actuações inspectivas.

No que diz respeito às denúncias, resulta claro que as mesmas podem constituir o impulso procedimental da inspecção tributária. A lei não dá um conceito de denúncia. A mesma pode no entanto ser definida com um acto voluntário de um particular através do qual este dá a conhecer à Administração tributária determinados factos, situações ou circunstâncias que afectam o denunciado e que, caso se constate terem fundamento, poderá dar lugar ao início de um procedimento de inspecção⁹⁴.

Dizemos “poderá”, consoante se venha a constatar que a denúncia tem ou não fundamento, o que dependerá em muito, quer dos eventuais elementos probatórios que acompanhem a mesma, quer dos elementos preparatórios prévios que venham a ser recolhidos pela Administração na sua sequência, mas que não consubstanciam a abertura formal do procedimento de inspecção. Trata-se por isso de um acto geral de colaboração⁹⁵, que será submetido a uma valoração discricionária da Administração que poderá considerá-la infundada, ou indagar sobre a sua procedência⁹⁶.

⁹⁴ Cfr. neste sentido, DOMINGUEZ, AITOR ORENA, *Discrecionalidad, Arbitrariedad e Inicio de Actuaciones Inspectoras*, Navarra, Thomson Aranzadi, 2006, pág. 64-65.

⁹⁵ Há quem denomine esta actuação dos particulares de *participação funcional*, em que o contribuinte, sem integrar um órgão administrativo exerce no entanto funções públicas, na qualidade de membro de uma comunidade afectada, no interesse geral desta e do seu bom funcionamento, em defesa da legalidade. Cfr. ARIAS, EDUARDO GUERRERO; ROMEU, EDUARDO ROSICH, *La denuncia pública en materia tributaria*, impuestos, 1985. Por outro lado, há quem considere que não existe nesta situação qualquer exercício privado de funções públicas, já que através desta figura apenas se dá a conhecer à Administração determinados factos ou circunstâncias. Cfr. neste sentido PÉREZ, ANTONIO APARICIO, *La denuncia pública en materia tributaria (génesis, evolución, perspectivas de futuro)*, Valência, Editorial Tirant lo Blanch, 2002, pág. 51.

⁹⁶ MÉNDEZ, ANTONIO MORILLO, *Medios de defensa del contribuyente ante la Administración*, Valência, Editorial Prática de Derecho, 2001, pág. 128.

Por fim, e numa referência que poderá parecer deslocada (pois não se trata de “selecção”), a iniciativa da inspecção tributária pode partir do próprio sujeito passivo ou de terceiro que igualmente prove interesse legítimo, entedendo-se como tal qualquer situação jurídica activa normativamente fundamentada (v.g., razões atinentes ao à protecção do bom nome e da reputação, razões de segurança jurídica), como aliás já se deixou explicitado na anotação ao artigo 15.º

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 147, n.º 1; 149.
- ⇒ Alemanha: AO, 193; 194(2)
- ⇒ França: LPF – PL, art. L13 C;

TÍTULO IV

Actos de inspecção

CAPÍTULO I

Garantias do exercício da função inspectiva

Artigo 28.º

Garantias de eficácia

1 - Cabe genericamente às autoridades públicas e às entidades inspeccionadas facultar à inspecção tributária, nos termos da lei, todas as condições necessárias à eficácia da sua acção.

2 - Os funcionários em serviço de inspecção tributária têm direito, nos termos do número anterior:

- a) Ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspeccionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções;**
- b) À disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;**
- c) Ao 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;**
- d) À prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas colectivas de utilidade pública;**
- e) À troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua actuação;**
- f) Ao esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;**
- g) À adopção, nos termos do presente diploma, das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;**
- h) À requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspecção.**

Anotações doutriniais

O presente preceito prevê a imposição às autoridades públicas e às entidades inspeccionadas e a outras pessoas ou entidades que os assessoram ou auxiliam, de um dever geral de colaboração, facultando à inspecção tributária, dentro dos limites da lei, todas as condições necessárias à eficácia da acção

As “autoridades públicas referidas” integram quer a administração directa (serviços, estabelecimentos e organismos, como as genericamente consideradas autoridades policiais e administrativas), quer a administração indirecta do Estado, seja administração indirecta de base territorial, de base institucional, de base empresarial ou mesmo de base associativa. Com efeito, resultam vinculados todos os serviços das Regiões Autónomas, das Autarquias locais, das Associações públicas (v.g., ordens profissionais), das Empresas públicas ou de capital exclusivamente público, das Instituições particulares de solidariedade social e das Pessoas colectivas de utilidade pública. Além dessas, o dever colaborativo mencionado abarca, além, evidentemente, dos próprios inspeccionados, os respectivos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas.

Quanto ao conteúdo, “facultar as condições necessárias” significa, por exemplo, e consoante os casos, permitir o livre acesso às instalações e dependências, disponibilizar o exame, requisição e reprodução de documentos, e prestar informações. Naturalmente que a prossecução deste dever de colaboração há-de ser efectuada tendo em conta a sua harmonização ou compatibilização com outras dimensões constitucionais relevantes, como sejam o normal e adequado exercício das respectivas profissão ou funções, não podendo em caso algum a imposição da inspecção tributária constituir um entrave ou obstáculo desproporcionado ou abusivo.

Quanto às consequências da falta de cooperação e colaboração, cfr. supra, anotação ao art.º 10.º e infra, ao art.º 32.º.

Artigo 29.º

Prerrogativas da inspecção tributária

1 - O exercício das garantias de eficácia previstas no artigo anterior pode concretizar-se através das seguintes faculdades dos funcionários em serviço de inspecção tributária:

- a) Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam susceptíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua actividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efectuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extractos considerados indispensáveis ou úteis;**
- b) Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a actividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do immobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das acções de inspecção;**
- c) Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a**

documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros;

d) Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 58.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas;

e) 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;

f) Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;

g) Solicitar informações às administrações tributárias, estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional.

2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, consideram-se susceptíveis de revelar a situação tributária dos contribuintes 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 das existências ou à contabilidade analítica;

e) Outra documentação interna ou externa relativa às operações económicas e financeiras efectuadas com clientes, fornecedores, instituições de crédito, sociedades e quaisquer outras entidades, incluindo os extractos processados pelas instituições de crédito e sociedades financeiras, os contratos celebrados, os orçamentos sobre trabalhos realizados ou encomendados a terceiros, os estudos realizados ou encomendados a terceiros e as tabelas de preços estabelecidos;

f) Os relatórios, pareceres e restante documentação emitida por técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, advogados, consultores fiscais e auditores externos;

g) A correspondência recebida e expedida relacionada com a actividade.

3 - A inspecção tributária pode ainda, atendendo à sua necessidade e ao princípio da proporcionalidade, proceder às seguintes diligências prospectivas ou de informação:

a) Enviar aos contribuintes, bem como a quaisquer outras entidades públicas ou privadas, questionários quanto a dados e factos de carácter específico relevantes para a definição e controlo da sua situação tributária ou de terceiros, os quais deverão ser devolvidos depois de devidamente preenchidos e assinados;

b) Solicitar às entidades referidas na alínea anterior o envio de cópia de documentos e informações relevantes para o apuramento e controlo da sua situação ou de terceiro, designadamente facturas, documentos de transporte, registos contabilísticos e cópias ou extractos de actos e documentos de cartórios notariais, conservatórias e outros serviços oficiais.

4 - Os pedidos e as requisições referidos no número anterior serão efectuados por carta registada com aviso de recepção, fixando-se para o seu cumprimento um prazo não inferior a 10 dias.

Anotações doutriniais

Embora com alguns espaços de sobreposição em relação aos anteriores, este artigo prevê de um modo específico as operações materiais que os agentes de inspecção podem levar à prática no decorrer de um procedimento inspectivo *lato sensu*, sendo neste preceito que se revela de um modo bastante visível a natureza restritiva ou intrusiva dos respectivos actos. Este preceito confere à inspecção e aos seus agentes a liberdade de escolherem quais os actos que devem ser praticados no decurso do procedimento e que melhor servem os objectivos fixados no mesmo. Aliás, é o que resulta do preceito ao prever que o exercício das garantias de eficácia “pode” concretizar-se através das faculdades previstas nas respectivas alíneas

Desde logo, deve assinalar-se o que parece ser a hesitação linguística do criador normativo no que diz respeito às actuações em causa, pois são mencionadas “prerrogativas” (na epígrafe), “faculdades” (no n.º 1), e “diligências” (no n.º 3). Deve também referir-se que a escolha dos termos não deve ser arbitrária, pois encontrando-se a Administração vinculada a um princípio do inquisitório — *devendo* proceder a todas as actuações necessárias ou convenientes à descoberta da verdade material —, dizer que a mesma tem a “faculdade” de actuar poderá não ser a melhor forma de expressão. Nestes casos, trata-se, entendemos, de verdadeiros deveres de investigação e não de simples faculdades discricionárias.

Como se disse, está-se aqui em presença de actos altamente intrusivos e restritivos de direitos, liberdades e garantias, como sejam 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 (cfr. infra, art.º 34.º). Por outro lado, o acesso e consulta pode acarretar a visualização de outros dados de natureza privada ou íntima do contribuinte (por exemplo, situados nos equipamentos informáticos). Por estes e outros motivos, todos os cuidados deverão ser verdadeiramente acrescidos e, do ponto de vista jurídico, o princípio da proporcionalidade desempenha aqui, mais do que em outras sedes, um relevo incontornável – todas as medidas e actuações devem ser absolutamente necessárias e adequadas, sob pena de oposição legítima do contribuinte e eventual contaminação das provas obtidas.

O n.º 3 deste preceito prevê também que a inspecção tributária “pode”, proceder a determinadas diligências de prospecção e informação. É no entanto de sublinhar, a propósito deste n.º 3 do artigo 29.º do RC PIT que a prossecução dessas diligências se deve conformar com o princípio da proporcionalidade e necessidade. O que nos leva à seguinte reflexão: estas diligências podem simultaneamente ser ou não sujeitas a escrutínio judicial. Parece confuso mas não é. Se por um lado estas diligências se inserem no poder discricionário da actividade inspectiva, as mesmas são, pelo menos directamente, inimpugnáveis; por outro lado, essas mesmas diligências podem vir a ser questionadas judicialmente ainda que indirectamente. Dito ainda de outra forma, o acto em si de proceder às diligências previstas no n.º 3 do artigo 29.º não é passível de impugnação directa, mas poderá vir ser apreciado pelo Tribunal se, considerando o contribuinte que tal exigência se apresenta como manifestamente desnecessária e desproporcional (se por exemplo se estiver a exigir elementos que a Administração fiscal já tem ao seu dispor) o contribuinte se recusar a enviar os elementos solicitados e por via dessa recusa vier a ser-lhe instaurado o respectivo

procedimento contra-ordenacional e conseqüentemente ser-lhe aplicada uma coima⁹⁷. Se o sujeito passivo não se conformar com a aplicação dessa coima poderá impugnar⁹⁸ a respectiva decisão de aplicação e na mesma vir o tribunal apreciar se aquela exigência se mostrou ou não desproporcionada e desnecessária, considerando ou não legítima e justificada a recusa em cooperar.

Artigo 30.º **Medidas cautelares**

1 - Os funcionários da Direcção-Geral dos Impostos incumbidos da acção de inspecção tributária podem adoptar, atendendo ao princípio da proporcionalidade, as seguintes medidas cautelares de aquisição e conservação da prova:

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, sempre que se mostre necessário à plena eficácia da acção inspectiva e ao combate à fraude fiscal;

c) Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos.

2 - As medidas cautelares referidas nas alíneas a) e b) do número anterior devem ser fundamentadas com a justificação da sua adequação ao fim a que se destinam.

3 - Sempre que se proceda à apreensão a que se refere a alínea a) do n.º 1, será lavrado o respectivo termo e serão autenticadas as fotocópias ou duplicados dos elementos apreendidos.

4 - As instalações seladas não deverão conter bens, documentos ou registos que sejam indispensáveis para o exercício da actividade normal da empresa, nomeadamente bens comercializáveis perecíveis no período em que presumivelmente a selagem se mantiver.

5 - Sempre que for possível, os elementos com interesse para selar serão reunidos em local que não perturbe a actividade 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 inspecção.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 51.º

Providências cautelares

1 - 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.

2 - As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.

3 - As providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito

⁹⁷ Cfr. artigos 113.º e 117.º do RGIT.

⁹⁸ Cfr. artigo 80.º do RGIT.

Artigo 95.º

Direito de impugnação ou recurso

1 - O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei.

2 - Podem ser lesivos, nomeadamente:

- a) A liquidação de tributos, considerando-se também como tal para efeitos da presente lei os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- b) A fixação de valores patrimoniais;
- c) A determinação da matéria tributável por métodos indirectos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- d) O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- e) O agravamento à colecta resultante do indeferimento de reclamação;
- f) O indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo;
- g) A fixação de contrapartidas ou compensações autoritariamente impostas em quaisquer procedimentos de licenciamento ou autorização;
- h) Outros actos administrativos em matéria tributária;
- i) A aplicação de coimas e sanções acessórias;
- j) Os actos praticados na execução fiscal;
- l) A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da administração tributária

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 143.º

Impugnação da apreensão

1 - É admitida a impugnação judicial dos actos de apreensão de bens praticados pela administração tributária, no prazo de 15 dias a contar do levantamento do auto.

2 - A impugnação da apreensão de bens reveste-se sempre de carácter urgente, precedendo as diligências respectivas a quaisquer outros actos judiciais não urgentes.

3 - É competente para o conhecimento da impugnação o tribunal tributário de 1.ª instância da área em que a apreensão tiver sido efectuada.

4 - Tem legitimidade para a impugnação prevista neste artigo o proprietário ou detentor dos bens apreendidos.

5 - Sempre que as leis tributárias exijam a notificação dos actos de apreensão às pessoas referidas no número anterior, o prazo da impugnação conta-se a partir dessa notificação.

6 - Estando pendente processo contra-ordenacional, a decisão judicial da impugnação do acto de apreensão faz caso julgado, considerando-se sempre definitiva a libertação dos bens e meios de transporte, independentemente da decisão quanto às coimas.

7 - A regularização da situação tributária do arguido na pendência do processo de impugnação extingue este.

Artigo 144.º

Impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo anterior, as providências cautelares adoptadas pela administração tributária são impugnáveis no prazo de 15 dias após a sua realização ou o seu conhecimento efectivo pelo interessado, quando posterior, com fundamento em qualquer ilegalidade.

2 - A impugnação é apresentada no tribunal tributário de 1.ª instância da área do serviço da administração tributária que tiver adoptado a providência cautelar.

3 - A impugnação das providências cautelares reveste-se sempre de carácter urgente, precedendo as diligências respectivas a quaisquer outros actos judiciais não urgentes.

4 - No requerimento, deve o contribuinte invocar as razões de facto e de direito que justificam a anulação total ou parcial da providência cautelar.

5 - Antes da decisão, é obrigatoriamente ouvida a administração tributária sobre a necessidade e legalidade da providência.

6 - A impugnação das providências cautelares adoptadas pela administração tributária não tem efeitos

suspensivos, devendo, no entanto, até à decisão a administração tributária abster-se da prática de actos que possam comprometer os efeitos úteis do processo.

Regime Geral das Infrações Tributárias

Artigo 99.º

Quebra de marcas e selos

1 - 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.

2 - A tentativa é punível.

Anotações doutrinárias

De entre as mais “dolorosas” actuações que a Administração pode levar à prática durante uma acção inspectiva contam-se as medidas cautelares. Tratam-se de medidas de natureza preventiva e antecipatória que têm como objectivo impedir que se destruam, desapareçam ou alterem elementos relevantes ou que posteriormente seja negada a sua existência ou exibição⁹⁹.

De um ponto de vista orgânico-competencial, e utilizando uma linguagem clara mas juridicamente aceitável, as medidas cautelares podem ser “adoptadas” pela própria Administração — as previstas neste artigo (apreensão de elementos de escrituração, selagem de instalações e visagem de livros) — ou “propostas” ao Tribunal e por este decretadas — as previstas no artigo seguinte (arresto e arrolamento).

As medidas cautelares, para efeitos de aquisição e conservação de prova, conferem à Administração a possibilidade de apreender elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros, selar quaisquer locais ou instalações, e visar os livros e demais documentos. Por exemplo, quando se confere à Administração a possibilidade de visar os livros pretende-se comprovar que, à data em que os actos de inspecção foram praticados, os livros e documentos contabilísticos não se encontravam em conformidade, contendo omissões e/ou inexactidões, evitando assim que o contribuinte proceda a qualquer alteração ou rectificação aos mesmos posteriormente ao termo prática dos actos inspectivos. Estas medidas apenas podem ser adoptadas no decurso do procedimento inspectivo, desejavelmente logo no início, e nunca antes do procedimento começar.

Insiste-se que se está aqui a fazer referência a actos administrativos (medidas cautelares administrativas), que não se confundem com as providências cautelares de natureza judicial (arresto e arrolamento), que a Administração pode requerer ao Tribunal nos termos dos art.ºs 135.º e ss. do CPPT.

À semelhança de outras situações contempladas no RCPIT, o legislador teve a preocupação de balizar a actuação da Administração, na medida em que se tratam de actos discricionários, conferindo aos contribuintes uma dupla garantia sempre que a Administração adopte medidas cautelares: por um lado, salientando que se deve tratar de uma actuação proporcional e sujeitando-a a um especial dever de fundamentação

⁹⁹ Cfr. MONTEROS, JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS (coordinador) *Et Al, Comentarios a la Ley General Tributaria*, Volume I, Pamplona, Thomson Aranzadi, 2008, pág. 969.

¹⁰⁰ e, por outro, garantindo ao contribuinte a possibilidade de submeter a actuação da Administração ao escrutínio judicial, uma vez que esta apreensão é susceptível de impugnação autónoma, nos termos do artigo 143.º do CPPT, que pode ser deduzida pelo proprietário ou pelo detentor dos bens apreendidos e tem sempre carácter urgente ¹⁰¹.

Como já acima se assinalou (cfr. anotação ao art.º 11.º), os actos intermédios, preparatórios ou antecedentes não podem ser alvo de sindicância jurisdicional e as ilegalidades que venham a ser cometidas no decurso do procedimento inspectivo, em regra, repercutem-se no acto de liquidação que vier a ser emitido pela administração tributária e apenas por ocasião da sindicância deste podem esses vícios ser suscitados. Contudo, também se ressalvou que existem alguns actos administrativos destacáveis que gozam de uma autonomia e eficácia externa e cujos efeitos jurídicos se reflectem directamente na esfera jurídica do sujeito passivo sendo, em consequência, desde logo passíveis de impugnação autónoma, sem ter de se aguardar pelo acto de liquidação resultante do relatório de inspecção. É o caso destas medidas de natureza cautelar.

Por outro lado, a impugnação destas medidas adoptadas pela Administração tributária não tem efeitos suspensivos, devendo, no entanto, até à decisão, aquela abster-se de praticar quaisquer actos que possam comprometer os efeitos úteis do processo.

Há na adopção destas medidas claramente um especial cuidado do legislador em procurar assegurar e acautelar um justo equilíbrio entre aquilo que é o interesse da Administração em garantir a aquisição e conservação da prova e o interesse do contribuinte em não ver prejudicado o normal desenvolvimento da sua actividade, ou seja, procura-se que esta actuação, caso não seja possível assegurar a total ausência de prejuízo, então que esse prejuízo seja reduzido ao mínimo possível. Em concreto, é

¹⁰⁰ V. GARIJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009, pág. 21-22.

¹⁰¹ A atribuição de urgência tem as consequências previstas no n.º 2 do artigo 36.º do CPTA, ou seja, corre em férias, com dispensa de vistos prévios, mesmo em fase de recurso jurisdicional, e os actos da secretaria são praticados no próprio dia, com precedência sobre quaisquer outros. De sublinhar ainda que este carácter urgente não se perde se os documentos ou bens apreendidos ao abrigo do procedimento de inspecção forem igualmente apreendidos judicialmente no âmbito de um inquérito criminal, nem dele fica dependente. O carácter urgente da impugnação judicial da apreensão não é afectado pela instauração de qualquer processo, seja ou não de inquérito, por um lado, porque a lei não o prevê e, por outro, por não se justificar, atendendo à natureza autónoma dos processos em causa, que se regem por princípios e regras próprias, e visam salvaguardar bens jurídicos distintos. Com efeito, o fundamento da apreensão no âmbito da realização de um procedimento de inspecção tributária é substancialmente distinto da finalidade e objecto dos autos de inquérito, que consiste na investigação e exercício da acção penal relativamente a actos criminalmente puníveis. Além disso, a apreensão judicial efectuada no âmbito de um processo de inquérito não tem como efeito fazer desaparecer o acto de apreensão administrativa da ordem jurídica, sendo certo que no processo de impugnação da apreensão se questiona apenas e só a legalidade da apreensão e nada mais. Daí nos parecer não haver motivos que justifiquem que a impugnação judicial da apreensão perca o carácter de urgente que a lei lhe confere. Veja-se que o próprio n.º 6 do artigo 143.º do CPPT reconhece a coexistência com esta impugnação de um processo contra-ordenacional. Assim, uma vez que o inquérito não se vai pronunciar sobre a questão da validade ou invalidade do acto de apreensão dos documentos por parte da Administração tributária, que é avaliada à luz do respectivo regime jurídico aplicável e constante do RCPIT, não se vislumbram razões para considerar que a realização de um processo de inquérito em que sejam apreendidos os mesmos documentos retire carácter urgente à impugnação da apreensão ou seja motivo para suspensão deste processo. Neste sentido pode ver-se o acórdão do STA de 24-11-2010, processo n.º 0759/10.

possível vislumbrar estas cautelas nos n.ºs 4 e 5 do artigo 30.º do RCPIT, onde o legislador impõe que as instalações seladas não devem conter bens, documentos ou registos indispensáveis para o exercício da actividade normal da empresa, nomeadamente bens comercializáveis perecíveis no período em que presumivelmente a selagem se mantiver e que os elementos com interesse para selar, sempre que seja possível, devem reunidos noutra local, de forma a não perturbar a actividade empresarial ou profissional.

A proporcionalidade e adequação na adopção destas medidas deve também, quanto a nós, observar-se na sua duração, embora a lei não faça qualquer referência à mesma. Assim, a adopção destas medidas deve ocorrer durante o tempo estritamente necessário para prosseguir com as finalidades que levaram à sua adopção, pelo que logo que as mesmas sejam atingidas deve a Administração tributária levantá-las.

O acto de apreensão preenche o conceito de acto administrativo impugnável, na medida em que se enquadra dentro do critério balizador de impugnabilidade, nomeadamente a eficácia externa dos actos administrativos e a potencialidade de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos. São pois contenciosamente impugnáveis os actos de apreensão, pois os seus efeitos externos são susceptíveis de provocar directa e imediata lesão na esfera jurídica dos contribuintes, ofensa essa que legitima a impugnação contenciosa do acto administrativo.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I - Dos actos de apreensão de documentos efectuados pela AT, nos termos do artigo 30.º do RCPIT, é admitida impugnação judicial com fundamento na sua ilegalidade e que se reveste de carácter urgente (artigo 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.

(acórdão do STA de 24-11-2010, processo n.º 0759/10)

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 146
- ⇒ Alemanha: AO, 212 e ss.;
- ⇒ França: LPF – PL, art.s L16 B

Artigo 31.º

Providências cautelares de natureza judicial

1 - 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 Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - A propositura das providências cautelares previstas no número anterior tem por base informação contendo:

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.

3 - No caso de arrolamento de bens ou documentos que se pretendam conservar, evitando-se a sua perda ou extravio, destruição ou dissipação, a informação prevista no número anterior deve conter:

a) Prova sumária do direito relativo aos bens ou documentos que se pretendem arrolar;

b) Factos que fundamentem o receio de extravio ou destruição.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 51.º

Providências cautelares

1 - 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.

2 - As providências cautelares devem ser proporcionais ao dano a evitar e não causar dano de impossível ou difícil reparação.

3 - As providências cautelares consistem na apreensão de bens, direitos ou documentos ou na retenção, até à satisfação dos créditos tributários, de prestações tributárias a que o contribuinte tenha direito

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 136.º

Requisitos do arresto

1 - O representante da Fazenda Pública pode requerer arresto de bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário quando ocorrerem, simultaneamente, as circunstâncias seguintes:

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

b) O tributo estar liquidado ou em fase de liquidação.

2 - Nos tributos periódicos considera-se que o tributo está em fase de liquidação a partir do final do ano civil ou de outro período de tributação a que os respectivos rendimentos se reportem.

3 - Nos impostos de obrigação única, o imposto considera-se em fase de liquidação a partir do momento da ocorrência do facto tributário.

4 - O representante da Fazenda Pública alegará os factos que demonstrem o tributo ou a sua provável existência e os fundamentos do receio de diminuição de garantias de cobrança de créditos tributários, relacionando, também, os bens que devem ser arrestados, com as menções necessárias ao arresto.

5 - As circunstâncias referidas na alínea a) do n.º 1 presumem-se no caso de dívidas por impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais.

Artigo 138.º

Competência para o arresto

Tem competência para o arresto o tribunal tributário de 1.ª instância da área do órgão periférico local competente para a execução dos créditos que se pretendam garantir

Artigo 139.º

Regime do arresto

Ao regime do arresto aplica-se o disposto no Código de Processo Civil em tudo o que não for

especialmente regulado nesta secção.

Artigo 140.º

Requisitos do arrolamento

Havendo fundado receio de extravio ou de dissipação de bens ou de documentos conexos com obrigações tributárias, pode ser requerido pelo representante da Fazenda Pública o seu arrolamento.

Artigo 141.º

Competência para o arrolamento

O processo de arrolamento é da competência do tribunal tributário de 1.ª instância da área da residência, sede ou estabelecimento estável do contribuinte.

Artigo 142.º

Regime do arrolamento

Ao regime do arrolamento aplica-se o disposto no Código de Processo Civil, em tudo o que não for especialmente regulado nesta secção

Anotações doutrinárias

Estamos aqui em presença das medidas cautelares de natureza judicial, isto é, decretadas pelo órgão jurisdicional (Tribunal) mediante impulso processual da administração tributária (Representante da fazenda pública). Consistem elas no arresto e no arrolamento.

O arresto é um meio conservatório da 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. Trata-se de uma antecipação da penhora pois consiste numa apreensão judicial de bens à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora e daí que só possam ser arrestados os bens que possam ser penhorados ¹⁰². O seu cujo escopo passa por garantir a cobrança dos créditos tributários, podendo ser requerida relativamente a bens do devedor de tributos ou do responsável solidário ou subsidiário.

O arresto é decretado sem audiência da parte contrária – artigo 408.º n.º 1 do CPC (*ex vi* artigo 139.º do CPPT) – só havendo lugar ao contraditório para o arrestado depois de ser notificado da decisão, podendo este optar por uma de duas vias contenciosas possíveis: o recurso da decisão que decretou o arresto «*quando entenda que, face aos elementos apurados, ela não devia ter sido deferida*» ou a oposição à mesma decisão, «*quando pretenda alegar factos ou produzir meios de prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinar a sua redução*»¹⁰³.

Exige-se no entanto a verificação cumulativa de fundado receio da diminuição de garantia de cobrança de créditos tributáveis e estar o tributo já liquidado ou em fase de liquidação, cabendo à Fazenda Pública provar os respectivos factos. O receio da diminuição da garantia de cobrança dos créditos em causa tem de ser aferida em função do devedor originário desses tributos, relativamente ao arresto dos bens deste.

Repare-se que a Administração tributária 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

¹⁰² Cfr. artigo 406.º n.º 2 do CPC.

¹⁰³ Cfr. artigos 388.º e 392.º n.º 1 do CPC.

mais, que o devedor teve um comportamento susceptível de provocar fundado receio de diminuição das garantias de cobrança desses créditos¹⁰⁴.

Importa também salientar a necessidade de existência de um critério de proporcionalidade, só devendo a Administração requerer a adopção destes meios caso os mesmos sejam proporcionais ao dano que se pretende evitar.

Efectivamente, como nota MARTINS ALFARO, no âmbito do procedimento de inspecção, a Fazenda Pública não goza de qualquer presunção de ocorrência de "justo receio" de frustração de créditos fiscais, antes exigindo expressamente, segundo o Autor, o artigo 31.º n.º 2 do RCPIT que o requerimento de arresto tenha por base informação contendo elementos previstos nas alíneas do n.º 2 do referido preceito¹⁰⁵. Além disso, parece-nos ser esta interpretação conjugada dos artigos 31.º do RCPIT, 136.º n.º 1 e n.º 4 do CPPT a que melhor se harmoniza com o artigo 74.º n.º 1 da LGT que impõe o ónus da prova àquele que invoque determinado direito, e que neste caso é a Administração tributária¹⁰⁶.

Embora neste preceito seja utilizada uma terminologia diferente do artigo 136.º do CPPT, visto que no CPPT se faz referência a "fundado receio" e no RCPIT a "justo receio", não nos parece que haja motivo para considerar que os fundamentos de um e de outro sejam diferentes. Aliás, o n.º 1 deste artigo 31.º do RCPIT manda aplicar expressamente as regras previstas no CPPT e, por outro, a alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do RCPIT menciona expressamente a necessidade de concretizar e fundamentar o "fundado receio".

O n.º 2 do artigo 137.º do CPPT prevê uma causa de caducidade do arresto nos casos em que este tenha sido decretado na pendência do procedimento de inspecção tributária. Esta caducidade do arresto ocorre quando o mesmo tenha sido decretado no procedimento de inspecção, quando a entidade inspeccionada não for notificada do relatório de inspecção no prazo de 90 dias a contar da data em que o arresto foi decretado, salvo se, no final deste prazo ainda não tenha terminado o prazo legal (que é de seis meses nos termos do n.º 36.º n.º 2 do RCPIT) para conclusão do procedimento de inspecção (a que poderão acrescer as prorrogações legalmente previstas (n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT), sendo que nestas situações o arresto caduca no termo do último prazo legal. Significa isto que o arresto não caduca nos casos em que o procedimento de inspecção se encontra pendente após o decurso do prazo de 90 dias da data em que o arresto foi decretado.

Parece-nos que a causa de caducidade do arresto nestas circunstâncias – com base em informação em procedimento tributário de inspecção – encontra-se

¹⁰⁴ Como salientam JOSÉ SILVA PAIXÃO e ALFREDO JOSÉ DE SOUSA, na *fase da declaração* do arresto impende sobre o requerente o ónus da prova dos factos integrantes dos respectivos requisitos, não bastando, em consequência, o simples e vago rumor de uma ameaça do requerido de se desfazer dos seus bens, para que se dê como provado que ele se prepara para o concretizar. - PAIXÃO, JOSÉ SILVA, SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Coimbra, Almedina, 2000, nota 19 ao artigo 136.º. Cfr. ainda neste sentido os acórdãos do TCA Sul de 29-06-1999, processo n.º 483/98 e de 02-05-2000, processo n.º 3580/00.

¹⁰⁵ Cfr. ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 250.

¹⁰⁶ Já assim não será no caso previsto no artigo 136.º n.º 5 do CPPT pois aí o fundado receio presume-se nos casos de dívidas de impostos que o devedor ou responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não o haja entregue nos prazos legais, ou seja, a Administração encontra-se dispensada de fazer a respectiva prova.

dependente do facto de o arresto ter sido requerido no e por causa do procedimento de inspecção, ou seja, terá de se verificar uma conexão¹⁰⁷ entre o arresto requerido e o procedimento de inspecção no âmbito do qual o mesmo foi requerido e decretado. Não se compreende no entanto é este limite temporal de 90 dias para efeitos de caducidade, uma vez que o que faz sentido é que, sendo o arresto decretado em conexão, isto é no âmbito e decurso do procedimento de inspecção, este se mantenha enquanto o procedimento esteja pendente.

A Administração fiscal pode requerer, ainda em sede de inspecção, o arresto de bens dos responsáveis subsidiários. Sendo o arresto um meio processual de natureza cautelar, não é necessário – nem o podia ser – que o seu decretamento dependa da prévia reversão da execução (o procedimento de inspecção é uma fase cronologicamente muito anterior à possibilidade de reversão). Aliás, esse nem sequer é um pressuposto que a lei exige como fundamento para que o arresto seja decretado contra bens do responsável subsidiário pelo pagamento das dívidas, mas tão só que o mesmo se encontre em condições de vir a ser chamado através dessa reversão.

A inspecção tributária, caso pretenda arrestar bens do responsável subsidiário, para além de demonstrar e cumprir com os requisitos específicos do arresto, nos termos do artigo 136.º do CPPT, tem ainda de demonstrar¹⁰⁸ os pressupostos de que depende a reversão da execução, nos termos dos artigos 22.º, 23.º e 24.º da LGT do direito do credor, para o decretamento da providência cautelar de arresto. Aliás, o n.º 4 do artigo 136.º do CPPT neste ponto do direito do credor Estado exige, de forma muito clara, uma apenas “provável existência do tributo”¹⁰⁹.

Se no decurso do procedimento inspectivo forem requeridas quaisquer providências cautelares de natureza judicial – arresto ou arrolamento¹¹⁰ – e estas forem decretadas pelo tribunal¹¹¹, o requerido pode, nos termos do artigo 388.º do CPC, recorrer, nos termos gerais, do despacho que ordenou o arresto, quando entenda que, face aos elementos apurados, a providência não devia ter sido decretada ou, por outro lado, deduzir oposição, quando pretenda alegar factos ou produzir meios de

¹⁰⁷ É este o entendimento de JORGE LOPES DE SOUSA AO afirmar que este n.º 2 do artigo 137.º do CPPT deve ser interpretado restritivamente, de forma a abranger apenas as situações em que o arresto foi decretado no âmbito do procedimento de inspecção. V. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código do Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Volume I, Lisboa, Áreas, 2006, pág. 989.

¹⁰⁸ Sendo certo que a prova que é exigida aqui, uma vez que estamos no âmbito de uma providência cautelar, não possa ter o mesmo grau de certeza que na oposição à execução fiscal, bastando uma *fumus boni iuris* e de *summaria cognitio* no âmbito dos procedimentos cautelares, isto é basta-se a suficiência de um juízo provisório de mera probabilidade, que não de inequívoca e definitiva existência.

¹⁰⁹ Além deste argumentos, acrescentamos ainda nós que não faria sentido que tivesse ocorrido já tal reversão contra o responsável subsidiário pelo pagamento dos tributos para contra ele puderem ser também arrestados bens, quando a lei permite o arresto de bens relativamente a tributos ainda nem sequer liquidados, nos termos do artigo 136.º, n.º 1 alínea b), do CPPT, que logo nunca poderiam ainda constituir uma qualquer quantia exequenda num processo de execução fiscal, já que apenas podem constituir título executivo as dívidas certas, líquidas e exigíveis – cfr. artigos 88.º e 162.º e seguintes do CPPT.

¹¹⁰ Cfr. artigos 136.º e 140.º do CPPT.

¹¹¹ Nos termos do artigo 138.º do CPPT, tem competência para o arresto o tribunal tributário de 1.ª instância da área do órgão periférico local competente para a execução dos créditos que se pretendam garantir.

prova não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ordenada, ou determinar a sua redução¹¹².

A opção por um, ou outro, dos meios à sua disposição, depende dos objectivos pretendidos pelo arrestado. Se quiser ver reconhecido que, à luz dos factos apurados e ao regime jurídico aplicável, a decisão proferida deveria ter sido em sentido inverso, o meio a utilizar deve ser o da dedução de recurso jurisdicional. Se entender que está em condições de trazer aos autos elementos probatórios que contrariem ou afastem os pressupostos de facto em que assentou a decisão que decretou a providência e/ou demonstre o excesso da mesma, deve lançar mão do meio de oposição ao arresto¹¹³.

Quanto ao arrolamento, este consiste na descrição de bens, com vista a assegurar a sua permanência (ou o não extravio, ocultação ou dissipação), de forma a fazer valer a titularidade de direitos sobre esses bens na acção principal, com o objectivo de acautelar um perigo actual de lesão de direitos¹¹⁴.

Trata-se de um meio processual destinado a descrever bens com vista à sua conservação razão pela qual apenas pode abranger bens susceptíveis 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 bancárias, o arrolamento só pode abranger os valores que existam efectivamente 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 objecto de arrolamento^{115 116}.

O CPC prevê nos artigos 421.º e seguintes o regime geral do arrolamento, aplicável a todos os casos em que alguém com interesse na conservação dos bens (artigo 422.º, n.º 1 do CPC) demonstre, além desta legitimidade, o justo receio de extravio, ocultação ou dissipação (artigo 421.º, n.º 1 do CPC). São pressupostos cumulativos do arrolamento:

- ⇒ A Probabilidade da existência do direito relativo ao bem;
- ⇒ O Justificado receio do seu extravio, ocultação ou dissipação

É sobre o requerente do arrolamento – a Administração Fiscal – que impende o ónus de alegar e indiciariamente provar os respectivos requisitos, enquanto factos constitutivos do seu direito (artigo 342.º, n.º 1 do Código Civil), cabendo por sua vez ao oponente alegar e indiciariamente provar os factos impeditivos daquele direito (artigo 342.º, n.º 2 do Código Civil), ou seja, os factos que possam contrariar o juízo de probabilidade de que foram objecto de prova os factos-fundamento do arrolamento.

¹¹² Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Volume II, Lisboa, Áreas, 2007, pág. 981 e 982. Ver ainda acórdãos do TCA Sul de 14-02-2007, processo n.º 1614/07; de . 06-03-2007, processo n.º 1561/07.

¹¹³ Neste sentido, entre outros, acórdão do TCA Sul de 25-10-2011, processo n.º 05075/11.

¹¹⁴ Nas palavras de ALBERTO DOS REIS «*se uma pessoa tem ou pretende ter direito a determinados bens e mostra que certos factos ou circunstâncias fazem nascer o justo receio de que o detentor ou possuidor deles os extravie ou dissipe antes de estar judicialmente reconhecido, de forma definitiva, o seu direito aos mesmos bens, estamos perante ocorrências que justificam o uso (...) do arrolamento*» - Cfr. ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, Volume II, Reimpressão, Coimbra Editora, Coimbra, 1981, pág. 105.

¹¹⁵ Cfr. acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 12-12-2011, processo n.º 1524/10.7TBMCN.P1.

¹¹⁶ Cfr. acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 15-05-2008, onde se pode ler: «*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*».

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

Desde que verificados os requisitos legais previstos nos arts. 136º e 214º do CPPT, podem ser arrestados bens do responsável subsidiário.

(Acórdão do TCA Sul de 07-03-2006, processo n.º 01051/06)

1. Em matéria tributária, ao arresto aplicam-se as disposições correspondentes do Código de Processo Civil, mas só na parte em que não for especialmente regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário;
2. O arresto deve ser decretado apenas em bens suficientes para garantir o direito em causa e legais acréscimos e não deve causar prejuízo de impossível ou difícil reparação ao arrestado;
3. Ao arresto contra bens do responsável subsidiário pelo pagamento do imposto, aplicam-se os mesmo pressupostos que para o arresto de bens do devedor originário, para além da alegação e da prova, esta ainda que perfunctória, a cargo da requerente, de que o mesmo se encontra em condições de contra ele vir a ser decretada (de futuro) a reversão da execução fiscal;
4. Mas não exige a lei, para arresto em bens do mesmo, que contra ele tenha sido já decretada tal reversão, como um seu pressuposto positivo.

(Acórdão do TCA Sul de 06-10-2006, processo n.º 03476/09)

I)- A falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar constitui nulidade de sentença (art. 125º, nº I do CPPT) mas esta nulidade só se verifica quando o tribunal deixa de conhecer de questão que devia ser conhecida e não quando deixa de apreciar qualquer argumento produzido pela parte.

II)- Pode ser decretado arresto sobre os bens desde que exista receio fundado da diminuição da garantia de cobrança dos créditos e o imposto esteja liquidado – cfr. artº 136º do CPPT.

III)- Mas são diferentes os pressupostos da responsabilização subsidiária cuja efectivação apenas pode acontecer em sede de execução fiscal dos requisitos definidos para o decreto do arresto preventivo sobre bens do responsável subsidiário impostas pelo artigo 214 do CPPT.

IV)- Para que possa ser decretado arresto sobre bens do responsável subsidiário importa apenas verificar se ocorrem os requisitos referidos em VI) e no artigo 214 do CPPT e ainda se se encontram preenchidos os pressupostos exigidos por lei para poder ordenar-se contra o responsável subsidiário a reversão da execução.

V)- O processo cautelar depende da causa que tem por objecto a decisão sobre o mérito, podendo ser intentado como preliminar ou como incidente no próprio processo (cfr. n.º1 do art.º 383º do CPC).

VI)- Nem o julgamento da matéria de facto, nem a decisão final proferida no procedimento cautelar, têm qualquer influência no julgamento da acção principal, princípio ínsito no disposto no n.º 4 do art.º 383º do CPC e que, embora não fosse

reflectido no CPPT não pode deixar de valer também em processo judicial tributário , por ser inerente à própria condição do processo cautelar.

VII)- A essa luz, o processo cautelar é um processo que tem uma finalidade própria: visa assegurar a utilidade da lide, isto é, de um processo que normalmente é mais longo, porque implica uma cognição plena.

VIII)- É em virtude dessa função própria de prevenção contra a demora, as providências cautelares têm características típicas: a instrumentalidade – isto é, a dependência, na função e não apenas na estrutura de uma acção principal cuja utilidade visa assegurar; a provisoriedade - pois que não está em causa a resolução definitiva de um litígio; e a sumariedade – que se manifesta numa cognição sumária de facto e de direito própria de um processo urgente.

(Acórdão do TCA Sul de 11-12-2007, processo n.º 02026/07)

I)- A falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva apreciar constitui nulidade de sentença (art. 125º, nº I do CPPT) mas esta nulidade só se verifica quando o tribunal deixa de conhecer de questão que devia ser conhecida e não quando deixa de apreciar qualquer argumento produzido pela parte.

II)- Pode ser decretado arresto sobre os bens desde que exista receio fundado da diminuição da garantia de cobrança dos créditos e o imposto esteja liquidado – cfr. artº 136º do CPPT.

III)- Mas são diferentes os pressupostos da responsabilização subsidiária cuja efectivação apenas pode acontecer em sede de execução fiscal dos requisitos definidos para o decreto do arresto preventivo sobre bens do responsável subsidiário impostas pelo artigo 214 do CPPT.

IV)- Para que possa ser decretado arresto sobre bens do responsável subsidiário importa apenas verificar se ocorrem os requisitos referidos em VI) e no artigo 214 do CPPT e ainda se se encontram preenchidos os pressupostos exigidos por lei para poder ordenar-se contra o responsável subsidiário a reversão da execução.

V)- O processo cautelar depende da causa que tem por objecto a decisão sobre o mérito, podendo ser intentado como preliminar ou como incidente no próprio processo (cfr. n.º1 do art.º 383º do CPC).

VI)- Nem o julgamento da matéria de facto, nem a decisão final proferida no procedimento cautelar, têm qualquer influência no julgamento da acção principal, princípio ínsito no disposto no n.º 4 do art.º 383º do CPC e que, embora não fosse reflectido no CPPT não pode deixar de valer também em processo judicial tributário , por ser inerente à própria condição do processo cautelar.

VII)- A essa luz, o processo cautelar é um processo que tem uma finalidade própria: visa assegurar a utilidade da lide, isto é, de um processo que normalmente é mais longo, porque implica uma cognição plena.

VIII)- É em virtude dessa função própria de prevenção contra a demora, as providências cautelares têm características típicas: a instrumentalidade – isto é, a dependência, na função e não apenas na estrutura de uma acção principal cuja utilidade visa assegurar; a provisoriedade - pois que não está em causa a resolução definitiva de um litígio; e a sumariedade – que se manifesta numa cognição sumária de facto e de direito própria de um processo urgente.

(Acórdão do TCA Sul de 11-12-2007, processo n.º 02026/07)

1. Em matéria tributária, ao arresto aplicam-se as disposições correspondentes do Código de Processo Civil, mas só na parte em que não for especialmente regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário;
2. O arresto deve ser decretado apenas em bens suficientes para garantir o direito em causa e legais acréscimos e não deve causar prejuízo de impossível ou difícil reparação ao arrestado;
3. Ao arresto contra bens do responsável subsidiário pelo pagamento do imposto, aplicam-se os mesmos pressupostos que para o arresto de bens do devedor originário, para além da alegação e da prova, esta ainda que perfunctória, a cargo da requerente, de que o mesmo se encontra em condições de contra ele vir a ser decretada (de futuro) a reversão da execução fiscal;
4. Mas não exige a lei, para arresto em bens do mesmo, que contra ele tenha sido já decretada tal reversão, como um seu pressuposto positivo.

(Acórdão do TCA Sul de 06-10-2009, processo n.º 03476/09)

I) -O despacho que admitiu o recurso não vincula o Tribunal superior, pelo que nada obsta que se aprecie e decida agora se o recorrente goza de legitimidade para interpor o presente recurso.

II) -Não só o âmbito de um recurso é definido pelo conteúdo da decisão recorrida, como o direito conferido às partes para recorrer nos termos do n.º 1 do artigo 680.º do Código de Processo Civil é restrito às decisões que directamente as afectem, já que a palavra «vencido» referida naquele preceito legal equivale a «prejudicado», isto é, refere-se àquele a quem a decisão recorrida tenha sido desfavorável, estando no pólo oposto –na posição passiva da relação processual- o “vencedor” da lide, aquele a quem realmente a decisão foi favorável.

III) -Pode ser decretado arresto sobre os bens desde que exista receio fundado da diminuição da garantia de cobrança dos créditos e o imposto esteja liquidado – cfr. art.º 136º do CPPT.

IV) -Mas são diferentes os pressupostos da responsabilização subsidiária cuja efectivação apenas pode acontecer em sede de execução fiscal dos requisitos definidos para o decreto do arresto preventivo sobre bens do responsável subsidiário impostas pelo artigo 214 do CPPT.

V) -Para que possa ser decretado arresto sobre bens do responsável subsidiário importa apenas verificar se ocorrem os requisitos referidos em III) e no artigo 214 do CPPT e ainda se se encontram preenchidos os pressupostos exigidos por lei para poder ordenar-se contra o responsável subsidiário a reversão da execução.

VI) -O processo cautelar depende da causa que tem por objecto a decisão sobre o mérito, podendo ser intentado como preliminar ou como incidente no próprio processo (cfr. n.º1 do art.º 383º do CPC).

VII) -Nem o julgamento da matéria de facto, nem a decisão final proferida no procedimento cautelar, têm qualquer influência no julgamento da acção principal, princípio ínsito no disposto no n.º 4 do art.º 383º do CPC e que, embora não fosse reflectido no CPPT não pode deixar de valer também em processo judicial tributário, por ser inerente à própria condição do processo cautelar.

VIII) -A essa luz, o processo cautelar é um processo que tem uma finalidade própria: visa assegurar a utilidade da lide, isto é, de um processo que normalmente é mais longo, porque implica uma cognição plena.

IX) -É em virtude dessa função própria de prevenção contra a demora, as providências cautelares têm características típicas: a instrumentalidade – isto é, a dependência, na função e não apenas na estrutura de uma acção principal cuja utilidade visa assegurar; a provisoriedade - pois que não está em causa a resolução definitiva de um litígio; e a sumariedade – que se manifesta numa cognição sumária de facto e de direito própria de um processo urgente.

X) -Para além de ser discutível que a dívida seja só de um dos cônjuges (art. 1691º do CC), a citação do cônjuge do responsável subsidiário só poderá constituir nulidade insanável se não for efectuada antes da efectivação da penhora, em processo executivo.

XI) -Mas como no presente caso estamos perante um processo cautelar de arresto e não num processo executivo, sendo diferente a natureza e a finalidade destes processos, a questão da separação de bens e da respectiva citação do cônjuge meeiro não é também questão para apreciar nestes autos, nem pode servir de fundamento para o não decretamento do arresto.

(Acórdão do TCA Sul de 26-05-2009, processo n.º 03148/09)

1. Decretado o arresto dispõe o arrestado, em alternativa, de dois meios de reapreciação dessa decisão: o recurso jurisdicional quando apenas pretenda que se proceda a um reexame da decisão recorrida ou, a oposição, quando pretenda alegar factos ou produzir meios de provas não tidos em conta pelo tribunal e que possam afastar os fundamentos da providência ou determinar a sua redução;

2. Em matéria tributária, ao arresto aplicam-se as disposições correspondentes do Código de Processo Civil, mas só na parte em que não for especialmente regulado no Código de Procedimento e de Processo Tributário;

3. No caso de IVA, quer seja proveniente dos outputs quer seja dos inputs, é-lhe aplicável a norma do art.º 136.º n.º5 do CPPT (redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho), por força da qual se presume (presunção legal) haver fundado receio da diminuição de garantia de cobrança desses créditos tributáveis;

4. O arresto deve ser decretado apenas em bens suficientes para garantir o direito em causa e legais acréscimos e não deve causar prejuízo de impossível ou difícil reparação ao arrestado.

(Acórdão do TCA Sul de 13-05-2008, processo n.º 02396/08)

I - O indeferimento liminar *deve ser cautelosamente decretado justificando-se, nomeadamente, em casos em que a continuação do processo constitua manifesto desperdício da actividade judicial*, o que não se verifica no caso em que a julgada contradição entre o pedido e a causa de pedir respeita apenas à devedora originária e pode ser interpretado como destinando-se a fundamentar o pedido de arresto relativo aos bens do responsável subsidiário.

II - O arresto de bens do responsável subsidiário pode ter lugar em momento anterior à reversão da execução fiscal (cfr. os artigos 9.º n.º 3 e 136.º n.º 1 do CPPT) desde que

seja feita prova, não apenas dos requisitos próprios do arresto previstos no n.º 1 do artigo 136.º do CPPT, mas igualmente de que o responsável reúne *as condições de ser chamado à execução por via da reversão*, o que implica, a prova da gerência de facto e da (fundada) insuficiência de bens da devedora originária.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-03-2011, processo n.º 0126/11)

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

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

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

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

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

3. No âmbito do processo tributário o arresto (preventivo) tanto pode ser requerido antes da instauração da execução, como na pendência do processo executivo (cfr.artºs.136 e 214, nº.3, do C.P.P.Tributário), admitindo a lei o pedido de arresto mesmo no âmbito do procedimento tributário de inspecção, enquanto medida cautelar que visa garantir o pleno exercício da função inspectiva da A. Fiscal (cfr.artº.31, do R.C.P.I.T.).

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

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

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

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

6. O arresto é decretado sem audiência da parte contrária (cfr.artº.408, nº.1, do C.P.Civil, “ex vi” do artº.139, do C.P.P.Tributário) só se iniciando, para o arrestado, a via contraditória depois de ser notificado da decisão e podendo, em alternativa, este

optar por uma das duas vias contenciosas possíveis (cfr.artºs.388, nº.1, e 392, nº.1, do C.P.Civil):

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

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

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

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

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

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

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

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

responsável esteja obrigado a reter ou a repercutir a terceiros e não haja entregue nos prazos legais.

11. O nº.5, do artº.136, do C.P.P.Tributário, foi aditado pela Lei 15/2001, de 5/6. Nada na lei nos permite tirar a conclusão que o citado artº.136, nº.5, do C.P.P.T., não se aplica aos arrestados responsáveis subsidiários (“ubi lex non distinguit, nec interpres distinguere debet”).

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

(Acórdão do TCA Sul de 07-06-2011, processo n.º 04809/11)

Artigo 32.º

Violação do dever de cooperação

1 - A recusa de colaboração e a oposição à acção da inspecção tributária, quando ilegítimas, fazem incorrer o infractor em responsabilidade disciplinar, quando for caso disso, contra-ordenacional e criminal, nos termos da lei.

2 - Para efeitos do número anterior, devem os funcionários da inspecção tributária comunicar a recusa ou oposição ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente, quando delas resultem respectivamente responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional ou criminal.

Anotações doutriniais:

O presente artigo refere-se a um grupo de consequências decorrentes da violação do dever de colaboração/cooperação por parte das pessoas que estão a tal vinculadas no âmbito do procedimento de inspecção tributária.

Invocando o princípio da aproveitabilidade das normas jurídicas, e de modo a conferir efeito útil ao preceito aqui em análise, será de admitir que aqui se prevêem as violações ou oposições realizadas por parte de entidades que não o contribuinte e outros obrigados tributários, enquanto no art.º 10.º, supra anotado, se referem às desconformidades por estes praticadas.

Aqui, tem-se em vista principalmente, mas não só, os funcionários administrativos (em princípio, de outros serviços e organismos públicos que não a administração tributária) que são convocados a colaborar na inspecção, estipulando-se que os mesmo estão, em caso de recusa, sujeitos a responsabilidade de natureza disciplinar, a promover pelos respectivos superiores hierárquicos.

Nos casos mais graves, a essa responsabilidade poderá acrescer a responsabilidade contra-ordenacional ou criminal, implicando, respectivamente, a aplicação de coimas ou de multas e penas de prisão, entre outras consequências.

Será o que acontece, por exemplo, quanto a conservadores, notários, funcionários de entidades bancárias ou financeiras, funcionários de entidades de supervisão, etc.

Em qualquer dos casos, as responsabilidades referidas serão efectuadas dentro dos limites inerentes aos poderes sancionatórios respectivos, nomeadamente com respeito pelos princípios da legalidade, proporcionalidade e segurança jurídica (“nos termos da lei”).

Direito comparado:

⇒ França: LPF – PL, art.s L16 B

Artigo 33.º Garantias dos funcionários

1 - Os funcionários da inspecção tributária que sejam arguidos em processo judicial por actos cometidos ou ocorridos em exercício ou por causa das suas funções têm direito a ser assistidos por advogado, indicado pelo dirigente máximo do serviço, ouvido o interessado, retribuído a expensas do Estado, bem como a transporte e ajudas de custo, quando a localização do tribunal ou da entidade policial o justifiquem.

2 - As importâncias eventualmente despendidas nos termos e para os efeitos referidos no número anterior devem ser reembolsadas pelos funcionários que deram origem à causa, no caso de condenação judicial.

Anotações doutriniais:

Trata-se este de um preceito cuja inserção neste diploma nos parece incompreensível e absolutamente injustificada. Será de notar que o RCPIT é um diploma que pretende disciplinar o enquadramento e os contornos jurídicos do procedimento de inspecção tributária, de modo que se compreende mal a previsão de um artigo que se refere a direitos dos funcionários da inspecção tributária que sejam arguidos em processo judicial por actos cometidos ou ocorridos em exercício ou por causa das suas funções. Acrescem as indignas menções à remuneração do advogado a “expensas do Estado” e às regalias de transporte e ajudas de custo.

Sem se pretender deslocalizar em demasia a tónica das anotações, não pode deixar de se questionar se não será este um exemplo perfeito de *normação à medida*, consubstanciada em normas jurídicas que resultam, não da ponderação das coordenadas axiológicas e valorativas e dos Interesses públicos subjacentes à criação de leis, mas de pressões e influências exercidas por grupos de interesses (*lobbies*).

Ainda assim, sempre se dirá que este é o reconhecimento por parte do legislador de que podem no decurso do procedimento inspectivo ser praticados actos susceptíveis de fazerem incorrer os seus agentes em responsabilidade criminal. Isto pese embora esse reconhecimento se afigure desnecessário uma vez que a eventual

responsabilidade penal dos agentes e funcionários da inspecção não resulta desse reconhecimento.

CAPÍTULO II

Local, horário dos actos de inspecção e prazo do procedimento

Artigo 34.º

Local dos actos de inspecção

1 - Quando o procedimento de inspecção envolver a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, os actos de inspecção realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos.

2 - A solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e em caso de motivo justificado que não prejudique o procedimento de inspecção, podem os actos de inspecção previstos no número anterior realizar-se noutra local.

3 - Os actos de inspecção podem também realizar-se em locais do exercício da actividade da entidade inspeccionada que contenham elementos complementares ou adicionais dos previstos no n.º 1.

4 - Caso a entidade inspeccionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da actividade, os actos de inspecção podem realizar-se no serviço da administração tributária da área do seu domicílio ou sede, sem prejuízo do caso previsto no n.º 2.

Anotações doutrinárias

Este artigo 34.º refere-se à dimensão espacial da actividade inspectiva, isto é ao local onde podem e devem ser praticados os actos de inspecção. Em termos tipológicos, as presentes anotações encontram o seu âmbito preferencial de aplicação no quadro das denominadas inspecções externas (cfr. supra anotação ao art.º 13.º).

A regra é a de que a actividade inspectiva, sempre que envolva a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, realiza-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos, bem como noutros locais do exercício da actividade da entidade inspeccionada que contenham elementos complementares. Ou seja, à partida, e em termos mais práticos, estes actos de inspecção deverão ser praticados, quanto às pessoas colectivas, na sede do sujeito passivo, e quanto às pessoas singulares, no escritório do sujeito passivo.

Além disso, os actos poderão também ser praticados no escritório do TOC, caso o sujeito passivo inspeccionado o tenha, desde que os elementos necessários estejam aí localizados.

De resto, a regra nem é absoluta, podendo os actos de inspecção realizar-se em outro local por solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, desde que o motivo seja justificado e atendível e não comprometa o normal desenrolar do procedimento de inspecção.

Caso a entidade inspeccionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da actividade, os actos de inspecção podem realizar-se no serviço da

administração tributária da área do seu domicílio ou sede.

Esta limitação constitui uma importante garantia do contribuinte, pois impede que «o procedimento de inspecção possa ser interno, devendo necessariamente revestir a natureza de procedimento de inspecção externo. E, ao fazê-lo, acautela e previne que um funcionário da inspecção 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 actividade.»¹¹⁷. Ainda assim, acrescentamos nós, em nome da adequação e proporcionalidade, esta regra não deve ser levada ao extremo, ou seja, a mesma não deve impedir que não possa ser solicitado um ou outro documento ou esclarecimento ao contribuinte e este se desloque aos serviços da Administração. Mas a regra é, e deve ser sempre, a da prática dos actos de inspecção nas instalações ou dependências do contribuinte.

A correcta compreensão do preceito aqui em análise pressupõe que se tenha presente o disposto nos artigos 63.º n.º 1 alínea a) da LGT e artigo 28.º n.º 2 alínea a) do RCPIT, segundo os quais, os órgãos da inspecção tributária em geral, e em concreto os seus funcionários, tem o direito de aceder “livremente” às instalações e dependências da entidade inspeccionada. Porém, este acesso “livre” há-de se entendido com algumas reservas.

O acesso físico dos funcionários da inspecção aos locais das entidades inspeccionadas, sejam pessoas singulares ou colectiva implica por isso o acesso a um espaço que normalmente estaria e está vedado a qualquer pessoa que não os funcionários da entidade inspeccionada (no caso de se tratar de pessoas colectivas) ou das próprias pessoas físicas e do seu domicílio pessoal ou profissional. Trata-se assim de uma agressão, uma intromissão do domicílio das entidades inspeccionadas, pelo que nos parece relevante tecer aqui algumas considerações e delimitar o conceito de domicílio para melhor compreendermos a sua restrição no domínio do procedimento inspectivo.

É importantíssimo não perder de vista nesta temática que o direito à inviolabilidade do domicílio constitui um direito fundamental enquadrado no direito à reserva da intimidade da vida privada. A salvaguarda do domicílio implica a protecção da privacidade e a intimidade das pessoas.

A Convenção Europeia dos direitos do Homem no n.º 2 do seu artigo 8.º dispõe que «qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência» (n.º 1), e que «não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem-estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção de infracções criminais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros» (n.º 2).

A todos os cidadãos é reconhecido o direito fundamental de ter um local onde sozinho ou com a família pode gozar, sem qualquer interferência ou intervenção de

¹¹⁷ Cfr. ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003, pág. 282.

terceiros a sua esfera jurídica privada e íntima. A protecção constitucional do domicílio constitui uma protecção de carácter instrumental do direito à reserva da intimidade da vida privada.

O direito à inviolabilidade do domicílio tem consagração expressa no artigo 34.º da CRP e configura um complemento face à norma constante do artigo 26.º da CRP, na parte em que esta consagra o direito à reserva da intimidade da vida privada. Este direito encontra-se por isso estritamente relacionado com o direito à intimidade pessoal, considerando-se o domicílio como projecção espacial da pessoa e a correspondência como extensão da própria pessoa¹¹⁸.

O domicílio, e a sua inviolabilidade garantem o exercício do direito à reserva da intimidade. Porém também este admite restrições e limitações, que apenas serão autorizadas nas situações que a lei determinar, por força do previsto no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, à semelhança do que sucede com todos os outros direitos liberdades e garantias. Tais limitações não podem no entanto ser deixadas ao livre arbítrio da Administração, dependendo do escrutínio judicial pelo juiz, tal como consagrado na nossa CRP.

A lei, porém, não nos dá um conceito de domicílio¹¹⁹. Tem sido a jurisprudência constitucional a avançar com um possível conceito, considerando, para efeitos do artigo 34.º da CRP, que o domicílio equivale à habitação, enquanto projecção espacial da pessoa ou, mais incisivamente ainda, enquanto instrumento necessário de uma completa manifestação da liberdade individual¹²⁰.

Em complemento deste entendimento parece-nos ser de chamar à colação o conceito de residência também adiantado pela jurisprudência, que tem vindo a ser entendido como «*o local onde se tem centrada a vida doméstica com estabilidade e por forma duradoura, o local onde se pernoita, se tomam as refeições, se recebem familiares e amigos, onde, em suma, se tem constituído o lar com todo o ritual e laços que lhe estão associados e lhe são próprios. São traços constitutivos e indispensáveis da residência permanente, a habitualidade, a estabilidade e a circunstância de constituir o centro da organização da vida doméstica*»¹²¹.

Parece-nos por isso que para efeitos do artigo 34.º da CRP, este protege todos os locais onde uma pessoa habita ou onde essa pessoa se encontra e nela vive ainda que a mesma não seja a sua residência, mas apresente todas as características de uma, ou seja, o conceito de domicílio deve ser definido e interpretado da forma mais abrangente possível, atendendo à sua esfera de protecção¹²².

¹¹⁸ Cfr. parecer do Conselho Consultivo da PGR n.º 15/95 de 25 de Maio de 1995. Cfr. QUERALT, JOAN JOSEP, *La inviolabilidad domiciliaria y los controles administrativos. Especial referencia a la de las empresas*, in Revista Española de Derecho Constitucional, n.º 30, Septiembre/Diciembre, 1990.

¹¹⁹ O Código Civil nos seus artigos 82.º e seguintes apenas indica os diversos tipos de domicílio. O n.º 1 do artigo 82.º determina que a pessoa tem domicílio no lugar da sua residência habitual; se residir alternadamente em diversos lugares, tem-se por domiciliada em qualquer deles.

¹²⁰ Cfr. acórdão do TC n.º 452/89 de 28-06-1989. De acordo com este aresto o domicílio constitui «*a habitação humana, aquele espaço fechado e vedado a estranhos, onde, recatada e livremente, se desenvolve uma série de condutas e procedimentos característicos da vida privada e familiar*».

¹²¹ Cfr. acórdão do TRL de 01-02-2007, processo n.º 4645/2006-6.

¹²² Neste sentido veja-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, ao considerarem que deve entender-se por domicílio, desde logo o local onde se habita, seja permanente seja eventual, seja principal ou secundário. Daí sustentarem estes Autores «*não poder este conceito equivaler sentido civilístico, que restringe o domicílio à residência habitual (mas certamente incluindo também as habitações precárias, como tendas, «roulottes», embarcações), abrangendo também a residência ocasional como o quarto de*

Deve-se contudo realçar que no domínio tributário os conceitos de residência e domicílio são distintos. O conceito de domicílio fiscal, previsto no artigo 19.º da LGT constitui um domicílio especial referente a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias, pelo que, tendo natureza especial, é independente do estipulado no artigo 82.º do Código Civil¹²³. Nos termos do artigo 19.º n.º 1 alínea a) da LGT o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário para as pessoas singulares, o local da residência habitual. Para as pessoas colectivas o domicílio fiscal é o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destes, do seu estabelecimento estável em território nacional (alínea a))¹²⁴. Por sua vez, o conceito de residência no direito fiscal encontra-se associado a uma ideia de presença física no território de um determinado Estado, isto é, constitui um elemento de conexão a um determinado território, que confere a um Estado legitimidade para tributar¹²⁵.

No domínio da inspecção tributária este direito pode ter algumas particularidades que importa aqui esclarecer, e que são susceptíveis de, ainda que não impedir, condicionar a actividade inspectiva.

Uma das garantias do exercício da função inspectiva é, como prevê o artigo 28.º n.º 2 alínea a) do RCPIT, precisamente o livre acesso às instalações e dependências da entidade inspeccionada. Isto pese embora o artigo 63.º n.º 1 alínea a) da LGT, de forma mais genérica, possibilite o livre acesso às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade ou com a dos demais obrigados fiscais.

Parece-nos no entanto que da interpretação conjugada dos preceitos, os mesmos foram pensados para pessoas colectivas e não para pessoas singulares. Por outro lado, tal parece indiciar que não existe para as pessoas jurídicas um efectivo direito à inviolabilidade do domicílio. A maioria da doutrina e a jurisprudência do Tribunal Constitucional tem-se inclinado para considerar este direito como sendo exclusivo apenas das pessoas físicas e por isso não extensível às pessoas jurídicas.

À partida, poderá fazer algum sentido que assim seja, na medida em que as pessoas colectivas não têm vida familiar e privada, pelo que por esta razão a sede

*hotel) ou ainda os locais de trabalho (escritórios, etc.); dada a sua função constitucional, esta garantia deve estender-se quer ao domicílio voluntário geral quer ao domicílio profissional (CCivil art.82º e 83º)”, pelo que se consideram englobados no âmbito de protecção da norma.» - CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 540. Veja-se também MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 757-761.*

¹²³ Cfr. neste sentido, acórdão do TCA Sul de 07-04-2011 processo n.º 04550/11.

¹²⁴ De salientar que o conceito de sede não é o mesmo aos olhos da lei. O artigo 12.º n.º 3 do Código das Sociedades Comerciais determina que a sede da sociedade constitui o seu domicílio, sem prejuízo de no contrato se estipular domicílio particular para determinados negócios. Segundo o artigo 3.º n.º 1 também do CSC as sociedades comerciais têm como lei pessoal a lei do Estado onde se encontra situada a sede principal e efectiva da sua administração. Por sua vez, o artigo 159.º do Código Civil estabelece que a sede da pessoa colectiva é a que os respectivos estatutos fixarem, ou, na falta de designação estatutária, o lugar em que funciona normalmente a administração principal. Ou seja, na lei civil adopta-se um conceito de sede jurídica – prevista nos estatutos –, enquanto para a lei comercial adopta-se um conceito de sede de facto – o local onde se exerce efectivamente a sua administração.

¹²⁵ Veja-se o artigo 16.º do Código do IRS e artigos 2.º n.º 3 e 5.º do Código do IRC.

destas cai fora da esfera de protecção do artigo 34.º da CRP, considerando-se que *a inviolabilidade do domicílio consubstancia uma manifestação particular e qualificada da tutela da intimidade da vida privada, dirigida, como vimos, à realização da personalidade individual e ao resguardo da dignidade da pessoa humana*.¹²⁶.

Importa no entanto não esquecer que as pessoas jurídicas também têm “segredos” que seguramente pretendem afastar do domínio público, como fórmulas de fabrico de bens, listas de clientes e fornecedores, contas bancárias, ou seja todos os elementos que, para efeitos de concorrência, pretendem que não sejam do conhecimento comum. Assim, tal não significa que as pessoas jurídicas não tenham um direito à inviolabilidade da sua sede, instalações ou dependências. Têm-no, e embora possam não o ter com um grau de intensidade equivalente às pessoas físicas, parece-nos merecer a protecção conferida pelo artigo 34.º da CRP.

Tanto assim é que constitui fundamento legítimo de oposição ou recusa de cooperação com a inspecção tributária a actuação que permite vedar o acesso desta à sua sede, instalações ou dependências e a falta de credenciação dos funcionários que se apresentem para realizar uma inspecção¹²⁷. Dito ainda de outra forma, parece-nos que o direito consagrado no artigo 34.º da CRP é extensível às pessoas jurídicas, cessando no entanto automaticamente, para o que aqui nos interessa, por vontade da Administração tributária, perante a actuação inspectiva, sem necessidade de obtenção de autorização judicial, desde que os funcionários se apresentem devidamente credenciados.

Aliás, a entrada de funcionários da inspecção na sede, instalação ou dependências de pessoas jurídicas, sem a devida credenciação e perante a oposição dos representantes dessas pessoas jurídicas consubstancia a prática de um crime de violação de domicílio por funcionário, nos termos do artigo 378.º do CP ¹²⁸.

Note-se que no quadro do ordenamento espanhol, e diferentemente do que sucede em Portugal, quer a doutrina quer a jurisprudência têm admitido que o mesmo é reconhecido também às pessoas jurídicas. Este entendimento tem-se ancorado na ideia de que o conceito de domicílio se encontra mais ligado à ideia de privacidade do que de intimidade, pois caso se baseasse neste último sentido, não poderiam as pessoas jurídicas beneficiar da protecção constitucional resultante da inviolabilidade do domicílio¹²⁹.

¹²⁶ Cfr. acórdão do TC n.º 596/2008 de 10-12-2008: «(...) quando se extravasa da esfera domiciliária das pessoas físicas, entrando no campo de actividade das pessoas colectivas, afigura-se que saímos também para fora do âmbito normativo de protecção da norma constitucional, pois decai a sua razão de ser». Neste sentido veja-se ainda CANOTILHO, J.J. GOMES; MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra, Coimbra Editora, 4.ª edição, 2007, pág. 540. Em sentido contrário, pode ver-se MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 762-764.

¹²⁷ Cfr. artigos 45.º e 46.º do RCPIT.

¹²⁸ Cfr. MIRANDA, JORGE; MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo I, Coimbra, Wolters Kluwer/Coimbra Editora, 2.ª edição, 2010, pág. 764.

¹²⁹ Cfr. decisão do Tribunal Constitucional de Espanha de 17-10-1985, n.º 137/85: «*Nuestro Texto Constitucional al establecer el derecho a la inviolabilidad del domicilio, no lo circunscribe a las personas físicas, siendo pues extensivo o predicable igualmente en cuanto a las personas jurídicas, del mismo modo que este Tribunal ha tenido ya ocasión de pronunciarse respecto de otros derechos fundamentales, como pueden ser los fijados en el art. 24 de la misma CE, sobre prestación de tutela judicial efectiva, tanto a personas físicas como a jurídicas*». Na doutrina pode ver-se MARTÍNEZ, JOAQUIN ÁLVAREZ, *La inviolabilidad del domicilio ante la inspección de tributos*, Madrid, La Ley, 2007, pág. 67 a 77 e MESTRES,

Porém, podem verificar-se uma série de vicissitudes susceptíveis de *baralhar* e restringir este livre acesso que é garantido à inspecção, e que importa não negligenciar, a saber: a sede de uma pessoa colectiva pode ter como morada a residência de uma pessoa singular (de um sócio ou de um gerente); uma pessoa singular, empresário em nome individual pode ter a sua escrita e elementos contabilísticos não no estabelecimento onde desenvolve a sua actividade, mas na sua residência; uma pessoa singular, empresário em nome individual pode até desenvolver a sua actividade na sua própria residência.

Ora, em todos estes casos existe um denominador comum: o domicílio de uma pessoa física. E este denominador comum é, quanto a nós, fundamento legítimo – o mesmo decorre expressamente da lei – para recusar a cooperação com a inspecção, nos termos da alínea a) do n.º 4 do artigo 63.º da LGT, mesmo que os elementos de escrita e contabilidade estejam nesse local. Como tal, e embora continue a ser possível ainda assim derrogar este direito fundamental, tal apenas será possível mediante autorização judicial, nos termos do artigo 63.º n.º 5 da LGT. Isto embora o artigo 34.º n.º 4 do RCPIT salvasse a possibilidade de, nos casos em que o contribuinte inspeccionado não disponha de instalações ou dependências, os actos de inspecção poderem ser realizados no serviço da Administração tributária da área do domicílio ou sede. De qualquer das formas, perante a recusa, estando no domicílio de um contribuinte, a única forma de aceder ao local é através da obtenção de autorização judicial para o efeito.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 142, n.º 2, 151;
- ⇒ Alemanha: AO, 200 (2); 210
- ⇒ França: LPF – PL, art.s L16 B; L80 F;
- ⇒ Itália: SDC, art. 12, n.º 3

Artigo 35.º

Horário dos actos de inspecção

1 - Os actos de inspecção realizam-se no horário normal de funcionamento da actividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta.

2 - Mediante acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excepcionais o justifiquem, poderão os actos de inspecção ser praticados fora do horário normal de funcionamento da actividade.

3 - A prática de actos de inspecção tributária fora do horário normal de funcionamento da actividade sem consentimento do sujeito passivo ou do obrigado tributário em causa depende de autorização do tribunal de comarca competente.

4 - O disposto no presente artigo não se aplica ao controlo dos bens em circulação.

Anotações doutrinárias

Aqui, a referência é feita à dimensão temporal dos actos inspectivos.

Referindo-se principalmente aos contribuintes e outros obrigados tributários

MAGÍN PONT, *Derechos y Deberes en el Procedimiento de Inspección Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2.ª Edição, 2007, pág. 101.

que exercem actividades de natureza empresarial e profissional (v.g., prestações de serviços), o preceito estabelece a regra de que actos de inspecção se devem realizar no horário normal de funcionamento da actividade em causa. Por conseguinte, os funcionários e agentes da inspecção não podem permanecer nas instalações do sujeito fora desse horário, salvo se tiver obtido o respectivo consentimento nesse sentido e tal se afigure necessário e justificado face às circunstâncias do caso concreto.

Caso não tenha sido obtido consentimento do sujeito passivo para a realização de actos fora do referido horário normal de funcionamento, e ainda que as circunstâncias concretas do caso assim o justifiquem, essa prática apenas pode ocorrer mediante autorização judicial nesse sentido.

Desde que a inspecção decorra no horário normal de funcionamento da actividade do sujeito passivo inspeccionado, este não pode limitar ou restringir o horário de permanência dos funcionários nas suas instalações¹³⁰.

Dando cumprimento aos desígnios constitucionais de livre exercício da profissão e de livre iniciativa económica e empresarial, um importante limite aqui estabelecido é o de que a inspecção tributária não pode acarretar ou implicar prejuízo para a actividade do sujeito inspeccionado. Caso tal prejuízo, ou possibilidade de prejuízo, exista, estar-se-á perante situações de oposição legítima por parte do contribuinte ou obrigado tributário.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art.º 152
- ⇒ Alemanha: AO, 200 (3); 201
- ⇒ França: LPF – PL, art. L80 F;
- ⇒ Itália: SDC, art. 12, n.º 1

Artigo 36.º

Início e prazo do procedimento de inspecção

1 - O procedimento de inspecção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade 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.

2 - O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.

3 - O prazo referido no número anterior poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nas seguintes circunstâncias:

a) Situações tributárias de especial complexidade resultante, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas;

b) Quando, na acção de inspecção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;

c) Nos casos em que a administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional;

¹³⁰ Neste sentido, ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003, pág. 285.

d) Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do director-geral dos Impostos.

4 - A prorrogação da acção de inspecção é notificada à entidade inspeccionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento.

5 - Independentemente do disposto nos números anteriores, o prazo para conclusão do procedimento de inspecção suspende-se quando, em processo especial de derrogação do segredo bancário, o contribuinte interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária ou a administração tributária solicite judicialmente acesso a essa informação, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos.

3 - Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

4 - O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário.

5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.

6 - Para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

7 - O prazo referido no n.º 1 é de 12 anos sempre que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com:

a) País, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam; ou

b) Contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da União Europeia cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos de IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários

Artigo 46.º

Suspensão do prazo de caducidade

1 - O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.

2 - O prazo de caducidade suspende-se ainda:

a) Em caso de litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao

trânsito em julgado da decisão;

b) Em caso de benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios;

c) Em caso de benefícios fiscais de natureza condicionada, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição;

d) Em caso de o direito à liquidação resultar de reclamação ou impugnação, a partir da sua apresentação até à decisão.

e) Com a apresentação do pedido de revisão da matéria colectável, até à notificação da respectiva decisão.

3 - Em caso de aplicação de sanções da perda de benefícios fiscais de qualquer natureza, o prazo de caducidade suspende-se desde o início do respectivo procedimento criminal, fiscal ou contraordenacional até ao trânsito em julgado da decisão final.

Anotações doutrinárias

O preceito agora em análise também se refere à dimensão temporal do procedimento inspectivo, e constitui talvez um dos seus mais importantes limites. Com efeito, desta disposição é possível desde logo distinguir dois limites temporais: (i) um diz respeito ao prazo para se iniciar o procedimento de inspecção, enquanto o outro (ii) diz respeito ao próprio prazo de duração do procedimento de inspecção.

(i) Quanto ao prazo para se iniciar o procedimento de inspecção, o limite é o prazo de caducidade do direito à liquidação, ou seja, o procedimento tributário de inspecção apenas se pode iniciar até ao termo deste, que é de, regra geral, quatro anos a contar do início do ano civil seguinte à ocorrência do facto tributário ¹³¹. Existem no entanto alguns casos excepcionais em que o prazo de caducidade não é de quatro anos, a saber:

⇒ Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo¹³² ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na LGT¹³³, o prazo de caducidade de caducidade é de três anos;

⇒ Em caso de ter sido efectuado reporte de prejuízos, bem como de qualquer

¹³¹ De acordo com o n.º 4 do artigo 45.º da LGT, o prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no IVA e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário. Nos termos do n.º 6 do mesmo artigo 45.º, para efeitos de contagem do prazo de caducidade, as notificações sob registo consideram-se validamente efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil. É importante sublinhar que estamos perante uma presunção inilidível, não podendo a mesma ser afastada. Veja-se a este propósito, CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Encontro da escrita, 4.ª edição, 2012, pág. 359 e 360.

¹³² Por erro evidenciado na declaração do sujeito passivo deve entender-se aquele que é detectável mediante simples leitura ou análise sumária da declaração. Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Encontro da escrita, 4.ª edição, 2012, pág. 361. Cfr. ainda, acórdão do STA de 14-06-2012, processo n.º 0402/12.

¹³³ Estes indicadores nunca foram aprovados.

outra dedução ou crédito de imposto, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito¹³⁴;

- ⇒ Nos casos em que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano¹³⁵;
- ⇒ Nos casos em que o direito à liquidação respeite a factos tributários conexos com um regime fiscal privilegiado, constante da lista aprovada pela portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro, que devendo ser declarados à administração tributária o não sejam, ou contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados Membros da UE cuja existência e identificação não seja mencionada pelos sujeitos passivos de IRS na correspondente declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários, o prazo de caducidade é de doze anos¹³⁶.

Para além destes prazos previstos na LGT, existem outros prazos de caducidade especiais, previstos em outros diplomas. É o caso do IMT, que pode ser liquidado nos oito anos seguintes à transmissão ou à data em que a isenção ficou sem efeito¹³⁷. É igualmente o caso do Imposto do Selo, ao prever-se que nas transmissões gratuitas ou na aquisição onerosa do direito de propriedade ou de figuras parcelares sobre bens imóveis, o prazo de liquidação é de oito anos contados da transmissão ou da data em que a isenção ficou sem efeito¹³⁸.

Caso o procedimento se inicie dentro do referido prazo geral de quatro anos (ou de qualquer um dos outros prazos especiais) este facto tem a virtualidade de suspender o prazo de caducidade, nos termos do artigo 46.º n.º 1 da LGT.

(ii) Quanto ao limite temporal do próprio procedimento de inspecção, nos termos do n.º 2 deste preceito, o procedimento de inspecção é contínuo e, uma vez iniciado, não poderá, regra geral, ultrapassar o período máximo de seis meses.

Como se compreenderá, a susceptibilidade do início de um procedimento inspectivo traz consigo um espectro de incerteza que condiciona sobremaneira a vida dos potenciais visados. Esse condicionamento deve ser limitado ao estritamente necessário, tendo-se em vista que a preparação de uma inspecção por parte de um profissional ou empresário, além de poder implicar a disponibilidade de pessoal

¹³⁴ O prazo de reporte de prejuízos, em sede de IRC é de cinco anos (apurados a partir de 1 de Janeiro de 2012), e de quatro anos em sede de IRS (categorias B e F), nos termos, respectivamente, dos artigos 52.º do Código do IRC e 55.º do Código do IRS.

¹³⁵ Este alargamento aplica-se apenas ao prazo geral de caducidade de quatro anos previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT – Cfr. neste sentido CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Encontro da escrita, 4.ª edição, 2012, pág. 359 e 360.

¹³⁶ Este prazo de doze anos foi introduzido pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro com o objectivo de combater a fraude e evasão fiscais.

¹³⁷ Cfr. artigo 35.º n.º1 do Código do IMT. Este prazo de oito anos pode ser excedido nos casos de desconhecimento da quota do co-herdeiro alienante, caso em que aos oito anos acrescerá o tempo por que o desconhecimento tiver durado – cfr. artigo 35.º n.º 2 do Código do IMT.

¹³⁸ Cfr. artigo 39.º do Código do IS.

técnico próprio para receber os inspectores, implica igualmente algum desgaste ao nível pessoal e emocional. Por tal motivo, estipula-se que o procedimento de inspecção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório (como é sabido, o prazo de liquidação dos tributos, em regra, é de quatro anos, a contar da data do facto tributário ou do termo do ano em que o facto tributário ocorreu).

Por outro lado, nos quadros de um Estado de Direito, o princípio da segurança jurídica impõe que as situações jurídicas de natureza restritiva ou impositiva — como claramente é o caso de um procedimento de inspecção tributária — não durem indefinidamente. Com efeito, resultaria incompreensível que os contribuintes e outros obrigados tributários (além dos inúmeros terceiros que, como se tem visto pelos preceitos e pelas anotações precedentes, podem ser abrangidos) ficassem por tempo indeterminado sob o *cutelo inspectivo*, com todas as consequências que tal implicaria em termos de gestão quotidiana das actividades pessoais, empresariais e profissionais. Assim sendo, o número 2 do preceito aqui em análise impõe que o procedimento de inspecção seja contínuo e deva ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início.

Alem das apontadas razões de segurança jurídica, também os princípios da celeridade e da economia procedimental militam no sentido do estabelecimento de uma solução desta natureza.

Em todo o caso, esse prazo de 6 meses poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nas 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 inspecção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos;
- ⇒ Nos casos em que a administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional;
- ⇒ Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do director-geral dos Impostos.

Uma vez mais, não pode deixar de se criticar o recurso a cláusulas normativas indeterminadas (“situações tributárias de especial complexidade”, “outros motivos de natureza excepcional”), cláusulas essas cuja determinação será possivelmente atingida por decisão administrativa e de natureza não geral (autorização concreta do Director-geral dos impostos). Parece-nos existir motivos para se entender que se verificará uma violação do princípio da legalidade tributária, nomeadamente o seu corolário da reserva de lei e da tipicidade (selectividade e determinabilidade do tipo).

É verdade que se deve exigir à Administração uma especial fundamentação da

decisão de prorrogação do prazo do procedimento de inspeção, a qual deverá ser notificada ao sujeito passivo. Mas não parece que tal afaste as dúvidas referidas. De notar que não basta, quanto a nós, que na prorrogação a Administração tributária se limite a indicar, quanto à fundamentação, a disposição legal na qual a mesma se baseia, uma vez que os motivos para prorrogação se encontram tipificados no n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT. O dever de fundamentação impõe que nestas situações a Administração tributária concretize e indique, quais os factos susceptíveis de se enquadrar na disposição legal em que se baseiam¹³⁹. Nesta fundamentação deve a Administração fazer constar, por exemplo, a indicação das diligências e actos já praticados, bem como os obstáculos e dificuldades na sua actuação, das diligências pendentes, a impossibilidade de completar a actuação inspectiva, bem como uma previsão (ainda que não vinculativa) do prazo que se afigura necessário para concluir a actividade inspectiva¹⁴⁰.

Em qualquer das situações acima identificadas, a prorrogação do procedimento de inspeção é notificada ao sujeito passivo inspeccionado, com indicação previsível do termo do procedimento. A notificação da prorrogação deverá ser efectuada antes da emissão da nota de diligência que, recorde-se, determina o fim da prática dos actos de inspeção (mas não do procedimento de inspeção). Apesar da lei ser omissa quanto ao momento em que deve ser notificada a prorrogação, faz sentido que seja antes da nota de diligência, já que esta pressupõe que todas os actos de recolha de elementos tenha terminado, e a prorrogação pressupõe que se considerou necessário dispor de mais tempo precisamente para essa mesma recolha e análise de elementos.

Deve-se ainda anotar que esta possibilidade de prorrogação é possível independentemente do âmbito do procedimento de inspeção, ou seja, é possível quer se trate de um procedimento de âmbito geral ou parcial¹⁴¹.

Como refere o n.º 2 deste preceito, regra geral, o prazo de conclusão do procedimento não pode ser suspenso, com excepção das situações em que em processo especial de derrogação do sigilo bancário, o sujeito passivo interpuser recurso com efeito suspensivo da decisão da Administração tributária que determine o acesso à informação bancária ou a Administração solicite judicialmente acesso a essa informação. Nestes casos, a suspensão decorre entre a data da interposição do recurso ou da decisão judicial até ao trânsito em julgado da decisão. Tal significa que, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º da LGT, o sujeito passivo terá recusado a exibição ou

¹³⁹ Veja-se a este propósito a sentença de la Audiência Nacional de 20-09-2007: «*La motivación en el acuerdo de ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras debe ponderar la necesidad de sobrepasar el plazo legal a la vista de las circunstancias propias del procedimiento, lo que impone al órgano decisor un deber de poner en conexión la complejidad de las actuaciones con la constatada insuficiencia del plazo de doce meses para terminarlas.*». Disponível em <http://www.poderjudicial.es>

¹⁴⁰ Cfr. GARIJO, MERCEDES RUIZ, *Las garantías del contribuyente en el procedimiento inspector*, Barcelona, Bosch, 2009, pág. 48.

¹⁴¹ Contudo, nem sempre foi assim, pois até à entrada em vigor da redacção do artigo 36.º do RCPIT introduzida pela lei n.º 50/2005, de 20 de Agosto, o n.º 3 deste preceito apenas previa a possibilidade de prorrogação do procedimento geral ou polivalente, pelo que nos procedimentos parciais ou univalentes essa prorrogação não era possível. Esse era também o entendimento da jurisprudência, de que são exemplo os acórdãos do STA de 10-12-2008, processo n.º 080/08, de 04-06-2008, processo n.º 0103/08, de 07-05-2008, processo n.º 0102/08.

autorização de documentos bancários¹⁴² e, face à decisão da Administração de aceder a essa informação através da derrogação do sigilo bancário, o sujeito passivo recorreu, com eficácia suspensiva (artigo 63.º-B n.º 5 da LGT)¹⁴³.

Há ainda quem defenda que esta suspensão se verifica nos casos em que ocorra uma dilação do procedimento, imputável ao sujeito passivo, por incumprimento dos seus deveres de cooperação, nos termos do artigo 57.º n.º 4 da LGT¹⁴⁴. Porém, a admissibilidade de suspensão nestas circunstâncias levanta-nos algumas dúvidas.

Parece-nos que se o legislador quisesse prever essa suspensão, tê-lo-ia referido expressamente como o fez nas situações de recurso judicial com efeito suspensivo da decisão de derrogação do sigilo bancário. Se repararmos, o legislador já estabelece uma série de cominações para a falta de cooperação do contribuinte no procedimento inspectivo, nomeadamente: possibilidade de aplicação de métodos indirectos, procedimento contra-ordenacional ou criminal consoante a situação.

O RCPIT no artigo 36.º n.º 2 é muito claro ao referir que o procedimento de inspecção é contínuo não admitindo qualquer suspensão. Se conjugarmos esta disposição com o artigo 53.º do RCPIT que se refere à continuidade e suspensão dos actos de inspecção podemos observar que esta suspensão dos actos (e não do procedimento) só pode ocorrer em situações excepcionais. E mesmo nestas situações de suspensão dos actos a mesma não suspende nem prejudica o prazo de conclusão do procedimento. Se a estes argumentos juntarmos o facto de o RCPIT funcionar como lei especial face à LGT, uma vez que regulamenta nos termos do artigo 54.º n.º 6 da LGT o direito de inspecção, tal leva-nos a concluir que o artigo 57.º n.º 4 da LGT não tem aplicação ao procedimento inspectivo.

Para quem defende que essa suspensão se aplica ao procedimento inspectivo colocam-se as questões de saber por quanto tempo é que se suspende o procedimento. Será enquanto houver falta de cooperação? Ou seja, a suspensão dura enquanto o contribuinte se recusar e cooperar? Então e se nunca cooperar? Mantém-se a suspensão? Qual é o critério?

É que não existe nenhum prazo, nem disposição alguma, que regule essa suspensão, o que deixaria a suspensão no poder discricionário da Administração. O prazo de duração do procedimento de inspecção é uma garantia do contribuinte e, a nosso ver, a admitir-se a suspensão com base no artigo 57.º n.º 4 da LGT, estaríamos perante uma violação dos princípios da proporcionalidade e da segurança jurídica, pois o legislador já prevê expressamente as consequências, procedimentais e contra-ordenacionais/criminais para essa recusa.

A falta de cooperação constitui, quanto a nós, fundamento de prorrogação do procedimento de inspecção e não de suspensão, tendo cabimento na alínea d) do n.º 3 do artigo 36.º do RCPIT “Outros motivos de natureza excepcional, mediante autorização fundamentada do director-geral dos Impostos”.

¹⁴² Consideram-se, nos termos do artigo 63.º-B n.º 10 da LGT, documentos bancários qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade.

¹⁴³ De referir que, também nos termos do n.º 5 do artigo 36.º do RCPIT, o pedido judicial de acesso a informação bancária relevante relativa a familiares e terceiros que se encontrem em relação especial com o sujeito passivo, suspende o prazo do procedimento de inspecção.

¹⁴⁴ Cfr. GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 263.

Vimos então que, tirando os casos de suspensão do prazo de conclusão do procedimento de inspecção, este é contínuo e deve ser concluído no prazo de seis meses. Vejamos agora qual a sanção para o incumprimento desse prazo.

De acordo com o princípio da celeridade, o procedimento de inspecção, 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. Alias, é isso mesmo que resulta do artigo 57.º da LGT ao estabelecer que, tanto a Administração como os contribuintes se devem abster de praticar actos inúteis ou dilatatórios que possam comprometer a referida celeridade e conclusão do procedimento.

Em bom rigor, a legislação, nomeadamente o RCPIT e a LGT, não prevêem qualquer ilegalidade que possa resultar da inobservância de tal prazo. Porém, tal não significa que estejamos perante um prazo meramente ordenador ou disciplinador, cuja inobservância não tem qualquer consequência¹⁴⁵. É certo que a inobservância do prazo de duração do procedimento de inspecção não constitui fundamento de invalidade da liquidação – parece-nos claro que o legislador pretendeu que o prazo de duração do procedimento de inspecção não seja ultrapassado -, mas tem necessariamente de ter uma consequência, aliás sob pena de a não ser assim, o procedimento de inspecção se encontrar dependente de um poder discricionário da Administração, esvaziando de conteúdo legal as normas em causa, que constituem, a nosso ver, uma garantia do contribuinte.

Esta é talvez uma das questões que, em sede de procedimento de inspecção tem gerado mais conflitos e, nessa medida, mais tem sido alvo de apreciação por parte da nossa jurisprudência. E esta tem sido pacífica e uniforme quanto à única consequência a retirar do incumprimento de tal prazo de seis meses: e esta é que, uma vez que o prazo de caducidade do direito à liquidação se suspende com o início do procedimento, cessa este efeito suspensivo, contando-se o prazo desde o início, como se a mesma não tivesse ocorrido. Assim, a única consequência para inobservância do prazo de seis meses é apenas e só a não suspensão do prazo de caducidade, nos termos do n.º 1 do artigo 46.º da LGT, não tendo esse incumprimento qualquer outra consequência, nomeadamente em termos de vício que possa afectar a própria liquidação¹⁴⁶. Por outras palavras, a ultrapassagem do prazo do procedimento inspectivo não consubstancia vício invalidade da liquidação, não se comunicando a esta."¹⁴⁷ Como se refere no acórdão do STA de 29-11-2006, processo n.º 0695/06,

¹⁴⁵ Embora não se trate de um prazo peremptório, já que a sua ultrapassagem, por si só, não faz extinguir o direito de liquidar o tributo.

¹⁴⁶ Neste sentido, *vide* GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 221-222.

¹⁴⁷ Além disso, nem esse incumprimento do prazo põe em causa a caducidade do direito à liquidação. A propósito desta situação, a mesma estava prevista no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho que previa que, uma vez instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas no RCPIT. O que significava que, ao abrigo desta disposição, uma vez concluído o procedimento de inspecção, previsto no artigo 36.º do RCPIT, a Administração tributária dispunha de seis meses para notificar a liquidação adicional, sob pena de, não o fazendo, caducar o direito à liquidação do imposto.

«tudo se passa como se não tivesse sido feita a inspecção, correndo o prazo de caducidade continuamente e sem qualquer suspensão»¹⁴⁸. Além disso esta questão já foi inclusivamente submetida à apreciação do Tribunal Constitucional, que no seu acórdão n.º 457/08, de 25-09-2008, se pronunciou pela não inconstitucionalidade. Há no entanto que sublinhar a existência de um acórdão, embora nos pareça uma posição isolada, num caso em que o prazo de seis meses de duração do procedimento foi ultrapassado, o mesmo teve como consequência a atribuição de um efeito invalidante da liquidação – acórdão do TCA Sul de 09-12-2008, processo n.º 02504/08.

Contudo, a propósito deste artigo 46.º n.º 1 da LGT, para se aferir se o prazo de seis meses foi ou não ultrapassado afigura-se necessário apurar com precisão a data de início e fim do procedimento, partindo do pressuposto que estes são os momentos determinantes para contagem de tal prazo. Vejamos primeiro quais os pressupostos para que possa ocorrer a suspensão do prazo de caducidade¹⁴⁹. A redacção do referido preceito prevê que: «O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses, após a notificação».

A primeira conclusão a retirar é que apenas e só o início do procedimento de inspecção externa suspende o prazo de caducidade do direito à liquidação, início esse determinado através da assinatura da ordem de serviço por parte do sujeito passivo nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 51.º da LGT. De fora ficam naturalmente os procedimentos de inspecção internos, bem como os procedimentos que embora sejam externos, tenham apenas como objectivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos, uma vez que nestes casos não é necessária ordem de serviço para esse efeito, ao abrigo do artigo 46.º n.ºs 4 alínea a) e 5 do RCPIT, nem de notificação prévia exigida pela o artigo 51.º n.º 1 alínea a) do RCPIT.

Tem pois toda a relevância relembrar a classificação do procedimento de inspecção, nomeadamente quanto ao lugar (procedimento interno e procedimento externo), bem como todas as considerações quanto à sua qualificação formal face aos actos material e efectivamente praticados. Assim, para efeitos de suspensão do prazo de caducidade, só o início do procedimento de inspecção externo, consubstanciado na

No entanto esta norma foi posteriormente revogada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2003).

¹⁴⁸ Neste sentido pode ver-se também acórdão do TCA Sul de 24-05-2011, processo n.º 04311/10: «A ultrapassagem do prazo de duração do procedimento de inspecção não culmina de anulação a posterior liquidação, mas tão só o de não contar como período de suspensão no decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação». Podem ainda ver-se os acórdãos do STA de 27-02-2008, processo n.º 0955/07, de 07-05-2008, processo n.º 0102/08, de 04-06-2008, processo n.º 0103/08, de 10-12-2008, processo n.º 080/08 e acórdão do TCA Sul de 28-06-2011, processo n.º 04381/10.

¹⁴⁹ Convém referir que, estando em causa a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, e na medida em que a caducidade constitui uma garantia dos contribuintes, o Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 84/2003, processo n.º 531/99) apreciou a eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma prevista na alínea 18) do artigo 2.º da Lei n.º 4/98 de 4 de Agosto – lei de autorização legislativa – e, em consequência, do artigo 46.º n.º 1 da LGT. A referida autorização legislativa mencionava a necessidade de revisão dos pressupostos da suspensão do prazo de caducidade e da interrupção da prescrição. O TC, embora reconheça que a referida norma não esclareça os termos que devem configurar os pressupostos da suspensão do prazo de caducidade da liquidação, tal não significa que tenha de existir uma norma autorizadora a dizê-lo.

notificação do mesmo ao sujeito passivo (através da assinatura da respectivo ordem de serviço) e a prática posterior dos correspondentes actos materiais de inspecção (recolha, análise, verificação, comprovação de elementos) determinam a suspensão do prazo¹⁵⁰. Por outras palavras, e como afirmam NUNO DE OLIVEIRA GARCIA e RITA CARVALHO NUNES, a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação não decorre automaticamente da mera abertura do procedimento de inspecção externo, nomeadamente se posteriormente se constatar que não foram praticados os necessários actos de inspecção¹⁵¹. Estes actos materiais de inspecção realizados no decurso do procedimento de inspecção externo, traduzem-se na recolha material e física de elementos de informação, documentos, e eventualmente bens do sujeito passivo (como computadores) bem com a análise comparativa entre os elementos recolhidos com elementos dos quais a Administração já dispunha anteriormente.

Temos assim como pressupostos da suspensão, por um lado, que esteja em causa uma acção de inspecção externa, ou seja, em que os actos de inspecção são total ou parcialmente praticados nas instalações dos sujeitos passivos, e, por outro, que a mesma acção não ultrapasse o prazo de seis meses de duração (salvo nos casos de prorrogação devidamente justificada e fundamentada). Há pois que apurar, para aferir este prazo, quais os momentos que marcam o início e fim deste prazo.

E é aqui que se podem gerar muitas dúvidas. Isto porque, a redacção da lei não é clara, deixando margem de interpretação. É que a lei fala, para efeitos de suspensão do prazo de caducidade, em “acção de inspecção externa” e não em “procedimento de inspecção”. Verifica-se pois uma imprecisão terminológica que convém esclarecer. É que início e fim da acção de inspecção e início e fim do procedimento de inspecção não coincidem totalmente. O início do procedimento ocorre na data em que é assinada a ordem de serviço (artigo 46.º n.º 3 e 57.º n.º s 1 e 2 da LGT) ou em que é assinado o despacho pelo superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou determinou a prática do acto (artigo 46.º n.ºs 4, 5 e 6 e artigo 51.º)¹⁵². Neste caso, o

¹⁵⁰ Neste sentido, vide GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 222.

¹⁵¹ Cfr. GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA e NUNES, RITA CARVALHO, *Inspecção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspecção*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, Ano IV, Março de 2011, Coimbra, Almedina, 2011, pág. 257. Sendo certo que, como referem os mesmos autores, não pode ser considerado como acto material de inspecção a deslocação dos serviços de inspecção para notificação do sujeito passivo do início do procedimento de inspecção, ou seja, a deslocação para assinatura da ordem de serviço que determina a abertura do mesmo. Este é também o entendimento de DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA que afirmam que o período de seis meses não é o da efectiva inspecção mas o que decorre desde a notificação, pressupondo que tenha havido uma inspecção externa efectiva, pois se esta não se seguir à notificação, não haverá qualquer suspensão do prazo de caducidade - *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3.ª edição, 2003., pág. 212.

¹⁵² Esta situação é hoje clara face à letra do n.º 2 do artigo 51.º do RCPIT, redacção esta resultante da alteração introduzida pela Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto. Porém, nem sempre foi assim, pois até à introdução desta redacção não era pacífico o entendimento sobre qual a data que determinava o início formal do procedimento de inspecção. Nos termos da anterior redacção do artigo 51.º estabelecia-se que «da ordem de serviço ou de despacho que determinou o procedimento de inspecção, será no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário» (n.º 1) e «o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante devem assinar a ordem de serviço indicando a data da notificação» (n.º 2). A jurisprudência entende – ver entre outros acórdãos do TCA Sul de 09-06-2009, processo n.º 02729/08, de 06-10-2009, processo n.º 02941/09 - que até à alteração do artigo 51.º do RCPIT, o termo inicial da contagem do prazo para a conclusão do procedimento de inspecção conta-se

início do procedimento e o início da acção inspectiva coincidem temporalmente. Mas o mesmo já não sucede com o seu termo.

Tem sido entendimento generalizado que o procedimento de inspecção termina com a notificação ao sujeito passivo do relatório final de inspecção, nos termos do artigo 62.º do RCPIT, ou seja, é nesta data que se pode aferir o cumprimento ou não do prazo de seis meses. De facto a conclusão do procedimento ocorre com a notificação do relatório final. Mas, para efeitos de contagem do prazo de caducidade, não é tão líquido assim que o momento determinante seja a notificação do relatório de inspecção. Isto porque antes da notificação do relatório, ocorre a notificação da nota de diligência que dá a conhecer ao sujeito passivo a conclusão da prática dos actos de inspecção, ou seja, da acção inspectiva propriamente dita, mas não do procedimento de inspecção. Para a Administração tributária, esta nota de diligência determina apenas a conclusão da prática de actos de inspecção, fazendo iniciar a contagem do prazo de dez dias para efeitos de notificação do projecto de conclusões do relatório, ou seja, conclui-se apenas uma das fases do procedimento de inspecção. Tem sustentado a Administração fiscal que o artigo 46.º n.º 1 da LGT ao mencionar a expressão “duração da inspecção externa”, para efeitos de determinação do prazo de seis meses aferido entre o início e o fim do procedimento, este se refere ao início do procedimento de inspecção, que se afere pela assinatura da ordem de serviço ou despacho (artigo 51.º do RCPIT) e o fim do procedimento, aferido através da data de notificação do relatório final de inspecção (artigo 61.º do RCPIT).

Para a maioria da jurisprudência o prazo de suspensão da caducidade é o prazo máximo, legalmente estabelecido de seis meses do procedimento de inspecção e não a duração efectiva da acção de inspecção – leia-se, a duração da prática de actos de inspecção até à conclusão dos mesmos, aferido através da nota de diligência da sua conclusão. É este o entendimento vertido, por exemplo, no acórdão do STA de 30-11-2010, processo n.º 0669/10 onde se pode ler que: «*A eficácia suspensiva da inspecção externa no decurso do prazo de quatro anos para liquidar os tributos mantém-se para além da prática dos actos externos da inspecção, apenas cessando como o fim do procedimento inspectivo 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 acção de inspecção externa*»¹⁵³.

De referir que este prazo de seis meses é um prazo limite, o qual não pode ser ultrapassado, sob pena de não ocorrer a suspensão do prazo de caducidade. Tal significa que se a acção inspectiva durar efectivamente menos de seis meses, o prazo de inspecção, conforme se refere no acórdão do STA de 07-12-2005, processo n.º 0993/05, corresponde ao prazo efectivo: “*compreende-se que o prazo de caducidade se suspenda durante a inspecção, tendo o legislador entendido ser suficiente, para o efeito, o prazo de seis meses – artigo 36.º n.º 2 do RCPIT – por modo que, a ser*

desde a data em que tal início foi notificado ao sujeito passivo, nos termos do artigo 49.º do RCPIT, ou seja, desde a data da notificação da carta-aviso e não desde a data da ordem de serviço ou despacho que determinou o procedimento. Por sua vez, MARTINS ALFARO, considera ser a notificação prevista no artigo 51.º (na redacção anterior) que «marca, formalmente, o início do procedimento externo de inspecção - *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 377.

¹⁵³ Neste sentido pode ainda ver-se os acórdãos do STA de 07-12-2005, processo n.º 993/05, de 02-02-2006, processo n.º 769/05, de 16-09-2009, processo n.º 473/09 e de 20-10-2010, processo n.º 112/10.

ultrapassado, não há suspensão. Mas tal desiderato – de o prazo de caducidade não correr enquanto a Administração Fiscal colhe elementos para esclarecer a situação tributária do contribuinte (que no entendimento legal, é de seis meses) – não exige mais que a suspensão do prazo pelo período de inspecção.

Resta é saber se é o prazo de duração efectiva do procedimento de inspecção ou se é o prazo de duração efectiva dos actos de inspecção externa. No entendimento do acórdão acima citado (de 07-12-2005, processo n.º 0993/05), contrariando a maioria da jurisprudência, entendeu-se que a suspensão apenas decorreu entre a data da assinatura da ordem de serviço pelo sujeito passivo e a data da emissão da nota de diligência que deu por concluída a prática dos actos de inspecção muito embora no aresto em causa não se tenha desenvolvida argumentação que a explicasse a opção do julgador (esta conclusão retira-se da matéria de facto dada como provada na decisão em causa),

Para além do referido acórdão – que aparece como uma decisão isolada e em sentido contrário de outras decisões –, esta posição é também sustentada por JOÃO RICARDO CATARINO¹⁵⁴. Como refere o Autor, o conceito de «acção de inspecção externa» não coincide com o conceito de «procedimento de inspecção», pois a acção de inspecção integra o procedimento, constitui uma das fases deste, nomeadamente a da prática dos actos de inspecção. Assim, uma vez que o artigo 46.º n.º 1 da LGT se refere expressamente a «acção de inspecção externa», parece-nos que, para efeitos do termo da suspensão do prazo de caducidade o momento a considerar é o da notificação da conclusão dos actos inspecção, nos termos do artigo 61.º n.º 1 do RCPIT¹⁵⁵.

É certo que esta conclusão da prática dos actos de inspecção externa não configura o fim do procedimento, o qual, de acordo com o n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT, só se conclui com a notificação do relatório final ao contribuinte. Mas isso não significa que seja este o momento determinante para efeitos do artigo 46.º n.º 1 da LGT, ou seja, a eficácia suspensiva da inspecção externa apenas se mantém entre o início da acção de inspecção (que como já vimos coincide com o início do procedimento) e a notificação da conclusão dos actos de inspecção, não se mantendo por isso para além desta e até à notificação do relatório final. Para JOÃO RICARDO CATARINO, «o que se dispõe no RCPIT ajuda-nos a densificar o conceito de “procedimento de inspecção” mas deve ser articulado com a expressão “inspecção externa” prevista no artigo 46.º da LGT. A leitura conjugada dos artigos 60.º, 61.º e 62.º do RCPIT permite concluir que nele se distingue entre “actos de inspecção”, “procedimento de inspecção” e “relatório de inspecção”. O artigo 61.º do RCPIT dispõe que os actos de inspecção se consideram concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento de inspecção. Quer isto dizer que, no termo da acção de inspecção, o funcionário está obrigado a elaborar a

¹⁵⁴ Cfr. CATARINO, JOÃO RICARDO, *A necessidade de densificação da «acção de inspecção externa»*, in Revista TOC n.º 128, Ano XI, Novembro de 2010, pág. 55.

¹⁵⁵ É possível vislumbrar uma outra solução dada pela jurisprudência, também isolada, sobre o termo desta suspensão. Assim, de acordo com o acórdão do TCA Sul de 26-10—2010, processo n.º 04012/10, «O procedimento de inspecção suspende o decurso da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação em curso, e se for de duração inferior a seis meses, conta-se essa suspensão até à notificação ao contribuinte do projecto de conclusões do seu relatório».

*nota de diligência desse termo e a notificá-la ao contribuinte inspeccionado»*¹⁵⁶. Esta nota escrita – notificação da conclusão dos actos – visa, segundo o Autor, «*dar a conhecer, entre outros, o momento exacto dessas diligências externas de inspecção. E com isso, permitir-lhe controlar o tempo de suspensão do prazo de caducidade previsto no artigo 46.º da LGT*». Parece-nos fazer sentido que assim seja, pois o objectivo do legislador terá sido no sentido de atribuir eficácia suspensiva do prazo de caducidade aos actos de inspecção propriamente ditos, de recolha e análise de elementos, - que correspondem à acção de inspecção externa – deixando de fora os actos internos posteriores que se seguem à conclusão dos actos externos. É que sendo um dos elementos interpretativos das normas, a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º do Código Civil)¹⁵⁷, não podemos esquecer que o procedimento de inspecção interno – leia-se prática de actos de inspecção internos – não tem qualquer efeito suspensivo do prazo de caducidade, pelo que a atribuição dessa eficácia a esses actos, ainda que integrados num procedimento externo, não faz sentido. No entendimento do citado Autor, a fazer vencimento a tese de que a eficácia suspensiva se prolonga por todo o procedimento de inspecção e não apenas pela acção de inspecção externa (como aliás a própria lei o prevê expressamente) a mesma não tem correspondência com o sentido literal, lógico e sistemático da lei¹⁵⁸.

Repare-se que, por exemplo, num único preceito – o artigo 36.º do RCPIT – o legislador fala em “acção de inspecção” e “procedimento de inspecção”, utilizando estes termos em sentidos, quanto a nós, perfeitamente distintos. E é o que sucede no artigo 46.º n.º 1 da LGT. Quando o legislador se refere à prorrogação do prazo determina expressamente no artigo 36.º, n.º 3, alínea b) do RCPIT, que o prazo do procedimento de inspecção poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, designadamente, quando, na *acção de inspecção*, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos.

Parece-nos relevante, para sustentar a nossa tese, fazer referência à lei de autorização legislativa da LGT¹⁵⁹. De acordo com o seu artigo 2.º n.º 17, um dos objectivos da mesma passa por «*Rever os prazos de caducidade do direito de liquidar*

¹⁵⁶ Cfr. CATARINO, JOÃO RICARDO, *A necessidade de densificação da «acção de inspecção externa»*, in Revista TOC n.º 128, Ano XI, Novembro de 2010, pág. 58.

¹⁵⁷ De acordo com o artigo 9.º do Código Civil, interpretar a lei é fixar o seu sentido e o alcance com que ela deve valer, ou seja, determinar o seu sentido e alcance decisivos; o escopo final a que converge todo o processo interpretativo é o de pôr a claro o verdadeiro sentido e alcance da lei - ANDRADE, MANUEL, *Ensaio Sobre a Interpretação das Leis*, Coimbra, Arménio Amado, 3.ª edição, 1978, págs. 21 a 26.

¹⁵⁸ Aliás, a propósito das regras de interpretação da lei, e embora determine o n.º 1, do artigo 9.º do Código Civil, que à actividade interpretativa não basta o elemento literal das normas e que é essencial a vontade do legislador, captável no quadro do sistema jurídico, das condições históricas da sua formulação e, numa perspectiva actualista, na especificidade do tempo em que são aplicadas, em bom rigor o elemento literal é, como não podia deixar de ser, o ponto de partida para a interpretação, dispondo o n.º 3 do mesmo normativo que, por apelo a critérios de objectividade, o intérprete, na determinação do sentido prevalente da lei, deve presumir o acerto das soluções consagradas e a expressão verbal adequada – Vide LIMA. PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, Volume I, 3.ª edição., págs. 58 e 59. Além disso parece-nos ainda que, perante as regras de interpretação da lei que resultam do artigo 9.º do Código Civil, a regra não é a de que onde a lei não distingue não pode o intérprete distinguir, mas, ao invés, a de que onde a lei não distingue deve o intérprete distinguir sempre que dela resultem ponderosas razões que o imponham – e neste caso parece-nos que o legislador pretendeu, quanto ao artigo 46.º n.º 1 da LGT distinguir «procedimento de inspecção» de «acção de inspecção externa».

¹⁵⁹ Cfr. lei n.º 41/98, de 4 de Agosto.

os tributos e de prescrição das obrigações, harmonizando-os com o prazo de reporte ou podendo-os encurtar de modo consentâneo com as possibilidades e o aumento de eficiência da Administração». O prazo de caducidade constitui uma garantia do contribuinte, sujeito que está ao princípio da legalidade tributária, nos termos do artigo 8.º n.º 2 alínea a) da LGT. A interpretação que tem vindo a ser feita nesta questão constitui uma violação das garantias do contribuinte, nomeadamente do prazo de caducidade, pois, em vez de encurtar o prazo de caducidade, alarga-o, contrariando o espírito da lei que esteve na génese da LGT.

Embora a actuação da Administração e os seus actos se presumam de boa fé, na realidade, a prevalecer o entendimento que tem vindo a ser sustentado quer pela Administração fiscal quer pela jurisprudência, o mesmo encerra em si mesmo um aspecto perverso: o prazo de duração do procedimento é, em regra de 6 meses, porém, caso o mesmo tenha uma duração efectiva menor, será este o prazo do procedimento e será este o prazo de suspensão do prazo de caducidade. Se não se entender a data de conclusão da acção de inspecção externa – com a notificação da nota de diligências –, como o momento a partir do qual cessa a suspensão do prazo de caducidade, a Administração poderá, nos casos em que essa acção de inspecção for manifestamente inferior ao prazo de seis meses, protelar os actos subsequentes de sistematização, elaboração do projecto de relatório, bem como a respectiva notificação ao contribuinte, de forma a aproximá-lo o mais possível do termo dos seis meses, sem que o contribuinte possa exercer qualquer controlo sobre o mesmo. Isto tendo em conta que os prazos que a Administração dispõe para a elaboração do relatório de inspecção e da sua notificação têm natureza meramente ordenatória e disciplinadora¹⁶⁰.

Ao dar conhecimento ao contribuinte da conclusão dos actos de inspecção – leia-se acção de inspecção externa – o legislador pretendeu precisamente conferir ao contribuinte a possibilidade de controlar a suspensão do prazo de caducidade, pelo que é o período durante o qual decorre a acção inspectiva externa que releva para efeitos de suspensão do prazo, irrelevando para este efeito a data dos actos subsequentes. Aliás, quando na jurisprudência se refere que da letra da lei não pode resultar este entendimento, pensamos exactamente o contrário, ou seja, só pode ser este o entendimento a retirar do elemento literal do artigo 46.º n.º 1 da LGT, do qual resulta expressamente que o efeito suspensivo do prazo de caducidade da liquidação ocorre durante a "acção de inspecção externa", e não do procedimento de inspecção externo.

Por fim, importa ainda abordar uma última questão, referente ao *dies a quo*, ou seja, ao momento a partir do qual se inicia a contagem da suspensão do prazo de caducidade com o início do procedimento de inspecção. Já sabemos que o prazo de caducidade se suspende com a notificação da ordem de serviço ao contribuinte. Resta saber se o início dessa suspensão se conta desde a data dessa notificação ao contribuinte ou apenas desde o seu dia imediato.

A jurisprudência que até ao momento se pronunciou sobre esta questão entende que a suspensão se inicia no próprio dia em que ocorre a notificação da ordem de serviço¹⁶¹. Entende o tribunal que esta notificação da assinatura da ordem de

¹⁶⁰ Cfr. artigos 60.º n.º 4 e 62.º n.º 2, do RCPIT.

¹⁶¹ Cfr. acórdão do TCA Sul de 04-10-2011, processo n.º 04874/11.

serviço escapa «*ao arquétipo geral das notificações em direito tributário – dar a conhecer ao destinatário um certo facto, nos termos do disposto no n.º1 do art.º 35.º do CPPT*» uma vez que a realização do procedimento externo já é do conhecimento do contribuinte, há pelo menos cinco dias, por força da daquela outra notificação onde se lhe comunica a futura realização da mesma – a carta aviso prevista no artigo 49.º do RCPIT. Além disso, entende ainda o tribunal que «*esta última notificação, com a assinatura da ordem de serviço pelo sujeito passivo, ainda que prévia (eventualmente) ao próprio início dos trabalhos, decorre já no âmbito desse procedimento de inspecção, desta forma constituindo o primeiro dia do período durante o qual a inspecção vai ter lugar, pelo que fazendo parte desse período de tempo durante o qual a inspecção terá lugar, também desde logo nesse dia, também o decurso do prazo de caducidade não pode continuar a correr, igualmente, também se não pode deixar de encontrar suspenso, por este ser já um dia de inspecção*».

Discordamos da posição do tribunal. No nosso entendimento a suspensão do prazo de caducidade inicia-se no dia seguinte à notificação da ordem de serviço. Vejamos porquê.

O prazo em causa é um prazo substantivo e, como tal, aplica-se a regra prevista no artigo 279.º, alínea b) do Código Civil segundo a qual «*na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia, nem a hora, se o prazo for de horas, em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr*»¹⁶². Parece-nos por isso que de acordo com este preceito a notificação ao contribuinte da data do início da inspecção marca, através da ordem de serviço, a suspensão do prazo de caducidade em curso que assim deixa de correr enquanto esta durar, mas não a inicia de facto, pois a contagem inicia-se apenas no dia seguinte e não no próprio dia.

Além disso, o entendimento do TCA Sul também não pode colher – quanto ao argumento do prévio conhecimento através da carta aviso – porque, como resulta expressamente da lei, nos termos do artigo 50.º do RCPIT, nem sempre há lugar à notificação prévia de carta aviso, o que significa que, em muitas situações a notificação da ordem de serviço constitui o momento em que o contribuinte toma conhecimento, pela primeira vez, que vai ser inspecionado. Nestas situações, então já a mesma caíria no âmbito do artigo 35.º do CPPT, de dar a conhecer *ao destinatário um certo facto*. A ser assim, correr-se-ia o risco de termos dois regimes, pois em situações em que houve notificação prévia a contagem da suspensão inicia-se no dia da notificação da ordem de serviço e, nas situações em que se dispensou essa notificação prévia e o contribuinte só tomou conhecimento da inspecção no dia da assinatura da ordem de serviço, essa contagem se inicia no dia seguinte.

Por outro lado, também falece de razão a argumentação do tribunal quando afirma que o dia da assinatura da ordem de serviço constitui o primeiro dia da prática dos actos de inspecção. Não é verdade. Nem sempre a seguir à notificação da ordem de serviço tem imediatamente início a prática dos actos de inspecção, podendo os mesmos iniciar-se apenas no dia seguinte. Aliás, como já observámos quando

¹⁶² Trata-se, é certo, de uma regra de conteúdo supletivo, podendo ser afastada por lei que disponha em contrário, como expressamente pre vê o artigo 296.º do Código Civil. Como refere JOSÉ ALBERTO GONZÁLEZ, «*à minguia de regime legal especificamente fixado (artigo 296.º), as orientações definidas neste artigo acabam por ser susceptíveis de aplicação muito para além do que seria o seu âmbito natural, ao menos desde que em causa estejam prazos substantivos*» - Cfr. GONZÁLEZ, JOSÉ ALBERTO, *Código Civil Anotado*, Volume I, Parte Geral, Lisboa, Quid Juris, 2011.

abordámos a questão da “aparência de procedimentos” a notificação da ordem de serviço para início da acção externa não materializa o procedimento de inspecção externo se não forem praticados quaisquer actos de inspecção subsequentes.

Reiteramos aqui aquilo já foi afirmado a propósito do prazo de caducidade e deste constituir uma garantia dos contribuintes, sujeito que está ao princípio da legalidade. Mas, mais: esta interpretação é a que, por um lado, melhor tem em conta a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º n.º 1 do Código Civil) e, por outro, aquela que assegura a certeza, segurança jurídica e protecção da confiança que se exige no domínio das relações jurídico-tributárias entre Administração e contribuintes. O instituto da caducidade no domínio tributário não pode deixar de reflectir o respeito por tais princípios que implicam, sempre, um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas jurídicas que lhe são criadas, não admitindo as afectações arbitrárias ou desproporcionais com as quais, o cidadão comum, minimamente avisado, não pode razoavelmente contar¹⁶³.

Repare-se que, dentro do limite temporal fixado para o seu início, a Administração fiscal goza de uma margem discricionária quanto ao momento em que deve ser efectuada a inspecção, bem como quanto ao impulso, ou seja à decisão de iniciar ou não o procedimento, pois como prevê este preceito o procedimento de inspecção “pode” iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I - O prazo de caducidade do direito à liquidação, antecedida de acção inspectiva, é de seis meses, contados após o termo do prazo de seis meses fixado para a conclusão daquela acção, nos termos do disposto no artigo 45º nº 5 da Lei Geral Tributária.

II - Caindo o prazo para a conclusão da inspecção já na vigência da lei nº 15/2001, de 5 de Junho, não há que aplicar ao caso o regime de transição do artigo 11º da mesma lei.

III - A referência, feita nesse artigo 11º, aos «prazos definidos (...) no nº 5 do artigo 45º da lei geral tributária», é de entender como restrita ao prazo de caducidade estabelecido nesse número 5, e não, também, ao prazo para conclusão da acção de inspecção.

IV - A interrupção do prazo de caducidade, consagrada no artigo 46º nº 3 alínea b) da Lei Geral Tributária, não se aplica a uma «notificação da decisão de fixação da matéria colectável» ocorrida antes de 5 de Julho de 2001, data em que entrou em vigor a lei nº 15/2002.

(Acórdão do STA de 29-10-2003, processo n.º 01077/03)

A suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, nos termos do art. 46.º, n.º 1 da LGT, corresponde ao período de duração da acção de inspecção

¹⁶³ Sobre o princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança ver, NOVAIS, JORGE REIS, *Os Princípios Constitucionais Estruturantes da República Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pág. 261 a 290. Sobre este princípio, a posição do Tribunal Constitucional tem sido a de considerar que o «princípio da confiança postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas» - vide acórdão do Tribunal Constitucional n.º 323/2006, de 17-05-2006).

externa aí referida, que deve ser concluída, em princípio, no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início - art. 36.º, n.º 2 do RCPIT.

(Acórdão do STA de 07-12-2003, processo n.º 01077/03)

I - O prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte do início da inspecção externa – art.º 46.º, 1, da LGT.

II - O procedimento de inspecção tributária é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início - art.º 36.º, 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

III - Tal prazo pode ser ampliado por mais dois períodos de 3 meses, nas circunstâncias previstas no n.º 3 do mesmo normativo.

IV - A violação de tal prazo tem como consequência a cessação da suspensão do prazo de caducidade, contando-se o prazo desde o seu início.

(Acórdão do STA de 29-11-2006, processo n.º 0695/06)

I)- Determina o art.º 36/2 do RCPIT que o procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início. Este prazo pode ser prorrogado nos casos enunciados no n.º 3 do artigo 36 e a continuidade da inspecção pode ser suspensa, sem que isso suspenda os prazos legais da sua conclusão (Art.º 53/2 RCPIT).

II)- A “ratio” do instituto da caducidade assenta em razões objectivas de segurança jurídica, sem ter em atenção a negligência ou inércia do titular do direito e atendendo unicamente à necessidade de definir com brevidade a situação jurídica, funciona como garantia e limite de reapreciação da obrigação abstracta resultante da prática do acto tributário, por contraposição à situação tributária substancial de que aquele (acto tributário) é ou foi reflexo.

III)- Assim, a interpretação dada pela sentença no sentido de que “o início do procedimento de inspecção é notificado ao contribuinte pela credenciação do funcionário e entrega da ordem de serviço ou despacho. A notificação prevista no art. 49.º do RCPIT, constituída pela carta-aviso e folheto informativo, mais não é que um pré-aviso de procedimento inspectivo que se irá iniciar no curto prazo” corresponde a uma interpretação extensiva de normas de incidência tributária, seria ilegal, por abusiva desvirtuação da norma e seria inconstitucional por violação do disposto nos art.º 165.º, n.º I, alínea i) e no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, ferindo o princípio da separação dos poderes, haveria a Administração Fiscal usurpado as funções do legislador.

IV)- De acordo com o princípio da legalidade, só podem ser cobrados os impostos quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal, observadas as garantias dos contribuintes na lei estabelecidas como modo de reacção, não sendo lícito e legal proceder a derrogações de tais garantias como direitos adquiridos na vigência de certa lei pois isso quebra a unidade sistemática do direito fiscal.

V)- Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os impostos caducava no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sendo que o n.º 2 do artigo 36.º do RCPIT estabelecia que o procedimento

inspectivo devia ser concluído no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início.

VI)- O preceito do nº 2 do artº 36º porque reportado ao nº 5 do artº 45º da LGT visou conferir ao prazo de conclusão do procedimento de inspecção eficácia peremptória, arredando a sua qualificação como prazo meramente interno e disciplinar.

VII)- Aliás, a não notificação à entidade inspeccionada da prorrogação da acção inspectiva determinada pela autoridade legítima a oposição do inspeccionado à sua continuação, por a actuação do funcionário se ter de haver como ilegal à face do nº 2 do artº 36º do RCPIT, caindo-se numa situação equivalente à da falta da sua credenciação, a que aludem os artºs. 46º e 47º do mesmo diploma as quais prevêem regras especiais para a notificação do início do procedimento inspectivo, que prevalecem sobre as regras gerais de notificações relativos ao procedimento que constam dos artºs 37º a 42º, na parte em que são com elas incompatíveis.

VIII)- A não conclusão da inspecção no prazo legal, sem que haja prorrogação autorizada, contende com a caducidade do direito à liquidação, como se infere do nº 1 do artº 46º da LGT. Mas não nos termos da Lei nº 15/01, de 5/6, visto que a alteração ao artº 45º da LGT por aquele diploma legal introduzida se traduziu no aditamento de um novo nº - o 5 – e, dispondo sobre o regime de transição, prevê o seu artº 11º que “Relativamente a processos pendentes, os prazos definidos(...) no nº 5 do artigo 45º da lei geral tributária, são contados a partir da entrada em vigor da presente lei” .

E este nº 5 prevê mesmo que “Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes ocorra a caducidade prevista no prazo geral fixado no nº 1”.

O facto relevante para o início da caducidade já não é, aqui, a ocorrência ou a verificação do facto tributário, mas uma outra circunstância posterior.

IX)- Ora, a Lei nº 15/01 teve o seu início de vigência 30 dias após a sua publicação, logo, no dia 15/7/01, consoante o disposto no artº 12º da diploma que se vem citando pelo que, como a inspecção tributária foi concluída em 2002, era aplicável ao procedimento dos autos a alteração introduzida por aquela Lei ao artº 45º da LGT.

(Acórdão do TCA Sul de 06-02-2007, processo n.º 01456/06)

1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro (artº 45º, nº 1 da LGT).

2. O referido prazo, no entanto, suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção inspectiva externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação (artº 46º, nº 1 da LGT).

(Acórdão do TCA Sul de 09-05-2007, processo n.º 01675/07)

I - O procedimento de inspecção tributária é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início - artº 36º, 2, do Regime

Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

II - A violação de tal prazo tem como consequência a cessação da suspensão do prazo de caducidade, contando-se o prazo desde o seu início.

III – Com a entrada em vigor da Lei nº 15/01 de 5/6, o regime de transição ali consagrado no seu artigo 11º não tem como pressuposto a pendência do procedimento da inspeção tributária, mas sim o direito à liquidação do tributo, como resulta, expressamente, deste preceito legal.

IV - O prazo de caducidade do direito à liquidação, antecedida de procedimento de inspeção tributária, é de seis meses, contados após o termo do prazo de seis meses fixado para a conclusão daquela acção, nos termos do disposto no artigo 45º nº 5 da Lei Geral Tributária.

V - Ocorrendo o prazo para a conclusão da inspeção já na vigência da Lei nº 15/2001, de 5/6, não há que aplicar ao caso o regime de transição do artigo 11º da mesma lei.

(Acórdão do TCA Norte de 24-01-2008, processo n.º 00040/03 - BRAGA)

I – O procedimento da inspeção externo pode ser geral ou polivalente e parcial ou univalente.

II – O prazo de seis meses que o artigo 36º do RCPIT fixa para conclusão do relatório pode ser ampliado por dois períodos de três meses cada por despacho devidamente fundamentado, proferido pela entidade que ordenou a inspeção e desde que constatada algumas das circunstâncias descritas nas alíneas a) a c) do n.º 3 do artigo 36º do RCPIT.

III – No caso dos autos tendo oportunamente sido alterada a extensão do procedimento e requerida a ampliação do prazo por um período de três meses ao abrigo da al. b) do n.º 3 do art. 36º do RCPIT não há que apontar ilegalidade alguma a tal situação, já que a entidade que autorizou a ampliação do prazo tinha competência para tal e se verificavam as circunstâncias descritas na al. b) do n.º 3 do art.º 36 do RCPIT que fundamentavam a proposta da ampliação concedida.

IV – Efectivamente a competência exclusiva atribuída ao Director Geral de Impostos para concessão da ampliação do prazo ao abrigo da al. c) do n.º 3 do art. 36º apenas é de considerar quando a entidade inspectiva fundamenta o pedido de ampliação nessas circunstâncias. Daí que o facto de a entidade que autorizou a ampliação, e que não é o Director Geral de Impostos ter autorizado a ampliação ao abrigo do n.º 3 do artigo 36º, no caso dos autos, se tenha de interpretar restritivamente de acordo com o teor da proposta inicial que apenas se baseava nas circunstâncias descritas ao abrigo da al. b) do n.º 3 do art. 36 do RCPIT.

V- Tendo o contribuinte conhecimento do relatório da inspeção no qual estão descritas as razões das correcções determinantes das liquidações oficiosas e as razões da ampliação do prazo e da extensão do procedimento de inspeção não pode o mesmo fundamentar impugnação judicial com base em notificação insuficiente ou em contradição com o teor do relatório pois os vícios da notificação em nada contendem com a perfeição do acto notificado e podem ser objecto de sanação ao abrigo do artigo 37º do CPPT.

(Acórdão do TCA Norte de 21-05-2008, processo n.º 00038/03.TFPRT.22)

I – O prazo de finalização do relatório de inspecção aludido no artigo 36.º do RCPIT não é um prazo peremptório podendo ser ampliado nos termos do mesmo preceito e seguintes do RCPIT. É o que decorre também da interpretação do artigo 46.º da LGT.

II – O artigo 60.º da LGT que impõe a audição do contribuinte nas várias situações descritas nas alíneas a) a e) do n.º 1, do artigo 60.º da LGT consagra o principio de participação do administrado na formação das decisões que o afectam sendo uma explicitação do artigo 268º, n.º 3 da CRP. Todavia se o contribuinte for ouvido – como foi o caso – durante a inspecção o direito de ser ouvido novamente antes da liquidação tem-se por dispensado nos termos do n.º 3, do mesmo artigo 60.º da LGT.

III – A liquidação em causa não enferma de falta de fundamentação alguma pois decorrem do relatório de inspecção bem como do projecto de decisão que foi notificado ao Impugnante e sobre o qual ele se pronunciou as razões de facto e de direito que motivaram a liquidação oficiosa.

IV – No caso dos autos a Administração Tributária não aceita a dedução do IVA referido em determinadas facturas por considerar que essas facturas não titulam verdadeiras transacções sendo apenas um instrumento de simulação utilizado pelo impugnante para poder deduzir o IVA, o que violaria o artigo 19.º, n.º 3 do CIVA.

V – Tendo o Impugnante questionado a liquidação de que foi sujeito e questionado os factos indiciadores da falsidade das facturas incumbia ao M.mo Juiz «a quo» especificar os factos que julgou provados e não provados motivando a sua decisão sobre o julgamento da matéria de facto como o impõe o artigo 125.º do CPPT. Não o tendo feito o TCAN fica impedido de poder com segurança sindicar a bondade do julgamento sendo essa a função do recurso.

VI – Por essa razão baixam os autos à 1ª Instância para efeitos de especificação e motivação da decisão sobre o julgamento da matéria de facto e decisão posterior em conformidade.

(Acórdão do TCA Norte de 23-11-2008, processo n.º 03104/04 - VISEU)

I - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo fixado na lei (n.º 1 do artigo 45.º da LGT).

II - Instaurado o procedimento de inspecção tributária, o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento, a não ser que antes dessa ocorra a caducidade prevista no prazo geral (n.º 5 do artigo 45.º da LGT - redacção da Lei 15/2001, de 5/6).

III - A notificação do contribuinte, sob pena de caducidade, deve, assim, ser validamente feita no decurso do prazo, quer este seja o prazo geral fixado no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, quer seja o prazo especial fixado no n.º 5 do mesmo preceito, na redacção dada pela Lei 15/2001, de 5/6.

(Acórdão do STA Norte de 28-01-2009, processo n.º 0935/08)

1. Em caso de procedimento de acção de inspecção externa o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte do início da mesma, cessando tal efeito caso a respectiva duração exceda seis meses;

2. Em caso da duração do procedimento de inspecção externa ser inferior a seis meses,

a suspensão do prazo de caducidade perdura pelo lapso de tempo que corresponder ao período que decorrer entre a notificação ao contribuinte, por um lado, do início da acção inspectiva e, por outro, do respectivo relatório final, enquanto balizador do seu término.

(Acórdão do STA Sul de 13-10-2009, processo n.º 03415/09)

I - O prazo geral de caducidade do direito estabelecido no n.º 1 do artigo 45.º da LGT (aplicável aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998 por força do n.º 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 389/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT) é de quatro anos.

II - O dies a quo do prazo de caducidade do direito de liquidar o IVA que, como imposto de obrigação única, face à redacção inicial do art. 45.º, n.º 4, da LGT, se situava no dia imediato àquele em que ocorreu o facto tributário, a partir de 1 de Janeiro de 2003, com a entrada em vigor da redacção dada àquele preceito pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, passou a ocorrer no início do ano civil seguinte àquele em que se verificou a exigibilidade do imposto.

III - Estando em causa um alongamento do prazo, por força da posticipação do seu momento inicial, deve aplicar-se a regra do n.º 2 do art. 297.º do CC: a lei nova é imediatamente aplicável, mas conta-se todo o prazo decorrido desde o momento inicial (tal como estabelecido pela lei nova).

IV - No caso, estando em causa o IVA do 1.º trimestre do ano de 2001, a caducidade do direito à liquidação verificar-se-ia apenas em 31 de Dezembro de 2005 motivo por que a notificação, ocorrida em Julho de 2005, foi-o dentro do prazo de caducidade.

V - Nos termos do art. 46.º, n.º 1, da LGT, na redacção da Lei n.º 32-B/2002, o prazo de direito à liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte do início de acção inspectiva externa, cessando este efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspecção ultrapasse seis meses contados a partir daquela notificação.

vi - Quando a acção inspectiva se conclua antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo (cf. art. 60.º n.ºs 1 e 2 do RCPIT).

(Acórdão do TCA Norte de 14-01-2010, processo n.º 02483/05.3BEPRT)

I - O prazo de caducidade do direito à liquidação é, em regra, de quatro anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Tal prazo suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa caso esta ultrapasse o período de seis meses contados a partir daquela notificação.

II - Se a acção inspectiva se concluir antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final.

(Acórdão do STA de 20-10-2010, processo n.º 0112/10)

Em caso de suspensão do prazo de caducidade, por força da notificação, ao contribuinte, do início de acção inspectiva e nos casos em que, esta, não dure mais de seis meses, aquele efeito suspensivo mantém-se até à notificação, do mesmo contribuinte, do respectivo relatório final.

(Acórdão do TCA sul de 09-02-2010, processo n.º 03472/09)

I- Os prazos de caducidade do direito à liquidação encontram-se hoje regulados no artº 45º da LGT;

II- O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro – Cfr. artº 45º-1 da LGT;

III- O prazo de caducidade do direito à liquidação conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – Cfr. artº 45º-4 da LGT;

IV- O prazo de caducidade da liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

V- Esse efeito cessa, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

VI- O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral dos Impostos – Cfr. artº 49º-1 e 2 do RCPIT;

VII- Os actos de inspecção 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. artºs 61º e 62º do RCPIT;

VIII- As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, a menos que a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, caso em que além da notificação ao mandatário, deverá ser enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência – Cfr. artº 40º-1 e 2 do CPPT.

(Acórdão do TCA Norte de 18-03-2011, processo n.º 00178/06.0BEVIS)

1. Interpostos dois recursos, um de um despacho interlocutório e o outro da sentença final, deve-se conhecer-se em primeiro lugar do recurso interposto da sentença final, porque a proceder, prejudicado no seu conhecimento fica aquele outro;

2. A suspensão do decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação ocorre durante o período em que durar o procedimento de inspecção, constituindo o seu termo inicial o próprio dia em que esta se iniciar e o sujeito passivo assinar a respectiva ordem de serviço (ou ser-lhe presente para tal);

3. E o termo final de tal período de suspensão verifica-se com a notificação da contribuinte do relatório final de acção inspectiva que não logo, com o termo das actividades inspectivas nas instalações da mesma.

(Acórdão do TCA sul de 04-10-2011, processo n.º 04874/11)

Como se retira do artº.46, da L.G.T., o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início do procedimento de inspecção, cessando esse efeito, com contagem do prazo desde o seu início, se a duração da inspecção ultrapassar o prazo de 6 meses, sendo que a acção inspectiva só pode considerar-se concluída com a notificação do relatório final, facto que marca o fim do procedimento inspectivo, de conformidade com o artº.62, nº.2, do R.C.P.I.T., aprovado pelo dec.lei 413/98, de 31/12

(Acórdão do TCA Sul de 23-10-2012, processo n.º 05792/12)

I - O prazo de caducidade do direito à liquidação é, em regra, de quatro anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Tal prazo suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa caso esta ultrapasse o período de seis meses contados a partir daquela notificação.

II - Se a acção inspectiva se concluir antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final.

(Acórdão do STA de 21-11-2012, processo n.º 0594/12)

I - O prazo de caducidade do direito à liquidação é, em regra, de quatro anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário.

Tal prazo suspende-se com a notificação ao contribuinte de início de acção inspectiva externa, mas esse efeito suspensivo cessa caso esta ultrapasse o período de seis meses contados a partir daquela notificação.

II - Se a acção inspectiva se concluir antes de decorridos aqueles seis meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspectivo, pela elaboração do relatório final.

(Acórdão do STA de 28-11-2012, processo n.º 0594/12)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 36.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, com as alterações posteriores), quando interpretada no sentido de que a ultrapassagem do prazo aí fixado não determina a caducidade do procedimento de inspeção tributária nem a invalidade dos actos de liquidação fundados em procedimento cuja duração excedeu a legalmente fixada.

(Acórdão do TC de 25-11-2008, n.º 568/2008)

Direito comparado:

⇒ Espanha: LeyGT, art. 150;

⇒ França: LPF – PL, art. L12;

CAPÍTULO III

Notificações e informações

Artigo 37.º

Notificações e informações

1 - A administração tributária notifica os sujeitos passivos e demais obrigados tributários nos termos e para os efeitos previstos na lei e ainda em virtude da sua colaboração no procedimento de inspecção.

2 - As notificações devem indicar a identificação do funcionário, os elementos pretendidos no âmbito do procedimento de inspecção, a fixação do prazo, local e hora de realização dos actos de inspecção, nos termos do n.º 3 do artigo 42.º, e informação sobre as consequências da violação do dever de cooperação do notificado.

3 - As disposições deste capítulo são aplicáveis, com as necessárias adaptações, à comunicação de informações pela administração tributária aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.

Remissões legislativas

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 35.º

Notificações e citações

1 - Diz-se notificação o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo.

2 - A citação é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada.

3 - Os despachos a ordenar citações ou notificações podem ser impressos e assinados por chancela.

Anotações doutriniais:

Neste e nos artigos seguintes, encontramos as regras relativas às notificações, enquanto exigência do princípio da publicidade dos actos da administração pública. Como é sabido, tal publicidade pode ser efectuada por meios genéricos ou não individualizados — como por exemplo a divulgação das orientações genéricas em bases de dados oficiais — ou por meios específicos e individualizados — como é o caso das notificações e citações¹⁶⁴.

A notificação consiste simplifadamente no acto mediante o qual se leva um facto ao conhecimento de alguém e, de modo a ser juridicamente aceitável, deve obedecer a requisitos formais e a requisitos substanciais ou materiais. O número 2 do presente preceito refere-se a estes últimos e os artigos seguintes referem-se aos primeiros (o número 1 é perfeitamente inócuo e juridicamente desnecessário e inexplicável). Os actos que têm de ser notificados são:

¹⁶⁴ Cfr. a respeito do tema, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, cit., p. 91-92.

- ⇒ Notificação da alteração aos fins, âmbito e extensão do procedimento de inspecção (art. 15.º n.º 1 do RCPIT);
- ⇒ Notificação da prorrogação da acção de inspecção à entidade inspeccionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento (artigo 36.º n.º 4 do RCPIT);
- ⇒ Notificação da carta aviso para o início do procedimento externo de inspecção (artigo 49.º do RCPIT);
- ⇒ Notificação da ordem de serviço que dá início ao procedimento de inspecção (artigo 51.º do RCPIT);
- ⇒ Notificação do reinício do procedimento de inspecção externo, em caso de suspensão (artigo 53.º n.º 3 do RCPIT);
- ⇒ Notificação do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação (artigo 60.º do RCPIT);
- ⇒ Notificação da nota de diligência de conclusão dos actos de inspecção (artigo 61.º do RCPIT);
- ⇒ Notificação do relatório de inspecção (artigo 62.º do RCPIT);

Do ponto de vista material ou de conteúdo, as notificações devem indicar a identificação do funcionário, os elementos pretendidos no âmbito do procedimento de inspecção, a fixação do prazo, local e hora de realização dos actos de inspecção, e informação sobre as consequências da violação do dever de cooperação do notificado.

Deve salientar-se que a inexistência de notificação não invalida o acto subjacente, mas apenas o torna ineficaz (isto é, torna-o insusceptível de produzir os seus efeitos jurídicos, “congelando-o”), pois a notificação materializa, no âmbito do procedimento, a fase integrativa de eficácia, não se configurando de modo algum como uma condição de validade.

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 147, n.º 2

Artigo 38.º **Notificação pessoal e postal**

1 - As notificações podem efectuar-se pessoalmente, no local em que o notificado for encontrado, ou por via postal através de carta registada.

2 - No procedimento externo de inspecção a notificação postal só deve efectuar-se em caso de impossibilidade de realização de notificação pessoal.

Anotações doutrinárias:

No seguimento do artigo anterior, determinam-se aqui mais algumas regras respeitantes ao princípio da publicidade dos actos da administração e aos actos integrativos de eficácia.

Do ponto de vista formal (quanto aos requisitos materiais ou substanciais, v. supra anotação ao artigo anterior), estipula-se que as notificações podem efectuar-se de forma pessoal ou não pessoal. No primeiro caso, será feita “presencialmente e de viva voz” no local onde o notificando for encontrado; No segundo, será feita por via postal, mais especificamente através de carta registada. De resto, a regra é a *subsidiariedade da notificação postal*, patente particularmente no número 2 do preceito, determinando-se que no âmbito procedimento externo de inspecção (cfr. supra, art.º 13.º) a notificação postal só deve efectuar-se em caso de impossibilidade de realização de notificação pessoal. No procedimento de inspecção, nomeadamente no procedimento externo, o legislador, como bem se compreende, privilegia a notificação pessoal em detrimento da notificação postal, uma vez que os actos de inspecção são praticados nas instalações do contribuinte, não faria sentido estar a efectuar notificações postais quando os funcionários da inspecção estão em contacto quase diário com o contribuinte inspeccionado ou com os seus representantes legais.

A propósito deste tema, pode evidenciar-se a ideia de que a evasão e a fraude fiscais não se fazem apenas de modo substantivo, através da “fuga” ao pagamento dos impostos, mas também de uma maneira formal ou adjectiva, através da fuga às comunicações. Compreensivelmente, a notificação dos contribuintes em geral, e particularmente a notificação dos contribuintes para efeitos de actos impositivos e restritivos, reveste-se de acrescidas dificuldades, tais as “manobras” evasivas e dilatórias que frequentemente são pelos mesmos empregues, obrigando o legislador a densificar a rede de regras e procedimentos a observar, o que será demonstrado nos artigos seguintes.

Artigo 39.º

Notificação de pessoas singulares

A notificação de pessoas singulares obedece ao disposto no Código de Procedimento e de Processo Tributário, com as seguintes adaptações:

- a) Em caso de notificação na pessoa de empregado ou colaborador, deve remeter-se carta registada com aviso de recepção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, dando-lhe conhecimento do conteúdo da notificação, do dia, da hora e da pessoa em que foi efectuada;**
- b) Nas situações tributárias comuns ao casal, notificar-se-á qualquer dos cônjuges;**
- c) Caso a actividade objecto de procedimento de inspecção seja exercida ou se relacione com apenas um dos cônjuges, a notificação deve ser feita, preferencialmente, na sua pessoa, ainda que ambos os cônjuges sejam sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).**

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 19.º

Domicílio fiscal

- 1 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário:
 - a) Para as pessoas singulares, o local da residência habitual;
 - b) Para as pessoas colectivas, o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destas, do seu estabelecimento estável em Portugal.
- 2 - O domicílio fiscal integra ainda a caixa postal electrónica, nos termos previstos no serviço público de caixa postal electrónica.
- 3 - É obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária.
- 4 - É ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.
- 5 - Os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses, bem como as pessoas colectivas e outras entidades legalmente equiparadas que cessem a actividade, devem, para efeitos tributários, designar um representante com residência em território nacional.
- 6 - Independentemente das sanções aplicáveis, depende da designação de representante nos termos do número anterior o exercício dos direitos dos sujeitos passivos nele referidos perante a administração tributária, incluindo os de reclamação, recurso ou impugnação.
- 7 - O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.
- 8 - A administração tributária poderá rectificar oficiosamente o domicílio fiscal dos sujeitos passivos se tal decorrer dos elementos ao seu dispor.
- 9 - Os sujeitos passivos do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas com sede ou direcção efectiva em território português e os estabelecimentos estáveis de sociedades e outras entidades não residentes, bem como os sujeitos passivos residentes enquadrados no regime normal do imposto sobre o valor acrescentado, são obrigados a possuir caixa postal electrónica, nos termos do n.º 2, e a comunicá-la à administração fiscal.
- 10 - O Ministro das Finanças regula, por portaria, o regime de obrigatoriedade do domicílio fiscal electrónico dos sujeitos passivos não referidos no n.º 9.

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 38.º

Avisos e notificações por via postal ou telecomunicações endereçadas

- 1 - As notificações são efectuadas obrigatoriamente por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências.
- 2 - Para efeitos do disposto no número anterior a comunicação dos serviços postais para levantamento de carta registada remetida pela administração fiscal deve sempre conter de forma clara a identificação do remetente.
- 3 - As notificações não abrangidas pelo n.º 1, bem como as relativas às liquidações de tributos que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição, são efectuadas por carta registada.
- 4 - As notificações relativas a liquidações de impostos periódicos feitas nos prazos previstos na lei são efectuadas por simples via postal.
- 5 - As notificações serão pessoais nos casos previstos na lei ou quando a entidade que a elas proceder o entender necessário.
- 6 - Às notificações pessoais aplicam-se as regras sobre a citação pessoal.
- 7 - O funcionário que emitir qualquer aviso ou notificação indicará o seu nome e mencionará a identificação do procedimento ou processo e o resumo dos seus objectivos.
- 8 - As notificações referidas nos n.os 3 e 4 do presente artigo podem ser efectuadas, nos termos do número anterior, por telefax quando a administração tributária tenha conhecimento do número de telefax do notificando e possa posteriormente confirmar o conteúdo da mensagem e o momento em que foi enviada.

9 - As notificações referidas no presente artigo podem ser efectuadas por transmissão electrónica de dados, que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de recepção.

10 - *(Revogado)*

11 - Quando se referir a actos praticados por meios electrónicos pelo dirigente máximo do serviço, as notificações efectuadas por transmissão electrónica de dados são autenticadas com assinatura electrónica avançada certificada nos termos previstos pelo Sistema de Certificação Electrónica do Estado - Infra-Estrutura de Chaves Públicas.

12 - A administração fiscal disponibiliza no seu serviço na Internet os documentos electrónicos de notificação e citação a cada sujeito passivo.

Artigo 39.º

Perfeição das notificações

1 - As notificações efectuadas nos termos do n.º 3 do artigo anterior presumem-se feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

2 - A presunção do número anterior só pode ser ilidida pelo notificado quando não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida, devendo para o efeito a administração tributária ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos correios informação sobre a data efectiva da recepção.

3 - Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário.

4 - O distribuidor do serviço postal procederá à notificação das pessoas referidas no número anterior por anotação do bilhete de identidade ou de outro documento oficial.

5 - Em caso de o aviso de recepção ser devolvido ou não vier assinado por o destinatário se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto no regulamento dos serviços postais e não se comprovar que entretanto o contribuinte comunicou a alteração do seu domicílio fiscal, a notificação será efectuada nos 15 dias seguintes à devolução por nova carta registada com aviso de recepção, presumindo-se a notificação se a carta não tiver sido recebida ou levantada, sem prejuízo de o notificando poder provar justo impedimento ou a impossibilidade de comunicação da mudança de residência no prazo legal.

6 - No caso da recusa de recebimento ou não levantamento da carta, previstos no número anterior, a notificação presume-se feita no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil.

7 - Quando a notificação for efectuada por telefax ou via Internet, presume-se que foi feita na data de emissão, servindo de prova, respectivamente, a cópia do aviso de onde conste a menção de que a mensagem foi enviada com sucesso, bem como a data, hora e número de telefax do receptor ou o extracto da mensagem efectuado pelo funcionário, o qual será incluído no processo.

8 - A presunção referida no número anterior poderá ser ilidida por informação do operador sobre o conteúdo e data da emissão.

9 - As notificações efectuadas por transmissão electrónica de dados consideram-se feitas no momento em que o destinatário aceda à caixa postal electrónica.

10 - Em caso de ausência de acesso à caixa postal electrónica, a notificação considera-se efectuada no 25.º dia posterior ao seu envio, salvo nos casos em que se comprove que o contribuinte comunicou a alteração daquela nos termos do artigo 43.º ou que este demonstre ter sido impossível essa comunicação.

11 - O acto de notificação será nulo no caso de falta de indicação do autor do acto e, no caso de este o ter praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, da qualidade em que decidiu, do seu sentido e da sua data.

12 - O presente artigo não prejudica a aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária.

Artigo 40.º

Notificações aos mandatários

- 1 - As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório.
- 2 - Quando a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, além da notificação ao mandatário, será enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência
- 3 - As notificações serão feitas por carta ou aviso registados, dirigidos para o domicílio ou escritório dos notificandos, podendo estes ser notificados pelo funcionário competente quando encontrados no edifício do serviço ou tribunal

Artigo 43.º

Obrigações de participação de domicílio

- 1 - Os interessados que intervenham ou possam intervir em quaisquer procedimentos ou processos nos serviços da administração tributária ou nos tribunais tributários comunicam, no prazo de 15 dias, qualquer alteração do seu domicílio, sede ou caixa postal electrónica.
- 2 - A falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação expedidos nos termos dos artigos anteriores, devido ao não cumprimento do disposto no n.º 1, não é oponível à administração tributária, sem prejuízo do que a lei dispõe quanto à obrigatoriedade da citação e da notificação e dos termos por que devem ser efectuadas.
- 3 - A comunicação referida no n.º 1 só produz efeitos, sem prejuízo da possibilidade legal de a administração tributária proceder oficiosamente à sua rectificação, se o interessado fizer prova de já ter solicitado ou obtido a actualização fiscal do domicílio, sede ou caixa postal electrónica.

Anotações doutrinárias

No seguimento do referido no final da anotação anterior, cumpre referir que se densificam aqui regras de comunicação relativas a pessoas singulares (pense-se, por exemplo, num empresário em nome individual) que procuram tornar efectivo o princípio da publicidade dos actos.

Particularmente, estipula-se que em casos de notificação na pessoa de empregado ou colaborador, deve remeter-se carta registada com aviso de recepção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, dando-lhe conhecimento do conteúdo da notificação, do dia, da hora e da pessoa (empregado ou colaborador) em que foi efectuada.

Por aqui se vê a importância da comunicação do domicílio fiscal e das correspondentes alterações, pois só assim os reais interessados pode ficar cientes do desencadear de actos inspectivos que lhes podem dizer respeito. Aliás, a este propósito, é importante lembrar que as alterações ao domicílio que não sejam validamente comunicadas à administração tributária resultam ineficazes perante esta, o que equivale a dizer que a pessoa em causa se continua a considerar notificada, mesmo que a notificação tenha sido enviada para o anterior endereço postal.

Lembrando que o agregado familiar em geral e o casamento em particular podem constituir unidades económicas para efeitos de tributação, estipula-se que nas situações tributárias comuns ao casal (com relevância, por exemplo, em sede de IRS – cfr. art.º 13.º, n.º 2 do Código do IRS), notificar-se-á qualquer um dos cônjuges, não se exigindo a notificação conjunta ou de ambos (embora tal seja desejável). Este preceito vem aliás, parece-nos, surge na esteira do previsto no n.º 5 do artigo 16.º da LGT, onde se prevê que qualquer dos cônjuges pode praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e ainda os relativos aos bens ou interesses de outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto, sendo que o conhecimento e a ausência de oposição expressa presumem-se, até prova em

contrário. Excepciona no entanto a alínea c) do preceito em anotação nas situações em que a actividade objecto de procedimento de inspecção seja exercida ou se relacione com apenas um dos cônjuges, caso em que a notificação deve ser feita, preferencialmente, na sua pessoa que exerce a actividade.

Em termos críticos, parece redutora a referencia a “casal”, pois como se sabe o agregado familiar não se reconduz necessariamente situações de relacionamento conjugal (cfr. várias alíneas do art.º 13,º, n.º 3 do Código do IRS).

Embora a regra seja a da notificação por carta registada, tal como prevê o artigo 38.º do RCPIT, a verdade é que este preceito determina que a notificação de pessoas singulares obedece ao disposto às regras previstas no CPPT com as necessárias adaptações, o que parece querer significar quer, quer quanto à forma da notificação quer quanto à sua perfeição, devem ser aplicadas as referidas regras. O artigo 38.º n.º 1 do CPPT, determina que as notificações deverão ser efectuadas por carta registada com aviso de recepção, sempre que tenham por objecto actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a convocação para estes assistirem ou participarem em actos ou diligências. À partida, as notificações no decurso do procedimento de inspecção não integram o conceito de “actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes”, atento o carácter preparatório do procedimento e dos seus actos, porém, sempre que estejam em causa a convocação para assistência ou participação em actos ou diligências no procedimento inspectivo, e não sendo efectuada notificação pessoal, a ser utilizada a via postal, a mesma deverá ser feita com aviso de recepção.

O ónus de demonstrar a correcta efectivação da notificação, cabe à Administração fiscal, pelo que, atendendo a que a carta registada apenas permite demonstrar o envio da notificação e não o seu efectivo recebimento, a utilização da notificação por carta registada com aviso de recepção é a forma mais segura que a Administração fiscal dispõe para poder efectuar essa demonstração.

Direito comparado:

⇒ França: LPF – PL, art.L80 G;

Artigo 40.º

Notificação de pessoas colectivas

1 - A notificação de pessoa colectiva, ou entidade fiscalmente equiparada, na pessoa de empregado ou colaborador, far-se-á mediante a entrega do duplicado e a indicação que este deverá ser entregue a representante da pessoa colectiva.

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

Remissões legislativas

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 41.º

Notificação ou citação das pessoas colectivas ou sociedades

1 - As pessoas colectivas e sociedades são citadas ou notificadas na sua caixa postal electrónica ou na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem.

2 - Não podendo efectuar-se na pessoa do representante por este não ser encontrado pelo funcionário, a citação ou notificação realiza-se na pessoa de qualquer empregado, capaz de transmitir os termos do acto, que se encontre no local onde normalmente funcione a administração da pessoa colectiva ou sociedade.

3 - O disposto no número anterior não se aplica se a pessoa colectiva ou sociedade se encontrar em fase de liquidação ou falência, caso em que a diligência será efectuada na pessoa do liquidatário

Anotações doutriniais:

Não obstante a natureza demasiado “regulamentar” das disposições do presente artigo — colocando-se em questão a sua dignidade legislativa — a verdade é que se trata de regras que se revestem de uma importância prática extremamente elevada, nomeadamente no contexto das “manobras” evasivas e dilatórias que frequentemente são utilizadas pelos potenciais visados e que foram referidas nas anotações aos preceitos anteriores. Procura-se, com regras desta natureza, conferir alguma margem de segurança à probabilidade de notificação, quando se está a falar de pessoas colectivas ou entes fiscalmente equiparados, como entes de facto ou certos patrimónios autónomos (cfr. art.º 2.º, n.º 2 do CIRC).

Deve-se todavia sublinhar que a notificação em empregado ou colaborador deve ser considerada uma notificação “subsidiária”, uma vez que a mesma só deve suceder quando não for possível notificar a sociedade ou pessoa colectiva através dos seus representantes legais. Desta forma, e tal como determina o artigo 41.º do CPPT, a notificação das pessoas colectivas e sociedades apenas pode realizar-se na pessoa de qualquer empregado ou colaborador quando não possa efectuar-se na pessoa do representante por este não ser encontrado. Na falta destes, então sim, a notificação poderá ser efectuada na pessoa de algum colaborador ou empregado e apenas nestes, não sendo válida e eficaz a notificação da liquidação de uma sociedade na pessoa de um terceiro, que não faça parte do quadro da empresa.

Assim, quando a notificação se faça, por força das circunstâncias, na pessoa de empregado ou colaborador de uma sociedade por exemplo, deve-se no momento entregar o respectivo duplicado à pessoa em causa e deve-se igualmente indicar claramente e sem margem para equívocos que o mesmo deverá ser posteriormente entregue a um representante da pessoa colectiva com poderes legalmente enquadrados.

Pode eventualmente questionar-se se a notificação pode ou não ser efectuada na pessoa do TOC, ou seja se, saber se este se pode enquadrar no conceito de “colaborador”. Nos casos em que está em causa notificação da ordem de serviço a resposta é afirmativa, já que o próprio artigo 51.º n.º 3 do RCPIT prevê que a ordem de serviço deve ser assinada pelo TOC ou qualquer empregado ou colaborador presente caso o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante não se encontrem no local

Como método garantístico, se esse empregado ou colaborador se recusar a assinar a notificação, o funcionário da inspecção deverá recorrer a duas testemunhas que com ele certifiquem a recusa, devendo todos em conjunto assinar a notificação,

após o que se entregará duplicado desta à pessoa notificada.

Direito comparado:

⇒ França: LPF – PL, art.L80 G;

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I-A notificação das pessoas colectivas e sociedades apenas pode realizar-se na pessoa de qualquer empregado quando, de acordo com o nº 2 do artº 41º do CPPT, não possa efectuar-se na pessoa do representante por este não ser encontrado.

II-Não é válida e eficaz a notificação da liquidação de uma sociedade na pessoa de um terceiro, que não faça parte do quadro da empresa; tratando-se de um profissional liberal e trabalhador independente, que não um empregado daquela, não cabe na previsão do artº 41º do CPPT.

III-Este preceito determina as pessoas em quem pode ser feita a notificação, (tanto no caso da notificação postal como no caso da citação pessoal).

(Acórdão do TCA Norte, de 10-01-2008, processo n.º 00028/03 – PORTO)

Artigo 41.º

Notificação de entidades residentes no estrangeiro

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

Remissões legislativas

Código do IRS

Artigo 16.º

Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º

4 - Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 59.º.

5 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.

10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

Artigo 130.º

Representantes

1 - Os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes em território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses devem, para efeitos tributários, designar uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

3 - A designação a que se referem os números anteriores é feita na declaração de início de actividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte, devendo nela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

4 - Na falta de cumprimento do disposto no n.º 1, e independentemente da sanção que ao caso couber, não há lugar às notificações previstas neste Código, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitariam junto do serviço que, para o efeito, seja competente.

Código do IRC

Artigo 2.º

Sujeitos passivos

1 — São sujeitos passivos do IRC:

a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado, com sede ou direcção efectiva em território português;

b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas;

c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

2 — Consideram-se incluídas na alínea b) do n.º 1, designadamente, as heranças jacentes, as pessoas colectivas em relação às quais seja declarada a invalidade, as associações e sociedades civis sem personalidade jurídica e as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, anteriormente ao registo definitivo.

3 — Para efeitos deste Código, consideram-se residentes as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português.

Artigo 126.º

Representação de entidades não residentes

1 — As entidades que, não tendo sede nem direcção efectiva em território português, não possuam estabelecimento estável aí situado mas nele obtenham rendimentos, assim como os sócios ou membros referidos no n.º 9 do artigo 5.º, são obrigadas a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência, sede ou direcção efectiva naquele território para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes a IRC.

2 — O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação às entidades que sejam consideradas, para efeitos fiscais, como residentes noutro Estados membros da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

3 — A designação a que se referem os números anteriores é feita na declaração de início de actividade ou de alterações, devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

4 — Na falta de cumprimento do disposto no n.º 1, e independentemente da penalidade que ao caso couber, não há lugar às notificações previstas neste Código, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitariam junto da Direcção-Geral dos Impostos.

Código do IVA

Artigo 30.º

Representante fiscal

1 - Os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro podem proceder à nomeação de um representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

2 - Os sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutro Estado membro estão obrigados a nomear um representante, sujeito passivo do imposto sobre o valor acrescentado no território nacional, munido de procuração com poderes bastantes.

3 - O representante a que se referem os números anteriores deve cumprir todas as obrigações decorrentes da aplicação do presente diploma, incluindo a do registo, e é devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado.

4 - A nomeação do representante deve ser comunicada à parte contratante antes de ser efectuada a operação.

5 - O sujeito passivo não estabelecido em território nacional é solidariamente responsável com o representante pelo pagamento do imposto.

6 - Os sujeitos passivos referidos nos n.os 1 e 2 são dispensados de registo e de nomeação de representante quando efectuem apenas transmissões de bens mencionados no anexo C e isentas ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º

7 - Os sujeitos passivos indicados no número anterior que façam sair os bens dos locais ou dos regimes referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 15.º devem cumprir as obrigações previstas neste diploma

Código de Processo Civil

Artigo 244.º

Ausência do citando em parte incerta

1 - Quando seja impossível a realização da citação, por o citando estar ausente em parte incerta, a secretaria diligencia obter informação sobre o último paradeiro ou residência conhecida junto de quaisquer entidades ou serviços, designadamente, mediante prévio despacho judicial, nas bases de dados dos serviços de identificação civil, da segurança social, da Direcção-Geral dos Impostos e da Direcção-Geral de Viação e, quando o juiz o considere absolutamente indispensável para decidir da realização da citação edital, junto das autoridades policiais.

2 - Estão obrigados a fornecer prontamente ao tribunal os elementos de que dispuserem sobre a residência, o local de trabalho ou a sede dos citandos quaisquer serviços que tenham averbado tais dados.

3 - O disposto nos números anteriores é aplicável aos casos em que o autor tenha indicado o réu como ausente em parte incerta

Artigo 247.º

Citação do residente no estrangeiro

1 - Quando o réu resida no estrangeiro, observar-se-á o que estiver estipulado nos tratados e convenções internacionais.

2 - Na falta de tratado ou convenção, a citação é feita por via postal, em carta registada com aviso de recepção, aplicando-se as determinações do regulamento local dos serviços postais.

3 - Se não for possível ou se frustrar a citação por via postal, proceder-se-á à citação por intermédio do consulado português mais próximo, se o réu for português; sendo estrangeiro, ou não sendo viável o recurso ao consulado, realizar-se-á a citação por carta rogatória, ouvido o autor.

4 - Estando o citando ausente em parte incerta, proceder-se-á à sua citação edital, averiguando-se previamente a última residência daquele em território português e procedendo-se às diligências a que se refere o artigo 244.º

Anotações doutriniais:

Nesta remissão para a legislação processual civil, e particularmente para o código do processo civil (CPC), e nesta consagração da carta registada como forma de notificação predominante e subsidiária, denota-se claramente a importância da residência para efeitos fiscais.

Importa no entanto aqui realçar que no domínio tributário os conceitos de residência e domicílio são distintos (e o critério utilizado no preceito em anotação é da residência e não o de domicílio). O conceito de domicílio fiscal, previsto no artigo 19.º da LGT constitui um domicílio especial referente a um lugar determinado para o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias, pelo que, tendo natureza especial, é independente do estipulado no artigo 82.º do CC¹⁶⁵. Nos termos do artigo 19.º n.º 1 alínea a) o domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário para as pessoas singulares, o local da residência habituar. Para as pessoas colectivas o domicílio fiscal é o local da sede ou direcção efectiva ou, na falta destes, do seu estabelecimento estável em território nacional (alínea a)¹⁶⁶. Por sua vez, o conceito de residência no direito fiscal encontra-se

¹⁶⁵ Cfr. neste sentido, acórdão do TCA Sul de 07-04-2011 processo n.º 04550/11.

¹⁶⁶ De salientar que o conceito de sede não é o mesmo aos olhos da lei. O artigo 12.º n.º 3 do CSC determina que a sede da sociedade constitui o seu domicílio, sem prejuízo de no contrato se estipular domicílio particular para determinados negócios. Segundo o artigo 3.º n.º 1 também do CSC as sociedades comerciais têm como lei pessoal a lei do Estado onde se encontre situada a sede principal e efectiva da sua administração. Por sua vez, o artigo 159.º do CC estabelece que a sede da pessoa colectiva é a que os respectivos estatutos fixarem, ou, na falta de designação estatutária, o lugar em que

associado a uma ideia de presença física no território de um determinado Estado, isto é, constitui um elemento de conexão a um determinado território, que confere a um Estado legitimidade para tributar¹⁶⁷.

Parece-nos que este preceito se destina à notificação de pessoas ou entidades que não têm qualquer conexão real com o território nacional, porque não têm neste domicílio, estabelecimento estável ou representante.

O regime previsto no CPC determina que em caso de residência ou sede no estrangeiro, observar-se-á o que estiver previsto em tratados ou convenções internacionais e, apenas na sua falta, é que a citação (neste caso, notificação) é feita por via postal, em carta registada com aviso de recepção, aplicando-se as determinações do regulamento local dos serviços postais. As convenções internacionais em matéria tributária (sejam as convenções sobre dupla tributação, acordos de troca de informação fiscal ou protocolos de assistência administrativa) não prevêem no entanto normas sobre notificações a residentes nos estados contratantes). No domínio processual cível tem-se vindo a recorrer ao Regulamento (CE) nº 1348/2000 do Conselho da Europa, que entrou em vigor em 31 de Maio de 2001, que estabelece que qualquer Estado-Membro da União Europeia tem a faculdade de proceder directamente por via postal à citação de actos judiciais (embora no domínio do RCPIT não estejamos perante actos judiciais) destinada a pessoas residentes em outro Estado-Membro, salvo se se tiver oposto, por via declaração prévia, às citações por esse meio no seu território.

Quanto às pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados (como entidades de facto, heranças jacentes ou entidades relativamente às quais tenha sido declarada a invalidade do respectivo título constitutivo), a residência fiscal é determinada em função da existência ou não em território português da respectiva sede ou direcção efectiva. No que diz respeito à sede, aferir-se-á da correspondente localização a partir do estipulado nos estatutos ou pacto constitutivo; Já a direcção efectiva — que poderá não ser efectuada no mesmo sítio da sede — constituirá o local a partir de onde se processa a gestão global da empresa, o que pode ser aferido em função de vários critérios particulares, contingentes e específicos como o lugar do maior número de reuniões dos associados, o local da centralização da contabilidade ou escrita, o sítio do maior número de estabelecimentos ou transacções comerciais ou prestacionais, etc.

Consideram-se não residentes as entidades colectivas que não tenham em território português nem a sede nem a direcção efectiva da empresa, bastando apenas um dos critérios para que a residência se dê por verificada.

Se não for possível ou se frustrar a notificação por via postal, a notificação deverá ser efectuada através do consulado português mais próximo, se o notificando for português; sendo estrangeiro, ou não sendo viável o recurso ao consulado, a notificação deverá realizar-se através de carta rogatória. Caso se conclua que o notificando se encontra em parte incerta, proceder-se-á à notificação edital, averiguando-se previamente a última residência daquele em território português e procedendo-se às diligências a que se refere o artigo 244.º do CPC.

funciona normalmente a administração principal. Ou seja, para o CSC. Ou seja, na lei civil adopta-se um conceito de sede jurídica – prevista nos estatutos –, enquanto para a lei comercial adopta-se um conceito de sede de facto – o local onde se exerce efectivamente a sua administração.

¹⁶⁷ Veja-se o artigo 16.º do Código do IRS e artigos 2.º n.º 3 e 5.º do Código do IRC.

Artigo 42.º
Momento das notificações

1 - As notificações podem efectuar-se no momento da prática dos actos de inspecção ou em momento anterior.

2 - As notificações para a prática dos actos previstos nos artigos 28.º, 29.º e 30.º podem efectuar-se no momento em que os mesmos são praticados.

3 - Nos casos não previstos no número anterior ou quando não seja possível a prática dos actos de inspecção no momento da notificação deve fixar-se prazo de 2 a 30 dias para entrega ou regularização dos elementos necessários ao procedimento de inspecção, sem prejuízo do disposto nos artigos 48.º e seguintes ou de outros prazos estabelecidos na lei.

Anotações doutriniais:

Prevê-se neste artigo uma duvidosa — do ponto de vista das exigências da certeza jurídica e protecção da confiança — derrogação à regra da anterioridade das notificações, de acordo com a qual estas devem ser sempre anteriores ao facto notificando. Com efeito, apenas se a pessoa ou entidade em causa for notificada com antecedência em relação ao facto intrusivo ou potencialmente lesivo de que vai ser alvo poderá ela anteciper com razoabilidade na sua esfera jurídica as consequências gravosas que poderá sofrer, não sendo apanhada desprevenida com as mesmas.

Em todo o caso, estipula-se aqui uma regra de contemporaneidade, nos termos da qual as notificações podem efectuar-se no momento da prática dos actos de inspecção, o que pode suceder particularmente, mas não apenas, nas situações em que estejam em causa medidas cautelares adoptadas pela administração. Nestas situações admite-se que a notificação anterior do visado poderia implicar uma perda do efeito útil que a adopção da medida pretende precisamente efectivar (v.g., impedir a destruição, desaparecimento ou alteração de elementos fiscalmente relevantes).

Os actos que podem ser notificados no momento em que são praticados são os seguintes:

- ⇒ Acesso às instalações e dependências da entidade inspeccionada;
- ⇒ Disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;
- ⇒ Exame, requisição e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
- ⇒ Prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos públicos;
- ⇒ Troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua actuação;

- ⇒ Esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;
- ⇒ Adopção das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;
- ⇒ Requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspecção;
- ⇒ Exame de quaisquer elementos dos contribuintes que sejam susceptíveis de revelar a sua situação tributária;
- ⇒ Inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a actividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das acções de inspecção;
- ⇒ Acesso, consulta e teste dos 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;
- ⇒ Consulta ou obtenção de dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras;
- ⇒ Toma de 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;
- ⇒ Controlo de bens em circulação.

Artigo 43.º **Presunção de notificação**

1 - Presumem-se notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, a comunicação dos serviços postais para levantamento de carta registada remetida pela administração fiscal deve sempre conter, de forma clara, a identificação do remetente.

3 - A violação do disposto no número anterior só impede o funcionamento da presunção mediante exibição da comunicação dos serviços postais em causa.

4 - O disposto no n.º 1 não impede a realização de diligências pela administração tributária com vista ao conhecimento do paradeiro do sujeito passivo ou obrigado tributário.

Remissões legislativas

Código Civil

Artigo 349.º

Noção

Presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido

Artigo 349.º

Presunções legais

1. Quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz.
2. As presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir.

Anotações doutriniais:

No número 1 do presente artigo estabelece-se uma regra de efectividade, procurando evitar-se que as situações se arrastem em face de manobras dilatórias por parte dos eventuais visados, seja pelo facto de a carta em causa não ter sido levantada, seja pelo facto de ter sido recusada ou se mencionar que o sujeito visado está ausente ou em parte incerta. Nestes casos, considera-se que os sujeitos ficam notificados, se tiver sido utilizada a forma de carta registada.

Note-se que se trata de uma verdadeira presunção — uma ilação que a lei tira de um facto conhecido para chegar (firmar) um facto desconhecido — e não de uma ficção legal, pelo que é de admitir a prova em contrário por parte do contribuinte, obrigado tributário ou terceiro.

Uma vez que o legislador não estabelece em que momento ocorre a presunção de notificação, importa reter aqui as regras relativas às notificações postais efectuadas mediante carta registada, previstas no artigo 39.º do CPPT, aplicável subsidiariamente. Na notificação efectuada através de carta registada, o legislador presume que as notificações são feitas no 3.º dia útil posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse (o 3.º dia) não seja útil. Para que se presuma a notificação, é no entanto necessário que a notificação tenha sido efectuada nos termos legais, designadamente que a carta registada seja enviada para o domicílio da pessoa a notificar, à semelhança do que sucede no preceito em análise¹⁶⁸. O preceito aqui em análise estabelece no entanto uma presunção de notificação em caso de

¹⁶⁸ Neste sentido, ver acórdãos do TCA Sul de 17-05-2011, processo n.º 4631/11, de 02-10-2012, processo n.º 5673/12; Cfr. ainda JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, I volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.382.

devolução de carta por não ter sido levantada, ter sido recusada ou com indicação de que o destinatário está ausente em parte incerta, contrariamente ao que sucede nos casos do artigo 39.º n.º 2 do CPPT, em que a presunção apenas vale nos casos em que a carta não seja devolvida, admitindo-se apenas a possibilidade de ilidir a presunção demonstrando que a notificação ocorreu em data posterior à presumida e já não quando a notificação não tiver ocorrido, nomeadamente porque a carta foi devolvida. Ainda assim, o facto de se presumir a notificação nestes casos de devolução da carta, não desonera no entanto a Administração fiscal de ter de demonstrar a efectivação da notificação, que é efectuada através de informação dos correios, normalmente a pedido do notificando e no sentido de se apurar que a carta não foi entregue ou se extraviou. Tratando-se de uma presunção, a mesma admite prova em contrário, pelo que pode o notificado vir a demonstrar que a notificação, ocorreu em data posterior à acima referida – 3.º dia útil ou 1.º dia útil seguinte caso aquele seja dia não útil. Em caso de devolução, terá de demonstrar que o não levantamento da carta (por exemplo por se encontrar doente ou internado, ou ausente por motivos laborais) ou a recusa (por exemplo, por ter sido recusada por outra pessoa que recebeu o carteiro) se deveu a facto não imputável ao mesmo (em caso de recusa, ou por não levantamento por se encontrar ausente do domicílio).

No número 4, e não obstante a formulação dúbia (“não impede”), dá-se corpo aos princípios da oficiosidade e do inquisitório (corolários da tarefa de busca da verdade material), determinando-se que a Administração tributária deve diligenciar tendo em vista a obtenção do conhecimento do paradeiro do sujeito passivo ou obrigado tributário.

Esta presunção é apenas aplicável aos casos em que a notificação é efectuada por carta registada não se aplicando, naturalmente, às situações em que a notificação é feita pessoalmente.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I) - O não levantamento, nos correios, de carta registada, enviada para o domicílio fiscal do contribuinte, sem que tenha havido alteração do mesmo e sem que ele a tenha recusado, não concretiza a respectiva notificação e em tal hipótese, esta não é oponível ao interessado, carecendo o respectivo acto de eficácia (nº 1 do referido art. 36º do CPPT).

II) –Por esse prisma, a notificação que ao contribuinte foi feita para apresentar os livros selados e outros elementos fiscalmente relevantes respeitantes à sua actividade porque feita por carta registada, enviada para o seu domicílio fiscal, mas que veio a ser devolvida com a indicação de «informam que faleceu», não pode ter-se como concretizada e, por isso, não pode ter-se como verificada a recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos, para efeitos do disposto nos nº. 1, al. b) do artº 87º da LGT, isto é, para efeitos de a AF poder determinar a aplicação de métodos indiciários.

III) - Tendo a AF, procedido à tributação do contribuinte com recurso à aplicação de métodos indiciários, com fundamento apenas em tal recusa de exibição da contabilidade, ocorreu preterição de formalidade legal ou vício de forma, do processo de liquidação, que invalida esta.

(Acórdão do TCA Sul de 27-03-2012, processo n.º 04511/11)

I – É a administração tributária que tem o ónus de demonstrar que efectuou a notificação de forma correcta, cumprindo os requisitos formalmente exigidos pelas normas procedimentais.

II – O «recibo de aceitação» e o «recibo de entrega» da carta registada pelos serviços postais, previstos nos n.ºs 2 e 4 do artigo 28.º do Regulamento do Serviço Público de Correios são documentos idóneos para provar que a carta foi registada, remetida e colocada ao alcance do destinatário.

III – Trata-se, porém, de uma formalidade simplesmente probatória ou «*ad probationem*», cuja falta pode ser substituída por outros meios de prova.

IV – O registo informático dos mesmos dados de facto existente em entidades diferentes, o emissor (Administração Tributária) e o distribuidor da carta (CTT), é uma circunstância concreta que, num sistema de livre apreciação das provas, ainda que limitado pelo princípio da persuasão racional, justifica suficientemente que se dê como provado que o registo foi efectivamente realizado.

V – O registo da carta faz presumir que o seu destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, três dias após a data registo, uma presunção legal que se destina a facilitar a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando, presunção que, tendo por base o registo postal, só existe quando se prove que o registo foi efectuado.

(Acórdão do STA de 16-05-2012, processo n.º 01181/11)

PARTE II

Marcha do procedimento de inspecção

TÍTULO I

Início do procedimento de inspecção

CAPÍTULO I

Preparação, programação e planeamento

Artigo 44.º

Preparação, programação e planeamento do procedimento de inspecção

1 - O procedimento de inspecção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objectivos a serem alcançados.

2 - 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 Direcção-Geral dos Impostos, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade.

3 - O disposto no número anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, às pessoas previstas no n.º 3 do artigo 2.º quando as mesmas sejam incluídas no âmbito do procedimento de inspecção.

4 - A programação e planeamento compreendem a sequência das diligências da inspecção tendo em conta o prazo para a sua realização previsto no presente diploma e a previsível evolução do procedimento.

Anotações doutriniais:

A primeira questão que se suscita na anotação ao presente artigo é, uma vez mais, a da existência ou não de dignidade material para um preceito desta natureza constar de um acto legislativo. São referidas aqui as necessidades de preparação — através da recolha de informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado na AT, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e os indicadores económicos e financeiros da actividade —, e de programação e planeamento — delimitação das diligências, tendo em conta o prazo para a sua realização e a previsível evolução — do procedimento inspectivo. Não será incorrecto afirmar que se trata esta de matéria exclusivamente burocrática que faria mais sentido num manual de instruções para funcionários do que num diploma legislativo emanado pelo Governo, promulgado pelo Presidente da República e publicado em Diário da república.

Na realidade, demonstra-se uma duvidosa selectividade dos conteúdos legislativos, contribuindo bastante para uma degradação do papel lei — aqui, lei em sentido material — e, consequentemente, do princípio democrático, constitucionalmente consagrado.

Esta preparação, programação e planeamento do procedimento de inspecção constitui a fase imediatamente anterior ao início do procedimento de inspecção

A preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário a inspecionar, incluindo:

- ⇒ o processo individual arquivado na Administração fiscal;
- ⇒ informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação; e
- ⇒ indicadores económicos e financeiros da actividade.

Esta fase do procedimento inspectivo, *latu sensu*, consiste no fundo no congregar de toda a informação que a Administração fiscal dispõe sobre a entidade a inspecionar, assumindo aqui relevo os elementos obtidos através do cruzamento de informação, sobretudo através do aumento das obrigações acessórias, não só dos próprios sujeitos passivos como de outros obrigados tributários com os quais os sujeitos passivos mantêm relações económicas.

Por força da denominada privatização da relação jurídica tributária, a actuação da inspecção tributária abrange uma série de actuações que não se confinam ao procedimento tributário de inspecção. A actuação da inspecção tributária em sentido lato, configura uma série de actuações e metodologias que poderão depois de reunida uma série de informações e dados, a final concretizar-se no procedimento inspectivo. Tais metodologias assentam sobretudo no cruzamento de informação cujo escopo

final passa por, no âmbito do combate à evasão e fraude fiscais, tendo em conta a informação disponível, proceder-se a um conjunto de cruzamentos, controlos automáticos e acções de controlo que visam a detecção de declarações em falta e a correcção dos rendimentos declarados, com recurso a meios informáticos. Este cruzamento de informação tanto pode ocorrer relativamente aos dados que a Administração fiscal tem ao seu dispor, provenientes dos próprios sujeitos passivos, como de terceiros. A eficácia da actuação inspectiva depende por isso em muito da existência de um eficaz sistema de troca e cruzamento de informações entre todos os sectores da Administração tributária. Este cruzamento e controlo têm também sido possíveis graças à progressiva desmaterialização das obrigações declarativas.

Um dos corolários dessa desmaterialização é o pré-preenchimento das declarações Modelo 3 do IRS, que se iniciou em 2007. Fruto do crescente aumento das obrigações declarativas, e do respectivo cruzamento da informação, é hoje possível à Administração tributária pré-preencher a declaração modelo 3 do IRS quanto aos rendimentos do trabalho dependente (categoria A) e pensões pagos ou colocados à disposição, rendimentos de capitais (categoria E) de englobamento obrigatório, retenções na fonte efectuadas sobre rendimentos das categorias A, B (rendimentos empresariais e profissionais), E, G (incrementos patrimoniais) e H (benefícios fiscais), bem como descontos para a Segurança Social relativos a rendimentos da categoria A, quotizações sindicais efectuadas em sede das categorias A ou H e pagamentos por conta efectuados no âmbito da categoria B. Mais recentemente esta desmaterialização é também visível, possibilitando um maior controlo aos rendimentos profissionais e empresariais, através da figura do recibo modelo n.º 6 electrónico, mais conhecido como “recibo verde electrónico”¹⁶⁹ que deve ser obrigatoriamente emitido pelos titulares de rendimentos da categoria B. Este novo formato permitirá no futuro o pré-preenchimento de declarações fiscais, bem como dos livros de registo relativamente aos rendimentos da categoria B.

Assim, é possível controlar as divergências na recepção da Declaração Modelo 3 do IRS, controlo esse automático, nomeadamente de rendimentos e retenções na fonte, através do qual é possível à Administração tributária, de acordo com os elementos que dispõe na sua base de dados, detectar a discrepância dos elementos declarados pelos contribuintes. Este controlo é feito através do cruzamento de informação entre o que é declarado pelo sujeito passivo na sua declaração modelo 3 do IRS e a declaração de retenções modelo 10¹⁷⁰ que é apresentada pelas entidades que efectuam as respectivas retenções na fonte.

¹⁶⁹ Esta obrigação foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 2010) através da alteração ao artigo 115.º, n.º 1, alínea a) do Código do IRS e regulamentada pela Portaria n.º 879-A/2010, de 29 de Novembro, que aprovou o respectivo modelo oficial. A emissão dos recibos verdes electrónicos foi facultativa entre o período entre 1 de Dezembro de 2010 e 30 de Junho de 2011, passando a ser obrigatória a partir de 1 de Julho de 2011 para todos os sujeitos passivos que se encontrem obrigados ao envio da declaração periódica IVA ou da declaração de IRS por via electrónica.

¹⁷⁰ A declaração Modelo 10 vem prevista no artigo 119.º, n.º 1 alínea c) do Código do IRS e artigo 120.º do Código do IRC, tendo sido aprovada pela Portaria n.º 1145/2004, de 30 de Outubro, e substituiu o anterior Anexo J da Declaração Anual. A declaração Modelo 10 deve ser entregue até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, e contém informação relativa ao ano anterior, dos rendimentos devidos ou colocados à disposição de titulares residentes no território português e respectivas retenções. Assim, estão obrigadas à sua entrega todas as entidades, singulares ou colectivas, que efectuem pagamentos de qualquer natureza sujeitos a IRS. O conteúdo da declaração Modelo 10 entregue irá ser cruzado,

Igualmente relevantes em sede de imposto sobre rendimento são as manifestações de fortuna. Este controlo de sujeitos passivos não declarantes com manifestações de actividade são passíveis de detecção sobretudo pelo facto de, não tendo procedido à entrega de declarações de rendimentos, apresentarem manifestações de actividade por constarem em declarações de terceiros, nomeadamente, na declaração Modelo 10, como titulares de rendimentos, na declaração Modelo 11¹⁷¹, como intervenientes em escrituras de alienação de imóveis ou nos Anexos O¹⁷² e P¹⁷³ da IES/DA, como intervenientes em operações comerciais. Este controlo de contribuintes com divergências no cruzamento dos Anexos O e P da IES/DA implica a detecção e análise das divergências entre a informação prestada pelos sujeitos passivos no Anexo O e a informação prestada pelos seus clientes nos respectivos Anexos P. Este cruzamento também permite verificar as situações em que determinados contribuintes são mencionados por clientes e fornecedores, mas não entregaram os respectivos Anexos O e P da IES/DA. Outro aspecto importante a nível do controlo do IVA passa pelos reembolsos, nomeadamente a análise dos pedidos de reembolso do IVA, que deve ser feita relativamente aos contribuintes que forem seleccionados através da matriz de risco dos reembolsos de IVA¹⁷⁴ procurando aferir a legitimidade dos pedidos e corrigir as deduções indevidas de imposto.

entre outras, com as informações prestadas pelos trabalhadores no quadro 4 do Anexo A, das suas declarações Modelo 3.

¹⁷¹ A declaração modelo 11, prevista no artigo 123.º do Código do IRS é enviada até ao dia 10 de cada mês, pelos Notários, Conservadores, Secretários Judiciais, e Secretários de Justiça, bem como entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares, das relações dos actos praticados, no mês anterior, que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS.

¹⁷² O anexo O destina-se a dar cumprimento à obrigação declarativa na alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, integra a informação empresarial simplificada (IES), e deve ser enviado pelas pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas, as das profissões livres, bem como pelas que, do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC. O anexo O é um mapa recapitulativo com identificação dos sujeitos passivos clientes, onde deve constar o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25 000.

¹⁷³ O anexo P destina-se a dar cumprimento à obrigação declarativa na alínea f) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA, também integra a informação empresarial simplificada (IES), e deve ser enviado pelas pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas, as das profissões livres, bem como pelas que, do mesmo modo independente pratiquem uma só operação tributável, desde que essa operação seja conexas com o exercício das referidas actividades, onde quer que esta ocorra, ou quando, independentemente dessa conexão, tal operação preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou do IRC. Além disso, deve ainda ser enviado pelos serviços, organismos e estabelecimentos do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, incluindo os dotados de autonomia administrativa ou financeira, ainda que personalizados, as associações e federações de municípios, bem como outras pessoas colectivas de direito público, as pessoas colectivas de utilidade pública e as instituições particulares de solidariedade social. O anexo P é um mapa recapitulativo com a identificação dos sujeitos passivos fornecedores, onde consta o montante total das operações internas realizadas com cada um deles no ano anterior, desde que superior a € 25 000.

¹⁷⁴ Cfr. Despacho Normativo nº 23/2009, de 17 de Junho

Outra possibilidade de controlo centra-se no reinvestimento total ou parcial das mais-valias imobiliárias. Este controlo efectua-se através da cruzamento de informação que é feito através da recepção das referidas declarações modelo 11¹⁷⁵ a que estão obrigados de enviar os notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos sujeitos a registo predial que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS, nomeadamente mais-valias, em confronto com o anexo G ou G1 da declaração modelo 3 do IRS a que os sujeitos passivos estão obrigados a enviar caso alienem imóveis.

No âmbito do cruzamento da informação constante dos modelos declarativos das obrigações de terceiros, temos outros exemplos, como é o caso do cruzamento da informação constante da declaração modelo 13¹⁷⁶ – Valores mobiliários, *warrants* autónomos e instrumentos financeiros derivados com os anexos G e G1 da declaração modelo 3, que visa controlar os valores declarados pelas instituições financeiras e pelos sujeitos passivos de IRS, como a alienação de acções e apurar mais e menos valias fiscais. Por sua vez, ainda neste domínio, a declaração modelo 4 – Declaração de aquisição e ou alienação de valores mobiliários –, permite o controlo declarativo de alienantes e adquirentes de valores mobiliários quando as operações tenham sido realizadas sem intervenção dos notários, conservadores e oficiais de justiça, ou das instituições de crédito e sociedades financeiras, e apurar e tributar as mais valias fiscais¹⁷⁷.

As instituições financeiras e de crédito são das entidades que mais contribuem para o suporte informativo da inspecção tributária já que são das entidades que mais obrigações acessórias possuem. Veja-se por exemplo a obrigação de comunicação até ao final do mês de Julho de cada ano, as transferências financeiras que tenham como destinatário entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada mais favorável que não sejam relativas a pagamentos de rendimentos sujeitos a algum dos regimes de comunicação para efeitos fiscais já previstos na lei ou operações efectuadas por pessoas colectivas de direito público¹⁷⁸. Além disso, estas mesmas entidades estão também obrigadas a fornecer à administração tributária, até

¹⁷⁵ Prevista no artigo 123.º do Código do IRS. Ainda nos termos do n.º 4 do artigo 49.º do Código do IMT, entidades estão obrigadas a devem submeter à Administração tributária em suporte electrónico, os seguintes elementos: Uma relação dos actos ou contratos sujeitos a IMT, ou dele isentos, efectuados no mês antecedente, contendo, relativamente a cada um desses actos, o número, data e importância dos documentos de cobrança ou os motivos da isenção, nomes dos contratantes, artigos matriciais e respectivas freguesias, ou menção dos prédios omissos; Cópia das procurações que confirmam poderes de alienação de bens imóveis em que por renúncia ao direito de revogação ou cláusula de natureza semelhante o representado deixe de poder revogar a procuração, bem como dos respectivos substabelecimentos, referentes ao mês anterior; Cópia das escrituras ou documentos particulares autenticados de divisões de coisa comum e de partilhas de que façam parte bens imóveis.

¹⁷⁶ A declaração modelo 13 vem prevista no artigo 124.º do Código do IRS e impõe que às instituições de crédito e sociedades financeiras a obrigação de comunicar à Administração tributária, até 30 de Junho de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, as operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e *warrants* autónomos bem como os resultados apurados nas operações efectuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados.

¹⁷⁷ Prevista no 138.º do Código do IRS, que passou a ser entregue obrigatoriamente via Internet a partir de 1 de Junho de 2009, como dispõe a Portaria n.º 54/2009, de 21 de Janeiro.

¹⁷⁸ Cfr. artigo 63.º-A n.º 2 da LGT.

ao fim do mês de Julho de cada ano, através de declaração de modelo 40¹⁷⁹, o valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, efectuados por seu intermédio, a sujeitos passivos que auferiram rendimentos da categoria B de IRS e de IRC, sem por qualquer forma identificar os titulares dos referidos cartões¹⁸⁰. De referir que, sem prejuízo desta obrigação declarativa anual, estas informações podem ser fornecidas a qualquer momento, a pedido do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira ou do seu substituto legal¹⁸¹.

O cruzamento de informação abrange todo o tipo de entidades, públicas ou privadas. Veja-se a obrigação que impende sobre terceiros, neste caso para efeitos de IMI, que obriga as entidades fornecedoras de água, energia e do serviço fixo de telefones a comunicar semestralmente (até 31 de Julho e 31 de Janeiro de cada ano), em relação ao semestre anterior, ao serviço de finanças da área da situação dos prédios os contratos celebrados com os seus clientes, bem como as suas alterações¹⁸². Ainda em sede de IMI, também às Câmaras Municipais compete colaborar com a Administração tributária na fiscalização do cumprimento deste imposto, devendo aquelas enviar: (i) mensalmente dados de que disponham relativos a alvarás de loteamento, projectos e licenças de construção, licenças de demolição e de obras, pedidos de vistorias, datas de conclusão de edifícios e seus melhoramentos ou da sua ocupação; (ii) bienalmente, até 31 de Março, plantas dos aglomerados urbanos à escala disponível donde conste a toponímia; (iii) oficiosamente ou a solicitação da administração fiscal, outros dados considerados pertinentes para uma eficaz fiscalização¹⁸³.

Em sede de imposto do selo, e para além da obrigação de comunicação dos contratos de arrendamento, também neste existe uma variedade de obrigações declarativas que contribuem para o cruzamento e fiscalização do cumprimento do mesmo. Exemplo disso é a obrigação para todas as entidades que passem cheques e vales de correio, ou outros títulos de enviar até ao último dia do mês de Março de cada ano, uma relação do número de cheques e vales de correio, ou dos outros títulos passados no ano anterior¹⁸⁴. Ainda no âmbito do IS, a Administração tributária pode enviar às pessoas singulares ou colectivas e aos serviços públicos questionários quanto a dados e factos de carácter específico relevantes para o controlo deste imposto¹⁸⁵.

Artigo 45.º

¹⁷⁹ Aprovada pela Portaria n.º 34-B/2012, de 1 de Fevereiro. Esta declaração é apresentada a partir do ano de 2012 e reporta-se ao valor dos fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito, realizados no ano civil anterior.

¹⁸⁰ Cfr. artigo 63.-A n.º 3 da LGT.

¹⁸¹ Cfr. artigo 63.-A n.º 4 da LGT. Esta possibilidade apenas foi prevista com a Lei n.º 20/2012, de 14 de Maio e veio reforçar uma obrigação que as instituições de crédito e sociedades financeiras já tinham, mas que apenas tem de ser cumprida uma vez por ano, até Julho. Assim, independentemente da obrigação anual as referidas entidades terão de fazê-lo sempre que tal seja solicitado pela Administração.

¹⁸² Cfr. artigo 125.º do Código do IMI.

¹⁸³ Cfr. artigo 128.º do Código do IMI.

¹⁸⁴ Cfr. artigo 54.º do Código do IS.

¹⁸⁵ Cfr. artigo 55.º do Código do IS. De referir no entanto que a possibilidade de envio destes questionários não é específica do imposto do selo, podendo os mesmos ser enviados para controlo de qualquer imposto, tal como prevê o artigo 29.º n.º 3 alínea a) do RCPIT.

Constituição de equipas

1 - Os funcionários são enquadrados em equipas de inspecção, cujos número e composição são estabelecidos pelos serviços referidos no artigo 16.º

2 - Os actos de inspecção são realizados por um ou mais funcionários, consoante a sua complexidade, e orientados pelo coordenador da equipa.

Anotações doutriniais:

Reiteram-se aqui as críticas feitas na anotação ao artigo anterior (degradação da lei e do princípio democrático).

É verdade que este RCPIT corporiza um *regime complementar*, mas também não é menos verdade que o mesmo consta de um acto legislativo como tal qualificado pela constituição (cfr. art.º 112.º, n.º 2), pois a sua aprovação foi efectuada por via de um Decreto-Lei (DL 413/98).

Esta verdadeira *regulamentação da lei* é criticável, pois nem sequer se pode afirmar que se trata de uma devolução legislativa — em que o acto legislativo devolve para o regulamento a densificação e concretização de aspectos que não têm dignidade legislativa bastante. Aqui, é a própria lei material a disciplinar aspectos sem valia substantiva para tal.

Será de questionar, uma vez mais, se não será esta degradação da lei o resultado das pressões efectuadas junto dos poderes normadores por actores diversos.

Os serviços a que se refere o n.º 1 deste preceito são, nos termos do artigo 16.º deste diploma, os serviços da Administração fiscal competentes para a prática dos actos de inspecção tributária, a saber:

- ⇒ As direcções de serviços de inspecção tributária que integram a área operativa da inspecção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que devam ser inspeccionados pelos serviços centrais, nomeadamente a Unidade dos Grandes Contribuintes
- ⇒ As Direcções de Finanças (serviços periféricos regionais), relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial;
- ⇒ Serviços de Finanças (serviços periféricos locais), relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Embora na prática, a inspecção seja efectuada apenas por um funcionário, a lei admite, em casos de excepcional complexidade, que as equipas possam ser constituídas por mais de um funcionário, o que se compreende, nos casos em que a entidade tenha uma dimensão e estrutura tal, que exija uma maior alocação de recursos, de forma a assegurar uma maior eficácia à actuação da inspecção. Além de que não se pode perder de vista o horizonte temporal de duração do procedimento de inspecção.

Artigo 46.º **Credenciação**

1 - O início do procedimento externo de inspecção depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam.

2 - Consideram-se credenciados os funcionários da Direcção-Geral dos Impostos munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do acto de inspecção, 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 acto.

3 - A ordem de serviço deverá conter os seguintes elementos:

a) O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspecção;

b) A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos actos de inspecção, do respectivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar;

c) O âmbito e a extensão da acção de inspecção.

4 - Não será emitida ordem de serviço quando as acções de inspecção tenham por objectivo:

a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos;

b) O controlo de bens em circulação;

c) O controlo dos sujeitos passivos não registados.

5 - O despacho que determina a prática do acto, quando não seja necessária a ordem de serviço, deve referir os seus objectivos e a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução.

6 - Nas acções de inspecção direccionadas a contribuintes não identificados previamente, nomeadamente nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 4, o despacho conterà menção genérica dos contribuintes passíveis de controlo.

7 - As acções de inspecção que visem a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto de sujeito passivo, de qualquer área territorial, com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas são efectuadas mediante entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada.

Anotações doutriniais

O artigo em referência diz respeito à primeira fase do procedimento inspectivo, ao impulso procedimental, e constitui uma importante garantia da observância de requisitos formais e orgânicos.

O início do mesmo, quando se trate procedimento externo de inspecção, depende da (i) credenciação dos funcionários e (ii) do porte do respectivo cartão profissional (ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam). Estes requisitos formais são cumulativos, e o seu incumprimento confere ao contribuinte inspecionado o direito de se opor ao início do procedimento inspectivo nos termos do artigo 47.º do RCPIT.

Quanto à credenciação — acto *administrativo* mediante o qual se reconhece a competência individualizada ao funcionário em concreto —, a mesma é efectuada:

- ⇒ Por ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do acto de inspecção. Esta ordem de serviço — que não é imperativa quando as acções de inspecção tenham por objectivo consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens em circulação, ou o controlo dos sujeitos passivos não registados — deve conter os seguintes elementos:
 - ⇒ número de ordem;
 - ⇒ data de emissão;
 - ⇒ identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspecção;
 - ⇒ identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos actos de inspecção;
 - ⇒ identificação do respectivo chefe de equipa;
 - ⇒ identificação da entidade a inspecionar;
 - ⇒ âmbito da acção de inspecção;
 - ⇒ extensão da acção de inspecção.

ou

- ⇒ Por cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do acto (no caso de não ser necessária ordem de serviço). Tal despacho deve referir os objectivos da inspecção ou do acto inspectivo e a identidade da pessoa a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução.

Note-se que só há lugar a exigência da credenciação dos funcionários e à emissão de ordem de serviço com vista à notificação do sujeito passivo nos procedimentos de inspecção externo (cfr. art.º 13.º). No procedimento de inspecção interno não é necessária credenciação.

Direito comparado

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 142, n.º 4
- ⇒ Alemanha: AO, 196, 198

Artigo 47.º

Consequências da falta de credenciação

É legítima a oposição aos actos de inspecção com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução.

Anotações doutrinárias:

No seguimento do exigido no preceito anterior, determina-se que a falta de credenciação dos funcionários da inspecção, quando a mesma seja obrigatória,

determina a existência de uma causa legítima de oposição á prática dos actos respectivos.

De resto, este artigo poderia bem ter ficado inserido no anterior (poupando-se em termos de extensão legislativa), embora se aceite a sua autonomização em face de razões de clareza e determinabilidade dos preceitos.

O direito de resistência, como é sabido, consiste numa garantia clássica que nos quadros do Estado de Direito é dispensada aos contribuintes, no sentido de estes se poderem insurgir contra tributações inconstitucionais ou ilegais. Tal direito aparece constitucionalmente consagrado na sua vertente substantiva ou material no art.º 103.º, n.º 3 da CRP (ninguém pode ser obrigado a pagar impostos *abusivos*), mas é de admitir também uma resistência em sentido formal ou adjectivo, como a que está plasmada neste preceito.

Em termos práticos, a existência do direito de resistência legitima a oposição do contribuinte ao acto em causa, inviabilizando uma eventual pretensão da Administração tributária no sentido da aplicação de métodos indirectos ou da aplicação de sanções, como coimas.

Devem integrar o conceito de falta de credenciação, todas as situações em que a mesma não possa ser exibida ou, sendo exibida, padeça de vícios. Assim, pode constituir situações de falta de credenciação:

- ⇒ A falta de emissão da ordem de serviço ou despacho, consoante o caso;
- ⇒ Sendo emitida, não cumpra com os requisitos formalmente exigidos;
- ⇒ Não estar na posse dos funcionários no momento em que estes se deslocam à entidade a inspecionar.

Parece-nos que o deficiente cumprimento dos formalismos previstos no artigo anterior corresponde ao não cumprimento dos mesmos. Por razões de certeza e segurança jurídica, exige-se que a ordem de serviço ou despacho contenham todos os requisitos ali previstos.

Também a falta de correspondência entre os funcionários que constam na ordem de serviço ou despacho e os funcionários que se apresentam para proceder à inspecção pode igualmente constituir falta de credenciação. Note-se que se exige o porte de cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam, e sem a qual o contribuinte pode também opor-se à inspecção.

Em qualquer destas situações, fica a entidade a inspecionr legitimada a opor-se à inspecção e dessa forma vedar o acesso às suas instalações.

Naturalmente que esta falta de credenciação só poderá ser sanada, com, passe a redundância, a credenciação dos funcionários nos termos legalmente exigidos no artigo 46.º do RCPIT, sanando os vícios que a mesma possa eventualmente conter ou, simplesmente fazer-se munir da mesma (se por exemplo se esqueceram da mesma).

A prática de actos por funcionários não credenciados ou deficientemente credenciados pode, quanto a nós, consubstanciar um vício invalidante do acto tributário praticado a final.

CAPÍTULO II

Cooperação e notificação para início do procedimento

Artigo 48.º

Cooperação entre a administração e a entidade inspeccionada

1 - Em obediência ao disposto no artigo 9.º, a administração tributária procurará, sempre que possível, a cooperação da entidade inspeccionada para esclarecer as dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspecção.

2 - Quando não estiver em causa o êxito da acção ou o dever de sigilo sobre a situação tributária de terceiros, a administração tributária deve facultar à entidade inspeccionada as informações ou outros elementos que esta lhe solicitar e sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios.

Anotações doutriniais

Uma vez mais, se aponta a técnica legislativa no mínimo ambígua – este artigo 48.º parece uma repetição de preceitos anteriores, levando a questionar: o que vem trazer de novo?

Talvez a aproveitabilidade resida no número 2, o qual impõe à Administração Tributária um dever de fornecer à entidade inspeccionada as informações ou outros elementos que esta lhe solicitar e sejam comprovadamente necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios. Este preceito pode por isso ser importante para concretizar o previsto no artigo 58.º n.º 1 do RCPIT, segundo o qual a entidade inspeccionada pode, no decurso do procedimento de inspecção, proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infracções tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento. Tal imposição é derogada nos casos em que com o seu cumprimento — isto é, com fornecimento de dados ou elementos ao contribuinte — fique em causa o êxito da inspecção. Ora, este “êxito” não se pode aferir em função da susceptibilidade ou não de arrecadação da receita pública, em termos de se dizer que a acção inspectiva apenas será bem sucedida se resultar em liquidação e cobrança de tributos. Convém não perder de vista que os agentes administrativos estão vinculados aos princípios da verdade material e do inquisitório, devendo contribuir para a descoberta daquela, independentemente de tal se afigurar favorável aos “interesses financeiros” subjacentes. Por outras palavras: se com a passagem de elementos para o contribuinte se colocar em causa a arrecadação da receita, tal não significa necessariamente que esteja em causa o êxito da inspecção, pois o objectivo desta não é cobrar dinheiros, mas investigar e descobrir a verdade

De resto, também é pertinente observar que, em rigor, a Administração nem sequer tem interesses próprios mas sempre e só interesses funcionalizados em ordem à prossecução do Interesse público, não sendo legítimo em caso algum invocar “interesses próprios da inspecção”.

Quanto às consequências da falta de cooperação da Administração, não nos parece que a mesma constitua qualquer efeito invalidade do acto tributário ou em matéria tributária que eventualmente venha a ser praticado após o fim do

procedimento de inspecção. No entanto se essa cooperação era essencial para que o sujeito passivo cumprisse com os seus deveres tributários acessórios tal como prescreve a parte final deste preceito, já nos parece que a mesma terá, em matéria contra-ordenacional, um efeito desculpabilizante e, por outro, permitirá também afastar uma possível responsabilização em matéria de juros compensatórios.

Por outro lado, e como já se observou, o dever de cooperação dos contribuintes para com a Administração fiscal, neste caso para com a inspecção tributária, constitui também uma forma de garantir a eficácia da actuação inspectiva.

Direito comparado

⇒ Espanha: LeyGT, art. 142, n.º 3

⇒ Alemanha: AO,199 (2)

Artigo 49.º

Notificação prévia para procedimento de inspecção

1 - O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início.

2 - A notificação prevista no número anterior efectua-se por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo director-geral dos Impostos, contendo os seguintes elementos:

a) Identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objecto da inspecção;

b) Âmbito e extensão da inspecção a realizar.

3 - A carta-aviso conterà um anexo contendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspecção.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 59.º

Princípio da colaboração

1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.

2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.

3 - A colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente (...)

l) A comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo

Anotações doutrinárias:

Esta aqui consagrada uma das mais importantes regras decorrentes do Princípio do Estado de Direito, e particularmente do seu subprincípio da segurança jurídica e da protecção confiança – a obrigatoriedade de notificação prévia da inspecção, com antecedência razoável, de modo a poder antecipar na esfera jurídica

do destinatário a possibilidade da prática de actos intrusivos e potencialmente restritivos. Exige-se, nesta conformidade que procedimento externo de inspecção (apenas este) deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início. Significa que em termos práticos não é possível a realização de inspecções-surpresa, não podendo o visado ser apanhado desprevenido com imprevistas visitas dos inspectores tributários, o que, do ponto de vista da conotação e do impacto social do procedimento inspectivo, pode configurar-se como uma garantia adequada. Além disso, este “aviso prévio” permitirá à entidade inspeccionada preparar devidamente a vinda dos funcionários da inspecção, nomeadamente em termos logísticos, ou seja, preparar um local onde os mesmos possam estar no decurso da inspecção bem como ter disponíveis os elementos que poderão ter de ser consultados, de forma a que a sua presença afecte o menos possível o normal e regular exercício da actividade da entidade inspeccionada e de forma a proporcionar as melhores condições aos funcionários da inspecção.

No que diz respeito à dimensão formal da notificação referida, determina o n.º 2 que a mesma deve ser efectuada por carta-aviso que deverá conter, não apenas a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objecto da inspecção, como igualmente o âmbito e a extensão da inspecção a realizar. A esta notificação, que deverá ser efectuada mediante carta registada, aplicam-se as regras previstas para as notificações no procedimento de inspecção, previstas nos artigos 37.º a 43.º do RCPIT.

A devolução ou recusa da notificação não obriga ao envio de nova notificação nem obsta a que o procedimento tenha início. Aliás, parece ser de aplicar a este preceito a presunção de notificação prevista no artigo 43.º do RCPIT, nos termos do qual, caso de a notificação vir devolvida com indicação de não ter sido levantada, de ter sido recusada ou de que o destinatário está ausente em parte incerta, se presume a notificação desde, que, claro, a mesma tenha sido enviada para o seu domicílio fiscal. Porém, no início do procedimento, com entrega para assinatura da ordem de serviço ou despacho que determina a inspecção, deverá ser entregue o referido anexo com os direitos, deveres e garantias dos inspeccionados.

O cumprimento deste prazo de cinco dias afere-se através do momento em que a notificação é recebida e não do momento em que a notificação é enviada. O que significa, em termos práticos, que se o procedimento de inspecção tiver início, imaginemos, no dia 20 de um determinado mês, e a notificação tiver sido enviada no dia 15, não estará cumprido o referido prazo. Assim, e para que este prazo mínimo seja cumprido terá a notificação em princípio de ser enviada de forma a acautelar que entre o seu recebimento e o início do procedimento medeiem, no mínimo, cinco dias.

A falta de comunicação do início de procedimento só deverá no entanto gerar invalidade se se demonstrar que o interessado não teve conhecimento do procedimento e do respectivo objecto, e que por força dessa ausência de conhecimento não pode nele intervir tempestivamente. Assim, se o contribuinte inspeccionado foi notificado da ordem de serviço/despacho que marca o início do procedimento, se foi notificado do projecto de conclusões do relatório de inspecção, a eventual falta de notificação da carta aviso degrada-se numa mera irregularidade, sem efeitos invalidantes.

Dando seguimento ao dever de informação que perpassa todo o procedimento inspectivo e como decorrência do princípio da colaboração, o número 3 determina que

essa carta-aviso deverá conter um anexo com os direitos, deveres e garantias dos inspeccionados.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I - Antes de iniciar um procedimento externo de inspecção a Administração deve informar o contribuinte mediante carta-aviso, notificando-lhe pessoalmente o despacho que determinou a inspecção aquando do início desta.

II - Não vindo devolvida aquela carta-aviso, mas não sendo o contribuinte encontrado, ao dar-se início à inspecção, não há que o notificar de novo por carta registada com aviso de recepção.

III - A notificação feita pela Administração, por carta registada, para o contribuinte apresentar a sua escrita, não tem que ser repetida por carta registada com aviso de recepção se aquela primeira carta veio devolvida com indicação de «não reclamada».

IV - Elaborado o relatório da inspecção, no qual se propõe a tributação por métodos indirectos, e dada ao contribuinte oportunidade para se pronunciar sobre esse relatório, não se impõe que, antes da fixação da matéria tributável por métodos indirectos, seja de novo ouvido.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14-12-2005, processo n.º 0644/05)

I- Os prazos de caducidade do direito à liquidação encontram-se hoje regulados no artº 45º da LGT;

II- O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro – Cfr. artº 45º-1 da LGT;

III- O prazo de caducidade do direito à liquidação conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – Cfr. artº 45º-4 da LGT;

IV- O prazo de caducidade da liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

V- Esse efeito cessa, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

VI- O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral dos Impostos – Cfr. artº 49º-1 e 2 do RCPIT;

VII- Os actos de inspecção 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. artºs 61º e 62º do RCPIT;

VIII- As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, a menos que a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, caso em que além da notificação ao mandatário, deverá ser enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência – Cfr. artº 40º-1 e 2 do CPPT.

(Acórdão do TCA Norte de 18-03-2011, processo n.º 00178/06.0BEVIS)

O art.º 49, n.º 1, do R.C.P.I.T., aplica no domínio tributário o princípio da comunicação previsto no art.º 55, do C.P.A. 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 respectivo objecto) a tempo de nele poder intervir. E se houver lugar à audiência, o vector em causa poderá ficar desde logo satisfeito (pese a falta de comunicação) se o interessado considerar que não tem nada a acrescentar àquilo que resultou da anterior instrução do procedimento.

(Acórdão do TCA Sul de 23-10-2012, processo n.º 05792/12)

Direito comparado

- ⇒ Espanha: LeyGT, art. 147, n.º 2
- ⇒ Alemanha: AO, 197, 198

Artigo 50.º

Dispensa de notificação prévia

1 - Não há lugar a notificação prévia do procedimento de inspecção 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 efectuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;**
- c) O objecto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer actos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;**
- d) O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte;**
- e) O procedimento se destine a averiguar o exercício de actividade por sujeitos passivos não registados;**
- f) A notificação antecipada do início do procedimento de inspecção for, por qualquer outro motivo excepcional devidamente fundamentado pela administração tributária, susceptível de comprometer o seu êxito.**

2 - Nos casos referidos no número anterior, o anexo a que se refere o n.º 3 do artigo 49.º é entregue, conjuntamente com a cópia da ordem de serviço ou do despacho a que se refere o n.º 1 do artigo 51.º, no momento da prática dos actos de inspecção.

Remissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 69.º

Impulso

- 1 - O procedimento inicia-se nos prazos e com os fundamentos previstos na lei, por iniciativa dos interessados ou da administração tributária.
- 2 - 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.

Anotações doutrinárias:

Não obstante a importância conferida à notificação prévia do início do procedimento inspectivo (cfr. anotação ao artigo anterior), a verdade é que se prevêem situações em que tal notificação é dispensada. Nestes casos, o contribuinte ou obrigado tributário pode ser confrontado com o início da inspecção, podendo eventualmente ser apanhado de surpresa.

Analisando as situações legalmente previstas em que tal pode ocorrer, previstas no número 1 do presente preceito, é possível individualizar os seguintes grupos de casos:

- ⇒ Casos em que a audição seria uma mera formalidade burocrática e retardadora, não se justificando a mesma seja por razões de simplicidade de procedimentos, seja porque, na prática, não se pratica qualquer acto intrusivo – é o que se passa quando procedimento inspectivo vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário (alínea a);
- ⇒ Casos em que se verifica urgência na aquisição ou conservação de elementos probatórios, e em que a eventual notificação poderia trazer morosidade ou o perigo de alienação, dissipação, ocultação ou danificação desses elementos, o que acontecerá quando o objecto do procedimento inspectivo for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer actos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova (alínea c);
- ⇒ Casos em que se procura preservar o efeito útil da actuação dos inspectores, e em que, pela natureza das coisas, a notificação seria inviável. Será o caso de a inspecção consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte (alínea d) — como notificar nestes casos? — e de se destinar a averiguar o exercício de actividade por sujeitos passivos não registados. Inserem-se aqui também as situações em que a notificação antecipada seja, por qualquer outro motivo fundamentado, susceptível de comprometer o seu êxito. Importa lembrar que o “êxito” da acção inspectiva não pode significar, como já se disse, susceptibilidade de arrecadação receita (pode haver “êxito” da inspecção sem haver liquidação ou cobrança de tributo, pois o objectivo é sempre a descoberta da verdade material – cfr. *supra* anotação ao art.º 48.º).
- ⇒ Finalmente, casos em que a notificação antecipada do visado possa introduzir algum grau de perigo ou perturbação numa eventual investigação ou inquérito criminal, nomeadamente no seguimento de uma denúncia de infracção tributária sob a forma de fraude fiscal (alínea b).

Contudo, se se dispensa a notificação em todas estas situações, não se dispensa a entrega ao visado da listagem dos direitos, deveres e garantias dos inspeccionados (n.º2), constituindo a não observância deste preceito uma preterição de formalidade, susceptível de comprometer a validade dos actos subsequentes.

Esta indicação de situações específicas de dispensa de notificação prévia merece no entanto algumas reservas, que se prendem com a sua possível colisão com o previsto na LGT. A regra é que, nos termos do n.º 2 do artigo 69.º 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”*. Portanto, o crivo para se aferir esta situação excepcional de não notificação prévia da carta aviso é, nos termos do segundo segmento do preceito, se essa comunicação puder comprometer o efeito útil do procedimento ou se este incidir sobre situações tributárias em que os interessados não estão devidamente identificados. Ora, atendendo a que o RCPIT tem natureza regulamentar, o mesmo deve conformar-se com o previsto na LGT, tal como expressamente prevê o n.º 5 do artigo 54.º da LGT¹⁸⁶. Sustentamos por isso que esta dispensa de notificação deve ser interpretada no sentido de que, em qualquer das situações tipificadas no n.º 1 do artigo 50.º do RCPIT, apenas pode ocorrer se a mesma puder comprometer o êxito e o efeito útil do procedimento, sob pena de contrariar o espírito da LGT, nomeadamente da segunda parte do n.º 2 do artigo 69.º da LGT e das excepções aí indicadas como fundamento para a dispensa de notificação prévia¹⁸⁷.

Artigo 51.º

Data do início do procedimento de inspecção

- 1 - Da ordem de serviço ou do despacho que determinou o procedimento de inspecção será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, excepto nas situações previstas no n.º 6 do artigo 46.º**
- 2 - 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 inspecção.**
- 3 - A ordem de serviço deve ser assinada pelo técnico oficial de contas ou qualquer empregado ou colaborador presente caso o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante não se encontrem no local.**
- 4 - A recusa da assinatura da ordem de serviço não obsta ao início do procedimento de inspecção.**
- 5 - Se ocorrer recusa de assinatura da ordem de serviço ou despacho, será a mesma assinada por duas testemunhas, entregando-se cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário.**

¹⁸⁶ Estabelece este preceito que, *“Sem prejuízo do disposto na presente lei, o exercício do direito de inspecção tributária constará do diploma regulamentar próprio*

¹⁸⁷ Cfr. neste sentido, e para maior desenvolvimento, ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003, pág. 371 a 376.

6 - Na impossibilidade de se colherem assinaturas das testemunhas, o facto constará na ordem de serviço ou despacho, sendo entregue cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário.

Anotações doutriniais

O preceito aqui em análise refere-se, não apenas à data do início do procedimento inspectivo — como a epígrafe indicia —, mas a também a questões formais relacionadas com esse início, nomeadamente com a sua notificação (aliás, e epígrafe da anterior redacção deste preceito referia-a à “forma de notificação”).

A data de começo da inspecção reveste-se de uma importância fundamental, pois, como já se assinalou (cfr. supra artigo 36.º), o procedimento deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início (sem prejuízo da eventual prorrogação ou ampliação por mais dois períodos de três meses, nos casos de especial complexidade, de ocultação dolosa de factos ou rendimentos, de recurso à assistência mútua e cooperação administrativa internacional ou outros motivos de natureza excepcional). Esse começo verifica-se, na prática, na data da notificação.

Além disso, esta notificação determina também, nos termos do artigo 46.º n.º 1 da LGT, o início da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Em bom rigor esta é a verdadeira notificação que dá início ao procedimento de inspecção externo. Deve por isso ter-se sempre presente a necessidade de credenciação por parte dos funcionários que a realizam, podendo a mesma ser exigida pelo representante, funcionário ou Técnico Oficial de Contas do sujeito passivo. Essa falta de credenciação legitima a oposição por parte da entidade inspeccionada e a consequente entrada dos funcionários da inspecção nas instalações ou dependências da entidade inspeccionada.

Em termos formais, da ordem de serviço ou do despacho que determina o procedimento de inspecção será entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário, que deverá ser devidamente assinada (por ele ou pelo seu representante). A assinatura também pode ser efectuada pelo técnico oficial de contas ou qualquer empregado ou colaborador presente, caso o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante não se encontrem no local. Uma vez que este entr

Importa observar que a recusa da assinatura da ordem de serviço não obsta ao início do procedimento, sendo que em tais casos a assinatura poderá ser feita por duas testemunhas. Se ainda assim for impossível a recolha das assinaturas das testemunhas, tal facto terá de constar na ordem de serviço ou despacho, cuja cópia será entregue ao sujeito passivo ou obrigado tributário.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

Os Técnicos Oficiais de Contas (TOC) podem ser notificados do início do procedimento de inspecção levado a efeito pela A. Fiscal, mais tendo legitimidade para tal conforme resulta do disposto no artº.51, nº.3, do R.C.P.I.T., preceito que consagra a possibilidade dos técnicos oficiais de contas e colaboradores dos sujeitos passivos (sociedades) inspeccionados assinarem as ordens de serviço, sempre que os seus representados não se encontrem no local.

A assinatura pelo TOC do sujeito passivo da ordem de serviço de inspecção, bem como a sua consequente colaboração, permitindo à inspecção tributária o acesso aos elementos contabilísticos da empresa, demonstra que foi cumprido o disposto no dito art.º 51, n.º 1, do R.C.P.I.T.

(Acórdão do TCA Sul de 23-10-2012, processo n.º 05792/12)

Direito comparado

⇒ Alemanha: AO,196

Artigo 52.º

Representante para as relações com a administração tributária

Sem prejuízo dos deveres que legalmente lhe incumbem, o sujeito passivo ou obrigado tributário devem designar, no início do procedimento externo de inspecção, uma pessoa que coordenará os seus contactos com a administração tributária e assegurará o cumprimento das obrigações legais nos termos do presente diploma.

Anotações doutrinárias:

No presente artigo prevê-se uma regra de agilização - o visado no procedimento de inspecção deve designar, no início do mesmo (caso se trate de inspecção externa, não de inspecção interna), uma pessoa que “coordenará os seus contactos” com a Administração tributária e assegurará o cumprimento das obrigações legais. Note-se que se trata aqui de um representante apenas para efeitos de procedimento inspectivo, não se confundido esta figura com a do representante fiscal nem, muito menos, com a de um gestor de negócios. Consequentemente, não se lhes aplicam as regras de responsabilidade tributária por dívidas de outrem (subsidiária), prescritas na LGT (v.g., art.º 27.º).

Trata-se, por isso, quanto a nós, de um representante “informal” que não precisará de estar munido de qualquer documento de representação da entidade inspeccionada. Poderá, por isso, ser um gerente, um funcionário, ou o Técnico Oficial de Contas. Importante é que se trate de alguém que conheça a realidade da entidade inspeccionada e que dessa forma melhor assegure o cumprimento das obrigações impostas no decurso do procedimento inspectivo. Qualquer assunto relacionado com o procedimento de inspectivo será assim tratado com o representante ou, não sendo, será este a indicar a pessoa certa para o fazer. Evita-se assim perdas de tempo desnecessárias, dando-se cumprimento à celeridade exigida no procedimento. Deve-se no entanto esclarecer que as “obrigações legais” a que este preceito se refere não são, quanto a nós, obrigações fiscais ou obrigações legais *stricto sensu*, que vinculem a entidade inspeccionada, mas sim obrigações legais emergentes das regras do procedimento de inspecção, nomeadamente obrigações legais de cooperação, traduzidas no acesso aos elementos pretendidos, acesso a instalações, etc.

Esta nomeação deverá ocorrer *ab initio*, logo que a entidade inspeccionada tome conhecimento do início do procedimento de inspecção externo, caso tenha havido lugar à notificação da carta-aviso prevista no artigo 49.º n.º 1 do RCPIT, ou,

caso esta tenha sido dispensada, no início formal do procedimento, aquando da assinatura da ordem de serviço, prevista no artigo 51.º n.º 1.

A falta de designação de representante não nos parece que constitua violação do dever de cooperação, até porque é perfeitamente admissível que quem seja nomeado como tal, se recuse a sê-lo. Assim, perante a falta de designação de representante, o que releva para efeitos do dever de cooperação é que sejam asseguradas as prerrogativas da inspecção tributária tal como previsto nos artigos 20.º e 21.º do RCPIT, independentemente não importando quem o assegura.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

Os artºs 52.º e 54.º, n.º 1, do R.C.P.I.T., não consagram direitos dos sujeitos passivos, antes estabelecendo obrigações a que os mesmos se encontram constrangidos, nomeadamente o dever de cooperação que sobre eles impende, no sentido de se não inviabilizar ou dificultar a realização da acção inspectiva a levar a cabo pela A. Fiscal.

(Acórdão do TCA Sul de 23-10-2012, processo n.º 05792/12)

TÍTULO II

Actos do procedimento de inspecção

Artigo 53.º

Continuidade e suspensão dos actos

1 - A prática dos actos de inspecção é contínua, só podendo suspender-se em caso de prioridades excepcionais e inadiáveis da administração tributária reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço.

2 - A suspensão não prejudica os prazos legais de conclusão do procedimento previstos no presente diploma.

3 - Em caso de suspensão, deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário o reinício do procedimento.

Anotações doutriniais:

Estipula-se neste artigo uma regra de continuidade, nos termos da qual a prática dos actos de inspecção é contínua. Trata-se de dar corpo ao princípio da economia procedimental, nos termos do qual a tramitação do procedimento deve obedecer a critérios de eficácia e eficiência, sendo de evitar os actos inúteis ou dilatatórios e as paragens desnecessárias ou prejudiciais à obtenção dos resultados inicialmente fixados.

Ainda assim, é admitida a suspensão da prática de actos quando estejam em causa “prioridades excepcionais e inadiáveis da Administração tributária”. Além de, uma vez mais se utilizarem conceitos polissémicos e com uma alta dose de indeterminação, devolve-se o respectivo preenchimento para a própria Administração (por despacho fundamentado do dirigente do serviço), o que coloca no seu arbítrio a definição e delimitação dos casos em que se justificará a referida suspensão.

Naturalmente que, com uma cláusula devolutiva desta natureza, tão ampla, será extremamente difícil ao poder jurisdicional proceder a uma eventual sindicância da decisão administrativa, pois sempre se argumentará que se entra no reduto discricionário reservado ao poder executivo *stricto sensu*.

Em todo o caso, a suspensão não deve prejudicar os prazos legais de conclusão do procedimento (designadamente o prazo máximo de 6 meses, sem prejuízo da prorrogação do mesmo – cfr. art.º 36.º) e caso a mesma se verifique, o visado deve ser notificado do reinício do procedimento (supostamente na fase em que ele se encontrava, não havendo lugar a novo procedimento).

Não se pode confundir a suspensão da prática de actos de inspecção com a suspensão do procedimento de inspecção que só é admissível nos termos legalmente previstos (ver anotação ao artigo 36.º). Esta suspensão da prática de actos não prejudica nem determina a suspensão do prazo de conclusão de seis meses do procedimento de inspecção. Nestes casos de suspensão da prática de actos, deve o sujeito passivo ser notificado do reinício da prática dos mesmos. Embora apenas seja imposta a comunicação do reinício, ao abrigo do princípio da cooperação, deveria igualmente ser comunicada a suspensão da prática dos actos por determinado período de tempo.

Artigo 54.º

Presença do sujeito passivo ou obrigado tributário

1 - O sujeito passivo ou obrigado tributário, os seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas devem estar presentes no momento da prática de actos de inspecção externa quando esta se efectue nas instalações ou dependências de contribuinte e a sua presença for considerada indispensável à descoberta da verdade material.

2 - O sujeito passivo ou obrigado tributário pode, sempre que o pretenda, assistir às diligências da inspecção externa desde que os actos se realizem nas suas instalações ou dependências.

3 - O sujeito passivo ou obrigado tributário pode fazer-se acompanhar por um perito especializado.

Anotações doutrinárias:

Estipula-se neste preceito uma regra de presencialidade, num duplo sentido – enquanto dever e enquanto direito (faculdade).

Enquanto posição jurídica subjectiva passiva, a presencialidade afirma-se como um dever, uma imposição, uma obrigação do visado — em termos jurídicos precisos, dir-se-ia que se está em presença de um ónus —, especificamente nas situações de inspecção externa e quando a mesma se efectue nas instalações ou dependências de contribuinte. Nestes casos, a sua presença é crucial quando seja considerada indispensável à descoberta da verdade material.

A justificação desta imposição radica no princípio da colaboração e no dever do mesmo emergente, além de se procurar assegurar a viabilidade da actuação inspectiva e a eficácia do procedimento. A sua violação ou não observância consubstancia uma

ilegalidade procedimental, embora dificilmente possa desencadear as reacções típicas à não cooperação do contribuinte (aplicação de métodos indirectos, revogação de benefícios fiscais, aplicação de coimas, etc.). Estar-se-á perante uma simples preterição de formalidade não essencial, não implicando invalidação dos subsequentes.

Enquanto posição jurídica subjective activa, a presencialidade demonstra-se como uma faculdade ou poder, que o sujeito em causa pode ou não exercer, assistindo às diligências da inspecção externa — não necessariamente participando nas mesmas — desde que os actos se realizem nas suas instalações ou dependências.

Atendendo às especificidades das matérias envolvidas, e sempre dentro do quadro de colaboração que perpassa todo o RCPIT, é conferida ao sujeito passivo ou obrigado tributário a faculdade de se poder fazer acompanhar por um perito especializado, o que não lhe pode ser recusado (a não ser que tal se configure como obstaculizante da actuação inspectiva).

Esta presencialidade do sujeito passivo ou obrigado tributário, os seus representantes legais e técnicos e revisores oficiais de contas é também importante por duas razões: por um lado possibilita a qualquer dos intervenientes reveridos “controlar”, ainda que sem interferir, os actos praticados pelo funcionário da inspecção e, eventualmente, opor-se a algum acto, no caso de o mesmo consubstanciar uma prática abusiva, desproporcional e desadequada; por outro lado, possibilita à inspecção, obter no imediato qualquer esclarecimento que julgue conveniente perante dúvidas suscitadas (o que também possibilita ao inspeccionado contraditar qualquer observação efectuada por parte da inspecção).

De fora desta faculdade concedida à entidade inspeccionada ficam naturalmente os actos praticados pela inspecção fora das instalações ou dependências da entidade inspeccionada.

Do n.º 2 parece resultar que a entidade inspeccionada pode sempre que pretender assistir aos actos de inspecção que se realizem nas suas instalações ou dependências. Parece-nos no entanto não se tratar de uma formulação absoluta, sendo admissível que a Administração recuse essa assistência se a mesma se traduzir numa presença que obstaculize ou dificulte as diligências a efectuar, equivalendo nesse caso a mesma à falta ou recusa de cooperação.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

8. Os arts 52.º e 54.º, n.º 1, do R.C.P.I.T., não consagram direitos dos sujeitos passivos, antes estabelecendo obrigações a que os mesmos se encontram constrangidos, nomeadamente o dever de cooperação que sobre eles impende, no sentido de se não inviabilizar ou dificultar a realização da acção inspectiva a levar a cabo pela A. Fiscal.

(Acórdão do TCA Sul de 23-10-2012, processo n.º 05792/12)

Direito comparado

⇒ Itália: SDC, art. 12, n.º 2

Artigo 55.º Recolha de elementos

A recolha de elementos no âmbito do procedimento de inspecção deve obedecer a critérios objectivos e conter:

a) A menção e identificação dos documentos e respectivo registo contabilístico, com indicação, quando possível, do número e data do lançamento, classificação contabilística, valor e emitente;

b) A integral transcrição das declarações, com identificação das pessoas que as profiram e as respectivas funções, sendo as referidas declarações, quando prestadas oralmente, reduzidas a termo.

Anotações doutriniais:

Esta recolha e análise de elementos é muito importante já que serão com base nos mesmos que a fundamentação dos actos tributários que vierem a ser praticados assentará, o que bem se compreende, pois sem elementos de prova credíveis que fundamentem o acto, reduz-se de forma significativa a fundamentação que serve de suporte às correcções efectuadas e, conseqüentemente, aumentam as hipóteses de o mesmo poder vir a ser sindicado com sucesso por parte do sujeito passivo.

A fundamentação tem por base os meios de prova recolhidos na fase de análise e verificação da situação tributária do sujeito passivo..

As regras operativas previstas neste preceito (obrigatoriedade de menção e identificação dos documentos e respectivo registo contabilístico e integral transcrição das declarações) constituem densificações do princípio da vinculação de forma que perpassa todo o procedimento tributário (cfr. art.º 54.º, n.º 3 da LGT) e, naturalmente, também o procedimento de inspecção. Esta vinculação é bem patente quando, como sucede neste preceito, o legislador faz depender a recolha de elementos de critérios objectivos. Mais uma vez, também aqui será necessário conciliar a vinculação da Administração, através dos referidos critérios objectivos, com o poder discricionário que a Administração tem necessariamente de ter para poder praticar os actos que considere necessários à recolha de elementos. O que nos parece que este estabelecimento objectivo de critérios significa é que a actuação inspectiva não pode ser aleatória, isto é, deve ser estabelecido um padrão de actos, comum a todos os contribuintes inspeccionados, sem prejuízo de se admitir, casuisticamente, a prática de actos distintos, em função da própria natureza do contribuinte e das situações que sejam detectadas no decurso do procedimento e que poderão exigir a prática de outros actos que não os estabelecidos inicialmente.

Esta regulamentação dos actos de recolha de elementos visa, por um lado, dar ao contribuinte inspeccionado a certeza e segurança necessária à prática dos actos e, por outro, dar à inspecção directrizes nessa recolha. No fundo trata-se de dar um encadeamento lógico na prática dos actos inspectivos, que constitui uma das características do procedimento.

A razão de ser da redução a escrito dos mais relevantes actos e momentos encontra-se, uma vez mais, na busca da verdade material, que não pode deixar de ter um suporte material, por razões de certeza e segurança jurídicas.

A violação dessa obrigatoriedade constituirá preterição de formalidade essencial e consubstanciará uma ilegalidade do acto final respectivo

A recolha de elementos, materializada através de declarações, pode ser obtida junto de qualquer funcionário da entidade inspeccionada que, ao abrigo do dever de

cooperação, não poderá recusar as mesmas, sob pena de incorrer em responsabilidade criminal ou contra-ordenacional, consoante o caso, salco de essa recusa se fundamentar em alguma causa legítima de oposição.

Direito comparado:

⇒ França: LPF – PL, art.s L10 e ss,

Artigo 56.º

Procedimento de recolha de elementos

1 - As fotocópias ou extractos serão efectuados nas instalações ou dependências onde se encontrarem os livros ou documentos.

2 - Em caso de inconveniência ou impossibilidade de efectuar fotocópias ou extractos nos locais referidos no número anterior, os livros ou documentos só podem ser retirados para esse efeito por prazo não superior a setenta e duas horas, devendo ser entregue recibo ao sujeito passivo ou obrigado tributário.

3 - Dos inventários e contagens físicas será lavrado o correspondente termo.

4 - O termo referido no número anterior será assinado pelo sujeito passivo ou obrigado tributário ou seu representante, que declarará ser ou não o mesmo conforme ao total das existências, e poderá acrescentar as observações que entender convenientes.

5 - Quando o sujeito passivo ou obrigado tributário ou seu representante se recusarem a assinar, será o termo assinado por duas testemunhas.

6 - Na impossibilidade de os serviços de inspecção tributária colherem assinatura das testemunhas, constará o facto do termo, do qual será entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário.

7 - Sempre que os testes de amostragem não consistirem no mero confronto de documentos, será igualmente lavrado o respectivo termo, aplicando-se o disposto nos n.os 4 a 6 do presente artigo, com as necessárias adaptações.

Anotações doutriniais:

Este preceito estabelece o procedimento para a recolha dos elementos estabelecidos no preceito anterior.

Assim, e no seguimento dos preceitos anteriores, e dos princípios referidos nas anotações aos mesmos, reiteram-se aqui os imperativos de presencialidade e de imediação (física), no sentido de se exigir que as fotocópias ou extractos de livros ou documentos devam ser efectuados nas instalações ou dependências onde se encontrarem. Apenas em casos de inconveniência ou impossibilidade – e só nestes – de efectuar fotocópias ou extractos nos locais referidos – uma vez mais, as cláusulas abertas a colocar uma alta dose de liberdade decisória nas mãos dos órgãos administrativos – , os livros ou documentos só podem ser retirados para esse efeito por prazo não superior a setenta e duas horas, devendo ser entregue recibo ao sujeito passivo ou obrigado tributário. A inconveniência pode resultar, por exemplo, do elevado número de fotocópias a afectar ou de a utilização da fotocopadora ser absolutamente necessária para o normal exercício da actividade empresa e a mesma causar prejuízo. A impossibilidade pode ocorrer, por exemplo, nos casos em que a

própria entidade inspeccionada não dispõe de material para que as fotocópias possam ser efectuadas. Deve-se sublinhar que esta retirada não se confunde com a apreensão prevista no artigo 30.º do RCPIT, que constitui uma medida administrativa cautelar de conservação da prova. Esta retirada da documentação para que se efectuem as respectivas fotocópias, para além de não ter uma natureza preventiva de conservação da prova, tem uma natureza provisória com carácter temporal limitado – 72 horas – ao passo que as medidas previstas no artigo 30.º do RCPIT, apesar de também terem uma natureza provisória, não têm no entanto um limite temporal fixado.

Apesar de o legislador neste caso não o prever, também nestas circunstâncias devem ser utilizados critérios de adequação e proporcionalidade, de forma a que o espaço e recursos da entidade inspeccionada sejam utilizados de forma a causar o menor incómodo e transtorno possíveis no exercício regular da sua actividade. Parece-nos por isso ser legítima a recusa por parte da entidade inspeccionada sempre que a recolha de ementos possa causar ser desproporcional, ainda para mais quando a lei estabelece a faculdade de a Administração poder retirar os livros e documentos por um prazo de 72 horas para efectuar as fotocópias dos mesmos.

No mesmo sentido (imediação, forma escrita), exige-se que dos inventários e contagens físicas seja lavrado o correspondente termo. Esta presencialidade exigida na elaboração do termo nos inventários e contagens físicas possibilita à entidade inspeccionada o exercício do contraditório, já que lhe é permitido declarar se o mesmo se encontra ou não conforme ao total das existências, podendo até acrescentar as observações que considerar convenientes. Ainda assim, a recusa por parte do sujeito passivo ou obrigado tributário ou seu representante em assinar o termo, não obsta a que o mesmo seja lavrado, já que o mesmo deverá ser assinado por duas testemunhas. Se, também não for possível recolher a assinatura das testemunhas, tal facto deverá constar no termo, sendo entregue uma cópia deste à entidade inspeccionada.

Artigo 57.º

Técnicas de auditoria contabilística

Nos actos de inspecção podem ser utilizadas, quando aplicáveis, técnicas de auditoria contabilística.

Anotações doutriniais:

A abertura normativa prevista neste artigo revela-se de uma forma diferente da demonstrada nos artigos precedentes. Não se trata aqui de colocar nas mãos da Administração tributária qualquer margem decisória autónoma ou espaço de discricionariedade, mas de devolver para normação técnica específica (ao nível da auditoria contabilística) a conformação concreta de certos actos.

Este cruzamento entre Direito e ciências afins, como neste caso a ciência contábil, não pode deixar de se revelar proveitoso, principalmente tendo presentes as exigências inerentes aos princípios da descoberta da verdade material e da certeza e segurança jurídicas, por via do adequado registos material das operações.

Artigo 58.º

Cumprimento de obrigações tributárias

1 - A entidade inspeccionada pode, no decurso do procedimento de inspecção, proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infracções tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.

2 - A regularização, quando o sujeito passivo ou obrigado tributário a comunique à administração tributária, é obrigatoriamente mencionada no relatório final.

Remissões legislativas

Regime Geral das Infracções Tributárias

Artigo 29.º

Direito à redução das coimas

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

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

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

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

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

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

Artigo 30.º

Requisitos do direito à redução da coima

1 - O direito à redução das coimas previsto no artigo anterior depende:

a) Nos casos das alíneas a) e b), do pagamento nos 15 dias posteriores ao da entrada nos serviços da administração tributária do pedido de redução;

b) No caso da alínea c), bem como no do artigo 31.º, do pagamento nos 15 dias posteriores à notificação da coima pela entidade competente;

c) Da regularização da situação tributária do infractor dentro do prazo previsto nas alíneas anteriores;

d) (Revogada)

2 - Em caso de incumprimento do disposto no número anterior, é de imediato instaurado processo contra-ordenacional.

3 - Entende-se por regularização da situação tributária, para efeitos deste artigo, o cumprimento das obrigações tributárias que deram origem à infracção.

4 - Sempre que nos casos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta.

5 - Se, nas circunstâncias do número anterior, o pagamento das coimas com redução não for efectuado ao mesmo tempo que a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta, o contribuinte é notificado para o efectuar no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantado auto de notícia e instaurado processo contra-ordenacional

Anotações doutriniais:

Encontra-se neste artigo mais uma concretização do princípio da colaboração, várias vezes mencionado e referido em anotações precedentes. Trata-se, neste caso particular, de permitir que o sujeito tributário que pratica actos irregulares tenha a

possibilidade de rectificar essa actuação, expurgando o procedimento de eventuais vícios que o mesmo possa conter.

Na verdade, do mesmo modo que a Administração tributária pode sanar invalidades ou irregularidades, seja por via da revisão oficiosa dos respectivos actos seja por via de correcções materiais, também o contribuinte deve ter idêntica prerrogativa.

Por outro lado, serve este preceito, e a possibilidade correctiva nele integrada, para demonstrar que a Administração tributária não deve “perseguir” o contribuinte a todo o custo, até porque o procedimento inspectivo não tem intuitos persecutórios, mas investigatórios, sendo que o seu objectivo não é sancionar, mas como se tem reiteradamente referido, apurar a verdade material. Logo, se a verdade material for apurada e as eventuais irregularidades supridas, deixará de haver motivo para as considerar e relevar. Trata-se no fundo de uma consequência daquela que deve ser uma das finalidades das actuações inspectivas, que deve ter um carácter preventivo ou pedagógico e não meramente sancionatório ou repressivo.

Este cumprimento voluntário do contribuinte no decurso do procedimento inspectivo é “premiado” pelo legislador através da figura do direito à redução de coima, pelo que se a entidade inspeccionada regularizar a sua situação tributária e o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspecção tributária e a infracção for meramente negligente, a coima será reduzida para 75% do montante mínimo legal. Nestas circunstâncias, o direito à redução de coima depende de, no prazo de 15 dias posteriores à notificação da coima pela entidade competente, a entidade inspeccionada proceder ao pagamento da coima e à regularização da situação tributária do infractor dentro do prazo previsto nas alíneas anteriores. O incumprimento destas condições no referido prazo dará imediatamente lugar à instauração do processo contra-ordenacional. A entidade inspeccionada caso pretenda beneficiar desta redução deverá ainda dar conhecimento do pedido ao funcionário da inspecção tributária, que elaborará um relatório sucinto das faltas verificadas, com a sua qualificação, e que será enviado à entidade competente para a instrução do pedido.

A expressão “regularização tributária” deve ser, quanto a nós, entendida casuisticamente, em função das condutas consubstanciadoras dos vários tipos de contra-ordenação previstos e que deveriam ter sido cumpridas pela entidade inspeccionada e não o foram. Assim, a regularização tributária pode consistir:

- ⇒ Na entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes que anteriormente havia sido recusada – artigo 113.º do RGIT;
- ⇒ Na entrega da prestação tributária devida – artigo 114.º do RGIT;
- ⇒ Na entrega de declarações que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria colectável – artigo 116.º do RGIT;
- ⇒ Na entrega de declarações ou documentos comprovativos dos factos, valores ou situações constantes das declarações, documentos de transporte

ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que magnéticos, ou outros documentos – artigo 117.º do RGIT;

- ⇒ Na obtenção de livros de contabilidade ou de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos e documentos com eles relacionados – artigo 120.º do RGIT;
- ⇒ Na organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística, bem como da escrituração de livros ou da elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos – artigo 121.º do RGIT;
- ⇒ Na emissão de recibos ou facturas que não haviam sido emitidos e deveriam ter sido – artigo 123.º do RGIT;
- ⇒ Na designação de representante – artigo 124.º do RGIT;
- ⇒ A aquisição de programas ou equipamentos informáticos de facturação, certificados nos termos do n.º 9 do artigo 123.º do Código do IRC – artigo 128.º do RGIT;
- ⇒ A abertura de conta bancária – artigo 129.º do RGIT.

Importa ainda precisar a ideia de que as irregularidades aqui mencionadas não se devem reduzir necessariamente a “infracções”, como o n.º 1 parece querer indicar. Isto porque, em rigor, nem toda a irregularidade constitui infracção, mas apenas aquelas que estão como tal previstas numa norma de incidência típica.

Em qualquer dos casos, a eventual regularização deve constar do relatório final da inspecção, quando a mesma seja comunicada à Administração tributária.

Artigo 59.º **Oposição**

1 - Em caso de oposição à realização de qualquer acto de inspecção, com fundamento em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 4 do artigo 63.º da lei geral tributária, 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 acto.

2 - O disposto no número anterior não prejudica, caso a oposição seja ilegítima, o procedimento sancionatório que ao caso couber.

Renissões legislativas

Lei Geral Tributária

Artigo 63.º **Inspecção**

1 - Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

- a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua actividade 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 susceptíveis 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 necessária 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 acção inspectiva.

2 - O acesso à informação protegida pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável.

3 - Sem prejuízo do número anterior, o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário faz-se nos termos previstos nos artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C.

4 - O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objectivos 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 a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.

5 - A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem:

- a) O acesso à habitação do contribuinte;
- b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, à excepção do segredo bancário, realizada nos termos do n.º 3;
- c) O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- d) A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

6 - Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas no número anterior, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.

7 - A notificação das instituições de crédito, sociedades financeiras e demais entidades, para efeitos de permitirem o acesso a elementos cobertos pelo sigilo a que estejam vinculados quando a administração tributária exija fundamentadamente a sua derrogação, deve ser instruída com os seguintes elementos:

- a) Nos casos de acesso directo, cópia da decisão fundamentada proferida pelo director-geral dos Impostos ou pelo director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º-B;
- b) Nos casos de acesso directo com audição prévia obrigatória do sujeito passivo ou de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, prevista no n.º 5 do artigo 63.º-B, cópia da decisão fundamentada proferida pelo director-geral dos Impostos ou pelo director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e cópia da notificação dirigida para o efeito de assegurar a referida audição prévia.

8 - As instituições de crédito, sociedades financeiras e demais entidades devem cumprir as obrigações relativas ao acesso a elementos cobertos pelo sigilo a que estejam vinculadas no prazo de 10 dias úteis.

Anotações doutriniais:

Como é sabido, no decurso do procedimento de inspecção, a esmagadora maioria dos actos tem uma natureza operacional ou material, que são a regra, por contraposição aos actos administrativos, leia-se medidas cautelares, que são a excepção.

O presente artigo refere-se no seu número 1 aos casos em que o contribuinte se pode opor legitimamente aos actos materiais de inspecção tributária porque se entende que em causa estão actos intrusivos e restritivos abusivos e desproporcionais em relação aos fins que se pretende atingir.

Convém referir que a menção que é feita neste preceito ao n.º 4 do art.º 63.º da LGT deve ser objecto de uma interpretação correctiva e actualística, no sentido de se considerar efectuada, não para o n.º 4, mas para o n.º 5. Isto porque foi entretanto acrescentado um n.º 3 ao preceito, o que implicou uma correspondente “descida” dos respectivos números em uma unidade.

Em qualquer das situações, estão em causa, como se disse, casos em que o contribuinte se pode legitimamente opor à prática dos actos inspectivos, por considerar que a mesma reveste carácter potencialmente ilegal ou inconstitucional. É o que se passa quando esteja em causa:

- ⇒ o acesso à habitação do contribuinte;
- ⇒ A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado (à excepção do segredo bancário);
- ⇒ O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- ⇒ A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

Sem prejuízo da eventual repetição ou redundância entre si de algumas destas previsões normativas, o que é certo é que se entende estar perante potenciais violações não proporcionais de direitos, liberdades e garantias, acarretando consequentemente a necessidade de intervenção jurisdicional, sob forma de autorização para a prática do acto em questão (curiosamente, concedida pelo Tribunal da comarca competente, e não pelo Tribunal tributário, o que não deixa, do nosso ponto de vista, de merecer alguns reparos).

Em tais casos, 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 ordem para realização do acto. Trata-se aqui do suprimento da vontade administrativa por decisão jurisdicional como forma de obter uma maior garantia de observância dos preceitos respeitantes a direitos, liberdades e garantias.

Assim, no que concerne aos actos materiais ou operacionais praticados pela inspecção, a forma de reacção aos mesmos é através de oposição, oposição essa que, em princípio, apenas poderá ocorrer nos termos e com os fundamentos acima previstos. Dizemos “em princípio” porque nos parece que em algumas circunstâncias é admissível e legítima a oposição mesmo perante casos não expressamente contemplados na lei. Para além dos fundamentos de oposição acima indicados, é possível ainda vislumbrar outros casos em que essa oposição é legítima, nomeadamente quando os actos sejam praticados fora do horário normal de

funcionamento da actividade exercida¹⁸⁸, bem como com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução, isto é, pode ser recusado o acesso às instalações da entidade inspecionada aos funcionários da inspecção que não se encontrem credenciados para o efeito¹⁸⁹. A oposição também é ainda legítima, como afirma LIMA GUERREIRO, quando a acção de inspecção for efectuada por órgão ou por órgãos material ou territorialmente incompetentes da administração tributária¹⁹⁰.

Além disso, parece-nos ainda legítima a oposição em situações em que a actuação inspectiva se manifeste excessivamente onerosa, desproporcional ou desadequada. É certo que esta análise tem um cariz subjectivo e casuístico, mas a realidade é que, atendendo a que a prática de actos de inspecção se deve limitar aos actos indispensáveis e estritamente necessários, se determinado fim puder ser atingido por um acto menos lesivo para os interesses do contribuinte, este poderá opor-se à prática do mesmo, se a Administração conseguir atingir o mesmo fim através de outro tipo de actuação (por exemplo, a Administração solicitar elementos que já tem na sua posse ou a que facilmente pode aceder).

Perante a oposição legítima à prática dos actos de inspecção, com os fundamentos acima descritos (com excepção da falta de credenciação que é sanada com, passe a redundância, a respectiva credenciação dos funcionários), a Administração tributária apenas poderá praticar os actos em causa mediante autorização jurisdicional pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da Administração tributária.

Convém referir que caso a oposição não tenha fundamento, ou seja, se a mesma for ilegítima, a lei comina tal oposição com a aplicação de métodos indirectos, responsabilidade contra-ordenacional ou mesmo criminal¹⁹¹.

Por fim, há que referir as consequências da violação dos direitos fundamentais da inviolabilidade domicílio e da correspondência que constituem fundamento legítimo de oposição. Parece-nos que a obtenção de provas e elementos com violação destes direitos, ou seja, sem a competente autorização judicial configuram quanto a nós nulidade do acto tributário final, uma vez que se enquadram na disciplina do artigo 133.º n.º 2 alínea d) do CPA, isto é, configuram a violação do conteúdo essencial de um direito fundamental.

Por outro lado, perante a oposição legítima do contribuinte inspecionado, se ainda assim forem praticados pelos funcionários quaisquer actos sem a competente autorização jurisdicional, os mesmos podem incorrer em responsabilidade penal.

Com efeito, quanto à inviolabilidade do domicílio, prevê o Código Penal no seu artigo 378.º (crime de violação de domicílio por funcionário) que o funcionário¹⁹² que abusando dos poderes inerentes às suas funções, ou seja, sem consentimento, praticar o crime previsto no artigo 190.º n.º 1 do Código Penal (violação do domicílio), isto é, se introduzir na habitação de outra pessoa ou nela permanecer depois de intimado a

¹⁸⁸ Cfr. *à contrario*, artigo 35.º n.º 3 do RCPIT.

¹⁸⁹ Cfr. artigo 47.º do RCPIT.

¹⁹⁰ Cfr. GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 289.

¹⁹¹ Cfr. artigos 10.º e 32.º do RCPIT.

¹⁹² Nos termos do artigo 386.º do CP o conceito de funcionário abrange o funcionário civil; o agente administrativo; e quem, mesmo provisória ou temporariamente, mediante remuneração ou a título gratuito, voluntária ou obrigatoriamente, tiver sido chamado a desempenhar ou a participar no desempenho de uma actividade compreendida na função pública administrativa ou jurisdicional, ou, nas mesmas circunstâncias, desempenhar funções em organismos de utilidade pública ou nelas participar.

retirar-se, ou violar o domicílio profissional de quem pela natureza da sua actividade, estiver vinculado ao dever de sigilo, é punido com pena de prisão até três anos ou com pena de multa. O bem jurídico protegido é a privacidade, aferida em duas vertentes: privacidade do lar de qualquer pessoa singular ou instalações de qualquer pessoa colectiva e a privacidade do espaço de trabalho de pessoas vinculadas ao dever de sigilo¹⁹³. No caso do domicílio das pessoas singulares, a violação deste por funcionários da inspecção ocorre sempre que estes entrem no domicílio de um contribuinte, sem o consentimento deste e sem a obtenção da competente autorização judicial. Quanto às pessoas colectivas, este crime é cometido sempre que os funcionários da inspecção, sem a respectiva credenciação tal como exigido no artigo 45.º do RCPIT, e perante a oposição (legítima) do contribuinte (artigo 46.º do RCPIT) entram em quaisquer instalações ou dependências da pessoa colectiva, prosseguindo com a prática dos actos de inspecção.

Relativamente à violação da correspondência, prevê o artigo 194.º do CP que quem, sem consentimento, abrir encomenda, carta ou qualquer outro escrito que se encontre fechado e lhe não seja dirigido, ou tomar conhecimento, por processos técnicos, do seu conteúdo, ou impedir, por qualquer modo, que seja recebido pelo destinatário, bem como quem, sem consentimento, se intrometer no conteúdo de telecomunicação ou dele tomar conhecimento, é punido com pena de prisão até um ano ou com pena de multa até 240 dias.

TÍTULO III

Conclusão e efeitos do procedimento de inspecção

CAPÍTULO I

Conclusão do procedimento de inspecção

Artigo 60.º

Audição prévia

1 - Concluída a prática de actos de inspecção e caso os mesmos possam originar actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada, esta deve ser notificada no prazo de 10 dias do projecto de conclusões do relatório, com a identificação desses actos e a sua fundamentação.

2 - A notificação deve fixar um prazo entre 10 e 15 dias para a entidade inspeccionada se pronunciar sobre o referido projecto de conclusões.

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

4 - No prazo de 10 dias após a prestação das declarações referidas no número anterior será elaborado o relatório definitivo.

Lei Geral Tributária

Artigo 60.º

Princípio da participação

¹⁹³ Cfr. ALBUQUERQUE, PAULO PINTO DE, *Comentário do Código Penal, à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008, pág. 898.

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

e) Direito de audiência antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.

4 - O direito de audiência deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no n.º 1, para efeitos do exercício do direito de audiência, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projecto da decisão e sua fundamentação.

6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audiência, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7 - Os elementos novos suscitados na audiência dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.

Código de Procedimento Administrativo

Artigo 100.º

Audiência dos interessados

1 - Concluída a instrução, os interessados têm o direito de ser ouvidas no procedimento antes de ser tomada a decisão final, salvo o disposto no artigo

103.º

2 - O órgão instrutor decide, em cada caso, se a audiência dos interessados é escrita ou oral.

Artigo 101.º

Audiência escrita

1 - Quando o órgão instrutor optar pela audiência escrita, notificará os interessados para, em prazo não inferior a 10 dias, dizerem o que se lhes oferecer.

2 - A notificação fornece os elementos necessários para que os interessados fiquem a conhecer todos os aspectos relevantes para a decisão, nas matérias de facto e de direito, indicando também as horas e o local onde o processo poderá ser consultado.

3 - Na resposta, os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento, bem como requerer diligências complementares e juntar documentos.

Anotações doutrinárias

Uma das mais importantes e visíveis dimensões concretizadoras do princípio da participação consiste exactamente na possibilidade que deve ser dada ao destinatário de um acto potencialmente lesivo de ser ouvido antes da emanação do mesmo. Existindo várias formas de participação (iniciativa procedimental, prestação de informações, exercício do contraditório, etc.), não restam dúvidas de que o exercício do direito de audiência é uma das mais relevantes¹⁹⁴.

O preceito aqui em análise obriga o órgão administrativo competente a, de alguma forma, associar o administrado à preparação da decisão final, transformando tal princípio em direito constitucional concretizado.

O direito de audiência é por natureza um direito essencial em qualquer procedimento, assumindo o mesmo em sede de inspecção uma dimensão e intensidade ainda maior, na medida em que no momento em que o mesmo deve ser exercido – na comunicação do projecto de conclusões do relatório de inspecção –

¹⁹⁴ V. SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 271-304.

ainda não existe verdadeiramente um litígio entre a Administração tributária e o contribuinte. Quando muito existe um potencial litígio, pelo que a audição nesta sede pode ter um carácter preventivo quanto à conflitualidade emergente.

O objecto da inspecção 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. Por este motivo, o direito de audição constitui uma importante fase do procedimento inspectivo, em que o sujeito passivo fundamenta a sua interpretação dos factos eventualmente sujeitos a correcção por parte da Administração¹⁹⁵.

Uma vez exercido este direito, ou conferida essa possibilidade ao sujeito passivo, antes da conclusão do relatório de inspecção, o sujeito passivo não tem de ser ouvido novamente antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais o contribuinte não se tenha pronunciado.

Por outro lado, no caso de aplicação de métodos indirectos o sujeito passivo não tem de ser notificado duas vezes para exercer o direito de audição prévia: uma aquando da decisão de aplicação de métodos indirectos e outra aquando da notificação do projecto de conclusões do relatório de inspecção. Apenas há lugar ao exercício do direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos quando não haja lugar a relatório de inspecção, ou seja, perante a utilização de metodologia indirecta no procedimento inspectivo, não terá o sujeito passivo um direito específico de audição prévia relativamente a essa decisão, mas apenas o direito de audição relativamente ao projecto de conclusões onde, aí sim, se poderá pronunciar global e conclusivamente.

Também não haverá lugar à audição prévia antes da liquidação de juros compensatórios face, por um lado, à ausência de previsão nesse sentido no artigo 60.º da LGT e, por outro, pelo facto de ao sujeito passivo já ter sido dada oportunidade de se pronunciar antes da liquidação do imposto, nomeadamente aquando da notificação do projecto de conclusões do relatório de inspecção, em cumprimento da alínea e) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT. Assim, atendendo a que o sujeito passivo teve oportunidade de se pronunciar sobre o relatório, podia tê-lo feito quanto aos juros compensatórios, já que esta liquidação não é autónoma em relação à liquidação do imposto, uma vez que nos termos do n.º 8 do artigo 35.º da LGT integram a dívida de imposto com a qual são liquidados conjuntamente.

Importa também aqui realçar um outro aspecto que na prática ocorre inúmeras vezes: a inspecção tributária, quando o direito de audição é exercido mas não são aceites os argumentos e fundamentos apresentados, limita-se, não raras vezes, a concluir que os argumentos apresentados pelo sujeito passivo não são válidos e que por isso não merecem acolhimento, razão pela qual não conduzem a qualquer

¹⁹⁵ Cfr. SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 281.

alteração do projecto de relatório¹⁹⁶. A expressão correntemente utilizada é a de que “o contribuinte nada trouxe de novo em sede de direito de audição”. Ora, nestas situações exige-se muito mais: exige-se que a Administração fundamente concretamente, nomeadamente com o porquê da improcedência da fundamentação aduzida pelo sujeito passivo.

Assim, perante casos como este deve considerar-se como inobservado o dever de audição prévia, o que configura preterição de formalidade legal, fundamento de invalidade do acto tributário por vício de forma/procedimento. Em rigor, a desconsideração dos argumentos apresentados pelo sujeito passivo em sede de direito de audição, sem um mínimo de fundamentação, tem um efeito semelhante ao da não notificação para exercício desse direito, ou seja, um efeito invalidante do acto tributário posteriormente praticado.

Esta questão – dos elementos invocados pelo sujeito passivo em sede de audição prévia – remete-nos para outro direito/dever que importa aqui também analisar e que se prende com o dever de pronúncia ou de resposta e o dever de decisão. Porém, tratam-se de deveres distintos, pese embora o artigo 9.º n.º 1 do CPA consagre o princípio da decisão, segundo o qual os órgãos administrativos se devem pronunciar sobre todos os assuntos da sua competência, que lhes forem apresentados pelos particulares.

Como se refere no acórdão do TCA Sul de 19-10-2004, processo n.º 07127/02 «o dever de pronúncia ou resposta dos órgãos administrativos existe sempre face a toda e qualquer petição, ainda que a resposta se limite a informar os interessados do destino dado àquela, bem como dos fundamentos da posição que tomar em relação a ela – cfr. n.º 2 do artigo 115.º do CPA -, constituindo um dever de carácter constitucional correspondente ao direito fundamental de petição dos cidadãos em matérias que lhes dizem respeito ou à Constituição e às leis (artigo 52.º da CRP); já o dever de decisão procedimental apenas existe quando a pretensão é formulada visando a defesa de interesses próprios do peticionante e tem por objecto o exercício de uma competência jurídico-administrativa (normativa ou concreta) de aplicação da lei à situação jurídica do autor da pretensão.»

A Administração, em sede de direito de audição, e após o seu exercício, não tem de se pronunciar ponto por ponto, especificamente quanto a cada um dos argumentos invocados pelo sujeito passivo¹⁹⁷. Deve contudo tê-los em conta e disso fazer menção no relatório final, elencando-os e argumentando quanto à sua não-aceitação.

No que diz respeito ao prazo, o n.º 6 do artigo 60.º da LGT estabelece que o prazo do direito de audição não pode ser inferior a oito nem superior a quinze dias. Por sua vez, o n.º 2 do artigo 60.º do RCPIT determina que a notificação para exercício do direito de audição sobre o projecto de conclusões do relatório deve ser fixado entre

¹⁹⁶ Neste sentido, SANCHES, J.L. SALDANHA; GAMA, JOÃO TABORDA DA, *Audição – Participação – Fundamentação: A co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pág. 282.

¹⁹⁷ Como se refere no acórdão do STA de 10-03-2011, processo n.º 027/11, «O cumprimento do artigo 100.º do CPA não obriga a Administração a responder ponto por ponto a todas as objecções dos administrados, pois não vigoram aí as regras adjectivas relacionadas com ónus de impugnação ou omissões de pronúncia»

dez e quinze dias. Atendendo à especialidade do RCPIT face à LGT, parece-nos que o prazo para exercício deste direito não pode ser inferior a dez dias.

Importa no entanto aquilatar se o cumprimento deste direito se basta com a mera concessão formal do mesmo ao sujeito passivo, ou seja, se basta à Administração fixar um prazo de acordo com o estipulado na lei – entre dez a quinze dias – para o considerar cumprido, ainda que, substancialmente esse direito possa não ser cabalmente exercido.

Esta questão coloca-se porque, se atentarmos, a inspecção tributária dispõe no mínimo de um prazo de seis meses (que pode eventualmente vir a ser prorrogado) para recolher e analisar todos os elementos considerados necessários para a descoberta da verdade, por contraposição ao sujeito passivo que dispõe apenas de um prazo entre dez a quinze dias para se pronunciar sobre o projecto de conclusões a que a Administração chegou após a prática de todos os actos inspectivos. O projecto de relatório pode por isso conter uma dimensão tal, com documentos e anexos que não permita ao contribuinte inspecionado exercer da melhor forma o seu direito de audição. É relativamente fácil imaginar casos em que inspecções demoradas, onde há centenas de documentos e elementos que têm de ser todos levados em consideração e minuciosamente analisados. Nestas situações pode ser manifestamente insuficiente a previsão de prazos tão curtos como os actualmente previstos.

Pode por isso verificar-se uma desproporcionalidade (ainda que a mesma tenha de ser sempre aferida de forma casuística¹⁹⁸), impedindo de facto o sujeito passivo – ainda que não de direito – de exercer o seu direito de audição e dessa forma participar efectivamente e não apenas formalmente no procedimento.

Desta forma, sendo o direito de audição um direito constitucionalmente consagrado, em determinadas situações em que o prazo se revelar materialmente insuficiente, por ser curto face à dimensão do projecto de relatório, o direito, apesar de ser formalmente concedido acaba por se revelar de aplicação inútil, atendendo a que, efectivamente o contribuinte não consegue, de facto, exercer esse direito.

Este nosso entendimento sai de certa forma reforçado com o decidido ao nível da UE, tendo esta questão sido submetida à apreciação dos nossos Tribunais, nomeadamente da sua eventual compatibilidade com os princípios de Direito da UE – em concreto com o direito de defesa – e posteriormente à apreciação do TJUE, pese embora este tribunal se tenha pronunciado no sentido da inexistência de incompatibilidade entre os prazos fixados na nossa lei e o referido direito de defesa.

Com efeito, na situação submetida à apreciação do TJUE este, em acórdão de 18-12-2008, processo C-349/07, afirmou que *«o respeito dos direitos de defesa constitui um princípio geral do direito comunitário que é aplicável sempre que a Administração se proponha adoptar, relativamente a uma pessoa, um acto lesivo dos seus interesses. No entendimento do Tribunal, este princípio impõe que os destinatários de decisões que afectam de modo sensível os seus interesses devem ter a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista sobre os elementos com base nos quais a Administração tenciona tomar a sua decisão, devendo para esse efeito ser-lhes concedido um prazo suficiente.*

¹⁹⁸ Aliás, esta possível desproporcionalidade só se compreende se for casuística visto que os processos têm níveis de complexidade diferente, e como tal o grau de exigência em sede de direito de audição varia consoante esse grau de complexidade for maior ou menor.

Prossegue o referido aresto dizendo que «*Esta obrigação incumbe às Administrações dos Estados-Membros, sempre que estas tomem decisões que entram no campo de aplicação do direito comunitário, mesmo que a legislação comunitária aplicável não preveja expressamente essa formalidade. No que diz respeito à execução deste princípio e, mais concretamente, aos prazos para o exercício dos direitos de defesa, importa precisar que, quando esses prazos não são, como no processo principal, fixados pelo direito comunitário, são regidos pelo direito nacional, desde que, por um lado, sejam equivalentes àqueles de que beneficiam os particulares ou as empresas em situações de direito nacional comparáveis e, por outro, não tornem, na prática, impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos de defesa conferidos pela ordem jurídica comunitária. (...) No que respeita a operações de fiscalização como as que estão em causa no processo principal, recorde-se que tais operações constituem um todo. Assim, num procedimento de inspecção que se estende por vários meses, que implica averiguações no local e a audição da empresa em causa, cujas declarações são consignadas no dossier do procedimento, é de presumir que essa empresa conhecia as razões que levaram a desencadear um procedimento de inspecção e a natureza dos factos que lhe eram imputados. (...) Nestas condições, o respeito dos direitos de defesa implica, para que se possa considerar que foi dada ao beneficiário desses direitos a possibilidade de dar a conhecer utilmente o seu ponto de vista, que a Administração tome conhecimento, com toda a atenção exigida, das observações da pessoa ou da empresa em causa.*».

Embora a decisão do tribunal tenha sido no sentido de não incompatibilidade do prazo previsto nos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPIT com o direito de defesa enquanto princípio comunitário, há algumas conclusões a retirar do texto do acórdão, no sentido de que esta conclusão não tem uma formulação absoluta. Isto porque para além dessa conclusão, o tribunal concluiu igualmente que cabe ao órgão jurisdicional nacional que conhece da acção determinar, atendendo às circunstâncias particulares do processo, se o prazo efectivamente concedido ao sujeito passivo permitiu que este fosse utilmente ouvido pela Administração fiscal.

Quer isto dizer que o direito de audição pode em determinadas circunstâncias ser violado, ainda que o mesmo tenha sido formalmente concedido, isto é, tendo este sido concedido, o mesmo não teve a utilidade esperada e consagrada constitucionalmente de efectivamente conferir ao interessado a sua efectiva participação na formação da decisão.

Aliás, a expressão utilizada pelo TJUE é bem elucidativa de que essa compatibilidade pode em determinadas situações não se verificar, quando afirma que o referido prazo de oito a quinze dias para apresentar as suas observações é, “em princípio”, conforme com as exigências do direito da UE.

Assim, a nosso ver, como acima dissemos, esta decisão reforça o nosso entendimento: o cumprimento formal do direito de audição nem sempre assegura o seu efectivo exercício por parte do sujeito passivo. A audição não pode por isso ser um dever (da Administração) e um direito (do contribuinte) administrativo de natureza meramente formal e abstracto, devendo ser sempre acautelado de forma a garantir em todos os casos sem excepção o seu escopo e substância. Nestes casos em que tal desiderato não é atingido parecem-nos violados os comandos constitucionais, quer numa perspectiva do princípio do contraditório e da participação, quer do princípio da proporcionalidade.

A conclusão dos actos de inspecção a que se refere o n.º 1 deste preceito parece dar a entender que se trata de uma referência ao artigo 61.º n.º 1 do RCPIT materializada através da notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento. Em termos cronológicos parece fazer sentido que assim seja. Com efeito, após a conclusão dos actos de inspecção, a Administração terá na sua posse todos os elementos para poder projectar a sua decisão e facultá-la ao contribuinte para que este se possa pronunciar sobre a mesma. Esta situação pode no entanto ter um efeito prejudicial para a Administração, a saber: na eventualidade de o contribuinte no exercício do direito de audição invocar factos novos que eventualmente possam implicar a realização de novos actos de inspecção, caso a nota de diligência já tenha sido notificada ao contribuinte, a Administração estará impossibilitada de os praticar, uma vez que aquela notificação determina a sua conclusão. Talvez por isso, e uma vez que não nos parece que a Administração esteja vinculada e obrigada a conceder o direito de audição somente após a notificação da nota de diligência, de forma a acautelar a sua posição, deverá conceder o direito de audição e só após este ser exercido e perante o seu teor, caso se conclua não ser necessária a prática de actos de inspecção complementares, então aí sim, deverá proceder à notificação nos termos do artigo 61.º n.º 1 do RCPIT. Dito ainda de outra forma, quando o legislador neste preceito se refere à “conclusão dos actos de inspecção”, a mesma pode ser interpretada como a conclusão material dos mesmos e não como a conclusão formal, que só ocorre nos termos citado artigo 61.º n.º 1 do RPIT.

Este preceito faz depender o exercício do direito de audição de uma provável – quando utiliza a expressão “possam” – existência de actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspeccionada. Parece-nos que o legislador ao utilizar a expressão “actos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis” se está a referir às projectadas correcções a que se chegou após a conclusão dos actos de inspecção e que provavelmente irão dar origem a uma liquidação que, à partida alterará a situação tributária do contribuinte. Poder-se-á entender como tais actos, de acordo com MARTINS ALFARO, todos «os que possam ser susceptíveis de, imediata ou mediatamente, modificar a sua situação tributária, quer alterando os seus direitos tributários, quer os seus deveres tributários»¹⁹⁹. Em bom rigor a materialização do resultado do procedimento inspectivo, por força da sua natureza preparatória, só ocorre numa fase posterior, depois deste terminar, com a liquidação do mesmo resultante.

Tanto o prazo de 10 dias de que a Administração dispõe para notificar o projecto de conclusões do relatório como o prazo de 10 dias após o exercício do direito de audição para elaboração do relatório definitivo são prazos meramente ordenadores ou disciplinadores não constituindo a sua violação qualquer vício susceptível de inquinar o procedimento inspectivo e, conseqüentemente, o acto de liquidação resultante do procedimento.

¹⁹⁹ ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003, pág. 421.

O prazo fixado pela Administração – que pode ser fixado entre 10 a 15 dias – é um prazo substantivo, que se conta nos termos do Código 279.º do Código Civil, tal como prevê o artigo 57.º n.º 3 da LGT e 20.º n.º 1 do CPPT. Assim, trata-se de um prazo contínuo (não se suspendendo em férias judiciais nem em dias não úteis), e que tem início no dia seguinte à notificação das conclusões do relatório. Caso o termo do prazo termine em dia não útil (Sábado, Domingo ou feriado), o mesmo transfere-se para o 1.º dia útil seguinte. O decurso do prazo de 30 dias faz precluir o exercício deste direito.

A notificação para o exercício do direito de audição deve, nos termos do artigo 60.º n.º 4 da LGT, ser efectuada mediante carta registada a enviar para o domicílio fiscal do contribuinte.

O direito de audição só poderá ser cabalmente exercido pelo contribuinte se a notificação fornecer todos os elementos – de facto e de direito – que levaram às projectadas correcções, ou seja, aos tais actos tributários ou em matéria tributária susceptíveis de alterar a situação tributária do contribuinte. A omissão, deficiência, obscuridades de quaisquer desses elementos conduzirá inevitavelmente que o contribuinte não se possa pronunciar, o que originará um vício procedimental de preterição de formalidade essencial, ou seja, é como se o exercício do direito de audição não fosse concedido ao contribuinte.

De referir ainda que, em nossa opinião, o prazo concedido ao sujeito passivo para exercer o direito de audição deve ser perspectivado com uma certa dose de flexibilidade. Queremos com isto dizer que se o direito de audição for exercido depois de ultrapassado o prazo concedido, por exemplo, um ou dois dias depois do prazo ter terminado, a Administração fiscal deve, ainda assim, ter em consideração os argumentos invocados pelo sujeito passivo, ao abrigo dos princípios da cooperação e da boa fé que devem sempre presidir às relações entre Administração e contribuintes. Porém, nestas situações de exercício do direito de audição fora do prazo prazo, a sua apreciação já será uma faculdade e não uma obrigação para a Administração, isto é a Administração já não se encontra legalmente vinculada à sua apreciação.

Quanto às consequências da violação do direito de audição, o mesmo consubstancia um vício de forma por preterição de formalidade essencial. A doutrina tem-se dividido quanto à natureza do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões, havendo quem o considere como um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias fundamentais e façam, daí, decorrer a sanção da invalidade constitucional da lei que o viole e a nulidade do acto administrativo praticado com ofensa do direito de audição²⁰⁰ e quem não lhe atribua essa natureza, defendendo por isso que a o regime da anulabilidade em caso de violação do mesmo²⁰¹. Pese embora a divisão na doutrina, tem constituído entendimento

²⁰⁰ Neste sentido, entre outros, CORREIA, SÉRVULO, *O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento*, in Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo, Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho de 1994; SILVA, VASCO PEREIRA DA, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 2003.

²⁰¹ Cfr. Machete, Pedro, *A Audiência dos Interessados no Procedimento Administrativo*, Lisboa, Universidade Católica Editora, 1995.

jurisprudencial uniforme que a inobservância da audiência prévia constitui um vício formal gerador de mera anulabilidade do acto²⁰². Este entendimento assenta na ideia de que esta formalidade não incorpora um direito fundamental de participação, mas apenas um princípio estruturante do processamento da actividade administrativa, pelo que a sua inobservância não constitui ofensa ao conteúdo essencial de um direito fundamental, tal como se prevê no artigo 133.º n.º 2 alínea d) do CPA, gerando, assim, a anulabilidade do acto e não a sua nulidade²⁰³. Este entendimento tem acima de tudo assentado na ideia de que, pese embora a audiência do interessado tenha a natureza de princípio constitucional cuja efectivação como regra se impõe que seja adoptada pelo legislador ordinário, e nessa medida corresponda a uma formalidade essencial do procedimento administrativo, o mesmo não se configura como um elemento essencial do acto,

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I - Tendo o contribuinte, no decurso de uma acção de fiscalização, sido notificado, nos termos do art. 60.º da LGT, do projecto de conclusões do relatório de inspecção, sendo ouvido numa das fases do procedimento inspectivo, não tem que ser de novo ouvido antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos em relação aos quais ainda não tenha tido oportunidade de se pronunciar.

II - É o que resulta do disposto no n.º 3 do art. 60.º da LGT, na redacção do n.º 1 do art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002, de 31 de Maio, como é o que resultava já da anterior redacção do art. 60.º da LGT, sendo que o referido n.º 1 do art. 13.º da Lei n.º 16-A/2002, tal como o legislador consignou no n.º 2 daquele artigo, tem natureza interpretativa.

III - A liquidação de juros compensatórios não constitui “facto novo” para os efeitos referidos em I.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16-05-2012, processo n.º 0675/11)

I - Ouvido o contribuinte em qualquer fase do procedimento, é dispensada de novo a sua audiência, salvo no caso de serem invocados novos factos sobre os quais o contribuinte não se tenha ainda pronunciado (art.º 60º, n.º 3 da LGT, na redacção dada pela lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio).

II - A liquidação de juros compensatórios é mera operação aritmética decorrente da lei, pelo que não constitui “facto novo” determinante de audiência do contribuinte para

²⁰² Cfr., entre muitos outros, acórdãos do STA de 11-09-2008 processo n.º 0112/07, de 29-01-2009 processo n.º 0651/08, de 30-09-2009 processo n.º 0166/09, de 24-04-2007 processo n.º 069/07; Neste sentido SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo Anotado e Comentado*, Lisboa, Quid Juris, 2009, pág. 379, segundo o qual, «Um direito instrumental, por exemplo o direito de audiência prévia, assume a natureza de direito fundamental quando o direito dominante seja um direito fundamental».

²⁰³ Apenas em matéria sancionatória é que a preterição do exercício do direito de audiência e defesa tem a natureza de direito fundamental (art. 32.º, n.º 10, da CRP), pelo que apenas nestas situações é que tal vício, nos procedimentos sancionatórios, ofende o conteúdo essencial de um direito fundamental, gerando nulidade do acto de decisão do procedimento, por força do disposto naquela norma constitucional e no art. 133.º, n.º 2, alínea d), do CPA.

esse fim expresso, no caso de anteriormente ter sido notificada da liquidação não contemplado esses juros.

III - Uma vez que a Lei nº 16-A/2002 tem carácter interpretativo, tudo se passa como se a nova redacção dada ao nº 3 do artº 60º da LGT tivesse existido desde a data da lei interpretada.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28-09-2011, processo n.º 0562/11)

I – Ouvido o impugnante sobre o conteúdo do relatório de inspecção, não tem que ser ele de novo ouvido antes da decisão do director de finanças proferida no pedido subsequente de revisão da matéria tributável, em que o contribuinte indicou o seu perito, que teve intervenção no dito processo de revisão.

II – Nem tinha que ser ouvido antes do subsequente acto de liquidação, face ao que resulta do disposto no art. 60º n. 3, da LGT, que tem carácter interpretativo – art. Art. 13º, n. 2, da Lei n. 16-A/2002.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 27-05-2009, processo n.º 0193/09)

I - Por força do disposto no art.º 268.º/4 da CRP, tem de se reconhecer a impugnabilidade contenciosa directa de todos os actos administrativos imediatamente lesivos, independentemente da sua definitividade.

II - O acto de recusa da resposta, com fundamento na sua extemporaneidade, apresentada pelos recorrentes em sede de audiência prévia após notificação efectuada em procedimento inspectivo do projecto de correcções à declaração de rendimentos periódicos de IRS, é um acto que não tem eficácia lesiva imediata e efectiva na esfera jurídica dos recorrentes que, em nome da tutela judicial efectiva, reclame recurso contencioso autónomo e imediato, subtraído ao regime regra de impugnação unitária.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11-12-2007, processo n.º 0519/07)

I – Não está ferido de nulidade o relatório da inspecção tributária no qual foram elencados e apreciados pormenorizadamente os elementos novos fornecidos pelo contribuinte no exercício do seu direito de audiência prévia.

II – Está devidamente fundamentado esse mesmo relatório se nele se indicam não só os factos que determinaram as correcções da matéria colectável, como também as normas legais a que obedeceram essas mesmas correcções.

III – Assim sendo e do acto impugnado, ficámos a saber qual o iter cognitivo perseguido pela administração fiscal, que a levou a uma tal conclusão, ficando, deste modo, o contribuinte em condições de contraditar a decisão administrativa, nomeadamente, controvertendo a sua base factual de apoio e, conseqüentemente, a sua legalidade.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 19-09-2007, processo n.º 0216/07)

I - O contribuinte que foi ouvido em fase anterior do procedimento de liquidação não tem, em regra, de voltar a sê-lo antes do acto de liquidação.

II - Esta a interpretação a dar ao artigo 60º da Lei Geral Tributária, mesmo antes de o nº 2 do artigo 3º da Lei nº 16-A/2002, de 31 de Maio, ter dado nova redacção ao seu nº 3, com carácter interpretativo.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 26-09-2007, processo n.º 0903/06)

I - A audiência dos interessados destina-se a assegurar a participação destes nas decisões da Administração que lhe digam respeito nos procedimentos administrativos.

II - O contribuinte que foi ouvido em fase anterior do procedimento de liquidação não tem, em regra, de voltar a sê-lo antes do acto de liquidação, nos termos do n.º 3 do artigo 60.º da LGT.

III - Assim, tendo o contribuinte sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspecção tributária, é dispensada a sua audição antes do indeferimento do recurso hierárquico interposto das correcções efectuadas ao lucro tributável com base naquele relatório, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado.

(Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 07-02-2007, processo n.º 01193/05)

1 - O art.º 60.º da LGT, que impõe a formalidade da audição prévia no procedimento tributário, é de aplicação imediata aos procedimentos tributários pendentes à data da sua entrada em vigor - em 1/01/99 - obrigando o órgão administrativo competente a dar conhecimento ao contribuinte, a partir dessa data, do projecto da decisão que a AT pretenda tomar no procedimento tributário, facultando-lhe, assim, o direito de sobre ele se pronunciar em ordem a poder fazer inverter o sentido dessa decisão, quer mediante argumentos de facto, quer de direito.

2 - Não tendo o impugnante sido ouvido antes da conclusão do relatório final da inspecção, impunha-se a sua audição antes da liquidação dos tributos, por forma a dar cumprimento à obrigação legal imposta a partir de 1/01/99, direito a ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio do contribuinte, ao qual deveria ser comunicado o projecto da decisão e sua fundamentação.

(Acórdão do TCA Sul, de 21-09-2004, processo n.º 00726/03)

I – Se finda a instrução, e antes da elaboração do Relatório Final, o Impugnante foi notificado sobre o projecto de Relatório Final, o sentido final da decisão que iria ser tomada e os factos e direito que sustentavam a decisão projectada para, querendo, se pronunciar, não pode haver dúvidas quanto a este ter sido assegurado o direito de audição, nos termos em que o mesmo resulta concebido e definido no art. 60º da LGT.

II – Qualquer dos cônjuges tem capacidade tributária para praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e, ainda, os relativos aos bens ou interesses do outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto, presumindo-se esse conhecimento e a ausência de oposição expressa.

III – Se o cônjuge e co-impugnante não alega desconhecimento ou oposição quanto à situação tributária do impugnante, limitando-se, tão só, a invocar a falta de comunicação do projecto de relatório de inspecção, não alegando quaisquer factos, nem carreando para o processo quaisquer meios de prova tendentes a afastar a presunção prevista no n.º 6 do art.º 16º, da LGT, tem esta presunção de funcionar e concluir-se que o impugnante marido tem capacidade tributária para, por si, participar no procedimento de inspecção, sem necessidade de fazer intervir a impugnante mulher.

IV – Independentemente do acerto ou não da decisão da Administração e da concordância do sujeito passivo com a mesma, não existe falta de fundamentação do acto tributário se do mesmo constam, de forma lógica, os factos e razões de direito que determinaram a Administração Fiscal a adoptá-la.

(Acórdão do TCA Sul, de 20-10-2011, processo n.º 00342/05.9BEPRT)

Os prazos de elaboração do RIT e da sua notificação estabelecidos, respectivamente, nos art.ºs 60.º/4 e 62.º/2, do RCPIT, têm natureza meramente ordenatória e disciplinadora

(Acórdão do TCA Sul, de 03-11-2012, processo n.º 04017/10)

Direito comparado:

- ⇒ Espanha: LeyGT, art.º 156; 157;
- ⇒ Alemanha: AO, 201; 202
- ⇒ França: LPF – PR, art. R57-1.

Artigo 61.º Conclusão dos actos

1 - Os actos de inspecção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

2 - Nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas.

Anotações doutriniais:

O momento em que se consideram concluídos os actos de inspecção – matéria a que alude o artigo em anotação – assume uma crucial importância por vários motivos, sendo de destacar:

- ⇒ Em primeiro lugar, porque se deve ter presente que existe um prazo máximo de conclusão do procedimento inspectivo – como já se referiu, o procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início (cfr. supra, artigo 36.º, n.º 2). Por conseguinte, para se saber se tal prazo de 6 meses é ou não observado, importa averiguar qual a data de conclusão da prática dos actos. Em todo o caso, o procedimento propriamente dito finda com a notificação do relatório

da inspecção (cfr. infra, artigo seguinte)

⇒ Em segundo lugar porque, do ponto de vista jurídico, a partir de tal momento preclui o direito da Administração tributária de praticar mais diligências investigatórias. Na verdade, daí para a frente, não será legítima a realização de actuações ou diligências, porque a competência subjacente titulada pelos órgãos e agentes administrativos como que caducou. A partir deste momento apenas será legítimo à Administração praticar actos internos com vista à passagem dos elementos recolhidos para o relatório de inspecção. Será por isso legítima a oposição por parte dos sujeitos passivos à prática de actos de inspecção após a notificação desta nota de conclusão dos actos de inspecção.

Trata-se da conclusão dos actos de inspecção e não da conclusão do procedimento de inspecção, que apenas termina com a notificação do relatório de inspecção.

Tendo presente este enquadramento, é importante observar que os actos de inspecção, para estes efeitos, consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

Nos casos em que as acções de inspecção tenham meramente por objectivo a consulta, recolha e cruzamento de elementos ou o controlo dos sujeitos passivos não registados (alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º), a nota de diligência em causa indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas.

Uma vez concluídos os actos de inspecção e efectuada a notificação da nota de diligência prevista neste preceito, fica vedada a possibilidade de prática de novos actos, não sendo possível qualquer reabertura do procedimento para prática de posterior actos de inspecção. Compreende-se que assim seja, por uma questão de certeza e segurança jurídica, já que ao ser notificado desta conclusão dos actos, a entidade inspeccionada fica desta forma com a certeza que não voltará a ser “incomodada” nem sujeita a qualquer acto de inspecção nas suas instalações. Parece-nos que ainda assim esta norma não deverá ser interpretada de forma rígida e inflexível, ou seja, não deve impedir que a Administração possa eventualmente solicitar um ou outro esclarecimento, ou algum documento, que entenda pertinente.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I- Os prazos de caducidade do direito à liquidação encontram-se hoje regulados no artº 45º da LGT;

II- O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro – Cfr. artº 45º-1 da LGT;

III- O prazo de caducidade do direito à liquidação conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – Cfr. artº 45º-4 da LGT;

IV- O prazo de caducidade da liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

V- Esse efeito cessa, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

VI- O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral dos Impostos – Cfr. artº 49º-1 e 2 do RCPIT;

VII- Os actos de inspecção 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. artºs 61º e 62º do RCPIT;

VIII- As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, a menos que a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, caso em que além da notificação ao mandatário, deverá ser enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência – Cfr. artº 40º-1 e 2 do CPPT.

(Acórdão do TCA Norte de 18-03-2011, processo n.º 00178/06.0BEVIS)

Direito comparado:

⇒ Espanha: LeyGT, art. 150, n.º 1

⇒ Alemanha: AO, 202

Artigo 62.º

Conclusão do procedimento de inspecção

1 - Para conclusão do procedimento é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária.

2 - O relatório referido no número anterior deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no n.º 4 do artigo 60.º, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação.

3 - O relatório deve conter, tendo em atenção a dimensão e complexidade da entidade inspeccionada, os seguintes elementos:

a) Identificação da entidade inspeccionada, designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;

b) Menção das alterações a efectuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;

c) Data do início e do fim dos actos de inspecção 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 susceptíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;**
- h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efectuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspecção;**
- 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 correcções efectuadas;**
- j) Indicação das infracções verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correcção emitidos;**
- l) Descrição sucinta dos resultados dos actos de inspecção e propostas formuladas;**
- m) Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;**
- n) Outros elementos relevantes.**

4 - No caso de o sujeito passivo ter apresentado pedido de redução de coima ou procedido à regularização da sua situação tributária durante o procedimento de inspecção, do facto far-se-á referência no relatório.

5 - Poderão ser elaborados outros tipos de relatórios em caso de procedimentos de inspecção com objectivos específicos, os quais, no entanto, incluirão sempre a identidade das entidades inspeccionadas, os fins dos actos, as conclusões obtidas e a sua fundamentação.

6 - O relatório de inspecção 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.

Anotações doutriniais

O relatório da inspecção consubstancia uma das mais visíveis actuações inspectivas, embora não seja ele próprio uma actuação lesiva. Na verdade, importa começar por referir que o relatório de inspecção – de resto, a exemplo do que sucede com qualquer relatório propriamente dito – não materializa qualquer lesivo e, conseqüentemente, não pode ser visto como um acto directamente impugnável. Sendo um “simples” acto de natureza descritiva-informativa (embora com uma importância e relevância enormes), não é um acto administrativo no sentido jurídico-contencioso do termo, e, por tal motivo, não pode ser “atacado” em Tribunal.

O que poderá ser impugnável serão os actos tributários ou os actos administrativos em matéria tributária que dele resultem, como os actos de liquidação, os actos de revogação de benefícios fiscais, os actos de fixação da matéria tributável por métodos indirectos, ou os actos de aplicação de coimas por exemplo.

Do ponto de vista formal, esse relatório 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, devendo ser notificado ao contribuinte por carta registada.

Do ponto de vista substancial, deve conter as mais significativas incidências do procedimento inspectivo concluído, designadamente a identificação e sistematização dos factos detectados e sua qualificação jurídico-tributária e, mais especificamente a menção das alterações a efectuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária, as data do início e do fim dos actos de inspecção e das interrupções ou

suspensões verificadas, a descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação e a indicação das infracções verificadas e dos autos de notícia levantados.

Particularmente relevante neste contexto é a obrigatoriedade acrescida de fundamentação, a qual poderá ser feita por remissão do relatório de inspecção tributária para o respectivo projecto de relatório. Chamamos no entanto a atenção para o facto de que não estamos aqui a tratar da questão da fundamentação por remissão dos actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, nos termos deste artigo 63.º do RCPIT. A questão da fundamentação por remissão de actos que resultam do relatório é uma questão distinta, mas posterior à questão agora em análise, já que aqui ainda estamos na fase referente à elaboração do relatório propriamente dito, e não dos actos resultantes do mesmo.

A esse propósito, nada neste artigo 62.º do RCPIT parece indicar a exigência de um especial dever fundamentação expressa²⁰⁴, pelo que é de aplicar a regra geral de admissibilidade de fundamentação por remissão, desde que o projecto de relatório para o qual o relatório final remete contenha todos os elementos previstos no n.º 3 do artigo 62.º do RCPIT.

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

Quanto à alínea a) tratam-se de elementos de base cadastral, relacionados com a Identificação da entidade inspeccionada, em que assume relevo o local da sede e serviço local a que pertence, já que são estes os elementos que determinam a competência territorial do órgão que procede à inspecção.

Já a alínea b) pressupõe que no decurso procedimento se tenham detectado algumas discrepâncias entre os elementos constantes na base de dados da Administração e os posteriormene identificados que deverão ser corrigidos e actualizados.

A alínea c) diz respeito ao tempo de duração dos actos de inspecção. É importante realçar que se trata do período de tempo durante o qual foram praticados os actos materiais de inspecção, que se iniciam com a assinatura e entrega da ordem de serviço e se concluem com a notificação da nota de diligência que dá por terminada a prática dos actos de inspecção (artigos 51.º e 61.º do RCPIT).

O relatório deve também, de acordo com a alínea d) identificar se se trata de um procedimento de âmbito geral parcial e que períodos de tributação o mesmo abrangeu (artigo 14.º do RCPIT). A descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou previsto na alínea d) diz respeito à fase de preparação e selecção do contribuinte a inspeccionar. Trata-se de dar a conhecer à entidade inspeccionada qual

²⁰⁴ Existem no nosso ordenamento situações em que exige que a fundamentação seja feita de forma expressa como sucede nos casos de “relações especiais” artigo 77.º, n.º 3 da LGT, “tributação por métodos indirectos” (artigo 77.º, n.º 4 e 5 da LGT), “derrogação administrativa de segredo bancário” (artigo 63.º-B n.º 4 da LGT) ou de “reversão contra responsáveis subsidiários” (artigo 23.º, n.º 4 da LGT).

foi o critério utilizado para que se tivesse desencadeado o procedimento, numa clara concretização do princípio da transparência que deve sempre reger a actividade administrativa.

As alíneas f) e g) podem constituir importantes elementos, não tanto para o contribuinte, mas mais para o órgão da Administração que procederá, caso o acto de liquidação resultante do relatório de inspecção não venha a ser cumprido voluntariamente, à instauração do competente processo de execução fiscal, nomeadamente caso tenha o mesmo de vir a ser revertido contra os responsáveis subsidiários. É importante aqui, identificar quem são os responsáveis subsidiários e, fundamental e essencialmente, carrear para o procedimento inspectivo elementos que demonstrem o exercício efectivo da gerência ou administração da entidade inspeccionada, por forma a que, aquando dessa reversão, o órgão de execução fiscal já disponha desses elementos para fundamentar o despacho de reversão.

As alíneas h) e i) constituem aquela que deverá ser a fundamentação das correcções que servirão de fundamento ao acto de liquidação, com destaque para os factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados pelo contribuinte ou por este deveriam ter sido declarados e sujeitos a tributação, factos esses que deverão ser suportados de facto e de direito, ou seja, através dos meios de prova apurados no decurso da prática dos actos de inspecção e da fundamentação jurídica.

A Indicação das infracções verificadas, os autos de notícia levantados e os documentos de correcção emitidos deverão também constar no relatório de inspecção, tal como prevê a alínea i). Ainda em matéria contra-ordenacional, também a apresentação de pedido de redução de coima ou a regularização da sua situação tributária durante o procedimento de inspecção por parte do sujeito passivo deverá constar no relatório.

O prazo de dez dias para notificação do relatório de inspecção ao contribuinte é um prazo meramente ordenador ou disciplinador, não advindo qualquer consequência em caso de incumprimento do mesmo.

A notificação do relatório de inspecção, que deverá ser efectuada mediante carta registada com aviso de recepção, deve indicar quais os meios de defesa e prazo para reagir.

Em virtude da imensa relevância prática, julga-se oportuno trazer aqui alguns excertos jurisprudenciais

I- O dever de fundamentação dos actos administrativos em geral e tributários em particular tem geneticamente, para além de uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo, uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao contribuinte a eficiente reacção judicial.

II- Constando de modo discriminado das conclusões do relatório da fiscalização a descrição dos factos e as razões de direito, com indicação das normas legais pertinentes, que levaram a Administração Fiscal a liquidar o imposto em causa, disso tendo sido notificado o contribuinte, terá este que se considerar devidamente esclarecido sobre a motivação da decisão e, conseqüentemente, o acto de liquidação adicional fundamentado (artigos 77.º da LGT e 125.º do Código do Procedimento Administrativo).

III- A prescrição da obrigação tributária não constitui fundamento da impugnação da

liquidação, pois respeita não à validade deste acto mas à exigibilidade da obrigação criada com a liquidação. Ou seja, a prescrição da obrigação tributária determina a inexigibilidade da correspondente dívida, com a consequente impossibilidade de cobrança coerciva.

IV- Podendo ser conhecida incidentalmente na impugnação judicial, apenas para efeito de se determinar se existe utilidade em se conhecer da invalidade de um acto que titula uma obrigação tributária que está extinta (uma vez que a execução fiscal é a sede própria para se conhecer da prescrição, devendo sê-lo oficiosamente nos termos do art. 175.º do CPPT), tal conhecimento só será possível no recurso se no processo de impugnação constarem todos os elementos necessários para o efeito.

(Acórdão do TCA Norte de 12-07-2012 processo n.º 01167/05.7BEVIS)

I- Os prazos de caducidade do direito à liquidação encontram-se hoje regulados no artº 45º da LGT;

II- O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro – Cfr. artº 45º-1 da LGT;

III- O prazo de caducidade do direito à liquidação conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário – Cfr. artº 45º-4 da LGT;

IV- O prazo de caducidade da liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

V- Esse efeito cessa, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação – Cfr. artº 46º-1 da LGT;

VI- O procedimento externo de inspecção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral dos Impostos – Cfr. artº 49º-1 e 2 do RCPIT;

VII- Os actos de inspecção 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. artºs 61º e 62º do RCPIT;

VIII- As notificações aos interessados que tenham constituído mandatário serão feitas na pessoa deste e no seu escritório, a menos que a notificação tenha em vista a prática pelo interessado de acto pessoal, caso em que além da notificação ao mandatário, deverá ser enviada carta ao próprio interessado, indicando a data, o local e o motivo da comparência – Cfr. artº 40º-1 e 2 do CPPT.

(Acórdão do TCA Norte de 18-03-2011, processo n.º 00178/06.0BEVIS)

Os prazos de elaboração do RIT e da sua notificação estabelecidos, respectivamente, nos art.ºs 60.º/4 e 62.º/2, do RCPIT, têm natureza meramente ordenatória e disciplinadora

(Acórdão do TCA Sul, de 03-11-2012, processo n.º 04017/10)

Direito comparado:

⇒ Espanha: LeyGT, art.ºs 143, n.º 2; 144; 153 e ss;

- ⇒ Alemanha: AO, 202;
- ⇒ Itália: SDC, art. 7.

Artigo 63.º **Fundamentação da decisão**

1 - Os actos 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.

2 - Aos serviços intervenientes no procedimento de inspecção serão obrigatoriamente comunicados os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, bem como a sua revisão em virtude de petição, reclamação ou recurso de qualquer natureza.

Remissões legislativas

Código do Procedimento Administrativo

Artigo 124.º

Dever de fundamentação

1 - Para além dos casos em que a lei especialmente o exija, devem ser fundamentados os actos administrativos que, total ou parcialmente:

- a) Nuguem, extingam, restrinjam ou afectem por qualquer modo direitos ou interesses legalmente protegidos, ou imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;
- b) Decidam reclamação ou recurso;
- c) Decidam em contrário de pretensão ou oposição formulada por interessado, ou de parecer, informação ou proposta oficial;
- d) Decidam de modo diferente da prática habitualmente seguida na resolução de casos semelhantes, ou na interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou preceitos legais;
- e) Impliquem revogação, modificação ou suspensão de acto administrativo anterior.

2 - Salvo disposição da lei em contrário, não carecem de ser fundamentados os actos de homologação de deliberações tomadas por júris, bem como as ordens dadas pelos superiores hierárquicos aos seus subalternos em matéria de serviço e com a forma legal.

Artigo 125.º

Requisitos da fundamentação

1 - A fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do respectivo acto.

2 - Equivale à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.

3 - Na resolução de assuntos da mesma natureza, pode utilizar-se qualquer meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que tal não envolva diminuição das garantias dos interessados.

Lei Geral Tributária

Artigo 77.º

Fundamentação e eficácia

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 actos tributários pode ser efectuada 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.

3 - Em caso de existência de operações ou séries de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou de operações financeiras, efectuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, e sempre que haja incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, a fundamentação da determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais deve observar os seguintes requisitos:

a) Descrição das relações especiais;

b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo;

c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Direcção-Geral dos Impostos utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados susceptíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito;

d) Quantificação dos respectivos efeitos.

4 - A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

5 - Em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei.

6 - A eficácia da decisão depende da notificação.

Anotações doutrinárias

Neste preceito já se trata da fundamentação dos actos administrativos em matéria tributária ou actos tributários (actos de liquidação) que são praticados no seguimento do relatório e que dele resultam e não da fundamentação do relatório propriamente dito (cfr. anotação ao artigo anterior).

O dever de fundamentação dos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, tem acolhimento constitucional no artigo 268.º n.º 3 da CRP, nos termos do qual «*Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.*»²⁰⁵.

O dever de fundamentação cumpre, no essencial, três funções: proporcionar a melhor realização e defesa do interesse público; facilitar o controlo da legalidade administrativa e contenciosa do acto e possibilitar aos órgãos hierarquicamente superiores ou tutelares controlar de forma mais eficaz a actividade dos órgãos subalternos ou sujeitos a tutela²⁰⁶.

²⁰⁵ Trata-se de um direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da primeira parte da CRP. Para uma análise aprofundada do dever de fundamentação veja-se ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007.

²⁰⁶ Cfr. acórdão do TC n.º 594/08 de 10-12-2008; acórdão do TCAN de 25-02-2011 processo n.º 02382/07.4BEPRT.

Em termos de requisitos a observar, «a fundamentação deve ser contextual e integrada no próprio acto (ainda que o possa ser de forma remissiva), expressa e acessível (através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão), clara (de modo a permitir que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide), suficiente (permitindo ao destinatário do acto um conhecimento concreto da motivação deste) e congruente (a decisão deverá constituir a conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação), equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto.»²⁰⁷.

De acordo com DIOGO FREITAS DO AMARAL, a propósito dos requisitos da fundamentação, esta «Em primeiro lugar tem que ser expressa, ou seja, enunciada no contexto do próprio acto pela entidade decisória. Em segundo lugar, 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 acção administrativa»²⁰⁸.

No entendimento da doutrina²⁰⁹ e da jurisprudência²¹⁰, um acto só se considera fundamentado se for possível a um destinatário normalmente diligente ou razoável – uma pessoa normal – colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo²¹¹ fica em condições de conhecer o itinerário funcional (não psicológico) cognoscitivo e valorativo do autor do acto. Face a esta exigência é por isso fundamental que o discurso utilizado seja contextual de modo a que toda motivação e valoração dos pressupostos de facto e de direito que servem de suporte à decisão sejam dados a conhecer ao interessado.

Convém igualmente salientar que não é admissível a fundamentação *ex post*, ou *a posteriori*, isto é, os elementos que fundamentam o acto praticado pela Administração tributária têm necessariamente de integrar a notificação efectuada ao contribuinte, o que significa que não pode o acto vir a ser posteriormente suportado com base em novos elementos fundamentadores²¹².

Os actos tributários ou em matéria tributária que resultem do relatório, que nos termos do artigo 63.º n.º 1 do RCPIT podem fundamentar-se através de adesão ou concordância com as suas conclusões. Esta solução é no entanto distinta da prevista

²⁰⁷ Cfr. neste sentido, e entre outros, acórdãos do STA de 06-07-2011, processo n.º 0307/11, de 03-11-2010, processo n.º 0784/10, de 06-10-2010, processo n.º 0667/10.

²⁰⁸ Cfr. AMARAL DIOGO FREITAS DO, *Curso de Direito Administrativo*, Volume II, Coimbra, Almedina, 2004, pág. 352 e seguintes.

²⁰⁹ Cfr., por todos, ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *A Justiça Administrativa (Lições)*, 8.ª edição, Coimbra, Almedina, 2006, pág. 239.

²¹⁰ Cfr. por exemplo, acórdão do STA de 11-12-2002, processo n.º 01486/02.

²¹¹ A fundamentação não é um conceito absoluto mas sim relativo que varia consoante as circunstâncias concretas em que é praticado e a matéria a que respeita e que determinará consoante a sua diversa natureza ou tipo uma maior ou menor exigência da densidade dos elementos de fundamentação. Neste sentido pode ver-se, entre outros, acórdãos do STA de 10-03-2011, processo n.º 0862/10, de 28-05-2003, processo n.º 0132/03, de 15-01-2004, processo n.º 01585/02.

²¹² Neste sentido, uniforme da jurisprudência, podem ver-se entre outros, os acórdãos do TCA de 10-12-2003, processo n.º 06737/02, de 20-01-2004, processo n.º 01099/03, acórdãos do STA de 05-05-2000, processo n.º 24047, de 01-03-2000, processo n.º 22240.

no artigo 77.º n.º 1 da LGT que, embora admitindo a remissão, admite-a para o relatório de fiscalização, e não para as suas conclusões, pelo que se deve entender a admissibilidade de fundamentação por remissão, desde que a mesma seja feita para o relatório e não somente para as suas conclusões²¹³.

Quanto à violação do dever de fundamentação, a mesma conduz à anulabilidade do acto. Tem-se entendido que o direito à fundamentação não constitui um direito absolutamente protegido pela Constituição, apesar de previsto no artigo 268.º n.º 3 da CRP, pelo que o mesmo não tem a natureza de direito fundamental cuja ofensa implique a nulidade do acto final do procedimento em que foi cometida. Tem igualmente constituído entendimento pacífico e uniforme da jurisprudência que a fundamentação do acto tributário não consubstancia um direito fundamental, ou, sequer, um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, razão pela qual a sua falta ou insuficiência não implica a ausência de elemento essencial do acto, não podendo, por isso gerar a nulidade do acto²¹⁴. Como afirma JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, não existe, em geral, um direito fundamental à fundamentação, ou, sequer, um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, embora tal direito possa vir a ser permeado com as exigências dos direitos fundamentais, pelo menos, naqueles casos em que a fundamentação seja condição indispensável da realização ou garantia dos direitos fundamentais. Tal *«acontecerá sempre que, para além da imposição genérica da fundamentação, a lei prescrever, em casos determinados, uma declaração dos fundamentos da decisão em termos tais que se possa concluir que ela representa a garantia única ou essencial da salvaguarda de um valor fundamental da juricidade, ou então da realização do interesse público específico servido pelo acto fundamentando»* ou *“quando se trate de actos administrativos que toquem o núcleo da esfera normativa protegida [pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais] e apenas quando a fundamentação possa ser considerada um meio insubstituível para assegurar uma protecção efectiva do direito liberdade e garantia»*²¹⁵.

Direito comparado:

⇒ Itália: SDC, art. 7,

Capítulo II

Efeitos do procedimento de inspecção

Artigo 64.º

Eficácia vinculativa do relatório

1 - Sem prejuízo do regime especial de inspecção tributária por iniciativa dos sujeitos passivos, os sujeitos passivos ou obrigados tributários podem, por razões de certeza e segurança, solicitar ao director-geral dos Impostos que sancione as conclusões do relatório da inspecção.

²¹³ Neste sentido, ALFARO, MARTINS, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Lisboa, Àreas, 2003, pág. 446.

²¹⁴ Cfr., entre outros, acórdão do STA de 25-05-2001 processo n.º 091/11.

²¹⁵ Cfr. ANDRADE, JOSÉ CARLOS VIEIRA DE, *O dever da fundamentação expressa de actos administrativos*, Coimbra, Almedina, 2007.

2 - O pedido de sancionamento poderá ser efectuado no prazo de 30 dias após a notificação das conclusões do relatório e identificará as matérias sobre as quais o requerente pretenda que recaia sancionamento.

3 - O pedido considera-se tacitamente deferido se a administração tributária não se pronunciar notificando o interessado no prazo de seis meses, a contar da data da entrada do pedido referido no n.º 1.

4 - Caso o pedido seja expressa ou tacitamente deferido, a administração tributária não pode proceder relativamente à entidade inspeccionada em sentido diverso do teor das conclusões do relatório nos três anos seguintes ao da data da notificação destas, salvo se se apurar posteriormente simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objecto da inspecção.

Anotações doutriniais

O sancionamento das conclusões do relatório de inspecção pode ser requerido pelos próprios sujeitos passivos ou obrigados tributários abrangidos pela inspecção (o que significa que apenas estes têm legitimidade para o requerer, ainda que outras pessoas ou entidades tenham intervindo acessoriamente no procedimento de inspecção). Procura-se através de tal acto conferir operatividade ao princípio da segurança jurídica, visando uma estabilização das expectativas legitimamente fundadas dos visados e uma fixação confiável das respectivas posições jurídicas subjectivas. Isto porque, quando o pedido de sancionamento das conclusões do relatório inspectivo seja deferido, nasce um efeito vinculativo para a administração tributária, a qual fica adstrita ao vertido no relatório, não podendo proceder relativamente ao sujeito passivo inspeccionado em sentido diverso do teor das conclusões apontadas nos três anos seguintes ao da data respectiva.

A parte final deste preceito prevê uma excepção ao limite temporal de três anos, nos casos em que, posteriormente à inspecção, a Administração apurar simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objecto da inspecção, isto é, nestes casos aquela eficácia vinculativa do relatório cessa. Parece-nos no entanto que esta excepção colide com o previsto no artigo 63.º n.º 4 da LGT, nomeadamente quanto à questão dos “factos novos” que possibilitam a realização de uma nova inspecção. Isto porque os factos que fazem cessar a limitação temporal de três anos da eficácia relativa do relatório de inspecção, parecem-nos factos que a Administração tem obrigação de conhecer no decurso do procedimento de inspecção, ou seja, é de aplicar aqui a doutrina acima citada, por força do princípio da segurança jurídica. Assim, tais factos não podem fazer cessar a eficácia vinculativa do relatório pois podiam e deviam ter sido conhecidos no decurso da inspecção, não podendo por isso ser considerados factos novos²¹⁶.

²¹⁶ Entendimento diverso tem MARTINS ALFARO, que considera que mesmo quando seja atribuída eficácia vinculativa às conclusões do relatório de inspecção, esta eficácia não abrange os factos novos decorrentes de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes, relativos ao objecto da inspecção. Segundo o Autor, a garantia conferida pelo n.º 1 do artigo 64.º do RCPT, consiste essencialmente em impedir a abertura de novo procedimento de inspecção apenas quanto a factos novos que não decorram de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevante, relativos ao objecto da

Devem considerar-se factos novos aqueles que a administração fiscal tome conhecimento após o procedimento inspectivo.

Note-se que somente releva para este conceito de factos novos aqueles que chegam ao conhecimento da Administração após a acção de inspecção, por contraposição aos factos novos que a Administração, embora só tome conhecimento dos mesmos após a inspecção, poderia e deveria ter tomado conhecimento através dos elementos obtidos no decurso da inspecção²¹⁷.

Assim, se, objectivamente, a Administração podia e devia ter tomado conhecimento de tais factos, não poderá posteriormente servir-se deles para realizar uma nova acção de fiscalização. A não ser assim, parece-nos que, por um lado, estar-se-ia a premir a falta de zelo e diligência que a Administração deve ter no procedimento inspectivo e, por outro, o n.º 4 deste preceito estaria a esvaziar o conteúdo do seu n.º 1.

Importa observar que o pedido de sancionamento pode ser deferido expressa ou tacitamente, como se pode observar a partir do número 3 deste artigo. Com efeito, haverá deferimento tácito do pedido se a administração tributária não se pronunciar notificando o interessado no prazo de seis meses, a contar da data da entrada do pedido. Duas notas merecem aqui saliência:

- ⇒ Em primeiro lugar, que se trata de uma excepção à regra geral de acordo com a qual o silêncio administrativo significa, em matéria tributária, indeferimento da pretensão do peticionante (cfr. art.º 57.º, n.º 5 da LGT).
- ⇒ Em segundo lugar, que muito provavelmente — e estamos no domínio da simples conjectura — o legislador “esqueceu-se” de actualizar o prazo de 6 meses aqui referido para presumir o deferimento. Isto porque esse prazo de 6 meses estava em consonância com a regra geral prevista no n.º 1 do art.º 57.º da LGT. Sucede que esta regra viu a sua limitação temporal alterada para 4 meses, sendo que o RCPIT manteve a duração anterior. Por conseguinte, aplicando-se a regra “*lex specialis...*”, será o prazo de 6 meses aqui mencionado o aplicável nestas situações.

Este prazo de 30 dias, sendo um prazo substantivo, conta-se nos termos do Código 279.º do Código Civil, tal como prevê o artigo 57.º n.º 3 da LGT e 20.º n.º 1 do CPPT. Assim, trata-se de um prazo contínuo (não se suspendendo em férias judiciais nem em dias não úteis), e que tem início no dia seguinte à notificação das conclusões do relatório. Caso o termo do prazo termine em dia não útil (Sábado, Domingo ou feriado), o mesmo transfere-se para o 1.º dia útil seguinte. O decurso do prazo de 30 dias faz precluir o exercício deste direito.

inspecção. Cfr. ALFARO, MARTINS, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado, Lisboa, Áreas, 2003, pág. 469.

²¹⁷ Cfr. neste sentido CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM DA SILVA; SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, Lisboa, Vislis, 3ª edição, 2003, pág. 309; GUERREIRO, ANTÓNIO LIMA, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 1999, pág. 294.

A vinculação da Administração tributária tem a duração de três anos, contando-se este prazo a partir da data da notificação das conclusões do relatório e não da notificação do sancionamento. Isso significa, na prática, que este prazo de três anos acaba por consumir quer o prazo de 30 dias para que o pedido seja feito, quer o prazo máximo para a sua decisão, que é de seis meses, findo o qual o mesmo se considera tacitamente deferido. Se assim não fosse, correr-se-ia o risco de, na prática, o prazo ser superior a três anos, já que se acrescentaria os seis meses mais os 30 dias do pedido.

O indeferimento – expresso ou tácito – do pedido de sancionamento, na medida em que constitui um acto administrativo em matéria tributária, pode ser impugnado através da acção administrativa especial – artigo 97.º n.º 2 do CPPT.

Direito comparado:

⇒ Espanha: LeyGT, art.º 144; 155;