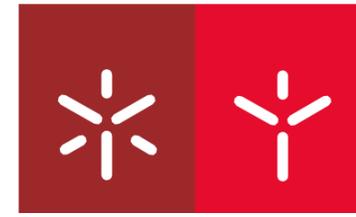




**O Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira:
uma visão jurisprudencial**

Diana Isabel Patrício Saraiva

UMinho | 2020

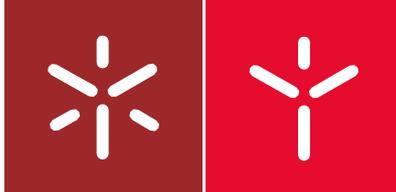


Universidade do Minho
Escola de Direito

Diana Isabel Patrício Saraiva

**O Procedimento de Inspeção Tributária e
Aduaneira: uma visão jurisprudencial**

julho de 2020



Universidade do Minho
Escola de Direito

Diana Isabel Patrício Saraiva

**O Procedimento de Inspeção Tributária e
Aduaneira: uma visão jurisprudencial**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição
CC BY

<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>

AGRADECIMENTOS

Ao Senhor Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha agradeço o trabalho atento da sua orientação, pelas suas rigorosas críticas construtivas.

Aos meus pais, pelo apoio imensuravelmente consistente, a quem devo a realização deste trabalho. Ao meu pai, pelo melhor conselheiro que a vida me deu e pelo incentivo constante à superação. À minha mãe, pela melhor amiga que podia ter e por acreditar mais em mim do que eu própria.

Ao meu namorado, por ter a capacidade de me acalmar e por me fazer ver a vida com outros olhos.

À Ísis, companheira de todos as horas neste percurso.

Ao meu avô, pelo exemplo de superação. Aos meus avós, pela orientação, com os quais já não posso partilhar o término desta etapa, com enorme tristeza minha.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA: UMA VISÃO JURISPRUDENCIAL

RESUMO

A presente Dissertação pretendeu traçar um retrato do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, considerando, para o efeito, o entendimento da jurisprudência vertido nos Acórdãos dos Tribunais superiores, nomeadamente do STA e dos TCA.

Assim, tendo como pressuposto as decisões daqueles órgãos jurisdicionais, começámos por analisar a marcha do procedimento alvo de estudo, bem como as vicissitudes que surgem ao longo do seu desenvolvimento e que motivam o recurso de um dos seus intervenientes - a AT ou o contribuinte -, à intervenção dos Tribunais. Nesta vertente, aferimos de quem pode partir a iniciativa para a prática dos atos inspetivos: da AT, em regra no cumprimento dos ditames do PNAITA; ou a pedido do contribuinte ou de terceiro que com aquele mantenha relações económicas que justifiquem a caracterização da sua situação tributária. Em ambos os casos, os atos inspetivos são praticados pelos órgãos da AT - embora esta possa recorrer à colaboração de entidades terceiras -, pelo que analisámos a competência material dentro da orgânica daquela entidade.

Posteriormente, passámos a analisar as notificações efetuadas pela AT ao sujeito passivo no decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, em concreto, a notificação prévia, bem como os casos em que é dispensada, a notificação do despacho responsável por alterar os fins e a extensão do procedimento e, por fim, a notificação para o exercício do direito de audição prévia.

De seguida, centrámo-nos nos prazos para a prática e conclusão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, assumindo especial relevo a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, operada pela notificação ao contribuinte da inspeção externa.

Terminámos a análise da marcha do procedimento com uma referência ao relatório de inspeção, bem como à natureza jurídica deste e de outros atos inspetivos adotados pela AT.

Na parte final da Dissertação, abordámos a suscetibilidade de os atos inspetivos colocarem em causa os direitos do contribuinte visado no procedimento, em especial quando a AT acede a dados sobre a sua vida íntima, nomeadamente por meio de intromissões no domicílio, na correspondência e através da derrogação do sigilo bancário. Por último, analisámos a posição do órgão máximo da jurisdição constitucional portuguesa acerca do direito à não auto-incriminação do contribuinte.

Palavras chave: direitos do contribuinte/cidadão na inspeção; jurisprudência; procedimento de inspeção; procedimento tributário; vicissitudes da inspeção.

THE TAX AND CUSTOMS INSPECTION PROCEDURE: A JURISPRUDENTIAL VIEW

ABSTRACT

The present Dissertation intended to trace a portrait of the tax and customs inspection procedure, considering, for this purpose, the understanding of the jurisprudence declared in the judgments of the Higher Courts, specifically the Portuguese Supreme Administrative Court and Central Administrative Courts.

Thus, taking the decisions of those jurisdictions as a premise, we began, in a first plan, to analyze the progress of the procedure under study, as well as the vicissitudes that emerge throughout its development and that motivate the appeal of one of its intervening - the Tax Authority or the taxpayer - to the intervention of the Courts. In this regard, we have initiated the study for the practice of inspection acts, which can start from the Tax Authority, as a rule, in compliance with the rules of National Plan of Tax and Customs Inspection Activities, or occur at the request of the taxpayer or of a third party who maintains economic relations with the taxpayer that justify the characterization of their tax situation. In both cases, the inspection acts are performed by the organs of Tax Authority - although they may resort to the collaboration of third party entities - so we have analyzed the material competence within the organization of that entity.

Subsequently, we began to analyze the notifications made by Tax Authority to the taxpayer during the tax and customs inspection procedure, specifically the prior notification, as well as the cases in which it is dispensed with, the notification of the order responsible for changing the purposes and extension of the procedure and, finally, the notification for the exercise of the right of prior audition.

Then, we focused on the deadlines for the practice and conclusion of the procedure of tax and customs inspection, with special emphasis on the suspension of the expiring right to liquidation, operated by the notification to the taxpayer of the external inspection.

We finished the analysis of the progress of the procedure with a reference to the inspection report, as well as the juridical nature of this and other inspection acts adopted by Tax Authority.

In the final part of the Dissertation, we addressed the inspection acts that may compromise the rights of the taxpayer targeted by the procedure, in particular the cases in which Tax Authority may access data about its private life, specifically through home intrusions, in correspondence and through the derogation of bank secrecy. Finally, we analyzed the position of the highest Court of the Portuguese Constitutional Jurisdiction regarding the right of the taxpayer not to self-incrimination.

Key words: inspection difficulties; jurisprudence; taxpayer/citizen rights in inspection; tax inspection procedure; tax procedure.

ÍNDICE

ABREVIATURAS	viii
INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I. MARCHA DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA A ADUANEIRA E SUAS VICISSITUDES	13
1.1. Iniciativa para o procedimento de inspeção tributária e aduaneira	13
1.1.1. Iniciativa da AT: o PNAITA	13
1.1.2. Inspeção a pedido do contribuinte	18
1.2. Competência para a prática dos atos de inspeção tributária e aduaneira	21
1.3. A notificação prévia para o procedimento de inspeção tributária e aduaneira	26
1.3.1. Notificação prévia para o procedimento de inspeção tributária e aduaneira: enquadramento	26
1.3.2. Dispensa de notificação prévia	29
1.4. Alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira	33
1.5. O direito de audição prévia do contribuinte	36
1.5.1. Direito de audição prévia do contribuinte: enquadramento	36
1.5.2. Notificação para o exercício do direito de audição prévia	39
1.5.3. Consequências da preterição da audição prévia do contribuinte	46
1.6. A impugnabilidade dos atos praticados no decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira	51
1.7. O relatório de inspeção tributária e aduaneira	54
1.7.1. A natureza jurídica do relatório de inspeção	54
1.7.2. A eficácia vinculativa do relatório de inspeção	56
1.7.3. Dever de fundamentação do relatório de inspeção	59
1.8. Os prazos no procedimento de inspeção tributária e aduaneira	63
1.8.1. Suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação com a notificação ao contribuinte do início da inspeção externa	63
1.8.2. Prazo para conclusão do procedimento, sua ampliação e consequências decorrentes da violação desse prazo	66
1.8.3. Errada qualificação do procedimento quanto ao lugar da sua realização	69
CAPÍTULO II. OS ATOS DE INSPEÇÃO E OS DIREITOS DOS CIDADÃOS/CONTRIBUÍNTES	71
2.1. Acesso da AT a dados sobre a vida privada dos cidadãos/contribuintes	71
2.2. Derrogação do sigilo bancário	74
2.3. Direito à não auto-incriminação do contribuinte	77
CONCLUSÕES	83
JURISPRUDÊNCIA CITADA	98
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	102

ABREVIATURAS

- AO** - Abgabenordnung
- AT** - Autoridade Tributária
- CAAD** - Centro de Arbitragem Administrativa
- CC** - Código Civil
- Cfr.** - Confrontar
- CP** - Código Penal
- CPA** - Código do Procedimento Administrativo
- CPP** - Código de Processo Penal
- CPTA** - Código de Processo nos Tribunais Administrativos
- CPPT** - Código de Procedimento e Processo Tributário
- CTT** - Correios, Telégrafos e Telefones | Correios de Portugal
- CRP** - Constituição da República Portuguesa
- EBF** - Estatuto dos Benefícios Fiscais
- Etc.** - Etecetera
- IRC** - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS** - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IVA** - Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT** - Lei Geral Tributária
- PNAITA** - Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira
- RCPITA** - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
- RGIT** - Regime Geral das Infrações Tributárias
- SGPS's** - Sociedades Gestoras de Participações Sociais
- STA** - Supremo Tribunal Administrativo
- STJ** - Supremo Tribunal de Justiça
- TAF** - Tribunal Administrativo e Fiscal
- TC** - Tribunal Constitucional
- TCA-N** - Tribunal Central Administrativo do Norte
- TCA-S** - Tribunal Central Administrativo do Sul
- TR** - Tribunal da Relação
- UE** - União Europeia
- Vg.** - “Verbi gratia”

INTRODUÇÃO

Em consequência do princípio da legalidade tributária, que se encontra consagrado nos artigos 103.º, n.os 2 e 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP e, em termos de lei ordinária, no artigo 8.º da LGT, apenas a CRP, as normas de Direito Europeu e Internacional e a lei são fontes imediatas de Direito Tributário.

Face a esta diversidade de fontes imediatas do Direito Tributário, importa estabelecer uma hierarquia entre elas, sendo a CRP a primeira dessas fontes ou modos de revelação das normas fiscais. A constituição fiscal¹ assume um importante papel na modelagem do sistema tributário português, uma vez que elenca os princípios jurídico-constitucionais que o enformam. Este bloco normativo rege, em primeira linha, as entidades com legitimidade para aplicar e cobrar tributos, os mecanismos que podem utilizar para a prossecução desses fins, os limites temporais para o efeito, bem como fornece as linhas orientadoras para delimitar, tanto em termos materiais como quantitativos, os tributos.

No que ao Direito da União Europeia diz respeito e, utilizando a definição fornecida por José Casalta Nabais², o Direito Tributário europeu divide-se em dois pólos ou segmentos: o Direito Tributário Europeu próprio e o Direito Tributário europeu interestadual. O Direito Tributário Europeu próprio encarrega-se da disciplina dos impostos que a União Europeia aplica aos Estados-Membros, “1) a tributação que suporta a união aduaneira concretizada na pauta aduaneira comum, 2) os impostos niveladores agrícolas, a tributação “anti-dumping” e a tributação compensadora, e 3) o impostos sobre os funcionários comunitários europeus”³. Por sua vez, o Direito Tributário europeu interestadual diz respeito à harmonização e cooperação fiscal entre os Estados-Membros, pelo que engloba o disciplina dos impostos indiretos - do IVA e dos impostos especiais sobre o consumo - e certos aspetos da tributação das empresas - o regime aplicável às operações de fusão e cisão de empresas, bem como o regime aplicável às sociedades mães e sociedades afiliadas. Já no âmbito do Direito Internacional, são fontes de Direito Tributário as convenções internacionais, nomeadamente, os tratados ou acordos entre Estados que visam evitar a dupla tributação e a fraude e evasão fiscais.

No âmbito do ordenamento jurídico interno, mas num plano inferior ao da Lei Fundamental, é ainda fonte de Direito Tributário a lei, termo que engloba as leis emanadas da Assembleia da República, os Decretos-Lei do Governo e os Decretos Legislativos Regionais provenientes das Assembleias Regionais. Contudo, como decorre do n.º 2 do artigo 103.º da CRP, apenas a lei da Assembleia da

¹ Cfr. os artigos 101.º a 107.º da CRP.

² In “Direito Fiscal”, 5.ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2009, páginas 181 a 189.

³ Ibidem.

República pode criar impostos, bem como determinar a sua incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Posto isto, apenas a CRP, as normas de Direito Europeu e Internacional e a lei são fontes imediatas de Direito Tributário, pelo que tanto a doutrina como a jurisprudência dos tribunais superiores constituem fontes de Direito Tributário mediatas, servindo de auxiliares na interpretação dos conceitos e das normas legais.

Relativamente à jurisprudência, nomeadamente aquela que emana dos Tribunais pertencentes à jurisdição administrativa e fiscal - STA e diversos TCA -, pese embora não esteja consagrada a vinculação à regra do precedente, é inegável a sua importância do âmbito do Direito Tributário, servindo como critério orientador na interpretação das normas legais e, para além disso, a própria AT deve, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 4 da LGT, atender ao vertido nas decisões dos Tribunais superiores no momento em que procede à revisão do plasmado nas suas orientações genéricas.

Atenta a importância interpretativa das decisões jurisprudenciais no Direito Tributário, pretendemos analisar o procedimento de inspeção tributária e aduaneira à luz do entendimento vertido nessas decisões, não sem antes deixar de analisar o regime jurídico vigente em termos de direito positivo.

Assim, no ordenamento jurídico português, a disciplina jurídica do procedimento alvo de estudo consta do RCPITA, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro. Subsidiariamente, por via do disposto no artigo 4.º daquele diploma legal, aplicam-se ao procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a LGT, o CPPT, os demais códigos e leis tributárias, incluindo o RGIT e o EBF, a Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e respetivos diplomas regulamentares, bem como o CPA.

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária e aduaneira visa a observação das realidades tributárias para, dessa forma, aferir da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e prevenir a prática de infrações tributárias⁴. É, assim, um procedimento pré-liquidatório - porque prévio à liquidação de tributos -, de natureza informativa, em que o destinatário da informação é a AT⁵. Jónatas E. M. Machado e Paulo Nogueira da Costa⁶ classificam-

⁴ Configuração semelhante assume o procedimento de inspeção tributária e aduaneira - "steuerfahndung" - no Direito alemão, já que, atendendo ao disposto nos parágrafos 194, n.º 1 e 199, n.º 1 do "Abgabenordnung" (AO), os atos de inspeção visam identificar as circunstâncias fiscais do contribuinte. O mesmo sucede em Espanha, ordenamento em que a "inspección de los tributos" visa obter os elementos probatórios necessários para assegurar a aplicação dos tributos, nos termos da lei.

Por fim, em Angola a inspeção tributária, nos termos do artigo 141.º do Código Geral Tributário, visa a averiguação da situação tributária dos contribuintes, substitutos, responsáveis solidários e subsidiários, assim como o cumprimento, por estes e demais obrigados tributários, dos seus deveres acessórios, sem prejuízo de outros fins previstos na lei.

⁵ Cfr., ROCHA, Joaquim Freitas da, "Lições de Procedimento e Processo Tributário", 6.ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2018, página 103.

⁶ In "Manual de Direito Fiscal - Perspetiva Multinível", Coimbra, Edições Almedina, 2016, página 497.

no, em razão dos seus fins, como um “procedimento de comprovação e verificação, tendo em vista a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários”, para além de ser também um “procedimento de informação, que tem por finalidade o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida”.

De forma a alcançar aqueles objetivos, a AT, nos termos do artigo 6.º do RCPITA, está vinculada ao princípio da oficialidade, devendo adotar todas as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade material, acerca de uma determinada realidade tributária. Não está, desta feita, limitada a analisar aquilo que o contribuinte acha oportuno trazer para o procedimento, devendo realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

A satisfação do interesse público e a descoberta da verdade material são, não raras as vezes, usadas como pretexto para a adoção, por parte da AT, de atos inadmissivelmente lesivos para o cidadão/contribuinte e não enquadrados normativamente. Importa, pois, perceber quais os atos praticados no decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira que, embora lesivos para o cidadão/contribuinte, estão justificados e podem/devem ser adotados pela AT, face às finalidades a atingir.

No que diz respeito à tramitação do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, este inicia-se por uma fase preliminar ou de planeamento da atividade inspetiva, através da elaboração do Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira - PNAITA - pela AT. Daqui se retira que, em regra, a iniciativa do procedimento parte da AT, através da aplicação dos critério de seleção definidos no PNAITA⁷.

Posto isto, com uma antecedência de, pelo menos, 5 dias relativamente ao início da prática dos atos inspetivos, a AT, nos termos do artigo 49.º do RCPITA, notifica o contribuinte para o início do procedimento, dando-lhe a conhecer o âmbito e a extensão das diligências inspetivas que irão ser realizadas. Esta notificação prévia para o procedimento de inspeção tributária é dispensada⁸ sempre que seja suscetível de comprometer o seu êxito, ou seja, sempre que seja apta a impedir o conhecimento, em termos de verdade material, da situação tributária do sujeito passivo.

⁷ Contudo, nos termos do artigo 47.º da LGT, o contribuinte ou um terceiro que demonstre interesse legítimo - sendo que este “interesse legítimo” se traduz numa vantagem resultante do conhecimento da exata situação tributária do sujeito passivo, proveniente, designadamente, de atos de reestruturação empresarial -, podem, nos termos de lei especial, solicitar a realização de uma inspeção tributária. A lei especial para a qual remete a LGT é o Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, o qual refere que o regime da inspeção tributária a pedido do contribuinte ou de terceiro se justifica por razões de certeza e de segurança jurídicas, bem como pela necessidade de viabilizar negócios relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da economia.

⁸ Cfr. o artigo 50.º do RCPITA.

Terminados os atos de inspeção e caso estes possam dar origem a atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte, este é notificado, no prazo de 10 dias, do projeto de conclusões do relatório final de inspeção, o qual identifica aqueles atos e a sua fundamentação⁹. Por esta via, é consagrado no procedimento de inspeção tributária e aduaneira o princípio da participação e a consequente faculdade de exercício do direito de audição prévia do sujeito passivo visado pelos atos inspetivos. Caso este direito seja exercido, os elementos novos suscitados nesta sede têm que ser considerados pela AT na fundamentação do relatório final de inspeção¹⁰.

Uma vez exercido o direito de audição prévia ou decorrido o prazo concedido pela AT para o efeito¹¹, é elaborado o relatório final de inspeção, com vista à identificação e sistematização dos factos detetados no procedimento de inspeção tributária, bem como à sua qualificação jurídico-tributária¹². Este relatório deve ser notificado ao contribuinte, considerando-se o procedimento concluído na data da notificação¹³, e não aquando do termo dos atos inspetivos, pois só neste momento é que a AT dispõe dos elementos necessários para exercer o direito de liquidação (adicional).

A proposta de Lei n.º 43/XIV lançou o mote para a criação de um novo momento procedimental na inspeção tributária para regularização voluntária das obrigações fiscais por parte do contribuinte, definindo como momento próprio para o efeito o final do procedimento de inspeção. Assim, decorre desta proposta de Lei que a regularização voluntária das obrigações fiscais em falta, a qual pode ser total ou parcial, poderá ser desencadeada pelo contribuinte no prazo que lhe tenha sido concedido pela AT para o exercício do direito de audição prévia, sendo agendada uma reunião entre o contribuinte e a AT, com vista à assinatura de um documento conjunto acerca dos termos da regularização, havendo redução de coima para estas situações.

Pese embora o relatório final de inspeção não seja um ato diretamente impugnável, o artigo 64.º do RCPITA prevê a possibilidade de lhe ser conferida eficácia vinculativa, na medida em que a AT, em caso de deferimento expresso ou tácito do pedido de sancionamento das conclusões do relatório, não poderá, nos 3 anos seguintes, proceder relativamente à entidade inspecionada em sentido diverso do teor das conclusões do relatório ou da qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal, salvo se se apurar simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de elementos fiscalmente relevantes ao objeto do procedimento de inspeção.

⁹ Cfr. o artigo 60.º do RCPITA.

¹⁰ Cfr. o artigo 60.º da LGT.

¹¹ O qual pode variar entre 15 e 25 dias, nos termos do artigo 60.º, n.º 2 do RCPITA.

¹² Cfr. o artigo 62.º do RCPITA.

¹³ Cfr. o artigo 62.º, n.º 2 do RCPITA.

CAPÍTULO I. MARCHA DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA A ADUANEIRA E SUAS VICISSITUDES

1.1. INICIATIVA PARA O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

1.1.1. Iniciativa da AT: o PNAITA

Atendendo ao disposto no artigo 69.º, n.º 1 da LGT, o procedimento tributário inicia-se nos prazos¹⁴ e com os fundamentos previstos na lei, por iniciativa dos interessados ou da Administração Tributária, compreendendo uma sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários¹⁵.

O procedimento de inspeção tributária e aduaneira por iniciativa da AT é fundamentalmente regulamentado pelo RCPITA, embora lhe sejam subsidiariamente aplicáveis, por via do disposto no artigo 4.º daquele diploma, as disposições da LGT, do CPPT, dos demais códigos e leis tributárias, da Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e respetivos diplomas regulamentares, bem como do CPA.

O RCPITA foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, diploma que pretendeu reunir, num único corpo legislativo, as disposições reguladoras do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, as quais se encontravam dispersas por vários diplomas legais, o que dificultava a sua aplicação por parte dos órgãos da AT e compreensão pelos contribuintes¹⁶. Estas circunstâncias foram igualmente reconhecidas pelo legislador no preâmbulo do Decreto-Lei referido, posto que “(a)tualmente a inspeção tributária, se bem que dotada de uma nova filosofia de ação e de algumas prerrogativas de atuação, vê a sua atividade dispersa por um conjunto de diplomas legislativos, o que não facilita a organização concreta das ações, o seu decurso e as suas conclusões. Por outro lado, na perspetiva dos sujeitos passivos, a dispersão dificulta a compreensão do procedimento e o conhecimento das suas garantias”.

Fazendo um incurso no Direito Comparado, afere-se que a disciplina do procedimento de inspeção tributária e aduaneira não se encontra condensada num único diploma legal, ao contrário do que sucede entre nós com o RCPITA. Em certos ordenamentos jurídicos estrangeiros, nomeadamente no alemão, no angolano, no argentino e no espanhol, a regulamentação da inspeção tributária consta de diplomas de âmbito genérico: na Alemanha, o procedimento de inspeção encontra-se regulado nos parágrafos 193 a 217 do AO, que corresponde à LGT nacional; em Angola, o Código Geral Tributário

¹⁴ Relativamente ao procedimento de inspeção tributária e aduaneira, cfr. o artigo 36.º, n.º 1 do RCPITA.

¹⁵ Cfr. o artigo 54.º da LGT.

¹⁶ MARTINS, Jesuino Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e Processo Tributário: uma Perspetiva Prática”, Coimbra, Edições Almedina, 2015, páginas 151 e 152.

consagra os princípios fundamentais que regem a relação jurídica tributária, enuncia os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, e regula o procedimento tributário, no qual se integra, tal como no ordenamento jurídico português, a inspeção tributária; na Argentina, o procedimento de inspeção tributária é regulado pelos artigos 33.º a 36.º da “Ley de Procedimiento Fiscal”, aprovada pela Lei n.º 11.683; por fim, em Espanha, a “inspección de los tributos” é disciplinada pelos artigos 145.º a 159.º da “Ley General Tributaria”, aprovada pela Lei n.º 58/2003, de 17 de dezembro.

Recentrando o estudo na iniciativa da AT para desencadear o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a mesma tem por base os critérios de seleção definidos no artigo 27.º do RCPITA, nos termos do qual, a identificação dos contribuintes a inspecionar tem por base, antes de mais, a aplicação dos critérios objetivos definidos no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA) para a atividade de inspeção tributária¹⁷. Pode, também, basear-se na aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAITA, resultem de orientações provenientes de entidades europeias ou internacionais, sejam definidos pelo Diretor-Geral da AT de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção tributária ou correspondam à aplicação justificada de métodos aleatórios¹⁸.

Os contribuintes a inspecionar podem ainda resultar de participação ou denúncia¹⁹ apresentadas nos termos legais²⁰, bem como da verificação de desvios significativos no comportamento fiscal, perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial, ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indicio de infração tributária²¹.

Sem prejuízo da possibilidade de realização destas ações de inspeção, a atuação dos serviços da AT encarregues da prática dos atos de inspeção tributária e aduaneira obedece ao estabelecido no PNAITA²², o qual define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados²³.

¹⁷ Cfr. a alínea a) do n.º 1 do artigo 27.º do RCPITA.

¹⁸ Cfr. a alínea b) do n.º 1 do artigo 27.º do RCPITA.

¹⁹ Cfr., também, o artigo 70.º da LGT.

²⁰ Cfr. a alínea c) do n.º 1 do artigo 27.º do RCPITA.

²¹ Cfr. a alínea d) do n.º 1 do artigo 27.º do RCPITA.

²² Cfr. o artigo 23.º, n.º 1 do RCPITA.

²³ Cfr. o artigo 23.º, n.º 4 do RCPITA.

Anualmente²⁴, a Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária elabora, com a participação das unidades orgânicas da inspeção tributária, uma proposta de PNAITA²⁵, a qual é posteriormente aprovada pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta do Diretor-Geral da AT²⁶. Durante a sua execução, o PNAITA pode ser revisto por proposta fundamentada da Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária²⁷.

No que concerne à divulgação do que vem referido no PNAITA, o artigo 26.º do RCPITA refere que, sem prejuízo do carácter reservado²⁸ do PNAITA, a AT deve divulgar os critérios genéricos nele definidos para a seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar. Considerando este preceito, o PNAITA tem carácter tendencialmente reservado, não tendo que ser dado conhecimento do seu teor ao contribuinte antes de iniciada a inspeção, ou seja, em sede de notificação prévia prevista no artigo 49.º do RCPITA. Este carácter tendencialmente reservado que o legislador tributário atribuiu ao PNAITA funciona como um mecanismo de proteção que visa salvaguardar a eficácia da atuação inspetiva a desenvolver pela AT²⁹.

Foi este o entendimento preconizado no Acórdão do TCA-S, de 22 de março de 2018³⁰, referente a um recurso interposto pelo contribuinte contra a sentença do Tribunal Tributário de Lisboa.

O contribuinte/recorrente, nas suas conclusões de recurso, defendeu que a sentença do Tribunal “a quo” violou certas normas jurídicas e, bem assim, levou a cabo uma errada subsunção dos factos ao Direito aplicável, impondo-se uma decisão diferente daquele que foi tomada. Isto porque, entre outros aspetos, alegou o recorrente que o critério através do qual foi selecionado para o procedimento de inspeção tributária a aduaneira apenas lhe foi dado a conhecer “a posteriori”, em sede de recurso hierárquico, em evidente violação do preceituado nos artigos 23.º e 27.º, n.º 1 do RCPITA. Assim, entendeu que o despacho que determinou o início do procedimento de inspeção

²⁴ Com a mesma periodicidade é elaborado o “plan de control tributario” espanhol - cfr. o artigo 116.º, 1.ª parte da Lei Geral Tributária espanhola -, o qual corresponde ao nosso PNAITA.

²⁵ Cfr. o artigo 23.º, n.º 2 do RCPITA.

²⁶ Cfr. o artigo 23.º, n.º 3 do RCPITA.

²⁷ Cfr. o artigo 23.º, n.º 6 do RCPITA.

²⁸ O conteúdo do “plan de control tributario” espanhol também tem carácter reservado, apesar de os serviços da inspeção tributária puderem divulgar os critérios gerais que o enformam - cfr. o artigo 116.º da Lei Geral Tributária espanhola.

²⁹ Apesar de o carácter tendencialmente reservado do PNAITA facilitar a eficácia da atuação da AT no âmbito do procedimento de inspeção tributária a aduaneira, Martins Alfaro, in “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - Comentado e Anotado”, Lisboa, Áreas Editora, 2003, página 197, defende as vantagens, tanto para os contribuinte como para o Estado, do carácter não reservado do PNAITA. Sustenta que “(s)eria mais vantajoso para os cidadãos, na medida em que lhes permitiria adequar o seu comportamento fiscal aos concretos critérios inspetivos definidos, de modo a poderem minimizar os riscos de uma inspeção, a qual não é normalmente desejada pelo mais cumpridor dos cidadãos. E seria mais vantajoso para o Estado, na medida em que diminuiria significativamente o universo de sujeitos passivos a inspecionar e permitiria, portanto, concentrar recursos inspetivos. (...) Em matéria de impostos, o Estado só terá a ganhar se informar exaustivamente os cidadãos, pois a mais informação corresponde sempre melhor adequação de comportamentos fiscais e, por isso, menor desperdício de recursos em toda a sociedade”.

³⁰ Proferido no âmbito do processo n.º 07165/13.

tributária padecia do vício de fundamentação a posteriori, devendo estar “ser contextual e integrada no próprio ato (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 ato 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 ato”³¹.

Em sede de decisão, o TCA-S começou por salientar o carácter tendencialmente reservado do PNAITA, citando, para o efeito, Paulo Marques³², segundo o qual “não está claro se a Administração deve motivar e comunicar ao interessado os critérios pelos quais foi selecionado. Na prática não é hábito fazer-se, e entendemos que a motivação pode ser necessária mas não assim a sua revelação ao contribuinte, ao menos até uma vez concluídas as atuações inspetivas”. Em concordância com o entendimento doutrinário daquele Autor, entendeu o Tribunal de recurso que a circunstância de apenas ter sido relevado ao recorrente o critério de seleção em sede de recurso hierárquico não consubstancia qualquer fundamentação “a posteriori” - a qual, como é entendimento pacífico na jurisprudência, deve ser contemporânea com o ato administrativo adotado. Esse critério de seleção foi revelado ao contribuinte no momento procedimental certo, ou seja, após concluída a ação inspetiva, contudo, a decisão de creditar a sua inclusão no PNAITA já estava tomada e referenciada na ordem de serviço que determinou o procedimento de inspeção. Desta forma, o interessado poderia, querendo, impugnar a decisão de seleção, “ficando desse modo assegurado o equilíbrio entre a eficácia da atividade inspetiva e as garantias de defesa dos contribuintes contra atuações desproporcionais e abusivas, isto é, desconformes aos limites programáticos fixados no PNAITA”.

Situação semelhante se colocou no Acórdão do TCA-S, de 11 de abril de 2019³³. Ora, neste caso, os recorrentes apresentaram recurso da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de Lisboa que julgou improcedente a impugnação por eles apresentada que teve por objeto as liquidações de IVA e respetivos juros compensatórios, relativas aos exercícios económicos de 2003, 2004 e 2005. Isto porque entendiam que existiam na sentença do Tribunal de 1.ª instância normas jurídicas violadas e erro de subsunção dos factos ao Direito, os quais impunham uma decisão diferente da proferida por aquele órgão jurisdicional. De entre essas normas jurídicas alegadamente violadas, apontaram os

³¹ Acórdão do STA, de 14 de março de 2018, processo n.º 0512/17.

³² In “O Procedimento de Inspeção Tributária”, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

³³ Proferido no âmbito do processo n.º 1429/08.1BELRS.

artigos 23.º e 27.º, n.º 1 do RCPITA, porquanto nada na ordem de serviço que determinou o procedimento de inspeção tributária e aduaneira permitia aferir da conformidade legal do critério de seleção dos recorrentes para aquele procedimento, uma vez que a mesma apenas indicava o código PNAITA que esteve na base da seleção.

Posto isto, o TCA-S começou por se pronunciar sobre os eventuais vícios no procedimento inspetivo relativos ao critério de seleção dos contribuintes. Nesta sede, trouxe à colação o vertido no artigo 23.º do RCPITA, norma que prevê que, sem prejuízo da realização de outras ações de inspeção, a atuação da AT obedeça ao estabelecido no PNAITA.

De seguida, referiu que, atento o disposto no artigo 27.º, n.º 1 do RCPITA, a seleção dos inspecionados tem por base:

a) A aplicação dos critérios objetivos definidos no PNAITA para a atividade de inspeção tributária;

b) A aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAITA, sejam definidos pelo Diretor-Geral da AT, de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção 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 atividade ou situação patrimonial ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária.

Ora, no caso dos autos, do teor das ordens de serviço que estiveram na origem do procedimento inspetivo constava o código PNAITA que esteve na base da seleção daqueles sujeitos passivos, bem como a indicação de o critério de seleção utilizado ser de âmbito regional. Daqui resulta, no entendimento do TCA-S, e ao contrário do que é defendido pelos recorrentes, que o Tribunal “a quo” bem andou ao considerar que o critério de seleção se encontrava em conformidade com as exigências legais e inteiramente evidenciado nas ordens de serviço, não sendo exigível que das referidas ordens de serviço conste qualquer outro elemento para além do código de seleção constante do PNAITA.

Atenta esta fundamentação, concluiu o TCA-S em negar provimento ao recurso, já que, se do teor das ordens de serviço constava o código PNAITA que esteve na base da seleção, bem como a indicação de o critério de seleção ser de âmbito regional, encontra-se evidenciado o critério de seleção, nos termos previstos no artigo 27.º do RCPITA.

1.1.2. Inspeção a pedido do contribuinte

O sujeito passivo ou um terceiro autorizado que demonstre interesse legítimo podem, nos termos do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro - cfr., também, os artigos 27.º, n.º 2 do RCPITA, 47.º e 69.º da LGT -, solicitar, por sua iniciativa, a realização de uma inspeção tributária³⁴. Neste caso, o procedimento não se inicia por iniciativa da AT, mas sim do próprio contribuinte ou de terceiro, tendo cada um deles que definir o âmbito e a extensão dos atos inspetivos a realizar, bem como os tributos e os períodos de tributação que pretendem ver inspecionados.

O preâmbulo do mencionado diploma esclarece que o regime da inspeção tributária a pedido foi consagrado por razões de certeza e segurança jurídicas, bem como pela necessidade de viabilizar certos negócios relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da economia.

Assim, consagra a possibilidade de os contribuintes requererem a realização de uma inspeção tributária, desde que disponham de contabilidade organizada e aleguem interesse legítimo³⁵. A este propósito, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves³⁶ alertam para o facto de não bastar a invocação do interesse legítimo, sendo exigida a sua demonstração, a qual pode corresponder a qualquer vantagem resultante do conhecimento da exata situação tributária do sujeito passivo, designadamente de atos de reestruturação empresarial³⁷.

Como dissemos, também os terceiros autorizados³⁸ pelo sujeito passivo podem requerer a realização da inspeção tributária, desde que, de igual modo, aleguem e provem interesse legítimo e, para além disto, esclareçam as relações negociais ou de outra natureza mantidas ou a manter com o contribuinte³⁹.

Ora, o requerimento do contribuinte ou do terceiro para a realização da inspeção tributária deve ser dirigido ao Diretor-Geral da AT, tendo sempre que conter o âmbito e a extensão dos atos inspetivos a levar a cabo, bem como os tributos e os períodos de tributação que pretendem ver analisados⁴⁰.

³⁴ No ordenamento jurídico angolano, encontra-se também prevista a realização de uma ação inspetiva a pedido do contribuinte, o que decorre do artigo 76.º, n.º 1, alínea d) do Código Geral Tributário deste país, nos termos do qual a revisão da liquidação pode ter lugar por iniciativa do contribuinte (ou da Administração Tributária).

³⁵ Cfr. os artigos 1.º, n.º 2 e 2.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

³⁶ In "Procedimento e Processo Tributário: uma Perspetiva Prática", Coimbra, Edições Almedina, 2015, página 161.

³⁷ Cfr. o artigo 2.º, n.º 6 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

³⁸ Cfr. o artigo 2.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

³⁹ Cfr. o artigo 2.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁴⁰ Cfr. o artigo 2.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

O deferimento do requerimento depende da invocação e da prova do interesse legítimo do requerente na realização da inspeção⁴¹. O interesse legítimo aqui referido consiste em qualquer vantagem resultante do conhecimento da exata situação tributária do sujeito passivo, proveniente, nomeadamente, de atos de reestruturação empresarial, de operações de recuperação económica ou do acesso a regimes legais a que o requerente pretenda ter direito⁴².

O Diretor-Geral da AT deverá apreciar o requerimento de inspeção no prazo de 30 dias⁴³, presumindo-se o indeferimento tácito do mesmo nos casos em que o órgão decisor não tome conhecimento do pedido naquele prazo⁴⁴. A este propósito, o Acórdão do TCA-S, de 6 de novembro de 2007⁴⁵ afirma que, face ao dever de decisão da Administração perante as petições que lhe são dirigidas pelos particulares, se o mesmo for incumprido, o particular tem ao seu dispor a possibilidade de considerar indeferida a sua petição, para efeitos de recorrer aos meios impugnatórios. Contudo, como assinala o Tribunal, “a formação da presunção de indeferimento não desobriga a Administração Tributária de decidir, antes consistindo apenas numa ficção legal que permite ao interessado atuar hierarquicamente ou em sede judicial sem ter de aguardar por uma decisão expressa por tempo indeterminado”.

Deferido do requerimento, a inspeção inicia-se no prazo máximo de 60 dias, sendo que este prazo pode ser prorrogado por mais 60 dias mediante despacho do Diretor-Geral da AT, com fundamento em prioridades relevantes da ação fiscalizadora que impossibilitem a imediata realização da inspeção⁴⁶.

Porém, os atos de inspeção tributária devem dar-se por concluídos antes de ultrapassado o prazo de caducidade do direito à liquidação - de 4 anos, em regra -, nos termos do artigo 45.º da LGT. Ora, como garantia, a caducidade do direito à liquidação terá de subordinar-se a limites temporais precisos, quer nos casos em que o procedimento de inspeção se inicie por iniciativa da AT, quer quando o mesmo tenha lugar a pedido do contribuinte ou de terceiro.

Conforme referem Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade⁴⁷, na inspeção a pedido do contribuinte ou de terceiro, existe um especial dever de colaboração por parte da entidade a

⁴¹ Cfr. o artigo 2.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁴² Cfr. o artigo 2.º, n.º 6 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁴³ Cfr. o artigo 2.º, n.º 4 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁴⁴ Conforme decorre do artigo 57.º, n.º 5 da LGT.

⁴⁵ Proferido no âmbito do processo n.º 02024/07.

⁴⁶ Cfr. o artigo 3.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁴⁷ In “Contencioso Tributário”, Volume I, Coimbra, Edições Almedina, 2017.

inspecionar, porquanto, atento o disposto no artigo 3.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, o deferimento do requerimento poderá ser revogado até à sua conclusão, em caso de obstrução ilegítima do sujeito passivo ou se, por motivo imputável a este, se revelar impossível o apuramento da matéria tributável real.

As conclusões do relatório da inspeção, no caso da inspeção a pedido, vinculam a AT⁴⁸, não podendo esta proceder a novas inspeções com o mesmo objeto ou a atos de liquidação respeitantes a factos tributários nela incluídos que não tenham por fundamento as conclusões do relatório de inspeção⁴⁹. Contudo, atento o especial dever de colaboração exigido à entidade objeto da inspeção, pode a AT condicionar a eficácia vinculativa do relatório de inspeção à revelação, pelos sujeitos passivos, dos dados incluídos no sigilo bancário⁵⁰.

As conclusões vertidas no relatório de inspeção, apesar de vincularem a AT, não produzem o mesmo efeito em relação ao contribuinte, o qual, nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, pode reclamar ou impugnar os atos de correção da matéria tributável ou da liquidação do imposto que resultem daquele relatório. Neste caso, a vinculação da AT apenas se verifica a partir da resolução definitiva da reclamação, da impugnação ou do recurso.

Pela realização da inspeção a pedido, é devido, nos termos do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro, o pagamento de uma taxa⁵¹ pelo requerente, ao contrário do que sucede, via regra, no procedimento tributário, o qual não envolve custos para o contribuinte. Porém, a propósito do princípio da gratuitidade do procedimento, importa atender ao disposto no acórdão do STA, de 11 de dezembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 0666/11.6BEBRG: “O princípio da gratuitidade do procedimento não tem validade absoluta, admitindo as exceções previstas em leis especiais que imponham o pagamento de taxas ou despesas efectuadas pela Administração”. Assim, o procedimento é “tendencialmente gratuito, na medida em que leis especiais não imponham o pagamento de taxas por despesas, encargos ou outros custos suportados pela administração - artigo 15.º, n.º1 do CPA”.

⁴⁸ Com as exceções referidas no artigo 5.º, n.ºs 2 e 3 do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁴⁹ Cfr. o artigo 5.º, n.º 1 Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁵⁰ Cfr. o artigo 3.º, n.º 4 Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

⁵¹ O montante da referida taxa é fixado provisoriamente antes do início do procedimento atendendo à complexidade, dimensão e meios a utilizar, sendo o seu valor ajustado no final.

1.2. COMPETÊNCIA PARA A PRÁTICA DOS ATOS DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Como regra quanto à competência para o procedimento tributário, o legislador fixou a competência dos órgãos periféricos locais da AT do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação⁵².

No que ao procedimento de inspeção tributária e aduaneira diz respeito, os atos que devem ser levados a cabo para prosseguir os seus objetivos⁵³ são, em termos operativos, executados pelos serviços que integram a AT⁵⁴, os quais, nos termos do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro - diploma que aprova a orgânica da AT -, têm como função exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da UE e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras, e os tráficos ilícitos. No entanto, para prossecução destes objetivos, os órgãos da AT podem recorrer ao serviço de outras entidades e celebrar protocolos, tendo em vista a realização de estudos, monografias, exames ou perícias - artigo 3.º do RCPITA.

O RCPITA disciplina a competência para o exercício dos atos inspetivos nos artigos 16.º e 17.º. Assim, são competentes, em abstrato, para a prática de atos de inspeção tributária e aduaneira, segundo a alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA, a Unidade dos Grandes Contribuintes⁵⁵, a qual tem competência material para a prática dos atos de inspeção tributária relativamente aos sujeitos passivos que sejam considerados como grandes contribuintes⁵⁶. A determinação dos critérios segundo os quais se classificam determinados sujeitos passivos como grandes contribuintes é da competência do Diretor-Geral da AT e deve atender à elevada relevância económica e fiscal demonstrada; como refere Joaquim Freitas da Rocha⁵⁷, a qualificação como grande contribuinte “pode passar, designadamente, pelo respetivo volume de negócios, tipo societário (v.g., SGPS's), quantitativo de impostos a pagar, integração em estruturas grupais, etc.”.

⁵² Cfr. o artigo 10.º, n.º 2 do CPPT.

⁵³ Atendendo ao disposto no artigo 2.º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

⁵⁴ Segundo o artigo 1.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro - que estabelece a estrutura nuclear da AT e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis -, AT estrutura-se nas seguintes unidades orgânicas nucleares:

- a) Direções de serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes, nos serviços centrais;
- b) Direções de finanças e alfândegas, que constituem serviços desconcentrados da AT.

⁵⁵ Cfr. os artigos 16.º, n.º 1, alínea a) do RCPITA e 34.º da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro.

⁵⁶ Cfr. o artigo 68.º-B da LGT.

⁵⁷ In “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2018, página 188.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA prevê que as direções de serviços de inspeção tributária têm competência para a prática de atos inspetivos relativamente aos sujeitos passivos que sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo Diretor-Geral da AT.

Por fim, refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA que as unidades orgânicas desconcentradas têm competência para a prática de atos de inspeção tributária face aos sujeitos passivos com domicílio ou sede na sua área de abrangência territorial.

Em caso de dúvida, é competente para o procedimento o órgão da AT do domicílio fiscal do sujeito passivo ou interessado ou, no caso de inexistência de domicílio, do seu representante legal⁵⁸. 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 ⁵⁹.

Antes de qualquer decisão, o órgão da AT deve certificar-se de que é competente para conhecer da questão⁶⁰, e a sua competência fixa-se no momento em que se inicia o procedimento, sendo irrelevantes as modificações de facto que ocorram posteriormente⁶¹. São igualmente irrelevantes as modificações de direito, exceto se o órgão a que o procedimento estava afeto for extinto, deixar de ser competente ou se lhe for atribuída a competência de que inicialmente carecesse; quando o órgão competente passar a ser outro, deve o processo ser-lhe remetido oficiosamente⁶².

Relativamente ao regime de arguição, a incompetência no procedimento deve ser conhecida oficiosamente pelo órgão da AT, podendo, no entanto, ser suscitada pelos interessados⁶³. O órgão da AT material ou territorialmente incompetente é obrigado a enviar as peças do procedimento para o órgão competente no prazo de 48 horas após a declaração de incompetência, considerando-se o requerimento apresentado na data do primeiro registo⁶⁴.

Para além da competência em abstrato, como assinala Joaquim Freitas da Rocha⁶⁵, os órgãos da AT têm também que estar legitimados em concreto para a prática dos atos inspetivos, exigindo-se a sua credenciação. Ora, tal como resulta do artigo 46.º do RCPITA, o início do procedimento externo de inspeção não só depende da credenciação dos funcionários e do porte de cartão profissional ou de

⁵⁸ Cfr. o artigo 61.º, n.º 4 da LGT.

⁵⁹ Cfr. o artigo 61.º, n.º 5 da LGT.

⁶⁰ Cfr. o artigo 40.º, n.º 1 do CPA.

⁶¹ Cfr. o artigo 37.º, n.º 1 do CPA.

⁶² Cfr. o artigo 37.º, n.ºs 2 e 3 do CPA.

⁶³ Cfr. os artigos 61.º da LGT e 40.º, n.º 2 do CPA.

⁶⁴ Cfr. o artigo 61.º, n.º 2 da LGT.

⁶⁵ In "Lições de Procedimento e Processo Tributário", 6.ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2018, páginas 185 e 186.

outra identificação passada pelos serviços a que pertençam, como a falta desta credenciação legítima a oposição dos visados aos atos de inspeção, nos termos do artigo 47.º do RCPITA.

Quanto à competência territorial para o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, o RCPITA prevê um regime próprio que importa analisar. Do mesmo modo que, nos termos do artigo 15.º do RCPITA, os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção tributária podem ser alterados durante a sua execução, mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, também os atos de inspeção se podem estender a áreas territoriais diversas das que resultariam da sua atribuição inicial - decorrente, em regra, do artigo 16.º do RCPITA. Esta conclusão retira-se da norma do artigo 17.º do RCPITA, nos termos da qual os atos de inspeção podem estender-se a áreas territoriais diversas daquelas para as quais um determinado serviço é competente, bem como podem ser levados a cabo por outro serviço que, por força da lei, nomeadamente do artigo 16.º do RCPITA, não teria competência para a sua prática, mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado. Este preceito “permite que o serviço com competência para a prática do ato inspetivo, e após instauração da inspeção, habilite outro serviço à prática de certos actos inspetivos, havendo a extensão da inspeção a áreas territoriais diversas das que resultariam da atribuição natural de competência territorial”⁶⁶.

Do normativo em análise resulta, igualmente, que a extensão de competência deve ocorrer por via de um despacho fundamentado - cfr. os artigos 268.º, n.º 3, 2.ª parte da CRP, 124.º e 125.º do CPA e 77.º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

Como é jurisprudência uniforme⁶⁷, o dever de fundamentação cumpre uma função de dupla ordem. A primeira dessas funções é de natureza endógena, uma vez que, como por meio da fundamentação do ato o órgão decisor tem que exprimir os motivos e os critérios que o levaram a decidir como decidiu, é assegurada a ponderação e a transparência da decisão.

Por outro lado, cumpre uma função de natureza exógena, posto que o destinatário do ato, ao analisar a sua fundamentação, é capaz de optar, de forma esclarecida, entre a conformação com o seu teor e a impugnação em termos gratuitos ou contenciosos. Daí que, como afirma o STA⁶⁸, “essa fundamentação deva ser contextual e integrada no próprio ato (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 ato um

⁶⁶ Acórdão do TCA-S, de 19 de agosto de 2016, processo n.º 09765/16.

⁶⁷ Cfr., a título de exemplo, os Acórdãos do STA de 2 de fevereiro de 2006, processo n.º 1114/05, o Acórdão de 14 de março de 2018, processo n.º 0512/17, e o já citado Acórdão de 9 de maio de 2018, processo n.º 0572/17.

⁶⁸ In Acórdão de 14 de março de 2018, processo n.º 0512/17

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 adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.”

Em suma, a exigência de fundamentação consignada na parte final do artigo 17.º do RCPITA apenas fica cumprida se o despacho de extensão da competência territorial exprimir, em termos claros, suficientes, congruentes e inteligíveis, o critério legal e a motivação, cumprindo-se, assim, a dupla função que se pretende assegurar com a exigência de fundamentação: a possibilidade de controlo endógeno e exógeno da legalidade da decisão⁶⁹.

O despacho de extensão da competência territorial configura-se como um ato de ratificação-sanação, uma vez que se traduz num “ato através do qual o órgão competente decide sanar um ato anulável antes praticado, mantendo o seu conteúdo decisório, mas suprimindo as ilegalidades formais ou procedimentais que o viciam, assim transformando um ato ilegal noutra válido perante a ordem jurídica. O ato de ratificação-sanação retroage⁷⁰ os seus efeitos à data do ato a que respeita, se não tiver havido alteração do regime legal, no que concerne aos efeitos que o ato pode produzir”⁷¹.

Atento o seu principal objetivo, que se traduz em sanar o vício de que padece o ato praticado pelo órgão territorialmente incompetente, o ato de ratificação-sanação deve exprimir esse sentido em termos claros e inequívocos, ou seja, deve consistir num “ato expresso com esse preciso sentido, posto que se trata de suprimir a ilegalidade que afeta um ato primário praticado pela entidade incompetente, e tratando-se de um ato secundário que versa sobre anterior ato ilegal, não é suficiente a emissão da liquidação com base no relatório da inspeção, uma vez que em si mesma não incorpora a vontade expressa de harmonização do anterior ato ilegal com a ordem jurídica, apenas se conforma (...) com as determinações constantes do relatório”.

Do que expusemos resulta que o ato de ratificação-sanação assume a natureza de ato secundário, por meio do qual o órgão competente sana o vício da incompetência, decorrente da prática do ato por um órgão relativamente incompetente⁷². É entendimento pacífico na jurisprudência⁷³ e na doutrina que o ato de ratificação-sanação se configura como um ato secundário que, ao atuar sobre o ato primário, visa suprir a incompetência do seu autor ou outros “vícios não atinentes ao (seu)

⁶⁹ Acórdão do STA, de 9 de maio de 2018, processo n.º 0572/17.

⁷⁰ Quanto à produção de efeitos retroativos, cfr. o Acórdão do STJ, de 25 de setembro de 2019, processo n.º 91/18.8YFLSB.

⁷¹ In Acórdão do STA, de 24 de outubro de 2001, processo n.º 038369.

⁷² Cfr. o artigo 164.º, n.º 3 do CPA e o Acórdão do STJ, de 24 de outubro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 82/18.9YFLSB.

⁷³ Cfr. o Acórdão do STA, de 26 de maio de 2010, processo n.º 0238/09 e a larga jurisprudência aí citada.

conteúdo (...), ou seja, as invalidades formais e procedimentais quando estas sejam superáveis (nesse momento post ato)”⁷⁴, sanando o vício ou vícios decorrentes de tais ilegalidades.

Quando são omitidos os formalismos previstos no artigo 17.º do RCPITA, ou seja, quando tenham sido praticadas diligências inspetivas por um órgão da AT incompetente sem que, posteriormente, seja emitido um despacho de extensão da competência territorial, ou quando este despacho não cumpra os requisitos exigidos quanto à sua fundamentação, sendo esta inexistente ou insuficiente, aqueles atos são praticados por um órgão sem competência naquela área territorial, o que conduz à sua ilegalidade.

Contudo, como assinalou o TCA-S, no seu Acórdão de 16 de agosto de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 09765/16, “a preterição das regras de distribuição de competência territorial dos serviços inspetivos implica a sanção da mera anulabilidade dos atos assim praticados (...). O que significa que o vício de que enfermam os atos inspetivos pode ser sanado através da prática pelo órgão competente do ato de ratificação dos atos anteriormente praticados”.

Não sendo proferido despacho de ratificação-sanação, a ilegalidade dos atos praticados por órgão territorialmente incompetente repercute-se no ato final do procedimento inspetivo, o qual passa também a estar inquinado pelo vício da ilegalidade, “ilegalidade esta atinente à falta de competência territorial (incompetência relativa) do órgão que realizou a inspeção”.

⁷⁴ OLIVEIRA, Mário Esteves de, et al., “Código do Procedimento Administrativo - Comentado”, 2.ª Edição - 8.ª Reimpressão da Edição de 1997, Coimbra, Edições Almedina, 2010, página 174.

1.3. A NOTIFICAÇÃO PRÉVIA PARA O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

1.3.1. Notificação prévia para o procedimento de inspeção tributária e aduaneira: enquadramento

O início do procedimento externo de inspeção é levado ao conhecimento do sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante o envio, para o seu domicílio fiscal, de uma carta-aviso, com uma antecedência mínima de 5 dias, relativamente ao início dos atos de inspeção⁷⁵ - cfr. os artigos 49.º, n.os 1 e 2 do RCPITA e 59.º, n.º 3, alínea I) da LGT. Esta notificação⁷⁶ é, atento o disposto no artigo 46.º, n.º 1 da LGT, responsável por suspender o prazo de 4 anos de caducidade do direito à liquidação.

Desde que a carta-aviso tenha sido remetida para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, este presume-se notificado, mesmo que os serviços postais lhe apuserem a indicação de que a mesma foi recusada, não foi reclamada, de que o endereço é insuficiente, ou de que o contribuinte se mudou - cfr. o artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA.

Perante o disposto neste preceito, “é irrelevante a devolução da carta em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efetuada sempre que a devolução haja ocorrido porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso no seu domicílio fiscal para reclamar a carta na estação dos correios, não o fez” - porque simplesmente não quis ou não pôde, ou porque mudou de domicílio fiscal e não comunicou essa mudança à AT⁷⁷.

Importa referir que o domicílio fiscal dos contribuintes é o local da residência habitual daqueles, o qual corresponde ao lugar onde habitualmente se localiza o centro das suas vidas. É, assim, tal como assinala a jurisprudência⁷⁸, “um domicílio especial, pelo qual se expõe a um lugar determinado o exercício dos direitos e o cumprimento dos deveres previstos nas normas tributárias”.

Nos termos do n.º 2 do artigo 19.º da LGT, é obrigatória a comunicação do domicílio fiscal do sujeito passivo à AT, sendo ineficaz a sua mudança, em relação àquela, enquanto a mesma não lhe for comunicada. Ora, daqui se retira a importância da comunicação do domicílio fiscal e das suas

⁷⁵ O começo de contagem deste prazo tem por referência o dia marcado para o início dos atos de inspeção e obedece às regras constantes do Código Civil, designadamente ao artigo 279.º, nos termos do qual o prazo começa a contar-se no dia seguinte à efetivação da notificação, independentemente de se tratar de um dia útil ou não. Trata-se de um prazo contínuo, ou seja, a sua contagem não se suspende nos fins-de-semana, nos feriados, nem nas férias judiciais. Quanto ao seu termo, se o último dia coincidir com um dia não útil, o cômputo do prazo transfere-se para o primeiro dia útil seguinte.

⁷⁶ A notificação consiste no ato através do qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo, podendo ser promovida por qualquer funcionário da AT, no exercício das suas funções - cfr. o artigo 35.º, n.os 1 e 5 do CPPT. O ato de notificação deve conter a decisão, os seus fundamentos, os meios de defesa e o prazo para reagir contra o ato notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências - cfr. o artigo 36.º, n.º 2 do CPPT.

⁷⁷ Neste sentido, cfr. o Acórdão do STA, de 17 de outubro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0347/10.8BEPR.T.

⁷⁸ Cfr. os Acórdãos do TCA-S de 1 de março de 2011, processo n.º 2667/08, de 5 de março de 2013, processo n.º 6181/12, de 31 de março de 2016, processo n.º 7966/14, e de 6 de dezembro de 2018, processo n.º 649/11.

subsequentes alterações à AT⁷⁹, já que, só assim se garante que o contribuinte saiba, efetivamente, que vai ser alvo de atos de inspeção, acerca da sua situação tributária. Se não comunicar atempadamente uma eventual mudança de domicílio fiscal à AT, será considerado notificado, apesar de a notificação ter sido remetida para a sua anterior morada.

Os elementos da carta-aviso remetida ao sujeito passivo no início do procedimento de inspeção tributária e aduaneira constam do artigo 49.º, n.º 2 do RCPITA, sendo eles a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário que é alvo do procedimento, bem como o âmbito e a extensão dos atos de inspeção a levar a cabo pela AT. A esta carta-aviso deve ser anexado um documento do qual constem os direitos, deveres e garantias do contribuinte no âmbito do procedimento de inspeção, isto nos termos do artigo 49.º, n.º 3 do RCPITA.

Se a AT não remeter esta carta-aviso ao contribuinte, dando início ao procedimento inspetivo sem que aquele seja notificado, verifica-se uma situação de preterição de uma formalidade essencial, a qual, nos termos do artigo 163.º do CPA, gera a anulabilidade dos atos resultantes do procedimento. Isto porque o sujeito passivo fica impossibilitado de saber que vai ser alvo de um procedimento inspetivo e, conseqüentemente, de nele participar, oferecendo provas que permitam o cabal esclarecimento da sua situação tributária.

Porém, como assinalam Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira⁸⁰, “a falta de comunicação do início do procedimento só deverá, no entanto, gerar a invalidade se se demonstrar que o interessado não teve conhecimento do procedimento e respetivo objeto, e que por força dessa ausência de conhecimento não pôde nele intervir tempestivamente. Posto isto, se o contribuinte inspecionado (...) foi notificado do projeto de conclusões do relatório de inspeção, (e exerceu o seu direito de audição prévia) a eventual falta de notificação da carta-aviso degrada-se numa mera irregularidade, sem efeitos invalidantes”.

Assim, a omissão da notificação prévia prevista no artigo 49.º do RCPITA não tem efeitos invalidantes se o contribuinte for notificado do projeto de conclusões do relatório de inspeção para exercer o seu direito de audição, nos termos dos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, sendo, desta forma, assegurada a sua participação no procedimento inspetivo. Daqui resulta que o ato final do procedimento não pode ser anulado com fundamento no vício formal de ausência de notificação prévia.

Tal entendimento é também preconizado pela jurisprudência, nomeadamente nas decisões vertidas nos Acórdãos do STA de 8 de maio de 2013, processo n.º 841/11, e de 29 de junho de 2016,

⁷⁹ Cfr. o artigo 19.º da LGT, o qual refere, no seu n.º 2, que “é obrigatória (...) a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária”, sendo “inefcaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária”.

⁸⁰ In “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado”, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

processo n.º 01095/15, bem como no Acórdão do TCA-N, de 9 de maio de 2019, processo n.º 00008/09.0BEAVR.

A citada jurisprudência considera que o artigo 49.º do RCPITA, ao prever a obrigatoriedade de notificação ao sujeito passivo do início do procedimento inspetivo, mediante o envio, para o seu domicílio fiscal, de uma carta-aviso aplica, no domínio tributário, o princípio da comunicação previsto no artigo 110.º do CPA, o qual visa assegurar aos interessados o conhecimento da instauração de um procedimento em que são visados, bem como a subsequente participação nesse procedimento.

Contudo, também assinala que a ausência dessa comunicação não gera a anulabilidade da decisão final do procedimento, caso o interessado tenha tomado conhecimento da sua instauração, decurso e objeto, a tempo de nele intervir. Ou seja, o vício de falta de comunicação do início do procedimento inspetivo ao contribuinte não pode ter eficácia invalidante do ato final do procedimento caso sejam observadas outras formalidades legais necessárias à observância do princípio do contraditório, designadamente se lhe for dada oportunidade para exercer o direito de audição, pronunciando-se sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção.

Posto isto, a omissão de envio da notificação prévia prevista no artigo 49.º do RCPITA não pode, sem mais, dar lugar à anulabilidade da decisão final do procedimento inspetivo, sendo necessário aferir se, no caso concreto, o objetivo principal da obrigatoriedade dessa notificação, ou seja, a finalidade de dar conhecimento ao contribuinte da inspeção e permitir que nela participe, foi ou não respeitado. Caso o contribuinte seja notificado do projeto de conclusões do relatório de inspeção para exercer o seu direito de audição, a falta da notificação prévia degrada-se em mera irregularidade. Isto porque, aquando o exercício do direito de audição prévia, o contribuinte tem oportunidade de exercer o contraditório, em nada vendo diminuídos os seus direitos ou interesses legítimos de participação.

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

Em sentido contrário, assinala o STA⁸¹, “não tendo o sujeito passivo inspecionado sido notificado previamente da recolha dos elementos que serviram de base às correções e não tendo sido demonstrado que tomou prévio conhecimento da diligência inspetiva respetiva ou que existia e foi

⁸¹ Acórdão do STA, de 17 de dezembro de 2019, processo n.º 072/13.8BEMDL.

invocado fundamento para a dispensar, foi preterida uma formalidade legal que inquina o procedimento onde os elementos recolhidos são utilizados”.

Tem aqui aplicação a teoria da degradação das formalidades essenciais em formalidades não essenciais. Ora, seguindo de perto o referido a este propósito no Acórdão do TCA-S, de 8 de novembro de 2012⁸², “as formalidades consistem nos trâmites que a lei determina com vista a garantir a correta formação da decisão administrativa ou o respeito pelas posições jurídicas subjetivas dos interessados”, vigorando o princípio segundo o qual, todas as formalidades prescritas pela lei são essenciais, pelo que a sua omissão ou preterição, no todo ou em parte, gera a ilegalidade do ato.

Porém, como qualquer outro princípio geral, também este sofre derrogações, pelo que existem situações em que as formalidades prescritas na lei deixam de assumir um caráter de essencialidade, degradando-se em meras irregularidades ou formalidades não essenciais, sem efeitos invalidantes do ato. Assim acontecerá, como refere o TCA-S, “quando (i) a própria lei o disser, declarando que são dispensáveis, (ii) quando se tratarem de formalidades meramente burocráticas ou de caráter interno, sem projeção dos seus efeitos para os particulares e quando, (iii) não obstante a essencialidade da formalidade, a sua preterição permitir ainda assim alcançar o objetivo pelo qual foi instituída”. Quando é preterida a notificação prévia para o procedimento inspetivo, mas o contribuinte nele intervém noutro momento, tem aplicação a última das referidas situações, posto que as finalidades que presidem à obrigatoriedade daquele notificação, não obstante o seu desrespeito, se apresentam satisfeitas de outro modo, já que ao interessado foi dado conhecimento do procedimento e do seu objeto a tempo de nele participar e se lhe foi dada a possibilidade legal de exercer o seu direito de audição durante o procedimento inspetivo.

1.3.2. Dispensa de notificação prévia

O princípio da comunicação consagrado no artigo 110.º do CPA e traduzido, no domínio do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, no envio de uma notificação prévia para o domicílio fiscal do contribuinte, comporta exceções, estando previstas no artigo 50.º do RCPITA situações em que o sujeito passivo não é notificado antes do começo da prática dos atos inspetivos.

Para que se possam definir com clareza essas situações, para além de um olhar desligado para o RCPITA, nomeadamente, como se disse, para o seu artigo 50.º, importa considerar o disposto no artigo 69.º, n.º 2, parte final da LGT, nos termos do qual, em regra, o início do procedimento dirigido ao apuramento de qualquer situação tributária - como é o caso do procedimento de inspeção -, é comunicado aos interessados. Só assim não acontece quando a comunicação possa colocar em causa

⁸² Proferido no âmbito do processo n.º 09245/12.

os efeitos úteis que o procedimento visa prosseguir, ou quando incida sobre situações tributárias em que os interessados não estão ainda devidamente identificados.

Posto isto, pese embora uma determinada situação se enquadre em alguma das alíneas do artigo 50.º, n.º 1 do RCPITA, a notificação prévia só pode ser dispensada se a sua efetivação for suscetível de comprometer o êxito e o efeito útil dos atos a praticar no decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira.

O êxito da inspeção tributária consiste na descoberta da verdade material acerca da situação tributária de um determinado sujeito passivo - nos termos do artigo 6.º do RCPITA -, e não na arrecadação de um maior volume de receita, tal como assinalam Joaquim Freitas da Rocha e João Damião Caldeira⁸³.

Importa esclarecer, utilizando, para o efeito, o vertido no Acórdão do TCA-S, de 22 de outubro de 2015, processo n.º 08843/15, que o princípio da verdade material “impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspeção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o ato tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objetivo do procedimento inspetivo - a descoberta da verdade material”.

Ao serviço daquela finalidade de descoberta da verdade material acerca da situação tributária do contribuinte, encontra-se o princípio do inquisitório⁸⁴, nos termos do qual, aquando da prática dos atos inspetivos, a AT deve “adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse efeito (...)”, já que “a iniciativa da procura da verdade material pertence à própria administração tributária, mesmo nos casos em que os pedidos dos contribuintes fiquem aquém das diligências necessárias ao apuramento real dos factos e da aplicação do direito”. Do princípio da verdade material resulta para a AT, segundo Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves⁸⁵, a exigência de, no âmbito do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, procurar recolher, por via oficiosa, as provas necessárias que permitam, no final do procedimento, decidir fundamentadamente em matéria tributária.

Assim, o princípio do inquisitório institui para a AT o dever de realizar todos as diligências necessárias à descoberta da verdade material. Esta verdade material é, deste modo, o fim a atingir

⁸³ In “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado”, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

⁸⁴ Consagrado no artigo 58.º da LGT.

⁸⁵ In “Procedimento e Processo Tributário: uma Perspetiva Prática”, Coimbra, Edições Almedina, 2015, página 159.

com a atividade instrutória no procedimento, ficando a AT incumbida de optar pelo conteúdo dos atos mais adequados para prosseguir esse efeito.

A consagração do princípio do inquisitório reveste-se de maior intensidade no domínio do procedimento tributário do que no procedimento administrativo comum⁸⁶. Enquanto que o artigo 58.º do CPA refere que os órgãos administrativos podem proceder às diligências que considerem convenientes para a instrução, o artigo 58.º da LGT adstringe a AT a um verdadeiro dever de realizar todas as diligências que sejam necessárias para a descoberta da verdade material acerca da situação tributária do sujeito passivo.

Como assinala o TCA-S, na sua decisão proferida a 22 de outubro de 2015, o referido princípio do inquisitório representa um corolário do dever de imparcialidade⁸⁷, o qual deve nortear toda a atuação inspetiva levada a cabo pela AT no âmbito da inspeção tributária. “Este dever de imparcialidade reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja revelação seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. Mais se deve realçar que o órgão instrutor pode utilizar, para conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento, todos os meios de prova admitidos em direito (cfr. o artigo 72.º da LGT)”.

Em suma, “por força da aplicação destes princípios, a AT não tem de aguardar pela iniciativa do interessado, devendo, pelos seus próprios meios e determinação, realizar as diligências necessárias para averiguação da verdade factual em que deve assentar a sua decisão. Isto mesmo que estejam em causa factos contrários aos interesses patrimoniais do credor tributário”⁸⁸ - mais uma vez, daqui decorre que o êxito da inspeção não se determina em função da maior arrecadação de receita tributária.

Existindo motivos suscetíveis de justificar a dispensa de notificação prévia para o procedimento inspetivo, pelo facto de a sua efetivação ser suscetível de comprometer o êxito e o efeito útil dos atos a praticar no decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a AT deve explaná-los em despacho fundamentado, o qual deve ser redigido no momento em que se constata a existência desses motivos e não num momento posterior, de forma a permitir o aproveitamento dos dados recolhidos. Em casos como este, não tendo ficado “provado (...) que a AT tivesse fundamentado a dispensa da

⁸⁶ Para o efeito, importa considerar o disposto no artigo 58.º do CPA, nos termos do qual, o responsável pela direção do procedimento e os outros órgãos que participem na instrução podem, mesmo que o procedimento seja instaurado por iniciativa dos interessados, proceder a quaisquer diligências que se revelem adequadas e necessárias à preparação de uma decisão legal e justa, ainda que respeitantes a matérias não mencionadas nos requerimentos ou nas respostas dos interessados.

⁸⁷ Cfr. o artigo 266.º, n.º 2 da CRP, nos termos do qual, os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

⁸⁸ Entendimento vertido no Acórdão do TCA-N, de 27 de outubro de 2016, processo n.º 00957/09.6BEVIS.

comunicação prévia em nenhum motivo excecional e na necessidade de não comprometer as eventuais diligências de inquérito criminal em particular, (...) não pode (...) vir invocar agora - isto é, em sede de recurso para o Tribunal superior -, razões para se ter dispensado a comunicação prévia que a inspeção nunca invocou no momento e no local próprios”⁸⁹.

Não estando em causa uma situação que se enquadre no artigo 50.º do RCPITA e que, nos termos do artigo 69.º, n.º 2, parte final da LGT, possa comprometer os efeitos úteis que se visa prosseguir com o procedimento inspetivo e, apesar disso, seja omitida a notificação prévia, verifica-se a preterição de comunicação, ao contribuinte, do âmbito e da extensão dos atos inspetivos a levar a cabo, o que implica - tal como assinalado pelo STA, nos seus Acórdãos de 15 de junho de 2016, processo n.º 01101/15, e de 19 de setembro de 2018, processo n.º 01460/17 -, a falta de credenciação dos inspetores da AT para a prática dos atos inspetivos.

A obrigatoriedade de notificação prévia constitui uma formalidade essencial, a qual, na ausência de disposição legal em sentido contrário, é estruturante do procedimento inspetivo. Posto isto, quando é omitida tem efeitos invalidantes que se repercutem nos posteriores termos do procedimento, uma vez que não é possível concluir, com um grau de certeza razoável, que o resultado a atingir seria o mesmo, caso a formalidade de notificação tivesse sido cumprida.

Nos termos do artigo 163.º do CPA, aplicável ao procedimento inspetivo por força do disposto no artigo 4.º do RCPITA, os atos praticados com ofensa dos princípios ou normas jurídicas, para cuja violação a lei não preveja outra sanção, são anuláveis. Assim, a omissão do ato procedimental invalida, por anulabilidade, todo o procedimento, arrastando necessariamente a validade do ato final do procedimento, que nele obteve os seus fundamentos legais.

Ora, em suma, a regra, imposta pelo princípio da comunicação consagrado no artigo 110.º do CPA, é a da notificação prévia do contribuinte para o procedimento inspetivo. Contudo, nas situações elencadas no artigo 50.º, n.º 1 do RCPITA, a notificação prévia pode ser dispensada se a sua efetivação for suscetível de comprometer o êxito e o efeito útil dos atos a praticar no decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira. Fora destes casos, a notificação é obrigatória e constitui uma formalidade essencial do procedimento inspetivo, a qual, quando incumprida, acarreta a anulabilidade dos atos inspetivos levados a cabo, a qual se repercute no ato final do procedimento.

⁸⁹ Acórdão do STA, de 17 de dezembro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 072/13.8BEMDL.

1.4. ALTERAÇÃO DOS FINS, DO ÂMBITO E DA EXTENSÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira podem ser alterados durante a sua execução⁹⁰, mediante despacho fundamentado, o qual deve ser notificado à entidade inspecionada. É o que decorre da conjugação do artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA, com o artigo 49.º do mesmo diploma legal, sendo este preceito que encerra a regra geral em sede de notificação a efetuar no procedimento de inspeção externa, impondo, designadamente que “(o) procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário com uma antecedência mínima de 5 dias relativamente ao seu início” (n.º 1) e que dessa notificação, para além do mais, deve constar o “âmbito e extensão da inspeção a realizar” (n.º 2, alínea b). Só assim se garante que o contribuinte tem o conhecimento exato da extensão dos atos de inspeção a levar a cabo, deixando de, legitimamente, se puder opor à sua realização.

A exigência de notificação do despacho que altera os fins e a extensão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira decorre da necessidade de observância dos princípios da participação⁹¹ e da cooperação⁹², os quais visam garantir que os cidadãos/contribuintes participem “na formação das decisões (...) da Administração Pública que lhe(s) digam respeito”, esclarecendo as dúvidas suscitadas sobre a sua concreta situação tributária, ficando, desta forma, assegurada a “tutela preventiva contra qualquer lesão dos seus direitos ou interesses - artigo 267.º, n.º 5 da CRP”⁹³.

Na redação conferida ao RCPITA pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, o seu artigo 15.º, n.º 1 apenas dispunha que “os fins e a extensão do procedimento de inspeção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado”, não prevendo a obrigatoriedade de notificação daquele despacho ao contribuinte. A consagração expressa daquela obrigação de notificação foi introduzida pela Lei n.º 50/2005, de 30 de agosto, sendo acrescentado na parte final do artigo 15.º, n.º 1 “devendo ser notificado à entidade inspecionada”. Face a esta redação, suscitava-se a questão de saber se o despacho que determinava o alargamento dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento tinha, obrigatoriamente, que ser notificado ao contribuinte - isto mesmo foi questionado no Acórdão do STA, de 19 de setembro de

⁹⁰ Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento só podem ser alterados até que estejam concluídos os atos de inspeção, os quais se consideram findos, atento o disposto no artigo 61.º, n.º 1 do RCPITA, na data de notificação, ao contribuinte, da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

⁹¹ Consagrado nos artigos 60.º do RCPITA e 60.º da LGT.

⁹² Consagrado nos artigos 9.º e 48.º do RCPITA e 59.º da LGT.

⁹³ Acórdão do STA, de 18 de outubro de 2017, processo n.º 095/16.

2018, processo n.º 01460/17. A este propósito, o STA começou por referir, reiterando o que já havia sido afirmado pela decisão recorrida que o legislador, mesmo na vigência do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, já impunha expressamente que os atos praticados no procedimento de inspeção tributária e aduaneira, especialmente aqueles que determinam a realização dos atos inspetivos e que fixam o seu fim, âmbito e extensão fossem previamente notificados ao contribuinte alvo da inspeção.

Com efeito, a consagração expressa da obrigação de notificação do despacho que altera os fins, o âmbito e a extensão do procedimento pela Lei n.º 50/2005, de 30 de agosto, não assumiu um carácter inovatório, traduzindo apenas, em letra de lei, aquele que já era o entendimento do legislador e que se extraía da lógica e da coerência sistemática do RCPITA, da LGT e da CRP - nomeadamente dos princípios da boa-fé (artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 6.º-A do CPA) e da colaboração (artigos 55.º e 59.º da LGT), o qual compreende, designadamente, nos termos da alínea I), do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, a comunicação antecipada do início da inspeção escrita, com indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo. Do mesmo modo, o RCPITA, na redação então em vigor, já impunha, no seu artigo 42.º, n.º 1, que as notificações no procedimento de inspeção tributária fossem “sempre realizadas em momento anterior ao da prática dos atos de inspeção, podendo ser, o mais tardar, efetuadas no momento da sua prática”.

Acrescentou ainda o STA que “não seria curial, nem apresentaria qualquer coerência lógica e sistemática, o entendimento de que o despacho que determina ab initio o fim, o âmbito e a extensão da ação inspetiva tivesse que ser levado ao conhecimento da entidade a ser inspecionada - assegurando a lei que tal seria efetuado através de uma “notificação prévia para o procedimento de inspeção”, a efetuar com uma antecedência mínima de 5 dias (cfr. o artigo 49.º do RCPITA) -, e que, depois, qualquer alteração desses fins, âmbito e extensão pudesse ser efetuada sem o conhecimento atempado por banda da entidade inspecionada”.

“Por outro lado, não se perspetivaria qual a utilidade prática da exigência legal de emanação de um despacho fundamentado a determinar a alteração do fim, do âmbito e da extensão da ação inspetiva se o mesmo nunca chegaria ao conhecimento do seu destinatário: a entidade inspecionada. Ora, se o legislador impôs que a decisão de alteração dos fins, do âmbito e da extensão da ação inspetiva fosse fundamentada, naturalmente que o fez com o objetivo de que o mesmo pudesse ser compreendido, questionado e escrutinado pela entidade inspecionada.” Conclui dizendo que “qualquer outra interpretação (...) carece de razoabilidade ofende o princípio geral de notificação das decisões que afetem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes”.

Uma vez resolvida esta questão pelo legislador, importa agora analisar quais as consequências decorrentes da omissão de notificação do despacho que altera os fins, o âmbito e a extensão do

procedimento de inspeção tributária, em desrespeito pelo previsto na parte final do n.º 1 do artigo 15.º do RCPITA. Este preceito permite que, na pendência do procedimento inspetivo sejam alterados os seus fins, âmbito e extensão, posto que tal conste de despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado.

Quanto ao momento em que deve ser efetuada a notificação daquele despacho ao contribuinte visado pela inspeção, há que atender ao disposto no artigo 42.º do RCPITA, o qual apenas prevê que a notificação dos atos de inspeção possa ser efetuada, ou no momento da prática desses atos, ou em momento anterior, mas nunca em momento posterior. Nas situações vertidas nos Acórdãos do STA, de 15 de junho de 2016⁹⁴ e de 4 de dezembro de 2019⁹⁵, o contribuinte visado pela inspeção tributária foi notificado do despacho da AT que determinou a alteração dos fins, do âmbito e da extensão do procedimento depois de os atos levados a cabo em cumprimento daquele despacho terem sido praticados.

A ausência dessa notificação no momento oportuno - isto é, no momento da prática dos atos de inspeção ou em momento anterior, atento o disposto no artigo 42.º, n.º 1 do RCPITA -, traduz-se, conforme preceitua o artigo 46.º do RCPITA, na falta de credenciação dos inspetores da AT para a prática dos atos inspetivos, a qual legitima a oposição do contribuinte a esses atos, nos termos do artigo 47.º do mesmo diploma legal. Contudo, não tendo o contribuinte sido notificado da alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento de inspeção, não terá como opor-se aos atos levados a cabo, já que, como refere o STA, no seu Acórdão de 15 de junho de 2016, “a oposição a atos de inspeção só pode exercer-se contra concretos atos de inspeção e não contra atos de inspeção que se desconhecem”.

Para além da falta de credenciação dos inspetores tributários, a ausência de notificação do despacho previsto no artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA traduz-se na omissão de uma formalidade prevista na lei como essencial, a qual, na ausência de disposição legal em contrário, é estruturante do procedimento inspetivo e que, em consequência, uma vez não observada, é invalidante dos seus posteriores termos, sempre que, face à prova produzida, não seja possível concluir, com um grau de certeza razoável, que o resultado a atingir seria sempre o mesmo ou que o sujeito passivo prestou a sua colaboração com a AT num âmbito alargado, sem haver colocado em causa a falta de tal despacho⁹⁶.

⁹⁴ Proferido no âmbito do processo n.º 01101/15.

⁹⁵ Proferido no âmbito do processo n.º 02243/16.6BEBRG.

⁹⁶ Acórdão do STA, de 15 de junho de 2016.

1.5. O DIREITO DE AUDIÇÃO PRÉVIA DO CONTRIBUINTE

1.5.1. Direito de audiência prévia do contribuinte: enquadramento

O direito de audiência prévia encontra-se consagrado no artigo 267.º, n.ºs 1 e 5 da CRP, sendo reconhecido aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões que lhes disserem respeito. Conforme entendimento expresso no Acórdão do TCA-S, de 24 de fevereiro de 2016⁹⁷, a audiência prévia é imposta pelo princípio da participação, e ambos constituem a consagração de um modelo de Administração Pública participada, o qual impõe a participação dos interessados na formação das decisões que possam afetar a sua posição jurídica, assumindo, assim, um papel ativo na preparação da decisão final que os afetará⁹⁸.

De forma a que possam participar na formação das decisões que lhes disserem respeito, os interessados, quando notificados para o exercício do direito de audiência, têm que ter acesso ao projeto de decisão, bem como a todos os aspetos que, ao longo do procedimento, foram determinantes para a estruturação do projeto daquela forma, tanto em termos de facto, como de direito - entendimento resultante do Acórdão do TCA-N, de 26 de outubro de 2018, processo n.º 03207/09.1BEPRT -, pois só assim têm efetivamente a possibilidade de participar na formação da decisão. Desta notificação deve constar, igualmente, “o prazo em que o mesmo direito (o direito de audiência) pode ser exercido e a informação relativa à possibilidade de exercício do citado direito por forma oral ou escrita”⁹⁹.

Para além disto, e tendo por base o mesmo acervo jurisprudencial, podem, ainda, “chamar a atenção do órgão decisor para a relevância de certos interesses ou pontos de vista relativos ao objeto do procedimento e que não foram considerados, bem como requerer diligências e juntar documentos, sem prejuízo das que, oficiosamente, se entenderem ainda de realizar após a audiência”.

Atendendo a esta possibilidade de requerer diligências probatórias complementares, recai, sobre a entidade administrativa competente para o procedimento, o dever de as efetivar, exceto se as mesmas forem desadequadas e tiverem sido requeridas com um intuito meramente dilatatório¹⁰⁰.

Ainda de acordo com a mesma jurisprudência, se a AT entender não realizar as diligências probatórias requeridas, porque são desadequadas ou têm uma finalidade meramente dilatatória do procedimento, tem que se pronunciar quanto ao requerido e, se não o tiver feito anteriormente, deverá fazê-lo na decisão final do procedimento. Ou seja, quando é proferida uma decisão final expressa, “há

⁹⁷ Proferido no âmbito do processo n.º 12747/15.

⁹⁸ Acórdão do TCA-N, de 26 de outubro de 2018, processo n.º 03207/09.1BEPRT.

⁹⁹ Acórdão do TCA-S, de 11 de outubro de 2018, processo n.º 1600/17.5BELRA.

¹⁰⁰ Acórdão do TCA-S, de 18 de abril de 2018, processo n.º 06559/13.

um dever de pronúncia generalizado da administração sobre todas as questões suscitadas pelos interessados, pronúncia essa que, a não ocorrer antes da decisão final, deverá ser nela incluída”. Esta obrigatoriedade de pronúncia sobre a generalidade das questões decorre do princípio da decisão, consagrado no artigo 56.º, n.º 1 da LGT, nos termos do qual a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados, pelos sujeitos passivos ou por quem tiver um interesse legítimo, por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei.

Da consagração do princípio da decisão resultam, para a AT, deveres de dupla ordem: por um lado, fica adstrita a um dever de pronúncia ou de resposta e, por outro, a um dever de decisão. Contudo, apenas o dever de pronúncia ou de resposta decorre do direito de petição, constitucionalmente consagrado no artigo 52.º, n.º 1 da CRP, e do qual resulta, para os cidadãos, o direito de apresentarem, de forma individual ou coletiva, petições, representações, reclamações ou queixas para defesa dos seus direitos aos órgãos de soberania ou a quaisquer autoridades e o direito de serem informados sobre o resultado da respetiva apreciação, pelo que, nas palavras de Gomes Canotilho e Vital Moreira¹⁰¹, “obriga as autoridades públicas, pelo menos, a receber, a examinar e a responder às petições em prazo razoável”. Posto isto, ao direito de petição corresponde, do lado do cidadão, o direito a uma resposta por parte da AT, a qual fica vinculada a um dever de informar o requerente, num prazo razoável, acerca do resultado da sua exposição.

Assim, como apenas o dever de pronúncia ou de resposta da AT decorre da CRP, perante um pedido do contribuinte, não recai sobre ela o dever de emanar um ato administrativo, mas apenas de responder ou de se pronunciar acerca da pretensão do particular. Esta delimitação justifica-se por razões de economia e celeridade processuais, bem como pelo facto de nem todas as exposições dirigidas à AT pelo contribuinte requererem, para sua resposta ou resolução, a emanação de um ato administrativo.

Centrando-nos, agora, na legislação tributária, a LGT, no seu artigo 60.º, consagrou o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões tributárias que lhes digam respeito, o qual se efetiva, no que ao procedimento de inspeção tributária e aduaneira diz respeito, através da audição antes da conclusão do relatório da inspeção¹⁰². A mesma imposição decorre do artigo 60.º do RCPITA, normativo que, no seu n.º 1, impõe a audição prévia quando seja de prever que, do procedimento de inspeção, possam derivar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade

¹⁰¹ In “Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I”, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, página 694.

¹⁰² Cfr. o artigo 60.º, n.º 1, alínea e) da LGT.

inspecionada; neste caso, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório de inspeção, com indicação dos atos desfavoráveis e da correspondente fundamentação factual e legal.

Ora, atendendo ao vertido na parte inicial do artigo 11.º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária e aduaneira tem um caráter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária. Desta forma, aquando da elaboração do projeto de relatório de inspeção, a AT não consegue afirmar que do procedimento vão certamente resultar atos desfavoráveis, até porque ainda serão relevantes para a decisão final os elementos que forem carreados para o procedimento, em sede de audiência prévia, pelo próprio contribuinte. Assim, dentro do condicionalismo descrito, o que o artigo 60.º, n.º 1 do RCPITA impõe à AT é que formule um juízo de prognose e, caso conclua que existe a probabilidade de virem a resultar do procedimento atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte, deverá notificá-lo para o exercício do direito de audiência prévia¹⁰³.

A contrario, e tendo em conta a proibição da prática de atos inúteis e meramente dilatatórios prevista no artigo 57.º, n.º 1 da LGT, a AT está dispensada de notificar o contribuinte para o exercício do direito de audiência prévia quando for de esperar que, do procedimento inspetivo, não resultem quaisquer atos ou que os mesmos sejam favoráveis ao contribuinte.

Posto isto, após a prática dos atos de inspeção tributária, os serviços da AT deverão elaborar um projeto de relatório, do qual constem os atos tributários e em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte que poderão resultar do procedimento, bem como a respetiva fundamentação, de facto e de direito. Tal projeto de relatório deverá ser notificado ao contribuinte, sendo-lhe concedido um prazo para se pronunciar sobre o mesmo, acrescentado dados sobre a sua situação tributária que não forem contemplados pela inspeção ou esclarecendo outros, assumindo um papel ativo na preparação das decisões que lhe dizem respeito.

Por fim, importa fazer referência aos casos em que a audiência prévia do contribuinte é dispensada, o que acontece quando a liquidação se efetua com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável (artigo 60.º, n.º 2, alínea a) da LGT), e quando a liquidação se efetua oficiosamente, com base em valores objetivos previstos na lei, desde que o contribuinte tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito (artigo 60.º, n.º 2, alínea b) da LGT).

Será também importante considerar o disposto no n.º 3 daquele normativo legal, nos termos do qual a audiência do contribuinte é igualmente dispensada se o mesmo tiver sido ouvido numa fase

¹⁰³ É este o entendimento vertido no Acórdão do TCA-S, de 30 de abril de 2014, proferido no âmbito do processo n.º 06580/13, de acordo com o qual a utilização, no artigo 60.º, n.º 1 do RCPITA, da expressão “atos tributário ou em matéria tributária” refere-se às correções, ao que havia sido declarado pelo contribuinte, a que os serviços da AT chegam “após a conclusão dos atos de inspeção e que provavelmente irão dar origem a uma liquidação que, à partida, alterará a situação tributária do contribuinte”.

anterior do procedimento, exceto se a AT invocar factos novos, sobre os quais o contribuinte ainda não se tenha pronunciado. Considerando as alegações de recurso do Ministério Público vertidas no Acórdão do STA, de 6 de maio de 2015¹⁰⁴, o exercício do direito de audiência prévia “não pode ser utilizado para introduzir dilações inúteis no procedimento”, pelo que o artigo 60.º, n.º 3 da LGT “recusa (...) a ideia de qualquer dupla ou tripla audiência” do contribuinte, quando não tenham sido introduzidos, pela AT, “elementos distintos daqueles por que o direito de audiência inicialmente se concretizou”.

Em sede de decisão no referido Acórdão, referiu o STA que o “direito de (audição) não é um direito absoluto no sentido de que sempre e em qualquer circunstância o interessado, in casu, o contribuinte, tenha que ser ouvido no âmbito do procedimento, por não assumir a (audição) prévia, de acordo com a doutrina e jurisprudência dominantes, natureza de direito fundamental”. Assim, o contribuinte/interessado apenas tem que ser ouvido, em sede de (audição) prévia, quando a decisão da AT (ou de outro órgão da Administração Pública, conforme o tipo de procedimento em causa) se baseie em factos diferentes daqueles sobre os quais já havia sido ouvido. Se assim não fosse - ou seja, se o contribuinte/interessado fosse ouvido mais do que uma vez sobre os mesmos factos -, estaria a ser praticado um ato inútil proibido por lei, em concreto, pelo artigo 59.º do CPA.

1.5.2. Notificação para o exercício do direito de audiência prévia

De forma a tornar possível a colaboração do sujeito passivo no âmbito do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a AT tem de o notificar para o exercício do direito de audiência prévia, conforme prescreve o artigo 37.º, n.º 1 do RCPITA. A notificação consiste, como já referimos¹⁰⁵, no ato através do qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo, podendo ser promovida por qualquer funcionário da AT, no exercício das suas funções¹⁰⁶.

O RCPITA, no que diz respeito à notificação para exercício do direito de audiência prévia no âmbito do procedimento de inspeção tributária, contém uma norma própria quanto ao conteúdo daquela notificação. Assim, uma vez terminada a prática dos atos inspetivos, e sendo eles suscetíveis de originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis para o contribuinte, a AT deve notificá-lo para o exercício do direito de audiência prévia. Ao ato de notificação, o qual deve ser remetido ao sujeito passivo no prazo de 10 dias contados do termo da prática dos atos inspetivos, deve ser junto

¹⁰⁴ Processo n.º 223/14-30.

¹⁰⁵ Cfr. a nota de rodapé 76 do ponto 1.3.1. da presente Dissertação.

¹⁰⁶ Cfr. o artigo 35.º, n.ºs 1 e 5 do CPPT.

o projeto de conclusões do relatório de inspeção¹⁰⁷, bem como a identificação dos atos que provavelmente irão resultar do procedimento e a respetiva fundamentação¹⁰⁸.

O ato de notificação será nulo se não contiver a indicação do autor do ato, a menção de que foi praticado no uso de delegação ou subdelegação de competências, bem como se omitir o seu sentido e a data¹⁰⁹. Por outro lado, se não contemplar a decisão, os fundamentos, os meios de defesa ao dispor do contribuinte e os respetivos prazos, a notificação será irregular.

Importa distinguir os vícios do ato de notificação dos vícios do ato que é notificado ao contribuinte - no caso da inspeção tributária, o projeto de conclusões do relatório de inspeção. Este deverá ser fundamentado em termos de facto e de direito, sob pena de anulabilidade por ausência da fundamentação legalmente exigida¹¹⁰.

No entanto, se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o contribuinte usar a faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, isto é, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, a qual não está dependente de qualquer pagamento.

Porém, a notificação “não deixará de valer como ato de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, (...) produzindo assim os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou, e só não produzindo efeitos para que é inidónea (...), se o destinatário vier a usar da faculdade conferida pelo n.º 1 do artigo 37.º (do CPPT). Se o interessado não usar a referida faculdade, mesmo estes efeitos para que a notificação é inidónea se produzirão, com a notificação irregular, pois a irregularidade considera-se sanada pela falta de uso daquela faculdade no prazo legal”¹¹¹.

Relativamente à forma como se efetua a notificação para o exercício do direito de audição prévia, importa atender ao disposto na LGT, designadamente no seu artigo 60.º, n.º 4, segundo o qual a mesma se efetua mediante o envio de uma carta registada, dirigida ao domicílio fiscal do

¹⁰⁷ O mesmo sucede em Angola, em que o contribuinte é obrigatoriamente notificado para exercer o seu direito de audição acerca das conclusões do relatório de inspeção, tal como resulta do artigo 85.º, n.º 6 do Código Geral Tributário.

¹⁰⁸ Cfr. o artigo 60.º, n.º 1 do RCPITA.

¹⁰⁹ Cfr. o artigo 39.º, n.º 12 do CPPT.

¹¹⁰ Cfr. o artigo 99.º, alínea c) do CPPT.

¹¹¹ Acórdão do TCA-N, de 12 de novembro de 2015, processo n.º 01270/05.3BEBRG.

contribuinte¹¹². Esta notificação, considerando o disposto no artigo 39.º, n.º 1 do CPPT, presume-se efetuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil. A referida presunção de recebimento 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 AT ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos CTT informação sobre a data efetiva da receção¹¹³.

No entanto, a jurisprudência tem entendido que a presunção de recebimento prevista no CPPT não pode operar se a carta for devolvida aos serviços da AT. A este propósito, importa considerar o Acórdão do STA, de 31 de janeiro de 2012¹¹⁴, o qual concedeu provimento ao recurso interposto pela AT da sentença proferida pelo TAF do Porto que julgou procedente a impugnação judicial intentada pelo contribuinte contra a decisão de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos, relativa ao IRS de 2008, pelo facto de o sujeito passivo não ter sido notificado para o exercício do direito de audição prévia.

A AT, nas suas alegações de recurso, concluiu que a possibilidade de exercício do direito de audição, ao contrário do que julgou a sentença de 1.ª instância, foi conferida e até suscitada pela AT, sendo que o seu não exercício se ficou a dever a causas imputáveis aos sujeito passivo. Isto porque a notificação enviada para efeitos de exercício do direito de audição foi feita mediante o envio de carta registada sem aviso de receção - conforme preceitua o artigo 60.º, n.º 4 da LGT, não tendo que ser enviada uma nova carta perante a devolução daquela. Assim, o sujeito passivo presume-se, nos termos do artigo 39.º, n.º 1 do CPPT, notificado, já que não carregou para o processo qualquer elemento de prova que permitisse ilidir a referida presunção.

Mais referiu que, estando em causa um procedimento de inspeção tributária e aduaneira, as notificações obedecem ao disposto na norma especial do artigo 43.º do RCPITA, preceito que prevê expressamente que se presumem notificados os sujeitos passivos que tenham sido contactados mediante o envio de carta registada e em que tenha havido devolução dessa carta com indicação de não ter sido reclamada, (indicação de encerrado, endereço insuficiente, ou que o sujeito passivo em causa se mudou).

O Ministério Público emitiu parecer no sentido da procedência do recurso, por entender que se verificou a presunção de notificação da recorrida para o exercício da audição prévia.

¹¹² Cfr., quanto ao domicílio fiscal, o artigo 19.º da LGT.

¹¹³ Cfr. o artigo 39.º, n.º 2 do CPPT.

¹¹⁴ Proferido no âmbito do processo n.º 017/12.

Em sede de julgamento do recurso, o Tribunal superior começou por aferir o sentido das normas contidas no artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA, por um lado, e no artigo 39.º, n.ºs 1 e 2 do CPPT, por outro. Enquanto que aquela norma refere que se presumem notificados os sujeitos passivos e demais obrigados tributários contactados por carta registada e em que tenha havido devolução da 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, os preceitos do CPPT dispõem que as notificações efetuadas mediante carta registada se presumem feitas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil, e que esta presunção 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 AT ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos CTT informação sobre a data efetiva da recepção. No entendimento do STA, apesar de, tanto a norma do RCPITA como as normas do CPPT, estabelecerem presunções “iuris tantum”, o significado da devolução da carta registada é diferente num e noutro caso.

Nos termos do CPPT - nomeadamente, nos termos do seu artigo 39.º, n.º 1 -, e tendo em conta que a carta registada é remetida ao sujeito passivo por intermédio dos serviços postais, estes podem levar algum tempo até a colocarem em condições de o destinatário ter a possibilidade de conhecer a sua existência, pelo que a lei presume que a comunicação demora 3 dias posteriores ao registo, que se transfere para o 1.º dia útil, se o último dia não o for. Segundo o regime previsto neste diploma, o registo da carta faz presumir que o destinatário provavelmente a receberá, ou terá condições de a receber, em regra, 3 dias após a data do registo. Trata-se, pois, de uma presunção legal destinada a facilitar à AT a prova de que a notificação foi introduzida na esfera de cognoscibilidade do notificando.

Porém, se a carta for devolvida, não se pode concluir que o registo faz presumir que foi colocada na esfera de cognoscibilidade do contribuinte. De acordo com a jurisprudência citada, “se nenhum aviso foi deixado no domicílio do notificando, nem sequer há a garantia da cognoscibilidade da existência da carta; e se o aviso foi deixado, vicissitudes várias, como a ausência temporária do domicílio (vg. em trabalho, em férias, por doença, etc.), podem impedir o acesso à carta”. Daí que, e conclui o STA, que “a presunção legal só pode funcionar se a carta for recebida no domicílio do notificando. A consequência lógica que a lei deduz do registo da carta, ou seja, que se presume que demora 3 dias a ser posta ao alcance do destinatário, deixa de poder ser feita, pelo menos com o mesmo grau de probabilidade, se a carta for devolvida”. “Este procedimento de notificação harmoniza satisfatoriamente o interesse da AT em cumprir o dever de notificar, colocando a informação ao alcance do interessado e garantindo que a mesma foi efetivamente recebida, e o interesse do contribuinte em

conhecer os atos que tocam na sua esfera jurídica, cumprir as determinações que a AT lhe dirige, ou reagir contra o que lhe for desfavorável”.

Regime diferente vigora quando seja de aplicar o RCPITA, atento o disposto no seu artigo 43.º. De forma a analisarmos este regime, vamos ter presente o vertido no Acórdão do STA, de 17 de outubro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 0347/10.8BEPRT¹¹⁵. No caso dos autos, a AT recorreu para o STA da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pelo contribuinte contra o ato de liquidação adicional de IVA, referente ao ano de 2006, procedência esta que se baseou na preterição de formalidade legal no procedimento de inspeção tributária e aduaneira, por falta de notificação para o exercício do direito de audição prévia.

Nas suas alegações de recurso, a Fazenda Pública alegou que a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento ao considerar que o contribuinte não foi devidamente notificado do projeto de relatório inspetivo para exercer, querendo, o direito de audição prévia no procedimento de inspeção tributária e aduaneira, por considerar que a AT não poderia presumir aquela notificação perante a devolução da carta registada que enviou, atento o disposto no CPPT - nos termos do qual, como já dissemos, não é possível presumir a notificação do sujeito passivo perante a devolução da carta. Para sustentar esta posição, a AT invocou o artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA, o qual, tendo um regime de especialidade face aos artigos 39.º, n.º 1 e 38.º, n.º 3 do CPPT, visa “garantir uma efetividade e evitar situações que se arrastem em manobras dilatórias dos eventuais visados, com a devolução da carta, presume-se a notificação do contribuinte ao 3.º dia útil posterior ao registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando o 3.º dia não seja útil”.

Concluiu que a AT presumiu corretamente a notificação do contribuinte, perante a devolução da notificação com as menções “não atendeu” e “objeto não reclamado”, prosseguindo com os demais atos do procedimento de inspeção tributária e aduaneira. Posto isto, entendeu que há que considerar errado o julgamento da sentença recorrida, na parte em que julgou procedente a preterição de formalidade essencial decorrente da falta de notificação para exercício de audição prévia sobre o relatório inspetivo. Em consequência, com a validação da notificação, atento o disposto no artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA, entendeu a AT que “são validados todos os atos subsequentes à mesma, estando assim a impugnação destinada à improcedência, sendo todo o procedimento inspetivo válido”.

O contribuinte/recorrido não apresentou alegações de recurso.

¹¹⁵ A mesma questão foi igualmente analisada em termos idênticos, entre outros, nos seguintes Acórdãos:

- Acórdão do TCA-N, de 7 de junho de 2018, processo n.º 00346/10.0BEPRT;
- Acórdão do TCA-N, de 21 de junho de 2018, processo n.º 00030/10.4BEPRT;
- Acórdão do STA, de 23 de janeiro de 2019, processo n.º 02208/13.0BEPRT.

O Magistrado do Ministério Público junto do STA emitiu parecer no sentido de que o recurso interposto pela AT merecia provimento, referindo que a norma do artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA, atento o seu regime de especialidade, prevalece sobre o regime geral das notificações no procedimento tributária constante do CPPT. No entendimento do Ministério Público, a distinção entre os regimes do RCPITA e do CPPT tem fundamento material bastante, porquanto, a menor exigência do regime de notificação no âmbito da inspeção tributária a aduaneira - em que é dispensado o envio de segunda carta perante a devolução da primeira -, justifica-se pela necessidade de compatibilizar o conhecimento pelo sujeito passivo dos atos do procedimento com a observância dos prazos legais para a sua conclusão. Ademais, não tendo os atos praticados no procedimento de inspeção tributária e aduaneira, natureza lesiva autónoma, a tutela jurisdicional efetiva não fica comprometida, já que o contribuinte poderá sempre impugnar os consequentes atos tributários lesivos, quer graciosa, quer contenciosamente. Por tudo isto e atento o argumento literal, terminou dizendo que a interpretação segundo a qual a presunção de notificação prevista no artigo 39.º, n.º 2 do CPPT é inaplicável aos casos em que há devolução da carta não vale no procedimento de inspeção tributária e aduaneira porque é expressamente afastada pela norma do artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA.

Em sede de decisão, o STA começou por referir que, face à inequívoca norma legal que consta do artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA, a notificação para efeitos de exercício do direito de audição do projeto de relatório no procedimento de inspeção tributária encontra-se especialmente regulada naquele diploma, não sendo de aplicar as disposições do CPPT. Perante este diploma, “é irrelevante a devolução da carta registada em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efetuada, sempre que essa devolução haja ocorrido porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso para reclamar a carta na estação de correios, não o fez.”

O STA, citando o Acórdão do mesmo Tribunal proferido no âmbito do recurso n.º 01394/12, deixou assente que a presunção de notificação apenas não ocorreria caso se conseguisse provar que não foi deixado qualquer aviso na caixa de correio do destinatário. Contudo, a fórmula comumente utilizada pelos CTT “não reclamado” significa que foi deixado na caixa de correio do destinatário aviso para levantamento da correspondência no posto de correios, sendo o seu não levantamento imputável ao destinatário se, perante tal aviso, o ignorou e não procedeu ao respetivo levantamento.

Concluiu, então, o STA que “a falta de reclamação/levantamento deste tipo de correspondência junto da estação dos correios implica que se tenha de imputar ao destinatário a sua falta de recebimento, fazendo espoletar a presunção legal de notificação contida no artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA; e porque o destinatário não invocou nem demonstrou a inexistência de qualquer aviso para levantamento da carta, nada nos autos permite dar por ilidida a referida presunção”.

Quanto ao prazo para exercício do direito de audição prévia, o artigo 60.º, n.º 6 da LGT prevê um prazo regra de 15 dias, no entanto, em função da complexidade da matéria objeto do procedimento, a AT pode alargar este prazo, até ao máximo de 25 dias.

Mais uma vez, o RCPITA contém uma norma especial¹¹⁶ nesta matéria, estatuidando que a AT, na notificação para exercício do direito de audição que dirige ao contribuinte, deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para que aquele se pronuncie sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção. Caso o projeto inclua a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2 da LGT, o prazo para o exercício do direito de audição passa a ser expressamente definido pela lei em 30 dias.

No que concerne à contagem destes prazos, importa considerar o disposto nos artigos 57.º, n.º 3 e 20.º, n.º 1 da LGT, os quais referem que, no procedimento tributário, os prazos são contínuos e contam-se nos termos do CC, em especial do seu artigo 279.º.

Quanto à forma como pode ser exercido o direito de audição, dispõe o artigo 60.º, n.º 3 do RCPITA¹¹⁷ que a entidade inspecionada tem a possibilidade de se pronunciar por escrito ou oralmente, sendo, neste caso, as suas declarações reduzidas a termo. Esta necessidade de redução a termo das declarações orais está em consonância com a imposição de que o procedimento tributário assuma a forma escrita, contida no n.º 3 do artigo 54.º da LGT¹¹⁸.

Nota-se, portanto, que o direito de audição prévia pode ser exercido oralmente ou por escrito, podendo a entidade inspecionada optar por uma ou outra forma para exercer aquele direito, não podendo a entidade instrutora impor-lhe qualquer das formas legalmente admissíveis para tal exercício¹¹⁹.

Importa ainda referir que, quando o contribuinte pretenda exercer este direito por forma oral, deve ser-lhe assegurada a possibilidade de escolher a ocasião em que o pretende exercer, desde que o faça dentro do prazo fixado para o efeito pela AT, e sem prejuízo do dever de compatibilizar este exercício com a disponibilidade da entidade instrutora, que, por sua vez, deverá procurar possibilitar esse exercício, tudo em sintonia com os deveres recíprocos de colaboração que a lei lhes impõe - artigo 59.º, n.º 1 da LGT¹²⁰.

¹¹⁶ Cfr. o artigo 60.º, n.º 2 do RCPITA.

¹¹⁷ Cfr., também, o artigo 45.º, n.º 2 do CPPT.

¹¹⁸ Acórdão do TCA-N, de 14 de abril de 2016, processo n.º 00071/07.9BEPNF.

¹¹⁹ Cfr. o Acórdão mencionado na nota de rodapé anterior.

¹²⁰ Cfr. o Acórdão para o qual remete a nota de rodapé anterior.

A proposta de Lei n.º 43/XIV, apresentada pelo Governo português a 25 de junho de 2020¹²¹, e baseando-se em duas premissas fundamentais, por um lado na simplificação do relacionamento entre a AT e os contribuintes e, por outro, no reforço das garantias destes sujeitos da relação jurídico-tributária, propôs, no âmbito da inspeção tributária, a criação de um novo momento procedimental com vista à regularização voluntária das obrigações contributivas por parte dos sujeitos passivos alvo do procedimento.

A referida proposta de Lei pretendeu disciplinar a possibilidade de regularização voluntária das obrigações contributivas em falta, em sede de inspeção tributária, definindo como momento próprio para o efeito o final do procedimento. Esta regularização - total ou parcial -, pode ser suscitada pelo contribuinte no prazo concedido para o exercício do direito de audição prévia, mediante um requerimento dirigido ao dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, em que identifica as correções à sua situação tributária relativamente às quais está de acordo e em relação às quais pretende a regularização.

Recebido o requerimento, os serviços da AT procedem ao agendamento de uma reunião entre a entidade inspecionada, a qual se pode fazer representar por mandatário com poderes especiais, o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, visando a definição dos exatos termos em que a regularização pretendida se virá a efetivar. Se o contribuinte inspecionado ou o seu representante legal não comparecerem à reunião, tal comportamento vale como desistência do pedido de regularização.

Os termos da regularização são firmados num documento escrito que é assinado¹²² pelo dirigente do serviço competente para a inspeção tributária e pela entidade inspecionada ou por quem legalmente a represente no ato, ficando esta adstrita ao cumprimento das obrigações dele constantes no prazo de 15 dias após a realização da reunião, havendo lugar à redução da coima aplicável.

1.5.3. Consequências da preterição da audição prévia do contribuinte

O artigo 267.º, n.º 5 da CRP prevê a exigência constitucional de reconhecer aos cidadãos o direito de participarem na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito, ou seja, deve estar-lhes assegurado uma intervenção na sua formação. Atenta a consagração constitucional do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito, se estes

¹²¹ Disponível para consulta em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=45058>.

¹²² A assinatura pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente do documento de regularização preclui o direito desta de sindicar a legalidade das correções projetadas objeto do documento assinado, caso esta proceda à regularização no prazo previsto. Caso não proceda à regularização voluntária neste prazo ou apenas proceda a uma regularização parcial, é feita referência a este facto no relatório final do procedimento.

não forem chamados a pronunciar-se sobre todos os aspetos relevantes para a adoção de uma decisão ou deliberação, a mesma é, em regra, inválida.

Dissemos em regra porque tanto a doutrina como a jurisprudência¹²³ dominantes têm vindo a acolher, perante a preterição do direito de audição prévia do contribuinte, o princípio do aproveitamento do ato, consagrado no artigo 163.º, n.º 5 do CPA. Este princípio assenta no entendimento segundo o qual não se justifica a anulação de um ato administrativo que foi praticado de acordo com os pressupostos fixados na lei, apesar de conter um vício de forma, atenta a preterição de uma formalidade essencial que consiste na violação do direito de audição prévia.

Com efeito, os vícios de forma não impõem, necessariamente, a anulação do ato a que respeitam, e as formalidades essenciais podem degradar-se em formalidades não essenciais se, apesar da sua verificação, foi dada satisfação aos interesses que a lei quis acautelar ao prevê-las. Em consequência, e considerando que a audição prévia não se traduz num mero rito procedimental, deve ser classificada como sendo uma formalidade essencial, a qual só se degrada em formalidade não essencial e, conseqüentemente, não invalidante da decisão, se essa audição não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão final e, por isso, se impusesse o seu aproveitamento.

Para se saber se a decisão só podia ser aquela e não outra, e para se puder, conseqüentemente, aplicar o princípio do aproveitamento do ato, é necessário um exame casuístico, de análise das circunstâncias particulares e concretas de cada caso. Ou seja, à luz deste princípio, deverá entender-se que a anulação da decisão final não se justifica, pese embora tenha sido emanada com preterição de uma formalidade legal essencial, com preterição do direito de audição prévia. E isto só acontece quando se apure que, se a audição tivesse tido lugar, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos suscetíveis de alterar a decisão, nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre os quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. Apenas nestas circunstâncias, em que não se suscitem quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audição sobre o conteúdo decisório do ato, pode ser aplicado o princípio do aproveitamento do ato e, por isso, ser considerada válida uma decisão tomada sem observância de uma formalidade legal essencial.

Importa, antes de prosseguir, indagar se o princípio do aproveitamento do ato assume a natureza de um verdadeiro princípio do ponto de vista jurídico. Para o efeito, os princípios jurídicos constituem, a par das regras jurídicas, uma espécie normativa fundamental do ordenamento jurídico. Porém, os princípios e as regras são duas espécies de normas bem distintas, tanto no que concerne à

¹²³ Cfr. os Acórdãos do STA, de 18 de outubro de 2017, processo n.º 095/16, e do TCA-N, de 3 de outubro de 2018, processo n.º 00562/10.4BEPNF.

sua estrutura como ao modo como atuam. Assim, Gomes Canotilho¹²⁴ define os princípios como “normas jurídicas impositivas de uma otimização, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos” e as regras como “normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proíbem) que é ou não é cumprida”.

Os princípios, atenta a sua natureza de exigências de otimização, permitem que os valores e interesses em conflito sejam balanceados, consoante o seu peso e a ponderação de outros princípios eventualmente conflituantes. Em contraposição, as regras não permitem outra solução nem qualquer tipo de ponderação, já que uma regra válida e eficaz deve ser cumprida na exata medida do que estipula. Posto isto, “os princípios suscitam problemas de validade e peso (importância, ponderação, valia); as regras colocam apenas questões de validade (se elas não são corretas devem ser alteradas)¹²⁵.

Ora, como dissemos, à luz do princípio do aproveitamento do ato, a anulação da decisão final do procedimento não se justifica, pese embora tenha sido emanada com preterição de uma formalidade legal essencial, ou seja, com preterição do direito de audiência prévia. Contudo, apenas atua quando se apure que, se a audiência prévia tivesse tido lugar, o interessado não teria possibilidade de apresentar elementos novos suscetíveis de alterar a decisão, nem de se pronunciar sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final sobre os quais não tivesse já tido oportunidade de se pronunciar. É, assim, reconhecida uma maior importância à vertente substancial do ato do que à sua forma, já que o legislador optou por, em determinadas circunstâncias, desconsiderar a aplicação de certas regras - nomeadamente, a que impõe a audiência prévia do contribuinte -, em favor da melhor aplicação do Direito.

Nesta medida, parece-nos que o princípio do aproveitamento do ato se assume como um verdadeiro princípio em termos jurídicos, posto que permite que a entidade administrativa competente exerça uma atitude de balanceamento entre os valores e interesses em conflito, permitindo-lhe, assim, que conclua pela manutenção do ato na ordem jurídica, pese embora tenha sido praticado sem observância de um dos seus requisitos formais.

Importa agora considerar que existem outros casos em que uma decisão proferida com preterição da formalidade legal essencial da audiência prévia pode ser considerada válida. Assim, o ato final do procedimento que padeça do vício de violação do direito de audiência prévia considera-se convalidado se o contribuinte o impugnar administrativamente, por meio da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico. Isto porque, nesse procedimento de segundo grau (procedimento de impugnação),

¹²⁴ In “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2008, páginas 1161 e 1162.

¹²⁵ Ibidem.

o contribuinte tem a oportunidade de se pronunciar acerca das questões sobre as quais não lhe foi dada oportunidade de pronúncia no procedimento de primeiro grau - por exemplo, no procedimento de inspeção tributária e aduaneira.

A este propósito, importará analisar o vertido no Acórdão do STA, de 26 de setembro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 01506/17.8BALS¹²⁶, em que o contribuinte interpôs recurso para o STA do Acórdão do TCA-N que considerou não ter sido violado o seu direito de audiência prévia, porquanto, em sede de reclamação graciosa, teve oportunidade de se pronunciar sobre a liquidação adicional e sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido previamente - no procedimento de inspeção tributária e aduaneira -, concedida a faculdade de se pronunciar.

Com base neste argumento, o Tribunal “a quo” considerou que o vício de preterição de formalidade legal essencial por omissão de notificação para o exercício do direito de audiência prévia ficou sanado. Referiu, em sede de fundamentação, que a decisão final administrativa - a que se pronunciou acerca da reclamação graciosa -, assumia o caráter de ato de segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este ato que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação. O certo é que a AT se pronunciou sobre o alegado pela ora impugnante em sede de procedimento de reclamação graciosa e manteve as correções efetuadas e a respetiva liquidação. Logo, considerou que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para exercício do direito de audiência prévia.

Em sede de alegações de recurso, referiu o recorrente/contribuinte que tal vício não deveria ter sido considerado sanado pelo TCA-N porque nada garante que, se lhe tivesse sido dada oportunidade de se pronunciar no procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a liquidação final de imposto seria a mesma.

Tendo sido dada vista ao Ministério Público, o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, mantendo-se o Acórdão recorrido, porquanto, e citando Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa¹²⁷, “poderá (...) considerar-se convalidado o ato primário que enferme de vício de violação do direito de audiência se o interessado veio a utilizar meios de impugnação administrativa (...) e neles acabou por ter oportunidade de se pronunciar sobre questões sobre as quais foi indevidamente omitida a audiência no procedimento de primeiro grau. Em situações deste tipo, quer o ato primário tenha sido mantido quer tenha sido revogado e substituído pelo ato de segundo grau, a decisão administrativa final acaba por ser o ato de

¹²⁶ Solução idêntica já havia sido adotada no Acórdão do TCA-N, de 31 de março de 2016, processo n.º 00029/03.

¹²⁷ In “Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012.

segundo grau, pelo que deverá ser em relação a este ato que deverá aferir-se se o contribuinte teve ou não oportunidade de participar na sua formação.”

“Porém, se a reclamação graciosa e o recurso hierárquico são facultativos e o interessado impugna contenciosamente o ato primário, não ocorrerá qualquer convalidação, subsistindo o vício de preterição do direito de audição se o ato primário enfermava dele. Isto é, não é apenas por o interessado ter a possibilidade de impugnar administrativamente o ato primário, mas apenas quando tenha deduzido efetivamente uma impugnação e nela se tenha pronunciado sobre as questões sobre as quais era necessário dar-lhe oportunidade de se pronunciar, que se pode considerar convalidado o ato, por ter sido atingida, antes de ser concluída a atividade administrativa, a finalidade visada por lei com a concessão daquele direito”.

Face a esta fundamentação, referiu o Ministério Público que, em sede de reclamação graciosa, o contribuinte/recorrente teve oportunidade de se pronunciar sobre todas as questões suscitadas face à liquidação, pelo que concluiu no sentido de que a decisão recorrida não merece qualquer censura.

O STA, em sede de decisão referiu que, apesar de ao recorrente/contribuinte não ter sido dada oportunidade para o exercício do direito de audição prévia no âmbito do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, o ato de liquidação não pode ser considerado inválido, visto que aquele interpôs reclamação graciosa da liquidação adicional e, neste meio de reação administrativa, teve oportunidade de se pronunciar, como efetivamente se pronunciou, sobre todas as questões relativamente às quais lhe deveria ter sido dada a possibilidade de pronúncia no procedimento de primeiro grau. Por isso, considerou o Tribunal que ficou sanado o vício de preterição de formalidade legal por omissão de notificação para o exercício do direito de audição prévia, mantendo a decisão proferida pelo TCA-N e formulando as seguintes conclusões:

“I - A falta de audição prévia à liquidação, quando não seja legalmente dispensada, constitui preterição de formalidade essencial, conducente, em regra, à anulabilidade do ato - artigo 163.º, n.º 1 do CPA.

II - No entanto, há situações em que a preterição da formalidade pode não ter efeitos invalidantes (cfr. o n.º 5 do artigo 163.º do CPA), designadamente quando, em procedimento de segundo grau, o interessado pôde pronunciar-se sobre as questões relativamente às quais foi omitida a audição no procedimento de primeiro grau.”

1.6. A IMPUGNABILIDADE DOS ATOS PRATICADOS NO DECURSO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

No âmbito do procedimento de inspeção tributária e aduaneira vigora o princípio da inadmissibilidade de sindicância contenciosa direta dos atos de inspeção, atento o seu caráter instrumental ou preparatório face à decisão final¹²⁸, o que resulta da 1.ª parte do artigo 11.º do RCPITA¹²⁹.

Esta solução adotada pelo RCPITA não é inovadora face ao procedimento tributário em geral, sendo mesmo imposta pelo princípio da impugnação unitária, previsto no artigo 54.º do CPPT, segundo o qual, em regra, só o ato final do procedimento é passível de ser impugnado contenciosamente, pois só esse ato é suscetível de afetar direta e imediatamente a esfera patrimonial do particular.

Atenta a consagração do princípio da impugnação unitária, os atos interlocutórios do procedimento, sendo meramente instrumentais ou preparatórios da decisão final, ainda que padeçam de um vício que implique a sua ilegalidade não são imediatamente lesivos dos interesses do contribuinte, já que não definem a sua situação tributária. Na verdade, o procedimento de inspeção tributária - e o procedimento tributário em geral -, é constituído por uma sucessão de atos interligados que visam a concretização de um resultado final. Posto isto, compreende-se que só o ato final seja suscetível de afetar, de modo objetivo e imediato, a esfera jurídica do contribuinte, pois só ele é que tem caráter decisório, fixando os efeitos jurídicos que decorrem do procedimento; por conseguinte, só este ato é que tem caráter lesivo, podendo, assim, ser impugnável contenciosamente.

Porém, poderia questionar-se se esta solução legal violaria os princípios constitucionais ínsitos no artigo 18.º, conjugado com os artigos 20.º, 266.º e 268.º da CRP, nomeadamente no que se refere ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, o qual consagra o direito fundamental de todos os cidadãos acederem ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, seja nas relações jurídicas privadas que estabelecem entre si, seja nas relações que travam com a Administração Pública. Assim, constitui uma garantia imprescindível da proteção de direitos fundamentais, sendo, por isso, inerente à ideia de Estado de Direito, apesar de carecer de conformação através da lei, requerendo, por isso, uma dimensão

¹²⁸ A decisão final do procedimento de inspeção tributária e aduaneira tanto pode assumir a natureza de um ato restritivo, como a liquidação adicional de um imposto, a aplicação de métodos indiretos ou a revogação de um benefício fiscal, como pode ser um ato não restritivo, como a declaração de inexistência de dívidas, de manutenção de um regime de isenção de imposto, bem como de revogação de uma sanção que havia sido aplicada.

¹²⁹ A 2.ª parte deste preceito prevê uma exceção ao princípio da impugnação unitária, ao possibilitar a impugnabilidade imediata das medidas cautelares adotadas - já que configuram medidas restritivas dos direitos do contribuinte - no decurso do procedimento de inspeção. Os funcionários da AT, no exercício da atividade inspetiva, podem, desde que em observância do princípio da proporcionalidade, adotar medidas cautelares destinadas à aquisição e conservação da prova no procedimento - artigo 30.º do RCPITA -, nomeadamente apreender elementos da escrituração do contribuinte visado pela inspeção, selar instalações, apreender bens, valores ou mercadorias e visar livros ou outros documentos. Contudo, existindo justo receio de frustração dos créditos fiscais, de extravio ou deterioração de documentos conexos com as obrigações tributárias, a AT deve, atento o artigo 31.º do RCPITA, requerer ao Tribunal Tributário de 1.ª instância a adoção das providências cautelares (de natureza judicial) de arresto - artigos 136.º a 139.º do CPPT - ou de arrolamento - artigos 140.º a 142.º do CPPT.

prestacional por parte dos poderes públicos, no sentido de ser necessário colocar à disposição dos cidadãos uma organização judiciária e um leque de procedimentos (e processos) garantísticos da consagrada tutela jurisdicional efetiva.

Em suma, face ao presente direito fundamental, nenhum cidadão pode ser privado de aceder ao direito e aos Tribunais para fazer valer os seus direitos.

Em resposta à questão suscitada - a de saber se o princípio da tutela jurisdicional efetiva ficaria comprometido com a impossibilidade de impugnação dos atos interlocutórios do procedimento administrativo em geral, e tributário em particular -, citamos o STA, no seu Acórdão de 13 de novembro de 2013¹³⁰, o qual decidiu que aquele princípio não ficaria obviamente comprometido, já que o artigo 54.º do CPPT prevê expressamente a impugnabilidade autónoma dos atos imediatamente lesivos e a possibilidade de, na impugnação do ato final, serem invocados todos os vícios de que padeçam os atos interlocutórios.

Ademais, suscitava-se frequentemente a questão de saber se a impugnação autónoma dos atos considerados imediatamente lesivos se traduzia num ónus ou numa faculdade ao dispor do cidadão/ contribuinte - cfr., a propósito, o Acórdão do TC n.º 410/2015, de 29 de setembro, que opôs a Alcatel - Lucent Portugal, SA à AT.

A recorrente interpôs recurso da decisão do Tribunal Arbitral em Matéria Tributária proferida no âmbito processo n.º 7912013-T, que entendeu que a impugnação autónoma dos atos considerados imediatamente lesivos constituía um verdadeiro ónus imposto ao contribuinte. Assim, se os atos imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte não fossem impugnados antes de terminado o procedimento administrativo ou tributário, ficava precludida a possibilidade de o serem em sede em impugnação da decisão final. Tal interpretação traduz-se, isso sim, numa violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, posto que o cidadão fica impossibilitado de aceder a um procedimento garantístico que lhe permita a defesa dos seus direitos alegadamente violados.

Aquando da apreciação da questão que lhe foi submetida, o TC começou por afirmar o princípio geral da impugnação unitária, consagrado no artigo 54.º do CPPT. Perante este princípio, a possibilidade de impugnar outros atos que não os que ponham termo ao procedimento, os denominados atos interlocutórios, representa uma exceção, encontrando-se condicionada pela sua lesividade. Esta possibilidade não pode passar disso mesmo, de uma mera faculdade ao dispor do contribuinte, o que decorre da parte final do artigo 54.º do CPPT - “salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de

¹³⁰ Proferido no âmbito do processo n.º 0897/13.

Cfr. também, a este propósito, o Acórdão do TCA-S, de 6 de abril de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 09663/16.

impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida". A confirmar esta interpretação, de que a impugnação dos atos interlocutórios representa uma faculdade ao dispor do contribuinte, invocou o TC a previsão do n.º 2 do artigo 66.º da LGT, segundo o qual os interessados "podem recorrer ou impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade".

A conclusão que o TC retirou da conjugação destes preceitos foi a de que a impugnação autónoma dos atos interlocutórios corresponde a uma verdadeira faculdade do cidadão/contribuinte, que pode ou não utilizá-la, sem quaisquer repercussões futuras, isto é, sem que a sua não utilização, por não contrariar ónus algum, inviabilizasse a impugnação da decisão final do procedimento, com vícios próprios daquele ato. O objetivo da norma do artigo 54.º do CPPT é, desta forma, única e exclusivamente conferir direitos acrescidos de impugnação ao contribuinte, e não precluir a possibilidade de impugnação da decisão final do procedimento.

Interpretação diversa representaria uma consequência muito onerosa para o contribuinte, permitindo a consolidação na ordem jurídica de atos que o prejudicariam gravemente. A escolha do contribuinte pela impugnação no decurso ou após o procedimento representa uma escolha perfeitamente legítima, pois "não só não se encontra qualquer norma legal que tenha operado a transformação da faculdade de impugnar em ónus de impugnar, como, tratando-se (...) de um ato lesivo, nem sequer seria admissível a existência de tal norma", por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva.

Partindo desta argumentação, o TC decidiu no sentido de julgar inconstitucional a interpretação do artigo 54.º do CPPT que, qualificando como um ónus e não como uma faculdade do contribuinte a impugnação judicial dos atos interlocutórios imediatamente lesivos dos seus direitos, impede a impugnação judicial das decisões finais com fundamento em vícios daqueles, por violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva e do princípio da justiça, inscritos nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da CRP.

Numa outra vertente, importa ainda referir que, apesar de vigorar o princípio geral da impugnação unitária, segundo o qual, em regra, apenas o ato final é que é impugnável contenciosamente, no decurso do procedimento de inspeção tributária, o contribuinte pode reclamar de quaisquer atos ou omissões da AT¹³¹. A utilização desta faculdade não tem efeito suspensivo sobre os trâmites do procedimento, o que decorre do artigo 53.º, n.º 1 do RCPITA¹³², preceito que prevê que a prática dos atos de inspeção é contínua, só se suspendendo perante situações excecionais e inadiáveis, as quais têm que ser reconhecidas por despacho fundamentado do dirigente do respetivo serviço.

¹³¹ Cfr. o artigo 66.º, n.º 1 da LGT.

¹³² Bem como do artigo 66.º, n.º 2, 1.ª parte da LGT.

1.7. O RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

1.7.1. A natureza jurídica do relatório de inspeção

Atento o disposto no artigo 60.º do diploma que regulamenta o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório final para, num prazo entre 15 e 25 dias, se pronunciar, em sede de audição prévia, sobre o referido projeto de conclusões. Este direito de audição prévia pode ou não ser exercido pela entidade inspecionada, no entanto, se esta optar por exercê-lo, os elementos por ela suscitados têm que ser considerados pela AT na fundamentação do relatório final de inspeção, o que resulta do n.º 7 do artigo 60.º da LGT.

Posto isto, no prazo de 10 dias após o exercício do referido direito de audição prévia ou findo o prazo concedido pela AT para o efeito sem que o contribuinte o tenha exercido, é elaborado o relatório final da inspeção, com vista à identificação e sistematização dos factos detetados no decurso do procedimento, bem como à sua qualificação jurídico-tributária¹³³. Este relatório deve ser notificado ao contribuinte mediante o envio, para o seu domicílio fiscal, de uma carta registada, nos termos do n.º 2 do artigo 62.º do RCPITA, considerando-se o procedimento concluído na data da notificação.

Ora, conforme resulta do artigo 62.º do RCPITA, o relatório de inspeção identifica e sistematiza os factos fiscalmente relevantes detetados no decurso do procedimento inspetivo¹³⁴, os quais permitem à AT colocar termo ao procedimento, exercendo o direito de liquidação, aplicando coimas ou recorrendo à tributação mediante métodos indiretos. Nota-se, portanto, que o relatório de inspeção não constitui um ato lesivo e, em consequência, não é um ato passível de impugnação contenciosa direta¹³⁵.

¹³³ Cfr. o artigo 62.º do RCPITA.

¹³⁴ Em termos de Direito Comparado, o conteúdo das "actas" - ato final do procedimento de inspeção tributária e aduaneira espanhol, que documenta o resultado das atuações levadas a cabo durante o procedimento -, consta do artigo 153.º da LGT espanhola, tendo de conter:

- O local e a data de realização da inspeção;
- A identificação do sujeito passivo;
- Os elementos essenciais, de facto e de direito, em que se baseia a regularização operada pela inspeção;
- A referência a elementos que indiciem crimes tributários, caso existam.

Neste ordenamento jurídico, o procedimento de inspeção tributária apenas se considera concluído com a notificação ao contribuinte da liquidação adicional ou de outro ato em matéria tributária que resulte da inspeção - como a aplicação de métodos indiretos ou de uma coima -, não terminando com a "acta de inspección", a qual apenas contém uma proposta do que será o ato final do procedimento. Por este motivo, a "acta", à semelhança do que sucede entre nós com o relatório de inspeção, não poderá ser objeto de recurso ou reclamação, só sendo impugnável o ato final do procedimento.

¹³⁵ A mesma natureza assume o relatório final no procedimento de inspeção tributária angolano, o qual não se configura como um ato administrativo - e, por isso, não é diretamente sindicável -, apesar de incorporar vários atos administrativos em matéria tributária, como o sejam o ato de liquidação adicional, de revogação de benefícios fiscais ou de aplicação de métodos indiretos de tributação.

Em contraposição, o relatório de inspeção distingue-se das "actas" do procedimento de inspeção tributária argentino, as quais representam o ato final do procedimento de inspeção tributária e aduaneira neste ordenamento jurídico. Contêm a descrição dos elementos probatórios obtidos ao longo da inspeção e a enunciação das conclusões de direito que deles advêm; se, neste aspeto, não se afastam do teor do relatório de inspeção, distanciam-se dele em absoluto quanto à sua natureza jurídica, já que assumem o caráter de um ato administrativo, diretamente impugnável, e gozam da presunção de legalidade prevista no artigo 12.º da Ley 19549.

Impugnáveis são, isso sim, os atos tributários ou em matéria tributária que dele resultem, tais como os atos de liquidação adicional, de revogação de benefícios fiscais, de fixação da matéria tributável através de métodos indiretos e de aplicação de coimas.

A confirmar o entendimento segundo o qual o relatório final de inspeção não é um ato diretamente impugnável, encontra-se o conceito de ato administrativo impugnável. Nos termos do artigo 51.º, n.º 1 do CPTA, são impugnáveis todas as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. No entendimento do TCA-N¹³⁶, deste preceito “resulta, em síntese, que o conceito de atos administrativos impugnáveis passou a reporta-se aos atos com efeitos externos designadamente lesivos de direitos ou interesses legítimos dos interessados, nele cabendo de imediato a decisão final de um procedimento administrativo, por regular uma situação individual e concreta, declarando o direito aplicável em termos imperativos; nela não cabendo os chamados atos instrumentais: atos meramente preparatórios (propostas, informações, pareceres, relatórios, etc.) (...)”.

No mesmo sentido se pronunciou aquele Tribunal, no seu Acórdão de 15 de março de 2019¹³⁷, o qual referiu que “os atos administrativos impugnáveis consubstanciam-se em atos com efeitos externos, lesivos de direitos ou interesses legítimos dos interessados, com exclusão daqueles que sejam meramente instrumentais, como serão os atos preparatórios, complementares, operações materiais ou jurídicas de execução de atos administrativos”.

Em suma, um dos elementos essenciais que um ato deve conter para que possa considera-se impugnável “reside no seu objeto intrínseco, que consiste numa decisão administrativa inovatória e apta à produção de efeitos jurídicos externos lesivos, ou seja, uma estatuição autoritária ou um comando jurídico vinculativo que produz, por si só, autónoma e imediatamente, a eventual lesão da esfera jurídica do seu destinatário”.

Impugnáveis serão, posto isto, os atos administrativo-tributários que se seguirem ao relatório de inspeção, porque só eles são suscetíveis de produzir efeitos jurídicos concretos, suscetíveis de lesar os interesses do contribuinte, tais como os atos de liquidação, de revogação de benefícios fiscais, de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, e os atos de aplicação de coimas; face a estes atos, o relatório de inspeção assume uma natureza descritiva e informativa, já que nele a AT identifica, sistematiza e qualifica, em termos jurídico-tributários, os elementos que os fundamentam.

¹³⁶ Acórdão de 22 de setembro de 2017, processo n.º 00666/13.1BEBRG.

¹³⁷ Proferido no âmbito do processo n.º 01810/16.2BEPR.T.

1.7.2. A eficácia vinculativa do relatório de inspeção

Salvo se o procedimento de inspeção tributária tiver sido desencadeado a pedido do contribuinte, pode aquele¹³⁸ solicitar ao diretor-geral da AT que sancione as conclusões vertidas no relatório de inspeção, conferindo-lhes eficácia vinculativa¹³⁹. Trata-se de conferir operatividade ao princípio da certeza e da segurança jurídicas, já que, por meio deste mecanismo, se confere estabilidade às legítimas expectativas do contribuinte. Isto porque o deferimento expresso ou tácito¹⁴⁰ do pedido de sancionamento vincula a AT às conclusões do relatório de inspeção tributária, não podendo proceder, relativamente à entidade inspecionada, em sentido diverso do teor daquelas nos 3 anos seguintes.

Porém, a parte final do n.º 4 do artigo 64.º do RCPITA prevê uma exceção àquele limite temporal de 3 anos, caso a AT apure, posteriormente ao procedimento inspetivo, simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de elementos fiscalmente que alterariam o resultado do procedimento, cessando, desta forma, a eficácia vinculativa do relatório.

Joaquim Freitas do Rocha e João Damião Caldeira¹⁴¹ entendem que esta exceção colide com o artigo 63.º, n.º 4 da LGT¹⁴², nos termos do qual só poderá ter lugar mais do que 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. Isto porque, os factos que fazem cessar a limitação temporal dos 3 anos são factos dos quais a AT deveria ter tomado conhecimento no decurso da inspeção; assim, no seu entendimento, estes factos não podem fazer cessar a eficácia vinculativa do relatório porque “podiam e deviam ter sido conhecidos no decurso da inspeção, não podendo por isso ser considerados factos novos”¹⁴³. Posto isto, só relevam para o conceito de “factos novos” aqueles que foram conhecidos pela AT após a ação inspetiva, e não aqueles “factos novos” que, embora a AT só tome deles conhecimento uma vez finda a inspeção, tinha a possibilidade de apreender previamente, não o tendo feito em violação do princípio do inquisitório e da descoberta da verdade material.

¹³⁸ Do artigo 64.º, n.º 1 do RCPITA decorre que apenas o sujeito passivo abrangido pelo procedimento inspetivo tem legitimidade ativa para requerer o sancionamento das conclusões do relatório de inspeção, apesar de outras pessoas ou entidades terem tido uma intervenção acessória no procedimento.

¹³⁹ Cfr. o artigo 64.º do RCPITA.

¹⁴⁰ Cfr. o artigo 64.º, n.º 3 do RCPITA.

¹⁴¹ In “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado”, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, página 204.

¹⁴² Também no ordenamento jurídico angolano, a partir da reforma tributária de 2014, em relação ao mesmo sujeito passivo, à mesma obrigação tributária e ao mesmo período de tributação, o procedimento inspetivo apenas se poderá verificar uma vez. Porém, esta regra é afastada mediante decisão fundamentada em factos novos do dirigente máximo dos serviços - cfr. o artigo 142.º, n.º 3 do Código Geral Tributário.

¹⁴³ *Ibidem*.

Uma outra perspetiva é apresentada por Martins Alfaro¹⁴⁴, o qual, partindo de um elemento literal, considera que, uma vez que se trata de factos apurados “posteriormente” - termo utilizado no n.º 4 do artigo 64.º do RCPITA -, trata-se, então, de factos novos. De acordo com este Autor, sendo atribuída eficácia vinculativa às conclusões do relatório de inspeção, esta eficácia não abrange os factos novos que decorram de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição dos elementos fiscalmente relevantes, relativos ao objeto do procedimento. Desta feita, a garantia conferida pelo artigo 64.º do RCPITA apenas impede a abertura de um novo procedimento relativamente a factos novos que não decorram de algum daqueles comportamentos lesivos da aquisição da verdade material na inspeção tributária.

A decisão de sancionamento das conclusões do relatório de inspeção só é eficaz em relação ao contribuinte ou obrigado tributário se lhe for validamente notificada¹⁴⁵. Foi neste sentido que se pronunciou o TCA-N, no seu Acórdão de 28 de fevereiro de 2013¹⁴⁶, referindo que um ato administrativo-tributário só está perfeito quando estiverem preenchidos todos os elementos que funcionam como requisitos da sua validade; contudo, quando aquele ato, por força da verificação daqueles requisitos, se diz válido, tal não significa que esse mesmo ato se deva considerar eficaz, sendo que a falta de eficácia pode resultar, entre outras causas, do facto de o ato não ter sido notificado ao contribuinte. Contudo, um ato administrativo emanado de uma entidade com poder público, como é a AT, aparece sempre como ato obrigatório e os seus efeitos jurídicos são vinculantes, quer para a AT, quer para os administrados/contribuintes, dado que o princípio da presunção de legalidade de que gozam estes atos determina que, em regra, tais atos se tenham por válidos e produzam naturalmente os seus efeitos jurídicos.

Porém, citando os artigos 36.º do CPPT e 77.º, n.º 6 da LGT - os quais estipulam que, em matéria tributária, os atos que afetem os direitos e interesses dos contribuintes só produzem efeitos em relação àqueles quando lhes sejam validamente notificados -, o TCA-N pronunciou-se no sentido de que a falta de notificação das conclusões do relatório de inspeção, devidamente sancionadas, retira-lhes a sua eficácia em relação ao ato principal da liquidação, ou seja, a preterição desta formalidade inquina as liquidações em causa.

Contudo, a decisão de sancionamento das conclusões do relatório de inspeção só é eficaz em relação ao contribuinte ou obrigado tributário, se lhe for validamente notificada¹⁴⁷, tendo o TCA-N decidido

¹⁴⁴ In “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - Comentado e Anotado”, Lisboa, Áreas Editora, 2003, página 469.

¹⁴⁵ Cfr. os artigos 77.º, n.º 6 da LGT e 36.º do CPPT.

¹⁴⁶ Proferido no âmbito do processo n.º 00011/04.7BEBRG.

¹⁴⁷ Cfr. os artigos 77.º, n.º 6 da LGT e 36.º do CPPT.

neste sentido, no seu Acórdão de 28 de fevereiro de 2013¹⁴⁸. No caso vertido neste aresto, o contribuinte havia impugnado judicialmente as liquidações adicionais de IVA respeitantes aos exercícios económicos de 1999 e 2000, sendo que o Tribunal de 1.ª instância julgou apenas parcialmente improcedente esta impugnação, anulando, em parte, a liquidação de 1999. Inconformado, o contribuinte interpôs recurso para o TCA-N, alegando que a sentença do Tribunal “a quo” incorreu em erro de julgamento em matéria de direito, ao desconsiderar a preterição de formalidades essenciais quanto à falta de notificação de atos administrativos em matéria tributária; alegou, para o efeito, que, em 1.ª instância, foi dado como provado que, posteriormente à notificação para exercício do direito de audição sobre o projeto de relatório de inspeção tributária, não foi efetuada qualquer notificação dos atos que se praticaram posteriormente, nomeadamente, do relatório final do procedimento, devidamente sancionado.

No entendimento do recorrente, a falta de notificação legalmente exigida constitui preterição de formalidade essencial no procedimento, face ao disposto nos artigos 36.º, n.º 1 do CPPT e 77.º, n.º 6 da LGT, por constituir requisito de eficácia do ato, impeditivo de se proceder à prática do ato subsequente. De tal omissão, veio a resultar a impossibilidade de requerer a revisão da matéria coletável de IRS, e a impossibilidade de recorrer hierarquicamente da anulação das liquidações, pelo que a mesma constitui vício determinante da anulação das liquidações, nos termos do artigo 99.º, alínea d) do CPPT.

Em sede de decisão, o TCA-N começou por referir que um ato administrativo só está perfeito quando se encontram preenchidos todos os elementos que funcionam como requisitos da sua validade; contudo, quando aquele ato, por força da verificação daqueles requisitos, se diz válido, tal não significa que esse mesmo ato se deva considerar eficaz, sendo que a falta de eficácia pode resultar, entre outras causas, do facto de o ato não ter sido notificado ao contribuinte.

Contudo, referiu o TCA-N, que um “ato administrativo emanado de uma entidade com poder público como é a Administração Fiscal, aparece sempre como ato obrigatório e os seus efeitos jurídicos são vinculantes, quer para a Administração Pública, quer para os administrados, dado que o princípio da presunção de legalidade de que gozam estes atos determina que, em regra, tais atos se tenham por válidos e produzam naturalmente os seus efeitos jurídicos”.

Em suma, o artigo 64.º do RCPITA prevê uma situação em que pode ser conferida eficácia vinculativa ao relatório de inspeção, já que a AT, em caso de deferimento expresso ou tácito do pedido de sancionamento, não podendo, nos 3 anos seguintes, proceder relativamente à entidade inspecionada em sentido diverso do teor das conclusões do relatório ou da qualificação jurídico-

¹⁴⁸ Proferido no âmbito do processo n.º 00011/04.7BEBRG.

tributária das operações realizadas em contingência fiscal, salvo se se apurar simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos fiscalmente relevantes relativos ao objeto do procedimento de inspeção; porém, a decisão de sancionamento das conclusões do relatório de inspeção só é eficaz em relação ao contribuinte ou obrigado tributário, se lhe for validamente notificada.

1.7.3. Dever de fundamentação do relatório de inspeção

O direito dos administrados - e dos contribuintes em especial -, à fundamentação das decisões da Administração Pública encontra consagração constitucional no n.º 3 do artigo 268.º da CRP, que dispõe que “(t)odos os atos administrativos (...) carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”.

A fundamentação constitui, assim, um dever genérico da Administração Pública na sua atuação perante os administrados. Com efeito, o artigo 152.º do CPA, na esteira do n.º 3 do referido artigo 268.º da CRP, consagra um dever geral de fundamentação dos atos administrativos, dever que é concretizado no artigo 153.º do mencionado diploma. Preceitua este artigo, sob a epígrafe “Requisitos da fundamentação”, nos seus n.ºs 1 e 2, que a fundamentação deve ser expressa, através de sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito da decisão, podendo consistir numa mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas que constituem, neste caso, parte integrante do respetivo ato. Equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.

Em análise dos requisitos da fundamentação enunciados neste preceito, refere o TCA-N, no seu Acórdão de 21 de fevereiro de 2018¹⁴⁹, que “a fundamentação de um concreto ato, para que possa desempenhar em pleno a principal função subjacente à previsão da respetiva exigência, tem que ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou e, ademais, congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão”.

¹⁴⁹ Proferido no âmbito do processo n.º 00463/16.2BEVIS.

Tal como tem sido jurisprudência uniforme do STA¹⁵⁰, a fundamentação do ato administrativo é um conceito relativo, devendo concluir-se pela sua existência quando um destinatário normal, colocado na posição do interessado, não tenha dúvidas acerca das razões que motivaram a decisão. O Acórdão de 21 de fevereiro de 2018 do TCA-N cita a decisão do Pleno do STA de 14 de maio de 1997, segundo a qual, a fundamentação “(...) varia consoante o tipo legal de ato administrativo em concreto, havendo que entender a exigência legal em termos hábeis, dados a funcionalidade do instituto e os objetivos essenciais que prossegue: habilitar o destinatário a reagir eficazmente pelas vias legais contra a respetiva lesividade (objetivo endo-processual), a assegurar a transparência, a serenidade, a imparcialidade e a reflexão decisórias (objetivos exa ou extra-processuais)”.

Deste excerto, conclui o TCA-N que “a fundamentação, ainda que sucinta, deve ser suficiente para convencer o particular e permitir-lhe o controlo do ato”, o que nos remete para a necessidade de o administrado “ficar na posse de todos os elementos de facto e de direito que conduziram à decisão, o que traduz a exigência de que a Administração deve dar-lhe, ainda que de forma sucinta, nota do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido para a tomada de decisão”. Na verdade, só assim o particular pode analisar a decisão e ponderar se lhe dá ou não o seu acordo; também só por essa via, ele fica munido dos elementos essenciais para poder impugnar a decisão.

No que ao procedimento de inspeção tributária diz respeito, para sua conclusão é elaborado o relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e a sua qualificação jurídico-tributária, sendo feita menção às alterações a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da AT, às datas de início e de fim dos atos de inspeção, bem como das interrupções e suspensões que se tenham verificado, aos motivos que deram origem ao procedimento, aos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados e às infrações verificadas.

É particularmente relevante o dever acrescido de fundamentação que recai sobre a AT, a qual, nesta sede, poderá remeter para o projeto de relatório, desde que este documento contenha a totalidade dos elementos exigidos pelo n.º 3 do artigo 62.º do RCPITA, tendo aplicabilidade a regra geral da admissibilidade da fundamentação por remissão, a qual se encontra consagrada no n.º 1 do artigo 77.º da LGT¹⁵¹. Porém, importa referir que a fundamentação, ainda que feita por remissão (ou de forma muito sintética), não pode deixar de ser clara, congruente e encerrar os aspetos, de facto e de

¹⁵⁰ Cfr. os Acórdãos deste Tribunal superior de 12 de março de 2014, processo n.º 01674/13, de 14 de outubro de 2015, processo n.º 1784/13, de 29 de setembro de 2016, processo n.º 0956/16, e de 14 de março de 2018, processo n.º 0512/17.

¹⁵¹ Do artigo 77.º da LGT resulta que, em sede de procedimento tributário, todas as decisões carecem de fundamentação, independentemente de serem favoráveis ou desfavoráveis aos sujeitos passivos, de atos estritamente vinculados ou de atos praticados no uso de poderes discricionários.

direito, que permitam conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo prosseguido pela AT para a prática daquele ato, entendimento vertido no Acórdão do STA, de 12 de março de 2014¹⁵².

Questão diferente é a da fundamentação dos atos administrativos em matéria tributária que sejam praticados no seguimento do procedimento inspetivo, os quais, nos termos do artigo 63.º, n.º 1 do RCPITA, poderão fundamentar-se nas conclusões do relatório de inspeção tributária, através da adesão ou concordância com as mesmas.

Deste preceito decorre aparentemente que apenas as conclusões do relatório de inspeção, e não a integralidade do seu conteúdo, podem ser utilizadas para fundamentar os atos adotados no final do procedimento. Contudo, para esclarecer esta questão importa atender à LGT, nomeadamente ao n.º 1 do seu artigo 77.º, de acordo com o qual a fundamentação da decisão final pode ser feita por mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária. Como ficou patente, a LGT refere-se ao “relatório da fiscalização tributária”, a todo o seu conteúdo e não apenas às suas “conclusões”, como decorre do artigo 63.º, n.º 1 do RCPITA, pelo que a fundamentação dos atos tributários ou em matéria tributária que sejam praticados no seguimento do procedimento inspetivo podem ser fundamentados mediante a adesão ou concordância com o teor do relatório de inspeção tributária.

A insuficiência, a obscuridade e a contradição da motivação equivalem à falta de fundamentação (artigo 125.º, n.º 2 do CPA), por impedirem uma cabal apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a AT a praticar o ato com o sentido decisório que lhe conferiu. Daqui decorre, no que à inspeção tributária diz respeito, que se o relatório de inspeção não cumprir os requisitos legais quanto à obrigatoriedade de fundamentação, o ato final do procedimento estará inquinado do vício de falta de fundamentação, previsto no artigo 99.º, alínea c) do CPPT, responsável pela sua anulabilidade¹⁵³.

Apesar de o direito à fundamentação se encontrar previsto na Lei Fundamental, no seu artigo 268.º, n.º 3 da CRP, não constitui um direito absoluto, pelo que não tem a natureza de direito fundamental, nem consubstancia um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias, cuja violação

¹⁵² Proferido no âmbito do processo n.º 01674/13.

¹⁵³ Cfr. o Acórdão do STA de 10 de abril de 2013, processo n.º 01215/12, segundo o qual “ocorre vício de falta de fundamentação do relatório da inspeção, que inquina o ato de liquidação subsequente, se aquele não permite descortinar a razão pela qual a Administração Tributária efetuou todas as correções às retenções na fonte sobre os pagamentos efetuados em sede de IRC”.

No mesmo sentido, cfr., ainda, o Acórdão do STA de 24 de abril de 2019, processo n.º 0399/13.9BEAVR, de acordo com o qual “o vício formal de falta de fundamentação a ocorrer contende com a validade do ato tributário. A obrigação de fundamentar o ato de liquidação dando a conhecer aos respetivos destinatários, de forma expressa e acessível, os motivos - fundamentos factuais e as razões legais - por que se decide de determinado modo e não de outro mais não é que a concretização da obrigação geral de fundamentação dos atos administrativos, imposta pelos artigos 268.º n.º3 da CRP, 135.º do CPA e 77.º da LGT”.

- por meio da ausência ou da insuficiência da fundamentação -, implique a nulidade do ato final do procedimento. A fundamentação constitui, como já afirmámos, um dever genérico da Administração Pública na sua atuação perante os administrados, não assumindo a classificação de direito fundamental ou de direito análogo aos direitos, liberdades e garantias. Contudo, nos casos em que a fundamentação seja uma condição indispensável à realização e efetividade dos direitos fundamentais, o direito à fundamentação pode vir a ser permeado com as exigências inerentes a esta categoria de direitos¹⁵⁴.

¹⁵⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de, "O Dever da Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos", Coimbra, Edições Almedina, 2018

1.8. OS PRAZOS NO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

1.8.1. Suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação com a notificação ao contribuinte do início da inspeção externa

Certos direitos, por imposição legal ou mediante convenção das partes, têm que ser exercidos dentro de certo prazo, sob pena de, se não o forem, operar o instituto da caducidade e os mesmos se extinguem pelo seu não exercício durante aquele período. Este instituto, em termos gerais, encontra a sua razão justificativa, como é referido no Acórdão do TCA-S, de 31 de janeiro de 2019¹⁵⁵, nos vetores da certeza e da ordem pública, vistos no sentido de que é necessário que, ao fim de certo lapso de tempo, as situações jurídicas se tornem certas e inatacáveis.

Esta prevalência de considerações de ordem pública constitui a razão explicativa para que o prazo de caducidade corra sem suspensões e interrupções e, em princípio, que só o exercício do direito durante o mesmo impeça que a caducidade opere. A necessária brevidade da relação jurídica que comporta um direito caducável determina que o não exercício do mesmo no prazo legal ou convencionalmente definido acarreta a sua extinção.

Outra característica da caducidade consiste no facto de a mesma determinar a extinção do direito e da correspondente vinculação, sem mais, ou seja, sem gerar o conseqüente surgimento de uma obrigação natural, ao contrário do que sucede com o instituto da prescrição.

Em termos gerais, a caducidade consubstancia uma exceção perentória passível de apreciação oficiosa pelo órgão decisor. No que diz respeito, em concreto, ao Direito Tributário, importa referir que, neste ramo do Direito, a caducidade não consubstancia um instituto de conhecimento oficioso pelo Tribunal.

O regime da caducidade do direito à liquidação de impostos encontra atualmente consagração no artigo 45.º da LGT, norma que consagra um prazo de caducidade de 4 anos. Em confronto com a redação anterior do preceito análogo - o artigo 33.º, n.º 1 do CPPT -, o prazo de caducidade era de 5 anos.

Tal como é referido no Acórdão do TCA-S citado, face ao aludido artigo 45.º da LGT, “quer o exercício do direito à liquidação, quer a notificação do seu conteúdo ao contribuinte, e não apenas aquele primeiro ato, têm que ocorrer dentro do mencionado prazo de 4 anos contados do facto tributário, sob pena de operar a caducidade de tal direito.” A consagração deste prazo “justifica-se por razões objetivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar da definição da situação do

¹⁵⁵ Proferido no âmbito do processo n.º 2724/05.7BELSB.

obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos”.

A obrigatoriedade notificação dos atos administrativos aos interessados encontra-se consagrada no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, nos termos do qual aqueles atos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei ordinária, assim impondo à Administração um “dever de dar conhecimento aos interessados, mediante uma comunicação oficial e formal, do teor dos atos praticados, comunicação essa que deve incluir também a própria fundamentação do ato que do mesmo faz parte integrante”.

A natureza receptícia dos atos tributários encontra-se devidamente sedimentada pela doutrina e pela jurisprudência, pelo que a notificação consubstancia um requisito de perfeição do ato tributário de liquidação¹⁵⁶. Contudo, a notificação não é um elemento intrínseco do ato tributário, pelo que não é um requisito de validade do mesmo, afirmando-se apenas como uma condição da sua eficácia, supável por outras formas de conhecimento.

Dissemos que o prazo de caducidade corre, em regra, sem suspensões ou interrupções. Porém, o artigo 46.º, n.º 1 da LGT¹⁵⁷ refere que o mencionado prazo de 4 anos se suspende com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho de início da ação de inspeção externa.

Porém, esse efeito suspensivo cessa, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de 6 meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.

Contudo, uma questão que se suscita frequentemente na jurisprudência dos Tribunais superiores¹⁵⁸ consiste em saber quando cessa a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos casos em que o procedimento de inspeção tributária tem uma duração inferior a 6 meses.

Ora, os Acórdãos proferidos pelo STA são unânimes em considerar que a suspensão do decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, que se inicia com a inspeção externa, atento o artigo 46.º, n.º 1 da LGT, cessa, quando essa inspeção tenha duração inferior a 6 meses, na data em que é notificado ao contribuinte o relatório final do procedimento, nos termos do artigo 62.º do RCPITA.

Para sustentar o entendimento segundo o qual, quando o procedimento de inspeção tributária tem uma duração inferior a 6 meses, a suspensão do prazo de caducidade cessa com a notificação do

¹⁵⁶ Cfr. os Acórdãos do TCA-S, de 22 de janeiro de 2013, processo n.º 6055/12, e de 31 de janeiro de 2019, processo n.º 2724/05.7BELSB.

¹⁵⁷ Cfr., também, o artigo 36.º do RCPITA.

¹⁵⁸ Cfr. os Acórdãos do STA, de 18 de maio de 2016, processo n.º 1948/13, de 21 de setembro de 2016, processo n.º 01475/15, e de 25 de setembro de 2019, processo n.º 02304/13.

relatório final ao contribuinte, há que atender, desde logo, ao n.º 1 do artigo 45.º da LGT que estatui que o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de 4 anos; bem como ao seu n.º 4, que dispõe que o prazo de caducidade se conta, 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. Como refere o STA, as causas de suspensão de caducidade do direito à liquidação encontram-se previstas no artigo 46.º da LGT, dispondo o seu n.º 1 que o prazo de caducidade se suspende com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço do início do procedimento de inspeção externa, cessando esse efeito, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção tenha ultrapassado o prazo de 6 meses.

Importa também considerar o disposto no artigo 61.º, n.º 1 do RCPITA, segundo o qual os atos de inspeção se consideram concluídos na data de notificação da nota de diligência, bem como o prescrito pelo artigo 62.º, nos termos do qual, para conclusão do procedimento inspetivo é elaborado um relatório final que é notificado ao sujeito passivo.

Embora estas normas da LGT e do RCPITA utilizem, com alguma imprecisão, os termos “ação de inspeção” e “procedimento de inspeção”, o certo é que, como assinala o STA nas citadas decisões, elas querem designar conceitos com conteúdos distintos, mas sem que dessa distinção se possa concluir que a suspensão do prazo de caducidade cessa com a notificação ao sujeito passivo da conclusão dos atos de inspeção, e não com a elaboração do relatório final do procedimento.

Isto porque, para que a AT possa exercer o direito de liquidação, necessita de elaborar o relatório final do procedimento de inspeção, pois é neste documento que procede à identificação e sistematização dos factos detetados na contabilidade do sujeito passivo, bem como à sua qualificação jurídico-tributária, descrevendo, designadamente, os factos fiscalmente relevantes para que alterar os dados que haviam sido declarados por aquele.

Refere ainda o STA, citando o seu Acórdão de 16 de setembro de 2009¹⁵⁹, e tendo como fundamento os artigos 45.º e 46.º da LGT e 60.º e 61.º do RCPITA, que “nada da letra nem do espírito daqueles normativos permite distinguir, com relevo para a contagem do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar, atos internos de inspeção e atos externos e muito menos permite que se confira apenas a estes últimos a eficácia suspensiva”. Dos referidos preceitos apenas decorre que o prazo de caducidade do direito à liquidação se suspende com a notificação, ao contribuinte alvo do procedimento inspetivo, cessando esse efeito suspensivo, contando-se aquele prazo de caducidade desde o início, caso a inspeção decorra por mais de 6 meses.

¹⁵⁹ Proferido no âmbito do processo n.º 0473/09.

Nas restantes situações, em que a ação fiscalizadora da AT fica concluída antes de decorridos 6 meses, o efeito suspensivo do prazo de caducidade mantém-se até à notificação ao contribuinte da conclusão do procedimento inspetivo, pela elaboração do relatório final, notificação que, assim, o legislador elegeu como termo do prazo de suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidar o imposto respetivo, tudo conforme dispõe o artigo 60.º, n.ºs 1 e 2 do RCPITA.

Em consonância com o exposto, é de concluir que “a suspensão do decurso do prazo de caducidade, que começa na data em que se inicia a inspeção externa, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT, cessa, nos casos em que essa inspeção tem uma duração inferior a 6 meses, na data da notificação do respetivo relatório final”, pois só neste momento é que se considera concluída a inspeção, já que só aqui é que a AT dispõe dos elementos necessários que lhe permitem exercer o direito de liquidação dos tributos.

1.8.2. Prazo para conclusão do procedimento, sua ampliação e consequências decorrentes da violação desse prazo

Como decorre do n.º 1 do artigo 36.º do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária deve iniciar-se até ao termo do prazo de 4 anos de caducidade do direito à liquidação¹⁶⁰, e deve decorrer continuamente, de forma a, atento o disposto no n.º 2 daquele preceito, estar concluído no prazo de 6 meses¹⁶¹ a contar da notificação do seu início¹⁶², sem prejuízo de uma eventual ampliação deste prazo, nos termos dos n.ºs 3 e 4 do artigo 36.º do RCPITA.

No que concerne ao “dies a quo” do prazo de 6 meses para conclusão do procedimento de inspeção tributária, importa atender ao disposto nos artigos 49.º e 51.º do RCPITA. Ora, nos termos daquele preceito, o sujeito passivo é notificado para o procedimento (externo) de inspeção com uma antecedência mínima de 5 dias relativamente ao seu início. Porém, aquando do começo da prática dos atos inspetivos, é-lhe, em regra, entregue, para assinatura, uma cópia da ordem de serviço ou do despacho que determinou o seu início. Posto isto, conforme assinala o STA, no seu Acórdão de 12 de outubro de 2016¹⁶³, o “dies a quo” do prazo de 6 meses para a conclusão do procedimento de inspeção não é o da data da receção pelo sujeito passivo ou obrigado tributário da carta-aviso a que alude o artigo 49.º do RCPITA, mas sim o da data em que aquele assinar ou dever assinar a ordem de

¹⁶⁰ Cfr. o artigo 45.º, n.º 1 da LGT.

¹⁶¹ No ordenamento jurídico espanhol, o prazo regra de duração do procedimento de inspeção tributária é, de acordo com o artigo 150.º da Lei Geral Tributária espanhola, alargado para os 18 ou 27 meses, perante situações tributárias de maior complexidade.

¹⁶² A efetuar nos termos do artigo 49.º do RCPITA.

¹⁶³ Processo n.º 0984/16.

serviço ou despacho que ordenou a inspeção, do qual lhe deve ser dada cópia no início da inspeção, nos termos do artigo 51.º do RCPITA.

Como decorre do artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária decorre de forma contínua e deve estar concluído no prazo de 6 meses, a contar da notificação do seu início ao contribuinte. Para aferir do cumprimento deste prazo, importa saber em que momento é que se dá o termo do procedimento ora em análise, o qual ocorre com a notificação ao contribuinte do teor do relatório de inspeção, em conformidade com o disposto no artigo 62.º, n.º 1 do RCPITA, de acordo com o qual, para conclusão do procedimento é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária. Como é assinalado no Acórdão do TCA-S, de 11 de julho de 2019¹⁶⁴, “a referência à duração da inspeção externa significa que o procedimento de inspeção só se considera finalizado com a notificação do relatório de inspeção (...), sendo de notar que a conclusão dos atos de inspeção tributária não se confunde com a conclusão do procedimento de inspeção externa, terminando aqueles na data da notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento, e esta com a notificação do relatório”.

Importa, agora, avaliar a natureza do prazo de 6 meses estipulado para a conclusão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, bem como as consequências decorrentes do seu incumprimento por parte da AT. Esta questão foi suscitada pelo contribuinte/recorrente no Acórdão do TCA-N, de 15 de novembro de 2018¹⁶⁵, o qual, nas suas alegações de recurso, referiu que, tal como os prazos fixados na lei para que os sujeitos passivos possam impugnar a legalidade dos atos tributários, também o prazo de 6 meses previsto para a conclusão dos atos inspetivos deve ser cumprido pela AT, sob pena de caducidade do procedimento de inspeção e do direito à liquidação do imposto, por via do artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA. Este prazo, no entendimento do contribuinte/recorrente, não pode ser encarado como um prazo com eficácia meramente interna ou disciplinar, devendo assumir a natureza de um prazo com eficácia perentória que, quando não observado, determina a caducidade do procedimento de inspeção e, em consequência, a falta de credenciação dos funcionários da AT e a caducidade do direito à liquidação.

Ao analisar a natureza do referido prazo, o TCA-N decidiu no sentido de que o seu decurso não acarreta, por si só, qualquer efeito invalidante sobre os atos de liquidação adicional que venham a resultar das diligências inspetivas, pelo que se afigura como um prazo meramente ordenador, indicativo e disciplinador. A utilização da antecedente expressão “por si só” significa que a única consequência que advém do incumprimento deste prazo é a cessação do efeito suspensivo do direito à liquidação - o

¹⁶⁴ Proferido no âmbito do processo n.º 1043/08.1BELRS.

¹⁶⁵ Proferido no âmbito do processo n.º 00901/16.4BEPRT.

qual decorreu do início do procedimento de inspeção externa -, contando-se o prazo de caducidade desde o seu início. Isto mesmo decorre do preceituado no artigo 46.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de 6 meses após a notificação.

Será esta a única consequência decorrente da ultrapassagem do prazo de 6 meses para conclusão do procedimento, ou seja, excedendo-se aquele prazo, sem que haja prorrogação do mesmo - possibilidade conferida pelo artigo 36.º, n.º 3 do RCPITA -, o único efeito “sancionatório” que decorre da LGT é a inutilização da suspensão do prazo de caducidade, tudo se passando como se não tivesse ocorrido qualquer suspensão, contando-se o prazo desde o início.

Concluiu, portanto, o TCA-N que esta é a única consequência da ultrapassagem do prazo legal de inspeção, a qual, ao contrário do entendimento que o recorrente pretendia fazer valer, não implica falta de credenciação dos inspetores tributários, nem a caducidade do direito à liquidação.

No Acórdão do STA, de 25 de fevereiro de 2015¹⁶⁶, suscitou-se idêntica questão. Neste aresto, o STA citou o TC, no seu Acórdão n.º 514/2008, de 22 de outubro de 2008, o qual, mais uma vez, interpretou a norma contida no artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA no sentido de que “a ultrapassagem do prazo meramente ordenador não implica a automática caducidade do procedimento inspetivo, mas apenas a perda do benefício da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto devido”. Uma interpretação nestes termos, “ainda que permita uma restrição dos direitos do contribuinte a um procedimento inspetivo célere (...), apenas os restringe na justa medida (...), já que faz recair sobre a própria administração tributária alguns ónus e encargos. Em boa verdade, não é correto afirmar-se que a interpretação normativa adotada não implica consequências desvantajosas para a administração tributária, na medida em que determina a imediata perda do benefício da suspensão do prazo de caducidade, para além de que o direito do contribuinte à celeridade do procedimento tributário mantém-se sempre acautelado pela fixação de prazos de prescrição tributária que o protegem de uma demora excessiva do procedimento inspetivo.”

Para sustentar a natureza meramente ordenadora do prazo para conclusão do procedimento de inspeção, o TC comparou este prazo com os prazos para conclusão da fase de inquérito no processo penal. A este propósito, citou o Acórdão n.º 294/2008, de 29 de maio, decisão em que “considerou precisamente que a configuração dos prazos de inquérito penal como meramente ordenadores não se encontra ferida de inconstitucionalidade, por desproporcionada, ainda que a única consequência da sua ultrapassagem redunde na possibilidade de aceleração processual do

¹⁶⁶ Proferido no âmbito do processo n.º 709/14-30.

procedimento de inquérito. (...) Nada permite (...) concluir que a ausência de libelo acusatório, no termo do prazo máximo definido para a duração do inquérito, representa a inexistência de indícios da prática de crime, já que esse prazo é meramente ordenador e a sua ultrapassagem, para além da consequência processual há pouco mencionada, não tem quaisquer efeitos preclusivos”. Se esta conclusão é válida em processo penal, onde se impõem particulares garantias de defesa dos arguidos, mais facilmente se transpõe para o procedimento tributário.

Relativamente à prorrogação do prazo de 6 meses para conclusão do procedimento de inspeção tributária, refere o artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA que o mesmo pode ser ampliado por mais dois períodos de 3 meses nas situações tributárias de especial complexidade resultantes, nomeadamente, do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas, quando, na ação de inspeção, se apure a ocultação dolosa de factos ou de rendimentos, seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia ou quando outros motivos de natureza excecional o justifiquem, desde que esses motivos constem de despacho fundamentado do diretor-geral da AT. Esta prorrogação do prazo do procedimento de inspeção deve ocorrer até ao seu termo, antes da emissão da nota de diligência, e é notificada à entidade inspeccionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento - art. 36.º, n.º 4 do RCPITA.

1.8.3. Errada qualificação do procedimento quanto ao lugar da sua realização

O RCPITA, no seu capítulo III, classifica o procedimento de inspeção tributária e aduaneira quanto às suas finalidades¹⁶⁷, quanto ao lugar da sua realização¹⁶⁸ e quanto ao âmbito de abrangência material¹⁶⁹.

Quanto ao lugar da sua realização, o procedimento classifica-se como interno ou externo. Considerando o teor do artigo 13.º, alínea a) do RCPITA, o procedimento de inspeção classifica-se como interno quando os atos de inspeção se efetuam apenas e só nos serviços da AT, através da análise formal e de coerência dos documentos por aquela detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento. Pelo contrário, e atenta a alínea b) daquele normativo, o procedimento de inspeção tributária é externo quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou de terceiros com quem aqueles mantenham relações económicas, ou em qualquer outro local a que a AT tenha acesso. Deste normativo decorre que, para

¹⁶⁷ Cfr. o artigo 12.º do RCPITA.

¹⁶⁸ Cfr. o artigo 13.º do RCPITA.

¹⁶⁹ Cfr. o artigo 14.º do RCPITA.

que o procedimento se possa classificar como interno, deve materializar-se em atos, todos eles, praticados exclusivamente nos serviços da AT, designadamente através da análise formal e de coerência dos documentos contabilísticos do contribuinte ou de terceiros que com ele mantenham relações económicas. Em contraposição, ou seja, caso existam atos praticados para além das instalações da AT, ainda que meramente residuais, o procedimento de inspeção deve ser classificado, quanto ao lugar da sua realização, como externo.

Assim, para qualificar o procedimento de inspeção tributária, quanto ao lugar da sua realização, como interno ou externo, não releva apenas o local onde são praticados os atos inspetivos, sendo fundamental considerar a atividade que é levada a cabo pela AT, pelo que, sempre que aquela atividade não se reduza a uma mera análise formal e de coerência de documentos que tenham sido apresentados à AT, estar-se-á perante procedimento de inspeção externo¹⁷⁰. Posto isto, para que o procedimento de inspeção tributária possa ser qualificado como interno, toda a atividade deve ter lugar nas instalações da AT e deve cingir-se à análise formal dos documentos contabilísticos do contribuinte.

Importa agora aferir se a qualificação de um determinado procedimento de inspeção tributária operada pela AT assume carácter vinculativo. A esta questão o TCA-S, no seu Acórdão de 27 de fevereiro de 2014¹⁷¹, deu uma resposta negativa, afirmando que a qualificação atribuída pela AT a uma determinada ação inspetiva não tem carácter vinculativo se vier a relevar-se que o conteúdo dos atos praticados é contrário à qualificação formal que foi atribuída àquela ação pela AT. Desta forma, sendo um procedimento qualificado pelos serviços da inspeção tributária como interno ou externo, esta qualificação formal será posteriormente validada ou não pelos atos materiais efetivamente praticados no decurso da ação inspetiva.

Numa situação em que os atos materialmente praticados revelem 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 RCPITA, bem como a ausência de ordem de serviço exigida pelo artigo 46.º, n.º 2 do mesmo diploma, devem ter como consequência, nomeadamente, a invalidade do ato final do procedimento, assim implicando a sua anulação. Esta distinção do procedimento de inspeção tributária quanto ao lugar da sua realização tem um alcance jurídico significativo, na medida em que, nos termos do artigo 46.º, n.º 1 da LGT, apenas quando o mesmo é classificado como externo, o seu início determina a suspensão do prazo de 4 anos de caducidade do direito à liquidação dos tributos, por parte da AT.

¹⁷⁰ NETO, Serena Cabrita e TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso Tributário”, Coimbra, Edições Almedina, 2017, página 408, em que as autoras citam o entendimento vertido no Acórdão do CAAD, processo n.º 809/2014-T.

¹⁷¹ Proferido no âmbito do processo n.º 07343/14.

CAPÍTULO II. OS ATOS DE INSPEÇÃO E OS DIREITOS DOS CIDADÃOS/CONTRIBUINTES

2.1. ACESSO DA AT A DADOS SOBRE A VIDA PRIVADA DOS CIDADÃOS/CONTRIBUINTES

No Direito Constitucional, o direito dos cidadãos à reserva da vida privada encontra-se consagrado no artigo 26.º, n.º 1 da Lei Fundamental, preceito que reconhece a todos os cidadãos o direito à reserva da vida privada e familiar, sendo que o seu n.º 2 prescreve que a lei estabelecerá garantias efetivas contra a obtenção e utilização abusivas ou contrárias à dignidade humana de informações relativas às pessoas e às famílias.

Além do disposto na CRP, assinala o Acórdão do TR de Lisboa, de 23 de fevereiro de 2017¹⁷², que, quanto ao direito dos cidadãos à reserva da vida privada, têm especial relevância “a Convenção Europeia dos Direitos do Homem (...) a qual vigora diretamente na ordem jurídica portuguesa ex vi do artigo 8.º, n.º 2 da CRP, e em patamar inferior ao das normas constitucionais, mas superior ao das leis ordinárias, a Declaração Universal dos Direitos do Homem (...) sendo que o artigo 16.º, n.º 2 da CRP impõe que os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devam ser interpretados de harmonia com o que nela está consagrado”.

Ora, na citada Declaração Universal dos Direitos do Homem, encontra-se consagrado que “ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem ataques à sua honra e reputação”.

Por seu turno, a Convenção Europeia dos Direitos do Homem prevê, no seu artigo 8.º, que “qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência” (n.º 1), bem como “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 infrações criminais, a proteção da saúde ou da moral, ou a proteção dos direitos e das liberdades de terceiros (n.º 2)”.

Conjugando as disposições de ordem interna, europeia e internacional, conclui o TR de Lisboa, na supra mencionada decisão, “que a vida íntima e privada do indivíduo abrange aquele círculo de atos que por serem pessoais, escolhas feitas longe da sociedade, podem ficar sob reserva do próprio, nomeadamente, o domicílio, as relações íntimas e/ou afetivas e outras práticas quotidianas, a partilha de habitação, a saúde, a situação financeira, fiscal, ou a responsabilidade penal”.

¹⁷² Proferido no âmbito do processo n.º 23019/16.5T8LSB.L1-8.

Também a jurisprudência do TC tem encarado o direito à reserva da vida privada como um direito que deve reconhecer aos cidadãos uma esfera própria e inviolável, onde os terceiros não podem penetrar, sem prévia autorização do respetivo titular. O órgão máximo da jurisdição constitucional portuguesa definiu pela primeira vez o conteúdo deste direito no Acórdão n.º 128/1992, de 1 de abril, encarando-o como o direito de cada um a ver protegido o espaço interior ou familiar da pessoa ou do seu lar contra intromissões alheias. Corresponde, assim, à “privacy” do direito anglo-saxónico. Este direito à intimidade ou à vida privada - este direito a uma esfera própria e inviolável, onde ninguém deve poder penetrar sem autorização do respetivo titular - compreende: a) a autonomia, ou seja, o direito a ser o próprio a regular, livre de ingerências estatais e sociais, essa esfera de intimidade; b) o direito a não ver difundido o que é próprio dessa esfera de intimidade, a não ser mediante autorização do interessado.

Decorrências do direito à reserva da vida privada são as garantias de inviolabilidade do domicílio e da correspondência. A Convenção Europeia dos Direitos do Homem, no seu artigo 8.º, preceitua que “qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência”, não sendo lícita qualquer “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 infrações criminais, a proteção da saúde ou da moral, ou a proteção dos direitos e das liberdades de terceiros”.

Tendo presente a consagração do direito fundamental à reserva da vida privada importa, no âmbito da inspeção tributária e aduaneira, harmonizá-lo com o princípio da cooperação¹⁷³, do qual resulta o dever mútuo de cooperação entre os sujeitos passivos e os serviços da inspeção tributária. Deste princípio decorre que, no que ao contribuinte diz respeito, este deve cooperar com os serviços da AT, de forma a permitir a descoberta da verdade material acerca da sua situação tributária, apesar de o artigo 63.º da LGT, nomeadamente o seu número 5, prever situações de recusa legítima de cooperação e de oposição à atuação da inspeção¹⁷⁴, especialmente quando esteja em causa o acesso à habitação do contribuinte, a violação dos seus direitos de personalidade e de outros direitos, liberdades e garantias, bem como a falta de credenciação dos inspetores tributários¹⁷⁵.

¹⁷³ Consagrado nos artigos 9.º e 48.º do RCPITA e 59.º da LGT.

¹⁷⁴ O Código Geral Tributário angolano prevê igual faculdade de oposição a exercer pelo sujeito passivo quando as diligências inspetivas impliquem o acesso ao espaço exclusivamente destinado à habitação do contribuinte, a violação do segredo bancário ou qualquer outro tipo de dever de segredo legalmente protegido, e o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos - cfr. o n.º 2 do artigo 142.º do Código Geral Tributário de Angola.

¹⁷⁵ Cfr. o Acórdão do STA, de 15 de junho de 2016, processo n.º 01101/15 e o Acórdão do TCA-S, de 11 de abril de 2019, processo n.º 1429/08.1BELRS, bem como o artigo 47.º do RCPITA.

Em caso de oposição do contribuinte com fundamento em alguma das circunstâncias referidas, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo Tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da AT¹⁷⁶.

Contudo, este especial regime de proteção já não será aplicável caso os serviços da AT necessitem, no âmbito de uma inspeção, de aceder à sede ou às instalações de uma pessoa coletiva, posto que a alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º da LGT, bem como a mesma alínea do n.º 2 do artigo 28.º do RCPITA, estabelecem que os funcionários em serviço de inspeção tributária têm direito ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções.

Da confrontação do regime estabelecido no artigo 63.º, n.º 6 da LGT com o que decorre das disposições acabadas de elencar, concluímos que o legislador concedeu uma proteção especial apenas no que diz respeito ao acesso dos funcionários da AT à habitação do contribuinte - atenta a proteção constitucional do direito à inviolabilidade do domicílio¹⁷⁷ -, estabelecendo um regime diferente e menos garantístico quando esteja em causa o acesso às instalações de uma empresa.

Quando os atos praticados pelos serviços da AT forem suscetíveis de violar o direito fundamental à reserva da vida privada, Serena Cabrita Neto e Carla Castelo Trindade¹⁷⁸ referem a possibilidade de o sujeito passivo recorrer à tutela cautelar, mediante um requerimento dirigido ao decretamento de uma providência cautelar, nomeadamente de suspensão da eficácia do ato administrativo¹⁷⁹. Para o efeito, será necessário que se verifiquem os requisitos da tutela cautelar, isto é, o “periculum in mora” ou o fundado receio de lesão, em virtude da demora, de um direito ou interesse legalmente protegido, o “fumus bónus iuris” ou a aparência de que aquele direito ameaçado efetivamente existe na esfera jurídica do indivíduo, e a observância do princípio da proporcionalidade.

¹⁷⁶ Cfr. o artigo 63.º, n.º 6 da LGT.

¹⁷⁷ É este o entendimento de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, in “Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”, 4.ª Edição, Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012, página 550, os quais referem que os casos em que é legítima a recusa de colaboração dos contribuintes consagrados no artigo 63.º, n.º 5 da LGT e que exigem a autorização do Tribunal de comarca, dizem respeito a situações em que estão em causa direitos de caráter pessoal, em especial o direito à inviolabilidade do domicílio.

¹⁷⁸ In “Contencioso Tributário”, Volume I, Coimbra, Edições Almedina, 2017, página 403.

¹⁷⁹ Cfr. o artigo 112.º, n.º 2, alínea a) do CPTA.

2.2. DERROGAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO

O dever de sigilo bancário encontra-se previsto no artigo 78.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, nos termos do qual, os membros dos órgãos de administração ou fiscalização das instituições de crédito, os seus colaboradores, mandatários, comissários e outras pessoas que lhes prestem serviços, a título permanente ou ocasional, não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes¹⁸⁰, cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços¹⁸¹.

Considerando o teor da decisão do Acórdão do TR de Lisboa, de 9 de fevereiro de 2017¹⁸² - bem como a jurisprudência uniforme aí citada, designadamente, os Acórdãos do STJ, de 27 de janeiro de 2005, processo n.º 04B4700, e de 13 de fevereiro de 2008, processo n.º 07P894, e do TR de Lisboa, de 13 de setembro de 2012, processo n.º 218/07.1TVLSB.L1-8, e de 19 de junho de 2014, processo n.º 1739/11.0TBCLD.L1-6 -, a previsão do dever de sigilo bancário visa salvaguardar interesses de uma dupla natureza, por um lado, de ordem pública, já que o regular funcionamento da atividade bancária, baseada num clima generalizado de confiança, sendo o segredo um elemento decisivo para a criação desse clima de confiança, e indiretamente para o bom funcionamento da economia, já que o sistema de crédito, na dupla função de captação de aforro e financiamento do investimento, constitui um pilar do desenvolvimento e do crescimento dos recursos. Por outro lado, o segredo visa também a proteção dos interesses dos clientes da banca, para quem o segredo constitui a defesa da descrição da sua vida privada, tendo em conta a relevância que a utilização de contas bancárias assume na vida moderna, em termos de refletir aproximadamente a “biografia” de cada sujeito, de forma que o direito ao sigilo bancário se pode ancorar no direito à reserva da intimidade da vida privada, previsto no artigo 26.º, n.º 1 da CRP.

Contudo, a jurisprudência¹⁸³ assinala que o direito ao sigilo bancário, apesar de protegido constitucionalmente, não configura um direito absoluto, atenta a sua conexão com a esfera patrimonial do indivíduo. Posto isto, não se enquadra no círculo mais estrito da vida privada, podendo, assim, ter

¹⁸⁰ Estão, designadamente, sujeitos a segredo os nomes dos clientes, as contas de depósito e seus movimentos e outras operações bancárias - n.º 2 do artigo 78.º do citado diploma legal.

¹⁸¹ Sendo que, nos termos do n.º 3 do mencionado preceito legal, o dever de segredo bancário não cessa com o termo das referidas funções ou serviços.

¹⁸² Proferido no âmbito do processo n.º 19498/16.9T8LSB-A.L1-2.

¹⁸³ Cfr., a título de exemplo, a decisão do TC n.º 278/95, de 28 de julho de 1995, em que se pode ler que o segredo bancário não é um direito absoluto, antes pode sofrer restrições impostas pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos. Na verdade, a tutela de certos valores constitucionalmente protegidos pode tornar necessário, em certos casos, o acesso aos dados e informações que os bancos possuem relativamente às suas relações com os clientes, nomeadamente quando esteja em causa a prática de crimes ou de outras infrações de igual gravidade.

que ceder quando confrontado com outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos, cuja proteção imponha o acesso a dados cobertos pelo sigilo bancário.

No entanto, atendendo à proteção constitucional conferida ao sigilo bancário, os dados por ele cobertos não podem ser cedidos à AT de forma arbitrária, tendo a sua derrogação que obedecer a um procedimento, previsto, em termos substantivos, nos artigos 63.º a 63.º-C da LGT e, em termos procedimentais, nos artigos 146.º-A a 146.º-D do CPPT. Considerando que a finalidade do procedimento de inspeção tributária e aduaneira consiste em determinar, em termos de verdade material, a situação contributiva do sujeito passivo, o procedimento de derrogação do sigilo bancário é um dos mecanismos que serve esse propósito.

A decisão que deriva do procedimento de derrogação do sigilo bancário e que determina o acesso direto aos documentos bancários, pela natureza dos direitos e interesses envolvidos, deve ser formalmente fundamentada, com expressa menção dos motivos concretos que a justificam¹⁸⁴ - entendimento vertido no Acórdão do TCA-N, de 23 de novembro de 2017¹⁸⁵. A fundamentação, como é jurisprudência uniforme do STA¹⁸⁶, deve permitir ao destinatário “conhecer o iter cognoscitivo e valorativo que levou a que fosse decidido dessa maneira e não de outra, estando suficientemente fundamentado quando um destinatário normal se aperceba das razões de ser da decisão. Para se atingir aquele objetivo basta uma fundamentação sucinta, mas que seja clara, concreta, congruente e que se mostre contextual”.

Um aspeto que importa frisar no que se refere à conexão entre a derrogação do sigilo bancário e o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, consiste em assinalar que o afastamento do dever de segredo nunca pode ser utilizado como mecanismo destinado a instruir e a desencadear o procedimento inspetivo, sendo que este tem sempre que ser um pressuposto para aquele. Se assim fosse, o ato final que dele resultaria estaria viciado, já que o acesso a dados cobertos pelo sigilo bancário operada à revelia de um procedimento inspetivo que, formal e materialmente, é muito mais garantístico dos direitos dos contribuintes do que tão só o procedimento de derrogação do sigilo bancário, quanto mais não seja pela extensão à análise de outros factos e elementos e à notificação para o exercício da audição pelo contribuinte¹⁸⁷. Vai no mesmo sentido a jurisprudência mais recente, da qual é exemplo o Acórdão do TCA-S, de 22 de maio de 2019¹⁸⁸, o qual enuncia como pressupostos

¹⁸⁴ Cfr. os artigos 63.º-B, n.º 4 da LGT e 268.º, n.º 3 da CRP.

¹⁸⁵ Proferido no âmbito do processo n.º 01427/17.4BEPRT.

¹⁸⁶ Cfr., a título de exemplo, o Acórdão do STA de 3 de maio de 2004, processo n.º 02065/02 e, mais recentemente, o Acórdão do STA de 12 de março de 2014, processo n.º 01674/13.

¹⁸⁷ Cfr. o Acórdão do TCA-S, de 12 de outubro de 2010, processo n.º 04187/10.

¹⁸⁸ Proferido no âmbito do processo n.º 89/18.6BEFUN.

do procedimento de derrogação do sigilo bancário “que: (i) decorra uma ação de fiscalização tributária (artigo 63.º, n.º 3 da LGT); (ii) nessa ação de fiscalização tributária se recolham indícios de incumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo que decorram das circunstâncias mencionadas nas diversas alíneas do seu n.º 1 (artigo 63.º-B, n.º 1 da LGT); (iii) a derrogação do sigilo bancário seja necessária, adequada e proporcionada ao apuramento da situação tributária do visado na inspeção (artigos 63.º, n.º 1 e 55.º da LGT e 7.º do RCPITA)”.

2.3. DIREITO À NÃO AUTO-INCRIMINAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Importa, por fim, fazer menção a uma questão que se tem colocado na jurisprudência e na doutrina, a qual consiste em saber se as provas obtidas no procedimento de inspeção tributária, ao abrigo do princípio da colaboração do contribuinte com a AT, podem ser utilizadas no processo penal.

Por um lado, há quem entenda que as provas obtidas no procedimento de inspeção tributária não poderão ser utilizadas no processo penal, porquanto, naquele procedimento, a obtenção das provas é facilitada pela imposição ao contribuinte do dever de colaboração com a AT, pelo que a sua utilização para provar dos elementos do tipo de crime imputado ao inspecionado/arguido violaria o princípio da não auto-incriminação ou do “nemo tenetur se ipsum accusare”.

Em sentido contrário, defende-se que as provas obtidas no procedimento de inspeção tributária podem ser utilizadas como elemento incriminador no processo penal, uma vez que o princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare” não assume carácter absoluto e aquelas provas não constituem, nos termos do artigo 126.º do CP, prova proibida. Ora, as provas obtidas no procedimento de inspeção ao abrigo do dever de colaboração do contribuinte com a AT, apesar de transitarem para o processo penal, não implicam a condenação automática do arguido, já que este as pode contraditar, em sede de instrução e/ou de julgamento.

Antes de analisarmos as decisões proferidas pelo TC a propósito desta questão, importa delimitar a abrangência do princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare”, bem como do dever de colaboração do contribuinte com a AT.

Em primeiro plano, o princípio da não auto-incriminação, apesar de não constar expressamente do texto da CRP, resulta do princípio constitucional da exigência de um processo equitativo e do direito de defesa, materializando-se na presunção de inocência. Traduz-se no direito de qualquer pessoa, maxime do arguido, de não contribuir para a sua própria incriminação, sendo geralmente aceite como estruturante de um processo penal de estrutura acusatória, impondo-se em todas as suas fases. O CP contém várias normas que representam decorrências deste princípio, nomeadamente os artigos 343.º, n.º 1 e 345.º, n.º 1, referentes ao direito ao silêncio, bem como os artigos 58.º n.os 2 e 4, 61.º, n.º 1, alínea b), 141.º, n.º 4, alínea a) e 343.º, n.º 1, os quais impõem deveres acrescidos de esclarecimento ao arguido acerca da sua posição processual.

Assim, o princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare”, enquanto princípio estruturante de um processo penal de natureza acusatória, implica um reconhecimento de dupla ordem, por um lado, requer que seja garantido o direito ao silêncio e, por outro, o direito do arguido à não auto-incriminação.

O primeiro destes direitos, o direito do arguido a remeter-se ao silêncio, traduz-se na faculdade que lhe é reconhecida de não se pronunciar sobre os factos que lhe são imputados, encontrando consagração, entre nós, no artigo 61.º do CPP e, no que concerne aos instrumentos jurídicos europeus e internacionais, nos artigos 6.º da Convenção Europeia dos Direitos do Homem e 14.º do Pacto Internacional sobre Direitos Cíveis e Políticos.

Já o segundo, enquanto direito do arguido a não contribuir para a sua própria incriminação, impede que aquele se transforme em meio de prova contra si mesmo, por via de uma colaboração involuntária, obtida apenas com recurso a meios coercivos e enganosos. Entre este e o direito ao silêncio existe uma estreita conexão, já que, não sendo reconhecido ao arguido o direito a manter-se em silêncio, o mesmo seria obrigado a pronunciar-se e a revelar informações que poderiam contribuir para a sua condenação.

O princípio do “*nemo tenetur se ipsum accusare*” visa, portanto, assegurar a auto-determinação do arguido na condução da sua defesa no processo e, nessa medida, funciona como garantia da sua posição enquanto sujeito processual.

Embora o direito ao silêncio integre o núcleo essencial daquele princípio, a sua razão de ser leva a estendê-lo “para além das declarações sobre os factos imputados ao arguido e à sua culpabilidade, a formas de colaboração ou intervenção deste mais instrumentais relativamente à produção de prova incriminatória, como é o caso da prestação de informações, da entrega de documentos ou de outras formas de colaboração que possam contribuir para a sua condenação; e, mesmo para além das fronteiras do processo penal, quando o destinatário do pedido ou exigência de colaboração é somente suspeito ou alguém que apenas tem a percepção de poder vir a ser constituído arguido na sequência da sua colaboração”¹⁸⁹.

Por seu turno, o dever de colaboração do contribuinte com a AT¹⁹⁰ é imprescindível para viabilizar o exercício da função fiscalizadora legalmente cometida aos serviços inspetivos da AT. A este propósito, referiu o TC, no seu Acórdão n.º 340/2013 que nas sociedades modernas, o direito tributário reveste-se de enorme complexidade, sendo que o sistema fiscal e as normas relativas ao procedimento tributário têm em vista a realização de tarefas fundamentais do Estado e a salvaguarda de outros

¹⁸⁹ In Acórdão do TC n.º 298/2019, de 15 de maio.

¹⁹⁰ Em termos de Direito Comparado, o parágrafo 200 do AO estabelece o dever de colaboração do obrigado tributário com os órgãos da inspeção tributária, o qual, no cumprimento deste dever, deve fornecer à Administração Tributária todas as informações relevantes acerca das suas contas bancárias, registos contabilísticos e contratos que tenha celebrado. Contudo, se ainda restarem dúvidas acerca da situação tributária do contribuinte, estas podem ser esclarecidas pelo órgão instrutor do procedimento em sede de entrevista final (“*schlussbesprechung*”) - cfr. o parágrafo 201 do AO. Ainda em sede de entrevista final, a Administração Tributária comunica ao sujeito passivo as conclusões que advêm dos elementos probatórios obtidos, as quais podem dar lugar a liquidações adicionais ou ao surgimento de um processo autónomo, a correr termos junto das entidades jurisdicionais competentes, tendente a avaliar uma eventual responsabilidade de natureza criminal ou contraordenacional.

Também no ordenamento jurídico angolano está previsto um dever de colaboração do sujeito passivo com a Administração Tributária, contudo, a recusa de prestação de informações é legítima quando tenha em vista a salvaguarda do segredo bancário ou qualquer outro dever de segredo legalmente previsto.

valores constitucionais. É aliás o que resulta do artigo 103.º, n.º 1 da CRP, ao estabelecer que o sistema fiscal tem como finalidade a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades o pública e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. E é justamente essa importância do sistema fiscal que leva a que, no âmbito da fiscalização do cumprimento das obrigações fiscais, se estabeleçam os referidos deveres de colaboração dos contribuintes, dos quais poderão resultar a compressão de alguns direitos destes, compressão essa que é entendida como necessária no sentido de evitar que aquela superior e pública finalidade do sistema fiscal se mostre comprometida.

Na verdade, no domínio tributário, a necessidade da imposição de deveres de colaboração é não só perfeitamente justificada, como dificilmente prescindível. Espirando-se o fenómeno tributário nas sociedades contemporâneas pelos mais diversos tipos de impostos, aplicáveis a uma multiplicidade de atividades e situações, a sua realização seria impensável sem o recurso a instrumentos como o dever acessório de colaboração dos contribuintes, deslocando para a esfera destes uma série de atividades que auxiliam e substituem a AT na sua função de liquidação e cobrança de tributos.

As consequências decorrentes da violação de tal dever de colaboração traduzem-se na tributação mediante métodos indiretos - cfr. os artigos 10.º do RCPITA e 87.º da LGT -, bem como na prática da contraordenação prevista no artigo 113.º do RGIT. A este propósito, importa considerar a decisão proferida pelo TC espanhol no âmbito do processo n.º 110/1984, na qual considerou que não existe um direito absoluto do contribuinte à reserva dos documentos contabilísticos que comprovem a sua situação tributária. Se existisse um direito com esta configuração, o trabalho de comprovação da veracidade das declarações dos contribuintes levado a cabo pela AT seria impossibilitado e ficaria desprovido de qualquer garantia quanto à sua veracidade. Isto pois, os documentos contabilísticos são indispensáveis para averiguar e auditar a situação tributária do contribuinte, sem que a sua exibição possa constituir qualquer declaração definitiva de culpabilidade.

Uma vez analisado o conteúdo do princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare” e do dever de colaboração do contribuinte com a AT, importa saber qual a resposta dada pelo TC à questão formulada inicialmente, ou seja, se o dever de colaboração viola o princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare”. Para o efeito, iremos analisar, num primeiro momento, o Acórdão do TC n.º 340/2013, de 17 de junho de 2013 e, posteriormente, a resposta dada por aquele Tribunal no seu Acórdão n.º 298/2019, de 15 de maio de 2019.

Na primeira das decisões referidas, o contribuinte/recorrente interpôs recurso para o TC pedindo a declaração de inconstitucionalidade da interpretação segundo a qual podem ser usados

como prova no processo penal documentos cedidos pelo contribuinte à AT ao abrigo do dever de colaboração, sem que seja cumprido o procedimento previsto no CPP para a apreensão de documentos e para a busca, por violar o princípio do Estado de Direito, o princípio da legalidade, da igualdade, o direito à integridade moral, à reserva da intimidade da vida privada, o princípio das garantias de defesa, o princípio da tutela jurisdicional dos atos instrutórios e do inquérito, inviolabilidade da correspondência e o princípio do processo equitativo. Contudo, apesar de invocar a violação de múltiplos parâmetros constitucionais, o recorrente centrou a discussão do recurso na violação dos direitos do arguido ao silêncio e à não auto-incriminação.

No entendimento do TC, a resposta à questão formulada pelo recorrente passa pela verificação dos pressupostos enunciados no artigo 18.º, n.º 2 da CRP, como condição de admissibilidade das restrições aos direitos, liberdades e garantias. Ora, para que estas restrições sejam lícitas, têm que estar previstas em lei prévia e expressa, de forma a respeitar a exigência de legalidade e têm que obedecer ao princípio da proporcionalidade, tendo como finalidade a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Começando pelo primeiro daqueles pressupostos, entendeu o TC que “dúvidas não restam no sentido de que as restrições em análise resultam de previsão legal prévia e expressa, com carácter geral e abstrato - o artigo 9.º do RCPITA -, (...) mostrando-se por isso respeitadas as exigências decorrentes do princípio da legalidade”.

Por outro lado, e no que respeita ao segundo dos pressupostos, as restrições são funcionalmente destinadas à salvaguarda de outros valores constitucionais, porquanto, atenta a atual complexidade do fenómeno tributário, a imposição de deveres de cooperação ao contribuinte é não só perfeitamente justificada, como dificilmente prescindível. A este propósito, referiu também que a restrição em causa é adequada, isto é, constitui “um meio idóneo para a prossecução e proteção dos referidos interesses merecedores de proteção constitucional, e necessária, em virtude da mesma corresponder quer a um meio exigível no sentido de obter o fim da eficiência do sistema fiscal, objetivo esse que não se mostra que seria alcançável através de mecanismos alternativos que se revestiriam de excessiva onerosidade para a AT, quer pelo dispêndio de recursos e de tempo, quer pelo risco de ineficácia, face à complexidade, dimensão e multiplicidade de atividades e situações a que têm de responder os modernos sistemas fiscais, no quadro de uma “Administração de massas”.

Acresce ainda que as referidas restrições respeitam a proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que se podem considerar equilibradas, visto que contêm mecanismos flaqueadores que salvaguardam uma adequada ponderação dos concretos bens jurídicos constitucionais em confronto, ou seja, entre o direito que é objeto de restrição e dos valores ou interesses que justificam a restrição.

Com efeito, apesar da absoluta necessidade de cooperação dos contribuintes nas tarefas da administração tributária, não está completamente vedada a estes a possibilidade de recusar tal colaboração” - a este propósito, o TC invocou o artigo 63.º, n.º 5 da LGT.

Pelo exposto, concluiu o TC que a interpretação normativa em questão “não viola qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente o direito à não auto-incriminação, incluído nas garantias de defesa do arguido em processo penal, asseguradas no artigo 32.º, n.º 1, da Constituição, nem qualquer dos restantes direitos constitucionais invocados pelo recorrente”.

No segundo Acórdão citado - o Acórdão do TC n.º 298/2019, de 15 de maio de 2019, processo n.º 1043/17 -, a questão colocada para apreciação do Tribunal era diferente, indo no sentido de saber se poderiam ser utilizados como prova no processo penal documentos entregues à AT pelo contribuinte, no cumprimento do dever de colaboração, num momento em que, em relação àquele contribuinte, já existiam indícios de que cometeu um crime fiscal.

Em sede de apreciação da questão submetida a julgamento, o TC começou por referir que a AT não pode desconhecer a pendência de um inquérito criminal contra o contribuinte inspecionado - artigo 35.º do RGIT -, pelo que a omissão de comunicação da pendência daquele inquérito ao visado representa uma grave deslealdade, contrariando a boa-fé que deve pautar o relacionamento entre a AT e o contribuinte - artigo 59.º, n.º 2 da LGT. Posto isto, “os documentos disponibilizados pelo contribuinte no procedimento de inspeção com o objetivo de esclarecer a sua situação tributária e de viabilizar a liquidação adicional do imposto eventualmente em falta, porque já foi iniciada uma investigação visando o apuramento da responsabilidade criminal do mesmo contribuinte, vão, com toda a probabilidade, ser utilizados também para esse fim, convertendo o contribuinte numa espécie de co-instrutor do processo”.

Ademais, admitir que o dever de colaboração do contribuinte constitui uma restrição ao princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare” para efeitos de legitimar a utilização, no processo penal, de meios de prova obtidos em cumprimento daquele dever, “criaria neste último processo um enorme desequilíbrio favorável à acusação e desfavorável ao contribuinte, comprometendo a possibilidade de auto-determinação deste na condução da sua defesa, em última análise, a sua posição enquanto sujeito processual. Nada justifica que o tratamento processual penal do contribuinte, que também seja suspeito ou arguido, possa ser mais desfavorável do que o tratamento de qualquer outro suspeito ou arguido”.

Tudo isto ponderado, o TC decidiu “julgar inconstitucional, por violação do princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare” insito no artigo 32.º, n.º 1 da CRP, a interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 125.º e 126.º, n.º 2, alínea a), todos do CPP, segundo a qual os documentos

fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no artigo 9.º do RCPITA e no artigo 59.º, n.º 4 da LGT por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo”.

CONCLUSÕES

Ao longo do presente trabalho, analisámos o regime normativo vigente acerca do procedimento de inspeção tributária e aduaneira - o qual visa apurar a situação tributária dos sujeitos passivos para, dessa forma, aferir se cumpriram as obrigações tributárias a que estavam adstritos e prevenir a prática de infrações tributárias - e, perante as diversas vicissitudes que surgem ao longo do seu decurso, procurámos qual o contributo para essas dificuldades proposto pela doutrina e pela jurisprudência dos tribunais superiores, nomeadamente dos que compõem a jurisdição administrativa e fiscal, o STA e os TCA.

Apesar de não estar consagrada a vinculação à regra do precedente relativamente às decisões dos Tribunais, é inegável a sua importância no âmbito do Direito Tributário, servindo como critério orientador na interpretação das normas legais e, para além disso, a própria AT deve, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 4 da LGT, atender ao vertido nas decisões destes órgãos jurisdicionais no momento em que procede à revisão do plasmado nas suas orientações genéricas.

Posto isto, é-nos agora possível traçar as seguintes conclusões:

a) Quanto à iniciativa para desencadear o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a mesma pode partir da AT, do sujeito passivo ou de um terceiro que alegue e prove interesse legítimo em conhecer a situação tributária de um dado contribuinte.

Relativamente à iniciativa da AT para desencadear o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, a mesma assenta nos critérios de seleção definidos no artigo 27.º do RCPITA, nos termos do qual, a identificação dos contribuintes a inspecionar tem por base, antes de mais, a aplicação dos critérios objetivos definidos no PNAITA para a atividade de inspeção tributária. O PNAITA tem carácter reservado, porém, o artigo 26.º do RCPITA refere que a AT deve divulgar os critérios genéricos nele definidos para a seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar. O carácter tendencialmente reservado do PNAITA visa salvaguardar a eficácia da função inspetiva a desenvolver pelos serviços da AT, no entanto a divulgação dos critérios de seleção poderia ser mais acertada, já que permitiria que os cidadãos adequassem melhor o seu comportamento ao cumprimento das obrigações tributárias, o que corresponderia a uma diminuição dos custos com a inspeção, acarretando uma otimização dos recursos estatais.

Pode, também, basear-se na aplicação de outros critérios que não os contidos no PNAITA, especialmente os que resultem de orientações provenientes de entidades europeias ou internacionais,

sejam definidos pelo Diretor-Geral da AT de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção tributária ou correspondam à aplicação justificada de métodos aleatórios.

Para além destes critérios, o início do procedimento pode resultar igualmente de participação ou denúncia, bem como da verificação de desvios significativos no comportamento fiscal, perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial do sujeito passivo, ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária.

O Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro introduziu no ordenamento jurídico português a possibilidade de realização de inspeções tributárias e aduaneiras a pedido do próprio contribuinte, ou de terceiro que alegue e prove um interesse legítimo em conhecer a situação tributária daquele. No preâmbulo do mencionado Decreto-Lei, o legislador tributário esclareceu que o regime da inspeção tributária a pedido foi consagrado por razões de certeza e segurança jurídicas, bem como pela necessidade de viabilizar certos negócios relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da economia.

b) Uma vez iniciado o procedimento de inspeção, por iniciativa da AT, do sujeito passivo ou de terceiro, os atos destinados a averiguar uma dada situação tributária são, em termos operativos, executados pela Unidade dos Grandes Contribuintes (alínea a) do n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA), relativamente aos sujeitos passivos que sejam considerados como grandes contribuintes, atenta a sua elevada relevância económica e fiscal; pelas direções de serviços de inspeção tributária (alínea b) do n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA), relativamente aos sujeitos passivos que sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo Diretor-Geral da AT; pelas unidades orgânicas (alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do RCPITA), relativamente aos sujeitos passivos com domicílio ou sede na sua área de abrangência territorial. Em caso de dúvida, é competente para o procedimento o órgão da AT do domicílio fiscal do sujeito passivo ou interessado ou, no caso de inexistência de domicílio, do seu representante legal. Para os sujeitos passivos não residentes e sem estabelecimento estável em território nacional que não tenham representante fiscal, considera-se competente o Serviço de Finanças de Lisboa 3.

Apesar da atribuição de competência decorrente do artigo 16.º do RCPITA, os atos de inspeção podem estender-se a áreas territoriais diversas daquelas para as quais um determinado serviço é competente, bem como podem ser levados a cabo por outro serviço que não teria competência para a sua prática, mediante despacho fundamentado da entidade que os tiver ordenado. Isto mesmo resulta do artigo 17.º do RCPITA, preceito “permite que o serviço com competência para a prática do ato inspetivo, e após instauração da inspeção, habilite outro serviço à prática de certos actos inspetivos,

havendo a extensão da inspeção a áreas territoriais diversas das que resultariam da atribuição natural de competência territorial” - cfr. o Acórdão do TCA-S, de 19 de agosto de 2016, processo n.º 09765/16.

Tal despacho de extensão da competência territorial configura-se como um ato de ratificação-sanação, uma vez que se traduz num “ato através do qual o órgão competente decide sanar um ato anulável antes praticado, mantendo o seu conteúdo decisório, mas suprimindo as ilegalidades formais ou procedimentais que o viciam, assim transformando um ato ilegal noutra válido perante a ordem jurídica.”

Os órgãos da AT necessitam, ainda, de legitimação em concreto para a prática dos atos inspetivos, exigindo-se a sua credenciação. Ora, tal como resulta do artigo 46.º do RCPITA, o início do procedimento externo de inspeção não só depende da credenciação dos funcionários e do porte de cartão profissional ou de outra identificação passada pelos serviços a que pertençam, como a falta desta credenciação legitima a oposição dos visados aos atos de inspeção, nos termos do artigo 47.º do RCPITA.

c) Uma vez determinada a instauração de um procedimento de inspeção tributária e aduaneira, o seu início é levado ao conhecimento do sujeito passivo ou obrigado tributário, mediante o envio, para o seu domicílio fiscal, de uma carta-aviso, com uma antecedência mínima de 5 dias - cfr. os artigos 49.º, n.ºs 1 e 2 do RCPITA e 59.º, n.º 3, alínea l) da LGT. Esta notificação é, atento o disposto no artigo 46.º, n.º 1 da LGT, responsável por suspender o prazo de caducidade do direito à liquidação, de 4 anos.

Da carta-aviso deve constar a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário que é alvo do procedimento, bem como o âmbito e a extensão dos atos de inspeção a levar a cabo - cfr. o artigo 49.º, n.º 2 do RCPITA; deve, ainda, ser-lhe anexado um documento do qual constem os direitos, deveres e garantias do contribuinte no âmbito do procedimento de inspeção - cfr. o artigo 49.º, n.º 3 do RCPITA.

Desde que a carta-aviso tenha sido remetida para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, este presume-se notificado, mesmo que os serviços postais lhe apuserem a indicação de que a mesma foi recusada, não foi reclamada, de que o endereço é insuficiente, ou de que o contribuinte se mudou - cfr. o artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA. Perante o disposto neste preceito, “é irrelevante a devolução da carta em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efetuada sempre que a devolução haja ocorrido porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso no seu domicílio fiscal para reclamar a carta na estação dos correios, não o fez” - porque simplesmente não quis ou não pôde, ou porque mudou de domicílio fiscal e não comunicou essa mudança à AT.

Se a AT não remeter a referida carta-aviso ao contribuinte antes de iniciados os atos inspetivos, verifica-se uma situação de preterição de uma formalidade essencial, a qual, porém, só deverá gerar a invalidade dos atos subsequentes se se demonstrar que o interessado não teve conhecimento do procedimento e respetivo objeto, e que por força dessa ausência de conhecimento, não pôde nele intervir tempestivamente. Assim, a omissão da notificação prévia prevista no artigo 49.º do RCPITA não tem efeitos invalidantes se o contribuinte for notificado do projeto de conclusões do relatório de inspeção para exercer o seu direito de audição, nos termos dos artigos 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, sendo, desta forma, assegurada a sua participação no procedimento inspetivo - tal entendimento, para além de ser unânime na doutrina, é também preconizado pela jurisprudência, nomeadamente nas decisões vertidas nos Acórdãos do STA de 8 de maio de 2013, processo n.º 841/11, e de 29 de junho de 2016, processo n.º 01095/15, bem como no Acórdão do TCA-N, de 9 de maio de 2019, processo n.º 00008/09.0BEAVR.

Situações diferentes são as reguladas pelo artigo 50.º do RCPITA, em que o contribuinte não é notificado no início do procedimento inspetivo, já que tal comunicação é suscetível de colocar em causa o êxito e os efeitos úteis que o procedimento visa prosseguir. O êxito da inspeção tributária consiste na descoberta da verdade material acerca da situação tributária do sujeito passivo - nos termos do artigo 6.º do RCPITA -, e não na arrecadação de um maior volume de receita fiscal.

d) No decurso do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, os seus fins, âmbito e extensão podem sofrer alterações, desde que para tal a AT profira despacho em que fundamente essas alterações e que o comunique à entidade inspecionada - é o que decorre da conjugação do artigo 15.º, n.º 1 do RCPITA com o artigo 49.º do mesmo diploma legal.

A exigência de notificação do despacho que altera os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira decorre da necessidade de observância dos princípios da participação (consagrado nos artigos 60.º do RCPITA e 60.º da LGT) e da cooperação (previsto nos artigos 9.º e 48.º do RCPITA e 59.º da LGT), os quais visam garantir que os cidadãos/contribuintes participem “na formação das decisões (...) da Administração Pública que lhe(s) digam respeito”, esclarecendo as dúvidas suscitadas sobre a sua concreta situação tributária, ficando, desta forma, assegurada a “tutela preventiva contra qualquer lesão dos seus direitos ou interesses - artigo 267.º, n.º 5 da CRP” - in Acórdão do STA, de 18 de outubro de 2017, processo n.º 095/16.

A ausência de notificação no momento da prática dos atos de inspeção ou em momento anterior traduz-se, conforme preceitua o artigo 46.º do RCPITA, na falta de credenciação dos inspetores da AT para a prática dos atos inspetivos, a qual legitima a oposição do contribuinte a esses atos, nos

termos do artigo 47.º do mesmo diploma legal. Contudo, não tendo o contribuinte sido notificado da alteração dos fins, âmbito e extensão do procedimento de inspeção, não terá como opor-se aos atos levados a cabo, já que, como refere o STA, no seu Acórdão de 15 de junho de 2016, “a oposição a atos de inspeção só pode exercer-se contra concretos atos de inspeção e não contra atos de inspeção que se desconhecem”.

Para além da falta de credenciação, a ausência de notificação do despacho que altera os fins, o âmbito e a extensão dos atos inspetivos traduz-se na omissão de uma formalidade prevista na lei como essencial, a qual, na ausência de disposição legal em contrário, é estruturante do procedimento inspetivo e que, em consequência, uma vez não observada, é invalidante dos seus posteriores termos, sempre que, face à prova produzida, não seja possível concluir, com um grau de certeza razoável, que o resultado a atingir seria sempre o mesmo ou que o sujeito passivo prestou a sua colaboração com a AT num âmbito alargado, sem haver colocado em causa a falta de tal despacho - in Acórdão do STA, de 15 de junho de 2016.

e) Uma vez terminada a prática dos atos inspetivos, e sendo eles suscetíveis de originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte, a AT deve notificá-lo para o exercício do direito de audição prévia, de forma a tornar possível a sua colaboração no procedimento - cfr. o artigo 37.º, n.º 1 do RCPITA. Ao ato de notificação, o qual deve ser remetido ao sujeito passivo no prazo de 10 dias contados do termo da prática dos atos inspetivos, deve ser junto o projeto de conclusões do relatório de inspeção, bem como a identificação dos atos que provavelmente irão resultar do procedimento e a respetiva fundamentação - cfr. o artigo 60.º, n.º 1 do RCPITA.

Caso a notificação não contenha a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reação contra o ato notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o contribuinte usar a faculdade prevista no artigo 37.º do CPPT, isto é, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, a qual não está dependente de qualquer pagamento. Porém, a notificação “não deixará de valer como ato de comunicação ao destinatário quanto a tudo o que comunicou, (...) produzindo assim os efeitos próprios de uma notificação quanto àquilo de que o informou, e só não produzindo efeitos para que é inidónea (...), se o destinatário vier a usar da faculdade conferida pelo n.º 1 do artigo 37.º (do CPPT). Se o interessado não usar a referida faculdade, mesmo estes efeitos para que a notificação é inidónea se produzirão, com a notificação irregular, pois a irregularidade considera-se sanada pela

falta de uso daquela faculdade no prazo legal” - in Acórdão do TCA-N, de 12 de novembro de 2015, processo n.º 01270/05.3BEBRG.

Relativamente à forma como se efetua a notificação para o exercício do direito de audiência prévia, importa atender ao disposto na LGT, designadamente no seu artigo 60.º, n.º 4, segundo o qual a mesma se efetua mediante o envio de uma carta registada, dirigida ao domicílio fiscal do contribuinte. Esta notificação, considerando o disposto no artigo 39.º, n.º 1 do CPPT, presume-se efetuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil. A referida presunção de recebimento 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 AT ou o tribunal, com base em requerimento do interessado, requerer aos CTT informação sobre a data efetiva da receção - cfr. o artigo 39.º, n.º 2 do CPPT. No entanto, a jurisprudência tem entendido que a presunção de recebimento prevista no CPPT não pode operar se a carta for devolvida aos serviços da AT - cfr. o Acórdão do STA, de 31 de janeiro de 2012, proferido no âmbito do processo n.º 017/12.

A este propósito, o RCPITA contém uma norma própria, o artigo 43.º, n.º 1 do RCPITA, não sendo de aplicar as disposições do CPPT. Perante este diploma, “é irrelevante a devolução da carta registada em ordem a demonstrar que a notificação não foi validamente efetuada, sempre que essa devolução haja ocorrido porque o destinatário, apesar de lhe ter sido deixado aviso para reclamar a carta na estação de correios, não o fez.”

Quanto ao prazo para exercício do direito de audiência prévia, o artigo 60.º, n.º 6 da LGT prevê um prazo regra de 15 dias, no entanto, em função da complexidade da matéria objeto do procedimento, a AT pode alargar este prazo, até ao máximo de 25 dias. Mais uma vez, o RCPITA contém uma norma especial nesta matéria, estatuidando que a AT, na notificação para exercício do direito de audiência que dirige ao contribuinte, deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para que aquele se pronuncie sobre o projeto de conclusões do relatório de inspeção. Caso o projeto inclua a aplicação da cláusula geral anti-abuso prevista no artigo 38.º, n.º 2 da LGT, o prazo para o exercício do direito de audiência passa a ser expressamente definido pela lei em 30 dias.

Atenta a consagração constitucional do direito de participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito - no artigo 267.º, n.º 5 da CRP -, se estes não forem chamados a pronunciar-se sobre todos os aspetos relevantes para a adoção de uma decisão ou deliberação, a mesma é, em regra, inválida. Dissemos em regra porque tanto a doutrina como a jurisprudência dominantes têm vindo a acolher, perante a preterição do direito de audiência prévia do contribuinte, o princípio do aproveitamento do ato, consagrado no artigo 163.º, n.º 5 do CPA. Este princípio assenta no entendimento segundo o qual não se justifica a anulação de um ato administrativo que foi praticado de

acordo com os pressupostos fixados na lei, apesar de conter um vício de forma, atenta a preterição de uma formalidade essencial que consiste na violação do direito de audiência prévia.

Existem outros casos em que uma decisão proferida com preterição da formalidade legal essencial da audiência prévia pode ser considerada válida. Assim, o ato final do procedimento que padeça do vício de violação do direito de audiência prévia considera-se convalidado se o contribuinte o impugnar administrativamente, por meio da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico. Isto porque, nesse procedimento de segundo grau (procedimento de impugnação), o contribuinte tem a oportunidade de se pronunciar acerca das questões sobre as quais não lhe foi dada oportunidade de pronúncia no procedimento de primeiro grau - por exemplo, no procedimento de inspeção tributária e aduaneira.

f) No âmbito do procedimento de inspeção tributária e aduaneira vigora o princípio da inadmissibilidade de sindicância contenciosa direta dos atos de inspeção, atento o seu caráter instrumental ou preparatório face à decisão final, o que resulta da 1.^a parte do artigo 11.^o do RCPITA. A 2.^a parte deste preceito prevê, contudo, uma exceção ao princípio da impugnação unitária, ao possibilitar a impugnabilidade imediata das medidas cautelares adotadas - já que configuram medidas restritivas dos direitos do contribuinte - no decurso do procedimento de inspeção.

Atenta a consagração do princípio da impugnação unitária, os atos interlocutórios do procedimento, sendo meramente instrumentais ou preparatórios da decisão final, ainda que padeçam de um vício que implique a sua ilegalidade não são imediatamente lesivos dos interesses do contribuinte, já que não definem a sua situação tributária. Na verdade, o procedimento de inspeção tributária - e o procedimento tributário em geral -, é constituído por uma sucessão de atos interligados que visam a concretização de um resultado final. Posto isto, compreende-se que só o ato final seja suscetível de afetar, de modo objetivo e imediato, a esfera jurídica do contribuinte, pois só ele é que tem caráter decisório, fixando os efeitos jurídicos que decorrem do procedimento; por conseguinte, só este ato é que tem caráter lesivo, podendo, assim, ser impugnável contenciosamente.

Porém, poderia questionar-se se esta solução legal violaria os princípios constitucionais ínsitos no artigo 18.^o, conjugado com os artigos 20.^o, 266.^o e 268.^o da CRP, nomeadamente no que se refere ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, o qual consagra o direito fundamental de todos os cidadãos acederem ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, seja nas relações jurídicas privadas que estabelecem entre si, seja nas relações que travam com a Administração Pública. Em resposta à questão suscitada, citamos o STA, no seu Acórdão de 13 de novembro de 2013, proferido no âmbito do processo n.^o 0897/13, o qual decidiu que aquele princípio não ficaria obviamente comprometido, já que o legislador

prevê expressamente a impugnabilidade autónoma dos atos imediatamente lesivos e a possibilidade de, na impugnação do ato final, serem invocados todos os vícios de que padeçam os atos interlocutórios.

Ademais, suscitava-se frequentemente a questão de saber se a impugnação autónoma dos atos considerados imediatamente lesivos se traduzia num ónus ou numa faculdade ao dispor do cidadão/contribuinte - cfr., a este propósito, o Acórdão do TC n.º 410/2015, de 29 de setembro. Aquando da apreciação da questão que lhe foi submetida, o TC começou por afirmar o princípio geral da impugnação unitária, perante o qual a possibilidade de impugnar outros atos que não os que ponham termo ao procedimento, os denominados atos interlocutórios, representa uma exceção, encontrando-se condicionada pela sua lesividade. Esta possibilidade não pode passar disso mesmo, de uma mera faculdade ao dispor do contribuinte, o que decorre da parte final do artigo 54.º do CPPT - “salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”. A confirmar esta interpretação, de que a impugnação dos atos interlocutórios representa uma faculdade ao dispor do contribuinte, invocou o TC a previsão do n.º 2 do artigo 66.º da LGT, segundo o qual os interessados “podem recorrer ou impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade”.

Por fim, importa ainda referir que, apesar de vigorar o princípio geral da impugnação unitária, segundo o qual, em regra, apenas o ato final é que é impugnável contenciosamente, no decurso do procedimento de inspeção tributária, o contribuinte pode reclamar de quaisquer atos ou omissões da AT - cfr. o artigo 66.º, n.º 1 da LGT. A utilização desta faculdade não tem efeito suspensivo sobre os trâmites do procedimento - isto mesmo decorre dos artigos 53.º, n.º 1 do RCPITA e 66.º, n.º 2, 1.ª parte da LGT.

g) No prazo de 10 dias após o exercício do direito de audição prévia ou findo o prazo concedido pela AT para o efeito sem que o contribuinte o tenha exercido, é elaborado o relatório final da inspeção, com vista à identificação e sistematização dos factos detetados no decurso do procedimento, bem como à sua qualificação jurídico-tributária - cfr. o artigo 62.º do RCPITA. Este relatório deve ser notificado ao contribuinte mediante o envio, para o seu domicílio fiscal, de uma carta registada, nos termos do n.º 2 do artigo 62.º do RCPITA, considerando-se o procedimento concluído na data da notificação.

É particularmente relevante o dever acrescido de fundamentação que recai sobre a AT, a qual, nesta sede, poderá remeter para o projeto de relatório, desde que este documento contenha a totalidade dos elementos exigidos pelo n.º 3 do artigo 62.º do RCPITA, tendo aplicabilidade a regra geral da admissibilidade da fundamentação por remissão, a qual se encontra consagrada no n.º 1 do artigo 77.º da LGT

Ora, o relatório de inspeção identifica e sistematiza os factos fiscalmente relevantes detetados no decurso do procedimento inspetivo, os quais permitem à AT colocar termo ao procedimento, exercendo o direito de liquidação, aplicando coimas ou recorrendo à tributação mediante métodos indiretos. Nota-se, portanto, que o relatório de inspeção não constitui um ato lesivo e, em consequência, não é um ato passível de impugnação contenciosa direta. Impugnáveis são, isso sim, os atos tributários ou em matéria tributária que dele resultem, tais como os atos de liquidação adicional, de revogação de benefícios fiscais, de fixação da matéria tributável através de métodos indiretos e de aplicação de coimas.

A confirmar o entendimento segundo o qual o relatório final de inspeção não é um ato diretamente impugnável, encontra-se o conceito de ato administrativo impugnável. Nos termos do artigo 51.º, n.º 1 do CPTA, são impugnáveis todas as decisões que, no exercício de poderes jurídico-administrativos, visem produzir efeitos jurídicos externos numa situação individual e concreta. No entendimento do TCA-N, no seu Acórdão de 22 de setembro de 2017, processo n.º 00666/13.1BEBRG, deste preceito “resulta, em síntese, que o conceito de atos administrativos impugnáveis passou a reporta-se aos atos com efeitos externos designadamente lesivos de direitos ou interesses legítimos dos interessados, nele cabendo de imediato a decisão final de um procedimento administrativo, por regular uma situação individual e concreta, declarando o direito aplicável em termos imperativos; nela não cabendo os chamados atos instrumentais: atos meramente preparatórios (propostas, informações, pareceres, relatórios, etc.) (...)”.

O legislador estabeleceu uma situação em que pode ser conferida eficácia vinculativa ao vertido no relatório de inspeção. Assim, salvo se o procedimento de inspeção tributária tiver sido desencadeado a pedido do contribuinte, pode aquele solicitar ao diretor-geral da AT que sancione as conclusões vertidas no relatório de inspeção, conferindo-lhes eficácia vinculativa - cfr. o artigo 64.º do RCPITA. Trata-se de conferir operatividade ao princípio da certeza e da segurança jurídicas, já que, por meio deste mecanismo, se confere estabilidade às legítimas expectativas do contribuinte. Isto porque o deferimento expresso ou tácito do pedido de sancionamento vincula a AT às conclusões do relatório de inspeção tributária, não podendo proceder, relativamente à entidade inspecionada, em sentido diverso do teor daquelas nos 3 anos seguintes.

h) O último aspeto que analisámos quanto aos trâmites do procedimento de inspeção tributária e aduaneira foi o relacionado com o prazo de caducidade do direito à liquidação, o qual encontra atualmente consagração no artigo 45.º da LGT, norma que consagra um prazo de caducidade de 4 anos; em confronto com a redação anterior do preceito análogo - o artigo 33.º, n.º 1 do CPPT -, o prazo de caducidade era de 5 anos. Tal como é referido no Acórdão do TCA-S, de 31 de janeiro de 2019, proferido no âmbito do processo n.º 2724/05.7BELSB, face ao aludido artigo 45.º da LGT, “quer o exercício do direito à liquidação, quer a notificação do seu conteúdo ao contribuinte, e não apenas aquele primeiro ato, têm que ocorrer dentro do mencionado prazo de 4 anos contados do facto tributário, sob pena de operar a caducidade de tal direito.” A consagração deste prazo “justifica-se por razões objetivas de segurança jurídica, tendo o propósito último de gerar da definição da situação do obrigado tributário num prazo razoável, cujo decurso conduz à preclusão do direito do Estado de promover a liquidação dos impostos que lhe sejam eventualmente devidos”.

Porém, o prazo de caducidade do direito à liquidação suspende-se com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho de início da ação de inspeção externa - não relevando, para efeitos de classificação do procedimento, a qualificação que for feita pela AT, mas sim atos materiais efetivamente praticados no decurso da ação inspetiva. Esse efeito suspensivo cessa, contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de 6 meses após a notificação, acrescido do período em que esteja suspenso o prazo para a conclusão do procedimento de inspeção.

Uma questão que se suscita frequentemente na jurisprudência dos Tribunais superiores consiste em saber quando cessa a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação, nos casos em que o procedimento de inspeção tributária tem uma duração inferior a 6 meses. Ora, o STA tem sido unânime em considerar que a suspensão do decurso do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, que se inicia com a inspeção externa, cessa, quando essa inspeção tenha duração inferior a 6 meses, na data em que é notificado ao contribuinte o relatório final do procedimento, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, pois só nesse momento é que se considera concluída a inspeção, já que só aqui é que a AT dispõe dos elementos necessários que lhe permitem exercer o direito de liquidação dos tributos.

Analisámos, também, a natureza do prazo de 6 meses estipulado para a conclusão do procedimento de inspeção tributária e aduaneira, bem como as consequências decorrentes do seu incumprimento por parte da AT. Esta questão foi suscitada pelo contribuinte/recorrente no Acórdão do TCA-N, de 15 de novembro de 2018, proferido no âmbito do processo n.º 00901/16.4BEPRT, o qual, nas suas alegações de recurso, referiu que, tal como os prazos fixados na lei para que os sujeitos

passivos possam impugnar a legalidade dos atos tributários, também o prazo de 6 meses previsto para a conclusão dos atos inspetivos deve ser cumprido pela AT, sob pena de caducidade do procedimento de inspeção e do direito à liquidação do imposto, por via do artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA. Este prazo, no entendimento do contribuinte/recorrente, não pode ser encarado como um prazo com eficácia meramente interna ou disciplinar, devendo assumir a natureza de um prazo com eficácia perentória que, quando não observado, determina a caducidade do procedimento de inspeção e, em consequência, a falta de credenciação dos funcionários da AT e a caducidade do direito à liquidação.

Ao analisar a natureza do referido prazo, o TCA-N decidiu no sentido de que o seu decurso não acarreta, por si só, qualquer efeito invalidante sobre os atos de liquidação adicional que venham a resultar das diligências inspetivas, pelo que se afigura como um prazo meramente ordenador, indicativo e disciplinador. A utilização da antecedente expressão “por si só” significa que a única consequência que advém do incumprimento deste prazo é a cessação do efeito suspensivo do direito à liquidação - o qual decorreu do início do procedimento de inspeção externa -, contando-se o prazo de caducidade desde o seu início. Isto mesmo decorre do preceituado no artigo 46.º, n.º 1 da LGT, segundo o qual o prazo de caducidade suspende-se com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspeção externa tenha ultrapassado o prazo de 6 meses após a notificação.

i) Na parte final da Dissertação, abordámos a suscetibilidade de os atos inspetivos colocarem em causa os direitos do contribuinte visado no procedimento, em especial quando a AT acede a dados sobre a sua vida íntima, nomeadamente por meio de intromissões no domicílio, na correspondência e através da derrogação do sigilo bancário.

Tendo presente a consagração do direito fundamental à reserva da vida privada importa, no âmbito da inspeção tributária e aduaneira, harmonizá-lo com o princípio da cooperação, do qual resulta o dever mútuo de cooperação entre os sujeitos passivos e os serviços da inspeção tributária. Deste princípio decorre que, no que ao contribuinte diz respeito, este deve cooperar com os serviços da AT, de forma a permitir a descoberta da verdade material acerca da sua situação tributária, apesar de o artigo 63.º da LGT, nomeadamente o seu número 5, prever situações de recusa legítima de cooperação e de oposição à atuação da inspeção, especialmente quando esteja em causa o acesso à habitação do contribuinte, a violação dos seus direitos de personalidade e de outros direitos, liberdades e garantias, bem como a falta de credenciação dos inspetores tributários. Em caso de oposição do contribuinte com fundamento em alguma das circunstâncias referidas, a diligência só poderá ser realizada mediante

autorização concedida pelo Tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da AT.

Contudo, este especial regime de proteção já não será aplicável caso os serviços da AT necessitem, no âmbito de uma inspeção, de aceder à sede ou às instalações de uma pessoa coletiva, posto que a alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º da LGT, bem como a mesma alínea do n.º 2 do artigo 28.º do RCPITA, estabelecem que os funcionários em serviço de inspeção tributária têm direito ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções.

Concluimos, assim, que o legislador concedeu uma proteção especial apenas no que diz respeito ao acesso dos funcionários da AT à habitação do contribuinte (pessoa singular) - atenta a proteção constitucional do direito à inviolabilidade do domicílio -, estabelecendo um regime diferente e menos garantístico quando esteja em causa o acesso às instalações de uma empresa.

Quanto ao dever de sigilo bancário - que se encontra previsto no artigo 78.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro, e nos termos do qual os membros dos órgãos de administração ou fiscalização das instituições de crédito, os seus colaboradores, mandatários, comissários e outras pessoas que lhes prestem serviços, a título permanente ou ocasional, não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes, cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços -, entendemos que um aspeto que importa frisar no que se refere à conexão entre este dever e o procedimento de inspeção tributária e aduaneira, consiste em assinalar que o afastamento do dever de segredo nunca pode ser utilizado como mecanismo destinado a instruir e a desencadear o procedimento inspetivo, sendo que este tem sempre que ser um pressuposto para aquele. Se assim fosse, o ato final que dele resultaria estaria viciado, já que o acesso a dados cobertos pelo sigilo bancário operada à revelia de um procedimento inspetivo que, formal e materialmente, é muito mais garantístico dos direitos dos contribuintes do que tão só o procedimento de derrogação do sigilo bancário, quanto mais não seja pela extensão à análise de outros factos e elementos e à notificação para o exercício da audição pelo contribuinte.

Por último, abordámos a necessidade de conciliação entre o princípio da não auto-incriminação e o dever de colaboração do contribuinte com a AT no procedimento de inspeção tributária e aduaneira. Ora, no domínio tributário, a imposição de deveres de colaboração é perfeitamente justificada e até

imprescindível face à complexidade, dimensão e multiplicidade de atividades e situações a que têm de responder os modernos sistemas fiscais, no quadro de uma “Administração de massas”. No entanto, o princípio da não auto-incriminação - que resulta do princípio constitucional da exigência de um processo equitativo e do direito de defesa, e se materializa na presunção de inocência - traduz-se no direito de qualquer pessoa, maxime do arguido, de não contribuir para a sua própria incriminação, conduzindo a sua estratégia de atuação num determinado procedimento como bem entender, não tendo que estar vinculado ao fornecimento de dados que poderão contribuir para a sua responsabilização.

E é nesta vertente que o princípio da não auto-incriminação parece colidir com o dever de colaboração do contribuinte com os serviços da AT no âmbito de uma inspeção, tendo este que fornecer os elementos necessários para a descoberta da verdade material acerca da sua situação tributária, sob pena de a AT proceder à tributação com recurso a métodos indiretos (artigos 10.º do RCPITA e 87.º da LGT) ou de lhe ser aplicável a contraordenação prevista no artigo 113.º do RGIT.

O TC pronunciou-se sobre esta eventual colisão em dois arestos, o primeiro o Acórdão n.º 340/2013, de 17 de junho de 2013 e, posteriormente, o Acórdão n.º 298/2019, de 15 de maio de 2019, processo n.º 1043/17.

Na primeira das decisões referidas, o contribuinte/recorrente interpôs recurso para o TC pedindo a declaração de inconstitucionalidade da interpretação segundo a qual podem ser usados como prova no processo penal documentos cedidos pelo contribuinte à AT ao abrigo do dever de colaboração, sem que seja cumprido o procedimento previsto no CPP para a apreensão de documentos e para a busca.

No entendimento do Tribunal, a resposta à questão formulada pelo recorrente passa pela verificação dos pressupostos enunciados no artigo 18.º, n.º 2 da CRP, como condição de admissibilidade das restrições aos direitos, liberdades e garantias. Ora, para que estas restrições sejam lícitas, têm que estar previstas em lei prévia e expressa, de forma a respeitar a exigência de legalidade e têm que obedecer ao princípio da proporcionalidade, tendo como finalidade a salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

Começando pelo primeiro daqueles pressupostos, referiu que dúvidas não restam de que o princípio da legalidade é respeitado, posto que a restrição aos direitos, liberdades e garantias imposta pelo dever de cooperação consta de uma previsão legal prévia e expressa, com caráter geral e abstrato, ou seja, o artigo 9.º do RCPITA.

Por outro lado, as restrições são funcionalmente destinadas à salvaguarda de outros valores constitucionais, porquanto, atenta a atual complexidade do fenómeno tributário, a imposição de deveres

de cooperação ao contribuinte é não só perfeitamente justificada, como dificilmente prescindível, sem a qual a eficiência do sistema fiscal apenas seria alcançável com recurso a mecanismos que se revestiriam de uma excessiva onerosidade para a AT.

Ademais, as restrições aos direitos, liberdades e garantias respeitam a proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que se podem considerar equilibradas, visto que contêm mecanismos flaqueadores que salvaguardam uma adequada ponderação dos concretos bens jurídicos constitucionais em confronto, ou seja, entre o direito que é objeto de restrição e dos valores ou interesses que justificam a restrição. Com efeito, apesar da absoluta necessidade de cooperação dos contribuintes nas tarefas da administração tributária, não está completamente vedada a estes a possibilidade de recusar tal colaboração.

Pelo exposto, a interpretação normativa em questão “não viola qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente o direito à não auto-incriminação, incluído nas garantias de defesa do arguido em processo penal, asseguradas no artigo 32.º, n.º 1 da Constituição”.

Já no Acórdão do TC n.º 298/2019, de 15 de maio de 2019, a questão colocada para apreciação do Tribunal era diferente, indo no sentido de saber se poderiam ser utilizados como prova no processo penal documentos entregues à AT pelo contribuinte, no cumprimento do dever de colaboração, num momento em que, em relação àquele contribuinte, já existiam indícios de que cometeu um crime fiscal.

Em sede de apreciação da questão submetida a julgamento, o TC começou por referir que a AT não pode desconhecer a pendência de um inquérito criminal contra o contribuinte inspecionado - artigo 35.º do RGIT -, pelo que a omissão de comunicação da pendência daquele inquérito ao visado representa uma grave deslealdade, contrariando a boa-fé que deve pautar o relacionamento entre a AT e o contribuinte - artigo 59.º, n.º 2 da LGT.

Ademais, admitir que o dever de colaboração do contribuinte constitui uma restrição ao princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare” para efeitos de legitimar a utilização, no processo penal, de meios de prova obtidos em cumprimento daquele dever, “criaria neste último processo um enorme desequilíbrio favorável à acusação e desfavorável ao contribuinte, comprometendo a possibilidade de auto-determinação deste na condução da sua defesa, em última análise, a sua posição enquanto sujeito processual. Nada justifica que o tratamento processual penal do contribuinte, que também seja suspeito ou arguido, possa ser mais desfavorável do que o tratamento de qualquer outro suspeito ou arguido”.

Tudo isto ponderado, o TC decidiu “julgar inconstitucional, por violação do princípio do “nemo tenetur se ipsum accusare”, a interpretação normativa dos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 125.º e 126.º,

n.º 2, alínea a) do CPP, segundo a qual os documentos fiscalmente relevantes obtidos ao abrigo do dever de cooperação previsto no artigo 9.º do RCPITA e no artigo 59.º, n.º 4 da LGT por uma inspeção tributária realizada a um contribuinte, durante a fase de inquérito de um processo criminal pela prática de crime fiscal movido contra o contribuinte inspecionado e sem o prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente, podem ser utilizados como prova no mesmo processo”.

JURISPRUDÊNCIA CITADA

Decisões do STA:

- Acórdão de 24 de outubro de 2001, processo n.º 038369;
- Acórdão de 31 de maio de 2004, processo n.º 02065/02;
- Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, processo n.º 1114/05;
- Acórdão de 7 de janeiro de 2009, processo n.º 871/08;
- Acórdão de 16 de setembro de 2009, processo n.º 0473/09;
- Acórdão de 10 de fevereiro de 2010, processo n.º 01122/09;
- Acórdão de 31 de janeiro de 2012, processo n.º 017/12;
- Acórdão de 21 de novembro de 2012, processo n.º 736/12;
- Acórdão de 10 de abril de 2013, processo n.º 01215/12;
- Acórdão de 8 de maio de 2013, processo n.º 841/11;
- Acórdão de 13 de novembro de 2013, processo n.º 0897/13;
- Acórdão de 12 de março de 2014, processo n.º 01674/13;
- Acórdão de 15 de fevereiro de 2015, processo n.º 709/14;
- Acórdão de 6 de maio de 2015, processo n.º 223/14;
- Acórdão de 14 de outubro de 2015, processo n.º 1784/13;
- Acórdão de 18 de maio de 2016, processo n.º 1948/13;
- Acórdão de 15 de junho de 2016, processo n.º 01101/15;
- Acórdão de 29 de junho de 2016, processo n.º 01095/15;
- Acórdão de 21 de setembro de 2016, processo n.º 01475/15;
- Acórdão de 29 de setembro de 2016, processo n.º 0956/16;
- Acórdão de 12 de outubro de 2016, processo n.º 0984/16;
- Acórdão de 22 de maio de 2017, processo n.º 0901/16;
- Acórdão de 18 de outubro de 2017, processo n.º 095/16;
- Acórdão de 14 de março de 2018, processo n.º 0512/17;
- Acórdão de 9 de maio de 2018, processo n.º 0572/17;
- Acórdão de 26 de maio de 2018, processo n.º 0238/09;
- Acórdão de 19 de setembro de 2018, processo n.º 01460/17;
- Acórdão de 26 de setembro de 2018, processo n.º 01506/17;
- Acórdão de 17 de outubro de 2018, processo n.º 0347/10;

- Acórdão de 23 de janeiro de 2019, processo n.º 02208/13;
- Acórdão de 24 de abril de 2019, processo n.º 0399/13;
- Acórdão de 25 de setembro de 2019, processo n.º 02304/13;
- Acórdão de 11 de novembro de 2019, processo n.º 0666/11;
- Acórdão de 4 de dezembro de 2019, processo n.º 02243/16;
- Acórdão de 17 de dezembro de 2019, processo n.º 072/13.

Decisões do TCA-S:

- Acórdão de 6 de novembro de 2007, processo n.º 02024/07;
- Acórdão de 12 de outubro de 2010, processo n.º 04187/10;
- Acórdão de 1 de março de 2011, processo n.º 2667/08;
- Acórdão de 5 de novembro de 2012, processo n.º 09245/12;
- Acórdão de 22 de janeiro de 2013, processo n.º 6055/12;
- Acórdão de 5 de março de 2013, processo n.º 6181/12;
- Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, processo n.º 07343/14;
- Acórdão de 30 de abril de 2014, processo n.º 06580/13;
- Acórdão de 22 de outubro de 2015, processo n.º 08843/15;
- Acórdão de 24 de fevereiro de 2016, processo n.º 12747/15;
- Acórdão de 31 de março de 2016, processo n.º 7966/14;
- Acórdão de 16 de agosto de 2016, processo n.º 09765/16;
- Acórdão de 6 de abril de 2017, processo n.º 09663/16;
- Acórdão de 22 de março de 2018, processo n.º 07165/13;
- Acórdão de 18 de abril de 2018, processo n.º 06559/13;
- Acórdão de 11 de outubro de 2018, processo n.º 1600/17;
- Acórdão de 6 de dezembro de 2018, processo n.º 649/11;
- Acórdão de 31 de janeiro de 2019, processo n.º 2724/05;
- Acórdão de 11 de abril de 2019, processo n.º 1429/08;
- Acórdão de 13 de abril de 2019, processo n.º 1429/08;
- Acórdão de 22 de maio de 2019, processo n.º 89/18;
- Acórdão de 11 de julho de 2019, processo n.º 1043/08.

Decisões do TCA-N:

- Acórdão de 28 de fevereiro de 2013, processo n.º 00011/04;
- Acórdão de 12 de novembro de 2015, processo n.º 01270/05;
- Acórdão de 31 de março de 2016, processo n.º 00029/03;
- Acórdão de 14 de abril de 2016, processo n.º 00071/07;
- Acórdão de 27 de outubro de 2016, processo n.º 00957/09;
- Acórdão de 22 de setembro de 2017, processo n.º 00666/13;
- Acórdão de 23 de novembro de 2017, processo n.º 01427/17;
- Acórdão de 21 de fevereiro de 2018, processo n.º 00463/16;
- Acórdão de 7 de junho de 2018, processo n.º 00346/10;
- Acórdão de 21 de junho de 2018, processo n.º 00030/10;
- Acórdão de 3 de outubro de 2018, processo n.º 00562/10;
- Acórdão de 26 de outubro de 2018, processo n.º 03207/09;
- Acórdão de 15 de novembro de 2018, processo n.º 00901/16;
- Acórdão de 15 de março de 2019, processo n.º 01810/16;
- Acórdão de 9 de maio de 2019, processo n.º 00008/09.

Decisão do CAAD:

- Acórdão n.º 809/2014 - T.

Decisões do TC:

- Acórdão n.º 410/2015, de 29 de setembro;
- Acórdão n.º 514/2008, de 22 de outubro;
- Acórdão n.º 294/2008, de 22 de maio;
- Acórdão n.º 128/1992, de 1 de abril;
- Acórdão n.º 340/2013, de 17 de junho;
- Acórdão n.º 298/2019, de 15 de maio.

Decisões do STJ:

- Acórdão de 27 de janeiro de 2005, processo n.º 04B4700;
- Acórdão de 7 de fevereiro de 2008, processo n.º 07P894;
- Acórdão de 25 de setembro de 2019, processo n.º 91/18.8JFLSB;
- Acórdão de 24 de outubro de 2019, processo n.º 82/18.9YFLSB.

Decisões do TR de Lisboa:

- Acórdão de 13 de setembro de 2012, processo n.º 218/07;
- Acórdão de 19 de junho de 2014, processo n.º 1739/11;
- Acórdão de 9 de fevereiro de 2017, processo n.º 19498/16;
- Acórdão de 23 de fevereiro de 2017, processo n.º 23019/16.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ALTAMIRANO, Alejandro C., “El procedimiento tributario”, Buenos Aires, Abaco de Rodolfo Depalma, 2003.

AMARAL, Diogo Freitas do, “Curso de Direito Administrativo - Volume II”, 4.^a Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2018.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, “A Justiça Administrativa”, 15.^a Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2016.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, “O Dever da Fundamentação Expressa dos Actos Administrativos”, Coimbra, Edições Almedina, 2018.

CAMPOS, Diogo Leite de, et al., “Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada”, 4.^a Edição, Lisboa, Encontro da Escrita Editora, 2012.

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume I”, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes, MOREIRA, Vital, “Constituição da República Portuguesa - Anotada - Volume II”, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes, “Direito Constitucional e Teoria da Constituição”, 7.^a Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2008.

COSTA, Ramón Valdés, “Curso de Derecho Tributario”, Bogotá, Temis, 2001.

DUARTE, Cláudia Reis, “O Procedimento de Inspeção de Natureza Externa”, in Revista Arbitragem Tributária, n.º 2, Lisboa, CAAD, 2015.

FAVEIRO, Vítor, “O Estatuto do Contribuinte - A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito”, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

GARCÍA, Gloria Alarcón, “Manual del sistema fiscal español”, Navarra, Editorial Aranzadi, 2009.

GARCIA, Nuno de Oliveira, NUNES, Rita Carvalho, “Inspeção Tributária Externa e a Relevância dos Actos Materiais de Inspeção”, in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2011.

GONÇALVES, Joaquim, “A Caducidade face ao Direito Tributário, Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Lisboa, Vislis Editores, 1999.

GONZÁLEZ, Luiz Manuel Alonso [et. al.], “Derecho y práctica tributaria”, Valencia, CISS, 2013.

LAMMERDING, Jo, “Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung”, Achim, Erich Fleischer Verlag, 2005.

MACHADO, Jónatas Eduardo Mendes, COSTA, Paulo Nogueira da, HILÁRIO, Esteves Carlos, “Direito Constitucional Angolano”, 4.a Edição, Lisboa, Petrony Editora, 2017.

MARQUES, Paulo, “O Procedimento de Inspeção Tributária”, Coimbra, Coimbra Editora, 2014.

MARTINS, Alfaro, “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - Comentado e Anotado”, Lisboa, Áreas Editora, 2003.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, ALVES, José Costa, “Procedimento e Processo Tributário: uma Perspetiva Prática”, Coimbra, Edições Almedina, 2015.

MATOS, Pedro Vidal, “O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário”, Coimbra, Wolters Kluwer Portugal sob a marca Coimbra Editora, 2010.

MORAIS, Rui Duarte, “Manual de Procedimento e Processo Tributário”, Coimbra, Edições Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta, “Direito Fiscal”, 5.ª Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2009.

NETO, Serena Cabrita, TRINDADE, Carla Castelo, “Contencioso Tributário”, Volume I, Coimbra, Edições Almedina, 2017.

OLIVEIRA, Mário Esteves de, et al., “Código do Procedimento Administrativo - Comentado”, 2.^a Edição - 8.^a Reimpressão da Edição de 1997, Coimbra, Edições Almedina, 2010.

PACA, Cremildo, “Direito do Contencioso Administrativo Angolano”, Coimbra, Edições Almedina, 2014.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, “Fiscalidade”, 5.^a Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2014.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Contencioso Tributário Angolano (Apontamentos Universitários)”, Braga, EDUM Escola de Direito da Universidade do Minho, 2019.

ROCHA, Joaquim Freitas da, “Lições de Procedimento e Processo Tributário”, 6.^a Edição, Coimbra, Edições Almedina, 2018.

ROCHA, Joaquim Freitas da, CALDEIRA, João Damião, “Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Anotado e Comentado”, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

SILVA, Germano Marques da, “Direito Penal Tributário”, 2.^a Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2018.

SILVA, Suzana Tavares da, “Direito Fiscal - Teoria Geral”, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013.