



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO

ESCOLA DE LISBOA

MESTRADO FORENSE – VERTENTE CIVIL E EMPRESARIAL

INSPECÇÃO TRIBUTÁRIA E SEUS EVENTUAIS VÍCIOS

AMÉLIA BERNARDO KAMBALI

ORIENTADORA DA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO:

MESTRE SERENA CABRITA NETO

LISBOA, 20 DE MARÇO DE 2013

Índice

LISTA DE ABREVIATURAS	2
1-Introdução	3
2. Noção de Inspeção Tributária.....	4
3. Funções da Inspeção Tributária.....	6
3.1. Funções da inspeção no Sistema Fiscal.....	6
3.2. Inspeção Tributária como Instrumento de Política Tributária	10
4. Pressupostos para a Inspeção Tributária Externa	11
4.1. Legitimidade Para a Realização de Actos de Inspeção.....	11
4.1.1. Ausência de Credenciação na Prática de Actos de Inspeção	14
4.1.2. Consequências da Falta de Credenciação.....	15
4.2. Notificação Prévia do Procedimento da Inspeção Externa.....	17
4.2.1. Falta de Carta-aviso.....	19
4.2.2. Preterição de um dos Elementos da Carta-aviso	20
4.3. Ordem de serviço.....	22
4.3.1. Falta da Ordem de Serviço	23
4.3.2. Carta Registada sem Fundamentação da Impossibilidade da Notificação Pessoal	24
4.4. O Prazo da Inspeção Tributária	27
4.4.1. Efeitos do Prazo sobre a Caducidade da Liquidação.....	30
5-Actos Materiais de Inspeção	34
5.1. Actos Admissíveis.....	34
5.2. Dever de Cooperação	39
6-Direito da Audição Prévia antes da Conclusão do Relatório da Inspeção.....	42
7-Legitimidade Constitucional do Poder da Inspeção	46
8. Conclusão	47
BIBLIOGRAFIA.....	52

LISTA DE ABREVIATURAS

AT-Administração Tributária

CC- Código Civil

CPA- Código do Procedimento Administrativo

CPC- Código do Processo Civil

CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP- Constituição da República Portuguesa

DGAIEC-Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo

DGCI- Direcção-Geral dos Impostos

DGITA-Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários

LGT-Lei Geral Tributária

IRC-Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS-Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA-Imposto Sobre o Valor Acrescentado

RGIT- Regime Geral das Infracções Tributárias

RCPIT- Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária

STA-Supremo Tribunal Administrativo

1-Introdução

O tema sobre a “Inspeção Tributária e Seus Eventuais vícios”, em razão da importância que assume no panorama jus-tributário e das suas especificidades, mostra-se bastante apelativo, tendo merecido a nossa escolha para a sua análise mais aprofundada. Na verdade, trata-se de uma matéria que exprime um conjunto de valores sociais e económicos que merece o nosso acolhimento e investigação. Por outro lado, sentimos que, embora não esteja expressamente consagrada na Constituição da República Portuguesa¹, a inspeção tributária encontra-se interligada com os princípios constitucionais que tutelam os direitos dos cidadãos em matéria tributária, designadamente daqueles que manifestam capacidade contributiva.

A escolha deste tema resulta da constatação de diversos problemas que têm ocorrido no procedimento de inspeção tributária de carácter externo. A nossa investigação pretende ser mais uma peça de análise desses mesmos problemas, propondo algumas soluções que seguramente poderão auxiliar no exercício dos direitos e no cumprimento dos deveres por parte dos inspeccionados e no exercício do poder por parte da Administração Tributária². Pretendemos, pois, com este trabalho de investigação contribuir para a solução dos problemas que os intervenientes processuais podem enfrentar em sede de inspeção tributária, prevenindo eventuais violações das leis tributárias, com o objectivo de alcançar a justiça tributária.

Vamos tratar a inspeção tributária enquanto instrumento de realização dos impostos, enquadrando o nosso trabalho no procedimento tributário tendente à liquidação dos impostos, verificação e comprovação das declarações ou da situação tributária dos contribuintes, e à prevenção e repressão da fraude e da evasão fiscal. Por outro lado, teremos em conta os vícios que se podem verificar no exercício do poder tributário por parte da AT. Trata-se, portanto, de um reforço à observância daqueles princípios constitucionalmente consagrados e vertidos de forma especial nas leis tributárias.

¹ Doravante designada abreviadamente de CRP.

² Doravante designada abreviadamente por AT.

Foram muitos os desafios enfrentados, nomeadamente a dificuldade de encontrar a bibliografia alusiva ao nosso tema. Entretanto, encarámos este desafio com optimismo porque cremos que o nosso tema, assim concebido e realizado, gera novidades no seio da comunidade académica. Por outro lado, notamos que foi um trabalho que pode contar com a sábia orientação da Senhora Dra. SERENA CABRITA NETO, que teve a paciência de nos guiar neste percurso, e a quem publicamente agradecemos.

Trata-se de um trabalho de investigação, que estruturámos em títulos e subtítulos, organizados no índice. Apesar de ter sido difícil encontrar autores que abordaram o nosso tema, foi possível reunir uma bibliografia credível e consentânea com os objectivos a que nos propusemos no início desta dissertação de mestrado. Nela incluímos jurisprudência e doutrina que, de forma muito singular, contribuíram para a realização deste trabalho científico.

2. Noção de Inspeção Tributária

O termo “inspecção” vem do latim *inspectio* e *inspectionis*, que significa observação detalhada de alguma coisa com uma certa finalidade, exame, vistoria, departamento encarregue de verificar o funcionamento dos serviços de inspecionar.³ Neste âmbito concreto, a palavra inspecção pode ter dois sentidos: um subjectivo e outro objectivo. Deste modo, o primeiro refere-se aos órgãos da AT, enquanto entidade competente para a fiscalização; no segundo sentido, a inspecção refere-se à actividade inspectiva propriamente dita, isto é, de fiscalização, tal como afirma JOÃO CALDEIRA⁴. Tanto no direito interno, como no direito comparado, a palavra inspecção é utilizada como sinónimo de acção de fiscalização tributária⁵.

³ Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, Vol. II, Verbo, 2001, p. 2119.

⁴ CALDEIRA, João Fernando Damião, O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais, Universidade do Minho Escola de Direito, 2011, p. 17.

⁵ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 546. Cfr. também o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento Fiscal, *ob. cit.*, p. 111 e alínea a) do art. 54º da LGT.

Por seu turno, o termo “tributário” oriundo do latim *tributarius*, significa o que paga imposto, contribuição ou tributo ao Estado.⁶ Portanto, trata-se de palavras que etimologicamente têm vários sentidos e, dentro deste conjunto de significados, utilizamos o termo “inspecção” para significar a acção de fiscalização e o termo “tributário” com o sentido de ser um procedimento relativo ao imposto.

Nos termos do art.º 3º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária⁷, a inspecção tributária é tida como um “órgão administrativo”⁸ com competência para o exercício da actividade inspectiva. Porém, o “órgão” a que se refere o citado artigo tem sido entendido como um ente inexistente uma vez que em nenhuma lei orgânica das direcções gerais que integram a AT se encontra descrito um órgão com a denominação “inspecção tributária”.⁹ Portanto, podemos concluir que esta expressão é apenas utilizada no seu sentido funcional ou objectivo, podendo ser vista numa perspectiva ampla ou restrita.¹⁰ Na primeira, a inspecção traduz-se no poder que a AT tem de fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias. Em sentido restrito, a inspecção tributária é entendida como procedimento tributário, isto é, o conjunto de actos que exteriorizam a vontade dos agentes, com especial incidência nos actos de liquidação de tributos¹¹. A ideia de inspecção como um verdadeiro procedimento é acolhida na lei, concretamente nos art.º 54º da Lei Geral Tributária¹² e 44º do Código de Procedimento e de Processo Tributário¹³. Aliás, as acções inspectivas constam habitualmente do elenco do denominado “procedimento tributário”. A mesma visão é partilhada pela doutrina, da qual destacamos JOSÉ CASALTA NABAIS que, na sua obra,

⁶ Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, *ob. cit.*, p. 3633.

⁷ Decreto-Lei nº 413/98 de 31-12-1998 (Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária), diploma alterado pelo Decreto-Lei nº 6/2013 de 17-01-2013. Doravante designado abreviadamente por RCPIT.

⁸ “a inspecção tributária pode (...) contratar, nos termos da lei, os serviços de quaisquer outras entidades e celebrar protocolos...”.

⁹ ALFARO, Martins, Regime Complementar do Procedimento da Inspecção Tributária Comentado e Anotado, Áreas Editora, Lisboa, 2003, pp. 64-65.

¹⁰ CALDEIRA, João Fernando Damião, O procedimento Tributário de Inspecção, *ob. cit.*, p. 17.

¹¹ ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2004, p. 67

¹² Doravante designada abreviadamente por LGT.

¹³ Doravante designado abreviadamente por CPPT.

inclui a inspeção tributária nos tipos de procedimentos tributários.¹⁴ Para compreendermos em que consiste o procedimento da inspeção tributária é preciso, no entanto, definirmos, em primeiro lugar, em que consiste um procedimento, noção que nos é dada pelo art. 1º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo¹⁵.

A inspeção tributária abrange todos os tributos. Porém, neste trabalho, propomo-nos tratar apenas do procedimento de inspeção tributária externa enquanto poder de fiscalização e controlo dos impostos exercido pela AT e enquanto procedimento tributário tendente à prática de actos de natureza fiscal.

Com o título “inspeção tributária e seus eventuais vícios” queremos também abranger as violações de lei que podem ocorrer no exercício do poder de fiscalização dos impostos, ou seja, os comportamentos violadores das regras do procedimento de inspeção tributária e das demais regras tributárias.

Neste contexto, entendemos por vícios os comportamentos ou actos praticados pelas pessoas incumbidas da prática de actos inspectivos distintos dos previstos nas regras do procedimento de inspeção tributária, tais como, por exemplo, a ausência de credenciação para a prática de actos de inspeção, a falta de notificações legalmente exigidas¹⁶, e a prorrogação ilegal do prazo da inspeção tributária. São vícios porque configuram deformidades do acto ou do procedimento que afectam desfavoravelmente a situação tributária do contribuinte e que, por isso, merecem especial atenção. Portanto, importa analisar os vícios da inspeção para delimitar o poder da AT em presença dos direitos fundamentais dos contribuintes no procedimento de inspeção tributária.

3. Funções da Inspeção Tributária

3.1. Funções da inspeção no Sistema Fiscal

Regista-se uma evolução relativamente recente na função da inspeção tributária no sistema fiscal. A doutrina¹⁷ situa o início desta evolução na década de 80 e o seu apogeu na

¹⁴ NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2009, p. 314.

¹⁵ Doravante designado abreviadamente por CPA.

¹⁶ Como a carta-aviso, ordem de serviço e notificações durante o procedimento.

¹⁷ NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012, p. 445.

década de 90¹⁸, sobretudo com o surgimento da LGT. Com estas reformas assistiu-se a uma mudança conceptual, atendendo aos objectivos prosseguidos pela política fiscal.

Na reforma operada pelo Decreto n.º 16731, de 13 de Abril de 1929, a inspecção tributária ocupava um lugar residual e tinha como objectivo principal alcançar a cobrança efectiva e regular dos impostos, a fim de atingir um nível adequado de entrada de receitas nos cofres do Estado, desprezando a sua obrigação de fiscalização das prestações das obrigações fiscais de carácter acessório. Só mais tarde, em 1963, com adopção do princípio declarativo (por parte dos contribuintes), positivado pelo Decreto-Lei n.º 44966, de 9 de Abril de 1963, a inspecção tributária veio a desempenhar as funções de prevenção e fiscalização tributária em toda a sua plenitude¹⁹. Nesta época, o legislador português procurou influenciar positivamente a conduta dos contribuintes fiscais, criando condições para que estes participassem de forma mais efectiva no sistema fiscal vigente²⁰.

Na reforma fiscal que decorreu entre 1958 e 1965, a inspecção tributária passou a ter uma função mais orientadora e formativa dos agentes económicos, exercendo a função repressiva apenas nas situações em que a prevenção se tornasse ineficaz. Esta função deixa de existir a partir de 1978, assistindo-se a uma progressiva perda de confiança e de bom relacionamento entre os contribuintes e a AT²¹.

Com a reforma dos finais da década de 80, surgiu uma nova relação entre a AT e os contribuintes: aumentam as garantias dos contribuintes; a tributação do rendimento das pessoas colectivas passou a ser feita com base no princípio da tributação pelo valor real declarado e a das pessoas singulares com base na capacidade contributiva também revelada pela sua declaração²². Neste contexto, a inspecção tributária passou a ter a incumbência de

¹⁸ ALVES, José António Costa e MARTINS, Jesuíno Alcântara, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Direcção-Geral de Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 2008, p. 116.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Idem*, p. 117. Para o cumprimento desta função, foram criados centros serviços de informação a fim de esclarecer as dúvidas dos contribuintes (Decreto-Lei n.º 42637 de 7 de Novembro de 1959).

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*.

comprovar as declarações e de investigar os factos tributários não declarados pelos contribuintes.

À medida que se desenvolvia a actividade económica, assistia-se também a uma maior complexidade na regulação jurídica de novos factos tributários, o que propiciava situações de evasão e fraude fiscal²³. Foi então que entrou em vigor a LGT e legislação complementar, estabelecendo assim os princípios estruturantes do sistema fiscal português, complementadas com a entrada em vigor do RCPIT que veio regular o procedimento de inspecção tributária²⁴, consolidando as suas novas funções. Com a LGT passa a ser consagrado o princípio da presunção de veracidade da declaração dos contribuintes, nos termos do seu art. 75º, o qual prevê que, salvo prova em contrário por parte da AT, são consideradas verdadeiras as declarações feitas pelo contribuinte. Nesta matéria, coloca-se a questão de qual deverá ser o critério utilizado pela AT para afastar a presunção consagrada neste preceito. Perante esta questão, acolhemos o critério previsto no nº 2 do art. 75º da LGT, da não verificação dos requisitos exigidos por lei, ou seja, a presunção legal é afastada quando as declarações do contribuinte contiverem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que impeçam o conhecimento da matéria tributável. Portanto, a inspecção tributária tem também a função de verificar as declarações feitas pelos contribuintes no procedimento tendente à liquidação dos impostos²⁵.

Por outro lado, enquanto serviço integrante da AT, a inspecção tributária apresenta duas funções principais: a preventiva e a repressiva²⁶. Estas visam alcançar a justiça tributária que se traduz na “segurança dos sujeitos passivos e outros obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões, evitando a proliferação de litígios inúteis”²⁷.

²³ *Ibidem*.

²⁴ *Vide* art. 1º.

²⁵ Neste sentido, ALVES, José da Costa, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, *ob. cit.*, p. 117.

²⁶ ALVES, José da Costa, A Inspeção Tributária e a Escrituração Contabilística e Recurso à Utilização de Sistemas Informáticos, in *Fiscália*, Revista Trimestral da Direcção-Geral dos Impostos, ano 5, nº 19, Lisboa, 1997, p. 9.

²⁷ Preâmbulo do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária.

Na sua função preventiva, a inspecção tributária assume-se como um instrumento fiscal através do qual é possível evitar casos de incumprimento das obrigações fiscais, nomeadamente através de evasão e de fraude fiscal. Portanto, atua sobre situações de incumprimento que levam o sujeito passivo, enquanto cidadão contribuinte, a violar o dever de pagar impostos²⁸. Podemos, assim, afirmar que a inspecção tributária funciona para maximizar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais²⁹. A função preventiva surge como sendo a principal, já que a função repressiva tem um carácter subsidiário. Esta concretiza-se por meio de uma série de actuações realizadas pela AT, tais como certificar e investigar quaisquer declarações dos contribuintes³⁰, avaliar e inventariar todos os bens que abrangem a matéria colectável³¹, informar, orientar e esclarecer os contribuintes sobre as suas obrigações e benefícios fiscais³².

Na sua função repressiva, a inspecção tributária serve para detectar eventuais irregularidades fiscais, contra-ordenacionais ou penais³³. Tal como afirma PAULO MARQUES “perante a constituição de dívida, os serviços tributários devem instaurar o processo de execução fiscal, bem como desencadear actos coercivos tidos por convenientes (ex: penhoras, vendas coercivas) contra os devedores originários e solidários e se se justificar, também os devedores subsidiários (art.º 22º n.º 2 da LGT)”³⁴. Trata-se, pois, de uma função cuja base resulta da responsabilidade dos contribuintes e do “dever fundamental de pagar impostos que traduz o preço da nossa cidadania, enquanto manifestação de um dever de todos com todos”³⁵.

O carácter subsidiário da função repressiva emana do princípio de subsidiariedade que enforma as normas de Direito Penal, que devem intervir como *ultima ratio* na tutela do

²⁸ VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, Roteiro de Justiça Fiscal, Vida Económica, 2011, p. 93.

²⁹ CANEDO, João, Contributos para a Definição de um Modelo Operacional da Inspeção Tributária, in Revista Fiscalia, Direcção-Geral do Impostos, n.º 22, 1999, p. 37.

³⁰ Vide art. 2.º, n.º 2, al. a) e b), do RCPIT.

³¹ Vide art. 2.º, n.º 2, al. c), do RCPIT.

³² Vide art. 2.º, n.º 2, al. d) a f), do RCPIT.

³³ ALVES, António Costa e MARTINS, Jesuíno Alcântara, *ob. cit.*, p. 115.

³⁴ MARQUES, Paulo, Crime de Abuso de Confiança Fiscal, 1ª edição, Coimbra Editora, 2011, p. 28.

³⁵ *Idem*, p. 25.

interesse público fiscal”³⁶. Nesta óptica, fica ultrapassada a ideia que se tinha antes das reformas da década de 80, segundo a qual a matéria fiscal não tinha dignidade penal³⁷. Por isso, assistiu-se na ordem jurídica interna à consagração do Regime Geral das Infracções Tributárias³⁸ que estabelece o “novo regime geral para as infracções tributárias”³⁹.

3.2. Inspeção Tributária como Instrumento de Política Tributária

A tributação é uma actividade do Estado e apresenta-se como uma política pública⁴⁰. Por isso, é corrente falar-se de política tributária entendida como um “conjunto de directrizes, orientações, critérios e vias para determinar a carga impositiva directa e indirecta a fim de financiar a actividade do Estado”⁴¹. Ela envolve um conjunto de acções de natureza fiscal e extrafiscal⁴². As acções de natureza fiscal revelam-se numa série de estratégias que visam efectivar o exercício do poder de tributar. As acções de natureza extrafiscal traduzem-se em actividades cuja finalidade é realizar outras atribuições do Estado como, por exemplo, fomentar o desenvolvimento económico, o comércio, o controlo da economia e a redistribuição de rendimentos nacionais⁴³.

Com efeito, a inspecção ajuda a concretizar o exercício do poder de tributar pelo Estado. Este exercício traduz-se na capacidade da AT determinar a situação real e económica dos contribuintes e do valor real das receitas tributárias a arrecadar e realizar os fins da

³⁶ *Idem*, p. 30.

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, e doravante designado abreviadamente por RGIT.

³⁹ *Vide* preâmbulo do RGIT.

⁴⁰ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema, Nova Economia, Política Tributária e Exclusão Social, disponível em http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1254.

⁴¹ Cfr. Dicionario Economía – Administración – Finanzas – Marketing, disponível em http://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/POLITICA_TRIBUTARIA.htm (tradução nossa). A expressão “política tributária” é utilizada em macroeconomia a nível dos agregados económicos e monetários.

⁴² VINHA, Thiago Degelo e RIBEIRO Maria de Fátima, Efeitos Socio-Económicos dos Tributos e sua Utilização como Instrumento da Políticas Governamentais, disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/85.pdf>.

⁴³ FERREIRA, Alexandre Henrique Salema, *ob. cit.*, texto disponível no http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1254

tributação⁴⁴. No que concerne à arrecadação das receitas, a inspecção tributária assegura o controlo dos valores monetários declarados⁴⁵ e garante o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes. Relativamente à justiça fiscal, a inspecção tributária ajuda a redistribuir a carga fiscal de acordo com a situação real contributiva dos contribuintes (condições individuais e familiares)⁴⁶. Por isso, como instrumento de política tributária, a inspecção permite constatar a sanidade da relação obrigacional que existe entre a AT e os contribuintes.

Colocamos então a questão de saber se Constituição da República Portuguesa⁴⁷ consagra a inspecção tributária como um instrumento de política fiscal. Constatamos que a resposta é negativa. Porém, dado que a inspecção tributária constitui um dos meios através dos quais se realizam os fins visados pelo sistema fiscal – a repartição justa dos rendimentos e da riqueza⁴⁸ -, podemos concluir que a inspecção tributária é, efectivamente, um dos instrumentos de realização da justiça fiscal. Consequentemente, podemos afirmar com segurança que a inspecção como instrumento de política fiscal encontra-se implicitamente prevista no art. 103º, n.º 1, da CRP. Assim, “a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”⁴⁹ são fins realizados também através da inspecção tributária⁵⁰. É neste sentido que a inspecção tributária se assume, a nosso ver, como um dos instrumentos de política fiscal.

4. Pressupostos para a Inspeção Tributária Externa

4.1. Legitimidade Para a Realização de Actos de Inspeção

Entende-se por inspecção externa o conjunto de actos de inspecção que se efectua total ou parcialmente em instalações ou dependências dos contribuintes ou demais obrigados tributários, por contraposição à inspecção interna que se realiza exclusivamente nos serviços da AT⁵¹. Para a sua realização, é necessário que os órgãos incumbidos da sua prática sejam

⁴⁴ Vide art. 5º, n.º, 1 da LGT.

⁴⁵ VALENTIM, Carlos e Paulo Cardoso, *ob. cit.*, p. 94.

⁴⁶ VINHA, Thiago Degelo e RIBEIRO Maria de Fátima, *ob. cit.*, pp. 2-3. Cfr. art. 6º da LGT.

⁴⁷ Doravante designada abreviadamente por CRP.

⁴⁸ Neste sentido, VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 94.

⁴⁹ Cfr. art. 103º da CRP e art. 5º da LGT.

⁵⁰ Cfr. art. 5º da LGT.

⁵¹ Vide art. 13º do RCPIT.

órgãos legítimos. O problema da legitimidade para praticar actos de inspecção tributária é resolvido pelo art. 19º do RCPIT. Trata-se de uma norma de atribuição de competência que visa impedir que a prática de actos inspectivos venha ser feita por entidades não legitimadas ou por qualquer funcionário da Direcção Geral de Contribuições e Impostos⁵².⁵³ Nos termos do mencionado preceito, ao pessoal técnico da área da inspecção tributária, como juristas, economistas, supervisores tributários, peritos de fiscalização tributária e técnicos verificadores tributários⁵⁴ cabe a primazia de praticar actos inspectivos. Quer isto dizer que o pessoal não técnico, mesmo pertencendo funcionalmente à área de inspecção tributária, não poderá praticar tais actos.⁵⁵

Os outros técnicos da DGCI, designadamente os especialistas em auditoria informática e engenheiros que realizam funções no procedimento tributário, apenas podem praticar actos que prestem o apoio especializado à actividade de inspecção tributária⁵⁶. Além destes, a lei atribui também competência a outros funcionários designados pelo Director Geral dos Impostos para realizarem ou participarem em acções de inspecção tributária⁵⁷.

No entanto, a doutrina entende que o artigo 19º do RCPIT atribui excepcionalmente competências funcionais aos técnicos, tendo em conta o teor das primeiras duas alíneas do preceito. Por força do disposto no art. 20º do RCPIT, a expressão “outros funcionários” compreende apenas os funcionários da DGCI não previstos nas mencionadas alíneas⁵⁸. Portanto, “a intervenção de outros funcionários há-de ser fundada na adequação de tal intervenção, face às especificidades da situação tributária concreta”⁵⁹. No que concerne à intervenção das entidades privadas referidas no art. 3º do RCPIT, estas apenas podem praticar actos relativos a exames e perícias, mas nunca tais actos poderão constituir actos

⁵² Doravante designada abreviadamente por DGCI.

⁵³ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 19.

⁵⁴ Alínea a).

⁵⁵ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 19

⁵⁶ *Vide* art. 19º, alínea b), do RCPIT.

⁵⁷ *Vide* art. 19º, alínea c), do RCPIT.

⁵⁸ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 147.

⁵⁹ *Ibidem.*

inspectivos⁶⁰. Todos os funcionários indicados para exercer as funções de inspector tributário estão obrigados a agir com imparcialidade nos termos do art. 20º e ss. do RCPIT, para além de estarem devidamente credenciados.

A credenciação constitui um dos pressupostos da inspeção tributária externa exigido por lei. O objectivo principal desta exigência é o de evitar que os contribuintes sejam inspeccionados por serviços estranhos da sua relação jurídico-tributária⁶¹. Além disso, a entrega da credenciação ao inspeccionado marca formalmente o momento de início da inspeção⁶².

A credenciação está prevista no art. 46º do RCPIT, consistindo na emissão de um documento passado pelo superior hierárquico dos funcionários mandatados para realizar a inspeção tributária, corporizada numa ordem de serviço ou cópia do despacho do superior hierárquico⁶³. Quando constituída pela ordem de serviço, esta deve conter os elementos previstos no art.º 46º, n.º 3, do RCPIT: o número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção, a identificação dos inspectores e entidade a inspeccionar, o âmbito e a extensão da acção de inspeção.⁶⁴ Se a credenciação for constituída por um despacho, este deve ter a indicação dos objectivos e a identidade da entidade a inspeccionar e dos inspectores⁶⁵. Contudo, no caso das acções de inspeção direccionadas a contribuintes não identificados previamente e nas situações de controlo de bens em circulação ou dos sujeitos passivos não registados, o despacho conterá menção genérica das entidades a inspeccionar⁶⁶.

Visando a mera consulta, recolha ou cruzamento de elementos junto do sujeito passivo de qualquer área territorial com quem o contribuinte inspeccionado mantenha relações económicas, a credenciação é realizadas mediante entrega por parte do funcionário da nota de

⁶⁰ *Ibidem*.

⁶¹ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 351.

⁶² *Vide* art. 51º, n.º 1, do RCPIT.

⁶³ *Vide* art. 46º, n.º 2, do RCPIT.

⁶⁴ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, pp. 352–353.

⁶⁵ *Vide* art. 46º, n.º 5, do RCPIT.

⁶⁶ *Vide* art. 46º, n.º 6, do RCPIT.

diligência que indica a tarefa executada⁶⁷. Como complemento, os funcionários da AT têm de exibir o cartão profissional ou identificação emitida pelos serviços a que estes pertencem⁶⁸.

4.1.1. Ausência de Credenciação na Prática de Actos de Inspeção

Como vimos, a credenciação é uma garantia dos contribuintes já que ela visa assegurar que o procedimento de inspeção tributária seja efectuado pelo funcionário legalmente habilitado⁶⁹. Neste sentido, a falta de credenciação representa efectivamente a ausência desta garantia e o risco de ocorrer eventuais vícios ou actos inspectivos ilegais.

A ausência de credenciação traduz-se na falta material ou jurídica da ordem de serviço, ou do despacho, ou quando estes documentos não sejam simplesmente exibidos perante o sujeito passivo⁷⁰. Por outro lado, a ausência da credenciação verifica-se naqueles casos em que, embora a ordem de serviço ou despacho que ordena a prática dos actos de inspeção existam material e juridicamente, os funcionários que pretenderem praticar os actos inspectivos não são aqueles que foram incumbidos da sua execução⁷¹. Por isso, é necessário descortinar quando é que estamos perante uma ausência de credenciação. Enquanto estivermos perante a ausência do documento que habilita os funcionários da AT para a prática de actos inspectivos num caso concreto, é simples concluir que não existe credenciação. No entanto, a questão torna-se complexa quando se questiona se a falta de um dos elementos da ordem de serviço ou despacho constitui ou não a falta da credenciação.

Quanto a esta questão temos duas soluções divergentes, uma dada pela jurisprudência do tribunal arbitral fiscal⁷² e outra pela doutrina, em concreto defendida por MARTINS ALFARO. Na óptica deste último, a falta de um dos elementos da credenciação não constitui falta de credenciação, mas sim uma deficiente credenciação, ou seja, ela existe mas não

⁶⁷ Vide art. 46º, n.º 7, do RCPIT.

⁶⁸ Vide art. 46º, n.º 1, do RCPIT.

⁶⁹ VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 124.

⁷⁰ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, pp. 358-359

⁷¹ *Idem*, p. 359.

⁷² Vide Decisão arbitral proferida no processo nº 33/2012-T, disponível em http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P33_2012T%20-%202012-07-10%20-%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20ArbitralF.pdf.

preenche todos os requisitos exigidos por lei⁷³. Porém, tal existência não prejudica o direito de oposição do sujeito passivo ao início da inspecção tributária pela ausência das formalidades essenciais previstas no art. 46º do RCPIT, e não da falta de credenciação prevista no art. 47º do mesmo regime⁷⁴.

O tribunal arbitral (instituído junto do Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD), em sentença proferida, não refere expressamente que a falta de um dos elementos da ordem de serviço (no caso visado, a assinatura do responsável da AT) constitui falta de credenciação. Antes, faz equivaler a falta de credenciação à credenciação deficiente, fundamentando a oposição do sujeito passivo aos actos inspectivos com base no art. 47º do RCPIT⁷⁵. Contrariamente, MARTINS ALFARO afirma que o sujeito passivo, perante uma credenciação deficiente, apenas pode opor-se aos actos de inspecção com fundamento o incumprimento da norma do art. 46º do RCPIT, que contempla os pressupostos que devem conter a ordem de serviço nos casos em que esta é necessária⁷⁶.

Portanto, a ausência de credenciação é um vício de inspecção tributária, constituindo, nessa medida, a preterição de uma exigência legal, nos termos do art. 46º do RCPIT, pelo que apoiamos a posição de MARTINS ALFARO quando defende que a falta de um dos elementos da ordem de serviço não se afigura representar a ausência de credenciação, mas sim uma credenciação deficiente.

4.1.2. Consequências da Falta de Credenciação

Nos casos em que a credenciação inexista, seja omissa, ou nos casos em que existindo, não contém todos os seus elementos, verificamos que a jurisprudência arbitral acima referida não afasta o direito de o sujeito passivo poder opor-se ao início dos actos de inspecção, com fundamento no art. 47º do RCPIT. No entanto, no caso controvertido, põe-se a questão de saber quais são as consequências da não-oposição do sujeito passivo ao início da inspecção,

⁷³ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 359.

⁷⁴ *Ibidem*. Atribui o meso valor aos casos de ininteligibilidade de documentos.

⁷⁵ *Vide* Decisão arbitral proferida no processo nº: 33/2012-T, disponível em http://www.caad.org.pt/userfiles/file/P33_2012T%20-%202012-07-10%20%20JURISPRUDENCIA%20Decisao%20Arbitral.pdf

⁷⁶ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 359.

quando a ordem de serviço não contenha, por exemplo, a assinatura do responsável da AT. O tribunal arbitral entendeu que, uma vez que o inspeccionado não se opôs à prática dos actos inspectivos no início da inspecção, atingido o objectivo visado pela lei, a omissão de assinatura “degrada-se em formalidade não essencial”, sem força invalidante dos actos praticados.

MARTINS ALFARO, por seu turno, entende que a falta de credenciação e a credenciação ilegal é proibida por lei⁷⁷. Por isso, os actos de inspecção praticados por funcionários desprovidos de credenciação, independentemente do consentimento ou não-oposição por parte do sujeito passivo ou obrigado tributário, são considerados ilegais⁷⁸. Portanto, enquanto exigência ditada por lei, a ilegalidade dos actos inspectivos tem como consequência a anulabilidade dos actos de liquidação de imposto que vierem ser praticados⁷⁹. Parece-nos que esta posição é a mais acertada, uma vez que tutela melhor o interesse do contribuinte que não deve ser ignorado só por falta de oposição.

A outra questão relativa às consequências da falta de credenciação prende-se com o problema de saber se a consequência prevista no art. 47º do RCPIT é a única ou se existem outras para além desta. A jurisprudência arbitral acima citada considera ser a única consequência, embora o legislador tenha inscrito na epígrafe do mencionado preceito “consequências da falta de credenciação”. Assim, diferentemente da doutrina acima referida, para além da oposição aos actos de inspecção, a jurisprudência admite a anulabilidade dos actos que tiverem sido subsequentemente praticados.

Pensamos que é mais defensável a posição que interpreta o pensamento do legislador, com base no elemento literal da epígrafe do aludido art. 47º, expressa no plural. Não obstante o corpo do artigo apenas consagrar uma consequência, a sua epígrafe indicia a possibilidade de haver mais do que uma consequência. Pensamos, pois, que o legislador disse menos do que queria dizer, ficando à quem do seu pensamento. Portanto, o preceito deve ser interpretado de forma extensiva porque o legislador quis obter um resultado e a expressão linguística foi

⁷⁷ Vide art. 46º, n.º 1, do RCPIT

⁷⁸ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 361.

⁷⁹ *Idem*, p. 362.

imperfeitamente expressa⁸⁰. Por outro lado, ao afirmar que “é legítima a oposição aos actos de inspecção com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução”, parece incluir nesta previsão aqueles casos em que o sujeito passivo se opõe ao início dos actos de inspecção ou então aos actos já praticados com preterição de um dos elementos da credenciação. Neste último caso, as consequências não se consumam apenas na oposição do contribuinte, mas também na anulabilidade dos actos inspectivos praticados ilicitamente, ou seja, admitimos a anulabilidade dos actos praticados em violação do disposto no art. 46º do RCPIT.

4.2. Notificação Prévia do Procedimento da Inspeção Externa

O procedimento de inspecção tributária externa deve ocorrer num contexto de colaboração entre AT e o contribuinte⁸¹. Por isso, dever ser comunicado previamente ao inspecionado. Neste sentido, a notificação prévia constitui uma concretização do princípio da cooperação⁸², um dos princípios orientadores da inspecção tributária⁸³.

A notificação prévia constitui um direito tutelado constitucionalmente. Sob a epígrafe “direito e garantias dos administrados”, a CRP⁸⁴ consagra duas garantias dos administrados, nomeadamente o direito à notificação e à fundamentação dos actos administrativos. Estamos perante um direito de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, constituindo um “direito-garantia” no interesse do qual é imposto à AT o dever de promover oficiosamente a comunicação prévia do acto administrativo aos contribuintes. Daqui resulta que essa comunicação não pode ficar dependente da adopção, por parte do interessado, de uma conduta dirigida à produção desse efeito⁸⁵.

⁸⁰ DUARTE, Maria Luísa, *Introdução ao Estudo de Direito - Sumários Desenvolvidos*, Reimpressão 2010, Associação Académica da Faculdade Direito de Lisboa, 2003, p. 215.

⁸¹ *Vide* art. 59º, n.º 3, alínea l), da LGT, e art. 9º, n.º 1, do RCPIT.

⁸² VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, pp. 100–101.

⁸³ *Idem*, p. 97.

⁸⁴ *Vide* art. 268º, n.º 3, da CRP.

⁸⁵ GOMES, NUNO SÁ, *Estudos Sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes*, *in* *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (169), Lisboa, 1993, p. 55.

O conceito de notificação está consagrado no Código de Procedimento e de Processo Tributário⁸⁶ e é definido como “o acto através do qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém em juízo”⁸⁷. Para a notificação prévia rege a primeira parte deste preceito, já que com ela a AT leva ao conhecimento do contribuinte o início da realização da inspecção tributária nos termos exigidos por lei⁸⁸.

A notificação prévia efectua-se por carta-aviso que deve ser endereçada pela AT, em conformidade com o modelo aprovado pelo director geral dos impostos⁸⁹. Para todos os efeitos, ela visa proporcionar ao sujeito passivo um prazo mínimo de preparação dos elementos informativos essenciais que vão servir de meios para a realização, com êxito, da inspecção tributária dirigida à sua situação tributária. Além disso, ela visa concretizar o princípio geral da comunicação dos procedimentos previsto no n.º 2 do art. 69º da LGT⁹⁰.

A carta-aviso deve conter como elementos essenciais a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário da inspecção, âmbito e extensão da inspecção a realizar⁹¹. Além disso, a carta-aviso deve conter um anexo em que devem constar direitos, deveres e garantias dos contribuintes, nos termos do art. 49º, n.º 3, do RCPIT⁹², excepto naquelas situações em que a notificação prévia é dispensada para a execução do procedimento tributário de inspecção, nos termos do art. 50º do RCPIT⁹³.

Quanto ao prazo em que deve ocorrer a notificação prévia, o RCPIT estabelece no mínimo de antecedência o prazo de 5 dias⁹⁴. Por outro lado, por força do art. 23º, n.º 1, do

⁸⁶ Doravante designado abreviadamente por CPPT.

⁸⁷ Vide art. 35º.

⁸⁸ Cfr. CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 102.

⁸⁹ Vide art. 49º, n.º 2, do RCPIT.

⁹⁰ VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 125.

⁹¹ Vide art. 49º, n.º 2, do RCPIT.

⁹² GARCIA, Nuno de Oliveira e NUNES, Rita Carvalho, Inspecção Tributária Externa e Relevância dos Actos Materiais de Inspecção, *in* Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, Março 2011, disponível em http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/2011/Inspeccao_tributaria_externa_-_a_relevancia_dos_actos_materiais_inspeccao.pdf.

⁹³ ALVES, José António Costa, *ob. cit.*, p. 96.

⁹⁴ Vide art. 49º, n.º 1, do RCPIT.

CPPT, a notificação prévia não deve ocorrer com uma antecedência superior a 30 dias. Relativamente à contagem deste prazo, a doutrina recorre ao regime estabelecido no art. 279º do Código Civil⁹⁵ que estabelece uma regra de contagem contínua do prazo, isto é, incluindo a contagem também os fins-de-semana, feriados e férias judiciais. Por isso, MARTINS ALFARO propõe um prazo mínimo não inferior a 10 dias, em harmonia com o disposto no art. 23º, n.º 1, do CPPT⁹⁶.

Quanto ao prazo de notificação prévia julgamos evidente, achamos que os 5 dias é um prazo muito curto devido à complexidade que a actividade de preparação para atender melhor a equipa dos inspectores incumbidos da inspecção . Portanto, pelos fins prosseguidos ao estabelecer a notificação prévia, sobretudo o de evitar inspecções-surpresas, consideramos mais adequado um prazo mínimo de antecedência não inferior a 15 dias.

4.2.1. Falta de Carta-aviso

A carta-aviso é, como vimos, um documento emitido pela AT através do qual se concretiza a notificação prévia do sujeito passivo sobre o início do procedimento de inspecção tributária. Com a carta-aviso, a AT cumpre o dever de informar e a sua omissão faz incorrer na violação dos princípios tributários, sobretudo o de cooperação, estatuído no art. 9º do RCPIT e art. 59º da LGT.

A questão relevante nesta matéria diz respeito ao início da contagem do prazo em que principia o procedimento de inspecção tributária externa, a qual está também ligada à questão da notificação prévia. Um relevante acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul⁹⁷ considera que o início do procedimento de inspecção tributária ocorre com a notificação prévia, que é efectuada por carta-aviso⁹⁸, e esta marca o início da contagem do prazo de seis meses para a conclusão do procedimento da inspecção. Nesta óptica, a falta da carta-aviso implica que o início do procedimento não tenha lugar e, conseqüentemente, não se inicia a contagem do prazo para a sua conclusão. No mesmo sentido, conclui o Tribunal Central

⁹⁵ Doravante designado abreviadamente por CC.

⁹⁶ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 368.

⁹⁷ Acórdão de 09 de Junho de 2009, processo nº 02729/08, *vide* art.º 49.º do RCPIT).

⁹⁸ *Vide* art. 36º, n.º 2, e 49º do RCPIT.

Administrativo Norte ao entender que a notificação para o início do procedimento de inspecção realiza-se por carta-aviso⁹⁹.

A doutrina, por sua vez, não é unânime quanto à questão acima colocada. Autores como JOÃO CALDEIRA afirmam que o início do procedimento de inspecção tributária externa dá-se formalmente com a assinatura da ordem de serviço ou do despacho que ordena a inspecção¹⁰⁰. Esta posição mostra-se, a nosso ver, à margem daquela que está prevista no art. 51º do RCPIT, uma vez que o nº 4 deste artigo consagra que a recusa da assinatura da ordem de serviço não obsta ao início do procedimento de inspecção¹⁰¹.

A posição da jurisprudência acima referida parece-nos ser a mais consentânea com a previsão legal¹⁰², que aponta para o entendimento de que o início do procedimento de inspecção tributária ocorre com a notificação prévia que é efectuada por carta-aviso e, com esta, começa a contagem do prazo de seis para a sua conclusão.

Uma vez que a carta-aviso é a forma em que se consubstancia a notificação prévia, a sua preterição tem como consequência a anulabilidade dos actos ilegalmente praticados, nos termos do art. 135º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável subsidiariamente por força do art. 4º, al. e), do RCPIT.

4.2.2. Preterição de um dos Elementos da Carta-aviso

A carta-aviso deve conter os seguintes elementos: a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário, o objecto da inspecção, o âmbito e a extensão da inspecção a realizar¹⁰³.

⁹⁹ Acórdão de 18 de Março de 2011, processo nº 00178/06.

¹⁰⁰ CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 102. Neste entendimento alinha José António Costa Alves que afirma: “embora o procedimento de inspecção se inicie com a assinatura pelo sujeito passivo ou obrigado tributário da ordem de serviço ou despacho, sendo essa a data relevante para efeitos de contagem do prazo de seis meses”. Cfr. também ALVES, José António Costa, *ob. cit.*, p. 96.

¹⁰¹ Já manifestamos a nossa posição de que o procedimento de inspecção começa com a notificação prévia. A expressão “procedimento de inspecção” referida no nº 4 do art. do 51º do RCPIT mostra-se deslocada, uma vez que a ordem de serviço é a notificação do início da prática dos actos materiais de inspecção.

¹⁰² *Vide* art. 36º, n.º 2, conjugado com o art. 49º, todos do RCPIT.

¹⁰³ *Vide* art. 49º, n.º 2, do RCPIT.

Além disso, ela deve conter um anexo do qual constem os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e os demais obrigados tributários¹⁰⁴.

Com a sua identificação na carta-aviso, o inspeccionado poderá saber que a notificação lhe diz respeito e também aqueles que vão inspeccionar terão a certeza de quem inspeccionar. A preterição da identificação pode despoletar o exercício do direito de oposição por parte do inspeccionado e, assim, impedir que a AT dê início ao procedimento de inspecção tributária. Nos casos em que a AT tenha iniciado o procedimento de inspecção tributária, a falta de identificação do sujeito passivo na carta-aviso terá o mesmo valor que a falta da carta-aviso ou de notificação prévia. Porém, se a ordem de serviço contiver a identificação do inspeccionado, a falta do elemento da identificação na carta aviso equivale ao início da inspecção sem notificação prévia. Portanto, uma vez mais, na falta desta pode o inspeccionado opor-se ao início da inspecção. Se já tiverem sido praticados actos inspectivos, estes são anuláveis.

A definição do âmbito e extensão da inspecção delimitam o objecto do procedimento e os poderes da AT¹⁰⁵. A omissão destas referências implica, desde logo, o desconhecimento sobre se estamos perante uma inspecção-geral ou apenas parcial (art. 1º, n.º1, RCPIT). Diferentemente da identificação do sujeito passivo, a preterição do âmbito e extensão da inspecção não equivale à falta de notificação. Por isso, cabe ao inspeccionado requerer a sua inclusão na carta-aviso, nos termos do art. 15º, n.º 2, do RCPIT¹⁰⁶. Nos casos em que o inspeccionado não o requeira, somos de opinião que este aceita a inspecção tributária nas condições que vierem a ser definidas pela AT, sem prejudicar o direito de opor-se ao início da inspecção. Portanto, defendemos que a ausência de identificação do sujeito passivo, além da oposição deste, pode originar a anulabilidade dos actos já praticados pela AT. A falta da definição do âmbito e extensão da inspecção abre a possibilidade de o inspeccionado requerer a sua inclusão na carta aviso, sob pena de ser inspeccionado nas condições em que a AT vier a definir no momento da prática de actos inspectivos.

¹⁰⁴ Vide art. 49º, n.º 3, do RCPIT.

¹⁰⁵ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 125.

¹⁰⁶ Achamos que este n.º 2 do art. 14º, RCPIT, embora diga respeito da inspecção tributária por iniciativa do sujeito passivo, vale para a solução das situações em que falta a determinação do âmbito e extensão do procedimento de inspecção na carta aviso na inspecção por iniciativa da administração tributária.

4.3. Ordem de serviço

A ordem de serviço é uma forma especial de notificação e de credenciação em sentido restrito. Enquanto forma especial de notificação ela constitui uma regra que só se aplica ao início dos actos de inspecção, distanciando-se das regras gerais previstas nos art. 37º e ss. do RCPIT. Enquanto forma especial de credenciação, queremos evidenciar o sentido que tem a norma insita no art. 46º, n.º 2, *ab initio*, do RCPIT. Isto significa que a ordem de serviço representa formalmente os poderes conferidos aos funcionários da AT para a prática de actos inspectivos junto do contribuinte, o que constitui uma garantia dos contribuintes.

O RCPIT prevê que a ordem de serviço deva conter os seguintes elementos: “o número de ordem, data de emissão, identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspecção¹⁰⁷; a identificação dos funcionários incumbidos da prática dos actos de inspecção, do respectivo chefe de equipa e da identidade a inspeccionar¹⁰⁸; o âmbito e a extensão da acção de inspecção”¹⁰⁹.

No início da inspecção, os funcionários da AT devem proceder à entrega da cópia da ordem de serviço ao sujeito passivo inspeccionado ou obrigado tributário¹¹⁰, excepto nos casos previstos no art. 46º, n.º 4, do RCPIT, em que é dispensada a ordem de serviço.

O contribuinte, por seu lado, deve proceder à assinatura da ordem de serviço, sem esquecer de indicar nela a data da notificação¹¹¹. Nos casos em que o sujeito passivo esteja ausente, o seu representante fica habilitado a proceder à respectiva assinatura. Na ausência do sujeito passivo e do seu representante no local de inspecção, o técnico oficial de contas ou qualquer empregado ou o colaborador do sujeito passivo pode assinar a ordem de serviço¹¹². Porém, se houver recusa da assinatura da ordem de serviço por parte do sujeito passivo ou das pessoas acima referidas, a ordem de serviço terá de ser assinada por duas pessoas que sirvam

¹⁰⁷ Vide art. 46º, n.º 3, alínea a), do RCPIT.

¹⁰⁸ Vide art. 46º, n.º 3, alínea b), do RCPIT.

¹⁰⁹ Vide art. 46º, n.º 3, alínea c), do RCPIT.

¹¹⁰ Vide art. 51º, n.º 1, do RCPIT.

¹¹¹ Vide art. 51º, n.º 2, do RCPIT.

¹¹² Vide art. 51º, n.º 3, do RCPIT.

como testemunhas¹¹³. É assim porque aquela recusa não constitui impedimento para dar início aos actos materiais integrantes da inspecção, nos termos do art. 51º, n.º 4, do RCPIT.

Não havendo testemunhas, o responsável pela inspecção poderá mencionar a recusa na ordem de serviço e proceder à sua entrega ao sujeito inspeccionado¹¹⁴. Podemos, assim, concluir que a ordem de serviço representa a credenciação dos funcionários incumbidos da prática dos actos inspectivos, constituindo-se numa essencial garantia dos contribuintes, pelo que o seu regime deve obedecer aos requisitos previstos no art. 46º do RCPIT.

4.3.1. Falta da Ordem de Serviço

As questões a que pretendemos responder neste ponto dizem respeito, primeiro, a saber quando é que estamos perante a falta da ordem de serviço enquanto forma especial de notificação e de credenciação em sentido restrito e, segundo, às consequências que decorrem dessa falta.

Estamos perante a ausência da ordem de serviço quando estivermos perante um documento emitido por uma entidade sem competência para a prática de actos inspectivos¹¹⁵ ou, sendo emitido por uma entidade competente, não é simplesmente apresentada ao inspeccionado. À semelhança do que ocorre na credenciação, a preterição de um dos elementos da ordem de serviço não constitui ausência da mesma, mas antes a existência de uma ordem de serviço deficiente.

Portanto, a falta da ordem de serviço equivale à falta de credenciação, com as consequências jurídicas muito relevantes já referidas¹¹⁶. A credenciação em sentido restrito¹¹⁷, por oposição à credenciação em sentido amplo, resume-se na proposição de que a ordem de

¹¹³ Vide art. 51º, n.º 5, do RCPIT.

¹¹⁴ Vide art. 51º, n.º 6, do RCPIT.

¹¹⁵ A entidade competente para o efeito é somente a Direcção Geral de Impostos e seus serviços, nos termos do art. 16º do RCPIT.

¹¹⁶ Ponto 4.1.2.

¹¹⁷ Referimo-nos ao documento emitido pelo serviço da AT para a prática de inspecção que toma forma de ordem de serviço ou de despacho emitido pelo Director Geral de Impostos. Credenciação em sentido amplo quando indistintamente nos referimos aos documentos emitidos pela AT que habilite os funcionários para a prática de actos inspectivos.

serviço sempre equivale a credenciação, mas nem sempre a credenciação equivale a ordem de serviço. Na verdade, mesmo naquelas situações em que é dispensada a ordem de serviço, a credenciação dos funcionários da inspecção tributária é sempre necessária e, nestes casos, ela corporiza-se no despacho do superior hierárquico da DGCI, ou seja, do Director Geral dos Impostos.

A falta de ordem de serviço, que acarreta a falta de credenciação naquelas situações em que é obrigatória, tem como consequência, não só a de legitimar a oposição do sujeito passivo contra o início da prática de actos de inspecção, como a anulabilidade dos actos tributários que já tiverem sido praticados¹¹⁸ nos termos do art. 135º do CPA *ex vi* art. 4º, alínea d), do RCPIT. O fundamento da anulabilidade assenta na necessidade de observância dos princípios da legalidade tributária e da colaboração. O princípio da legalidade tributária decorre do art. 3º do CPA e do art. 8º da LGT, que constituem uma afloração do art. 266º, n.º 2, da CRP. Pois, todas as actividades dos órgãos da AT estão estritamente vinculadas à lei¹¹⁹. Portanto, a falta da ordem de serviço extrapola os ditames da lei tributária, violando, deste modo, os princípios que tutelam os direitos dos contribuintes constitucionalmente protegidos.

A ausência da ordem de serviço, enquanto espécie de notificação do início dos actos inspectivos, constitui o incumprimento do dever de comunicação¹²⁰. De facto, sendo o início da prática dos actos de inspecção de natureza oficiosa, aquele carece de ser comunicado aos inspecionados, uma vez que na inspecção os seus direitos podem ser lesados pela AT.

4.3.2. Carta Registada sem Fundamentação da Impossibilidade da Notificação Pessoal

O art. 38º, n.º 1, do RCPIT consagra que no procedimento externo de inspecção tributária vigora, como regra, a notificação pessoal. No entanto, a notificação postal só terá lugar caso haja impossibilidade de realização da notificação pessoal¹²¹.

Antes de abordarmos a questão principal, vejamos apreciar a diferença com que é utilizada a expressão citação por via postal em sede do Código de Processo Civil¹²² e

¹¹⁸ CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 95.

¹¹⁹ PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 132.

¹²⁰ *Vide* art. 55º, n.º 1, do CPA.

¹²¹ *Vide* art. 38º, n.º 2, do RCPIT.

notificação postal no âmbito do RCPIT. Nos termos do RCPIT, considerando as remissões através das quais o legislador faz sujeitar a notificação por via postal ao regime da citação pessoal¹²³ leva-nos a concluir que as expressões notificação postal e citação por via postal têm a mesma finalidade¹²⁴. Além disso, as operações materiais, quer da notificação, quer da citação, são feitas por carta registada com aviso de recepção¹²⁵. A questão que se impõe é a de saber porque é que no CPC o legislador considera a citação por via postal como pessoal, ao contrário do que sucede no RCPIT com a notificação postal. Consideramos que o legislador civilista foi mais longe ao classificar a citação por via postal como pessoal. Sendo a notificação pessoal aquela que é feita directamente na pessoa do notificando sem a utilização de correio ou carta registada ou editais. Neste sentido, entendemos que a citação por via postal não pode ser considerada pessoal.

Diferentemente do que se passa nas notificações dos actos de inspecção tributária interna, os actos de inspecção tributária externa só serão notificados por via postal com a devida justificação da impossibilidade da notificação pessoal. A notificação via postal tem de ser efectuada por carta registada para o domicílio fiscal do sujeito passivo¹²⁶.

No entanto, a lei não diz em que consiste a impossibilidade de realização de notificação pessoal, quando ela deve considerar-se verificada, e não prevê quaisquer consequências para o uso da notificação via postal sem a fundamentação da impossibilidade da notificação pessoal.

Nos termos do art. 42º, n.º 1, do RCPIT, as notificações podem ser efectuadas no momento da prática dos actos de inspecção ou em momento anterior. As notificações feitas no momento da prática dos actos inspectivos adoptam a forma de ordem de serviço ou despacho. Neste sentido, a impossibilidade de notificação pessoal só pode ocorrer quando os

¹²² Doravante designado simplesmente por CPC.

¹²³ Do art. 39º do RCPIT para o art. 38º, n.º 6, do CPPT, deste para o art. 192º, n.º 1, do CPPT, e deste para o art. 236º do CPC.

¹²⁴ O legislador no CPPT, na epígrafe dos art. 41º e 42º, utiliza as palavras notificação e citação como termos que exprimem a mesma finalidade; podemos também aferir esse sentido a partir da definição dada no art.35º nº 1, do mesmo diploma.

¹²⁵ Vide art. 38º, n.º 1, do CPPT e art. 236º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

¹²⁶ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, pp. 305-306.

funcionários estejam impossibilitados de entregar a ordem de serviço ou o despacho ao inspeccionado ou às pessoas previstas no art. 51º do RCPIT. Portanto, a ausência de todas as pessoas referidas no art. 51º do diploma acima referido constitui o momento em que se considera verificada a impossibilidade de notificação pessoal¹²⁷.

Quanto às notificações anteriores ao momento da prática de actos inspectivos, estas tomam a forma de notificação prévia que é efectuada por carta-aviso. Neste caso, é preciso saber se a notificação é destinada a pessoas singulares ou colectivas¹²⁸. Para pessoas singulares, as notificações devem ser efectuadas pessoalmente, no local em que o notificado for encontrado¹²⁹. A expressão “no local em que o notificado for encontrado”, em boa prática administrativa, pode significar o domicílio fiscal ou a residência do inspeccionado. Portanto, nestes termos, podemos afirmar que a impossibilidade de notificação pessoal ocorre quando o contribuinte esteja em parte incerta ou estejam incertas as pessoas a notificar como, por exemplo, os seus mandatários¹³⁰. No caso de pessoas colectivas, a notificação é efectuada mediante entrega do duplicado da carta-aviso ao representante da empresa¹³¹. Neste caso, há impossibilidade de notificação pessoal quando esteja em parte incerta o representante da empresa.

A previsão legal que obriga efectuar a notificação por via postal só quando haja impossibilidade de notificação pessoal do sujeito passivo não parece produzir efeitos jurídicos relevantes uma vez que, mesmo que ela se faça sem a impossibilidade de notificação pessoal, o fim pretendido fica sempre alcançado. Por isso, no direito a constituir, a notificação do sujeito passivo por via postal não pode depender da impossibilidade da notificação pessoal, nos termos definidos pelo art. 38º do RCPIT. A notificação pessoal ou por via postal deve depender da livre actuação da AT em função da celeridade e da economia do procedimento de inspecção tributária.

¹²⁷ Estes casos só raramente ocorrem em virtude de o sujeito passivo já ter sido notificado com a carta-aviso.

¹²⁸ *Vide* art. 39º e 40º do RCPIT.

¹²⁹ *Vide* art. 38º do RCPIT.

¹³⁰ *Vide* art. 233º, n.º 6, do CPC, *ex vi* art. 39º do RCPIT, art. 38º, n.º 6, e 192º, n.º 1, do CPPT, com as necessárias adaptações.

¹³¹ *Vide* art. 40º do RCPIT e art. 41º do CPPT.

4.4. O Prazo da Inspeção Tributária

No que tange ao início do procedimento existe alguma doutrina¹³² que afirma que o procedimento de inspeção tributária se inicia com a notificação da ordem de serviço ou do despacho que determina o procedimento de inspeção. Contrariamente, defendemos que o mesmo se inicia com a notificação prévia, porque esta faz parte dos actos sucessivos tendentes à manifestação da vontade da AT. Nesta óptica, entendemos que a norma do art. 51º, n.º 1, do RCPIT estabelece apenas o início da prática dos actos materiais de inspeção tributária externa.

No que respeita à conclusão do procedimento de inspeção, o art. 61º, n.º 1, do RCPIT consagra que “os actos de inspeção consideram-se concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento”. A nota de diligência discriminará as tarefas efectuadas quando as acções inspectivas visam consultar, recolher e cruzar elementos¹³³ e controlar os sujeitos passivos não registados¹³⁴. A notificação da nota de diligência marca a data da conclusão dos actos materiais de inspeção, mas não significa o termo do procedimento de inspeção¹³⁵, uma vez que este só se efectiva com a elaboração do relatório final de inspeção que visa identificar e sistematizar os factos detectados e qualificá-los do ponto de vista jurídico-tributário¹³⁶. Portanto, o procedimento da inspeção só se conclui com a notificação via postal ao inspeccionado do relatório final no prazo de 10 dias, contados a partir da sua elaboração¹³⁷. Com a nota de diligência, a AT não poderá realizar mais actos materiais de inspeção, cabendo ao contribuinte o direito de opor-se aos actos inspectivos posteriores, embora possa, e deva, cumprir os demais actos formais tendentes à elaboração do relatório de inspeção¹³⁸.

¹³² Cfr. ALVES, José António Costa, *ob. cit.*, p. 96.

¹³³ *Vide* art. 46º, n.º 4, alínea a), do RCPIT.

¹³⁴ *Vide* art. 46º, n.º 4, alínea c), e 61º, n.º 2, do RCPIT.

¹³⁵ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 439.

¹³⁶ *Vide* art. 62º, n.º 1, do RCPIT.

¹³⁷ *Vide* art. 62º, n.º 2, e 60º, n.º 4, ambos do RCPIT.

¹³⁸ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 439.

Com base na lei tributária, o procedimento de inspecção tributária termina, assim, na data da notificação do relatório final ao sujeito passivo¹³⁹. Contudo, isto não impede a prática de actos materiais que pretendam responder à revisão, reclamação ou recurso que possam ser requeridos pela entidade inspeccionada ou mesmo em virtude do exercício do direito de audição do contribuinte antes da emanção do relatório final (art. 62º, n.º 2, do RCPIT, *in fine*). Por isso, no nosso entender, o procedimento de inspecção tributária, para o seu termo final, carece de assinatura do relatório final de inspecção pela AT e notificação ao sujeito passivo, sendo este o momento do fim do procedimento de inspecção.

Antes de concluída a inspecção, a legislação tributária prevê a possibilidade de existir a prorrogação do prazo da conclusão do procedimento de inspecção externa. A prorrogação está prevista no n.º 3, e suas alíneas, do art. 36º do RCPIT que estabelece que o prazo de 6 meses para a conclusão do procedimento da inspecção pode ser alargado por mais dois períodos de 3 meses. O prazo é prorrogado nos casos em que a situação tributária seja manifestamente complexa, devido ao volume de operações, à dispersão geográfica ou ao facto de o sujeito passivo estar integrado em grupos económicos nacionais ou internacionais (al.a). Pode também ocorrer quando na acção inspectiva se detecte ocultação culposa de rendimentos (al.b) e nas situações em que a AT tenha necessidade de recorrer aos meios de assistência com a administração internacional (al.c). Admite-se também a prorrogação quando haja outros motivos de natureza excepcional, mas com a autorização fundamentada da DGCI (al.d).

Em harmonia com o disposto no n.º 4 do art. 36º do RCPIT, no procedimento de alargamento do prazo da acção inspectiva devem ser observadas as regras de notificação em consonância com o disposto no art. 49º do mesmo regime. Porém, devido à complexidade das situações que originam a prorrogação dos actos de inspecção, entedemos que o prazo mínimo de 5 dias relativamente ao reinício da inspecção devia ser ampliado para o mínimo de 15 dias, sem esquecer a indicação da data previsível do termo do procedimento de inspecção, exigência que resulta do já mencionado n.º 4 do art. 36º do RCPIT. A preterição da notificação da prorrogação ao sujeito inspeccionado faz com que ela não produza os efeitos jurídicos pretendidos.¹⁴⁰

¹³⁹ Vide art. 62º, n.º 2, do RCPIT.

¹⁴⁰ MARTINS, Alfaro, *ob. cit.*, p. 290.

Relativamente ao prazo máximo do procedimento de inspecção externa, a lei tributária consagra, por via de regra, que em nenhuma situação pode ser ultrapassado o prazo máximo de 12 meses. Este prazo só poderá ser ultrapassado nos procedimentos de inspecção em que o prazo de 6 meses para a sua conclusão for suspenso em virtude de, em processo especial de derrogação de segredo bancário, o inspeccionado interpor recurso com efeito suspensivo ou a AT solicite judicialmente o acesso a essa informação, nos termos do art. 36º, n.º 5, do RCPIT¹⁴¹.

Importa referir que a legislação tributária só permite a prorrogação do procedimento de inspecções gerais, não havendo assim prorrogação de inspecções parciais. Nas situações tributárias de especial complexidade, previstas no art. 36º do RCPIT, a prorrogação do prazo é da competência do Director Geral dos Impostos¹⁴². A lei é omissa quanto à questão do momento em que a prorrogação deve ser notificada ao sujeito passivo, mas socorrendo-se da posição de JOÃO CALDEIRA “faz sentido que seja antes da nota de diligência, já que esta pressupõe que todos os actos de recolha de elementos tenham terminado”¹⁴³.

O tempo em que deve ocorrer o procedimento de inspecção tributária é relevante para evitar que haja repetibilidade da acção inspectiva¹⁴⁴. O legislador estabelece, pois, que “não poderá haver mais que um procedimento externo de fiscalização relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, quanto ao mesmo imposto e período de tributação, sem que haja factos novos e haja uma decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço no sentido de efectivação de novo procedimento”¹⁴⁵. Trata-se, pois, de uma restrição dos poderes de inspecção e uma garantia do sujeito passivo prejudicado pelo incómodo que as inspecções externas acarretam¹⁴⁶. No entanto, afirmamos que, de modo diverso ao que a lei estabelece, em nenhuma situação o procedimento poderia ultrapassar o prazo máximo de nove meses.

¹⁴¹ *Idem*, p. 289.

¹⁴² *Idem*, p. 290.

¹⁴³ CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 213.

¹⁴⁴ *Vide* art. 63º, n.º 4, da LGT.

¹⁴⁵ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, 2012, p. 548.

¹⁴⁶ *Idem*, p. 549.

Dessa regra surge a questão de saber a que “factos novos” se refere o legislador no art. 63º da LGT. Com efeito, os factos que a AT venha a conhecer após a primeira acção de fiscalização (inspecção) constituem a única interpretação possível. Na verdade, só podem ser os factos referentes ao período anterior aos actos de inspecção e não os factos objectivamente supervenientes¹⁴⁷.

Outra questão colocada pela doutrina é de saber se poderão ser considerados como factos novos os que a AT poderia ter tomado conhecimento, por estarem abrangidos no período de inspecção, mas não os apreciou.¹⁴⁸¹⁴⁹ A posição dominante, que subscrevemos, vai no sentido de não considerar como factos novos aqueles que deviam ter sido apreciados no período de inspecção porque os funcionários incumbidos não tomaram conhecimento por lhes faltar a diligência suficiente. A não ser assim, violar-se-ia o princípio da proporcionalidade¹⁵⁰. Entretanto, sublinhamos aquelas situações em que se admite a possibilidade de nova acção de inspecção desde que tenha como fim a “confirmação dos pressupostos de direitos” que o sujeito activo invoque perante os serviços da AT¹⁵¹.

Em suma, a posição que adoptamos é a de o prazo da inspecção externa conta-se a partir do momento da notificação prévia e termina com a conclusão do relatório final de inspecção. Contrariamente à lei tributária, os 6 meses previstos para a sua realização devem ser prorrogáveis por mais um período de 3 meses, pelo que o cômputo geral do prazo pode chegar aos 9 meses de inspecção¹⁵². Quanto ao momento exacto do termo desta, somos de opinião que este deve ser aquele em que se proceda à assinatura do relatório final por parte do sujeito passivo, pois só nessa fase se consolida a posição administrativa sobre o objecto inspeccionado.

4.4.1. Efeitos do Prazo sobre a Caducidade da Liquidação

¹⁴⁷ *Ibidem*.

¹⁴⁸ GARCIA, Nuno de Oliveira e NUNES, Rita Carvalho, *ob. cit.*, p. 261.

¹⁴⁹ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 548

¹⁵⁰ *Vide* art. 55º e 63º, n.º 3, ambos da LGT e art. 266º, n.º 2, da CRP.

¹⁵¹ *Vide* art. 63º, n.º 4, *in fine*, da LGT.

¹⁵² *Cfr.* CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 212.

A caducidade é um facto impeditivo da liquidação de imposto. Ela traduz-se no facto de que, decorrido o prazo legalmente previsto para o efeito, a AT fica impedida de exercer o poder de liquidar imposto¹⁵³.

O art. 45º, n.º 1, da LGT consagra que a AT tem o poder de liquidar os tributos, mas este direito caduca caso o contribuinte não seja devidamente notificado dentro do prazo de 4 anos, desde que a lei não prescreva prazo diferente. No entanto, o prazo da caducidade suspende-se quando o contribuinte for validamente notificado¹⁵⁴. Esta suspensão da caducidade do direito de liquidação constitui uma característica especial do procedimento da inspecção tributária externa¹⁵⁵. Quando a inspecção tenha durado 6 meses, o prazo da caducidade de liquidação de imposto reinicia-se no termo do procedimento da inspecção¹⁵⁶¹⁵⁷.

A regra da suspensão da caducidade de liquidação do imposto tem uma relevante excepção que funciona como garantia dos contribuintes. Esta pode ocorrer naquelas situações em que o procedimento de inspecção externa não tenha sido concluído no prazo de 6 meses, passando a contar-se o prazo de caducidade como se não tivesse existido alguma suspensão.¹⁵⁸. No entanto, NUNO GARCIA e RITA CARVALHO NUNES são apologistas de que no direito a constituir a prorrogação do prazo do procedimento de inspecção devidamente fundamentado deve repercutir os seus efeitos também na prorrogação da suspensão do prazo da caducidade do direito de liquidação, uma vez que o procedimento de inspecção pode assumir um carácter complexo nalgumas situações¹⁵⁹. Apoiamos esta posição porque se mostra mais adequada à defesa do interesse público. Na verdade, o Estado na sua tarefa de fiscalização visa satisfazer as necessidades públicas e este objectivo deve ser

¹⁵³ Vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Janeiro de 2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37994e220314812c802579900040f0e9?OpenDocument>.

¹⁵⁴ Vide art. 46º da LGT.

¹⁵⁵ GARCIA, Nuno e Rita Carvalho Nunes, *ob. cit.*, p. 523.

¹⁵⁶ MANUEL, Faustino, Caducidade e Prescrição em Matéria Tributária, disponível em http://www.otoc.pt/downloads/files/formacao/1193838823_Apresenta%C3%A7%C3%B5es.pdf.

¹⁵⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-02-2007, proferido no processo n.º 01456/06

¹⁵⁸ MANUEL, Faustino, *ob. cit.*, p. 3.

¹⁵⁹ GARCIA, Nuno e NUNES, Rita Carvalho *ob. cit.*, p. 257.

salvaguardado em qualquer procedimento de inspecção tributária. Portanto, qualquer prorrogação fundamentada deve preservar o direito de o Estado de liquidar o imposto.

Nos casos em que a inspecção tributária dure menos de 6 meses, a doutrina¹⁶⁰ entende que o prazo de caducidade do direito de liquidação reinicia-se com o termo da inspecção tributária, que no nosso entender este ocorre no momento da assinatura do relatório final por parte da AT e do contribuinte. Ou seja, cumprido que esteja o referido prazo, a contagem da caducidade apenas sofre uma suspensão.

Havendo investigação criminal no que toca aos factos relativos à liquidação, o prazo de caducidade do direito de liquidação é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano¹⁶¹¹⁶², nos termos do art. 45º, n.º 5, da LGT.

Relativamente aos efeitos do prazo sobre a caducidade do direito de liquidação de imposto quando a inspecção dura menos de 6 meses, a jurisprudência tem vindo a defender que, à luz dos art. 60º a 62º do RCPIT, o prazo de caducidade do direito de liquidação de imposto, reinicia-se com a notificação do sujeito inspeccionado da conclusão do procedimento da inspecção, através da elaboração do relatório final¹⁶³.

Um dos problemas colocados pela doutrina tem a ver com questão de saber se estaremos ou não diante de uma acção de inspecção externa quando os serviços de inspecção tributária se limitam a deslocar-se ao estabelecimento do sujeito passivo apenas para obter assinatura através da notificação prévia, e não praticar os actos materiais de inspecção como examinar elementos do inspeccionado com capacidade de revelar a sua situação tributária (*vide* art. 29º do RCPIT), efectuar recolhas de documentos nos termos dos art. 55º e 56º, ambos do RCPIT. Neste caso, se a inspecção externa servir como um meio para alongar o

¹⁶⁰ Cfr. FAUSTINO, Manuel, ob. cit. p. 3 e CALDEIRA, ob cit. 219

¹⁶¹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/02/2010, proferido no processo n.º 01086/09. No mesmo sentido vão os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 18/01/2012, proferido no processo n.º 00670/08.1BEBRG, e do Tribunal Central Administrativo Sul de 04/10/2011, proferido no processo n.º 04874/11

¹⁶² MANUEL, Faustino, Caducidade e Prescrição em Matéria Tributária, Lisboa, 2007, p. 3.

¹⁶³ Acórdão do STA,20/10/2010, proferido no processo n.º 0112/10, No mesmo sentido vai o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13/10/2009, proferido no processo n.º 03415/09.

prazo da caducidade do direito de liquidação, parece que tal procedimento não deve ter influência sobre o prazo da caducidade. Portanto, prevalece a posição tomada por NUNO GARCIA e RITA CARVALHO NUNES no sentido de não permitir que uma simples abertura do procedimento externo de inspecção e com efeitos meramente formais produza a suspensão do prazo da caducidade do direito de liquidação. A suspensão do prazo tem, pois, de resultar da prática de actos materiais de inspecção por parte dos serviços da AT¹⁶⁴. Caso contrário, estar-se-ia a violar o objectivo primordial da inspecção tributária que é o de garantir a aplicação, na prática, do princípio de justiça consagrado nas normas jurídico-tributárias.

O princípio de justiça concretiza-se na redistribuição das obrigações fiscais e, nos termos da legislação administrativa, na actuação da inspecção tributária conforme os princípios constitucionais¹⁶⁵, designadamente o princípio da boa-fé e o princípio da proporcionalidade, nos termos do art. 266º, n.º 2, da CRP. O princípio da boa-fé é sublinhado por JOSÉ CASALTA NABAIS, na sua dissertação, ao afirmar que a Constituição impõe a necessidade de protecção da confiança dos contribuintes e exige que a administração tributária actue, no exercício das suas funções, de boa-fé¹⁶⁶.

Além dos princípios acima referidos, a actuação da AT deve nortear-se também pelos princípios¹⁶⁷ da verdade material e de colaboração com os sujeitos passivos. O primeiro princípio vem consagrado no art. 6º do RCPIT nos seguintes termos: “o procedimento de inspecção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar officiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo.” Assim, a AT no exercício do poder de inspecionar está obrigada a envidar esforços, moldando a sua conduta, para a descoberta da verdade material. Por outro lado, o inspecionado deve abster-se de adoptar comportamentos que obstem à descoberta da verdade material, tais como ocultando documentos ou dados informáticos.

¹⁶⁴ GARCIA, Nuno e NUNES, Rita Carvalho, *ob. cit.*, p. 255.

¹⁶⁵ REIS, António Nunes dos, Lei Geral Tributária e a Inspeção Tributária, *in* Fiscália, Revista da DGCI-Direcção Geral dos Impostos, 99, n.º 22, Inspeção Dossier Tributária, pp. 4-5.

¹⁶⁶ NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 408.

¹⁶⁷ GARCIA, Nuno e NUNES, Rita Carvalho, *ob. cit.*, p. 255.

Portanto, somente com a prática dos actos materiais se suspende o prazo de caducidade do direito de liquidação de imposto e as “acções integradas no procedimento de inspecção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos de inspecção tributária”, devendo a AT abster-se de praticar actos insusceptíveis de servir a finalidade da inspecção¹⁶⁸.

5-Actos Materiais de Inspeção

5.1. Actos Admissíveis

Neste ponto vamos abordar os actos que, no âmbito de um procedimento de inspecção externa, são realizados pelos funcionários da AT, quer os actos de inspecção, quer os limites impostos na sua prática. Consideraremos os actos exigidos por lei e aqueles que, embora resultem do cumprimento da própria lei, são praticados pela AT no âmbito do exercício do seu poder discricionário.

Os actos materiais de inspecção traduzem-se em actos de execução de inspecção, ou seja, num conjunto de actuações que levam à realização dos objectivos visados numa inspecção tributária em concreto. Pois, é com a prática dos actos inspectivos que se pode falar de inspecção externa. Nos casos em que os funcionários incumbidos da prática de inspecção tributária se limitam apenas a efectuar uma notificação prévia sem, por exemplo, posteriormente, visitar o inspecionado no seu estabelecimento, pedindo-lhe documentos para consultar ou outros actos necessários à obtenção da verdade material, estar-se-ia diante de um vício de inspecção tributária que se traduz na utilização do procedimento de inspecção externa apenas como meio para prolongar o prazo da caducidade de liquidação de imposto. Qualquer procedimento que vise apenas tal fim viola os princípios constitucionalmente consagrados que regulam as actuações da AT¹⁶⁹, designadamente os princípios da legalidade, da proporcionalidade e da boa-fé (art. 266º, n.º 2, da CRP).

A realização dos actos materiais de inspecção começa com a entrega da ordem de serviço¹⁷⁰. Os actos materiais de inspecção estão previstos nos códigos e leis tributárias¹⁷¹.

¹⁶⁸ MARTINS, Alfaro, *ob. cit.*, p. 86.

¹⁶⁹ GARCIA, Nuno e NENUES, Rita Carvalho, *ob. cit.*, p. 255.

¹⁷⁰ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15/07/2008, proferido no processo n.º 02377/08

De modo especial, o art. 29º do RCPIT na sua epígrafe “prerrogativas da inspecção tributária” consagra os actos materiais que os funcionários da inspecção tributária devem realizar de modo muito mais específico. Assim, no n.º 1, alíneas a) a g) deste preceito, estão consagradas as faculdades dos funcionários da AT que se concretizam em actos materiais, como examinar quaisquer elementos do sujeito passivo susceptíveis de revelar a sua situação tributária (al.a.), avaliar os bens ou imóveis relacionados com a actividade do contribuinte, bem como a sua inventariação, a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado (b), ter acesso, realizar a consulta e testar o sistema informático (c), obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos relacionados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades (d), tomar declarações dos inspeccionados, membros do corpo social ou de qualquer pessoa, contando que tais declarações sejam relevantes para o apuramento dos factos tributários (e), controlar os bens em circulação (f), requerer informações às administrações tributárias e estrangeiras dentro da cooperação administrativa internacional (g).

Os elementos capazes de revelar a situação económica dos contribuintes encontram-se previstos nas alíneas do n.º 2 do art. 29º do RCPIT, designadamente os livros obrigatórios previstos na legislação comercial e fiscal (al. a), os registos contabilísticos e os documentos com eles relacionados, incluindo os programas e os suportes magnéticos (b); os registos auxiliares de contabilidade (c), os documentos e registos relativos ao custeio das existências ou à contabilidade analítica (d), outra documentação interna ou externa relativa às operações económicas e financeiras efectuadas com clientes, fornecedores, instituições de crédito, sociedades e quaisquer outras entidades (e), os relatórios, pareceres e restante documentação emitida por técnicos oficiais de conta, advogados, consultores fiscais e auditores externos (f), e a correspondência recebida e expedida relacionada com actividade (g). Portanto, o acesso ou análise desses elementos conduzem à prática de actos materiais.

Por outro lado, o art. 63º, n.º 1, da LGT consagra as seguintes diligências que os órgãos da inspecção podem desenvolver a fim de se apurar a situação tributária do contribuinte: ter acesso aos locais onde possam encontrar elementos relacionados com

¹⁷¹ Vide art. 63º da LGT, art. 132º a 134º do Código do IRS, art. 134º do Código do IRC, e art. 84º e 85º do Código do IVA.

actividade do sujeito passivo e os demais obrigados tributários (al.a), analisar e pôr visto aos livros e registos do inspeccionado, assim como todos os elementos com capacidade de esclarecer a situação tributária do contribuinte (b), consultar e examinar o sistema informático do inspeccionado (c), requerer a colaboração de entidades públicas necessária para se aferir a situação tributária (d), pedir documentos do notário, conservadores e outras entidades oficiais (f), e usar as instalações do inspeccionado para o exercício da acção inspectiva, quando a utilização for necessária (g).

Os actos e as diligências acima referidos não constituem uma indicação de carácter taxativo¹⁷², pois a execução concreta dos actos que materializam a inspecção exige sempre uma certa discricionariedade por parte dos funcionários incumbidos da prática dos actos de inspecção. Tal como afirma VÍTOR FAVEIRO, citado por JOÃO CALDEIRA, “a Administração Tributária, naturalmente, desconhece qual a realidade económica que está por detrás dos factos tributários praticados pelos contribuintes (...) para que a Administração tributária possa desempenhar a sua função com eficácia necessita de possuir poderes de investigação de certa forma amplos”¹⁷³. Nesta óptica, a previsão dos limites aos poderes da AT na realização da inspecção tributária, quer na realização dos actos previstos na lei, quer daqueles que resultam do exercício do seu poder discricionário, demonstram grande relevância. Tais limites impõem que a liberdade de actuação conferida à AT tem de se adequar ao quadro legal que rege o procedimento de inspecção tributária. Com efeito, a manifestação desses limites ocorre na observação de uma série de princípios consagrados na legislação tributária, que constituem garantias dos contribuintes na tutela dos seus direitos fundamentais.

Os princípios relevantes para a realização dos actos inspectivos, consagrados no RCPIT são: o princípio da verdade material, o princípio da proporcionalidade, o princípio do contraditório e o da cooperação. Além destes, temos o princípio da prossecução do interesse público, o princípio da legalidade, o princípio da imparcialidade, o princípio da igualdade e da celeridade¹⁷⁴.

¹⁷² MARTINS, Alfaro, *ob. cit.*, p. 222.

¹⁷³ CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 160.

¹⁷⁴ *Vide* art. 266º, n.º 2, da CRP, art. 55º da LGT e art. 5º a 11º, do RCPIT.

O princípio da verdade material exprime que a AT deve apurar as suas decisões com base nos factos tal como se apresentam na realidade¹⁷⁵. A observância deste princípio faz com que se realizem também os princípios do inquisitório e o da igualdade fiscal. Aquele exige que a AT actue aplicando toda a diligência necessária à satisfação do interesse e à descoberta da verdade material. O princípio do inquisitório exprime a ideia de que o inspector tributário, na sua actuação, pode proceder também a diligências não requeridas pelo sujeito passivo¹⁷⁶. De igual modo, a AT deve tratar com igualdade os contribuintes que se encontrem em situações idênticas e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações desiguais. Pois, o tratamento desigual entre os contribuintes em situações iguais tem de ter fundamento objectivo que o justifique. O princípio da igualdade está sempre ligado ao princípio da imparcialidade. Com base neste, a AT, perante os contribuintes, deve assumir uma posição isenta e equidistante, evitando o favorecimento ou o prejuízo dos interesses privados legalmente tutelados¹⁷⁷.

Outro princípio relevante que enforma o procedimento de inspecção tributária é o princípio da prossecução do interesse público¹⁷⁸. Este apresenta-se como um fio condutor da acção da AT, uma vez que é transversal à esfera pessoal e patrimonial do contribuinte. No entanto, a prossecução do interesse público depende doutros princípios-limites, tais como o princípio da legalidade, o da proporcionalidade e o da imparcialidade.

O princípio da legalidade diz respeito ao cumprimento estrito da lei durante a actuação das partes em todo o procedimento de inspecção¹⁷⁹. Segundo DIOGO FREITAS DO AMARAL, este princípio visa proteger quer o interesse dos particulares quer o interesse público¹⁸⁰.

¹⁷⁵ Vide art. 58º da LGT e art. 6º do RCPIT.

¹⁷⁶ Vide art. 58º, *in fine*, e 72º, ambos da LGT.

¹⁷⁷ Vide art. 266º, n.º 2, da CRP e art. 6º do CPA.

¹⁷⁸ Vide art. 58º da LGT.

¹⁷⁹ Vide art. 103º, n.º 2, da CRP.

¹⁸⁰ AMARAL, Diogo Freitas do, Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2004, pp. 42 e 56 – 60. O princípio da legalidade decorre do art. 103º, n.º 2 e 3, e 266º, n.º 2, todos da CRP e do art. 3º do CPA.

O princípio da proporcionalidade decorre do art. 266º, n.º 2, da CRP. Segundo este princípio, a AT, na sua actuação, deve optar por meios inspectivos que imponham menor sacrifício ao contribuinte e as suas decisões ou deliberações devem ser adequadas e proporcionais aos fins a atingir¹⁸¹. Portanto, trata-se de um apelo à adequação. Esta “significa que a providência se mostra adequada ao objectivo almejado, se destina ao fim contemplado pela norma, e não a outro; significa, pois, correspondência de meios a fins”¹⁸². Portanto, a medida restritiva dos direitos do contribuinte tem de ser necessária e exigível por não existirem outras medidas menos restritivas para alcançar os fins visados. O princípio da proporcionalidade apela também ao princípio da justa medida, isto é, pretende evitar que na prossecução do bem público a AT cometa excessos¹⁸³.

Por fim, o procedimento de inspecção obedece também ao princípio da celeridade (art. 57º da LGT). No entanto, tal como a doutrina reconhece, a violação desse princípio não implica a ilegalidade dos actos inspectivos realizados, mas faz incorrer em responsabilidade civil extracontratual nos termos gerais, previstos no Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e Demais Entidades Públicas, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de Dezembro¹⁸⁴.

No que toca à violação dos outros princípios do procedimento de inspecção, a solução passa pela observação do princípio da impugnação unitária (*vide* art. 54º do CPPT). Este significa que as ilegalidades cometidas no procedimento de inspecção tributária “são sindicáveis apenas na impugnação final que se fizer da liquidação”, excepto em situações que requeiram medidas cautelares ou actos susceptíveis de impugnação contenciosa, nos termos do art. 89º-A, n.º 7, da LGT¹⁸⁵. A aplicação deste princípio resulta do carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários.

¹⁸¹Neste sentido CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2003, p. 269.

¹⁸² MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo IV, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, p. 207.

¹⁸³ VALENTIM, Carlos, CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 99.

¹⁸⁴CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 457.

¹⁸⁵VALENTIM, Carlos, CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 102.

Portanto, a prática dos actos inspectivos deve estar em conformidade com os princípios que regem o procedimento de inspecção tributária. Os actos desconformes constituem actos viciados que podem legitimar a oposição do sujeito passivo à inspecção tributária. Os limites ou garantias que o legislador põe à disposição dos contribuintes visam evitar que “a pressão da arrecadação de receitas possa colocar em causa e sacrificar de forma arbitrária e discricionária direitos e legítimas expectativas dos contribuintes” (*Vide* art. 103º, n.º 2, da CRP).¹⁸⁶

5.2. Dever de Cooperação

A AT e o inspeccionado ou os demais obrigados tributários estão submetidos a um dever recíproco de cooperação¹⁸⁷. A cooperação possibilita a melhor execução do procedimento tributário e faz com que haja uma correcta fiscalização e justa liquidação dos tributos¹⁸⁸. Este dever pressupõe que a actuação da AT e dos contribuintes seja de boa-fé¹⁸⁹. Traduz-se, pois, no dever de colaboração recíproca entre os contribuintes e a AT e constitui a manifestação da garantia de eficácia da actuação desta. Aquela eficácia concretiza-se quando os deveres de cooperação são adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir (art. 63º, n.º 4, da LGT).

São várias as regras previstas no RCPIT que manifestam o dever de colaboração entre os sujeitos que intervêm no procedimento da inspecção tributária¹⁹⁰. Por exemplo, a norma que estabelece o dever de notificar o contribuinte do início do procedimento de inspecção por carta-aviso (art. 49º do RCPIT), e o dever de o contribuinte de esclarecer as dúvidas levantadas no decorrer do procedimento de inspecção (art. 48º, n.º 1, do RCPIT). Outros casos especiais encontram-se previstos no art. 84º, n.º 2, da LGT, designadamente o caso de autoliquidação em que os contribuintes têm o dever de esclarecer os critérios utilizados e sua

¹⁸⁶ CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 168.

¹⁸⁷ ALVES, José António Costa, *ob. cit.*, p. 124.

¹⁸⁸ CALDEIRA, João Fernando Damião, *ob. cit.*, p. 132.

¹⁸⁹ VALENTIM, Carlos, CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 100.

¹⁹⁰ ALVES, José António Costa, *ob. cit.*, p. 124.

aplicação quanto aos valores declarados, e o deveres estabelecidos nos art. 77º do Código do IVA e art. 133º do Código do IRS¹⁹¹.

Em todas essas ocasiões, os contribuintes devem cooperar de boa-fé e esclarecer de forma completa e verdadeira os factos que conheçam, oferecendo os meios de prova¹⁹². O dever de colaboração dos contribuintes com a AT envolve também o cumprimento das obrigações acessórias relativamente à sua situação tributária e à prestação de informações sobre relações económicas que eles mantenham com terceiros¹⁹³.

O dever de cooperação do contribuinte permite que os funcionários da inspecção tributária, por exemplo, nos termos do art. 28º, n.º 2, do RCPIT, tenham o direito de aceder às instalações do contribuinte, examinar, requisitar e reproduzir os documentos, de obter esclarecimento por parte dos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, de requisitar às autoridades policiais e administrativas a colaboração necessária ao exercício das suas funções no caso de ilegítima oposição do contribuinte à inspecção.

A AT, por meio dos seus órgãos competentes, pode desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros com quem o contribuinte se relacione economicamente¹⁹⁴. A recusa de cooperação só será legítima quando ocorra algumas das situações previstas no art. 63º, n.º 5, da LGT, tais como o acesso à habitação do contribuinte (art. 63º, n.º 5, alinea a), da LGT), a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado. Estas situações dependem do consentimento do titular ou da derrogação do dever do sigilo bancário pela AT quando seja legalmente permitida (art. 63º, n.º 5, alinea b), da LGT).

O acesso a factos da vida privada¹⁹⁵ e a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na CRP e na lei¹⁹⁶, só poderão ser realizados mediante autorização judicial concedida pelo tribunal de comarca

¹⁹¹ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, *ob. cit.*, p. 497.

¹⁹² VALENTIM, Carlos, Paulo Cardoso, *ob. cit.*, p. 101.

¹⁹³ *Vide* art. 59º, n.º 4, da LGT.

¹⁹⁴ *Vide* art. 63º, n.º 1, alinea d), da LGT.

¹⁹⁵ *Vide* art. 63º, n.º 5, alinea c), da LGT.

¹⁹⁶ *Vide* art. 63º, n.º 5, alinea d), da LGT.

competente, com base em pedido fundamentado da AT¹⁹⁷. Socorrendo-nos da opinião de DIOGO LEITE CAMPOS e co-autores, nos casos de recusa legítima de colaboração, devem incluir-se a falta de credenciação dos funcionários incumbidos da execução dos actos da inspecção¹⁹⁸.

A oposição do contribuinte à inspecção fora das situações previstas no n.º 5 do art. 65º da LGT e no art. 47º do RCPIT é ilegítima e constitui, portanto, a violação do dever de cooperação pelo contribuinte. Em tais situações, a recusa dá o direito aos funcionários da inspecção tributária de requerer às autoridades policiais e administrativas uma colaboração adequada para o exercício das suas funções¹⁹⁹. Além disso, a recusa ilegítima pode constituir pressuposto de aplicação de métodos indirectos²⁰⁰. Porém, é necessário sublinhar que a violação do dever de cooperação pelo sujeito passivo e demais obrigados não determina, por si só, a aplicação de métodos indirectos, a qual se verifica apenas com base nos requisitos previstos na lei, em conformidade com o art. 87º da LGT²⁰¹. Este facto não altera as sanções aí previstas quando a violação do dever de cooperação se traduzir na prática de crimes²⁰² ou contra-ordenação tributária²⁰³ (actualmente sancionada com uma coima de 250 a 50 000 euros). Com efeito, caso haja oposição ilegítima no procedimento de inspecção tributária, os inspectores devem comunicá-la ao dirigente máximo do serviço ou ao representante do Ministério Público competente²⁰⁴.

A violação do dever de cooperação pela AT traduz-se em vício autónomo de violação da lei²⁰⁵. Tal como já vimos, a violação desse princípio não implica a ilegalidade dos actos inspectivos realizados, mas pode acarretar a responsabilidade da entidade em que o órgão administrativo se insere nos termos previstos no Regime da Responsabilidade Civil

¹⁹⁷ Vide art. 63º, n.º 6, da LGT.

¹⁹⁸ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 499.

¹⁹⁹ Vide art. 28º, n.º 1, alínea h), do RCPIT.

²⁰⁰ Vide art. 10º do RCPIT e art. 88º, alínea b), LGT

²⁰¹ VALENTIM, Carlos e CARDOSO, Paulo, *ob. cit.*, p. 101.

²⁰² Vide art. 103º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT.

²⁰³ Vide art. 113º do RGIT.

²⁰⁴ Vide art. 32º do RCPIT.

²⁰⁵ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 499.

Extracontratual do Estado e Demais Entidades²⁰⁶. Em suma, a cooperação entre a AT e os contribuintes é muito importante no procedimento de inspeção tributária, na medida em que garante que a actuação da AT seja eficaz e os direitos dos contribuintes sejam salvaguardados. Além de ser um direito, a cooperação é um princípio legalmente consagrado nas normas processuais tributárias e a sua violação constitui um vício de ilegalidade inspeção, com as inerentes consequências ao nível da validade dos actos subsequentes.

6-Direito da Audição Prévia antes da Conclusão do Relatório da Inspeção

No processo tributário, a audição prévia enquadra-se no âmbito do princípio da participação previsto na LGT²⁰⁷ e é concretizado em várias situações em que ocorre a formação de decisões ou deliberações da AT relativas à situação tributária dos contribuintes. Neste ponto, vamos tratar da audição prévia realizada no âmbito do procedimento de inspeção tributária na sua fase conclusiva, ou seja, antes da conclusão do relatório final de inspeção tributária, prevista no art. 60º do RCPIT.

A audição prévia é um direito conferido aos cidadãos com a capacidade contributiva, nos termos do art. 267º, n.º 1 e 5, da CRP, e decorre do direito de participação dos particulares previsto no CPA²⁰⁸ e no CPPT²⁰⁹. Com esta protecção jurídica, o legislador português procurou salvaguardar os interesses públicos e privados através de um mecanismo que permite alcançar a possibilidade de uma decisão ponderada que integra os destinatários dos actos da administração no seu *iter* formativo²¹⁰.

O direito à audição prévia permite que todos os contribuintes possam exercer o seu direito do contraditório, defendendo, assim, com eficácia os seus interesses e o cumprimento justo das suas obrigações tributárias. Por outro lado, este direito permite ao contribuinte

²⁰⁶ *Idem*, p. 457.

²⁰⁷ *Vide* art. 60º, n.º 1, alínea e).

²⁰⁸ *Vide* art. 8º

²⁰⁹ *Vide* art. 54º, n.º 1.

²¹⁰ SANTOS, Filipe de Castro, *in* Algumas Nota Soltas acerca do Direito de Audição Prévia do Contribuinte no Procedimento Tributário, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, p. 6.

prevenir futuros litígios desnecessários²¹¹ e, ao mesmo tempo, defender o seu próprio património.

Tratando-se de uma audição feita antes da conclusão do relatório final, discute-se na doutrina se com a sua realização pode substituir a audição antes da decisão final de liquidação do imposto. Esta discussão doutrinária tem por base a consagração feita no art. 60º, n.º 3, da LGT, disposição que manda dispensar a audição prévia antes da liquidação nos casos em que os contribuintes tenham sido anteriormente ouvidos, excepto se houver invocação de factos novos.

Em resposta a essa questão, a doutrina tem acolhido a ideia de que o contribuinte, sendo ouvido numa das fases do procedimento inspeccionativo, não tem que ser ouvido antes da liquidação, concordando com as dispensas previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 do art. 60º da LGT²¹². Porém, esta conclusão suscita outras questões, nomeadamente a de saber como é que a audição antes da conclusão do relatório final pode ou não resultar em actos ou decisões desfavoráveis ao contribuinte no acto de liquidação.

Neste sentido, tomaremos como referência a constatação de MARTINS ALFARO de que “pode a AT entender que do procedimento não resultará a modificação desfavorável da situação tributária da entidade inspeccionada e, não obstante esta poder vir a ser, mais tarde, alterada desfavoravelmente, por exemplo, através da realização de uma liquidação adicional”²¹³. Embora este autor se refira à definição de acto desfavorável para a interpretação do n.º 1 do art. 60º do RCPIT, consideramos que serve para a análise dos n.º 2 e 3 do art. 60º da LGT e concluímos que a posição assumida quanto à preterição do direito à audição prévia ao acto de liquidação, porque já se realizou antes da conclusão do relatório, não parece uma posição satisfatória. Os actos inspeccionativos e actos de liquidação ocorrem em momentos diferentes e da preterição da audiência prévia pode resultar a preterição do direito à informação ou da participação. Aliás, no próprio CPPT (cfr. art. 45.º) verificamos a importância que é conferida ao princípio do contraditório, em sede de procedimento, que também em sede de inspecção deve ser garantido.

²¹¹ NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 30.

²¹² CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 525.

²¹³ ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 420.

Preterida a audiência prévia nestes moldes, põe-se a questão de saber qual a solução para o caso em que o contribuinte venha invocar a falta dessa audiência prévia ao acto de liquidação que, nos termos da lei, podia ser preterida. A resposta a esta questão não parece depender se existiu ou não preterição da audiência prévia à liquidação, porque o contribuinte já foi ouvido antes da conclusão do relatório, tenha havido ou não um acto desfavorável. Trata-se, pois, de saber se dessa preterição o contribuinte deixou ou não de poder apresentar factos novos ou pronunciar-se sobre questões relevantes para determinar o conteúdo da decisão final²¹⁴. Na afirmativa, a falta de audiência dos contribuintes antes da liquidação transforma-se num vício do procedimento tributário, podendo levar à anulação do acto²¹⁵. Se se concluir que com a observância da audiência prévia o acto tributário não poderia ter outro conteúdo decisório, ou seja, que a decisão não poderia ter sido diferente, mesmo que o sujeito passivo participasse na formação da mesma, o acto de liquidação seria válido, pois a formalidade de audiência prévia degradar-se-ia em formalidade não essencial²¹⁶.

Acolhemos esta posição por ter maior possibilidade de salvaguardar quer os interesses privados dos contribuintes, quer os interesses públicos. Pois, nas situações em que se conclui que a preterição do direito da audiência impediu o contribuinte de trazer factos novos ou pronunciar-se sobre questões relevantes à decisão final, fica tutelado o interesse do sujeito passivo. No entanto, estar-se-ia a tutelar o interesse público, caso se concluísse que, mesmo que não houvesse preterição do direito à audiência, o contribuinte não traria factos novos, nem se pronunciaría sobre questões relevantes que determinariam a decisão. Contudo, entendemos como boa prática, para evitar situações ou litígios desta natureza, que a AT deve promover sempre à audiência prévia antes de quaisquer actos de liquidação de imposto, porque sendo acto preparatório, a audiência prévia à conclusão do relatório final de inspecção não determina o sentido do acto de liquidação, isto é, se ele será ou não favorável ao contribuinte²¹⁷.

²¹⁴ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 515.

²¹⁵ *Vide* art. 135º do CPA.

²¹⁶ Neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23/05/2006, proc. n.º 01156/06, <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1fa640ad4be70e6080257179004c3c22?OpenDocument>.

²¹⁷ Neste sentido, ALFARO, Martins, *ob. cit.*, p. 421.

Outra questão que importa referir é a que resulta do n.º 1, *in fine*, do art. 60º do RCPIT. O problema está ligado ao facto de o legislador prever apenas a notificação do projecto de conclusões do relatório final e não do projecto do relatório final de inspecção. Esta consagração legal tem sido alvo de críticas por parte da doutrina, já que ela restringe desnecessariamente o direito de informação do sujeito passivo e o seu direito de pronunciar-se. Com efeito, a doutrina parece inclinar-se para a solução prevista no n.º 5 do art. 60º da LGT²¹⁸. A posição tomada por MARTINS ALFARO parece ser a mais acertada ao afirmar que nada justifica tal limitação e, socorrendo-se daquele preceito, ficam salvaguardados o direito à informação e a possibilidade de o contribuinte se pronunciar sobre os factos novos e evitar decisões ou deliberações desfavoráveis à sua situação tributária.

Levanta-se também, no âmbito da interpretação do art. 60º da LGT, o problema de saber se a obrigação de audição por parte da administração é uma faculdade ou um dever, uma vez que o legislador decidiu utilizar a expressão “pode efectuar-se” ao invés de optar pela palavra “deve”. Além disso, parece reforçar aquela expressão com deliberada omissão legislativa por não ter consagrado expressamente a obrigatoriedade de a administração ouvir o contribuinte sobre os actos que dizem respeito à sua vida, bem como sobre questões de facto ou de direito. Na verdade, trata-se de um problema relevante no âmbito do direito tributário porque existem exemplos concretos que afirmam o carácter facultativo de audição do contribuinte, designadamente a circular da DGAIEC n.º 19/99 e a circular da DGSI n.º 13/99²¹⁹. Estas circulares difundem a ideia de que a administração não tem a obrigatoriedade de ouvir o contribuinte e pode dispensar a audição prévia nos termos do art. 103º do CPA²²⁰.

Para a solução das questões acima referidas, adoptamos a posição de SERENA CABRITA NETO que entende que “a norma constante do art. 60º da LGT tem suscitado amplas dúvidas interpretativas, as quais resultam, em grande parte, de uma deficiente técnica legislativa na elaboração e recorte do respectivo âmbito da norma”²²¹, concluindo que os casos de dispensa de audição são os previstos taxativamente no n.º 2 do preceito e que são

²¹⁸ Sobre esta questão, *Ibidem*.

²¹⁹ http://www.igf.minfinancas.pt/infllegal/codigos_tratados_pela_IGF/LGTributaria/leg_complementar/CIRCULAR_013_99.htm

²²⁰ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de, *ob. cit.*, p. 60.

²²¹ NETO, Serena Cabrita, *ob. cit.*, p. 31.

afastados os casos constantes do art. 103º do CPA. Além disso, a audição prévia constitui um dever da AT e a sua dispensa deve ser fundamentada. A omissão deste dever traduz-se num vício de procedimento capaz de determinar a anulação da sua decisão final.²²²

Portanto, a AT tem o dever de ouvir o contribuinte antes do relatório final do procedimento de inspeção tributária uma vez que a audiência prévia está intimamente ligada com o princípio da participação do contribuinte na formação das decisões da AT que afectam a sua esfera jurídica, pelo que nada justificaria a sua dispensa antes do acto de liquidação.

7-Legitimidade Constitucional do Poder da Inspeção

A CRP não consagra expressamente uma norma que habilite directamente a AT com o poder de inspeccionar²²³. Porém, não se pode concluir pela ausência de tutela constitucional deste poder. Da análise das diversas normas e princípios constitucionalmente consagrados, encontramos a fundamentação da existência de legitimidade do poder da AT para inspeccionar. Assim destacamos os artigos 103º, 104º e 81º, alínea b), da CRP, bem como o n.º 3 do art. 1º da LGT. Estas disposições consagram os princípios estruturantes do poder tributário, designadamente os princípios da justiça e da igualdade.

Extraímos do art. 103º da CRP o dever fundamental de pagar o imposto, tal como afirma NOEL GOMES, sendo que este dever apresenta-se como uma “inderrogável obrigação constitucional decorrente do dever geral de solidariedade nos domínios económicos, político e social”²²⁴. Ao continuar com o seu raciocínio, afirma que o dever de pagar o imposto não deve ser encarado como um “mandato constitucional” dirigido apenas aos sujeitos passivos, “mas que se estende aos próprios poderes públicos, chamados a desempenhar um papel activo na sua conformação”²²⁵. É na realização desse papel activo que o Estado se vê obrigado a

²²² CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA Jorge Lopes de, *ob. cit.*, pp. 511-512. Cfr. Acórdão do STA de 15/10/2008, proc. n.º 0542/08

²²³ CALDEIRA, Damião, *ob. cit.*, p. 18.

²²⁴ GOMES, Noel, *Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas na faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2006, p. 128.

²²⁵ *Idem*, p. 129.

reforçar os meios eficazes para o pagamento de imposto que se traduzem no poder de inspeccionar²²⁶.

De facto, a inspecção concorre para a realização do imposto. Porém, o imposto não constitui o fim em si mesmo, já que este serve como “um instrumento de realização das tarefas finais do Estado”²²⁷. Portanto, o poder de tributar é do interesse público e está relacionado com a realização das despesas colectivas da comunidade e a AT está legalmente incumbida de prosseguir esse interesse público, tal como dispõe o art. 1º, n.º 3, da LGT.

Os valores como o da justiça tributária e da igualdade fiscal, o da prossecução do interesse público e do desenvolvimento económico e social constituem, pois, o fundamento deste comando constitucional. Portanto, a concretização deste desiderato depende do poder de fiscalização que se consubstancia na inspecção tributária.

8. Conclusão

Antes de definirmos a noção de inspecção tributária, apresentamos os significados etimológicos dos termos “inspecção” e “tributária”. Em geral, utilizamos este com o sentido de relativo ao imposto e aquele com o significado de acção de fiscalização de imposto. Além disso, apoiamos a ideia de que a expressão “inspecção tributária” é apenas aplicada no seu sentido funcional ou objectivo, podendo aqui ser visto numa perspectiva ampla ou restrita.

Neste trabalho tratámos apenas do procedimento de inspecção tributária externa enquanto poder de fiscalização e controlo dos impostos e dos comportamentos violadores de regras de inspecção por parte dos intervenientes do procedimento.

Relativamente à função da inspecção tributária, referimos o seu processo evolutivo, já que esta foi desempenhando diversas funções ao longo do tempo e das diversas reformas tributárias ocorridas em Portugal. Antes era considerada como instrumento de arrecadação de receitas pública, mais tarde passou a desempenhar a função de prevenção e fiscalização de impostos e também repressiva, consistindo numa função mais orientadora e formativa dos

²²⁶ *Idem*, p. 132.

²²⁷ NABAIS, José Casalta, *ob. cit.*, p. 226

agentes económicos. Com a reforma da década de 80, a inspecção tributária veio desempenhar o papel de instrumento de comprovação das declarações e de investigação da situação tributária dos contribuintes.

Como instrumento de política fiscal, partimos do entendimento de que a CRP não consagra expressamente a inspecção tributária como tal. Porém, enquanto realizadora dos fins visados pelo sistema fiscal, leva-nos a considerar que a inspecção tributária constitui um meio de política fiscal.

Outra questão que mereceu a nossa atenção diz respeito aos pressupostos para a realização da inspecção externa. De facto, a legitimidade de quem inspecciona, a notificação prévia, a ordem de serviço e a determinação do prazo em que ocorre a inspecção tributária constituem os pressupostos para a realização da inspecção tributária externa.

Sobre a questão da legitimidade para a realização da inspecção tributária, apoiamos a solução legalmente consagrada. Trata-se de uma norma de atribuição de competência, visando impedir que a inspecção venha ser feita por estranhos à relação jurídico-fiscal estabelecida entre a AT e os contribuintes. Por isso, a credenciação dos funcionários incumbidos da prática dos actos inspectivos é um dos pressupostos para a realização da inspecção tributária, ou seja, o inspector da AT deve ter sempre um documento elaborado pelo seu superior hierárquico que tem de consistir numa ordem de serviço ou cópia do despacho do superior hierárquico.

A ausência de credenciação na prática de actos de inspecção constitui um vício que se manifesta quer na falta de ordem de serviço ou de despacho, quer quando estes não são simplesmente exibidos perante o sujeito passivo, quer quando são apresentados por quem não está incumbido da prática dos actos inspectivos. Quanto à falta de um dos elementos da credenciação, parece-nos correcta a posição que ela não constitui ausência de credenciação, mas sim uma credenciação deficiente.

No que concerne às consequências da falta de credenciação, temos a oposição do sujeito passivo contra os actos de inspecção e a anulabilidade dos actos já praticados em desconformidade com a lei. Nos casos em que o contribuinte não se opõe à falta de credenciação e venham a ser praticados actos inspectivos, a consequência é a anulabilidade dos actos de liquidação do imposto. Deste modo, as consequências da falta de credenciação

não se consumam apenas na oposição do contribuinte, pois acarretam também a anulabilidade dos actos inspectivos subsequentes praticados ilicitamente.

A notificação prévia é um dos pressupostos para a realização da inspecção tributária externa, sem prejuízo daquelas situações em que a lei a dispensa. Esta imposição decorre dos princípios de comunicação e de cooperação entre a AT e os contribuintes. Quanto ao prazo de 5 dias de antecedência previstos no RCPIT, consideramos que este prazo é muito curto devido à complexidade que a actividade de inspecção apresenta. Portanto, parece-nos adequado um prazo mínimo de antecedência não inferior a 15 dias . A notificação prévia corporiza-se na carta-aviso e, aqui, coloca-se a questão de saber se com esta se inicia a contagem do prazo para o procedimento de inspecção tributária externa. Das várias posições, temos como a mais acertada a que defende que o início do procedimento de inspecção tributária se dá com a notificação prévia e, a partir desta, começa a contagem do prazo de 6 meses para a sua conclusão.

Quanto à preterição de um dos elementos da carta aviso, nós individualizamo-los e consideramos que a mais grave é a falta de identificação do sujeito passivo. Com efeito, esta não apenas despoleta a oposição por parte do inspecionado ao início da inspecção, mas também faz com que os actos tributários que tenham sido praticados sejam anuláveis. Ao contrário, com a preterição da menção ao âmbito e extensão da inspecção, pode o inspecionado requerer a sua inclusão na carta-aviso ou, caso não o faça, presume-se que este aceita as condições que vierem ser definidas pela AT.

Outro requisito para a realização da inspecção tributária é a ordem de serviço. Esta constitui uma forma de notificação diferente da carta-aviso. Aquela corporiza o início dos actos inspectivos. Nesta matéria, mostrou-se relevante saber quando estamos perante a falta de ordem de serviço e das consequências que advêm da sua omissão. Estamos perante a falta da ordem de serviço quando estivermos perante um documento emitido por uma entidade sem competência para a prática dos actos inspectivos. Esta omissão tem como consequência a falta de credenciação, naquelas situações em que ela é obrigatória.

Sobre a notificação postal, notámos a diferença com que é utilizada a expressão citação por via postal em sede do CPC e notificação postal no âmbito do RCPIT. Discordando

com este tratamento diferenciado, propomos que no direito a constituir a citação por via postal não seja considerada como notificação pessoal.

Outras questões que mereceram a nossa atenção dizem respeito à omissão legal relativamente à impossibilidade de realização de notificação pessoal, quando esta se deve considerar como verificada e quais são as consequências para a notificação via postal sem a fundamentação da impossibilidade da notificação pessoal

Quanto à sua consequência, concluímos que a previsão legal que obriga efectuar a notificação por via postal só quando haja impossibilidade de notificação pessoal do sujeito passivo não parece produzir efeitos jurídicos relevantes. Pois, mesmo que ela se faça sem a impossibilidade de notificação pessoal, o fim de notificar fica sempre alcançado.

Sobre o início do procedimento de inspecção, defendemos a ideia segundo a qual este ocorre com a notificação prévia. No que respeita à conclusão do procedimento de inspecção, no nosso entender, esta ocorre no momento da assinatura do relatório final de inspecção pela AT e pelo sujeito passivo. Sem prejuízo do que a lei estabelece, somos da opinião de que em nenhuma situação o procedimento pode ultrapassar o prazo máximo de nove meses. Quanto aos factos que justifiquem o prolongamento da inspecção, entendemos que não devem ser aqueles que deviam ter sido apreciados no período de inspecção porque os funcionários incumbidos não tomaram conhecimento por falta de diligência. A ser assim, violar-se-ia o princípio da proporcionalidade.

Quanto aos efeitos do prazo sobre a caducidade da liquidação, mostrou-se relevante naquelas situações em que é prorrogado o prazo da inspecção tributária. Portanto, acompanhamos alguns autores no entendimento de que a prorrogação do prazo do procedimento de inspecção devidamente fundamentado deve repercutir também os seus efeitos na prorrogação da suspensão do prazo da caducidade do direito de liquidação, protegendo assim o interesse público. Nos casos em que a inspecção tributária dure menos de seis meses, o prazo da caducidade do direito de liquidação reinicia-se com a assinatura do relatório final por parte da AT e do contribuinte.

Um dos problemas que mereceu também a nossa atenção foi a situação em que os serviços de inspecção tributária se limitam a deslocar-se ao estabelecimento do sujeito passivo

apenas para obter assinatura através da notificação prévia sem, portanto, praticar quaisquer actos materiais de inspecção. A nossa resposta vai no sentido de que não se trata de uma inspecção externa e, conseqüentemente, não se verifica a suspensão do prazo do direito da caducidade uma vez que esta tem de resultar da prática de actos materiais de inspecção por parte dos serviços da AT.

Os actos materiais de inspecção traduzem-se num conjunto de actuações que visam concretizar os objectivos da inspecção tributária. A não realização dos actos inspectivos previamente notificados traduz-se num vício de inspecção que viola os princípios da legalidade, da proporcionalidade e da boa-fé. Na verdade, estes princípios constituem limites à liberdade de actuação da AT. Por outro lado, o sujeito passivo tem o dever de colaboração que consiste no dever de informar e cooperar em tudo o que concorra para a modelação das decisões que lhe dizem respeito.

O dever de cooperação constitui a manifestação da garantia de eficácia da actuação da AT e concretiza-se quando a colaboração seja adequada e proporcional aos objectivos prosseguidos pela inspecção tributária.

Relativamente à audição prévia, trata-se de um direito conferido aos contribuintes. A sua preterição constitui um vício de inspecção porque se transforma num comportamento lesivo do princípio da legalidade e da participação. A audição prévia permite que os contribuintes possam exercer o seu direito do contraditório, defendendo os seus interesses legítimos e prevenindo futuros litígios. Portanto, entendemos que, em boa prática administrativa, a AT deve proceder sempre a audição prévia de quaisquer actos de liquidação de imposto. Além disso, apoiamos a ideia segundo a qual o sujeito passivo seja notificado do relatório do projecto do relatório final de inspecção.

Saber se a audição prévia é um dever ou uma faculdade, é uma das questões que se revela importante. Na nossa óptica, parece-nos acertada a posição que a considera como um verdadeiro dever da AT e que a sua dispensa deve ocorrer somente nas situações previstas na lei tributária. Com efeito, a sua omissão traduz-se num vício de procedimento susceptível de determinar a anulação da decisão final.

Por fim, procurámos responder à questão de saber se o poder de inspeccionar resulta da CRP. De facto, embora não o tenha consagrado expressamente, a obrigação de inspeccionar decorre do dever fundamental de pagar impostos. A inspecção concorre, assim, para a realização do imposto e enquadra-se no papel activo que a AT deve desempenhar para realizar a igualdade tributária entre os contribuintes. Portanto, a inspecção tributária assume-se como um relevante poder constitucionalmente tutelado, que deriva da realização dos fins visados pelo sistema fiscal. Nessa medida, a sua correcta implementação por parte dos agentes administrativos deve ser assumida como um dos principais objectivos estaduais, para que assim se possa garantir a sanidade da relação jurídico-tributária e a correcta repartição da riqueza, constitucionalmente desejada.

BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Diogo Freitas do, Curso de Direito Administrativo, Vol. II, Almedina, Coimbra, 2004

ALFARO, Martins, Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária Comentado e Anotado, Áreas Editora, Lisboa, 2003.

ALVES, José António Costa e Jesuíno Alcântara Martins, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Direcção-Geral de Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 2008

ALVES, José da Costa, A Inspeção Tributária e a Escrituração Contabilística e Recurso à Utilização de Sistemas Informáticos, in Fiscália, Revista Trimestral da Direcção-Geral dos Impostos, ano 5, nº 19, Lisboa, 1997

CANEDO, João, Contributos para a Definição de um Modelo Operacional da Inspeção Tributária, in Revista Fiscália, Direcção-Geral do Imposto, nº 22, 1999

CANOTILHO, J. J. Gomes, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2003

CALDEIRA, João Fernando Damião, O Procedimento Tributário de Inspeção – Um contributo para a sua compreensão à luz dos Direitos Fundamentais, Universidade do Minho Escola de Direito, 2011

CAMPOS, Diogo Leite, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4ª edição, Encontro da Escrita, 2012

Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, Vol. II, Verbo, 2001,

DUARTE, Maria Luísa, Introdução ao Estudo de Direito - Sumários Desenvolvidos, Reimpressão 2010, Associação Académica da Faculdade Direito de Lisboa, 2003

GOMES, NUNO SÁ, Estudos Sobre a Segurança Jurídica na Tributação e as Garantias dos Contribuintes, *in* Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (169), Lisboa, 1993

GOMES, Noel, Segredo Bancário e Direito Fiscal, Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas na faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2006

MANUEL, Faustino, Caducidade e Prescrição em Matéria Tributária, Lisboa, 2007

MIRANDA, Jorge, Manual de Direito Constitucional, Tomo IV, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2000

MARQUES, Paulo, Crime de Abuso de Confiança Fiscal, 1ª edição, Coimbra Editora, 2011

NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, Almedina, Coimbra, 1998

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 5ª edição, Almedina, Coimbra, 2009

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2012

NETO, Serena Cabrita, Introdução ao Processo Tributário, 2ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2004

ROCHA, Joaquim Freitas da, Lições de Procedimento e Processo Tributário, Coimbra Editora, 2004

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, Fiscalidade, Coimbra, Almedina, 2005

VALENTIM, Carlos e Paulo Cardoso, Roteiro de Justiça Fiscal, Vida Económica, 2011

REIS, António Nunes dos, Lei Geral Tributária e a Inspeção Tributária, *in* Fiscália, Revista da DGCI-Direcção Geral dos Impostos, 99, n.º 22, Inspeção Dossier Tributária,

SANTOS, Filipe de Castro, *in* Algumas Nota Soltas acerca do Direito de Audição Prévia do Contribuinte no Procedimento Tributário, Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Acórdãos e Websites

http://www.eco-finanzas.com/diccionario/P/POLITICA_TRIBUTARIA.htm, Dicionario Economía – Administración – Finanzas – Marketing

http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/2011/Inspeccao_tributaria_externa_a_relevancia_dos_actos_materiais_inspeccao.pdf, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 4, Março 2011, disponível em

http://www.otoc.pt/downloads/files/formacao/1193838823_Apresenta%C3%A7%C3%B5es.pdf. MANUEL, Faustino, Caducidade e Prescrição em Matéria Tributária

http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1254, FERREIRA, Alexandre Henrique Salema, Nova Economia, Política Tributária e Exclusão Social

<http://www.idtl.com.br/artigos/85.pdf>, VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro, Efeitos Socio-Económicos dos Tributos e sua Utilização como Instrumento da Políticas Governamentais,

Acórdão de 09 de Junho de 2009, processo n.º 02729/08, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7799762acdfffbb2802575d700348ccc?OpenDocument>.

Acórdão de 18 de Março de 2011, processo n.º 00178/06, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/5fe1b887d6f757308025785a003a741c?OpenDocument>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Janeiro de 2012, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/37994e220314812c802579900040f0e9?OpenDocument>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 06-02-2007, proferido no processo n.º 01456/06, disponível: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/8f8aa044e2fbad968025727c004cee0f?OpenDocument>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/02/2010, proferido no processo n.º 01086/09, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5c815cd8c2a55454802576cb004c418c?OpenDocument>.

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte de 18/01/2012, processo n.º 00670/08.1BEBRG, disponível: <http://www.dgsi.pt/jten.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/6e731965d1460c39802579a300559180?OpenDocument>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 04/10/2011, proferido no processo n.º 04874/11, disponível: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/7c7668089cc135ee8025792600317974?OpenDocument>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20/10/2010, proferido no processo n.º 0112/10, disponível: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4bccf297ec9ecfe5802577c80033e920?OpenDocument>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 13/10/2009, proferido no processo n.º 03415/09, disponível: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/a30e6c11859b45af802576540048bc3e?OpenDocument>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15/07/2008, proferido no processo n.º 02377/08, disponível: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/18b026acf85c89d5802574880055069c?OpenDocument>.

o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 23/05/2006, processo n.º 01156/06, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/1fa640ad4be70e6080257179004c3c22?OpenDocument>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15/10/2008, proferido no processo n.º 0542/08, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d726eabf7a9010b1802574e9003a104a?OpenDocument>.