



Universidades Lusíada

Levytska, Oksana

As implicações do princípio da colaboração no procedimento tributário

<http://hdl.handle.net/11067/7492>

Metadados

Data de Publicação	2023
Resumo	<p>Na presente dissertação procurou-se, num primeiro momento, evoluir de um ponto de partida que se traduz em todo um ramo de Direito – o Tributário –, para uma realidade cada vez menor, o procedimento tributário inspetivo, sempre sob a orientação daqueles que são os princípios que enformam o referido ramo de Direito. Neste percurso, logrou-se responder às questões que foram suscitadas, concluindo-se que o princípio da colaboração tem particular significância no procedimento tributário, designadam...</p> <p>In the present dissertation, we sought, at first, to evolve from a starting point that translates into an entire branch of Law - the Tax -, to an increasingly smaller reality, the tax inspection procedure, always under the guidance of those who are the principles that form the referred branch of law. In this way, it was possible to answer the questions that were raised, concluding that the principle of collaboration has particular significance in the tax procedure, namely in the investigation p...</p>
Palavras Chave	Direito, Direito fiscal, Procedimento tributário - Princípio da colaboração - Implicações
Tipo	masterThesis
Revisão de Pares	Não
Coleções	[ULP-FD] Dissertações

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-21T10:18:50Z com informação proveniente do Repositório



UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

**AS IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO NO PROCEDIMENTO
TRIBUTÁRIO**

Oksana Levytska

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Porto, 2023



UNIVERSIDADE LUSÍADA DO PORTO

**AS IMPLICAÇÕES DO PRINCÍPIO DA COLABORAÇÃO NO PROCEDIMENTO
TRIBUTÁRIO**

Oksana Levytska

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre

Trabalho realizado sob a orientação dos

Professor Doutor Luís Bandeira

Professora Doutora Bárbara de Sousa e Brito

Porto, 2023

Aos meus pais, que sempre acreditaram nas minhas capacidades, e aos meus orientadores, Excelentíssimo Senhor Professor Doutor Luís Bandeira e Excelentíssima Senhora Professora Doutora Bárbara de Sousa e Brito, que sempre deram os melhores conselhos, partilharam estratégias, compreenderam os momentos da minha vida, manifestaram a sua disponibilidade e visão crítica, o meu muito obrigada!

Notas de leitura

A presente dissertação encontra-se elaborada de acordo com a legislação em vigor e de acordo as regras do atual acordo ortográfico, contudo, aquando das citações, transcrições e reproduções de obras e decisões judiciais publicadas e proferidas antes do atual acordo, far-se-ão as mesmas de forma fiel quanto ao conteúdo.

Além da referência às obras consultadas e citadas ao longo da dissertação, a final, serão as mesmas mencionadas em sede de *Bibliografia* e as menções à jurisprudência será igualmente em sede de *Jurisprudência*.

Índice

Resumo	vi
Abstract	vii
Palavras-chave	viii
Lista de abreviaturas	ix
Introdução	1
Do ponto de partida	1
1. O procedimento tributário	6
1.1. Das fases do procedimento	8
a) Da iniciativa	8
b) Da instrução	9
c) Da decisão	9
d) Da fase integrativa da eficácia	11
1.2. Dos princípios do procedimento tributários	12
1.2.1. Do princípio da colaboração	18
1.2.1.1. Da violação pela administração tributária dos deveres de colaboração e boa fé	20
1.2.1.2. Da falta de colaboração	22
1.2.1.3. Da recusa legítima de colaboração	23
2. Do procedimento de inspeção tributária	26
2.1. Da classificação do procedimento de inspeção tributária	26
2.1.1. Quanto aos fins	26
2.1.2. Quando ao lugar	26
2.2. Do âmbito e extensão da inspeção	27
2.3. Do objeto da inspeção	28
2.4. Dos intervenientes do procedimento de inspeção tributária	29
2.5. Dos princípios do procedimento de inspeção	31
2.6. Da tramitação e notificação	33
2.6.1. Da dispensa de notificação prévia	35
2.7. Do conteúdo do procedimento	35
2.8. Do prazo para conclusão do procedimento	38
2.9. Do procedimento de inspeção tributária por iniciativa do contribuinte	42

3. Do aproveitamento da prova obtida no âmbito do procedimento de inspeção tributária	44
3.1. Outras soluções para o conflito	54
3.1.1. No direito alemão	54
3.1.2. Na jurisprudência do TEDH	55
3.1.3. No direito português	56
Conclusão	
Da articulação do princípio <i>nemo tenetur se ipsum accusare</i> com o dever de colaboração – esboço de uma solução	61
Bibliografia	64

Resumo

Na presente dissertação procurou-se, num primeiro momento, evoluir de um ponto de partida que se traduz em todo um ramo de Direito – o Tributário –, para uma realidade cada vez menor, o procedimento tributário inspetivo, sempre sob a orientação daqueles que são os princípios que enformam o referido ramo de Direito.

Neste percurso, logrou-se responder às questões que foram suscitadas, concluindo-se que o princípio da colaboração tem particular significância no procedimento tributário, designadamente na fase da instrução do mesmo, habilitando a autoridade tributária a decidir, e que é no procedimento tributário inspetivo que tal princípio impera.

Abordamos seguidamente as implicações que o princípio da colaboração tem nesse procedimento inspetivo, quer na perspectiva da administração tributária, quer na perspectiva do contribuinte – seja ele o inspecionado ou outro –, quer as respetivas consequências nas situações de cumprimento ou observância do princípio, quer em situações de incumprimento.

Nestas, analisaram-se, ao pormenor, as soluções legais e jurisprudenciais (no plano constitucional) para o contribuinte, quer no plano do procedimento tributário, quer no plano *jus* penal, procurando-se responder a uma derradeira questão: será possível, *de iure constituindo*, uma solução de convivência pacífica entre este princípio da colaboração e uma eventual instauração de procedimento criminal contra o contribuinte inspecionado, respondendo-se afirmativamente à mesma.

Abstract

In the present dissertation, we sought, at first, to evolve from a starting point that translates into an entire branch of Law - the Tax -, to an increasingly smaller reality, the tax inspection procedure, always under the guidance of those who are the principles that form the referred branch of law.

In this way, it was possible to answer the questions that were raised, concluding that the principle of collaboration has particular significance in the tax procedure, namely in the investigation phase of the same, enabling the tax authority to decide, and that it is in the tax inspection procedure that such a principle prevails.

Next, we address the implications that the principle of collaboration has in this inspection procedure, both from the perspective of the tax administration and from the perspective of the taxpayer - whether inspected or otherwise -, or the respective consequences in situations of compliance or observance of the principle, whether in non-compliance situations.

In these, the legal and jurisprudential solutions (at the constitutional level) for the taxpayer were analyzed in detail, both in terms of tax procedures and criminal justice, seeking to answer a final question: is it possible, de jure constituting, a solution of peaceful coexistence between this principle of collaboration and a possible initiation of criminal procedure against the inspected taxpayer, responding in the affirmative to the same.

Palavras-chave

Autoincriminação

Colaboração

Fases

Inspetivo

Princípios

Procedimento

Lista de Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CdVM – Código dos Valores Mobiliários

Cfr. – Conforme

CIVA – Código do Imposto Sobre Valor Acrescentado

CIRC – Código do Impostos Sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto Sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CPA – Código de Procedimento Administrativo

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DL – Decreto-Lei

LGT – Lei Geral Tributária

PNAITA – Plano Nacional de Atividade da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCPITA - Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

TC – Tribunal Constitucional

Introdução

Do ponto de partida

As implicações do Princípio da Colaboração no Procedimento Tributário terão sempre como ponto de partida uma realidade superior e abrangente que é o Direito Tributário.

Porque assim é, consideramos revestir utilidade, para melhor compreensão do tema, realizar um percurso “descendente”.

O Direito Tributário, independentemente do critério dos interesses, da situação relativa dos sujeitos, ou ainda da qualidade dos sujeitos, sempre será um ramo do Direito Público, porquanto a figura do Estado surge, na sua veste de ente público, revestido das garantias e poderes, o conhecido *ius imperium*, do qual não beneficiam os sujeitos que se encontram no outro polo da relação jurídica – os contribuintes.

O Direito Tributário pode definir-se como um sistema de normas que disciplinam as relações de imposto e definem os meios e processos pelos quais se realizam os direitos emergentes dessas mesmas relações.

Enquanto realidade jurídica, engloba quer o conjunto de normas que regem a existência dos impostos e, bem assim, as obrigações que derivam das relações jurídicas de imposto, quer o conjunto de normas instrumentais, disciplinadoras do processo de determinação, liquidação, cobrança e recebimento dos impostos e regulam a sua tutela jurisdicional.

Ao primeiro conjunto das normas podemos denominar Direito Tributário Material, ao segundo Direito Tributário Formal.

O tema a que nos propomos, não podendo dissociar-se do Direito Tributário Material, integra-se naquele que denominamos o Direito Tributário Formal. E quer um, quer outro, têm por fontes: o Direito Constitucional Tributário – centrando-se nos artigos 103.º e 104.º, da Constituição da República Portuguesa (adiante CRP) –, que regula matérias como a formação da lei fiscal, o exercício da soberania, as garantias da legalidade dos impostos e articulação com os direitos, liberdades e garantias individuais dos contribuintes; o Direito Internacional Tributário; o Direito Ordinário *s.s.* que rege as relações de natureza tributária entre o Estado e os contribuintes, desdobrando-se ainda no Direito Penal Tributário – que estabelece regimes sancionatórios para a violação das obrigações fiscais – e no Direito de Processo e de Procedimento Tributário.

O Direito Tributário enquanto sistema de normas está aberto a diversas áreas do ordenamento jurídico, privando com o Direito Constitucional (artigos 13.º, 67.º, alínea f), 103.º, 104.º, 168.º e 229.º, alínea i)), com o Direito Administrativo (onde se integra, apesar da autonomia, a administração pública tributária), com o Direito Penal (já referido), com o Direito Processual (Tributário, Administrativo, Penal e Civil), com o Direito Internacional e com o Direito Privado Comum.

Retomando a questão da natureza jurídica do Direito Tributário, importa realizar uma breve “incursão” pelo Direito Constitucional Tributário, com análises dos artigos 103.º e 104.º, da CRP, do sistema fiscal e dos impostos, enquanto meio de realização das finalidades do Estado, procurando hierarquizar os interesses fundamentais em causa, e perante estes, as implicações que o aludido princípio da colaboração tem subjacentes, à luz das garantias legalmente reconhecidas aos contribuintes, através das normas incorporadas nos diplomas acima referidos.

A figura do Estado apresenta-se com um estatuto de superioridade jurídica perante o contribuinte, justificada pela preponderância da realização do interesse coletivo consagrado nos preceitos constitucionais acima referenciados.

As relações jurídico-tributárias que se constituem entre o Estado e os contribuintes são manifestamente verticais, com marcada desigualdade jurídica, porquanto o interesse público prevalece sobre o interesse particular. Mas esta superioridade não pode realizar-se sem o respeito e observância dos direitos e garantias individuais consagrados num Estado de Direito.

Contudo, se é certo que o legislador optou por consagrar o princípio tributário da colaboração, suprarreferido, com um figurino de aparente igualdade: “*Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.*”, colocando a administração tributária e o contribuinte adstritos a um mesmo e igual dever, numa visão “romântica” de sinalagmaticidade, na realidade, a coatividade própria do Direito Público logo confere à administração tributária meios e poderes que colocam o contribuinte noutra plano, o da inferioridade.

Exemplo disso mesmo é o robustecimento desse mesmo dever de colaboração, por via da consagração de uma tutela penal para a sua eventual violação – o crime de desobediência, previsto e punido nos termos do disposto no artigo 348.º, n.º 1, do Código Penal (adiante CP) – ou contraordenação – nos termos do disposto no artigo 113.º, n.º 1, do Regime Geral das Infrações Tributárias (adiante RGIT).

Num interesse de tutela jurídica de compulsoriedade. “a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária” – (Amaro, 1998: 239).

Realizada esta viagem, é no dito Direito Tributário Formal, que contempla as normas instrumentais, disciplinadoras do processo de determinação, liquidação, cobrança e recebimento dos impostos e regula a sua tutela jurisdicional, que encontramos o princípio da colaboração.

Estas normas dirigem-se à Administração Tributária *lato sensu*, aos Tribunais Tributários e aos entes privados ¹. Enquanto estes são sujeitos a prestações coativas com finalidades financeiras a que podemos denominar tributo, a primeira é responsável pela cobrança e afetação destas mesmas prestações e os Tribunais Tributários pela verificação da legalidade dos atos nesta matéria ².

O tributo será sempre o resultado de um ato normativo (lei, decreto-lei ou regulamento), independentemente, por isso, quer quanto à sua origem, quer quanto ao seu conteúdo, de qualquer vontade privada, e visará sempre a produção de bens públicos e semipúblicos, destinados a satisfazer as necessidades de carácter tendencialmente coletivo e público (saúde, educação, justiça, defesa, diplomacia, entre muitas outras) – daí a sua importância intrínseca, distinguindo-se de prestações ressarcitórias (caso das indemnizações) e sancionatórias (como as coimas e as multas).

Como refere Campos (2007: 4 a 17), assistiu-se ao longo do tempo a uma evolução significativa do Direito Tributário, sem deixar de, através dele, “(...) *forçar a obediência ao Estado e o pagamento dos impostos (aquilo que Maquiavel chamava genericamente «arcana dominationis»*).

A evolução positivista (*juspositivismo*) parte da ideia que o Direito tem de ser definido sobre elementos empíricos e mutáveis com o tempo, em ordem ao facto social, criado ativamente pela relação humana, contrapondo-se ao direito natural, criado não pelos homens, mas pela natureza, por Deus ou pela razão.

¹ Estas normas aplicam-se aos entes privados aquando da prática de atos como a apresentação de declarações tributárias, a conservação de contabilidade organizada, a cobrança de um imposto em sede de retenção na fonte por parte de entidade patronal, inquilino ou instituição bancária – cfr. (Rocha, 2021: 11 a 16).

² Por exemplo: legalidade de um ato da Autoridade Tributária, impugnação judicial de atos desta mesma autoridade, acesso a dados dos contribuintes a que a lei confere proteção, resolução de conflitos, graduação de créditos, etc.

Há assim um Direito que, não obstante criado pelo Estado, está acima deste, porque criado pelas pessoas e para as pessoas, uma vez que os direitos dos indivíduos estão antes dele (Estado) e fora dele (Estado).

Também o Direito Tributário nasce das teorias contratualistas do Estado, “(...) *produtoras da lei enquanto manifestação da vontade de todos e de cada um. A pessoa deixava de estar sujeita à soberania do rei, ou à luta constante do estado de anarquia, mas estaria sujeita às leis, forças espirituais fundadas na justiça e na vontade comum. Leis que brotariam da natureza moral do homem. Só na comunidade e obedecendo a leis, o ser humano se desenvolveria e se realizaria plenamente. Leis bem feitas, assentes na justiça, expressam a essência das condutas humanas (...)*” – (Campos, 2007: 5 a 17).

A respeito do Princípio da Legalidade fiscal, o Tribunal Constitucional tem, ao longo dos anos, sido chamado a pronunciar-se em inúmeras ocasiões, sendo que uma das quais merece destaque – Acórdão do TC, n.º 70/2004 –, até pelo facto da referida jurisprudência então consagrada ser frequentemente citada em outros arestos mais recentes.

Neste acórdão, apesar de ter quase vinte anos, dissecam-se o Princípio da Legalidade Fiscal (cfr. artigos 103.º, n.º 2 e 165, n.º 1, alínea i), ambos da CRP), quer na dimensão normativa formal – corporizada na reserva absoluta de lei formal (*Gesetzvorbehalt*) –³, quer da dimensão de conteúdo, traduzida no princípio *nullum vectigal sine lege* (*Tatbestandsmässigkeit*), segundo a qual, todos os elementos constitutivos do imposto devem ser definidos por e na lei, sem margem de discricionariedade administrativa ou de outros poderes jurídico-conformantes das situações concretas, corroborando a certeza e seguranças jurídicas consagradas no artigo 2.º, da CRP, típicas num Estado de Direito Democrático, já reclamadas por diversos autores antes mesmo da atual CRP, designadamente na obra de (Xavier, 1972: 275).

Ainda de acordo com este aresto:

“A compreensão do princípio da legalidade fiscal com uma extensão que permita a devolução para a administração de poder de fixar as taxas efectivas de impostos estaduais foi abertamente admitida pela nossa doutrina, no domínio da Constituição de 1933, em face do disposto no seu art. 70º - e quer antes (cfr. Teixeira Ribeiro, Os princípios Constitucionais da Fiscalidade Portuguesa, Boletim da Faculdade de Direito da

³ Lei da Assembleia da República, ou Decreto-Lei do Governo no uso de autorização legislativa do Parlamento, veja-se a este respeito, XAVIER, Alberto Pinheiro, 1972, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, pp. 275 e ss. e COSTA, José Manuel Cardoso da, 1972, *Curso de Direito Fiscal*, pp. 154 e ss.

Universidade de Coimbra, 1966, p. 229), quer depois da revisão de 1971, aqui mais fácil de sustentar por se ter acrescentado ao texto anterior uma expressa referência aos “limites” da taxa (cfr. José Manuel Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 2ª edição, pp. 176-177, nota 2; Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, 1981, pp. 300 e Afonso Rodrigues Queiró, Revisão Constitucional de 1971, Coimbra, 1972, pp. 100-103).

No domínio da actual Constituição, esta solução é, todavia, repudiada por J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira (Constituição da República Portuguesa Anotada, 3ª edição revista, pp. 458) e Nuno Sá Gomes (Manual de Direito Fiscal, volume II, 1997, pp. 77). Mas, de par com muitos silêncios de autores que tratam a temática dos elementos essenciais dos impostos, entre os quais se conta a taxa, não deixa de haver quem defenda, abertamente, a admissibilidade da devolução para a administração do poder de, mediante regulamento, fixar a taxa efectiva dos impostos, dentro dos “limites mais ou menos amplos”, pré-estabelecidos na lei. É o caso de José Manuel Cardoso da Costa (Notas de Actualização à 2ª Edição do Curso de Direito Fiscal, Coimbra, 1977, pp. 15-16), Barbosa de Melo (Parecer junto ao processo de fiscalização abstracta de constitucionalidade em que foi proferido o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, este publicado no Diário da República II Série, de 12 de Abril de 1995; Boletim do Ministério da Justiça, 446º, pp. 225; Acórdãos do Tribunal Constitucional, 30º volume, pp. 141 e Ciência e Técnica Fiscal, n.º 377, Janeiro-Março de 1995, pp. 205-327) e Afonso Rodrigues Queiró e José Gabriel Queiró (Parecer, também junto ao processo onde foi tirado aquele Acórdão n.º 57/95, e publicado em Scientia Iuridica, 1996, Janeiro/Junho, n.ºs 259/261, pp. 23).”

Tendo vindo o Tribunal Constitucional a admitir a “(...) compreensão do princípio da legalidade fiscal (...)”, competindo à Lei “(...) apenas definir os termos em que a taxa se deve traduzir, cabendo aqui a possibilidade de a administração fixar, através de regulamento, dentro dos intervalos pré-fixados pelo legislador (...)”, possibilitando uma “(...) adequação à plasticidade da vida económica e de flexibilização do sistema “tornando-o apto a abranger circunstâncias novas, porventura imprevisíveis ao tempo de formulação da lei (cfr. Saldanha Sanches, op. cit. 297 e 299-300) (...)” sendo que “(...) ao determinar o seu montante máximo, o legislador parlamentar está a manifestar a sua clara opção política por uma tributação efectiva futura até ao limite expresso pela taxa máxima.”, fazendo funcionar os princípios gerais de necessidade, de adequação e de proporcionalidade a quem devem subordinar-se as leis restritivas dos direitos fundamentais, nos termos consagrados no artigo 18.º, n.ºs 2 e 3, da CRP.

1. O procedimento tributário

O procedimento tributário compreende toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários, tal como decorre dos artigos 54.º, da Lei Geral Tributária (adiante LGT) e 44.º, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (adiante CPPT).

Daquele preceito decorre que o procedimento tributário compreende:

- a) as ações preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo parafiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
- b) a liquidação dos tributos, quando efetuada pela administração tributária;
- c) a revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- d) a emissão, retificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros atos administrativos em matéria tributária, incluindo sobre benefícios fiscais;
- e) as reclamações, incluindo as que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias e os recursos hierárquicos ⁴;
- f) a avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- g) a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial;
- h) (Revogada) ⁵;
- i) Todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários ⁶.

A prática destes atos decorrerá sempre de um conjunto ininterrupto e faseado de operações dos serviços da Autoridade Tributária, caracterizado pela autonomia relativa de cada ato (todos eles com uma finalidade específica e nunca supérflua ou desnecessária – numa lógica em obediência ao princípio da economia procedimental), pela conexão e causalidade entre si (no sentido de a sequência dos mesmos decorrerem do resultado do ato precedente).

Esta sequência de atos é causa e condição de um processo da administração tributária, entenda-se: é dele que nasce a decisão administrativa.

Chegados aqui, sem nos arrogar a legisladores e naturalmente sem desconsiderar a noção legal que *infra* se citará, podemos ensaiar uma noção de procedimento tributário como um conjunto de atos oriundos dos intervenientes jurídico-tributários, organizados de forma

⁴ Redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

⁵ Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

⁶ Os procedimentos enumerados, à exceção dos dois últimos, estão igualmente previstos na LGT.

autónoma, mas organizada, dirigidos à produção de um resultado, necessariamente uma decisão administrativa.

Nesta sequência é importante analisar o conceito do procedimento administrativo que está previsto no artigo 1.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo (adiante CPA), segundo o qual “*entende-se por **procedimento administrativo** a sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública*”, portanto, “*a LGT tem subjacente um conceito de procedimento tributário que não deixa de se integrar no conceito de procedimento administrativo. Um conceito que, naturalmente, não pode deixar de ter plena validade no direito fiscal*” (Nabais, 2019: 301) ⁷.

Procedimento administrativo esse que se distingue do processo administrativo, o qual está previsto no artigo 1.º, n.º 2, do CPA, segundo o qual “*entende-se por processo administrativo o conjunto de documentos devidamente ordenados em que se traduzem os atos e formalidades que integram o procedimento administrativo*”. O procedimento tributário pode ser designado na sua perspetiva documental, isto é, como um conjunto de documentos que se traduzem nos atos e formalidades que integram o procedimento tributário, por “processo tributário”.

Considerando desnecessária a menção e enumeração da classificação dos diferentes tipos de atos administrativos, avançaremos para a análise dos tipos de procedimentos tributários que a doutrina nos “oferece”.

Tal como refere Nabais (2019: 300 e 301), estamos perante «três tipos de procedimentos tributários»:

- em primeiro lugar, temos o procedimento tributário dirigido à edição do ato tributário, o qual se concretiza numa liquidação normal ou numa liquidação algo especial, como são a liquidação consequente ⁸ e a liquidação adicional ⁹;

- em segundo lugar, temos os procedimentos dirigidos à edição de outros atos que não o tributário, ou seja, os que são ou podem ser, procedimentos prévios de atos tributários

⁷ Para Morais (2012: 10) “*O procedimento tributário é, assim um conjunto de atos e formalidades, relativamente autónomos, organizados sequencialmente, dirigidos à produção de um determinado resultado (do qual são instrumentais), praticados por órgãos de uma administração tribuária.*”

⁸ Por exemplo, o artigo 62.º, do CPPT.

⁹ Por exemplo, os artigos 89.º, do Código do Imposto Sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (adiante CIRS) e 99.º, do Código do Imposto Sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (adiante CIRC).

ou liquidações ¹⁰; e outros que se inserem basicamente na fiscalização e inspeção tributárias¹¹;

- e, por fim, temos os procedimentos de natureza contenciosa quando, tendo por base uma contenda, estão orientados para a solução da mesma pela administração tributária. São o que alguns autores designam por procedimentos contenciosos e são aqueles que suportam a revisão dos atos tributários, a reclamação, o recurso hierárquico, entre outros.

Independentemente do acima referido, é o processo de liquidação dos impostos o procedimento tributário por excelência ¹², aquele a que, se não houver qualquer menção específica em contrário, a locução procedimento tributário se refere Nabais (2019: 302).

1.1. Das fases do procedimento

O procedimento tributário, nos termos do disposto nos artigos 69.º a 80.º, da LGT, integra as seguintes fases:

a) Da iniciativa

Esta fase, prevista nos artigos 69.º e 70.º, da LGT, é a do impulso procedimental e é desencadeada pelos interessados, pela administração ou por denúncia de terceiro.

É o artigo 52.º, da CRP que reconhece aos contribuintes (interessados) o direito de apresentarem petições, representações, reclamações ou queixas para defesa dos seus direitos às autoridades, a quem incumbe o dever de informar o respetivo resultado ¹³.

O procedimento tributário de reclamação graciosa – enquanto garantia impugnatória dos contribuintes, é igualmente da iniciativa destes, visando a anulação total ou parcial dos atos tributários, ou melhor, do ato decisório da administração tributária – cfr. artigo 68.º, n.º 1, do CPPT –, tal como a revisão dos atos tributários, prevista no artigo 78.º, da LGT,

¹⁰ Como os de informação vinculativa, (artigo 57.º, do CPPT) e de avaliação prévia, (artigo 58.º, do CPPT).

¹¹ Como os de aplicação da cláusula anti-abuso (artigo 63.º, do CPPT), de elisão de presunções de incidência tributária (artigo 64.º, do CPPT), de levantamento administrativo do dever de sigilo bancário (artigo 63.º-A, da LGT), entre outros.

¹² Considerando a distinção formal entre Direito Tributário e Direito Fiscal, esclarece-se que a presente dissertação tem a sua centralidade no procedimento tendente à liquidação de impostos e, por isso, deve considerar-se a referência ao procedimento fiscal ou ao procedimento tributário-fiscal.

¹³ Cfr. artigo 54.º, da LGT.

também ele da iniciativa do sujeito passivo, mas também da administração tributária (autor do ato decisório).

Também como corolário desta iniciativa encontra-se previsto no artigo 47.º, da LGT – fiscalização tributária a solicitação do sujeito passivo.

Evidentemente, a Autoridade Tributária tem o poder de iniciativa de procedimentos precisamente na prossecução dos interesses públicos *suprarreferidos*, consagração do princípio do inquisitório, no artigo 58, da LGT.

b) Da instrução

A fase da instrução, consagrada nos artigos 71.º a 76.º, da LGT, compreende um conjunto de diligências de recolha de elementos tendentes à fundamentação do ato decisório da administração tributária. São válidos todos os meios de prova legalmente admitidos pelo ordenamento jurídico, admitindo-se presunções, fixando-se valor probatório e atribuindo-se aos intervenientes o ónus de prova sobre os factos que invoquem.

Por regra, ou seja, salvo disposição legal diversa, o órgão competente para a instrução do procedimento tributário é o competente para a prolação do ato decisório. Quando assim não acontece, o órgão instrutor elabora um relatório que contém, entre o mais, a proposta de decisão, notificadas ao(s) interessado(s) e a ser considerado pelo órgão com competência decisória.

Fundamental a este respeito é o disposto no artigo 75.º, da LGT, no que respeita ao princípio da boa fé e a admissibilidade de recusa legítima de prestação de informações, esta consagrada na alínea b), do n.º 2, do citado artigo legal.

c) Da decisão

A terceira fase – da decisão – consiste na enunciação da vontade formada pela administração tributária, sempre fundamentada com as razões de facto e de Direito (menção das disposições legais aplicáveis, a qualificação dos factos e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo) em que se fundavam – cfr. artigo 77.º, da LGT ¹⁴.

Intrínseco está o dever de informação e pronúncia quer às iniciativas pretensivas dos contribuintes, quer às denúncias de terceiros, quer ainda aos procedimentos iniciados pela própria Administração Tributária, sempre em observância do interesse público, nos termos do disposto nos artigos 266 e 268, ambos da CRP.

¹⁴ Tema adiante desenvolvido, no **ponto 2.8.**

A posição dos contribuintes como sujeitos de relações jurídicas tributárias com a Administração determina que esta seja uma entidade dialogante, tendo a obrigação de se pronunciar, em observância das normas quer substantivas, quer adjetivas que regem as matérias tributárias, ainda que considere, *ab initio*, infundada a pretensão.

Como refere Correia (2005: 7 a 10), em articulação com os artigos 59.º e 60.º, da LGT, a Administração Tributária não tem “*discrecionabilidade de silêncio*”, a expectativa decisória é um direito do contribuinte e que a mesma seja proferida em prazo razoável – cfr. artigo 147.º, do CPPT e artigo 101.º, alínea h), da LGT (norma esta prevalecente, face ao artigo 2.º da mesma) ¹⁵.

Importa não confundir o dever de pronúncia (dar resposta) do dever de decisão, já que esta ocorre no final do procedimento que implica a verificação de requisitos objetivos e subjetivos (tais como a legitimidade, a tempestividade, a competência) ¹⁶.

A decisão que decorra de um procedimento da iniciativa do contribuinte pode ser de deferimento ou indeferimento, que podem ser totais ou parciais, expressos ou tácitos (sendo que estes pressupõem um determinado decurso de tempo sem que haja decisão expressa e comunicada, subjacente no princípio da celeridade do procedimento, desburocratização, eficiência e proibição da prática de atos inúteis e/ou dilatórios) ¹⁷.

O facto de a decisão não ter sido proferida em tempo e daí resultar uma decisão de indeferimento tácito, não significa que a Administração Tributária deixe de estar obrigada a pronunciar-se, podendo esta decisão final, expressamente pronunciada ser inclusive de deferimento da pretensão do contribuinte ¹⁸.

¹⁵ Como decidido no Acórdão do STA, no âmbito do processo n.º 38894, de 29-01-2016, as pretensões formuladas têm de ser objeto de apreciação e decisão, porquanto a Administração tem o dever legal de decidir os pedidos, aplicando-se a este respeito o disposto no artigo 9.º, n.º 2, do CPA.

¹⁶ Por exemplo, o órgão da Administração Tributária não deixa de dever pronunciar-se apesar de ser incompetente para proferir a decisão, havendo solução legal para o caso, designadamente a remessa do procedimento ao órgão competente – cfr. artigos 1.º, n.º 3 e 61.º, n.º 2, da LGT.

¹⁷ A regra do indeferimento tácito acha-se consagrada no n.º 5, do artigo 57.º, da LGT, renovando-se no artigo 106.º, do CPPT. A exceção a esta regra só ocorre quando expressamente prevista na lei tributária – cfr. artigos 64.º e 133.º, do CPPT.

¹⁸ Vide a este respeito o Acórdão do STA, proferido no processo n.º 06/07, datado de 07-03-2007, donde se conclui que perante um indeferimento tácito, ao administrado é reconhecido o direito de exercer as suas garantias de impugnação (podendo optar por não o exercer), mas não exime a Administração da sua obrigação de decidir, constituindo o indeferimento tácito uma mera ficção legal para proteção do administrado,

As decisões dos órgãos da administração tributária devem respeitar: o princípio da legalidade, porquanto devem obediência à Lei e os atos que lhe sejam contrários devem julgar-se inválidos, conferindo-se aos contribuintes o direito de exercer as suas garantias; o princípio da proporcionalidade, pois devem ser os adequados e necessários à satisfação dos fins visados pela Lei e Administração Tributária; os princípios da justiça e imparcialidade, intimamente relacionados com critérios objetivos, do justo e do isento; o princípio da celeridade, tendo por corolário a fixação de prazos – cfr. artigo 57.º, da LGT; o princípio da prossecução do interesse público e descoberta da verdade material, essencial na orientação do exercício de poderes discricionários; o princípio da colaboração, que pressupõe uma entreajuda, ou cooperação da Administração Tributária e dos contribuintes ao longo do procedimento tributário, independente do autor da iniciativa. Significa isto que este dever pode incidir inclusive sobre terceiro que denuncia – cfr. artigos 59.º e 70.º, da LGT; o princípio da participação, ou seja, da intervenção do destinatário e de terceiros no processo de formação das decisões, como é o caso do direito de audição, previsto no artigo 60.º, da LGT, sendo a Administração Tributária obrigada a considerar a pronúncia do visado aquando da prolação da decisão final¹⁹; e o princípio da confidencialidade, que importa a observância de deveres de sigilo sobre a situação tributária dos visados – cfr. artigo 64.º, da LGT.

d) Da fase integrativa de eficácia

O procedimento tributário culmina com a prática do ato definidor da situação jurídica, ou seja, com a fase integrativa de eficácia²⁰. A produção dos efeitos do ato tributário depende precisamente desta fase e dos atos integrativos de eficácia, ou seja, daqueles atos (administrativos ou instrumentais) que, não definindo o ato tributário e o respetivo conteúdo, nem operando no plano da validade, servem para remover obstáculos à operatividade (aprovação colegial ou tutelar, registo da decisão, publicação em plataforma de transparência) ou dar conhecimento do próprio ato (carácter recetício da notificação), para o tornar oponível ao destinatário e conferir natureza executória ao ato (à luz do princípio da participação).

com finalidades exclusivamente adjetivas, como decidiu o mesmo Tribunal, no processo n.º 347/04, em 12-01-2006.

¹⁹ Devendo observar-se os requisitos das notificações previstos nos artigos 36.º e 37.º, do CPPT.

²⁰ Fase que nem todos os autores autonomizam, como é o caso de Morais (2012: 61 a 86),

A fase integrativa da eficácia é, ao fim ao cabo, uma fase de caráter eventual, destinada a tornar efetivo o “produto” do procedimento. Após prolação de decisão pelo órgão competente pelo procedimento, urge um ato ou subprocedimento subsequente e eventual de controle e comunicar e/ou fazer intervir o destinatário.

A propósito desta fase, julga-se pertinente abordar a seguinte questão: um ato tributário (enquanto ato administrativo) deve encerrar duas qualidades para ser “perfeito” – deve ser válido e eficaz. São duas realidades distintas que importa não confundir, uma vez que as exigências de uma e outra não coincidem, até porque um ato válido poderá não ver-lhe atribuída eficácia (ato meramente declarativo) e um ato eficaz (que tem a virtualidade de produzir efeito) pode não ser válido – v.g. por encerrar um vício, nos termos do disposto nos artigos 148.º a 160.º, do CPA.

1.2. Dos princípios do procedimento tributário

Concluída a referência às fases do procedimento tributário, acercamo-nos do tema principal da dissertação. Primeiramente faremos referência aos diversos princípios que conformam o procedimento tributário e, subsequentemente, veremos as implicações de um dos seus princípios – o da colaboração – no procedimento tributário, designadamente na fase “rainha” da instrução.

O procedimento tributário deve respeitar um conjunto variado de princípios, nos termos consagrados nos artigos 55.º a 60.º, da LGT e artigos 10.º e 45.º a 50, do CPPT.

Estamos perante princípios que poderemos diferenciar por níveis de importância, ou seja, atribuindo a uns maior dimensão e significado em relação a outros, com menor protagonismo, apesar de presentes, e até afirmar que alguns se encontram previstos e consagrados de modo “aglutinado”.

Disso é exemplo o conjunto dos princípios consagrados no artigo 55.º, da LGT e artigo 46.º, do CPPT, princípios da prossecução do interesse público, da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, da celeridade, do respeito pelas garantias dos obrigados tributários.

Todos estes princípios estão intimamente interligados. A prossecução do interesse público é um princípio basilar de todo o Direito Administrativo e Tributário, devendo ser apreendido como o “motor” de toda a atividade pública, merecendo consagração constitucional, designadamente no artigo 266.º, da CRP.

Mas este interesse público ²¹ tem de ser, desde logo, um interesse consagrado na lei, uma vez que toda a atividade administrativa se encontra subordinada ao princípio da legalidade ²². Em suma, o interesse público é o motivo determinante de qualquer ato da administração, sob pena de tal atuação padecer do vício de desvio de poder (conducente à sua invalidade).

Simultaneamente, nos termos do citado preceito constitucional, o princípio da prossecução do interesse público deve respeito aos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Há, assim, um motor e um limite de atuação, sempre esculpido à luz da legalidade e em observância a esta, só nos casos e formas expressamente definidos pela Lei é que o interesse público se poderá sobrepor aos direitos e interesses dos particulares²³.

²¹ O princípio da prossecução do interesse público é classificado como um conceito indeterminado. Por conseguinte, como dizem Sousa e Matos (2008), a administração goza de uma ampla margem de decisão quanto ao *modus faciendi* da sua prossecução. Cabe à Administração decidir qual a melhor maneira de prosseguir o interesse público que consta do caso concreto. Pelo facto de ser um conceito indeterminado, o conceito ou a noção de interesse público é bastante variável; e afirma Amaral (2018: 45) «*O que ontem foi considerado conforme ao interesse público pode hoje ser-lhe contrário, e o que hoje é tido por inconveniente pode amanhã ser considerado vantajoso. Não é possível definir o interesse público de uma forma rígida e inflexível...*».

²² Vide Acórdão do STA, proferido no processo com o n.º 2594/15.7BEPRT, datado de 16-01-2020, que aborda, no âmbito do princípio da legalidade a questão da reserva de lei quer quanto aos elementos configuradores do imposto (v.g.: criação, incidência, taxa), quer quanto aos elementos favoráveis, como sejam os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

Morais (2012: 13 e 14), desdobra-o em dois subprincípios: “(...) *precedência de lei e prevalência de lei. O princípio da prevalência de lei proíbe à administração pública a prática de atos contrários à lei e implica a invalidade (anulabilidade ou nulidade) dos atos que a contrariem. O princípio da precedência de lei assegura que a atuação da administração pública seja fundada numa lei prévia, significando isto que sem uma norma legal que previamente defina as atribuições públicas e as competências dos respetivos órgãos, bem como os termos da atuação, a administração pública não tem poderes para agir.*”, salientando que o princípio da legalidade deve ser “temperado” pelos princípios da justiça (material) e da proporcionalidade, como o permite o artigo 55.º, da LGT, com acolhimento jurisprudencial que cita – Acórdãos do STA, proferidos no processo n.º 1648/02, datado de 05-02-2003 e no processo n.º 214/07, datado de 19-05-2010.

²³ Como afirmam Sousa e Matos (2008) «... *está vinculada a prosseguir o interesse público tal como primariamente definido pela Constituição e objecto de concretização pela lei, através da identificação dos contornos da necessidade colectiva a satisfazer, a decisão da sua satisfação por processos colectivos e a definição dos termos mediante os quais tal satisfação deve processar-se*». Ou seja, não compete à administração pública definir quais os interesses públicos que a mesma vai prosseguir, tal compete à Lei, e a

Mas tal “intrincado” relacionamento dos princípios não fica por aqui. A justiça e a imparcialidade ditam que o respeito pelos direitos e interesses legalmente consagrados e reconhecidos aos contribuintes não possam ser atingidos por uma procura “cega” de realização dos interesses patrimoniais do Estado, quer seja pelo potencial da receita, quer seja pela diminuição do reembolso.

Estes princípios, tal como outros que adiante veremos, não funcionam num sentido único, antes são bidirecionais, ditando que também no procedimento tributário sejam proferidas decisões e praticados atos favoráveis ao contribuinte, observando em todos os momentos o respeito pela boa fé ou proteção da confiança, o que equivale afirmar que se traduz na proibição de a administração alterar os critérios, as regras de forma arbitrária e injustificada.

No Acórdão do TC n.º 145/2014, vários destes princípios foram discutidos, a propósito da proteção do sigilo bancário. Tem sido pacífico o entendimento de que o bem protegido pelo sigilo bancário integra a proteção do direito à reserva da vida privada, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da CRP²⁴.

Assim sucede porque a posição económica que deriva dessa informação bancária constitui uma projeção externa dessa pessoa. Porém, essa reserva é complacente (cfr. Acórdão do TC, n.º 442/2007) e, por isso, suscetível de restrições quando falamos de pessoas físicas e mais ainda quando falamos de pessoas coletivas.

Não menos significativo é o facto de a quebra do sigilo bancário, ocorrendo no seio do procedimento tributários, estar a salvo do conhecimento geral, uma vez que os factos assim conhecidos, por força do exercício da função tributária e, conseqüentemente, da prossecução do interesse público, encontram-se a coberto do dever de confidencialidade, consagrado no artigo 64.º, da LGT, sendo que a violação deste dever encontra tipificação

administração pública está sempre vinculada ao dever de boa administração (busca pela melhor solução possível na prossecução exclusiva do interesse público e nunca do privado – que jamais pode ser o “condutor” da administração).

²⁴ Segundo Sá (2006: 129) “*Nestes casos (que constituem verdadeiras causas de exclusão da ilicitude do comportamento do contribuinte, transformando o dever de colaboração em direito a não colaborar), a A.T. fica legalmente impedida de realizar qualquer diligência para obter tais elementos, salvo autorização judicial concedida pelo Tribunal da comarca competente, sob pena de dever indemnizar os danos daí eventualmente resultantes, mesmo independentemente de culpa do órgão violador, uma vez que estamos perante direitos, liberdade e garantias.*”

criminal agravada, por violação do sigilo profissional, nos termos do disposto no artigo 91.º, n.ºs 1 a 3, do Regime Geral das Infrações Tributárias (adiante RGIT) e dos artigos 195 e 383, do Código Penal (adiante CP).

Por conseguinte, o levantamento do sigilo bancário mantém a natureza reservada da informação e respetivo conhecimento, repita-se: não do público em geral – apenas se alargando o número de pessoas com acesso aos dados protegidos, pelo que a “lesão” ao bem jurídico protegido é verdadeiramente diminuto e justificado (Nabais, 1997: 619).

Justificado precisamente pela necessidade de prossecução do interesse público, obtenção de receitas que permitam fazer face às despesas pública e à realização dos fins inerentes ao sistema fiscal ²⁵, de acordo com a capacidade contributiva e a distribuição equitativa da carga fiscal, afloramento dos princípios da igualdade, proporcionalidade (expressamente consagrado no artigo 7.º, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributário e Aduaneiro (adiante RCPITA) e também denominado como princípio da proibição do excesso, é um princípio estruturante do Estado de Direito) ²⁶ e da justiça tributária.

Daí que, também inerente ao exposto, conviva o princípio do inquisitório, devendo no âmbito do procedimento tributário realizar-se todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. *“Princípio esse que é complementado por um dever de colaboração recíproco entre os órgãos da administração e os contribuintes (artigos 58º e 59º da LGT). O que torna por si justificável que ao dever de averiguação oficiosa da Administração se não possa opor, em termos absolutos, o direito à privacidade relativa a elementos de informação bancária.”* ²⁷

²⁵ A respeito da concreta visão do que significa o interesse público na ótica da Administração Tributária, refere-se, entre outros, o Acórdão do TCAN, proferido no processo n.º 938/20.9BEPRT, datado de 29-04-2021, que aborda a questão da recusa da Administração Tributária em aceitar uma dação em pagamento como forma de extinguir a obrigação tributária, precisamente invocando que a aceitação de uma prestação da que é devida – dinheiro – implicaria o assentimento do credor e a satisfação do seu interesse.

Se é certo que a Administração Tributária tem interesse, na prossecução dos seus fins, em ver extintas as obrigações dos seus devedores, também é do seu interesse que as mesmas sejam extintas pelo pagamento em dinheiro, porquanto as necessidades financeiras decorrentes da Constituição e da Lei, para serem satisfeitas, exigem liquidez – cfr. artigo 201.º, do CPPT.

²⁶ Subentendendo a compatibilização prática de todos os valores envolvidos, sejam os salvaguardados pela Administração Tributária, sejam os dos contribuintes – cfr. Queiroz (2010: 171 a 173).

²⁷ Cfr. Acórdão do TC, n.º 145/2014 e Matos (2010).

O princípio da verdade material, consagrado de forma expressa no artigo 6.º, do RCPITA, significa que “(...) a realização das finalidades tributárias não pode estar dependente de um sistema de confissão voluntária por parte do contribuinte, antes tendo como corolários concretizadores, o reconhecimento, à administração tributária, dos direitos de informação, investigação e inspeção”, como referem Machado e Costa (2009: 378).

Este princípio tem por propósito superar as insuficiências de alegação e de prova dos conteúdos, no domínio dos limites fixados pelos factos alegados e de conhecimento officioso, pautando-se sempre tal atividade por critérios objetivos. Por outras palavras – o procedimento tributário deverá realizar a justiça, independentemente do percurso legal ditar a prática de diligências que poderão não ser favoráveis ao fim de coleta de impostos.

A consagração de um processo equitativo, prevista no artigo 20.º, n.º 4, da CRP, remete-nos, por sua vez, a exigências garantísticas quer do procedimento, quer do processo administrativo, salvaguardando sempre o acesso aos tribunais ²⁸.

O direito a esta solução jurídico dos conflitos deve ter lugar, tornar-se real, num prazo razoável e com observância das garantias de imparcialidade e independência, respeitando as regras do contraditório - consagradas no artigo 45.º, do CPPT e no artigo 8.º, do RCPITA -, assegurado e assegurando o processo equitativo e o princípio da igualdade – cfr. Acórdãos do TC, n.ºs 86/88, 1193/96 e o já referido 145/2014.

O princípio do contraditório está intimamente relacionado com o modelo de justiça tributária (*due process of law*), com a procura da descoberta material, com o respeito pelos direitos fundamentais, com consagração no já referido artigo 20.º, da CRP.

A descoberta da verdade material não pode dispensar o contraditório, porquanto é reflexo de um efetivo direito de defesa, principalmente quando estamos num domínio procedimental em que a natureza das obrigações e a desproporção de meios e de poder que o contribuinte pode opor ao Estado, munido do já referido *ius imperium*.

No artigo 9.º, n.º 1, da LGT, ao consagrar a garantia de acesso à justiça tributária para a tutela plena e efetiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos está a consagrar o princípio do contraditório, projetado num processo equitativo, necessariamente justo, em que os intervenientes pleiteiem com armas equivalentes, e em que os diversos argumentos devam ser objeto de contraditório antes de serem (des)considerados. Não

²⁸ Cfr. Rego (2003: 839), Morais (2012: 241) e ainda os Acórdãos do TC, n.ºs 122/02 e 403/02).

podemos esquecer que contraditar significa isto mesmo, replicar ideias, apresentar a antítese (impugnação) diante da tese, para se chegar à síntese (decisão tributária).

O procedimento (tal como o processo) imbuu-se em fundamentos filosóficos da dialética, abrindo espaço a um diálogo regrado, onde os argumentos são objetados para redundarem numa conclusão.

Contudo, o contraditório tem de ser, como se disse, regrado, sob pena de comprometer outro princípio do procedimento tributário atrás enunciado – o da celeridade – que permite uma duração razoável do procedimento, do qual depende a realização da justiça e igualmente a prossecução do interesse público.

Daí que todos os princípios tenham de ter uma presença equilibrada, num jogo de cedências inteligente, em que os passos são dados em função de um objetivo último, que se sobrepõe à atomicidade de cada princípio, moderando-os.

E é seguindo a “ordem” acolhida pelo legislador na enumeração destes princípios que chegamos ao da colaboração, previsto no artigo 59.º, da LGT ²⁹ e que adiante será necessariamente desenvolvido.

Intimamente ligados a este, temos os princípios da participação e o da boa fé, consagrados na lei, respetivamente, nos artigos 59.º, 60.º, ambos da LGT, artigo 48.º, n.º 2, do CPPT e ainda artigo 10.º, do CPA ³⁰.

A par destes princípios nucleares, o legislador consagrou outros tantos princípios (de natureza maioritariamente adjetiva) que enformam o procedimento tributário, porém, em “órbita” daqueles e dos mesmos estrutural e funcionalmente dependentes. É o caso dos princípios da cooperação das entidades públicas, previsto no artigo 49.º, do CPPT, da competência regra dos serviços periféricos da administração tributária e da estabilidade da instância, consagrados no artigo 10.º, n.ºs 2 e 5, do CPPT; da utilização de todos os meios de prova, vertido no artigo 50.º, do CPPT; da gratuidade ³¹ (de natureza substantiva); do

²⁹ Artigos 59.º, da LGT e 48.º, do CPPT. Este preceito à semelhança de outros como, por exemplo, o artigo 57.º, n.º, 4 da LGT, fala de cooperação, embora, face a uma relação não paritária, seja mais adequado falar em colaboração (Nabais, 2019: 302).

³⁰ Artigo 59.º, n.º 1, da LGT subordina os órgãos da administração tributária e os contribuintes a um dever de colaboração recíproco, e artigo 48.º, n.º 2, do CPPT, que estabelece que o contribuinte cooperará de boa fé na instrução do procedimento, bem como o artigo 10.º, do CPA (Nabais, 2019: 303).

³¹ Um princípio que, embora não esteja expressamente previsto da LGT ou no CPPT, decorre destas leis na medida em que preveem o pagamento de custas (através de um agravamento da coleta até 5%), apenas

duplo grau de decisão, previsto no artigo 47.º, do CPPT; e da contratação com quaisquer entidades para a colaboração em operações de entrega ou receção de declarações ou outros documentos ou de processamento da liquidação ou cobrança das obrigações tributárias ³².

De acordo com os mais diversos autores, podemos ainda desdobrar princípios acima enunciados e até mesmo enumerar ou (re)nominar outros, tais como os princípios da vinculação de forma, da proibição do excesso, da disponibilidade, da participação, da confidencialidade, da publicidade dos atos e o do duplo grau de decisão.

Analise agora, de modo autonomizado, o princípio nuclear da presente dissertação.

1.2.1. Do princípio da colaboração

O princípio da colaboração, consagrado artigo 59.º, n.º 1, da LGT, significa que “*os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco*”. Significa isto que o dever de cooperação se aplica, mutuamente, à administração tributária e ao contribuinte ³³.

A investigação que nos propomos realizar visa proceder a uma análise deste princípio, previsto no artigo 59.º, da LGT, considerando tratar-se do diploma que define as relações jurídico-tributárias estabelecidas entre a administração tributária e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas (cfr. artigo 1.º, do já citado diploma) – distinguindo-o do princípio da cooperação, de natureza especificamente processual, previsto nos artigos 48.º e 49.º, do CPPT, e de outros princípios e deveres de colaboração e cooperação previstos no nosso ordenamento jurídico, nomeadamente no Direito Público – *v.g.* no artigo 11.º, do CPA, direcionado da administração para o particular,

relativamente a reclamações gratuitas ou pedidos de revisão da matéria tributável infundados (artigos 77.º, do CPPT e 91.º, n.ºs 9 e 10, da LGT).

³² Cfr. artigo 51.º, do CPPT.

³³ Como refere Morais (2012: 21) é “(...) a afirmação de uma determinada visão das relações jurídico-tributárias: a de uma administração aberta, que atua em diálogo com os cidadãos/contribuintes, e não uma administração autoritária, todo-poderosa, que impõe as suas decisões a súbditos. O que, para além da tradução de uma (diferente) postura, é condição de eficácia da atuação administrativa, pois que o diálogo é a via mais eficiente para a descoberta da verdade material e, conseqüentemente, para se conseguir a justiça na tributação.” e Sanches (1995: 71), o dever de cooperação é o “(...) conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à Administração a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.”

e no artigo 7.º, do Código de Processo Civil (adiante CPC), direcionado a todos e de igual forma.

O artigo 59.º, n.º 2, da LGT estabelece que se presume “*de boa fé da atuação dos contribuintes e da administração tributária.*”, presunção recíproca de atuação segundo os ditames da boa fé³⁴.

Quanto ao contribuinte, essa presunção já estava implícita na presunção de verdade dos atos do contribuinte, nos termos do artigo 75.º, n.º 1, da LGT, o qual estabelece que se presumem “*verdadeiras e de boa fé as declarações do contribuinte apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.*”

Esta presunção não se verifica quando, por exemplo, as declarações de contabilidade de ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidão ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (cfr. alínea a), do n.º 2, do artigo 75.º, da LGT), ou quando, por exemplo, o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da LGT, for legítima a recusa da prestação de informações (cfr. alínea b), do n.º 2, do artigo 75.º, da LGT), entre outros casos previstos no n.º 2, do mesmo artigo.

Quanto à administração tributária, a presunção de atuação de boa fé é constitucionalmente imposta a toda a Administração Pública, designadamente, por via do disposto no artigo 266.º, n.º 2, da CRP, quando estabelece que os “*órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé.*”

Este princípio constitui um dos princípios estruturantes do sistema fiscal, que obriga à atuação de boa fé dos contribuintes e da AT em todas as fases dos procedimento e processo

³⁴ Nas palavras de Sá (2006: 125 e 126), o “*(...) dever de cooperação é um corolário do dever de contribuir para a captação dos meios financeiros necessários ao desenvolvimento económico e social (artigo 101.º da CRP) e assume relevância, em primeiro lugar, na fase de determinação da matéria colectável, uma vez que boa parte do nosso sistema fiscal assenta em deveres declarativos a cargo do S.P., e, posteriormente, ao nível da comprovação dos elementos declarativos.*”

tributários ³⁵. É um dos princípios fundamentais na medida em que visa a proteção da confiança dos cidadãos e da comunidade, o que garante a certeza e a segurança na atuação de ambas as partes – cfr. (Morais, 2012: 21 a 32).

Se a administração tributária violar o princípio da boa fé ou o princípio da colaboração, prestando, por exemplo, informações inexatas ou contraditórias, tal pode conduzir à anulabilidade do ato tributário por vício de violação de lei, através dos meios de defesa previstos na lei, bem como provocar a responsabilidade civil extracontratual do Estado – cfr. (Amorim e Azevedo, 2018: 35).

A par do dever geral de colaboração, existem outras disposições legais que consagram especificamente o dever de cooperação dos contribuintes com a administração tributária.

Citamos o exemplo previsto no artigo 84.º, n.º 2, da LGT, o qual estabelece que, nos casos de autoliquidação, o sujeito passivo deve esclarecer os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou.

O princípio da colaboração encontra ainda consagração positivada em diversos Códigos e compilações normativas, além das já mencionadas como sejam: no artigo 9.º, do RCPITA (com a designação de “*Princípio da cooperação*”); no artigo 133.º, do CIRS; no artigo 85.º, do CIVA.

1.2.1.1. Da violação pela administração tributária dos deveres de colaboração e boa fé

Quando são violados os deveres procedimentais de colaboração e de atuação segundo as regras da boa fé por parte da administração tributária, estamos perante um vício autónomo

³⁵ Considerando já ter sido anteriormente aprofundado o conceito de procedimento tributário, resta, nesta parte, apenas diferenciá-lo do processo tributário *s.s.* (não enquanto realidade documental como referida), acolhendo o entendimento de Moraes (2012: 241) que o descreve como um processo judicial que tem “(...) *por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses em matéria tributária.*”, tal como consagrado no artigo 96.º, do CPPT, que concretiza a imposição constitucional prevista no artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

de violação de lei ³⁶, sancionado com a anulabilidade ³⁷.

Para além disso, a violação do princípio da boa fé pode gerar responsabilidade civil da administração tributária perante os particulares ³⁸.

Associado a esta matéria temos o, já aflorado (quer aquando da referência à fase da decisão, quer aquando da enunciação dos princípios), princípio da proporcionalidade, pois, a colaboração que a administração tributária impõe aos sujeitos passivos não pode ser feita de qualquer modo. Essa colaboração deve ser adequada e proporcional aos objetivos a atingir, tal como resulta do princípio constitucional da proporcionalidade, consagrado no artigo 266.º, n.º 2, da CRP ³⁹.

Portanto, o pedido de colaboração deve ser adequado à satisfação das necessidades do procedimento tributário, o que implica que deva ter em vista o esclarecimento de factos que sejam relevantes para instrução e decisão do procedimento, que deva respeitar a factos

³⁶ Vide Acórdão do STA, proferido no processo n.º 753/11, datado de 21-09-2011:

“I - O princípio da boa fé, na sua vertente de tutela da confiança, visa salvaguardar os sujeitos jurídicos contra actuações injustificadamente imprevisíveis daqueles com quem se relacionem.

II - No âmbito da actividade administrativa são pressupostos da tutela de confiança um comportamento gerador de confiança, a existência de uma situação de confiança, a efectivação de um investimento de confiança e a frustração da confiança por parte de quem a gerou.

III - A violação pela administração tributária dos deveres procedimentais de colaboração e de actuação segundo as regras da boa fé, pode consistir em vício autónomo de violação de lei.”
e Sousa (2011: 413).

³⁷ Vide Acórdão do TCAN, proferido no processo n.º101/2002.TFPRT.21, datado de 10-05-2018: *“Por último, se a Fazenda Pública proceder de forma diversa do sentido que constar de informação vinculativa prestada, o acto que praticar enfermará de vício de violação de lei, sendo gerador da sua anulabilidade.”*

³⁸ Sobre esta matéria, pode consultar-se Sousa (1999: 116 e 117).

³⁹ Vide Acórdão do TC, n.º 875/2022, datado de 21-12-2022, que decidiu não julgar inconstitucional o artigo 139.º, n.º 6, do CIRC, segunda a interpretação normativa de que seria necessária a autorização de acesso à informação bancária (quebra do sigilo bancário) por parte dos legais representantes da sociedade comercial, como condição de acesso ao procedimento previsto nos n.ºs 1 e 3, do mesmo preceito legal, para elisão da presunção consagrada do artigo 64.º, n.º 2, do CIRC.

que sejam do conhecimento da pessoa a quem a colaboração é pedida e que não haja forma menos onerosa para obter tal esclarecimento⁴⁰.

Tal como referem Campos e Campos (2003: 229), o pedido de colaboração deve ser apropriado, necessário e razoável. Portanto, *“o pedido de colaboração não é adequado, por não poder ser satisfeito, se a informação não puder ser prestada por falta de conhecimento dos factos ou quando forem exigidos documentos a que a pessoa em causa não tem acesso”*; *“a pessoa inquirida não tem qualquer obrigação legal, desde o momento em que seja um terceiro, de obter documentos junto de outrem”*; *“o próprio contribuinte só deve prestar documentos que estejam em seu poder”*; *“de entre os diversos meios utilizáveis, deve escolher-se o que traga menos encargos para o contribuinte ou para terceiros”*.

1.2.1.2. Da falta de colaboração

Se os particulares não cumprirem os deveres de colaboração que a lei lhes impõe, a administração tributária não está dispensada de averiguar os factos que interessem à decisão do procedimento, como deriva do já enunciado princípio do inquisitório, previsto no artigo 58.º, da LGT.

Nos casos em que o procedimento tem origem num pedido formulado pelo interessado, se não forem prestadas as informações, apresentados os documentos ou praticados atos necessários à apreciação do pedido, nesse caso, não será dado seguimento ao procedimento, disso se notificando aquele, nos termos do disposto no, já referido, artigo 91.º, n.º 3, do CPA. Ou seja, o impulso processual constitui um ónus do interessado e este demitindo-se da colaboração devida, determina o término do procedimento.

Contudo, as consequências procedimentais podem ser diversas, quando seja omitida a colaboração entre o contribuinte e a AT. Citemos então algumas:

a) A aplicação de métodos indiretos, mediante a tributação através de indícios ou presunções (artigos 87.º e seguintes, da LGT) ⁴¹;

⁴⁰ Neste sentido, Sá (2006: 128) *“(…) o pedido de colaboração deve ter aplicação subsidiária, ou seja, deve constituir a forma menos onerosa de obter o esclarecimento de factos do conhecimento directo da pessoa visada, que sejam relevantes para a instrução e decisão do procedimento tributários de fiscalização.”*

⁴¹ Se o contribuinte desrespeitar o princípio da boa fé, nomeadamente aquando do alegado cumprimento do princípio da colaboração, prestando informações não fidedignas aquando da celebração de acordo quanto à matéria coletável, fica posteriormente impedido de invocar ilegalidades – cfr. artigo 86.º, n.º 4, da LGT e Acórdão do TCAS, proferido no processo n.º 6514/13.5BCLSB, datado de 11-03-2021, e Pires (2015: 887).

- b) A perda de benefícios fiscais (artigos 14.º, n.º 2, da LGT e 14.º, n.º 5, do EBF);
- c) Um agravamento à coleta (artigos 77.º, do CPPT e 91.º, n.º 9, da LGT);
- d) A responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou até criminal, nos termos do RGIT, por exemplo, artigo 103.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RGIT;
- e) A suspensão dos prazos impositivos de celeridade procedimental e a consequente não exigibilidade do seu respeito (artigo 57.º, n.º 4, da LGT).

O artigo 10.º, do RCPITA consagra expressamente esta questão, prevendo o artigo 113.º, do RGIT, as consequências jurídicas para tal falta, nomeadamente no domínio sancionatório contraordenacional.

1.2.1.3. Da recusa legítima de colaboração

Existem alguns casos em que é legítima a recusa de colaboração, os quais estão expressamente previstos no artigo 63.º, n.º 5, da LGT, e estes são:

- a) o acesso à habitação do contribuinte;
- b) a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, realizado nos termos do n.º 3, do mesmo artigo;
- c) o acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;
- d) a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei.

Impõe-se, ainda a este respeito, formular a seguinte questão: considerando que, nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT, o Código do Procedimento Administrativo constitui legislação complementar, em que medida é legítima a recusa de colaboração quando é solicitada prova ao interessado, nos casos e termos mencionados no artigo 117, do CPA?

Designadamente quando:

- a) envolvem a violação de segredo profissional;
- b) implicam o esclarecimento de factos cuja revelação esteja proibida ou dispensada por lei;
- c) importar a revelação de factos puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus ⁴²;

⁴² Há um paralelismo com o disposto nos artigos 59 e 134, todos do Código de Processo Penal (adiante CPP), permitindo que o interessado se recuse a colaborar, quando daí puder resultar responsabilidade criminal para si mesmo, para o seu cônjuge, ascendente, descendente, irmão, ou afim até ao segundo grau.

d) forem suscetíveis de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma das pessoas referidas na alínea anterior.

É importante acrescentar a estes casos de recusa legítima de cooperação o de falta de credenciação dos funcionários que pretendem levar a cabo ações de inspeção, previsto no artigo 47.º, do RCPITA ⁴³.

Realizado este itinerário lógico, somos levados a uma primeira conclusão: o princípio da colaboração tem particular importância e intervenção no procedimento tributário, na fase

⁴³ Nestes casos, “(...) a falta de credenciação dos funcionários da inspeção, quando a mesma seja obrigatória, determina a existência de uma causa legítima de oposição à prática dos actos respectivos.(...)”.

O direito de resistência, como é sabido, consiste numa garantia clássica que nos quadros do Estado de Direito é dispensada aos contribuintes, no sentido de estes se poderem insurgir contra tributações inconstitucionais ou ilegais. Tal direito aparece constitucionalmente consagrado na sua vertente substantiva ou material no art.º 103.º, n.º 3 da CRP (ninguém pode ser obrigado a pagar impostos abusivos), mas é de admitir também uma resistência em sentido formal ou adjectivo, como a que está plasmada neste preceito.

Em termos práticos, a existência do direito de resistência legitima a oposição do contribuinte ao acto em causa, inviabilizando uma eventual pretensão da Administração tributária no sentido da aplicação de métodos indirectos ou da aplicação de sanções, como coimas.

Devem integrar o conceito de falta de credenciação, todas as situações em que a mesma não possa ser exibida ou, sendo exibida, padeça de vícios. Assim, pode constituir situações de falta de credenciação:

- A falta de emissão da ordem de serviço ou despacho, consoante o caso;
- Sendo emitida, não cumpra com os requisitos formalmente exigidos;
- Não estar na posse dos funcionários no momento em que estes se deslocam à entidade a inspecionar.

Parece-nos que o deficiente cumprimento dos formalismos previstos no artigo anterior corresponde ao não cumprimento dos mesmos. Por razões de certeza e segurança jurídica, exige-se que a ordem de serviço ou despacho contenham todos os requisitos ali previstos.

Também a falta de correspondência entre os funcionários que constam na ordem de serviço ou despacho e os funcionários que se apresentam para proceder à inspeção pode igualmente constituir falta de credenciação.

Note-se que se exige o porte de cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam, e sem a qual o contribuinte pode também opor-se à inspeção.

Em qualquer destas situações, fica a entidade a inspeccionar legitimada a opor-se à inspeção e dessa forma vedar o acesso às suas instalações.

Naturalmente que esta falta de credenciação só poderá ser sanada, com, passe a redundância, a credenciação dos funcionários nos termos legalmente exigidos no artigo 46.º do RCPIT, sanando os vícios que a mesma possa eventualmente conter ou, simplesmente fazer-se munir da mesma (se por exemplo se esqueceram da mesma).

A prática de actos por funcionários não credenciados ou deficientemente credenciados pode, quanto a nós, consubstanciar um vício invalidante do acto tributário praticado a final.” – cfr. Rocha e Caldeira (2013).

da instrução, ou seja, naquela em que se compilam os elementos que habilitarão a administração tributária a adotar um ato decisório.

Mas podemos ir mais além e formular uma outra questão. Em que procedimento tributário estará mais presente tal princípio?

Tal resposta advirá na exposição que se segue, a propósito do procedimento de inspeção tributária e do aproveitamento da prova nela recolhida (pontos **2.** e **3.**).

2. Do procedimento de inspeção tributária

O procedimento de inspeção Tributária traduz-se num conjunto de atos e ações administrativos, desenvolvidos pelas entidades tributárias competentes, com vista a uma decisão, com propósito principalmente em liquidar tributos, analisar as situações tributárias, verificar o cumprimento dos deveres tributários e prevenir as infrações tributárias, como indica o artigo 44.º, n.º 2, do CPPT.

Consiste, na maioria das situações, num controlo *a posteriori* das declarações dos contribuintes e das correspondentes liquidações, de modo a verificar se todos os factos com relevância tributária foram objeto de declaração e se a respetiva quantificação está correta.

Tem consagração dispersa no ordenamento tributário, tal como no artigo 2.º, n.º 1, do RCPITA, no artigo 44.º, do CPPT, que descreve diversas ações, compreendendo todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, como indica o artigo 63.º, n.º 1, da LGT.

2.1. Da classificação do procedimento de inspeção tributária

2.1.1. Quanto aos fins

Quando aos fins, e tal como está previsto no artigo 12.º, do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária classifica-se em:

a) Procedimento de comprovação e verificação, que “*tem em vista o controlo das declarações dos contribuintes e das suas liquidações, bem como a confirmação de eventuais incumprimentos das suas obrigações fiscais*” - (Amorim e Azevedo, 2018: 153);

b) Procedimento de informação, que “*visa o cumprimento dos deveres legais de informação que incumbem normalmente à inspeção, e que pode ser desencadeado pelo contribuinte quando solicita, por exemplo, um pedido de reembolso do imposto*” - (Amorim e Azevedo, 2018: 153).

Saliente-se que os fins do procedimento de inspeção apenas podem ser alterados, durante a sua execução, mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada (artigo 14.º, n.º 3, do RCPITA), sob pena de ser inalterável o desígnio inicialmente estabelecido.

2.1.2. Quanto ao lugar

Relativamente ao lugar de realização da inspeção e segundo o disposto no artigo 13.º, do RCPITA, o procedimento pode classificar-se como:

a) Interno, quando os atos de inspeção se realizam nos serviços da administração tributária através, da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento; ou

b) Externo, quando os atos de inspeção tenham lugar, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.

O procedimento apenas será interno desde que os atos de inspeção sejam todos praticados exclusivamente nos serviços da administração tributária, através, como já foi visto, da análise formal e coerência dos documentos, caso contrário, será caracterizado como procedimento *externo*.

Existe, porém, uma limitação dos poderes de fiscalização, prevista no artigo 63.º, n.º 4, da LGT, onde se estabeleceu a regra de que não poderá haver mais do que um procedimento externo de fiscalização, relativamente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, quanto ao mesmo imposto e período de tributação, a não ser que haja factos novos e haja uma decisão fundamentada do dirigente máximo do serviço no sentido de efetivação de novo procedimento.

Com esta restrição, pretende-se assegurar que um mesmo contribuinte ou obrigado tributário não seja onerado com ações de fiscalização externas. Portanto, esta regra apenas deverá aplicar-se nos casos que são suscetíveis de afetar os contribuintes ou obrigados tributários, o que não acontece, por exemplo, com a solicitação da colaboração de quaisquer entidades públicas ou terceiros com quem mantenha relações económicas (artigo 63.º, n.º 1, al. d), da LGT) nem com a requisição de documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais (artigo 63.º, n.º 1, al. e), da LGT), razão pela qual, podemos concluir, que a parte final do n.º 4, do artigo 63, da LGT prevê algumas possibilidades de fiscalização da situação tributária do sujeito passivo, mesmo relativamente a factos que já foram objeto de fiscalização externa.

2.2. Do âmbito e extensão da inspeção

Quanto ao âmbito e de acordo com o previsto no artigo 14.º, n.º 1, do RCPITA, o procedimento de inspeção pode ser:

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

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

O âmbito e a extensão do procedimento de inspeção apenas podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado, devendo ser notificado à entidade inspecionada, conforme prevê o já referido artigo 14.º, n.º 3, do RCPITA.

2.3. Do objeto da inspeção

O procedimento de inspeção tributária encontra-se previsto essencialmente no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) e aos casos omissos nesse diploma aplicam-se, subsidiariamente, de acordo com a natureza das matérias, a LGT, o CPPT, os demais códigos e leis tributárias, incluindo os regimes gerais das infrações tributárias e dos benefícios fiscais, a Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira e respetivos diplomas regulamentares e o CPA - cfr. artigo 4.º, do RCPITA.

Tal como está previsto no artigo 2.º, n.º 1, do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

Integram as funções típicas da inspeção, conforme decorre do disposto no artigo 2.º, n.º 2, do RCPITA:

a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados fiscais;

b) A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;

c) A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações tributárias;

d) A prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;

e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;

f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;

g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza tendo em conta os fins referidos no n.º 1;

h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;

i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;

j) A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;

k) Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

2.4. Dos intervenientes do procedimento de inspeção tributária

Cabe à AT e aos sujeitos passivos intervir no procedimento de inspeção tributária, conforme previsto nos artigos 2.º, n.º 3 e 16.º, ambos do RCPITA.

Nos termos da lei, são competentes para a prática dos atos de inspeção tributária os seguintes serviços da AT:

a) A Unidade dos Grandes Contribuintes (UGC) relativamente aos sujeitos passivos que, de acordo com os critérios definidos, sejam considerados grandes contribuintes;

b) As direções de serviços de inspeção tributária que, nos termos da orgânica da AT, integram a área operativa da inspeção tributária, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários que sejam selecionados no âmbito das suas competências ou designados pelo diretor-geral da AT ⁴⁴;

c) As unidades orgânicas desconcentradas, relativamente aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Tal como previsto no artigo 46.º, do RCPITA, os funcionários da AT carecem da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam para iniciar o procedimento externo de inspeção (como já referido).

Nos termos do disposto no n.º 2, do mesmo preceito legal, os funcionários credenciados da AT devem estar munidos de ordem de serviço, emitida pelo serviço

⁴⁴ A Direção de Serviços de Investigação da Fraude e de Ações Especiais, que atua relativamente aos sujeitos passivos selecionados no âmbito das competências desta Direção ou designados pelo Diretor-Geral da AT.

competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção ou, no caso de não ser necessária ordem de serviço, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato.

A ordem de serviço deverá conter o número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção; a identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos atos de inspeção, do respetivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar; o âmbito e a extensão da ação de inspeção. Por outro lado, o despacho deve referir os objetivos da inspeção, a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução. Nas ações de inspeção direcionadas a contribuintes não identificados previamente ⁴⁵, o despacho deve mencionar genericamente os contribuintes passíveis de controlo *de bens em circulação e de sujeitos passivos não registados*, cfr. artigo 46.º, n.º 6, do RCPITA - (Amorim e Azevedo, 2018: 156).

A falta de qualquer dos elementos acima identificados, como acima referido, confere legitimidade ao sujeito passivo de se opor à realização dos atos de inspeção e exigir a exibição dos elementos em falta, significa isto, não prestar qualquer tipo de colaboração com a ação inspetiva do procedimento tributário.

É precisamente neste domínio que se aplica a matéria já mencionada sob a epígrafe: Da recusa legítima de colaboração (em 1.2.1.3.)

No entanto, caso haja oposição do contribuinte, com fundamento nalgumas das circunstâncias acima referidas, a diligência de inspeção poderá, ainda assim, realizar-se mediante autorização pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da AT ⁴⁶.

Quanto à identificação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar no procedimento de inspeção tem por base:

a) A aplicação dos critérios objetivos definidos no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (adiante PNAITA) para a atividade de inspeção tributária ⁴⁷;

b) A aplicação dos critérios que, embora não contidos no PNAITA, resultem de orientações a nível comunitário ou internacional, sejam definidos pelo diretor-geral da AT

⁴⁵ Nomeadamente das situações previstas nas alíneas b) e c), do n.º 4, do artigo 46.º, do RCPITA.

⁴⁶ Cfr. artigo 63.º, n.º 6, da LGT e artigo 59.º, do RCPITA.

⁴⁷ Consagrado no artigo 23.º, do RCPITA.

de acordo com necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção tributária ou correspondam à aplicação justificada de métodos aleatórios;

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

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

Conforme previsto no artigo 23.º, do RCPITA, as ações de inspeção obedecem, assim, ao PNAITA, elaborado anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária, com participação das unidades orgânicas da inspeção tributária.

O PNAITA é aprovado pelo membro do Governo, responsável pela área das finanças, sob proposta do diretor-geral da AT.

O PNAITA define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados.

2.5. Dos princípios do procedimento de inspeção

O procedimento de inspeção deve obedecer aos princípios já enunciados a propósito do procedimento tributário (em geral), designadamente:

- *da verdade material*: porquanto o procedimento de inspeção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo;

- *da proporcionalidade*: as ações integradas no procedimento de inspeção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária;

- *do contraditório*: o procedimento de inspeção tributária segue, nos termos do RCPITA, o princípio do contraditório, o qual não pode pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem;

- *princípio da cooperação*: a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação – equivalente ao princípio da colaboração, aqui com diversa designação, mas correspondente conteúdo.

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

Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública ⁴⁸.

Durante o ato inspetivo deverá haver um mútuo dever de cooperação e/ou colaboração entre a inspeção tributária e os sujeitos passivos ⁴⁹.

Podemos mesmo afirmar que o nosso ordenamento legal nesta matéria (procedimento inspetivo) assenta no princípio da colaboração, sendo o mesmo dirigido e impositor de um dever a todos os sujeitos do procedimento.

A Autoridade Tributária, tendo em vista a realização deste princípio, tem obrigação de procurar e incentivar a cooperação da entidade inspecionada, a fim de serem esclarecidas as dúvidas suscitadas e facultar os elementos necessários ao cumprimento dos seus deveres tributários acessórios (na ausência de condicionantes operacionais ou legais), nos termos previstos no artigo 48.º, do RCPITA.

Significa isto que a Autoridade Tributária deve promover a colaboração dos contribuintes e, simultaneamente, colaborar com estes, incentivando e promovendo a regularização voluntária e por autoiniciativa – cfr. artigo 52.º, do RCPITA.

Exemplificativamente, deverá promover a indicação de um interlocutor do contribuinte que não seja responsável solidário ou subsidiário pela atividade, o que permitirá que, por um lado, o responsável se concentre na atividade que desenvolve e, por outro, que o interlocutor seja o mais colaborante possível, precisamente porque não responsável e isento de fatores psicológicos condicionantes – por regra, alguém que domine a linguagem técnica (contabilista certificado ou especialista em matéria fiscal) – apesar de correr-se o risco de ininteligir as motivações da adequação do procedimento adotado – neste sentido cfr. artigo 54.º, do RCPITA.

A violação do dever de colaboração, como temos visto e se verá ao longo desta dissertação acarreta consequências ao procedimento, tais como a aplicação de métodos indiretos, nos termos do disposto conjugadamente nos artigos 10.º, do RCPITA e 87.º, da LGT, sendo que, nos casos de recusa de colaboração e de oposição à ação inspetiva (quando ilegítimas) o infrator poderá incorrer em responsabilidade disciplinar, contraordenacional e criminal – cfr. artigos 113.º e 117.º, do RGIT.

⁴⁸ Cfr. artigos 6.º a 9.º, do RCPITA.

⁴⁹ Cfr. artigos 59.º, da LGT., 9.º, do RCPITA, 48.º, do CPPT, 85.º, do CIVA, 11.º e 60.º, do CPA.

Uma última nota a propósito da eventualidade de serem prestadas falsas declarações pelos contribuintes no procedimento inspetivo. Por um lado, nos termos do disposto no artigo 348-A.º, do CP, quem declarar ou atestar falsamente à autoridade pública ou a funcionário no exercício das suas funções identidade, estado ou outra qualidade a que a lei atribua efeitos jurídicos, próprios ou alheios, é punido com pena de prisão até um ano ou com pena de multa, se pena mais grave não lhe couber por força de outra disposição legal.

Como já analisamos, estes princípios concretizam e desenvolvem os princípios constitucionais orientadores da atividade da administração pública e por consequência da administração tributária ⁵⁰, integrando todas as diligências que se mostrem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material ⁵¹.

2.6. Da tramitação e notificação

É pela data em que é assinada a ordem de serviço ou é assinado o despacho, que se determina o início da realização da inspeção e é entregue uma cópia ao sujeito passivo ou ao obrigado tributário. De seguida, o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante deve assinar a ordem de serviço, indicando a data da notificação, a qual, para todos os efeitos, determina o início do procedimento externo de inspeção. Se os mesmos não se encontrarem presentes para assinar cabe, então, ao técnico oficial de contas ou qualquer empregado ou colaborador presente fazê-lo ⁵².

A recusa da assinatura da ordem de serviço não obsta ao início do procedimento de inspeção e quando houver essa recusa, a mesma é assinada por duas testemunhas ou na impossibilidade destas, o facto constará na ordem de serviço ou despacho, entregando-se uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário.

Cabe à AT notificar os sujeitos passivos e demais obrigados tributários, nos termos e para os efeitos previstos na lei e, ainda, em virtude da sua colaboração no procedimento de inspeção. Essas notificações devem indicar a identificação do funcionário, os elementos pretendidos no âmbito do procedimento de inspeção, a fixação do prazo, local e hora de realização dos atos de inspeção e, ainda, informação sobre consequências da violação do dever de cooperação do notificado ⁵³.

⁵⁰ Designadamente os previstos no artigo 266.º, n.º 2, da CRP.

⁵¹ *Princípio do inquisitório*, previsto no artigo 58.º, da LGT.

⁵² Cfr. artigo 51.º, do RCPITA.

⁵³ Cfr. artigo 37.º, do RCPITA.

A notificação do procedimento de inspeção é efetuada pessoalmente, no local em que o notificado for encontrado, por via postal, através de carta registada ou por carta registada com aviso de receção ou por transmissão eletrónica de dados, através do serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital, da caixa postal eletrónica ou na respetiva área reservada do Portal das Finanças ⁵⁴.

O sujeito passivo ou obrigado tributário deve ser objeto de uma notificação prévia, com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início, através da carta-aviso, elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo diretor-geral da AT, devendo conter a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objeto da inspeção, âmbito, extensão da inspeção a realizar e um anexo contendo os direitos, deveres e garantias ⁵⁵.

Caso estejamos perante pessoas singulares, a notificação deverá respeitar o disposto nos artigos 35.º e seguintes, do CPPT e o previsto no artigo 39.º, do RCPITA. Se se tratar de pessoas coletivas, a notificação deverá respeitar o previsto no artigo 41.º, do CPPT e no artigo 40.º, do RCPITA. Caso ainda se trate de entidades residentes do estrangeiro a notificação obedecerá às regras previstas no artigo 41.º, do RCPITA.

É até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório que o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos ou obrigados tributários tenham a obrigação de conservar.

É um procedimento contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses, a contar da data do seu início ⁵⁶, prazo esse que poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, caso se trate de situações tributárias de especial complexidade, resultante, nomeadamente do volume de operações, da dispersão geográfica ou da integração em grupos económicos nacionais ou internacionais das entidades inspeccionadas ou quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos ou, ainda, quando seja necessário realizar novas diligências resultante da apresentação por parte do sujeito passivo de factos novos durante a audição prévia ou, por fim, outros motivos de natureza excecional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da AT ⁵⁷.

⁵⁴ Cfr. artigo 38.º, do RCPITA.

⁵⁵ Cfr. artigo 49.º, do RCPITA.

⁵⁶ Cfr. artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA.

⁵⁷ Cfr. artigo 36.º, do RCPITA.

2.6.1. Da dispensa de notificação prévia

Existem alguns casos, enumerados no artigo 50.º, n.º 1, do RCPITA em que não há lugar à notificação do procedimento de inspeção, são eles:

- a) O procedimento vise apenas consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo ou obrigado tributário;
- b) O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efetuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;
- c) Objeto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;
- d) O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte;
- e) O procedimento se destine a averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados;
- f) A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excecional devidamente fundamentado pela administração tributária, suscetível de comprometer o seu êxito;
- g) O procedimento vise a avaliação do cumprimento de pressupostos de isenção que dependam do fim ou da utilização dada às mercadorias.

2.7. Do conteúdo do procedimento

Podemos aqui analisar a dimensão material, temporal e espacial do procedimento de inspeção.

Quanto à dimensão material dos atos inspetivos e, nos termos do disposto no artigo 63.º, n.º 1, da LGT, os órgãos competentes podem desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:

- a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- b) Examinar os livros e registos de contabilidade⁵⁸ ou escrituração;
- c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;

⁵⁸ Nomeadamente as faturas.

d) Solicitar colaboração de quaisquer entidades públicas ⁵⁹ necessárias ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas ⁶⁰;

e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;

f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva.

Posto isto e com vista a garantir a obtenção e conservação de provas, os funcionários da AT, incumbidos da ação de inspeção tributária, podem adotar, atendendo ao princípio da proporcionalidade, as seguintes medidas cautelares ⁶¹ administrativas e judiciais, para garantir o efeito útil do procedimento de inspeção:

a) Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;

b) Selar quaisquer instalações, apreender bens, valores ou mercadorias, sempre que se mostre necessário à demonstração da existência de um ilícito tributário;

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

No entanto, caso haja justo receio de frustração dos créditos fiscais, de extravio ou deterioração de documentos conexos com obrigações tributárias, a administração tributária deve propor as providências cautelares de arresto ou arrolamento, previstas no Código de Procedimento e de Processo Tributário ⁶².

Relativamente à dimensão temporal dos atos inspetivos e tal como está previsto no artigo 35.º, n.º 1, do RCPITA, estes realizam-se no horário normal de funcionamento da atividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta ⁶³.

Poderão, também, os atos de inspeção ser praticados fora do horário normal de funcionamento da atividade, mediante acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excecionais o justifiquem. Caso não haja consentimento destes, a prática de atos de inspeção tributária, fora do horário normal de funcionamento da

⁵⁹ Entidades policiais, empresas públicas, notários, conservadores, entre outros.

⁶⁰ Contabilistas certificados e revisores oficiais de contas.

⁶¹ Previstas no artigo 30.º, n.º 1, do RCPITA.

⁶² Cfr. artigos. 31.º, do RCPITA e 135.º e seguintes, do CPPT.

⁶³ “O horário normal de funcionamento da atividade do inspecionado pode não coincidir com o horário de funcionamento dos serviços de inspeção, como sucede, por exemplo, no caso dos estabelecimentos de diversão noturna, indústrias de panificação e serviços de segurança” – (Amorim e Azevedo, 2018: 162).

atividade, depende de autorização do tribunal de comarca competente ⁶⁴. Estas regras não se aplicam, no entanto, ao controle dos bens em circulação.

Relativamente à dimensão espacial, os atos de inspeção realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos necessários à inspeção, isto quando o procedimento de inspeção envolver verificação de mercadorias, do processo de produção, da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar. Existe, ainda, a possibilidade dos atos de inspeção, agora referidos, realizarem-se em outro local, mas devem ser solicitados pelos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e em caso de motivo justificado que não prejudique o procedimento de inspeção. Também podem, os atos de inspeção, realizar-se no serviço da administração tributária da área do seu domicílio ou sede, caso a entidade inspecionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da atividade ⁶⁵.

Se suceder o caso dos elementos fiscalmente relevantes se encontrarem no local do domicílio pessoal do inspecionado ou de terceiro, a AT deve solicitar uma autorização judicial para o acesso a estes elementos, fundamentando tal pedido na descoberta da verdade material, sobrepondo-se tal interesse público ao interesse individual da inviolabilidade do domicílio do inspecionado ⁶⁶.

Pode, o sujeito passivo ou obrigado tributário, sempre que pretenda, assistir às diligências de inspeção externa, desde que os atos se realizem nas suas instalações ou dependências. Podem, ainda estes, como já referido, fazer-se acompanhar por um perito especializado ⁶⁷. A presença desses peritos, por vezes, pode ser solicitada pelos próprios serviços da AT.

Ainda no desenvolvimento do procedimento de inspeção, os contribuintes podem reclamar de quaisquer atos que a AT deveria ter praticado no prazo supletivo de oito dias ou reclamar de omissões da AT, bem como pode proceder à regulação da sua situação tributária mediante o cumprimento das obrigações acessórias ⁶⁸.

⁶⁴ Cfr. artigo 35.º, n.º 2, 3 e 4, do RCPITA.

⁶⁵ Cfr. artigo 34.º, do RCPITA.

⁶⁶ Cfr. artigo 34.º, da CRP (Inviolabilidade do domicílio e da correspondência).

⁶⁷ Por exemplo, por um contabilista certificado, um revisor oficial de contas ou um advogado, cfr. artigo 54.º, n.º 2 e 3, do RCPITA.

⁶⁸ Cfr. artigos 57.º, n.º 2, 66.º, n.º 1, 59.º, n.º 4, todos da LGT.

Nos termos do disposto no artigo 66.º, n.º 2, da LGT, podem os contribuintes, no final do procedimento, impugnar a decisão final com fundamento em qualquer ilegalidade cometida no decurso do procedimento.

2.8. Do prazo para conclusão do procedimento e da decisão

O procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início ⁶⁹. Este prazo poderá, no entanto, ser ampliado por mais dois períodos de três meses, conforme já referido em 2.6..

A prorrogação do prazo do procedimento de inspeção deve ocorrer até ao seu termo, antes da emissão da nota de diligência, e é notificada à entidade inspecionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento.

Como já foi visto *supra*, a prática dos atos de inspeção é contínua podendo, no entanto, suspender-se em caso de prioridades excepcionais e inadiáveis da AT reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço ⁷⁰.

A suspensão ocorre nas seguintes situações, previstas no artigo 36.º, n.º 5, do RCPITA, quando:

a) Em processo especial de derrogação do segredo bancário, o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal;

b) Em caso de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo com fundamento em segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, seja solicitada autorização judicial ao tribunal da comarca competente, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão;

c) Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da decisão final.

d) A administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional, mantendo-se a suspensão pelo prazo de 12 meses.

⁶⁹ Cfr. artigo 36.º, n.º 2, do RCPITA.

⁷⁰ Cfr. artigo 53.º do RCPITA.

Pode ainda ocorrer a suspensão do prazo do procedimento no caso de dilação do procedimento por incumprimento dos deveres de cooperação ⁷¹.

Caso ocorra suspensão da ação inspetiva, o reinício do procedimento, deve ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário ⁷².

Consideram-se concluídos os atos de inspeção na data de notificação da nota de diligência ⁷³ emitida pelo funcionário incumbido do procedimento ⁷⁴.

Concluída a prática de atos de inspeção, os serviços da AT podem determinar que a situação tributária do inspecionado não está regularizada (Amorim e Azevedo, 2018: 164). Caso os atos de inspeção possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada, no prazo de dez dias, da conclusão da ação inspetiva e do projeto de conclusão do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação. E tal notificação deve fixar um prazo de quinze a vinte e cinco dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões⁷⁵. A entidade inspecionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente, sendo neste último caso as suas declarações reduzidas a termo – numa plena consagração do princípio do contraditório.

Seguidamente, a AT, no prazo de dez dias, elabora o relatório definitivo. Este relatório deve conter os seguintes elementos, tal como previsto no artigo 62.º, n.º 3, do RCPITA:

- a) Identificação da entidade inspecionada;
- b) Menção da alteração a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;
- c) Data do início e do fim dos atos de inspeção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- d) Âmbito e extensão do procedimento;
- e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento;
- f) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;

⁷¹ Cfr. artigo 57.º, n.º 4 da LGT.

⁷² Cfr. artigo 53.º, n.º 3 do RCPITA.

⁷³ A nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas, cfr. artigo 61.º, n.º 2, do RCPITA.

⁷⁴ Cfr. artigo 61.º, n.º 1, do RCPITA.

⁷⁵ Cfr. artigo 60.º, n.ºs 1 e 2, do RCPITA.

g) Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;

h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efetuadas;

i) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação;

j) Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;

k) Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;

l) Identificação dos funcionários que o subscreveram;

m) Outros elementos relevantes.

“O procedimento de inspeção considera-se totalmente concluído na data em que é notificado o relatório final ao inspecionado. O contribuinte é notificado do relatório final no prazo de 10 dias, após audição prévia na sequência do projeto de conclusões do relatório de inspeção”⁷⁶. Este relatório deve ser devidamente fundamentado sob pena de poder ser objeto de reclamação graciosa ou de impugnação judicial” (Amorim e Azevedo, 2018: 165)⁷⁷.

Como acabamos de adiantar, concluído o procedimento, do mesmo resulta obrigatoriamente uma decisão, a qual tem de ser fundamentada – esta é uma das diversas garantias constitucionais reconhecidas aos administrados, designadamente no artigo 268.º, da CRP, o qual, no seu n.º 3, consagra que:“(…) os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses.”, ao qual se acrescenta o disposto no artigo 77.º, da LGT, precisamente com a epígrafe: “Fundamentação e eficácia”.

⁷⁶ Artigo 62.º, n.º 2, do RCPITA.

⁷⁷ Vide, a este propósito, entre outros, o Acórdão do TCAN, proferido no processo n.º 1167/05.7BEVIS, datado de 12-07-2012, do qual consta:

“I- O dever de fundamentação dos actos administrativos em geral e tributários em particular tem geneticamente, para além de uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo, uma função exógena, externa ou garantística de facultar ao contribuinte a eficiente reacção judicial.

II- Constando de modo discriminado das conclusões do relatório da fiscalização a descrição dos factos e as razões de direito, com indicação das normas legais pertinentes, que levaram a Administração Fiscal a liquidar o imposto em causa, disso tendo sido notificado o contribuinte, terá este que se considerar devidamente esclarecido sobre a motivação da decisão e, conseqüentemente, o acto de liquidação adicional fundamentado (artigos 77.º da LGT e 125.º do Código do Procedimento Administrativo).”

Significa isto que a exteriorização dos atos administrativos se opera mediante a notificação dos interessados, os quais são obrigatoriamente fundamentados, de forma expressa e acessível, caso afetem direitos ou interesses dos mesmos, para que transpareça a motivação associada ao ato administrativo, mas igualmente as suas razões de facto e Direito, que determinaram o sentido da decisão ⁷⁸.

Tudo intimamente associado às garantias de reação do administrado (graciosas ou contenciosas), como escrevem Canotilho e Moreira (2010: 825): “*Em relação aos atos praticados no exercício de poderes discricionários, a fundamentação é mesmo um requisito essencial, visto que sem ela ficaria substancialmente frustrada a possibilidade de impugnar com êxito os seus vícios mais típicos. Nesse domínio, a fundamentação é uma garantia do próprio direito ao recurso contencioso.*”, acrescentando, além “*(...) de proteção subjetiva dos administrados, a norma do dever de fundamentação é também norma de ação administrativa (dever de fundamentação), que visa assegurar uma correta e ponderada realização dos interesses públicos (legalidade, imparcialidade, justiça, eficiência). Nesta perspetiva, a fundamentação contribui para a legitimação de decisões através da informação.*”

Conforme previsto no artigo 43.º, n.º 1, do RCPITA, presumem-se notificados os contribuintes contactados por carta registada e em que tenha havido devoluções de carta remetida para o seu domicílio fiscal com indicação expressa na mesma, aposta pelos serviços

⁷⁸ Amaral (2004: 348) “*Durante muito tempo, não existiu no nosso direito – como também não existiu na generalidade dos direitos estrangeiros – qualquer obrigação genérica de fundamentar os atos administrativos. A fundamentação só era obrigatória nos casos em que as leis avulsas a exigissem.*

Contudo, após o 25 de Abril de 1974, e sobretudo com um propósito de reforço das garantias dos particulares, o nosso Direito Administrativo perfilhou a orientação de tornar obrigatória a fundamentação para a maioria dos atos administrativos.

Foi o que resultou do D.L. n.º 256-A/77, de 17 de Junho, diploma muito aperfeiçoado do ponto de vista técnico, em cujo artigo 1.º se enumeravam – em termos que o Código atual seguiu quase sem alterações nos artigos 124.º e segs. – os casos em que os atos administrativos deviam ser fundamentados.

É certo que sobre a matéria também se pronuncia o artigo 268.º, n.º 3 da Constituição: mas como a lei ordinária é mais extensa e precisa do que a Constituição, em matéria de fundamentação dos atos administrativos basta recorrer à lei ordinária para conhecer o regime jurídico em vigor sobre o mesmo assunto.”

E como acrescentam Oliveira, Gonçalves e Amorim (2007: 600 e 601), o que não houver sido expresso ou manifestado diretamente ou por concordância, não constitui fundamentação do ato administrativo.

postais de ter sido recusada, não ter sido reclamada, indicação de encerrado, endereço insuficiente, ou que o sujeito passivo em causa se mudou.

No entanto, já não é efetuada por carta registada, mas sim através de carta registada com aviso de receção, caso se trate de notificação do relatório de inspeção do qual tenha resultado uma correção do lucro tributável por métodos indiretos ⁷⁹.

2.9. Do procedimento de inspeção tributária por iniciativa do contribuinte

Como já foi visto, o procedimento de inspeção tributária é, na maior parte dos casos um procedimento que aparece por iniciativa dos serviços da AT. No entanto, o legislador consagrou no ordenamento jurídico tributário a figura da ação de fiscalização tributária a solicitar pelo sujeito passivo ou um terceiro, mediante autorização expressa do primeiro, com o propósito de reforçar o quadro de direitos e garantias dos contribuintes. Houve vontade de simplificar e inovar o sistema fiscal – cfr. artigo 47.º, n.º 2, da LGT.

O artigo 47.º, n.º 1, da LGT estabelece que não podem ser praticados, posteriormente à notificação das suas conclusões ao contribuinte, novos atos tributários de liquidação com fundamento em factos ocorridos no período compreendido na referida ação e incluídos no seu objeto, nos casos de fiscalização tributária por solicitação do sujeito passivo, nos termos de lei especial e sem prejuízo das disposições desta. Esta lei especial é o Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro ⁸⁰.

Os contribuintes passam, assim, a poder antecipar o termo do prazo de caducidade dos tributos, não ficando obrigados a permanecer na incerteza de poder ser alvo de uma ação de inspeção durante todo o prazo de caducidade. Isto porque, uma vez realizado o procedimento de inspeção e notificadas as conclusões ao sujeito passivo, a AT apenas pode realizar atos de liquidação que resultem das conclusões do procedimento evidenciadas no respetivo relatório final da ação de inspeção tributária.

O contribuinte fica com a sua situação tributária clarificada e estabilizada para os períodos de tributação abrangidos pela extensão do procedimento de inspeção tributária,

⁷⁹ Conforme previsto no artigo 60.º, do CIRC.

⁸⁰ Foi necessário flexibilizar esse regime, pela certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista de reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica. E, assim, foi criado um regime especial de inspeção tributária por iniciativa dos contribuintes, que se encontra previsto no Decreto-Lei n.º 6/99, de 08 de janeiro. Esse regime estabelece o seu âmbito, as condições de acesso e efeitos. E tudo o resto que não estiver disposto nesse diploma segue o regime geral.

excluindo, assim, a iniciativa por parte dos serviços da AT, afastando, deste modo, a possibilidade de, a qualquer momento, poder ser alvo de inspeção da AT.

Este regime, e tal como previsto no seu n.º 2, do artigo 1.º, apenas se aplica aos contribuintes que disponham da sua contabilidade organizada, *“isto é, o interesse em conhecer a vantagem resultante da sua exata situação tributária, quando resulte de atos de reestruturação económica ou do acesso a regimes legais a que o requerente pretenda ter direito”* (Amorim e Azevedo, 2018: 167).

Esta inspeção tributária é requerida ao diretor-geral da AT. O deferimento do requerimento é apreciado, obrigatoriamente, no prazo de 30 dias ⁸¹.

Podemos alinhar uma primeira parte da resposta formulada. É no procedimento tributário de inspeção que o princípio e dever de colaboração assume o seu expoente máximo, considerando, por um lado, os propósitos e conteúdo deste procedimento e, por outro, a intervenção que é exigida ao contribuinte sujeito da inspeção. Diga-se, sem exagero, que é o “procedimento rei” para se fazer sentir o referido princípio.

⁸¹ Cfr. artigo 2.º, n.ºs 1 e 4, do D.L. n.º 6/99, de 8 de janeiro.

3. Do aproveitamento da prova obtida no âmbito do procedimento de inspeção tributária

Importa agora saber se a prova obtida durante um procedimento de inspeção tributária – mediante a colaboração do contribuinte –, de modo lícito, pode, posteriormente, ser aproveitada para outros procedimentos ou processos, nomeadamente de natureza criminal ou contraordenacional.

A questão é assim formulada do seguinte modo: o contribuinte ao colaborar com a AT, de acordo com o seu dever de colaboração, pode contribuir para a sua própria responsabilização, colidindo, deste modo, com um dos corolários do seu direito ao silêncio?

Se o inspecionado tem, constitucionalmente, a garantia de não se autoincriminar e, deste modo, o direito a não fornecer meios de prova que possam contribuir para a sua própria responsabilização, como compatibilizar tal dever de colaboração com tal direito à não autoincriminação?

Como refere Sá (2006: 122) “(...) *porque a actuação da Inspeção Tributária pode degenerar em investigação criminal, há um conflito latente entre os direitos do arguido, sobretudo os que derivam da sua presunção de inocência, e a colaboração devida pelo contribuinte no âmbito do procedimento fiscal.*”

Antes de aprofundarmos a questão temos necessariamente que realizar uma abordagem jurídica ao direito à não autoinculpação ou autoincriminação no nosso ordenamento jurídico – ou seja – decifrar o significado do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*.

À letra significa isso mesmo, o direito do cidadão (neste caso, do contribuinte) não se autoincriminar, não facultando provas das quais advenha a sua responsabilidade criminal. É um corolário do direito ao silêncio ⁸².

Como refere Andrade (1992: 120), reflete uma “*projeção normativa e práctico-jurídica dos dispositivos constitucionais atinentes aos *Auffanggrundrechte* da dignidade humana, da liberdade geral de ação ou do direito ao livre desenvolvimento (...)*”. Assim sucede, porquanto todo o procedimento de natureza acusatório tem de se reger por princípios que garantam a proteção do arguido – cfr. Dias (1995: 27).

⁸² Significa isto que não tendo consagração expressa na constituição ou na lei processual penal, resulta deste direito ao silêncio, consagrado nos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), 132.º, n.º 2, 141.º, n.º 4 e 342.º, n.º 1, todos do CPP.

A liberdade de declaração equivale à liberdade de ação, por forma que não haja limitações que obriguem a artifícios de defesa ou à autoincriminação – como escreve Sá (2006: 133 e 134) “(...) a liberdade de declaração deste sujeito processual assume uma dupla vertente: positiva, que se manifesta no direito irrestrito de intervenção e declaração em abono da sua defesa; e a negativa, enquanto direito contra o Estado, vendando todas as tentativas de obtenção, por meios enganosos ou por coacção, de declarações auto-incriminatórias (...)”. Longe vão os tempos de práticas inquisitoriais que procuravam na “confissão” forçada a prova essencial de condenação – a “rainha das provas”⁸³.

Este princípio, embora tenha dado os seus primeiros passos no direito anglo-saxónico – com a *Magna Charta Libertatum*, de 1215 – só incorporou a configuração atual com a *Bill of rights*, de 1791, registando períodos históricos de maior e menor relevância, como refere Pinto (2016: 102 a 104)⁸⁴.

Só com o reconhecimento e consagração quer do direito a ser assistido por defensor, quer do direito ao silêncio, se pode falar, com segurança, neste princípio jurídico-penal, cuja primeira referência nacional se fez no Decreto de 28 de dezembro de 1910.

A “importação” do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* para o domínio do Direito Tributário e a sua aplicação não é absoluta, tal como entendeu o TC português, devendo ser compatibilizado com outras dimensões relevantes que merecem igualmente tutela jurídica.

A título exemplificativo, podemos citar o Acórdão do TC, n.º 461/2011, proferido no processo n.º 366/11, e do qual se retira que o direito ao silêncio pode ser aplicado em todos os processos sancionatórios de direito público, sendo que o artigo 32.º, n.º 10, da CRP, consagra a todos os processos sancionatórios direitos de audiência e defesa do arguido.

Precisamente porque tal reconhecimento acontece nos processos sancionatórios, foi importante descrever e circunstanciar que o princípio da colaboração tem especial campo de aplicação no procedimento inspetivo – de natureza não sancionatória. Não há, portanto, que colocar todo e qualquer processo ou procedimento no mesmo patamar do processo criminal.

Por tudo isto, é fundamental averiguar se as restrições em causa estão previstas na lei de forma expressa, se as mesmas obedecem ao princípio da proporcionalidade e se os direitos, liberdades e garantias previstos no artigo 18.º, n.º 2, da CRP estão observados.

⁸³ Bernardo (2014: 9).

⁸⁴ Jurisprudencialmente consagra-se com o denominado *Miranda Rights* – caso Ernesto Miranda vs. Arizona, em 1966.

Como sustenta Rocha, (2021), os “*elementos adquiridos no âmbito do procedimento tributário preenchem os pressupostos referidos e não constituem prova proibida e poderão ser amplamente contraditados no âmbito do processo penal.*”

Mais, entende que a utilização criminal de provas obtidas por uma inspeção tributária não viola qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente o direito à não autoincriminação.

O debate jurídico tem sido feito com base em argumentos bipolares, existindo duas posições, uma de rejeição e outra de admissibilidade.

Começando pela tese da rejeição, a qual não admite a ideia de tais elementos poderem transitar de um procedimento para outro, onde se consagre o direito ao silêncio e todos os seus corolários. Esta tese entende que a utilização de tais elementos iria violar os princípios do Estado de Direito e da dignidade da pessoa humana e é inadmissível manter no processo crime prova que foi obtida sem respeito pelos princípios estruturantes do processo penal português, principalmente quando se trata de provas obtidas numa colaboração “imposta” ao ora arguido.

Considerando que toda a atividade investigatória se desenvolve no âmbito da inspeção tributária é levada à prática sem controlo jurisdicional, violando o direito constitucionalmente consagrado a um processo justo e equitativo ⁸⁵ e a estrutura acusatória que deve estar subjacente a este tipo de procedimentos ⁸⁶.

Como já se adiantou, a falta de colaboração é “ameaçada” com consequências desfavoráveis, como por exemplo a revogação de benefícios fiscais, o recurso a métodos indiretos de avaliação e aplicação de multas e coimas. Por isso, o contribuinte inspecionado não se pode simplesmente remeter ao silêncio e, logo, é colocado num dilema, isto é, ou não colabora e sujeita-se à aplicação de sanções, inclusivamente criminais (v.g. crime de desobediência) ou colabora e, as provas obtidas podem contribuir para a sua própria autorresponsabilização, sujeitando-se igualmente a sanções criminais.

Estamos aqui perante violação do princípio constitucional, segundo o qual ninguém tem que acusar-se a si mesmo (*nemo tenetur se ipsum accusare*), nem fornecer meios de prova que possam contribuir para a sua própria condenação ⁸⁷.

⁸⁵ Cfr. artigo 20.º, n.ºs 1 e 4, da CRP.

⁸⁶ Cfr. artigo 32.º, n.º 5, da CRP.

⁸⁷Cfr. Sá (2006: 135) “(...) o arguido está numa posição diametralmente oposta à do contribuinte, na medida em que não tem o dever de colaborar com as autoridades de investigação criminal, nomeadamente esclarecendo-lhes eventuais dúvidas acerca dos factos que lhe são imputados e que podem configurar

Ao inspecionado/arguido deve ser garantido a prerrogativa de autodeterminação, em termos de ser titular de uma verdadeira liberdade decisória, sem constrangimentos. E não pode ser tratado nem considerado como um “mero objeto” do processo investigatório.

Por outro lado, a tese da admissibilidade, permite essa comunicabilidade de provas. Entende que o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* não é absoluto, antes convive na Constituição com outras dimensões relevantes que merecem igualmente tutela jurídica.

Os elementos obtidos no âmbito do procedimento tributário, e em particular na inspeção tributária, ainda que não obedecendo (porque não tinham de o fazer nesse momento) às exigências constitucionais inerentes à obtenção de provas em processo criminal, não constituem prova proibida ⁸⁸ e até foram obtidos de um modo legítimo ⁸⁹ e juridicamente enquadrado ⁹⁰.

Noutros procedimentos existem várias restrições legalmente impostas e constitucionalmente admissíveis aos direitos ao silêncio e à não autorresponsabilização, basta pensar na obrigatoriedade de realizar determinados exames, como é o caso do despiste de substâncias proibidas, no domínio rodoviário, nos termos do Código da Estrada, na obrigatoriedade de realizar teste de despistagem de drogas no desporto (*doping*) ou até, um mais atual assunto, na realização do teste ao *Covid 19*.

Os elementos de prova que transitam para o processo criminal ou contraordenacional, só por si, não implicam responsabilização, sendo sempre garantido ao longo de todos estes processos o direito ao exercício do contraditório. Pelo que não se poderá aqui dizer que foram desvalorizadas as garantias de defesa e desconsiderada a estrutura acusatória.

Vejamos o que o Tribunal Constitucional tem a dizer sobre esta questão:

Num primeiro de três acórdãos – Acórdão do TC, n.º 340/2013, de 17-06-2013 ⁹¹ –, o Tribunal Constitucional reconhece ser legítima a compressão do direito do contribuinte e do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, de acordo com os seguintes argumentos:

elementos constitutivos de infracção criminal. Mais, o exercício deste direito não o pode prejudicar, já que deve ser tomado como a ausência pura e simples de resposta, não podendo, enquanto tal, ser levado à livre apreciação da prova, designadamente valorando-se como indício ou presunção de culpa (...)”.

⁸⁸ Cfr. artigo 126.º, do CPP.

⁸⁹ A AT tem competência para tal.

⁹⁰ A atuação da AT está subordinada à Constituição e à lei, observando, entre outros, os princípios da precedência de lei, da prossecução do interesse público, da verdade material e da imparcialidade).

⁹¹ Decidiu “*não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, d), e 125.º, do Código de Processo Penal, com o sentido de que os documentos obtidos por uma*

- o dever de colaboração com a inspeção tributária;
- a consagração na LGT do princípio da colaboração, a par de outros, como o da verdade material, proporcionalidade e contraditório;
- a relevância constitucional dos fins prosseguidos pela atividade inspetiva; e
- respeito pelo princípio da proporcionalidade, face à necessária eficácia do sistema fiscal para prossecução dos interesses do Estado.

Essencialmente o argumento residia no facto de terem sido utilizados documentos facultados pelo contribuinte, no âmbito de processo tributário inspetivo, anterior à instauração do processo penal.

Toda esta questão relaciona-se com a duplicidade funcional da Autoridade Tributária, quer enquanto entidade responsável pela direção do procedimento tributário de inspeção tributária, quer enquanto órgão de polícia criminal em matéria de investigação criminal fiscal, geradora do dilema de colaboração para os contribuintes visados pela ação inspetiva.

O contribuinte está obrigado à colaboração em sede inspetiva, correndo o risco de apresentar prova que poderá ser utilizada para sua responsabilização, quer no próprio procedimento, quer em sede criminal. Ora, a comunicabilidade admitida pelo referido Acórdão do Tribunal Constitucional vem fechar a porta ao risco de antinomia, ou seja, impede o paradoxo que resultaria da possibilidade do contribuinte tudo trazer ao procedimento inspetivo, com a certeza de, *a posteriori*, estes elementos jamais poderem vir a ser utilizados em sede de responsabilização criminal.

A fim de evitar esta possibilidade paralisadora ou até mesmo obstaculizante de responsabilidade criminal, o Tribunal Constitucional, neste aresto, prevê a possibilidade de os “(...) documentos obtidos por uma inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto no n.º 1 do artigo 9.º, n.os 1 e 2 do artigo 28.º e artigos 29.º e 30.º do RCPITA, e no n.º 2 do artigo 31.º e n.º 4 do artigo 59.º da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte.”

A bondade deste argumento é evidente, porque a alternativa era evidentemente contrária aos ditames da justiça e da boa fé, uma vez poderia levar a uma espécie de

inspeção tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, 28.º, n.º 1 e 2, 29.º e 30.º do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, e nos artigos 31.º, n.º 2, e 59.º, n.º 4, da LGT, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte.”

“rendição incondicional” do contribuinte, entregando tudo quanto tivesse em seu poder, para depois vir a reclamar uma espécie de “amnistia” ou “perdão” no domínio da responsabilidade criminal.

Se, contrariamente, o contribuinte decidir não colaborar, corre o risco de sujeitar-se às consequências sancionatórias previstas e já anteriormente analisadas, quer no plano eminentemente fiscal, com agravamento da sua situação, quer por via contraordenacional e/ou criminal.

Este mesmo Acórdão do TC, avança com uma solução bastante perspicaz. Consagra a possibilidade da existência de um direito à oposição legítima por parte do contribuinte inspecionado, arguindo a violação dos seus direitos constitucionais, ou seja, a recusa em colaborar com o procedimento de inspeção tributária, enquanto exercício do direito de se proteger contra uma autoincriminação ⁹².

Se tal ocorrer, a AT terá de socorrer-se da reação judicial prevista no artigo 63.º, n.º 6, da LGT, que consagra que: *“Em caso de oposição do contribuinte com fundamento nalgumas circunstâncias referidas no número anterior, a diligência só poderá ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.”*

Ou seja, a AT necessitará de obter uma autorização judicial para prosseguir com a diligência no procedimento de inspeção tributária.

Acaso a oposição suscitada pelo contribuinte ainda assim seja julgada ilegítima, nomeadamente por ausência do risco de autoincriminação, ou por tal direito não prevalecer com os interesses públicos que encerra a atividade desenvolvida pela AT, salvo melhor opinião, restará ao contribuinte requerer a sua constituição como arguido em processo criminal, nos termos previstos no artigo 59.º, n.º 2, do Código de Processo Penal (adiante CPP) e, assim, exercer o seu direito ao silêncio, sendo um dos seus corolários precisamente o direito a não carrear ao procedimento de inspeção tributária elementos que o possam incriminar, designadamente, em matéria fiscal ⁹³.

⁹² Designadamente por via do previsto no artigo 63.º, n.º 5, alínea d), da LGT.

⁹³ Albuquerque (2023: 60) *“Da conjugação deste direito com a inexistência daquele dever decorrem várias consequências práticas importantes: (1) o arguido não tem de prestar depoimento, seja sob juramento ou não, seja incriminador ou desculpante (...); (2) o arguido não tem de entregar quaisquer documentos ou outros elementos de prova que possam ser utilizados no (“nesse”) processo contra ele (...), pelo que nos casos previstos na lei, em que seja imposto o dever de entrega de documentos ou outros elementos de prova no âmbito da colaboração devida pelos cidadãos a órgãos de fiscalização da administração pública, estes*

Mas o TC não se ficou por aqui. Para que tudo isto funcione nestes termos enunciados, são estabelecidos limites à atuação da AT, naturalmente encerrados nos princípios de atuação de boa fé já analisados, nomeadamente, proibindo a utilização, como meios de prova em processo criminal, de documentos obtidos por via da atividade de inspeção tributárias, quando se comprove que a AT desencadeou ou prolongou deliberadamente a fase inspetiva precisamente com o propósito de reunir meios de prova que dessem “corpo” ao procedimento criminal a instaurar, abusando, deste modo, do dever de colaboração do contribuinte.

Ou seja, quando a AT já havia reunido indícios evidentes de que estava em causa a indicição da prática de crimes fiscais e, ao invés de promover a instauração de um inquérito criminal, como legalmente lhe é exigido, manteve-se a “formalmente” tramitar um procedimento de inspeção tributário que, materialmente, já era um inquérito criminal.

O Acórdão do TC n.º 298/2019, veio reforçar esta interpretação e aplicação normativa, definindo que os documentos fiscalmente relevantes obtidos por via do dever de cooperação, previsto no artigo 9.º, n.º 1, do RCPITA e artigo 59.º, n.º 4, da LGT, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, já durante a fase de inquérito de um processo criminal, pela eventual prática de um crime de natureza fiscal, movido igualmente contra o contribuinte inspecionado e sem prévio conhecimento ou decisão da autoridade judiciária competente (nos termos atrás referidos), não podem ser utilizados como prova no mesmo processo criminal ⁹⁴.

elementos de prova entregues pelo sujeito fiscalizado não podem ser utilizados contra ele em processo criminal (esta é a tese da chinese wall do Tribunal Constitucional alemão (...); (3) a pena do arguido não pode ser agravada por ele não ter confessado, nem mostrado arrependimento, isto é, do silêncio do arguido não se pode presumir que o arguido se conforma com o facto ou não está arrependido (...); (4) a pena do arguido não pode ser agravada por ele imputar os factos a outra pessoa, mesmo que se venha a apurar que essa pessoa nenhuma responsabilidade tem (...). O arguido tem o direito a expor quaisquer factos em sua defesa e não pode ser censurado por a sua defesa ter sido julgada como não provada.”

⁹⁴ Cfr. Silva (2019: 113) “A legitimidade da referida utilização probatória restrita aos processos por crimes ou contraordenações fiscais supõe que se trate de documentos obtidos antes do nascimento da suspeita de um facto ilícito típico (penal ou contraordenacional. Surgindo essa suspeita, a administração fiscal não está impedida de prosseguir nas inspeções tributárias que leve a cabo (ou de as iniciar, se antes não o fez), mas as informações e documentos que o contribuinte continue a facultar ao abrigo dos seus deveres de colaboração servirão apenas os fins de regularização contributiva, não podendo repercutir-se no apuramento da responsabilidade sancionatória a que haja lugar.”

É possível que a recolha de prova para os casos de crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punível pelo artigo 105.º, do RGIT, seja realizada pela AT com recurso ao princípio da colaboração, até porque nestes crimes a prova documental traduz-se em elementos contabilísticos e, especificamente, nas declarações periódicas preenchidas e apresentadas pelos próprios inspecionados.

Contudo, não podemos, a este respeito e em rigor, falar do funcionamento do princípio da colaboração, e isto porque o que impulsiona a elaboração de um auto de notícia pela prática do crime de abuso de confiança fiscal é, na esmagadora maioria dos casos, a iniciativa do contribuinte no preenchimento e apresentação de declarações fiscais, sem o acompanhamento do respetivo pagamento no momento legalmente definido para o efeito, porém, fora do contexto de um procedimento de inspeção tributária.

Significa isto que não é no seio da ação inspetiva que é solicitada a colaboração do contribuinte, designadamente refletida na contabilidade do mesmo. Nestes casos, a responsabilização criminal não nasce de um procedimento de inspeção tributária, mas do simples inadimplemento da entrega de montante pecuniário liquidado ao nível tributário, montante este liquidado pelo próprio contribuinte aquando do preenchimento e apresentação de declarações periódicas, como seja a do IVA.

Contudo, não fica excluída a possibilidade de ser detetada a eventual responsabilidade criminal já no decurso do procedimento de inspeção tributária e até mesmo do cumprimento do princípio/dever da colaboração do contribuinte inspecionado (que facultou todos os elementos contabilísticos solicitados pelo serviço inspetivo da AT), tendo, então, pleno funcionamento e eficácia a lógica do *nemo tenetur* explorada pela jurisprudência constitucional acima referida.

Se, já no domínio do procedimento criminal e, por isso, fora do já referido mecanismo previsto no artigo 63.º, n.º 6, da LGT, a investigação solicitar ao contribuinte – ainda na qualidade de denunciado e não de arguido – a sua colaboração, pode o mesmo recusar-se a colaborar, devendo requerer a sua constituição como arguido, nos termos do mencionado artigo 59.º, do CPP e, por via do estatuto de arguido, remeter-se ao silêncio e consequentemente ao direito a não autoincriminar-se.

Naturalmente, o impasse poderá ser ultrapassado com a emissão dos competentes mandados de busca e apreensão que, sendo a via legalmente admissível e inatacável, não deve ser a via frequente, sob pena de fomentar uma banalização do instrumento processual penal, o que, em termos psicológicos e de ordem social, pode acarretar prejuízos maiores do que os ganhos provenientes da execução pura desta construção legal e legítima.

Na prática, toda esta construção, sendo juridicamente possível, trará sempre um maior afastamento do contribuinte em relação à dinâmica da administração tributária, podendo conduzir, por sua vez, a mais elevados índices de incumprimento e resistência.

Numa lógica integrativa e inclusivamente criminológica, o contribuinte devia ser convidado a colaborar, a “contribuir” também para a descoberta da verdade fiscal, facultando os elementos solicitados. Se, numa primeira fase, os resultados fossem nulos, ou seja, não existisse uma ação do contribuinte em resposta ao convite, então sim, faria sentido uma segunda solicitação, acompanhada das legais advertências, quer ao nível fiscal *ss*, quer ao nível das sanções contraordenacionais e/ou criminais, quiçá, acompanhada ainda de informação processual e procedimental, designadamente, dos meios ao dispor da administração tributária e da administração da justiça para alcançar o acesso aos elementos solicitados.

Desta forma, num primeiro momento não intrusivo, até mesmo pedagógico, convidar à colaboração, num segundo momento, mais cogente, informar das desvantagens e consequências para a postura de colaboração omitida e, num terceiro e último momento, uma ação judicial, seja por via do disposto no artigo 63.º, n.º 6, da LGT, seja por via das normas do CPP.

Não expurgando a possibilidade de uma autoincriminação, compete agora e também à administração do Estado, no seu todo, numa visão integral de todos os interesses, necessidades, direitos e deveres em causa, compreender e diferenciar as situações em que o ilícito tributário e/ou criminal decorre de uma ação colaborativa ou não por parte do contribuinte.

Além do reforço de interpretação e aplicação normativos, o Acórdão do TC n.º 298/2019 assentou em diversos pressupostos para afirmar a sua “doutrina”:

- a natureza ou grau de coerção para obter a prova;
- o fim diverso dos elementos obtidos no processo-tributário; e
- a utilização dos elementos no processo-crime,

e decidiu, no caso concreto, em sentido inverso, afirmando que houve um procedimento enganoso e astucioso da AT ao levar o contribuinte a julgar que facultava elementos de prova para fins exclusivamente de inspeção tributária, quando na verdade acabam por ser aproveitados em processo-crime.

Saliente-se que a decidida inviabilização da compressão do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* assenta no entendimento de que o procedimento foi desproporcional e constitucionalmente ilegítimo.

Num terceiro acórdão – Acórdão do TC n.º 279/2022 – o Tribunal Constitucional sustenta que nada impede a comunicabilidade de prova caso o processo formal obedeça a todos os requisitos. Ou seja, a prova adquirida pela inspeção tributária pode ser objeto de apreciação no processo crime (evidentemente por crime tributário), caso a AT denuncie a factualidade ao Ministério Público, momento a partir do qual aquela autoridade atuará como órgão de polícia criminal ⁹⁵ e será sob a direção desta magistratura que, mediante validação da constituição do contribuinte como arguido e reconhecimento de todos os seus direitos e deveres processuais, o processo penal prosseguirá os seus termos.

Recuperando argumentos do Acórdão do TC n.º 298/2019, mas decidindo no sentido do Acórdão n.º 340/2013, o Tribunal Constitucional decidiu “agora” que: “*«Antes de instaurado o inquérito criminal, os documentos disponibilizados ao abrigo do dever de colaboração podem ser aproveitados para instruir este último atendendo às razões justificativas da restrição do nemo tenetur (cf. supra os n.ºs 13 e 16). O risco de abuso do dever de colaboração do contribuinte existe, mas depende de uma atuação de má fé da Administração tributária, que não pode ser presumida. Em si mesma, a solução de aproveitar aquele material não é abusiva; aliás, visa prevenir um resultado que redundaria numa «imunidade penal» (Acórdão n.º 340/2013). Acresce que estão em causa informações que não podiam ser recolhidas de outro modo. É verdade que tal utilização no âmbito do processo penal tributário implica um desvio de fim (os documentos entregues ao abrigo de deveres de cooperação e sob a ameaça de sanções são utilizados para uma finalidade diferente daquela que justificou a sua entrega), mas o mesmo, além de eventual e consequencial, ainda se pode considerar justificado com base na ponderação feita entre os benefícios para o interesse público alcançado e os custos impostos por tal solução para o interesse da defesa penal do contribuinte».*

Assim sendo, e porque se acompanha o acabado de transcrever, há que concluir, tal como sucedeu no Acórdão n.º 340/2013, pela não inconstitucionalidade da interpretação normativa efetuada no acórdão recorrido do TRP.

15. *Nos termos e pelos fundamentos expostos, considera-se que as normas em causa e a interpretação normativa que das mesmas foi efetuada pelo tribunal a quo não desrespeita a CRP, nada mais restando do decidir nesse mesmo sentido.”* ⁹⁶

⁹⁵ Cfr. artigo 56.º, do CPP.

⁹⁶ “a) Não julgar inconstitucional a norma resultante da interpretação do disposto nos artigos 61.º, n.º 1, alínea d), e 125.º do Código de Processo Penal, no sentido de que os documentos obtidos por uma inspeção

Por conseguinte torna-se indispensável averiguar se as restrições em causa estão previstas na lei de forma expressa e se obedecem às exigências do princípio da proporcionalidade, o que é concluído pela afirmativa, pois, não apenas as restrições em análise resultam de previsão legal prévia e expressa, com caráter geral e abstrato, como igualmente têm como finalidade a proteção de outros direitos ou interesses constitucionalmente garantidos e são funcionalmente destinadas à salvaguarda de outros valores constitucionais ⁹⁷.

Tudo isto sem esquecer que se acentuam as ideias de que toda a prova pode ser contraditada, gozando o sujeito passivo/arguido de todas as garantias que o processo penal lhe concede, além de que a utilização como prova em processo penal de documentos obtidos na atividade de fiscalização tributária não deixará de ser proibida, nos termos do Código de Processo Penal, “(...) *quando se revele que a entidade fiscalizadora tenha desencadeado ou prolongado deliberadamente a fase inspetiva...abusando do dever de colaboração do contribuinte.*”

Face a esta jurisprudência, fica aberta a porta para a possibilidade de utilização, em processo penal, de provas obtidas em procedimento tributário, *máxime* em procedimento de inspeção.

3.1. Outras soluções para o conflito

3.1.1 No direito alemão

No direito alemão é o próprio legislador que fixa a disciplina a que obedece a comunicação de dados entre o procedimento tributário e os processos sancionatórios e prevê duas vias de solução distintas.

Na primeira, existe uma proibição de utilização de meios coativos, contra o contribuinte, se do cumprimento desses deveres de colaboração resultar a revelação de informações sobre infrações fiscais.

tributária, ao abrigo do dever de cooperação imposto nos artigos 9.º, n.º 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, e 59.º, n.º 4 da Lei Geral Tributária, ocorrida previamente à instauração da fase de inquérito, podem posteriormente vir a ser usados como prova em processo criminal pela prática do crime de fraude fiscal movido contra o contribuinte; e, consequentemente

b) Julgar improcedente o presente recurso de constitucionalidade;”

⁹⁷ Por exemplo, o interesse público de satisfação das necessidades coletivas por via da cobrança de receitas fiscais – artigo 103.º, n.º 1, da CRP.

Por outro lado, é proibida a valoração ou utilização das provas sobre crimes não fiscais que o contribuinte entregou às autoridades tributárias antes da instauração e no cumprimento daqueles deveres – (Silva, 2019: 95).

A Lei Geral Tributária Alemã – 8328 AO – é clara e não deixa matérias como esta ao sabor da interpretação: “*Nos procedimentos tributários não é permitida a utilização de meios coercivos contra o contribuinte que pudessem obriga-lo a inculpar-se pela prática de um crime fiscal. Se ao processo penal chegarem factos ou meios de prova provenientes do procedimento tributário, revelados antes da instauração do processo, no cumprimento de deveres tributários, tais documentos não podem ser utilizados, como prova, contra o arguido, durante o processo crime.*”

Ou seja, não apenas proíbem os meios coercivos, facultando um livre exercício do princípio da colaboração, como ainda excluem da apreciação da prova os elementos que hajam sido trazidos ao processo penal por cumprimento de meros deveres tributários.

Contudo há a acrescentar o seguinte. Na Alemanha prevaleceu a *Fernwirkung*, a valoração da prova acima referida, ou seja, trazida pelo contribuinte em cumprimento dos deveres tributários ainda assim pode ser objeto de valoração secundária se o Tribunal concluir que de modo lícito e legal essa mesma prova poderia ter chegado ao processo penal e não pela mão do contribuinte ora arguido.

3.1.2 Na jurisprudência do TEDH

Foi precisamente no domínio tributário e em torno do dever de colaboração que surgiu a primeira referência ao direito à não autoincriminação na jurisprudência do TEDH, no processo conhecido por *Funke vs França*, em 1993.

O Tribunal entendeu que a aplicação de qualquer sanção ao contribuinte por o mesmo não facultar o acesso aos documentos às autoridades tributárias violava o direito à não autoincriminação, documentos esses que aquelas autoridades supunham existir (sem certeza dessa existência), de que não dispunham e que entendiam não ter outro modo de os obter.

Em sentido semelhante, e num outro caso - *Saunders v. Reino Unido* -, o TEDH decidiu que o processo penal não podia valorar as declarações prestadas pelo arguido quando o mesmo houvesse compulsivamente prestado declarações aos inspetores do organismo responsável pela supervisão do mercado e da concorrência, no âmbito dos deveres de colaboração.

Mais decidiu que a prossecução do interesse público na realização da justiça penal não pode justificar o acesso a declarações e elementos que contrariam o direito à não autoincriminação ⁹⁸.

3.1.3. No direito português

Em Portugal, também o legislador, a doutrina e os tribunais têm procurado encontrar soluções que assegurem a compatibilidade entre os diversos deveres de colaboração no domínio tributário e o princípio *nemo tenetur se ipsum accusate*.

O legislador consagrou nalguns preceitos legais situações em que o dever de colaboração é mitigado ou cede perante outros direitos de reconhecido valor superior, justificando que o contribuinte se recuse legitimamente ao cumprimento do dever de colaboração.

Por exemplo, consagrou:

- no artigo 63, n.º 5, da LGT:

“A falta de cooperação na realização das diligências previstas no n.º 1 só será legítima quando as mesmas impliquem:

a) O acesso à habitação do contribuinte;

b) A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, com exceção do segredo bancário e do sigilo previsto no Regime Jurídico do Contrato de Seguro, realizada nos termos do n.º 3; (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12);

c) O acesso a factos da vida íntima dos cidadãos;

d) A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, nos termos e limites previstos na Constituição e na lei. (n.º 5 - Redação da Lei n.º 37/2010 - 02/09)”

- no artigo 117, n.º 2, do CPA:

“2 - É legítima a recusa às determinações previstas no número anterior, quando a obediência às mesmas:

a) Envolver a violação de sigilo profissional ou segredo comercial ou industrial;

b) Implicar o esclarecimento de factos cuja revelação esteja proibida ou dispensada por lei;

c) Importar a revelação de factos puníveis, praticados pelo próprio interessado, pelo seu cônjuge ou por seu ascendente ou descendente, irmão ou afim nos mesmos graus;

⁹⁸ Os acórdãos podem ser consultados no site oficial do TEDH: www.echr.coe.int

d) For suscetível de causar dano moral ou material ao próprio interessado ou a alguma das pessoas referidas na alínea anterior.”

preceito este aplicável ao procedimento tributário de inspeção por via do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT e artigo 4.º, alínea e), do RCPITA (respondendo-se à questão deixada em aberto).

Nestes casos, se houver oposição à realização de qualquer ato de inspeção, os elementos pretendidos apenas podem ser possíveis de obter mediante autorização concedida pelo tribunal, o qual decidirá de acordo com juízos de proporcionalidade e concordância prática ⁹⁹.

Chegados aqui, confirmamos a resposta já antecipada. Ou seja, é no procedimento de inspeção tributária que os princípios e deveres de colaboração têm aplicação maior. É precisamente neste domínio que o contribuinte inspecionado é chamado a intervir, convocado a prestar colaboração, carreando para o procedimento tributário diversos elementos de cariz probatório, daí se justificando o percurso lógico anteriormente realizado.

Mas, no Direito Português, não é apenas no domínio do procedimento de inspeção tributária que o princípio de colaboração e, conseqüentemente, o princípio *nemo tenetur* tem consagração e se faz sentir.

Resulta ser um dado adquirido que a crescente dimensão da atividade humana, em quase todos os domínios, é acompanhada pela necessidade de regulação da mesma. Esta mesma regulação e supervisão tem invariavelmente contornos criminais e contraordenacionais.

Um dos domínios em que se tornou evidente a esta preocupação é a do mercado dos valores mobiliários, senão vejamos.

A criminalidade financeira tem-se tornado cada vez mais internacional, assim como as respetivas conseqüências transfronteiriças. Tem havido, por isso, uma crescente preocupação por desenvolver estratégias e encontrar soluções que permitem combater as especificidades e complexidades desta realidade.

Exemplificativamente, em Portugal, uma das autoridades reguladoras e de supervisão que tem acompanhado este fenómeno, é a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), procurando obter a notícia de crimes contra tal mercado através do processo de averiguações preliminares.

⁹⁹ Cfr. artigos 63.º, n.º 6, da LGT e 59.º, n.º 1, do RCPITA.

Dotada de um quadro de recursos humanos especializados, com conhecimentos profundos sobre o mercado em causa, e de meios técnicos, têm revelado sucesso na deteção de indícios de práticas delituosas e lesivas do mercado.

O artigo 359.º, do Código dos Valores Mobiliários (adiante CdVM), estabelece quais as entidades sujeitas à supervisão da CMVM e, nesse mesmo preceito legal, no seu n.º 5, estabelece que as entidades sujeitas à supervisão da CMVM devem prestar-lhe toda a colaboração solicitada.

Neste cenário, manifestamente semelhante ao analisado a respeito do procedimento de inspeção, a entidade supervisionada está sujeita ao dever de colaboração e, também nesta medida, no âmbito da supervisão e de processos de averiguações (até mesmo preliminares¹⁰⁰), estará a contribuir para que a autoridade reúna elementos probatórios que poderão, posteriormente, vir a ser usados contra si, quer em processo contraordenacional, quer penal.

O mercado financeiro é reconhecidamente uma área de risco por excelência, para investidores, sociedades comerciais, economias nacionais e inclusivamente para a económica global ¹⁰¹. Exige, portanto, que a reduzida visibilidade das condutas, gere mecanismos e procedimentos de supervisão que detetem e reajam atempadamente nesses mercados, diminuindo ou excluindo o risco para o mercado dos valores mobiliários.

Toda esta dimensão e importância na economia global faz com que a atividade dos valores mobiliários seja merecedora de uma tutela sancionatória, que garantam estabilidade, eficiência, liquidez ao sistema financeiro, poupanças dos cidadãos e promoção do desenvolvimento económico e social de um país ¹⁰².

Essa tutela sancionatória surgiu precisamente com o CdVM, que criou uma “estrutura infracional dualista”, distinguindo, por um lado, as infrações a deveres cujo acatamento se revela necessário ao funcionamento correto e adequado do mercado – punidas como contraordenações – e, por outro, as infrações com um nível de danosidade mais intenso e

¹⁰⁰ Cfr. artigo 383.º, n.º 2, do CdVM: “*As averiguações preliminares compreendem o conjunto de diligências necessárias para apurar a possível existência da notícia de um crime contra o mercado de valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros.*”

¹⁰¹ Basta recordar a crise do *subprime*, motivada pela concessão de empréstimos hipotecários de alto risco, arrastando consigo inúmeras instituições para situações de falência, como a *Lehman Brothers Holdings Inc.*, em 2008, e as bolsas de valores, com exemplar reflexo no *Índice Dow Jones*, com consequências globais.

¹⁰² Cfr. artigos 81.º, alínea f) e 101.º, da CRP – a respeito da importância do sistema financeiro e incumbências prioritárias do Estado no domínio do funcionamento eficiente dos mercados.

intolerável, por tingirem bens jurídicos essenciais à organização, estrutura e funcionamento do mercado dos valores mobiliários – punidas como crime (numa intervenção típica de *ultima ratio* ¹⁰³.

Em 1999, com a reforma do CdVM, estabeleceu-se o regime das averiguações preliminares, enquanto resposta rápida e adequada ao fenómeno criminal do *white collar crime*, que se traduz num conjunto de diligências que visam confirmar/infirmar a existência de uma notícia de crime, sendo que, confirmando-a, remete os elementos ao Ministério Público.

Também neste domínio, coexistem duas posições antagónicas – Dias e Ramos (2009) – sustentam que o princípio *nemo tenetur* deve ser reconhecido em toda a sua dimensão – direito ao silêncio e direito à não entrega de elementos que possam autoincriminar.

Tal entendimento é afastado por outros autores, por razões de diversa ordem: implicaria o desaproveitamento e inutilização dos deveres de cooperação dos investigados e das funções de supervisão da CMVM, a que voluntariamente se submetem todas as entidades que pretendam atuar no mercado dos valores mobiliários, enquanto contrapartida dessa mesma participação ¹⁰⁴; implicaria ainda que as averiguações preliminares existissem, uma vez que a sua existência se justifica, desde logo, para confirmar ou infirmar a notícia de crime, para ulterior comunicação ao Ministério Público, caso se confirmasse a notícia de crime; mais ainda, o poder de supervisão da CMVM compreende ainda o poder de instruir processos sancionatórios, não sendo desejável a recolha destes elementos à margem de um processo de averiguações preliminares, formalmente criado, para, depois, exportar tais elementos para o processo (Bolina, 2010: 410).

Neste contexto, os poderes da CMVM no domínio das averiguações preliminares inserem-se num âmbito mais alargado das suas competências e prerrogativas de supervisão. Consequentemente, a CMVM pode solicitar às entidades supervisionadas que lhe prestem as informações, documentos e elementos solicitados. E estas estão obrigadas a fazê-lo, porquanto também neste domínio, os interesses salvaguardados pela supervisão justificam a restrição de um princípio não absoluto do *nemo tenetur*.

¹⁰³ Observando o disposto no artigo 18.º, n.º 2, da CRP.

¹⁰⁴ Se o pagamento de impostos é quase uma inevitabilidade para a vida de um cidadão contemporâneo, o mesmo não se poderá afirmar a respeito da sua decisão voluntária de participar no mercado dos valores mobiliários, o que, só por si, reforça o entendimento que não é legítimo o refúgio no princípio *nemo tenetur* por parte de quem voluntariamente aceitou submeter-se a um específico regime de supervisão.

A jurisprudência tem vindo a sustentar este entendimento, as entidades supervisionadas estão obrigadas a colaborar com a CMVM, entregando-lhe os elementos probatórios relevantes nos processos em que estejam envolvidas, exceto nas situações em que as entidades supervisionadas sejam obrigadas a admitir que cometeram uma infração¹⁰⁵.

Os “atores” do mercado dos valores mobiliários ao decidirem nele atuar, sujeitam-se, como todos os intervenientes, às “(...) *restrições e condicionamentos que resultam da necessidade de proteção do interesse público em geral e dos interesses de terceiros em particular*” (Mendes, 2010: 138).

¹⁰⁵ Vide Acórdão do TRL, proferido no processo n.º 5523/07.8TFLSB.L1, datado de 16 de dezembro de 2009, que expressamente conclui que os princípios de supervisão, o próprio procedimento e a supervisão determinam uma inteligível restrição do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*, que deve ceder perante o regime previsto no CdVM e o Acórdão do TRL, proferido no processo n.º 3501/06.3TFLSB, datado de 15-02.2011, no qual se reconhece a aplicação do princípio *nemo tenetur* no processo contraordenacional, por via do disposto no artigo 41.º, n.º 1, do Regime Geral das Coimas e Contra-Ordenações.

Conclusão

Da articulação do princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* com o dever de colaboração – esboço de uma solução

Este princípio continua a causar várias controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais. A imposição dos deveres de colaboração, no domínio tributário, coloca o contribuinte que tenha cometido crime(s) numa situação dilemática e tal como já foi visto supra: ou incumpra tais deveres para, desse modo, ocultar os seus delitos e sujeita-se a sanções contraordenacionais; ou cumpre tais deveres e poderá, conseqüentemente, facultar dados autoincriminatórios.

Perante o dilema com que se confronta o contribuinte, é necessário entender se poderá o mesmo invocar o direito à não autoinculpação e, desde modo, recusar-se a prestar informações ou entregar documentos potencialmente comprometedores no âmbito do procedimento administrativo tributário? E, após, de que modo esses elementos, que o contribuinte foi obrigado a entregar no âmbito do cumprimento dos seus deveres de colaboração, poderão ser utilizados num eventual processo sancionatório e nele valorados como prova da infração imputada.

Formulemos uma terceira e última questão: poderá o legislador criar uma norma que proteja todos os interesses em conflito?

Creemos que a solução do Direito Alemão é uma solução simples, eficaz e protetora de todos os interesses em jogo, mas não gostaríamos de terminar a dissertação sem adiantar uma “outra” possível solução *de iure constituindo*:

Ponto de partida:

- o princípio da colaboração impõe ao contribuinte o dever de interagir com a administração tributária prestando informações, esclarecimentos e elementos probatórios que lhe sejam solicitados:

Sob pena de:

- procedimento contraordenacional e/ou criminal, quando a omissão é cominada com a prática do crime de desobediência (diversamente do Direito Alemão, haveria coercividade);

- terem lugar consequências de natureza substantiva tributária, qual seja a aplicação de métodos indiciários ¹⁰⁶, agravamento da coleta, ou a perda de benefícios fiscais.

¹⁰⁶ O que se compreende, considerando a necessidade de a administração tributária funcionar e prover a obtenção de coleta de tributos, para realização de todo um sem número de interesses e fins coletivos de

Ora, a vontade natural de não ser prejudicado pode levar à “tentação” e decisão de colaborar, implicando até inconscientemente um eventual e determinante contributo para a obtenção de elementos incriminatórios, por parte da administração tributária e que serão transmitidos à administração da justiça quando e se dos mesmos resultar uma imputação objetiva de factos delituosos ao contribuinte e que ainda possam ser objeto de sancionamento.

Por forma a mitigar tal eventualidade, proporemos o seguinte, com inspiração no preceituado no artigo 59.º, do CPP:

“Se, durante o procedimento tributário, ao contribuinte (visado ou outro) for solicitada a colaboração mediante a prestação de informação, esclarecimento, elemento probatório, e desta colaboração resultar fundada suspeita da prática por aquele contribuinte de infração de natureza criminal, a autoridade tributária deve, aquando da notificação, advertir do direito que ao mesmo assiste de ser constituído arguido e, consequentemente, ser-lhe reconhecido o direito ao silêncio.

Esta comunicação deve ser acompanhada de informação sobre outras consequências legais decorrentes da inobservância do princípio da colaboração.”

Creemos que, assim, o contribuinte, a quem incumbe o dever de colaboração, estará suficientemente informado que tal obrigação só cederá se do seu cumprimento resultar, de algum modo, um contributo para uma investigação que culminará com a sua própria responsabilização criminal e/ou contraordenacional.

Não deixando de existir um dilema, que se justifica pela prossecução do interesse público, o contribuinte saberá que deverá colaborar com a AT, sob cominação legal, admitindo conscientemente que o seu contributo poderá vir a ser aproveitado em sede de eventual responsabilização criminal, ou, alternativamente, requerer a sua constituição como arguido e, nesta medida, ver reconhecido o direito ao silêncio, com ele o afastamento do dever de colaboração, não deixando de ter presente que tal indicará a existência de eventual responsabilidade criminal que terá início processualmente, mas simultaneamente afastando outras consequências legais que adviriam do singelo incumprimento do dever de colaboração.

Creemos nunca poder deixar de ter presente que, por um lado, a AT, nomeadamente no âmbito do procedimento inspetivo, se rege por princípios constitucionais rígidos e

natureza pública, não sendo razoável manietar esta atuação com uma mera omissão por parte do contribuinte, sendo que tal matéria já foi objeto de apreciação constitucional.

desenvolvidos com maturidade jurídica ao longo dos últimos dois séculos de história constitucional portuguesa, por outro, o sistema de financiamento do Estado depende, em larga medida, de uma política fiscal eficiente e eficaz e, por fim, que o contribuinte, já na qualidade de arguido, tem ao seu dispor um processo de natureza acusatória, com as mais amplas garantias constitucionais e legais de defesa, em que uma verdade material não devendo/podendo ser adquirida a todo o custo e por todos os meios, deve ser suficientemente importante, principalmente quando compatibilizada com as vastíssimas obrigações do Estado, para que da mesma sejam extraídas as consequências, designadamente criminais, para aquele contribuinte que não soube e não honrou uma cidadania plena, democrática, contributiva, justa e de Direito.

Bibliografia

- AA.VV (2021), *Ebook – Direito Tributário*, Ordem dos Advogados. Disponível em: <https://crlisboa.org/docs/publicacoes/direito-tributario/e-book.pdf>
- ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, (2023), *Comentário do Código de Processo Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Lisboa: Universidade Católica Editora.
- ALVES, José Costa, MARTINS, Jesuíno Alcântara (2016), *Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina.
- AMARAL, Diogo Freitas do (2018), *Curso de Direito Administrativo*, vol. II, Coimbra: Almedina.
- AMARO, Luciano. (1998). “*Conceito e classificação dos tributos*”, *Revista do Direito Tributário Nacional*, São Paulo, Saraiva, p. 239.
- AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos (2018), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras.
- ANDRADE, Manuel da Costa (1992), *Sobre as Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra: Coimbra Editora.
- ANDRADE, Manuel da Costa (2014), “*Nemo tenetur se ipsum accusare e Direito Tributário ou a Insustentável Indolência de um Acórdão (N.º 340/2013) do Tribunal Constitucional*”, *Boletim de Ciências Económicas*, Lisboa, pp. 385-451.
- BERNARDO, Joana Sofia Martins Sant’Ana (2014), *O Direito à Não Autoincriminação e os Deveres de Colaboração com a Administração Tributária*, Tese para obtenção do grau de mestre.
- BOLINA, Helena, (2010), “*O direito ao silêncio e o estatuto dos supervisionados à luz da aplicação subsidiária do processo penal aos processos de contra-ordenação no mercado dos valores mobiliários*”, in *Revista do CEJ*, n.º 14.

- CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, Jorge Lopes de (2012), *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita, Lda.
- CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de (2003) *Direito Tributário*, Coimbra: Almedina.
- CAMPOS, Diogo Leite de, (2007), "As três fases de princípios fundamentais do direito tributário", *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 67, vol I. Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>
- CORREIA, José Manuel Sérvulo (2005), "O incumprimento do dever de decidir", *Cadernos de Justiça Administrativa*, Braga, pp. 6-32
- CRUCCOLINI, Beatrice, *Tratto da Diritto Amministrativo, La fase integrativa dell'efficacia nel provvedimento amministrativo*. Disponível em: <https://www.tesionline.it/appunti/giurisprudenza/diritto-amministrativo/l-efficacia-nel-porvvedimento-amministrativo-/391/3>
- DIAS, Augusto Silva e RAMOS, Vânia Costa, (2009), *O direito à não auto-inculpação (nemo tenetur se ipsum accusare) no processo penal e contra-ordenacional português*, Coimbra: Coimbra Editora.
- DIAS, Jorge de Figueiredo e ANDRADE, Manuel da Costa, (2009), "Poderes de supervisão, direito ao silêncio e provas proibidas (Parecer)", in Jorge de Figueiredo Dias, Manuel da Costa Andrade & Frederico de Lacerda da Costa Pinto, *Supervisão, direito ao silêncio e legalidade da prova*, Coimbra: Almedina.
- DIAS, Jorge de Figueiredo, (1995), *Sobre os Sujeitos Processuais no Novo Código de Processo Penal*, Jornadas de Direito Processual Penal. O Novo Código de Processo Penal, Coimbra: Almedina.
- MACHADO, Jonatas e COSTA, Paulo Nogueira, (2009), *Curso de Direito Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora.

- MATOS, Pedro Vital (2010), *O Princípio Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora.
- MENDES, Paulo de Sousa, ALVES, Silvia, PEREIRA, Rui Soares, SILVA, Sandra Oliveira e, CAIRES, João Gouveia de, BRANDALISE, Rodrigo da Silva, COSTA, José Neves (2019), *Prova Penal Teórica e Prática*, Coimbra: Almedina.
- MENDES, Paulo de Sousa, (2010), “*As garantias de defesa no processo sancionatório especial por práticas restritivas da concorrência confrontadas com a jurisprudência do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem*”, in *Revista de Concorrência e Regulação*, n.º 1.
- MORAIS, Rui Duarte (2012), *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina.
- MORGADO, Vladimir Miranda (2012), *Princípios do Procedimento Administrativo Tributário Aplicáveis ao Debate Extrajudicial dos Tributos*. Tese para obtenção do grau de doutor.
- NABAIS, José Casalta (2019), *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- NABAIS, José Casalta (1997), *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra: Almedina.
- PARELHO, Gonçalo Miguel Gingado Parelho (2017), *O conflito entre a realização de deveres de cooperação de natureza fiscal e o Direito à não autoinculpação do contribuinte*. Tese para obtenção do grau de mestre. Disponível em: https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32587/1/ulfd134620_tese.pdf
- PELLEGRINO, Armando (2022), *Le fase del procedimento amministrativo*. Disponível em: <https://www.diritto.it/le-fasi-del-procedimento-amministrativo/>
- PINTO, Lara Sofia (2010), *Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido*, *Prova Criminal e Direito de Defesa*, Coimbra: Almedina.
- PINTO, Lara Sofia, (2016), *Privilégio contra a auto-incriminação versus colaboração do arguido*, in *Prova Criminal e Direito de Defesa*, Estudos sobre teoria da prova e

garantias de defesa em processo penal, Coordenação: Teresa Pizarro Beleza e Frederico de Lacerda da Costa Pinto, Coimbra: Almedina.

PIRES, José Maria Fernandes e outros, (2015), *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, Coimbra: Almedina.

QUEIROZ, Mary Elbe, (setembro de 2010), *A Proporcionalidade no âmbito administrativo-tributário*, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, Ano III, Coimbra: Almedina.

REGO, Carlos Lopes do, (2003), *Os princípios constitucionais da proibição da indefesa, da proporcionalidade dos ónus e cominações e o regime da citação em processo civil*, in «*Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*», Coimbra.

ROCHA, Joaquim Freitas (2021), *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina.

ROCHA, Joaquim Freitas (2017). "Os fins do processo tributário e os poderes dos juízes do TCA na apreciação da matéria de facto fixada na 1.ª instância". Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/59861/1/TCA%20mat%C3%A9ria%20facto.pdf>

ROCHA, Joaquim Freitas da, e CALDEIRA, João Damião, (2013), *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) Anotado e Comentado*, Coimbra: Coimbra Editora.

SÁ, Liliana da Silva, (2006), *O dever de cooperação do contribuinte vs o direito à não-incriminação*, *Revista do Ministério Público*, n.º 107.

SANCHES, José Luís Saldanha, (1995), *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 173, Centro de Estudos Fiscais.

SILVA, Sandra Oliveira e, (2019), *Prova Penal Teórica e Prática, "Nemo Tenetur se Ipsum Accusare e Deveres de Colaboração em Matéria Tributária"*, Coimbra: Almedina.

SOUSA, Jorge, (2011), Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado, 5ª edição, vol. 1, Coimbra: Almedina.

SOUSA, Marcelo Rebelo de, MATOS, André Salgado (2008), *Direito Administrativo Geral - Tomo I - Introdução e Princípios Fundamentais*, Lisboa: Dom Quixote.

SOUSA, Marcelo Rebelo de (1999), *Lições de Direito Administrativo*, volume I, Lisboa: Lex.