

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
072/13.8BEMDL	17 de dezembro de 2019	Nuno Bastos

### DESCRITORES

Procedimento de inspeção tributária > Notificação > Procedimento

### SUMÁRIO

I - Para os efeitos do disposto no artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, um procedimento inspetivo que se reconduza à análise interna de elementos colhidos em diligências inspetivas externas de outros procedimentos é também um procedimento externo;

II - Nos casos a que alude o número anterior, considera-se efetuada a notificação prévia para procedimento de inspeção em que esses elementos foram utilizados se o sujeito passivo tiver sido notificado previamente nos procedimentos em que esses elementos foram recolhidos ou se for de dispensar aí a notificação prévia;

III - Só há lugar à dispensa de notificação prévia a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária quando o procedimento se reconduza à consulta, recolha ou cruzamento de documentos junto de sujeitos com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas;

IV - Não tendo o sujeito passivo inspecionado sido notificado previamente da recolha dos elementos que serviram de base às correções e não tendo sido demonstrado que tomou prévio conhecimento da diligência inspetiva respetiva ou que existia e foi invocado fundamento para o dispensar, foi preterida uma formalidade legal que inquina o procedimento onde os elementos recolhidos são utilizados.

### TEXTO INTEGRAL

**Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:**

#### 1. Relatório

1.1. **O REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA** recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou procedente a impugnação judicial da decisão de indeferimento do recurso hierárquico interposto da decisão de

indeferimento da reclamação graciosa da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano de 2006, a que coube o n.º 2009 5002529552, no valor de € 22.979,89.

Impugnação que tinha sido deduzida por **A.....**, contribuinte fiscal n.º ....., residente na Rua ....., ....., ....., 5425-..... Selhariz.

Recurso este que foi admitido com subida imediata nos autos e com efeito meramente devolutivo.

Notificado da admissão do recurso, o **RECORRENTE** apresentou alegações, que rematou com as seguintes conclusões: «(...)

1. Por via da douda sentença, aqui recorrida, o Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela decidiu julgar a presente impugnação procedente, por considerar que o acto impugnado foi emitido a despeito de uma preterição de formalidades legais verificadas no âmbito de procedimentos inspectivos realizados a montante;
2. A liquidação impugnada nos presentes autos resultou de correcções à matéria colectável da Impugnante, de natureza meramente aritmética, as quais tiveram por base uma proposta de fiscalização com vista à realização de uma acção inspectiva interna sob a ordem de serviço n.º OI200900167, de âmbito parcial (IRS e IVA) incidente sobre o exercício do ano de 2006.
3. A referida acção inspectiva foi desencadeada com vista à análise formal de elementos documentais apreendidos no âmbito de um outro procedimento inspectivo (DI200801675), incidente sobre os anos de 2003, 2005, 2006 e 2007 e à circularização efectuada a sujeitos passivos que mantiveram relações comerciais com a Impugnante no exercício de 2006;
4. A aludida acção inspectiva (DI200801675) teve por escopo a verificação, recolha e análise de elementos de prova demonstrativos da utilização por parte da Impugnante de facturas emitidas pela sociedade 'B..... LDA' ou eventualmente de outros sujeitos passivos emittentes de facturação falsa, atentos os fortes indícios da prática de emissão de facturas às quais não subjazem efectivas transmissões de bens ou prestações de serviços.
5. Considerando o fim específico da acção inspectiva, e de forma a não comprometer o efeito útil da mesma, não foi dado conhecimento prévio da realização da inspecção, de harmonia com o disposto na alínea f) do artigo 50.º do RCPITA.
6. E, uma vez que, do apuramento efectuado e dos elementos recolhidos, não resultou qualquer acto tributário, ou em matéria tributária, desfavorável à entidade inspeccionada, não foi esta notificada das conclusões do relatório, de harmonia com o que se dispõe no n.º 1 do artigo 60.º do RCPITA.
7. A nota de diligências não foi assinada nem pelo sujeito passivo nem pelo seu TOC, porquanto este se recusou a fazê-lo (vide, PA. acção inspectiva - fls.18 verso; P.A. reclamação - fls. 64).
8. O procedimento inspectivo de que resultou o acto impugnado (OI2009000167), foi realizado exclusivamente nos serviços da Autoridade Tributária, tendo a Impugnante sido notificada do projecto de conclusões, e exercido, através da sua mandatária, o direito de audição prévia;
9. Em razão de ter sido realizada exclusivamente nos serviços da AT (acção interna), materializada numa análise formal e de coerência dos documentos recolhidos no despacho supra mencionado, não estava a AT legalmente obrigada a notificar previamente o sujeito passivo da sua realização (cf. n.º 1 do artigo 49.º do RCPIT);

10. Contrariamente ao afirmado na douta sentença recorrida, o procedimento inspectivo aqui em causa não visou "o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspecção tributária seja legalmente incumbida" mas sim a análise formal dos elementos contabilísticos recolhidos no âmbito DI200801675; análise da qual resultaram as correcções de que derivou a liquidação impugnada.

11. Não foram, pois, violados os deveres de participação e cooperação enformadores do procedimento de inspecção tributária, tendo o sujeito passivo exercido o direito de audição prévia relativamente ao projecto de correcções que lhe foi devidamente notificado;

Nem violado se mostra o disposto no artigo 62.º do RCPIT, por falta de notificação do relatório de inspecção, porquanto, como resulta documentado nos autos, foi o respectivo ofício expedido para o escritório da mandatária da Impugnante, tendo o mesmo sido devolvido por não ter sido reclamado.

12. Assim, a sentença que declarou anulada a liquidação de IVA relativa ao ano de 2006, por considerar verificada uma inexistente preterição de formalidades legais no âmbito de procedimento inspectivo, violou as disposições legais ínsitas nos artigos 49.º, n.º 1 e 62.º do RCPIT, não podendo, em conformidade com este juízo, os seus efeitos manterem-se na ordem jurídica;

13. Nestes termos, e nos demais de direito que serão por Vossas Excelências doutamente supridos, deverá ao presente recurso ser concedido integral provimento, com a conseqüente revogação da sentença recorrida, e a confirmação da legalidade da liquidação impugnada, assim se fazendo a sempre sã e já acostumada Justiça.».

1.2. A **RECORRIDA** apresentou contra-alegações, que enquadrou nas conclusões que a seguir se transcrevem (sem o sublinhado a "bold"): «(...)

A. As Alegações de recurso notificadas à Recorrida mais não são do que a reprodução *ipsis verbis* da Contestação que a Fazenda já havia apresentado.

B. Estes argumentos repetidos nas Alegações de Recurso agora notificadas, o douto tribunal recorrido sumariou todos, pelo que na verdade as alegações de recurso não apontam nem a errada avaliação dos factos pelo tribunal, nem ataca a matéria de facto provada ou não provada, nem indica quais as normas que viola nem tão pouco o sentido em que deveria tê-las interpretado.

C. Desta forma, para além de não apresentar argumentos que determinem a revogação da douta sentença recorrida viola claramente o artigo 639.º do CPC aplicável por força do art. 2.º do CPPT.

D. E sobre esses argumentos utilizados pela Fazenda Pública na sua Contestação e agora repetidos nas Alegações de Recurso, o Sr. Procurador no seu Parecer e o tribunal recorrido na douta sentença recorrida já tinham rebatido argumento a argumento, para a final ser proferida a decisão recorrida que é coerente, lógica, sucinta e bem fundamentada de facto e de direito nos seguintes termos:

E. A AT não procedeu à notificação prévia da aqui Impugnante do procedimento referido no facto provado anterior - Cfr. à contrário, PA e, principalmente fl. 233 dos autos, que demonstra a inexistente assinatura da Impugnante que atestaria a tomada de conhecimento da ordem de serviço em referência.

F. A AT não notificou a aqui Impugnante do Relatório a que o facto provado n.º 3 se reporta - Cfr. à contrário PA.

G. No seguimento das correcções resultantes do procedimento inspectivo, foram emitidas as liquidações

adicionais de IRS e juros compensatórios no montante global de €22.979,89, com data limite de pagamento a 6/7/2009 - P.A. reclamação graciosa - fls. 29;

H. Não se diga que o procedimento DI200801675 - que a própria AT não classifica como ação inspetiva interna ou externa, pois teve como único propósito a satisfação das diligências de inquérito crime oficiadas pela Direcção de Finanças de Lisboa. Bem claramente, o resultado dessa acção inspetiva foi essencial à correcção da matéria tributável e à consequente liquidação adicional de IRS de 2006.

I. Pelo que, gozando da presunção de bem exprimir o seu pensamento, urge acentuar que não foi por acaso que o legislador-tributário concebeu de forma bem distinta, na sua estrutura e na sua intencionalidade, as acções internas e externas.

J. Sendo intrusivas e - mais do que isso - virtualmente mais decisivas face à esfera jurídica do contribuinte, compreende-se que o legislador as tenha rodeado de garantias acrescidas, designadamente a notificação prévia para procedimento de inspecção, com o conteúdo previsto na disposição do art. 49º do RCPIT, que só é dispensada na hipótese prevista no art. 50º/1.

K. Ou seja, se a AT pretendia que o procedimento DI200801675 valesse - e foi determinante, como já se referiu - para o efeito de correção oficiosa de um tributo, teria que o tratar como tal, nomeadamente em relação à ora impugnante, ainda que conjugadamente com uma consequente ação inspetiva (interna). Como bem diz o Sr. Procurador, não é determinante o nomen iuris do acto; é o seu conteúdo que condiciona o seu regime legal e os seus efeitos.

L. Veja-se, nesta matéria, embora num caso apenas similar, o Ac. do TCA-SUL P04371/10, de 20-03-2012, que a seguir transcreve a douda sentença.

M. Bem andou a douda sentença recorrida ao considerar irrelevante argumentar que a comunicação prévia do início de inspecção é afastada, quando possa por em causa os efeitos úteis que visa prosseguir (cfr. art. 50º/1-f) do RCPIT e 69º/2 da LGT), uma vez que não consta qualquer despacho fundamentado nesse sentido.

N. É que, na realidade, o procedimento já vinha inquinado. A notificação prévia para o procedimento de inspecção (externa) - ademais com a finalidade que se veio a revelar tardiamente - é essencial para que o contribuinte possa formular um desígnio esclarecido de participação e cooperação, mas também de conformação, o que, na sua omissão, resultou prejudicado em definitivo.

O. Por outro lado também foi violado o art.º 62.º do RCPIT porque a aqui Impugnante não foi notificada do Relatório emitido na sequência do despacho DI200801675. A constatação de omissão de tais formalidade gera a anulabilidade da liquidação em causa (cfr. arts. 134º e 135º do CPA então vigente), porque obriga a AT no dever de reconstituir a situação que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado e que, diga-se, já tinha sido arguida pela Impugnante em sede de reclamação graciosa e recurso hierárquico».

P. Acresce que a Fazenda Pública, ora Recorrente, viola o artigo 639.º do CPC aplicável por força do artigo 2.º n.º 2 do CPPT, porquanto a Recorrente não indica os concretos fundamentos que impõem a anulação da decisão, não indica as normas jurídicas violadas que tenham a virtualidade de anular essa decisão porquanto as únicas normas por si apontadas estão na conclusão 5 - o art. 50.º do RCPIT, na conclusão 6 - o art. 60 do RCPIT e na conclusão 12 - o artigo 49.º, n.º 1 e 62.º do RCPIT, nem, por maioria de razão, o sentido com que no seu entender as normas aplicadas pelo tribunal recorrido deveriam ser interpretadas e

aplicadas com vista a um resultado diferente da anulação da liquidação.

Q. No entendimento da Recorrente, o que a leva a recorrer é a putativa violação destas normas do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária por alegadamente terem sido observadas pela AT em vez de incumpridas, todavia estas normas - as únicas mencionadas ao longo de todas as conclusões da Fazenda Pública - não têm a virtualidade de justificar ou impedir a anulação da liquidação.

R. Conforme resulta da Impugnação Judicial a liquidação deve ser anulada porquanto foram violadas normas imperativas que protegem direitos essenciais do contribuinte como o direito de ver observado pela AT o dever de fundamentação de facto e de direito das suas decisões - artigo 77.º da Lei Geral Tributária, o direito de audição consagrado no art. 60.º do mesmo diploma e art. 63.º da LGT que consagra direitos do contribuinte a quando a inspeção, o art. 65.º e 134.º do CIRS.

S. Conforme se alegou na impugnação apresentada:

De acordo com o artigo 134.º do CIRS a fiscalização rege-se pelo disposto no art.63.º da lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro (LGT) e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro (RCPIT).

T. De acordo com o artigo 49.º do RCPIT impunha-se a Notificação prévia para procedimento de inspeção.

U. No caso não se verificava nenhuma das alíneas de que o art. 50.º do RCPIT faz depender a sua dispensa, nem tão pouco existiu qualquer despacho fundamentado da AT a invocar o mencionado artigo para justificar a dispensa da notificação prévia, conforme bem refere a douda sentença recorrida.

V. Do procedimento da AT resultou que a justificação de que a primeira Acção inspectiva externa apenas se limitou a recolher documentos e com a justificação de que a 2.ª Acção inspectiva, desta feita "interna", se limitou a analisar os documentos recolhidos pela primeira, conclui que, em nenhum dos casos, tinha de dar cumprimento à notificação prevista no art. 49.º e 50.º do RCPIT.

W. Conforme se referiu na p.i. através daquele "método" (1.º procedimento externo alegadamente só de consulta e 2.º procedimento alegadamente interno, só de análise) nunca o contribuinte seria notificado de carta aviso com antecedência mínima de 5 dias, acompanhada de folheto com o elenco dos seus direitos, garantias e deveres no decurso da inspeção, porque o 1.º se enquadraria no art. 46.º, n.º 4 a) e o 2.º é seria apenas interno!

X. Ora esta tese não poderia colher, o modus operandi utilizado é ilegal e viola os direitos do contribuinte conforme bem decidiu a decisão recorrida.

Y. Conforme resulta claramente do artigo 13.º do RCPIT a inspeção interna não pode ser a que resulta da análise de documentos que previamente a Inspetora vá recolher à sede do contribuinte mas a elementos que já existem nos serviços, decorrentes das declarações de rendimentos apresentadas pelo contribuinte, pedidos de reembolsos, etc., e não quando envolvem elementos que tiveram de ser obtidos fora dos serviços.

Z. Conforme a anotação de Martins Alforó [Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado", Áreas Editora, Junho 2003, p.121 a 124] ao RCPIT supra transcrita para a qual se remete.

AA. Não restam dúvidas e não as teve o tribunal recorrido que as Ações inspectivas, são ações de fiscalização externa, levadas a cabo, a par, pela mesma Inspetora, dirigem-se ao mesmo sujeito passivo,

têm por base os mesmos motivos e elementos, anos e tributos, em violação do disposto no artigo 63.º n.º 3 da LGT.

BB. Pelo exposto, verifica-se a preterição de formalidade essencial estabelecida por lei no artigo 49.º do RCPIT que não pode ser cumprida em momento posterior, pelo que determina a invalidade do ato e de todos os atos subsequentes, é que ao contrário do que vem dito no Relatório ou "Relatórios", ao contribuinte não foi dada a possibilidade de colaborar com a Inspeção porque este não foi avisado sobre os anos, tributos, deveres e factos inspecionados de modo que juntamente com o seu TOC pudesse reunir elementos, nomeadamente junto dos seus clientes, que pudessem ser importantes.

CC. Mais nunca foram comunicados ao contribuinte os direitos, garantias e deveres no procedimento de inspeção ao arrepio das normas constantes do art. 63.º da LGT e art. 36 e seguintes do RCPIT.

DD. Acresce que o Relatório de Inspeção elaborado com origem na OI2009001167 viola o artigo 63.º, n.º 3 da LGT, uma vez que resulta de um novo procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação, com base nos mesmos factos, sem que se verifique a exceção prevista nesse artigo, isto é sem que exista decisão do dirigente máximo do serviço fundamentada em factos novos.

EE. Pelo que determina a anulação da liquidação realizada com base em Relatório nulo.

FF. Verifica-se a preterição dos direitos e garantias do contribuinte, não só resultante do art. 49.º como do art. 60.º e 62.º do RCPIT e art. 60.º da LGT.

GG. A AT violou os artigos 49.º, 55.º, 60.º e 62.º do RCPIT, os artigos 65.º e 134.º do CIRS, os artigos 60.º, 74.º e 77.º da LGT, determinando designadamente os artigos 134.º e 135.º do então CPA a anulação da liquidação, conforme bem decidiu a douta sentença recorrida, devendo manter-se na ordem jurídica determinando-se pois a total improcedência do presente recurso apresentado pela Fazenda Pública.»

1.3. Recebidos os autos neste tribunal, foi ordenada a abertura de vista ao Ministério Público.

O Ex.mo Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer que, pelo seu manifesto interesse, aqui se transcreve parcialmente:

«(...) Pese as deficiências da matéria de facto levada ao probatório, afigura-se-nos que do relatório dos mesmos se pode concluir que os Serviços de Inspeção procederam num primeiro momento à recolha de elementos documentais da escrita do sujeito passivo, de modo a confirmar a contabilização de faturas emitidas por um outro sujeito passivo referenciado como emitente de faturas falsas. E num segundo momento a AT abriu procedimento inspetivo interno no âmbito do qual foram propostas alterações à matéria tributável do exercício de 2006.

Ora, a questão que se coloca é desde logo a caracterização da primeira ação, que a AT considera circunscrita à informação de outros serviços.

Ora, sobre esta situação foi levado ao ponto 3) do probatório da sentença recorrida, o conteúdo do relatório elaborado em 16/01/2009 [Tal qual foi fixado o facto levado ao ponto 3) do probatório, parece dar a ideia errada que o despacho DI200801675 é de 16/01/2009, mas esta data refere-se ao relatório e não ao referido despacho, o qual tem a data de 23/10/2008, como se alcança do documento de fls. 305 (fls.243 no processo físico), o qual a sentença faz alusão no ponto 4) do probatório] na sequência das diligências

realizadas ao abrigo do despacho DI200801675, e no qual é proposta a ação de inspeção interna que foi classificada como "OI200900167".

Do referido relatório resulta que a AT considerou diversa informação remetida por outras entidades no âmbito de processos-crime sobre suspeitas de emissão de faturas falsas por parte de dois sujeitos passivos e que teriam sido utilizadas pela Recorrida, tendo sido apreendidas não só as faturas em causa, como recolhidos outros elementos contabilísticos da recorrida de modo a sustentar a falta de aderência à realidade das operações retratadas nas faturas. Resulta igualmente que foram igualmente recolhidos outros elementos contabilísticos em sede das obrigações de IVA que não diziam respeito aos sujeitos passivos indiciados como emitentes de faturas falsas.

Do documento de fls. 305 (fls. 243 do processo físico) a que se faz alusão no ponto 4) do probatório, resulta que a denominada "DI20081675" foi emitida em 23/10/2008 ao abrigo dos n.ºs 4 e 5 do artigo 46.º do RCPIT, e a inspeção teve início em 18/11/2008. Nela apenas consta a identificação do sujeito passivo e dos funcionários credenciados para a sua realização e respetiva extensão, a qual não se mostra assinada pelo sujeito passivo. Todavia da mesma não constam assinalados os respetivos objetivos (ponto 4) do impresso), nem as diligências realizadas.

Dispõe o artigo 46º, nº 4 e 5 do RCPIT:

«4 - Não será emitida ordem de serviço quando as acções de inspeção tenham por objectivo:

- a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos;
- b) O controlo de bens em circulação;
- c) O controlo dos sujeitos passivos não registados.
- d) A contagem e valorização de inventários. (aditada pela Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro)

5 - O despacho que determina a prática do acto, quando não seja necessária a ordem de serviço, deve referir os seus objetivos e a identidade da entidade a inspeccionar e dos funcionários incumbidos da sua execução».

Dispõe igualmente o nº 2 do artigo 61º do RCPIT:

«2 - Nos casos referidos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo 46.º, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas».

Ora, no caso concreto o despacho que determinou a recolha de elementos junto do sujeito passivo não só não determinou os respetivos objetivos, como a nota de diligência realizada não mencionou as tarefas realizadas.

Por outro lado, sendo manifesto que dos elementos recolhidos nas diligências realizadas e que resultam do relatório vertido no ponto 3) do probatório e elaborado após a conclusão das mesmas (em 14/01/2009, de acordo com o documento da "nota de diligência") haveria lugar a atos tributários, sempre se imporia a audição do sujeito passivo, ao abrigo do artigo 60º do RCPIT, sobre as conclusões vertidas no relatório.

Por outro lado é manifesto que o relatório elaborado em 07/04/2009 a coberto da OI200900167 e levado ao ponto 2) do probatório se sustenta na íntegra nos elementos recolhidos no procedimento anterior e mais não é do que uma segunda versão do relatório então elaborado, pelo que sempre se impunha ter observado as formalidades do procedimento de inspeção externa, designadamente o disposto no artigo 49º do RCPIT, afastando-se, assim, a aplicação do disposto nas alíneas a) e f) do nº1 do artigo 50º do RCPIT,

como invoca a Recorrente, por a situação não se enquadrar na sua previsão.

Entendemos, assim, que o procedimento levado a cabo pela denominada "DI20081675" emitida em 23/10/2008 ao abrigo dos n.ºs 4 e 5 do artigo 46.º do RCPIT, e realizada no período de 18/11/2008 a 14/01/2009, não se cingiu à mera recolha de informação nos termos do normativo em causa, tendo sido preteridas diversas formalidades que inquinam a validade do mesmo e do procedimento que se lhe seguiu ao abrigo da OI200900167, tal como se entendeu na sentença recorrida, o que afeta, conseqüentemente, a validade do ato tributário que originou.

IV. Em conclusão:

O tribunal "a quo" fez uma correta interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis, uma vez que os procedimentos de inspeção que originaram o ato tributário impugnado padecem do vício de ilegalidade, por preterição de formalidades legais previstas no RCPIT e supra enunciadas, motivo pelo qual não padece do erro de julgamento que lhe é assacado pela Recorrente, e antes se impõe a sua confirmação e o recurso ser julgado improcedente.».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

◇

## 2. Das questões a decidir

A questão fundamental de direito que é colocada a este tribunal é a de saber se o tribunal de primeira instância incorreu em erro de julgamento ao concluir que o procedimento de inspeção tributária que deu origem às liquidações impugnadas deve ser considerado um procedimento externo de inspeção para os efeitos previstos no artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária [doravante identificado pela sigla "RCPIT"].

Se for de responder positivamente a esta questão, emerge uma segunda questão colocada no recurso que é a de saber se o tribunal de primeira instância incorreu em erro de julgamento ao concluir que foi também violado o artigo 62.º do RCPIT (uma vez que a violação desta formalidade legal constitui um segundo e autónomo fundamento da decisão recorrida).

Nas contra-alegações de recurso, a **RECORRIDA** colocava uma questão prévia, que era a de saber se as alegações de recurso cumpriam o estipulado no artigo 639.º do Código de Processo Civil. Em parte, porém, a sua alegação tomava como pressuposto que o recurso, por ser dirigido ao Tribunal Central Administrativo Norte, tinha por objeto também o julgamento de facto, questão que não se coloca perante um tribunal que apenas conhece de matéria de direito e que, por isso, não vai sindicar o julgamento de facto na primeira instância.

E, na parte restante, é manifesto que não tem razão, porque o **RECORRENTE** indica nas suas alegações as normas jurídicas violadas (cfr., de resto a conclusão "12." das douts alegações de recurso) e delas se extrai com clareza o sentido em que pretende sejam as mesmas interpretadas.

Nada obsta, por isso, à decisão.

◇

### 3. Dos fundamentos de facto

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos (aqui reenumerados): (...)

1. A Impugnante encontra-se inscrita para o exercício da actividade principal de "Demolição" (CAE 43110) desde 31/7/2002 até à data de cessação que ocorreu em 31/12/2007 - Fls. 233/V
2. Dá-se aqui por reproduzido o Relatório de Inspeção datado de 7/4/2009, no cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI200900167 relativa ao exercício de 2006 emitida pelos Serviços de Inspeção Tributária, da Direcção de Finanças de Vila Real, com o seguinte destaque:

"(...)

#### **II.2 - Motivo, âmbito e Incidência temporal**

A presente Ordem de Serviço foi emitida na sequência de uma proposta de fiscalização extraída pelos serviços da inspeção tributária resultante do procedimento de inspeção DI200801675, dirigido ao sujeito passivo, referente aos exercícios de 2003, 2005, 2006 e 2007.

A acção de inspeção interna, é de âmbito parcial nos termos da b) do n.º 1 do art.º 14º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

Foi-lhe atribuído o código de actividade 12.122.045 e abrange o exercício económico de 2006.

(...)

#### **II.3.3 - Análise Documental**

##### **II.3.3.1 - Introdução**

Em 22/10/2008, pela entrada n.º 8812, foi recebido na Direcção de Finanças de Vila Real, uma informação proveniente da Direcção de Finanças de Lisboa, com referência a dois processos de inquérito n.ºs 373/07.04 IDSLB e 108/08.4 IDLSB, que decorreram na Divisão de Processos Criminais Fiscais, que concluíram pela existência de indícios fortes de emissão de facturas falsas por parte da empresa a seguir identificada, na qual, o sujeito passivo em análise, é indicado como utilizador das referidas facturas.

Neste contexto, impunha-se averiguar da veracidade da facturação existente entre os intervenientes em causa e outros não referenciados e que pudessem estar nas mesmas circunstâncias.

No seguimento da referida acção de inspeção, procedemos à verificação do efectivo registo na contabilidade do sujeito passivo das facturas anteriormente referidas, bem como, de outras processadas por outros emitentes de facturas falsas, que foram precedentemente identificados, no âmbito do procedimento de inspeção OI200700710, emitido para o mesmo sujeito passivo, pelos Serviços de Inspeção Tributária desta Direcção de Finanças, relativamente ao exercício de 2005 e no âmbito do Processo de Inquérito NUIPC n.º 1596/03.0JFLSB - DCICCE da Polícia Judiciária de Lisboa, relativamente a 2002 a 2007 (inclusive).

(...)

Dos factos apurados nos decurso do supra procedimento de inspeção decorre que, a empresa B..... é um não declarante estando indiciada como emitente de facturação falsa, dado que não dispõe de estruturas capazes de proporcionar os serviços facturados, não dispõe de trabalhadores, não celebrou

seguros inerentes à realização da actividade, não dispõe de alvará ou qualquer outro título de habilitação para o exercício de actividade de construção e de transporte de mercadorias por conta de outrem e não apresenta qualquer contabilidade.

(...)

### **II.3.3.3 - Do relatório da inspecção tributária da Direcção de Finanças de Vila Real**

Na sequência do procedimento de inspectivo OI200700710, relativa ao exercício de 2005, emitido para o mesmo sujeito passivo, foram apuradas correcções, face à impossibilidade deste, comprovar a sustentabilidade das operações realizadas entre si e as seguintes entidades:

C..... NIPC .....; Transportes D....., Lda., NIPC .....

(...)

### **II.3.3.4 - Do Processo de Inquérito NUIPC N.º 1596/03.0JFLSB - DCICCE da Polícia Judiciária de Lisboa**

Em 23/12/2008, pela entrada nº 105388, foi recebido na Direcção de Finanças de Vila Real, uma informação proveniente da Direcção de Finanças de Lisboa, relativamente a Emitentes e Utilizadores de facturação falsa, entre as quais constam as facturas emitidas, durante os anos de 2002 a 2007 (inclusive) pela firma C....., Lda., NIPC .....

Neste âmbito foi constatado haver indícios muito fortes que essas facturas são falsas e/ou não correspondem a transacções reais, pois a firma referida não têm, nem nunca teve trabalhadores ao seu serviço nem recorreram à sua subcontratação, qualquer registo na Segurança Social, estruturas administrativas ou de apoio, seguros de acidentes de trabalho ou outros, quaisquer máquinas ou veículos de transporte; contratos com os seus "clientes"; autos de medição, etc.

(...)

## **III.1 - Em sede de IRS**

### **Exercício de 2006**

#### **Conta 62.13 - Subcontratos (taxa normal)**

Decorrente da análise subconta de custos 62.13 - Subcontratos, constatou-se que o sujeito passivo contabilizou, no exercício de 2006, as facturas a seguir indicadas, emitidas pelas firmas B....., Lda. e C..... Lda.:

#### **Conta 62.236 - Trabalhos Especializados**

Da análise documental efectuada à conta Trabalhos Especializados, verificou-se que na mesma se encontram contabilizados as facturas a abaixo relacionadas, emitidas pela firma B....., Lda.:

(...)

O sujeito passivo, foi ouvido em termo de declarações, em 21 de Novembro de 2008, tendo sido solicitada informação, no sentido de esclarecer as supracitadas operações tendo sido inquirido sobre o seguinte:

(...)

### **Dos Factos**

a) Depois de decorrido o prazo para a demonstração da imprescindibilidade dos custos bem como a

sustentabilidade dos mesmos, mediante comprovação das operações realizadas através de facturas, contratos, orçamentos, folhas de presenças, autos de medição, folha de obra, guias de transporte, troca de correspondência, meios de pagamento utilizados (cheques, transferências bancárias, extractos), o sujeito passivo não apresentou qualquer documento.

b) Da falta de apresentação dos documentos solicitação decorre a impossibilidade de demonstrar que os trabalhos tivessem sido efectivamente executados pelas entidades indiciados como emitentes de facturação falsa (B....., Lda. e C..... Lda.), quer por alegadamente não terem sido efectuados contratos de prestação de serviços ou outros documentos de salvaguarda, quer da evolução dos trabalhos, quer dos meios humanos envolvidos na execução dos trabalhos.

(...)

### **Conclusão**

Face ao exposto, concluímos que, apesar de estarmos perante a regularidade formal do documento, contrapõe-se ao mesmo a inexistência material da operação. Donde decorre que, as facturas emitidas pelas firmas B....., Lda. e C....., Lda., correspondentes aos custos contabilizados pelo sujeito passivo, e que contribuíram para o apuramento e declaração do rendimento colectável/matéria colectável, não correspondem a serviços efectivamente prestados por essas mesmas entidades, constituindo por isso facturas falsas.

### **Apreensão dos documentos**

No dia 28 Novembro de 2008, procedeu-se à apreensão dos documentos supra referenciados, em virtude de terem sido constituídos fortes indícios de que, as facturas em causa não correspondem a serviços efectivamente prestados.

Pelos factos descritos, os subcontratos contabilizados com base nos documentos emitidos pela B..... Lda. e por C....., Lda., constituem despesas ilícitas, considerados dispensáveis à obtenção dos proveitos, por se tratarem de operações materialmente inexistentes. Assim de acordo com o n.º 2 do art. 23.º do CIRC, aplicável por remissão do art.º 32º do CIRS, será de acrescer ao resultado fiscal o montante de **€46.854,67**.

### **Conta 72.113 Prestações de serviços (taxa normal)**

(...)

Face ao exposto, fica demonstrado que o sujeito passivo, sonegou à contabilidade o valor dos serviços realizados, correspondentes à factura n.º 136 no montante de €9.479,57, às divergências na contabilização das facturas n.º 115 e 116 que somam €448,35, perfazendo o valor de **€9.927,92**, o qual deve ser acrescido ao Resultado Líquido do Exercício para apuramento do Lucro Tributável.

(...)

### **IX - DIREITO DE AUDIÇÃO - FUNDAMENTAÇÃO**

O sujeito passivo foi notificado do Projecto de Conclusões do Relatório, pelo ofício n.º 938 de 20 de Janeiro de 2009, tendo exercido o seu direito de audição prévia, através do seu mandatário ....., constituído em 3 de Fevereiro de 2009. Este último pronunciou-se mediante articulado remetido em duplicado, que deu entrada nesta Direcção de Finanças com o n.º 1720/2009, em 3/3/2009, e com o n.º 2008, em 11/03/2009.

O articulado do sujeito passivo apresenta-se estruturado em diversos pontos que vão agora ser sujeitos a apreciação.

Declara o sujeito passivo:

"I - Da Nulidade do Projecto de Relatório de Inspecção:

1. O referido projecto de relatório de inspecção de 2004 e este de 2006 têm como inspecionado o mesmo sujeito passivo, os mesmos tributos em diferentes exercícios, as mesmas razões invocadas e decorreram nas mesmas datas.
2. Não obstante foram produzidos 2 Projectos de Relatório.
3. De acordo com o n.º 3 do art.14.º do RCPIT: "quanto à extensão, o procedimento pode englobar um ou mais períodos de tributação·.
4. De acordo com o n.º 1 do art. 15.º do RCPIT refere: "Os fins e a extensão do procedimento de inspecção podem ser alterados durante a sua execução mediante despacho fundamentado da entidade que o tiver ordenado", isto porque surgindo novos factos "a inspecção tributária pode apresentar-se para fiscalizar um determinado ano e, no decurso da Inspecção, decidir fiscalizar outro ou outros
5. No caso concreto é do próprio Projecto de Relatório de Inspecção de 2006 que decorre que foi determinada a fiscalização para todos esses anos, muito embora de modo deliberado não seja feita referência ao ano de 2004, não obstante da mera leitura dos Projectos de Relatório referente a 2004 e 2006 não restar qualquer dúvida que têm origem nos mesmos factos e são em tudo coincidentes.
6. Neste caso não houve qualquer despacho no sentido de alargar o âmbito da inspecção.
7. Não obstante foram utilizados documentos apreendidos no âmbito do outro processo, aproveitado o auto de declarações proferido fora do âmbito desta inspecção e decalcados factos e conclusões.
8. Pelo que foram também violados os artigos 14.º e 15.º do RCPIT com consequências danosas para o contribuinte que não pode defender-se de forma uniforme perante a fiscalização desses exercícios, nem tão pouco sindicar o despacho de extensão que teria de servir de suporte.

Sem prescindir

9. Ainda que se admitisse que estas acções de fiscalização corresse em separado (embora como se disse sem que exista qualquer fundamento que o justifique nem tão pouco é invocado no projecto de relatório),
10. Sempre seria nulo o projecto de relatório de 2006 desde logo porque flagrante violação do disposto no art. 49.º do RCPIT que impõe a notificação prévia do sujeito passivo com a antecedência de 5 dias relativamente ao seu início.
11. A violação do mencionado art. 49.º do RCPIT determina a nulidade do todo o processado subsequente, isto é do próprio projecto de relatório."

(...)

IX.2 - Por conseguinte, mantêm-se as correcções constantes do ponto Capítulo III, pelo que, em resumo, passam a definitivas as seguintes correcções:

#### **1.1.1 - Em sede de IRS**

##### **1.1.1.1 - Correcções ao lucro tributável declarado no âmbito da actividade desenvolvida pelo sujeito passivo:**

(...)"

3. Dá-se aqui por reproduzido o procedimento inspectivo realizado a coberto do despacho DI200801675, datado de 16/1/2009, com o seguinte destaque (Fls. 233 e ss dos autos):

(...)

IMPOSTO A FISCALIZAR: **IRS e IVA**

EXERCÍCIO: **2006**

## **ORIGEM DA PROPOSTA**

Despacho n.º DI200801675 emitida para o sujeito passivo.

## **MOTIVOS DA PROPOSTA**

Na sequência do procedimento de inspecção supra mencionado cumpre informar o seguinte:

(...)

### **1.3 - Análise Documental**

#### **1.3.1 - Introdução**

Em 22/10/2008, pela entrada n.º 8812, foi recebido na Direcção de Finanças de Vila Real, uma informação proveniente da Direcção de Finanças de Lisboa, com referência a dois processos de inquérito n.ºs 373/07.04 IDSLB e 108/08.4 IDLSB, que decorreram na Divisão de Processos Criminais Fiscais, que concluíram pela existência de indícios fortes de emissão de facturas falsas por parte da empresa a seguir identificada, na qual, o sujeito passivo em análise, é indicado como utilizador das referidas facturas, razão pela qual foi proposta abertura de Despacho.

No seguimento da referida acção de inspecção, procedemos à verificação do efectivo registo na contabilidade do sujeito passivo das facturas anteriormente referidas, bem como, de outras processadas por outros emitentes de facturas falsas, que foram precedentemente identificados, no âmbito do procedimento de inspecção OI 2007 00 710, emitido para o mesmo sujeito passivo, pelos Serviços de Inspeção Tributária desta Direcção de Finanças, relativamente ao exercício de 2005 e no âmbito do Processo de Inquérito NUIPC n.º 1596/03.0JFLSB - DCICCE da Polícia Judiciária de Lisboa, relativamente a 2002 a 2007 (inclusive).

#### **1.3.2 - Do relatório da inspecção tributária da Direcção de Finanças de Lisboa**

Os serviços de inspecção tributária da Direcção de Finanças de Lisboa remeteram copia do relatório de acção de inspecção levada a efeito ao sujeito passivo "B....., Lda. - NIPC ....." (doravante designado por B.....), com sede na área daquela Direcção de Finanças, cujos factos a seguir se reproduzem.

Do aludido relatório constam fortes indícios de que em nome da referida firma, B....., terão sido emitidas facturas que não correspondem a serviços efectivamente prestados. De entre as referidas

facturas, contam como destinatário, o sujeito passivo objecto da presente acção de inspecção.

(...)

#### **1.3.4 - Do Processo de Inquérito NUIPC N.º 1596/03.0JFLSB - DCICCE da Polícia Judiciária de Lisboa**

Em 23/12/2008, pela entrada n.º 105388, foi recebido na Direcção de Finanças de Vila Real, uma informação proveniente da Direcção de Finanças de Lisboa, relativamente a Emitentes e Utilizadores de facturação falsa, entre as quais constam as facturas emitidas, durante os anos de 2002 a 2007 (inclusive) pela firma C....., Lda., NIPC .....

Neste âmbito foi constatado haver indícios muito fortes que essas facturas são falsas e/ou não correspondem a transacções reais, pois a firma referida não tem, nem nunca teve trabalhadores ao seu serviço nem recorreram à sua subcontratação, qualquer registo na Segurança Social, estruturas administrativas ou de apoio, seguros de acidentes de trabalho ou outros, quaisquer máquinas ou veículos de transporte; contratos com os seus "clientes"; autos de medição, etc.

(...)

#### **1.3.6 - Análise aos valores contabilizados**

##### **1.3.6.1 - Em sede de IRS**

##### **Exercício de 2006**

##### **Conta 62.13 - Subcontratos (taxa normal)**

Decorrente da análise subconta de custos 62.13 - Subcontratos, constatou-se que o sujeito passivo contabilizou, no exercício de 2006, as facturas a seguir indicadas, emitidas pelas firmas B....., Lda. e C..... Lda.:

##### **Conta 62.236 - Trabalhos Especializados**

Da análise documental efectuada à conta Trabalhos Especializados, verificou-se que na mesma se encontram contabilizados as facturas a abaixo relacionadas, emitidas pela firma B....., Lda.:

(...)

Face ao anteriormente relatado, o sujeito passivo foi notificado no dia 18/11/2008, nos termos dos artigos 28.º, 29.º, 32.º e 37.º do RCPIT, para no dia 21/11/2008, comparecer no gabinete do técnico oficial de contas em Chaves, a fim de esclarecer e comprovar as operações realizadas entre A....., no exercício de 2006, e as empresas a seguir enunciadas:

- B....., Lda. - NIPC .....
- C..... Lda. - NIPC .....

Tendo-lhe sido solicitado que as operações fossem comprovadas através de, entre outros:

Contratos e orçamentos; folhas de presença; autos de medição; folhas de obra; notas de encomenda; Guias de Transporte; meios de pagamento utilizados. Solicitou-se ainda, e em conformidade com a prova realizada em relação à questão anterior que fosse também comprovada a imprescindibilidade dos referidos custos, nos termos do art. 23.º do CIRC.

O sujeito passivo, foi ouvido em termo de declarações, em 21 de Novembro de 2008, tendo sido solicitada

informação, no sentido de esclarecer as supracitadas operações tendo sido inquirido sobre o seguinte:

(...)

### **Dos Factos**

a) Depois de decorrido o prazo para a demonstração da imprescindibilidade dos custos bem como a sustentabilidade dos mesmos, mediante comprovação das operações realizadas através de facturas, contratos, orçamentos, folhas de presenças, autos de medição, folha de obra, guias de transporte, troca de correspondência, meios de pagamento utilizados (cheques, transferências bancárias, extractos), o sujeito passivo não apresentou qualquer documento.

b) Da falta de apresentação dos documentos solicitação decorre a impossibilidade de demonstrar que os trabalhos tivessem sido efectivamente executados pelas entidades indiciados como emitentes de facturação falsa (B....., Lda. e C..... Lda.), quer por alegadamente não terem sido efectuados contratos de prestação de serviços ou outros documentos de salvaguarda, quer da evolução dos trabalhos, quer dos meios humanos envolvidos na execução dos trabalhos.

(...)

### **Conclusão**

Face ao exposto, concluímos que, apesar de estarmos perante a regularidade formal do documento, contrapõe-se ao mesmo a inexistência material da operação. Donde decorre que, as facturas emitidas pelas firmas B....., Lda. e C....., Lda., correspondentes aos custos contabilizados pelo sujeito passivo, e que contribuíram para o apuramento e declaração do rendimento colectável/matéria colectável, não correspondem a serviços efectivamente prestados por essas mesmas entidades, constituindo por isso facturas falsas.

### **Apreensão dos documentos**

No dia 28 de Novembro de 2008, procedeu-se à apreensão dos documentos supra referenciados, em virtude de terem sido constituídos fortes indícios de que, as facturas em causa não correspondem a serviços efectivamente prestados.

Pelos factos descritos, os subcontratos contabilizados com base nos documentos emitidos pela B....., Lda. e por C.....,Lda., constituem despesas ilícitas, considerados dispensáveis à obtenção dos proveitos, por se tratarem de operações materialmente inexistentes. Assim de acordo com o n.º 2 do art. 23.º do CIRC, aplicável por remissão do art.º 32º do CIRS, será de acrescer ao resultado fiscal o montante de €46.854,67.

### **Conta 72.113 Prestações de serviços (taxa normal)**

(...)

Face ao exposto, fica demonstrado que o sujeito passivo, sonegou à contabilidade o valor dos serviços realizados, correspondentes à factura n.º 136 no montante de € 9.479,57, às divergências na contabilização das facturas n.ºs 115 e 116 que somam € 448,35, perfazendo o valor de **€ 9.927,92**, o qual deve ser acrescido ao Resultado Líquido do Exercício para apuramento do Lucro Tributável.

(...)

3. 4.A AT não procedeu à notificação prévia da aqui Impugnante do procedimento referido no facto provado anterior – Cfr., à contrário, PA, e, principalmente fl. 233 dos autos, que demonstra a inexistente assinatura

da Impugnante que atestaria a tomada de conhecimento da ordem de serviço em referência.

4. A AT não notificou a aqui Impugnante do Relatório a que o facto provado n.º 3 se reporta - Cfr, à contrário PA.

5. No seguimento das correcções resultantes do procedimento inspetivo, foram emitidas as liquidações adicionais de IRS e juros compensatórios no montante global de €22.979,89, com data limite de pagamento a 6/7/2009 - P.A. reclamação graciosa - fls. 29;

6. A impugnante apresentou reclamação graciosa, onde invoca vícios de procedimento de inspecção - nulidade dos actos de inspecção e do Relatório que deu origem à liquidação adicional; violação do art.º 55.º do RCPIT; ilegal fixação de rendimentos e da ilegalidade da declaração oficiosa de rendimentos; e erros e inexactidões dos "factos" elencados ao longo do Relatório e violação do ónus da prova da AT; - P.A. reclamação graciosa - fls. 3 e ss;

7. Após indeferimento da reclamação graciosa e, nessa sequência, improcedência de recurso hierárquico, a Impugnante deu entrada com a presente impugnação - PA reclamação graciosa (Fls. 78); e recurso hierárquico (Fls. 50).».

◇

#### 4. Dos fundamentos de Direito

4.1. Vem o presente recurso interposto da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou verificada a ocorrência de preterição de formalidades legais no procedimento inspetivo e, em consequência, anulou a liquidação impugnada.

Sendo as formalidades legais preteridas a notificação prévia para o procedimento inspetivo a que alude o artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e a notificação do relatório emitido na sequência do despacho DI200801675.

Com o assim decidido não se conforma o **Recorrente**, por entender que a sentença padece de erro de julgamento ao considerar preteridas essas formalidades legais.

Na perspetiva do **Recorrente**, não foi preterida a formalidade da notificação prévia para o procedimento de inspeção porque o sujeito passivo não tinha que ser previamente notificado para tal. E não tinha que o ser porque o procedimento inspetivo realizado sob a ordem de serviço OI200900167 não é um procedimento de informação nem uma ação externa.

Não é um procedimento de informação porque não teve em vista a prestação de informações ou a elaboração de parecer de que a inspeção tributária esteja legalmente incumbida. Não é uma ação externa porque se reconduziu à análise formal dos elementos contabilísticos recolhidos no âmbito do DI200801675.

Quanto à formalidade a que alude o artigo 62.º, n.º 2, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, o **Recorrente** entende que tendo sido enviada carta para notificação à ilustre mandatária da **Recorrida** e tendo a carta sido devolvida por não ter sido reclamada, foram cumpridas todas as formalidades tendentes à notificação que à inspeção incumbia realizar.

A primeira questão que aqui importa analisar é, por isso, a de saber se, no procedimento inspetivo a que

alude a OI200900167 foi preterida a formalidade a que alude o artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

Sendo que, para responder a esta questão, não importa saber como deve ser classificado o procedimento em causa quanto aos fins. Ou seja, não interessa saber se o procedimento de inspeção a que alude a OI200900167 deve ser classificado como um procedimento de comprovação e de verificação ou um procedimento de informação, de acordo com o n.º 1 do artigo 12.º do mesmo diploma.

Porque o critério mobilizado pelo legislador para saber se existe o dever de notificação prévia a que alude o seu artigo 49.º é o da classificação quanto ao lugar da realização, a que alude o seu artigo 13.º.

Quer dizer, o que importa ao caso é saber se o procedimento de inspeção a que alude a OI200900167 deve ser classificado como uma ação externa ou interna.

Para melhor enquadramento da questão, deve assinalar-se que, de acordo com o próprio relatório de inspeção, a ação inspetiva desencadeada a coberto da ordem de serviço n.º OI200900167 teve por base: [1] a análise documental de cópia do relatório de inspeção levada a efeito a outro sujeito passivo pela Direção de Finanças de Lisboa (ponto 1.3.2); [2] a análise documental de um relatório de inspeção elaborado na sequência de uma outra ação inspetiva ao sujeito passivo mas referente a 2005 (1.3.3); [3] a análise da informação proveniente da Direção de Finanças de Lisboa e relativa a elementos que relevaram para o processo de inquérito NUIPC n.º 1596/03.0FLSB (1.3.4); [4] a notificação de entidades relacionadas com o sujeito passivo para juntarem cópias de todas as faturas relativas aos serviços prestados por este e respetivos comprovativos de pagamento (1.3.5); [5] a análise de diversos elementos da contabilidade do sujeito passivo (1.3.6); [6] a notificação do sujeito passivo para comparecer e prestar esclarecimentos no gabinete do técnico oficial de contas em Chaves e a elaboração do correspondente termo de declarações (págs. 8 a 13 do relatório); [7] a apreensão de diversos documentos (págs. 15 e 16 do relatório).

Globalmente, o que aqui temos são três tipos de diligências: análise de elementos disponibilizados por outros serviços da Administração Tributária; análise de elementos da contabilidade do sujeito passivo em local não especificado; deslocação ao gabinete do Técnico de Contas para recolha de declarações do sujeito passivo e de outros elementos.

Ora, não temos quaisquer dúvidas em afirmar que – desde logo – uma deslocação ao gabinete de contabilidade do TOC para esclarecimentos, declarações e recolha e apreensão de documentos constitui uma diligência externa para os efeitos do disposto no artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. Porque se trata de uma diligência em instalações ou dependências que não pertencem aos serviços da Administração Tributária.

E, assim sendo, não temos dúvida alguma em qualificar o procedimento de inspeção que incluía essas diligências é um procedimento externo. Na medida em que seja efetuado parcialmente em instalações ou dependências de terceiros.

A particularidade do caso reside no facto de tais diligências terem tido lugar no âmbito de outras ações inspetivas desencadeadas em relação ao mesmo contribuinte, as referentes à OI200700710, à OI200800947 e ao DI200801675. Assim, por exemplo, decorre de págs. 12 e 27 do relatório de inspeção tributária que as declarações a que acima fizemos referência foram proferidas em 21 de novembro de 2008 e no âmbito do procedimento inspetivo OI200700710, relativo ao exercício de 2005. E quanto à apreensão

dos documentos, teve lugar em 28 de novembro de 2008 e em 14 de janeiro de 2009 e, por conseguinte, também noutros procedimentos, uma vez que a ordem de serviço OI200900167 que culminou no relatório de inspeção tributária em análise, só foi emitida em 16 de janeiro de 2009.

A questão que se coloca é, por isso, a de saber se um procedimento inspetivo que se reconduza à análise interna de elementos colhidos em diligências inspetivas externas de outros procedimentos é também um procedimento externo.

A esta questão respondemos afirmativamente.

Em primeiro lugar, porque só é procedimento interno aquele cujos atos de inspeção se traduzam numa «análise formal e de coerência de documentos» - ver o citado artigo 13.º, alínea a), parte final.

Sendo que o procedimento que se traduza na análise de elementos colhidos noutros atos inspetivos não é de «análise formal», porque não se reconduz à forma como foram apresentadas declarações à Administração Tributária e implica um juízo sobre a substância das operações declaradas ou não declaradas e da sua correspondência com a verdade tributária do contribuinte. Aliás, não dispensará, na maioria dos casos, um juízo sobre o mérito dessas diligências para os fins da nova inspeção e da desnecessidade de realizar outras diligências no quadro dos deveres inquisitórios de quem analisa.

E não é uma «análise de coerência de documentos» porque não se reconduz ao tratamento da informação que aflui aos serviços através dos canais normais (leia-se: de declarações) e despistagem de erros de concordância, estando já direcionada para a verificação da situação tributária do contribuinte.

Em segundo lugar, porque não é procedimento interno aquele cujos atos de inspeção devam realizar-se externamente.

Na verdade, a classificação de um procedimento de inspeção tributária como procedimento externo ou interno deve ter em conta, não apenas o disposto no artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, mas também o seu artigo 34.º, que dispõe sobre o local onde os atos de inspeção devem ser praticados. Ao aludir atrás ao lugar do procedimento de inspeção, o legislador não podia deixar de ter em mente o que regulou adiante a propósito do lugar dos atos de inspeção.

E o que deriva daquele outro dispositivo legal é que há um conjunto de atos de inspeção que são ordinariamente realizados nas instalações ou dependências onde estejam ou devam estar legalmente localizados, neles incluídos a verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar.

É claro que esses atos também podem realizar-se no serviço da Administração Tributária nos termos do n.º 4 daquele artigo 34.º. Mas, tendo em conta que tal sucede a solicitação dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários ou ainda em caso de «motivo justificado que não prejudique o procedimento de inspeção», nele incluída a inexistência de instalações ou dependências da entidade inspecionada, parece seguro que, nessas situações, o lugar em que o procedimento é efetivamente realizado já não interfere com a classificação do procedimento e, por conseguinte, com o funcionamento das garantias procedimentais instituídas para o denominado procedimento externo.

Porque seria incompreensível que a realização desses atos da inspeção nos serviços da Administração Tributária fosse instituída a benefício do sujeito passivo ou dos demais obrigados tributários e pudesse redundar, por causa disso, em diminuição das garantias destes. Ou que fosse prevista para casos de

necessidade (como a da inexistência de instalações da entidade inspecionada) e pudesse derivar daí a diminuição (desnecessária e, por isso, desproporcionada) dessas garantias.

Isto implica que há um conjunto de atos da inspeção que devem ser considerados diligências externas independentemente do local onde são efetivamente realizados. Neles incluídos os atos de verificação e de apreensão da contabilidade, de livros de escrituração e de outros elementos que devam estar legalmente localizados em instalações ou dependências externas. Mas também as declarações prestadas no exercício de colaboração a que estejam adstritos os contribuintes que são alvo dessas inspeções e no âmbito das mesmas.

Pelo que, incluindo as diligências realizadas no procedimento inspetivo a recolha de cópias de faturas relativas a serviços prestados pelo sujeito passivo e respetivos comprovativos de pagamento, bem como a análise de diversos elementos da contabilidade do sujeito passivo e de autos de declarações colhidas no âmbito desta, também por aqui seria de concluir que estávamos perante um procedimento externo.

4.2. Sendo o procedimento em causa um procedimento de inspeção externo para os efeitos do artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e não sendo controverso que não foi, no procedimento em causa, enviada a carta-aviso dando conta do seu início, poderá concluir-se desde já que foi preterida uma formalidade legal?

A resposta a esta questão é negativa.

Basicamente porque, tendo a carta-aviso a que alude aquele dispositivo legal a finalidade de evitar que o sujeito passivo inspecionado seja surpreendido com ações inspetivas externas com que não contava, e sendo as diligências externas, no caso, anteriores à própria inspeção em causa, só há verdadeiramente surpresa se o sujeito passivo tiver sido surpreendido com tais diligências nos procedimentos respetivos.

Dizendo de outro modo: o procedimento inspetivo que se baseie em elementos recolhidos anteriormente em outros procedimentos inspetivos só padece de ilegalidade por preterição da formalidade a que alude aquele artigo 49.º se a recolha desses elementos nesses outros procedimentos estiver, ela própria, enfermada dessa ilegalidade.

Ou ainda de outro modo: nos casos em que as diligências externas são efetuadas num procedimento e aproveitadas noutra procedimento, relevam também neste procedimento as diligências tomadas no outro com vista a evitar que o sujeito passivo inspecionado fosse surpreendido por estas.

O tribunal de recurso nada sabe - porque nada foi dito - a respeito das formalidades cumpridas no procedimento inspetivo OI200700710 (exercício de 2005) antes de serem tomadas as declarações reproduzidas no procedimento inspetivo OI200900167.

Mas resulta da pág. 28 do relatório de inspeção tributária que o procedimento inspetivo respetivo (OI20090167) teve, no mais, origem em «consulta, recolha e cruzamento de elementos» efetuadas a coberto do Despacho DI200801675. O qual, como se esclarece no último parágrafo, também não teve notificação prévia a coberto da alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

E o que daqui se retira é que, no primeiro procedimento (onde terá sido recolhida a esmagadora maioria dos elementos externos), não houve notificação prévia por ter sido considerado um procedimento que

visou apenas a consulta, recolha e cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo; e no segundo procedimento (onde os elementos recolhidos foram aproveitados) não houve notificação prévia por ter sido considerado um procedimento interno.

Ora, um tal procedimento nunca poderia ser agora validado porque tal significaria que a norma podia ser sempre contornada pela Administração Tributária recorrendo à duplicação de procedimentos.

Não sendo de admitir como solução razoável que o legislador tivesse instituído um mecanismo que pudesse eliminar totalmente a efetividade de uma garantia procedimental também instituída e devendo o intérprete presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas, a alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º deve ser interpretada no sentido de que não há lugar à notificação prévia do procedimento de inspeção quando a atividade procedimental se reconduza apenas à consulta, recolha ou cruzamento de elementos junto de outros sujeitos passivos, com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas – cfr. o artigo 46.º, n.º 7, do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

O que significa, na prática que na recolha de elementos no primeiro procedimento não poderia ter sido prescindida a notificação prévia com base naquela alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º. Porque se reconhece expressamente no relatório que a inspeção tributária resultante do Despacho n.º DI200801675 foi dirigida ao sujeito passivo inspecionado.

E, assim, sendo, os elementos assim recolhidos junto do sujeito passivo inspecionado também não poderiam ser aproveitados noutro procedimento com vista às correções impugnadas. Porque a instrução do procedimento padece de uma ilegalidade em que a Administração Tributária incorreu na origem, aquando da recolha desses elementos.

Não olvida o tribunal de recurso que, na decisão da reclamação graciosa, a Administração Tributária derivou para outro fundamento para ter prescindido da notificação prévia: o de a comunicação poder comprometer as eventuais diligências de inquérito criminal. E nas alegações do presente recurso invoca-se a alínea f) do artigo 50.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária para ter sido prescindida a comunicação prévia das diligências externas tomadas na ação inspetiva DI200801675 [ver a 5.ª conclusão].

A verdade, porém, é que nunca ficou provado nos autos que a Administração Tributária tivesse fundamentado a dispensa da comunicação prévia em nenhum motivo excecional e na necessidade de não comprometer as eventuais diligências de inquérito criminal em particular.

E, assim sendo, também não pode a **RECORRENTE** vir invocar agora razões para se ter dispensado a comunicação prévia que a inspeção nunca invocou no momento e no local próprios.

Sendo com este fundamento que a decisão da primeira instância deve ser confirmada e ao recurso deve ser negado provimento.

Fica prejudicada a apreciação da legalidade da decisão recorrida na parte em que alude à violação do artigo 62.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

◇

## 5. Conclusões

- 5.1. Para os efeitos do disposto no artigo 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, um procedimento inspetivo que se reconduza à análise interna de elementos colhidos em diligências inspetivas externas de outros procedimentos é também um procedimento externo;
- 5.2. Nos casos a que alude o número anterior, considera-se efetuada a notificação prévia para procedimento de inspeção em que esses elementos foram utilizados se o sujeito passivo tiver sido notificado previamente nos procedimentos em que esses elementos foram recolhidos ou se for de dispensar aí a notificação prévia;
- 5.3. Só há lugar à dispensa de notificação prévia a que alude a alínea a) do n.º 1 do artigo 50.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária quando o procedimento se reconduza à consulta, recolha ou cruzamento de documentos junto de sujeitos com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas;
- 5.4. Não tendo o sujeito passivo inspecionado sido notificado previamente da recolha dos elementos que serviram de base às correções e não tendo sido demonstrado que tomou prévio conhecimento da diligência inspetiva respetiva ou que existia e foi invocado fundamento para o dispensar, foi preterida uma formalidade legal que inquina o procedimento onde os elementos recolhidos são utilizados.

◇

## 6. **Decisão**

Nos termos e com os fundamentos expostos, acordam os juízes da Secção Tributária deste Tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pela **RECORRENTE**.

D.n.

Lisboa, 17 de dezembro de 2019. – Nuno Bastos (relator) – Ascensão Lopes – Aragão Seia.

**Fonte:** <http://www.dgsi.pt>