



# SAL & CALDEIRA

ADVOGADOS E CONSULTORES, LDA

## A FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

### NOTA INTRODUTÓRIA

A fiscalização tributária consiste no exercício dos poderes que o legislador, especialmente, conferiu à Administração Tributária dos Impostos (a “ATI”), para que, esta, possa fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias dos sujeitos passivos, nos termos dos artigos 24, 52 e seguintes da Lei nº 15/2002, de 26 de Junho, que aprova a Lei de Bases do Sistema Tributário (a “LBST”).

Constitui deveres dos sujeitos passivos apresentarem declarações sobre os rendimentos que obtêm no exercício das suas actividades, nos prazos, termos e condições fixados por lei, junto da ATI. A esta, compete pois verificar da coerência e veracidade do conteúdo das declarações dos sujeitos passivos, e que servem depois, para justificar os pagamentos que os mesmos realizam perante a ATI, ou até, para fundamentar a sua posição de credores.

Porém, para que a delicada missão da boa colecta das receitas fiscais acometidas a ATI, seja feita dentro de um quadro legal, rigoroso, justo e transparente, e principalmente para que a ATI não possa dispor dos poderes que lhe são conferidos de uma forma discricionária, arbitrária e abusiva, o legislador já antes da LBST foi inserido normas relativas a fiscalização tributária. Veja-se, a título exemplificativo, o artigo 67 do Código do IVA (o “CIVA”), aprovado pelo Decreto nº 51/98, de 29 de Setembro.

Após a LBST, e no âmbito da reforma fiscal levada a cabo pela ATI, foram aprovados sucessivamente vários instrumentos legais, todos eles referindo-se de uma forma dispersa sobre a temática da fiscalidade tributária. Constituem-se exemplos disso, os Decretos nºs 20/2002 e 21/2002, ambos de 30 de Julho, que aprovam o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, (os “CIRPS” e “CIRPC”) respectivamente; o Decreto nº 5/2004, de 1 de Abril que cria a ATI e aprova o respectivo Estatuto Orgânico; o Decreto nº 46/2004, de 27 de Outubro, que aprova o Código da Sisa (o “CSISA”).

Acontece porém que, o legislador, decidiu agora e com todo o mérito que importa reconhecer, aglutinar num instrumento só, procedimentos de fiscalização tributária, por forma

a torná-lo prático, de fácil acesso e rápida consulta, permitindo por conseguinte que, quer a ATI, quer os sujeitos passivos, possam fazer o seu adequado uso sem ter que localizar diversa legislação. Foi assim que, recentemente, o Conselho de Ministros aprovou o Decreto nº 19/2005, de 22 de Junho, que regula o Procedimento de Fiscalização Tributária (o “PFT”).

Despertou-nos interesse em abordar este tema, por constituir uma das matérias que diz respeito directamente a qualquer cidadão, quer esteja gerindo uma empresa ou unidade de negócios, quer desenvolva a sua actividade uma forma autónoma, quer até seja um simples trabalhador; assim como, também diz respeito e principalmente as pessoas colectivas, que são as que produzem grandes rendimentos cujas receitas fiscais têm um elevado impacto na nossa economia, porque afinal, sempre toca directamente com as finanças de todos nós sujeitos passivos singulares ou colectivos.

Por outro lado, e conforme acima nos referimos, o legislador sempre esteve consciente da relevância e importância do presente tema, cuja violação das suas normas põem em causa as garantias dos sujeitos passivos, razão pela qual, sempre a considerou nos instrumentos legais que iam produzindo, o que, dá agora o PFT, o carácter de instrumento complementar a restante legislação fiscal.

Também nos motivou a escolhermos este tema, por ser daquele, cuja doutrina é quase inexistente, e a que se tem, está bastante desactualizada face aos novos desafios da relação fisco-contribuinte que se mostra cada vez mais dinâmica.

Esta pois a razão que nos levou a abordarmos aqui, com o caro leitor este assunto tão aliciante, e compartilhamos a sua útil e valiosa opinião que certamente tem.

Entretanto, por não podermos esgotar esta matéria tão pertinente nesta publicação que tem em mão, aconselhamos, sempre que pretender mais pormenores a consulta ao PFT, sem prejuízo de nos contactar que estamos sempre disponíveis em atendê-lo, que o faremos com todo o gosto.

#### **O ÂMBITO E OS FINS DO PFT**

O PFT visa a verificação das realidades tributárias, do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias.

O PFT abrange os seguintes fins:

- Procedimento de comprovação e verificação, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários

- Procedimento de informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a fiscalização tributária seja legalmente incumbida.

#### **A COMPETÊNCIA DA ATI**

São competentes para a prática dos actos de fiscalização tributária, os seguintes serviços da ATI:

- Direcção de Serviços de Auditoria e Fiscalização Tributária
- Direcções das Áreas Fiscais e Unidades de Grandes Contribuintes.

#### **LOCAL DOS ACTOS DE FISCALIZAÇÃO**

Quando a fiscalização envolver a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspeccionar, os seus actos realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos. Podem os actos de fiscalização realizar-se noutra local, desde que, os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários tenham justificadamente solicitado e que não prejudique o procedimento de fiscalização.

#### **HORÁRIO DOS ACTOS DE FISCALIZAÇÃO**

Os actos de fiscalização realizam-se no horário normal de funcionamento da actividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta. Mediante acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excepcionais o justifiquem, poderão os actos de fiscalização ser praticados fora do horário normal de funcionamento da actividade. A prática de actos de fiscalização tributária fora do horário normal de funcionamento da actividade sem consentimento do sujeito passivo ou do obrigado tributário em causa carecem de autorização judicial.

#### **INÍCIO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO**

O procedimento de fiscalização pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relativos a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os sujeitos passivos e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar. O prazo de liquidação do imposto é de 5 (cinco) anos seguintes àquele a que a matéria colectável respeite, nos termos do nº 1 do artigo 31 da LBST. A documentação de natureza fiscal, deve ser mantido em boa ordem durante o prazo de 10 (dez) anos, relativo a cada exercício, nos termos do nº 2 do artigo 105 do CIRPS, e do nº 5 do artigo 108 e ainda do nº 1 do artigo 115 ambos do CIRPC.

#### **NOTIFICAÇÕES**

As notificações devem indicar:

- A identificação do funcionário
- Os elementos pretendidos
- O âmbito e a extensão do procedimento de fiscalização
- O local e a hora da realização dos actos de fiscalização
- A informação sobre as consequências da violação do dever de cooperação do notificado.

As notificações podem efectuar-se pessoalmente, no local em que o notificado for encontrado, por via postal através de carta registada ou por edital. As pessoas colectivas serão notificadas na pessoa de um dos seus representantes.

### **CRENCIAÇÃO**

O início do procedimento de fiscalização depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão de agente de fiscalização ou outra identificação emitida pelos serviços a que pertençam.

Consideram-se habilitados os funcionários da ATI munidos da credencial emitida pelo serviço competente para o procedimento de fiscalização ou, no caso de não ser necessária a credencial, de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do acto.

A credencial deverá conter os seguintes elementos:

- O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de fiscalização, com indicação expressa do número de telefone do responsável respectivo
- O âmbito e a extensão da acção de fiscalização
- A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos dos actos de fiscalização
- A identificação da entidade a fiscalizar.

Não será emitida credencial quando as acções de fiscalização tenham por objectivo:

- A consulta, recolha e cruzamento de elementos
- O controlo de bens em circulação
- O controlo dos sujeitos passivos não registados.

O despacho que determina a prática do acto, quando não seja necessária a credencial, deve referir os seus objectivos, a identificação dos funcionários incumbidos da sua execução e a data para a sua realização.

É legítima a oposição pelos sujeitos passivos aos actos de fiscalização com fundamento na falta de credenciação dos funcionários incumbidos da sua execução.

## **FASES DE DESENVOLVIMENTO DO PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO**

Sem prejuízo do acima exposto, podemos considerar as seguintes fases de desenvolvimento do procedimento de fiscalização:

- A recolha de informação sobre o sujeito passivo
- A notificação prévia ao sujeito do passivo da pretendida fiscalização
- A fiscalização
- A elaboração da Nota de Constatações
- A audição do sujeito passivo
- A elaboração do Relatório definitivo.

### **A RECOLHA DE INFORMAÇÃO SOBRE O SUJEITO PASSIVO**

A preparação consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo, incluindo o seu processo individual, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da actividade. Trata-se essencialmente de um procedimento interno da ATI com vista a dotá-la de informações que permitam depois realizar a fiscalização.

### **A NOTIFICAÇÃO PRÉVIA AO SUJEITO PASSIVO DA PRETENDIDA FISCALIZAÇÃO**

O início do procedimento de fiscalização deve ser notificado ao sujeito passivo com uma antecedência mínima de 2 (dois) dias e máxima de 5 (cinco) dias.

A notificação para início do procedimento de fiscalização efectua-se por carta-aviso elaborada de acordo com o modelo aprovado pelo Director-Geral da ATI, contendo os seguintes elementos:

- Identificação do sujeito passivo
- Âmbito e extensão da fiscalização a realizar
- Indicação, por remissão, dos normativos prevendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de fiscalização.

Não há lugar a notificação prévia do procedimento de fiscalização quando:

- O fundamento do procedimento for a participação ou denúncia nos termos legais e estas tiverem indícios de fraude
- O objecto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer actos necessários e urgentes para a aquisição e conservação da prova
- O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respectivos documentos de transporte
- O procedimento se destine a averiguar o exercício de actividade por sujeitos passivos não registados

- A notificação antecipada do início do procedimento de fiscalização for, por qualquer outro motivo excepcional devidamente fundamentado pela ATI, susceptível de comprometer o seu êxito
- O procedimento tiver por finalidade apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos.

A credencial ou do despacho que determinou o procedimento de fiscalização, será, no início deste, entregue uma cópia ao sujeito passivo, que deve assinar a credencial, indicando a data da notificação. A recusa da assinatura da credencial não obsta ao início do procedimento de fiscalização.

### **A FISCALIZAÇÃO**

A fiscalização consiste na prática dos actos necessários com vista à confirmação do cumprimento das obrigações do sujeito passivo. Importa aqui, destacar os critérios e os objectivos da recolha de informação; e os procedimentos que a ATI deverá observar na recolha dos elementos necessários para o cumprimento da sua missão:

- Recolha de elementos
  - A recolha de elementos no âmbito do procedimento de fiscalização deve obedecer a critérios objectivos e conter:
    - A menção e identificação dos documentos e respectivo registo contabilístico, com a indicação, quando possível, do número e data do lançamento, classificação contabilística, valor emitente.
    - A integral transcrição das declarações, com identificação das pessoas que as proferiram e as respectivas funções, sendo as referidas declarações, quando prestadas oralmente, reduzidas a termo.
- Procedimento de recolha de elementos
  - As fotocópias ou extractos serão efectuadas nas instalações ou dependências onde se encontrem os livros ou documentos. Em caso de impossibilidade de as cópias ou extractos se efectuarem nos instalações ou dependências, os livros ou documentos só podem ser retirados para esse efeitos por prazo não superior a 3 (três) dias úteis, devendo ser entregue recibo ao sujeito passivo ou obrigado tributário. Dos inventários e contagens físicas será lavrado o correspondente arrolamento, que será assinado pelo sujeito passivo ou obrigado tributário ou seu representante, os quais poderão acrescentar as observações que entenderem convenientes.

### **A ELABORAÇÃO DA NOTA DE CONSTATAÇÕES**

Concluída a pratica de actos de fiscalização, esta deve ser notificada ao sujeito passivo, através da Nota de Constatações, com a identificação desses actos e a sua fundamentação.

A notificação deve fixar um prazo entre 8 (oito) e 15 (quinze) dias para o sujeito passivo se pronunciar sobre a referida Nota de Constatações.

### **A AUDIÇÃO DO SUJEITO PASSIVO**

O sujeito passivo goza do direito de responder aos termos da Nota de Constatações que lhe é remetida pela ATI, desde de que o faça dentro do prazo acima fixado.

Na eventualidade do sujeito passivo prescindir da resposta escrita, poderá prestar oralmente as suas declarações, que serão reduzidas a termo pela ATI.

### **A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DEFINITIVO**

No prazo de 5 (cinco) dias após o conhecimento pela ATI das declarações será elaborado o relatório definitivo. As conclusões do relatório do procedimento de fiscalização que alterem a situação tributária do sujeito passivo devem ser notificados ao contribuinte no prazo de 10 (dez) dias após a elaboração do referido relatório.

### **NOTA FINAL**

A fiscalização qualquer que seja, e em particular a tributária, é sempre um acto que deixa apreensivo os sujeitos passivos, por mais que tenham a sua situação tributária regularizada, porque, infelizmente, a prática tem mostrado que, a fiscalização tende a sancioná-los, em vez de educá-los e formá-los.

A boa medida, consiste em dotar os sujeitos passivos de conhecimentos suficientes em legislação fiscal, que os permitam organizarem a sua escrituração em conformidade com a lei, e, principalmente, que sirvam para capacitá-los de meios que os mesmos possam dispor para proteger de eventuais situações de discricionariedade e arbitrariedade, que o exercício de fiscalização, por vezes, tende a cometer.

A este propósito, importa aqui enunciar um dos princípios previstos no nº 3 do artigo 53 da LBST, que visa conferir alguma garantia aos sujeitos passivos, de forma a não torná-los vulneráveis a frequentes, sucessivas e desgastantes fiscalizações, sem qualquer motivo aparente:

*“Só pode haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo, imposto e período de tributação, mediante decisão fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo dos serviços, salvo se a fiscalização apenas visar apenas a confirmação dos pressupostos de direito que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da*

*situação tributária do sujeito passivo por meio de inspecção ou inspecções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas". (o sublinhado é nosso).*

Por favor contacte a SAL & Caldeira caso necessite de informação adicional:

	<b>Sede</b>	<b>Delegação</b>
Endereço	Av. do Zimbabwe, 1214	Av. do Poder Popular, 264
Caixa Postal	2830	07
Telefone	+258 21 49 87 46	+258 23 32 59 97
Fax	+258 21 49 47 10	+258 23 32 59 97
E-mail	admin@salconsult.com	linksmoz@teledata.mz
	Maputo	Beira
	Moçambique	Moçambique