

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA



ISCAL

**A Auditoria Tributária face aos Sistemas de
Avaliação da Matéria Tributável**

Mariana Silva Santos

Lisboa, *novembro* de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA



A Auditoria Tributária face aos Sistemas de Avaliação da Matéria Tributável

Mariana Silva Santos

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Doutor Jesuíno Alcântara Martins, Professor adjunto, especialista em Direito Fiscal e Fiscalidade.

Constituição do Júri:

Presidente: Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente: Mestre Especialista André Festas Silva

Vogal: Prof Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Lisboa, *novembro* de 2019

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

“Se o dinheiro for a sua esperança de independência, você jamais a terá. A única segurança verdadeira consiste numa reserva de sabedoria, de experiência e de competência.”

Henry Ford

Dedicatória

Aos meus pais, por tudo o que têm feito por mim ao longo da vida e por me terem incentivado e apoiado a realizar este mestrado.

Agradecimentos

Agradeço, primeiramente, a Deus, por todo o alento e força que me transmitiu ao longo deste percurso, principalmente nos momentos mais difíceis e de desânimo.

Agradeço aos meus pais e à minha avó, por todo o apoio e amor demonstrado e por sempre terem acreditado que seria possível concluir esta grande etapa da minha vida.

Agradeço também aos meus amigos e namorado, pela animação nas horas mais difíceis e pela ajuda nos momentos de maior pressão.

Um agradecimento especial à minha amiga Rafaela Santos, pelo apoio incansável, pelas horas perdidas a ajudar-me a debater inúmeras temáticas e por nunca me ter deixado desistir, sem ela não teria sido possível.

Ao meu orientador Jesuíno Alcântara Martins, que aceitou de imediato o meu convite e me ajudou sempre que foi necessário, os meus sinceros agradecimentos.

Resumo

A presente dissertação versa sobre a temática da auditoria tributária, tendo como principal objetivo o foco nos ramos da inspeção tributária e da avaliação da matéria tributável, incidindo, essencialmente, na avaliação indireta.

Ora, é evidente que todas as empresas estão sujeitas a procedimentos de inspeção tributária e, sendo obrigatória a notificação para a intervenção dos inspetores tributários, os contribuintes deverão estar devidamente informados acerca de todos os seus deveres, obrigações e de todo o procedimento que a inspeção acarreta.

Em termos gerais, daremos especial atenção a todos os princípios, quer constitucionais quer relacionados com o procedimento de inspeção tributária, os quais estão vinculados ao sujeito passivo durante toda a sua atividade empresarial. Associado a tais preceitos estão, essencialmente, o princípio da cooperação, o princípio legalidade fiscal e o princípio da igualdade fiscal, estando este último relacionado com o princípio da proporcionalidade. Articulado ao incumprimento do dever de cooperação, está então associado o apuramento da matéria tributável do procedimento por métodos indiretos, baseado em indícios e presunções, em contrapartida do apuramento por via direta, fundamentada em valores reais.

Para além de todos os deveres e obrigações que devem ser respeitados ao longo das etapas do procedimento de inspeção, o contribuinte tem também a possibilidade de manifestar a sua insatisfação em relação ao tributo apurado ao longo deste processo, interpondo um dos meios de defesa que tem à sua disposição.

Palavras-chave: Contribuintes; Auditoria Tributária; Procedimento de Inspeção Tributária; Avaliação Indireta; Matéria Tributável.

Abstract

This dissertation focuses on the theme of tax auditing, having as main goal the focus on the branches of the tax inspection and assessment of taxable matter, essentially focusing on indirect evaluation.

However, it is clear that all companies are subject to tax inspection procedures and, where notification is mandatory for the intervention of tax inspectors, taxpayers should be duly informed about all their duties, obligations and the entire procedure that the inspection entails.

In general terms, we will pay special attention to all principles, whether constitutional or related to the tax inspection procedure, which are linked to the taxable person throughout his/her business activity. Associated with such precepts are essentially the principle of cooperation, the principle of fiscal legality and the principle of fiscal equality, the latter being related to the principle of proportionality. Articulated with the breach of the duty of cooperation, is then associated with the clearance of the taxable material of the procedure by indirect methods, based on indications and presumptions, in return for direct clearance, based on actual values.

In addition to all duties and obligations that must be respected throughout the steps of the inspection procedure, the tax payer also has the possibility of expressing his dissatisfaction in relation to the tribute established throughout this process, by interposing one of the means of defense he has at his disposal.

Keywords: Taxpayers; Tax audit; Tax inspection; Indirect evaluation; Taxable matter.

Índice

1.	Introdução.....	1
2.	Desenvolvimento da Temática	3
Capítulo I – Enquadramento Geral		3
1.	Notas Introdutórias	3
1.1.	Origem do Imposto.....	3
1.2.	Reformas Fiscais – Breve Análise Histórica	4
1.3.	Conceito de Imposto.....	6
2.	Direito Fiscal e outros Ramos de Direito	9
2.1.	Relação entre o Direito Fiscal e o Direito Administrativo	9
2.2.	Relação entre o Direito Fiscal e o Direito Constitucional.....	9
2.2.1.	Princípios Constitucionais.....	11
2.2.1.1.	Princípio da Legalidade Fiscal	11
2.2.1.2.	Princípio da Segurança Jurídica	12
2.2.1.3.	Princípio da Proibição do Referendo Fiscal.....	12
2.2.1.4.	Princípio da Igualdade Fiscal	13
Capítulo II – Auditoria Fiscal		17
1.	Âmbito e Pressupostos da Auditoria Fiscal.....	17
2.	Objetivos da Auditoria Fiscal	18
3.	A Auditoria Tributária	20
3.1	Autoridade Tributária e Aduaneira.....	20
3.2.	Procedimento de Inspeção Tributária	23
3.2.1.	Enquadramento.....	23
3.2.2.	Características e Objetivos	24

3.2.3.	Princípios Orientadores	28
3.2.3.1.	Princípio da Verdade Material	28
3.2.3.2.	Princípio da Cooperação	29
3.2.3.3.	Princípio da Proporcionalidade	31
3.2.3.4.	Princípio do Contraditório	31
3.2.4.	Inspeção Interna	32
3.2.5.	Inspeção Externa	34
3.2.5.1.	Credenciação	36
3.2.5.2.	Notificação	40
3.2.5.3.	Conclusão do Ato de Inspeção e Direito de Audição Prévia	45
3.2.5.4.	Relatório Final.....	48
3.2.5.5.	Liquidação.....	51
3.2.5.6.	Cobrança	53
3.2.6.	Sigilo Bancário.....	58
Capítulo III – Sistemas de Avaliação da Matéria Tributável		61
1.	Considerações Gerais	61
2.	Avaliação Indireta da Matéria Tributável.....	63
2.1.	Manifestações de Fortuna.....	69
2.2.	Aplicação da Cláusula Geral Anti abuso	74
2.3.	Preços de Transferência.....	75
2.4.	Ónus da Prova.....	79
3.	Meios Impugnatórios	82
3.1.	Natureza Administrativa.....	83
3.1.1.	Reclamação Graciosa	83
3.1.2.	Recurso Hierárquico.....	89
3.1.3.	Revisão dos Atos Tributários	91

3.1.4. Revisão da Matéria Tributável	95
3.2. Natureza Judicial	99
3.2.1. Impugnação Judicial.....	99
3. Conclusão	105
Referências Bibliográficas.....	109
Jurisprudência	116

Lista de Siglas e Abreviaturas

Al.	Alínea
Art.º / Art.ºs	Artigo / Artigos
AT	Administração Tributária
CA	Contribuição Autárquica
CC	Código Civil
CEE	Comunidade Económica Europeia
Cfr.	“Confira”
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa

DL	Decreto-Lei
DSPCIT	Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
ETAF	Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
<i>In</i>	“Em”
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
N.º	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
Op. cit.	<i>Opera Citata</i>
P. / pp.	Página / Páginas
Para.	Parágrafo

PER	Processo Especial de Revitalização
PNAITA	Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira
RCPITA	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
RGICSF	Regime Geral das Instituições de Crédito e das Sociedades Financeiras
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
UE	União Europeia
V. g.	<i>Verbi gratia</i>

1. Introdução

Nos dias que correm, é essencial que qualquer empresa cumpra com as suas obrigações fiscais, de modo a que tenha um correto desempenho e seja legalmente admitida no mundo empresarial em que está inserida. Deste modo, são atribuídos ao contribuinte inúmeros direitos e deveres decorrentes de tais obrigações fiscais, de forma a combater qualquer irregularidade na empresa.

Assim sendo, a temática tratada na presente dissertação reporta-se à Auditoria Tributária face aos Sistemas de Avaliação da Matéria Tributável, com a qual pretendemos elucidar os sujeitos passivos no que respeita às problemáticas desta matéria, já que muitas das vezes não conhecem os seus direitos, mas também estão muito aquém dos seus deveres. Para o desenvolvimento do tema discutido, recorreremos a legislação vigente, a diversa doutrina e jurisprudência, elaborando o estudo com o intuito de fácil perceção para o leitor, criando convicções bem fundamentadas e procurando expor a nossa opinião, sempre que seja pertinente. Relacionaremos ainda, em determinados assuntos, algumas características relativas a diferentes ordenamentos jurídicos, como o espanhol, em contraposição ao regime português.

Em primeira instância, procuraremos enquadrar, de uma forma breve e introdutória, não só a origem e o conceito do tributo decorrente das obrigações fiscais, o designado imposto, como também alguns apontamentos históricos, nomeadamente no que respeita às reformas fiscais. Seguidamente, relacionaremos o direito fiscal com o ramo administrativo e constitucional, uma vez que consideramos de extrema importância a inclusão de ambos os ramos na temática em análise. Em concordância, elencaremos os princípios relacionados com o direito constitucional e, conseqüentemente, com o direito fiscal.

Numa segunda análise, pretendemos expor o âmbito da auditoria fiscal e tributária, o seu âmbito, objetivos e pressupostos. Após esta análise, entraremos numa das grandes temáticas desenvolvidas, a qual corresponde ao procedimento de inspeção tributária, na qual desenvolveremos todos os seus princípios orientadores, o seu âmbito e as suas características. Seguidamente, distinguiremos dois grandes ramos, a inspeção de carácter interno e a inspeção de carácter externo, centrando-nos mais concretamente na inspeção externa.

Ora, neste seguimento e ainda inseridos na inspeção externa, avaliaremos as diferentes etapas deste procedimento, como a credenciação do inspetor tributário, a notificação do contribuinte, a conclusão do ato tributário, o direito de audição prévia, o relatório final, a liquidação, a cobrança, a ilisão de presunções e, por fim, a correção de erros cometidos pela AT.

No decorrer da análise do procedimento de inspeção tributária, destacaremos ainda a temática do sigilo bancário e do direito à informação, nomeadamente no que respeita às informações vinculativas.

In fine, analisaremos a temática dos sistemas de avaliação da matéria tributável, onde nos debruçaremos na avaliação indireta. Dentro da avaliação indireta, ressaltamos alguns tópicos importantes, como a questão dos benefícios fiscais e do ónus da prova da avaliação da matéria tributável. Neste seguimento, distinguiremos os meios cujo contribuinte tem ao seu dispor para recorrer do procedimento de inspeção indireta, caso conclua que tal avaliação não seja a adequada, dividindo-os em meios de natureza administrativa e meios de natureza judicial.

2. Desenvolvimento da Temática

Capítulo I – Enquadramento Geral

1. Notas Introdutórias

1.1. Origem do Imposto

O desenvolvimento e a evolução do sistema fiscal português tem sido, cada vez mais, uma das questões mais debatidas entre as doutrinas, sendo ainda notório o progresso das normas relativas a esta matéria no nosso ordenamento jurídico. Previamente à análise detalhada desta evolução, é necessário analisarmos, primeiramente, a origem do imposto.

O imposto vive desde sempre, afirmação esta que podemos sustentar fazendo referência ao cónico documento histórico, a Bíblia, no qual é visível, em diversas partes, a referência ao imposto. Este intitulava-se como sendo proporcional à matéria coletável sobre o rendimento e o património, (taxa de 10%), o qual se designava por dízima. Neste seguimento, é de salientar uma das passagens bíblicas presente no Novo Testamento «(...) dai a César o que é de César e a Deus o que é de Deus (...)» (Mateus, Capítulo 22, versículo 21).

Em sequência, surgiu, posteriormente, o primeiro imposto íntegro de um Estado moderno, a décima militar¹. Este tributo foi elaborado em resposta à guerra pela Restauração da Independência, e teve como objetivo o sustento de «(...) “vinte mil soldados de pé e quatro mil de cavalo” (...)» tendo sido designado o primeiro e mais relevante imposto sobre o rendimento (Vasques, 2015, p.27). Este destacou-se, essencialmente, pelo facto de incidir nos três estatutos sociais da época, a nobreza, o clero e o povo, e não apenas na classe mais baixa, eliminando assim os privilégios de classe.

Padre António Vieira foi um grande influente deste paradigma, através do ilustre sermão de 1642, onde introduziu a ideia de igualdade no domínio dos impostos, para que não

¹ Neste sentido, *vide* CASALTA NABAIS (2016, p. 433) «(...) só a partir de 1860, a décima militar veio a ser substituída pelas diversas décimas então instituídas. Décimas estas que (...) estão ainda na base das actuais categorias de rendimento previstas no CIRS. (...)».

recaísse o maior peso sobre o povo, dado que este era o mais desfavorecido. Todavia, esta ideia só se fortificou mais tarde com as revoluções liberais inglesa, francesa e americana (Nabais, 2016, pp. 431-432).

Ora, como referido anteriormente, o imposto sofreu diversas evoluções a nível histórico e, conseqüentemente, estes desenvolvimentos auxiliaram no progresso do sistema fiscal português.

1.2. Reformas Fiscais – Breve Análise Histórica

Inicialmente, a noção de sistema fiscal de índole redistributiva presente em Portugal foi difundida em 1922. Ora, esta reforma fiscal baseava-se numa tributação pessoal do rendimento sustentada em taxas ou alíquotas progressivas e, como sabemos, a estrutura económica do nosso país não tinha capacidades para corresponder a dadas expectativas (Nabais, 2008, pp. 80-81).

Com o intuito de pôr fim ao instituído em 1922, em 1929 surgiu a reforma fiscal do Estado Novo explanada por António Oliveira Salazar. A ideia base era a de deixarmos de lado a tributação de valores reais de forma a dar o devido valor à tributação presumida. António Salazar não concebeu esta conceção, apenas reuniu as normas que vigoravam na altura e que aparentavam ser mais favoráveis com o fim de produzir a reforma em análise. Contudo, apesar de, em teoria, não ser a tese mais defendida, afirmava que, em termos práticos, era a única solução considerada vantajosa face à situação em que o país se encontrava (Vasques, 2015, p. 44).

Entre 1958 e 1966 foi concretizada a reforma fiscal dos anos sessenta levada a cabo sob a orientação de Teixeira Ribeiro, cuja grande diferença comparativamente à reforma de 1929 é a respeitante à tributação de valores reais, situação essa que foi excluída na reforma anterior, dando lugar à tributação de valores normais (tributação presumida). O princípio da tributação de valores reais foi inserido na Constituição de 1976, mais propriamente no seu art.º 107.º, o qual especificava a questão dos rendimentos e das empresas. Atualmente, este princípio causa ainda algumas questões no que toca à tributação pelos valores reais devido à complexidade de conferir esses mesmos valores, podendo causar, muitas vezes, algumas injustiças, como mais à frente iremos abordar (Martínez, 1996, p. 522).

Esta reforma fiscal segurou o imposto complementar, o qual teve um carácter temporário em 1927, mas que se consolidou em 1928 até 1988, ano em que foi extinto. Este imposto tinha duas divisões, o imposto complementar secção A (que incidia sobre as pessoas físicas) e o imposto complementar secção B (que recaía sobre as pessoas coletivas) (Código do Imposto Complementar, art.º 1.º) (op. cit., pp. 518-542).

É em 1986 que se inicia a reforma fiscal dos anos oitenta, com a entrada em vigor do IVA, resultante do processo de adesão à CEE. No entanto, o acontecimento mais relevante deu-se em 1988 quando sucedeu a aprovação dos Códigos do IRS, IRC e CA², prosseguindo em 1989 com a entrada em vigor do EBF (Morais, 2016, p. 5).

Mais tarde, nos anos de 2014 e 2015, verificaram-se as reformas do IRC e do IRS, respetivamente. Foram inúmeras as alterações que se fizeram sentir ao longo destas reformas e, como tal, apenas indicaremos alguns dos pontos mais importantes no que respeita a estas transformações. Quanto à reforma do IRC de 2014, tal como nos diz CASALTA NABAIS (2016, pp. 450-451), as modificações mais significativas correspondem a:

- i. Redução da taxa de IRC para 23% e para 17% sobre os primeiros 15 000€ de matéria coletável apurada por pequenas e médias empresas;
- ii. Reinserção do regime simplificado opcional para empresas com o montante anual ilíquido de rendimentos inferior a 200 000€, o ativo inferior a 500 000€ e que não sejam detidos em mais de 20% por sociedades que não possam eleger a aplicação do referido regime, cujo lucro tributável resulta da aplicação do art. 86.º-B do CIRS;
- iii. A exclusão do requisito de indispensabilidade para a dedutibilidade de gastos e perdas;
- iv. A qualificação como mais ou menos-valias da totalidade dos rendimentos obtidos pelos sócios na prossecução da distribuição no caso de liquidação de sociedades.

No que respeita à reforma do IRS de 2015, consideramos relevantes as seguintes alterações (op. cit. pp. 452-453):

- i. Imposição da regra da tributação em separado dos cônjuges, não descartando a possibilidade de tributação conjunta dos casados e unidos de facto;

² Neste sentido, *vide* SALDANHA SANCHES *in* Manual de Direito Fiscal (1998, p. 184).

- ii. Inclusão do coeficiente familiar, passando assim a ter em consideração o número de dependentes bem como os ascendentes no reconhecimento da taxa de imposto a aplicar;
- iii. Associação do regime de tributação de rendimentos do trabalho dependente e das pensões, através da homogeneização da dedução específica que passou a ser fixa no total de 4 104€;
- iv. Escusa da declaração anual de rendimentos de sujeitos passivos que auferiram rendimentos do trabalho dependente ou pensões de que o montante global seja igual ou inferior a 8 500€ (art. 58.º, n.º 1, al. b) do CIRS).

Aqui chegados, e após constatararmos a grande evolução do sistema fiscal português que se fez sentir durante todas estas décadas, a concretização do conceito de imposto torna-se fundamental para o balanço deste desenvolvimento.

1.3. Conceito de Imposto

Não existe uma definição unânime para a definição da palavra imposto devido a todas estas alterações significativas que existiram nos últimos anos no sistema fiscal. Porém, podemos definir o imposto, de um modo objetivo, como uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa que tem como suporte três elementos: um elemento subjetivo, um elemento objetivo e um elemento teológico. A nível subjetivo, o imposto é uma prestação³ com as características mencionadas acima, devida por detentores (coletivos ou individuais) de capacidade contributiva a favor das entidades públicas (Nabais, 2016, p. 34).

Quando descrevemos o imposto como uma prestação pecuniária, significa que este consiste numa obrigação de *dare pecunia*, o que quer dizer que deve ser realizada por meio de um pagamento em dinheiro ou de outra forma equivalente (art.º 40.º, n.º 1 LGT), não podendo ser executada através de entregas em espécie ou por ações de *facere*⁴ por parte do contribuinte (Vasques, 2015, p. 215).

³ Segundo SÉRGIO VASQUES (2015, p. 214) «(...) [esta] constitui o objeto principal de uma relação jurídica de natureza obrigacional, através da qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de um comportamento que a lei reconhece judicialmente exigível. (...)».

⁴ V.g. Serviço militar ou serviço cívico.

Diz-se também que o imposto é uma prestação unilateral, uma vez que não existe uma contraprestação específica a favor do sujeito passivo, o que significa que o imposto origina uma obrigação tributária que é composta por um comportamento do contribuinte e não por uma atividade da administração (Vasques, 2015, p. 217).

É importante realçar que o pagamento do imposto tem como objetivo uma melhoria de vida para o sujeito passivo, uma vez que a receita do mesmo serve, por exemplo, para a construção de escolas, hospitais, estradas, entre outros. No entanto, aquilo que o contribuinte beneficia não corresponde, na exata medida, àquilo que o mesmo pagou, o que por vezes causa alguma revolta por parte dos sujeitos passivos, sendo por isto um imposto inteiramente unilateral (Anónimo, 2005, para. 6)⁵.

É neste aspeto que existe a grande diferença entre o imposto e a taxa⁶. A taxa corresponde a um tributo bilateral, o que quer dizer que existe uma contraprestação concreta por parte de uma entidade pública, o que não acontece no imposto que, como já referimos, é uma prestação unilateral. Esta contraprestação presente significa que quando o sujeito passivo paga uma determinada taxa usufrui de algo em troca, como por exemplo, a nível dos serviços de educação pública temos o pagamento das propinas, temos também noutros setores o pagamento das portagens, as taxas de justiça, as licenças de uso e porte de arma, de caçar, de possuir um cão, entre outras (Nabais, 2016, pp. 35-36).

Outra característica do imposto é o facto de se apresentar como uma prestação definitiva, significa isto que não há espaço para que haja um reembolso, indemnização ou restituição, ou seja, a partir do momento em que o sujeito passivo paga o imposto não lhe é mais devolvido. Posto isto, de certa forma, podemos dizer que o imposto é uma prestação unilateral não só no presente, mas também no futuro, dado que é definitiva (op. cit. p. 38).

Por fim, o imposto é uma prestação coativa, uma vez que se trata de uma prestação *ex lege*, o que significa que é uma obrigação tributária definida por lei. Esta obrigação surge unicamente por força da lei, já que não existe um ato de vontade por parte do sujeito passivo ao pagamento do imposto, ou seja, a obrigação de imposto sobrepõe-se ao

⁵ In <http://direito-fiscal.blogspot.com/2005/09/noo-de-imposto.html>.

⁶ Vide art.º 4º da LGT (Pressupostos dos tributos):

(...) 2- As taxas assentam na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio publico ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares. (...)

contribuinte mesmo contra a sua vontade, tal como nos diz o art.º 36.º, n.º 1 e 2 da LGT⁷ (op. cit. p. 38).

No nosso ordenamento jurídico distinguimos impostos de outras figuras tributárias próximas, como é o caso das taxas e das contribuições financeiras. Ora, já analisámos a definição de imposto e de taxa, remanescendo apenas a compreensão do termo de contribuições. Para SÉRGIO VASQUES (2015, p. 260), as contribuições correspondem a “(...) prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo (...)”. Tanto no art.º 3.º, n.º 2 da LGT como no art.º 165.º da CRP, é feita a referência a “(...) contribuições financeiras a favor das entidades públicas (...)”, as quais se direccionam apenas para o financiamento das despesas associadas a entidades públicas.

Na Alemanha são atribuídas quatro distinções, isto é, os impostos, designados de *steuern*, as taxas, *gebühren*, as contribuições financeiras, *beiträge*, e, por fim, os tributos especiais chamados de *sonde-rabgaben*. Elencam como contribuições aquelas que constituem prestações pecuniárias impostas a título de remuneração de despesas da administração proporcionadoras de específicas utilidades a determinados particulares. No que respeita aos tributos especiais, não existe uma noção concreta para tal classificação, enquadrando-se, maioritariamente, todos os casos que não se inserem em nenhuma das outras categorias, como por exemplo as taxas ou receitas parafiscais (Nabais, 2009, p. 252).

No ordenamento Francês é dividido em impostos, taxas, taxas parafiscais e *redevances*. Os impostos e as taxas têm como finalidade «(...) alimentar o tesouro público e cobrados a favor do estado, colectividades locais ou estabelecimentos públicos administrativos (...)». A grande diferença entre ambos corresponde ao facto de os impostos serem cobrados sem originar contraprestações diretas e as taxas serem cobradas por ocasião e em contrapartida da prestação de um serviço público. No que toca às *redevances*, estas são cobradas exatamente da mesma forma que as taxas, divergindo apenas no facto de terem uma absoluta paridade entre o seu montante e o valor correspondente ao serviço público, onde

⁷ Art.º 36.º da LGT (Regras Gerais):

1. A relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário.
2. Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.
(...)

também poderão ser chamadas de taxas equivalentes decorrentes desta caracterização. No que tange às taxas parafiscais, a *Ordonnance* de 2-1-1959 define-as como «(...) taxas cobradas para a realização de um interesse económico ou social, a favor de uma pessoa colectiva de direito público ou privado diferente do Estado, das colectividades locais e seus estabelecimentos públicos ou administrativos» (op. cit. pp. 255-256).

2. Direito Fiscal e outros Ramos de Direito

Quando falamos em direito fiscal, podemos afirmar que estamos perante um território de fronteira dado que se cruza com outros ramos de direito, tal como nos refere JÓNATAS MACHADO E PAULO COSTA (2016, p. 30). Ora, neste seguimento, é importante destacar alguns dos direitos subjacentes e também a relação estabelecida entre os mesmos e o direito fiscal, nomeadamente o direito administrativo e o direito constitucional

2.1. Relação entre o Direito Fiscal e o Direito Administrativo

Na relação entre o direito fiscal e o direito administrativo, CASALTA NABAIS (2016, p. 94) diz-nos que o primeiro deriva do segundo em vários sentidos como em sede de organização administrativa fiscal, de atividade administrativa fiscal ou organização judiciária fiscal. No que toca à organização administrativa fiscal, é lícito declarar que a administração fiscal é o fragmento da administração financeira do Estado e tem como fim a recolha dos meios financeiros primários à execução dos fins do Estado. Quanto à atividade administrativa fiscal, quer o procedimento fiscal quer o ato pelo qual o mesmo surge, se trata de um procedimento administrativo e de um ato administrativo, respetivamente. Por fim, na organização judiciária fiscal, constatamos a inclusão dos tribunais fiscais na designada jurisdição administrativa e fiscal regulada no ETAF.

2.2. Relação entre o Direito Fiscal e o Direito Constitucional

No que toca à relação entre o direito fiscal e o direito constitucional e seguindo a perspectiva de CASALTA NABAIS (2016, pp. 93-94), podemos distinguir duas frações nesta temática. A primeira corresponde a algumas noções, conhecidas como bases

constitucionais dos impostos, como a ideia de Estado Fiscal, o princípio da legalidade fiscal⁸ e o princípio da capacidade contributiva.

Entendemos por Estado Fiscal aquele que «(...) tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos. (...)» (op. cit. p. 131), efetivando-se no princípio da liberdade. Melhor dizendo, fixa-se no princípio da livre disponibilidade económica dos sujeitos e das suas organizações empresariais, isto é, permite que os indivíduos tenham uma maior amplitude nas suas decisões, sendo que poderá esta liberdade ser limitada caso ocorram danos no corpo social ou caso o Estado entenda que seja o mais adequado como ressalva à liberdade individual (op. cit. p. 132).

O princípio da capacidade contributiva⁹, como referido *a priori*, é também definido como uma das bases essenciais dos impostos. Baseia-se na capacidade de pagar impostos, ou seja, na capacidade económica que resulta da Constituição e acarreta a tributação do rendimento global líquido, a personalização do imposto e a apreciação das necessidades do agregado familiar (Machado e Costa, 2016, p. 251).

Quanto à segunda fração, esta diz respeito às diversas finalidades que o sistema fiscal deve seguir e à delimitação dos principais impostos intervenientes neste sistema.

Tal como nos diz SOAREZ MARTÍNEZ (1996, p. 63), consideramos que as normas inseridas no direito constitucional e, conseqüentemente, na nossa Constituição da República Portuguesa, tratam-se não só de normas constitucionais, como também de normas de direito fiscal¹⁰ devido ao facto de a sua natureza ter um carácter tributário¹¹. Assim, associado a este preceito, é necessário analisar os diversos princípios constitucionais presentes nesta matéria.

⁸ Entendemos por princípio da legalidade fiscal, aquele que «(...) tem na base a ideia de *autoimposição*, *autotributação* ou de *autoconsentimento* dos impostos, segundo a qual os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes (...)» (Nabais, 2016, p. 138). Desenvolveremos este princípio no ponto 2.2.1.1.

⁹ Aprofundado no ponto 2.2.1.4.

¹⁰ Sendo, por vezes, conhecida como «constituição fiscal».

¹¹ Neste âmbito, *vide*, a título de exemplo, os art.ºs 104.º (Impostos) e 107.º (Fiscalização) da CRP.

2.2.1. Princípios Constitucionais

Associado à satisfação das necessidades financeiras do Estado, manifesta-se o poder tributário deste baseado na criação de impostos. Todavia, relacionado a este poder, existem princípios constitucionais que devem ser respeitados e que adotam um caráter de limitação e garantia para o contribuinte.

Estes princípios que estabelecem limites à tributação podem ser divididos em formais e materiais. Nos formais, indica-nos quem, quando e como se pode tributar, como exemplos temos o princípio da legalidade fiscal, o princípio da segurança jurídica e o princípio do referendo fiscal. No que toca aos materiais, estes dizem-nos o que se pode tributar e quanto é que se pode tributar, aqui estão presentes o princípio da igualdade fiscal, a aferir pela capacidade contributiva, pelo princípio da não discriminação da família, pelo princípio dos direitos, liberdades e garantias fundamentais e pelo princípio do estado social (Nabais, 2016, p. 129).

2.2.1.1. Princípio da Legalidade Fiscal

Segundo DIOGO CAMPOS e MÔNICA CAMPOS (2003, p. 207), o princípio da legalidade fiscal encontra-se estabelecido no art.º 103.º, n.º 2 da CRP, o qual nos diz que a lei criará os impostos que determinarão a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

No mesmo sentido, para CASALTA NABAIS (2016, pp. 138-140), o princípio da legalidade fiscal é então uma forma de proteção do contribuinte perante a unilateralidade do imposto, tendo subjacente uma ideia de autotributação e autoconsentimento. Este princípio da legalidade fiscal é composto por dois princípios: o princípio da reserva da lei formal e o princípio da reserva material da lei (ou também conhecido pelo princípio da tipicidade).

Relativamente ao princípio da reserva da lei formal, este implica a intervenção parlamentar da assembleia da república e pode intervir para fixar a própria disciplina dos impostos (intervenção material) ou para autorizar o governo para legislar sobre a matéria (intervenção formal, art.º 165.º, n.º 1, al. i) e n.º 2 da CRP) (op. cit. p. 140).

Em relação ao princípio da reserva material da lei exige-se que a lei da assembleia da república ou o Decreto-Lei do governo com a autorização da assembleia da república consagre a matéria que integre cada imposto a sua incidência, taxa, benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (op. cit. pp. 140-141).

2.2.1.2.Princípio da Segurança Jurídica

No que toca ao princípio da segurança jurídica, este está subjacente ao princípio do estado de direito e tem dois sentidos: o primeiro diz respeito à proibição de normas retroativas desfavoráveis, designado também de princípio da não retroatividade dos impostos (art.º 103.º, n.º 3 da CRP); e o segundo à proibição da revogabilidade e alterabilidade livre das leis fiscais favoráveis (art.º 11.º do EBF) (op. cit. pp. 146-147).

É importante ainda referir que, ao princípio da segurança jurídica, estão subjacentes as leis em vigor relativas à limitação ou exclusão da livre revogabilidade referida anteriormente, alusivas a benefícios fiscais. Ora, para além do previamente descrito, o princípio em análise tem também a vertente de princípio de proteção da confiança, onde atua em sede das taxas e contribuições retroativas, que não sejam consideradas por impostos, e também em normas respeitantes a elementos que não sejam fundamentais dos mesmos, onde podemos destacar os deveres e obrigações fiscais. Neste seguimento, e à luz do art.º 18.º, n.º 3 da CRP, as «(...) leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais» (op. cit. p. 149).

2.2.1.3.Princípio da Proibição do Referendo Fiscal

O legislador consagrou, na nossa Constituição e de forma bem visível, a proibição do referendo fiscal enquanto matéria tributária e financeira, de acordo com o art.º 115.º, n.º 4, al. b) da CRP. É lícito afirmar que não faz qualquer sentido submeter a referendo a questão do pagamento ou não dos impostos por parte dos contribuintes uma vez que não deixará de existir impostos (op. cit. p. 150).

Todavia, existe a questão em torno do princípio da universalidade do voto, a qual é contradita pelo princípio em análise devido ao facto de ser livre o direito de voto de cada cidadão e, por tal motivo, CASALTA NABAIS (2016, pp. 150-151) contesta em torno da questão da proibição do referendo fiscal, afirmando que é, de certa forma, infundada. Para além disto, defende ainda que o referendo fiscal não deveria ser interdito em termos absolutos, podendo constituir um auxílio no procedimento da matéria do Estado fiscal.

2.2.1.4. Princípio da Igualdade Fiscal

O princípio da igualdade fiscal baseia-se no facto de que todos os cidadãos se encontram unidos ao cumprimento do dever de pagar impostos de acordo com o art.º 104.º da CRP e é composto por vários princípios como o princípio da capacidade contributiva, da não discriminação da família, do respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais e pelo princípio do Estado Social (Nabais, 2016, pp. 151-159).

Para além do que foi referido, o princípio da igualdade fiscal tem muito presente a ideia de generalidade, ou seja, todos os cidadãos são semelhantes entre si tanto a nível de direitos como de deveres, não havendo distinção entre eles, como nos diz o art.º 13.º da CRP¹². No entanto, esta igualdade entre contribuintes remete-nos para o princípio da capacidade contributiva que engloba duas vertentes: igualdade horizontal, que implica igual imposto para aqueles que têm a mesma capacidade contributiva e a igualdade vertical, em que há pagamento de diferente imposto para os que têm diferente capacidade contributiva (op. cit. p. 151).

O princípio da capacidade contributiva constitui o pressuposto e o critério da tributação de acordo com o art.º 4.º, n.º 1 da LGT. Como pressuposto, obriga a que tanto tributos como benefícios fiscais tenham como finalidade bens fiscais, ou seja, a todos os sujeitos que apresentam capacidade contributiva aplica-se a tributação com o intuito de não se criar privilegiados e discriminados (op. cit. p. 153).

¹² Art.º 13.º da CRP (Princípio da igualdade):

1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.

O princípio da capacidade contributiva dá especial atenção aos impostos sobre o rendimento, onde se exige a existência de um conceito de rendimento mais vasto do que o rendimento do mercado, o qual derivou de duas versões, inicialmente rendimento do produto que se alterou para rendimento-acrécimo (aumento do poder de aquisição de bens). Esta imposição de conceito mais amplo não agrega qualquer poder aquisitivo, uma vez que a capacidade contributiva tem um suporte constitucional que é imputado ao sistema fiscal e que tem o objetivo de uma repartição justa de rendimentos e riquezas e uma diminuição das desigualdades (art.ºs 103.º, n.º 1 e 104.º, n.º 1 da CRP, respetivamente) (op. cit. pp. 153-155).

Em regra, tributa-se todos os sujeitos passivos de acordo com o princípio da igualdade, todavia, existe a exceção das isenções ou da tributação mais minorada de uns contribuintes. Esta exceção tem de ser justificada com base em princípios ou finalidades extrafiscais que se sobreponham aos critérios do princípio da igualdade fiscal (op. cit. pp. 153-155).

Relativamente ao princípio da não discriminação da família, a apreciação fiscal da família, presente na constituição nos art.ºs 67.º, n.º 2, al. f) e 104.º da CRP, pressupõe a proibição de discriminações aos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou sem filhos. Para além deste diploma, também o art.º 6.º, n.º 3 da LGT prevê que o combinado de rendimentos do agregado familiar não esteja submetido a impostos superiores aos esperados numa tributação autónoma das pessoas que o compõem. Com isto, foi instaurado recentemente uma nova solução de reforma do IRS que pôs fim à obrigatoriedade da tributação conjunta dos cônjuges, dando-lhes a possibilidade de tributar agregadamente ou separadamente, de modo a evitar que os contribuintes paguem mais impostos pelo simples facto de constituírem família (op. cit. pp. 155-156).

No que toca ao direito dos alimentos, o legislador fiscal não está obrigado a deduzir que se trata de um mínimo de existência e de encargos sociais, pois este depende de meios económicos do respetivo devedor e das necessidades do respetivo credor. Justificando, poderá ser fixado um montante superior ao mínimo de existência, como por exemplo no caso de divórcio, onde os cônjuges se separavam com o intuito de obter pensões de alimentos, o que afronta o direito a contrair o casamento e a constituir família (op. cit. pp. 156-157).

No que se refere ao princípio pelo respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais, o direito dos impostos não está de todo isento à influência dos direitos

fundamentais. A ideia de dignidade da pessoa humana ser inatingível constitui uma barreira inferior aos impostos, ao exigir que estes não ponham em causa que a cada um seja assegurado um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis a essa mesma dignidade. Os impostos, enquanto concretas manifestações de um dever fundamental, não podem ir ao ponto de desfigurar esses direitos (op. cit. pp. 157-158).

Em sede das liberdades económicas, nomeadamente, a liberdade de gestão fiscal, esta é fundamental ao funcionamento da economia de mercado e é estrutura de um estado fiscal, exigindo uma maior amplitude para a livre decisão dos indivíduos e empresas. A liberdade de gestão fiscal referente aos seus destinatários passivos, isto é, o Estado e os demais entes públicos, consolida-se na exigência de neutralidade fiscal, segundo o art.º 81.º, al. f) da CRP, o qual refere que compete ao Estado assegurar «(...) o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral (...)» (op. cit. pp. 157-158).

Por fim, em relação ao princípio do estado social, este tem consequências importantes no domínio do direito dos impostos, uma vez que, por um lado, a Constituição Económica determina como responsabilidade prioritária do Estado, no âmbito económico e social, a promoção da justiça social, a garantia da igualdade de oportunidades e também exercer as necessárias correções das desigualdades na divisão da riqueza e do rendimento, particularmente através da política fiscal. Por outro lado, em termos mais específicos, a Constituição Fiscal dita que o sistema fiscal pretende também uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza (art.º 103.º, n.º 1 da CRP). Exemplo disto é a conhecida citação de Padre António Vieira «(...) “Um maior jugo de um reino, a mais pesada carga de uma república são os imoderados tributos. Se queremos que sejam leves, se queremos que sejam suaves, repartam-se por todos” (...)» (op. cit. p. 159).

Este princípio tanto tem uma vertente de tributação como de não tributação. No que se refere à tributação, este fornece o desenvolvimento dos impostos, a tributação do capital, a extra fiscalidade e a tributação das prestações sociais. Quanto à não tributação, fornece-nos a real dimensão dos mínimos existenciais a ter em conta no direito dos impostos, impondo assim a não tributação das prestações sociais e dos rendimentos monetários ou imputados afetos pelos contribuintes ao contentamento das suas necessidades existenciais, ou seja, as

despesas com a educação, habitação, saúde, a segurança social, entre outras, até ao montante dos mínimos resultantes do direito das prestações sociais (op. cit. p.159).

Capítulo II – Auditoria Fiscal

1. Âmbito e Pressupostos da Auditoria Fiscal

O conceito de auditoria aplica-se, principalmente,

(...) [a]s missões de controlo e revisão em áreas da atividade económica, tendo em vista obter os dados necessários à tomada de decisões, planificação e controlo. Trata-se, portanto, de um conceito com uma aplicação muito vasta, tendo-se destacado sobretudo pela sua aplicação nas áreas da actividade empresarial, em particular das demonstrações financeiras, assumindo a designação de auditoria financeira. (...) (Lourenço, 1999, p. 33).

Hoje em dia, na maioria das situações, a palavra auditoria leva-nos para a auditoria financeira, porém, com o desenvolvimento das tecnologias e da atividade empresarial, a auditoria pode-se dividir em diversas classes como: a auditoria interna, operacional e de gestão, a auditoria previsional, a auditoria informática, a auditoria estratégica e a auditoria fiscal, à qual nos iremos debruçar com mais pormenor, mais especificamente relativamente à auditoria tributária (op. cit. p. 45).

Segundo JOÃO LOURENÇO (1999, p. 96), de forma a que seja possível garantir a terceiros uma informação fiel e verdadeira à cerca da situação financeira e patrimonial das empresas, é necessário que toda a informação se torne instrumento no âmbito da auditoria, para que assim se possa fazer um diagnóstico da situação da empresa e, conseqüentemente, se consiga tomar decisões, resultando assim um instrumento de gestão.

É lícito ainda afirmar que a auditoria fiscal subsiste devido a inúmeros fatores relacionados com o mundo empresarial e podemos intitulá-los pelo risco financeiro decorrente do incumprimento das normas fiscais ou pela dificuldade que as empresas possuem em produzir recursos competentes na evolução da própria fiscalidade (op. cit. p. 96).

Como referimos, a auditoria pode ser subdividida em diversas classes, contudo, no que toca ao nosso foco, a auditoria fiscal possui uma interdependência muito forte com a auditoria financeira, uma vez que ambas têm como base as mesmas formas de avaliação. Exemplo disto é o facto de tanto uma como outra se apoiarem nos registos contabilísticos, de avaliarem os procedimentos contabilísticos e os sistemas de controlo

interno, tendo sempre como objetivo comum a avaliação da informação, determinando se esta é credível, e, conseqüentemente, restringir quais as investigações a aplicar. Para além disto, o auditor fiscal deverá estabelecer uma comparação entre os princípios contabilísticos e os fiscais, o que nos leva a querer que a auditoria fiscal se ampara na auditoria financeira (op. cit. p. 95).

A auditoria fiscal averigua inúmeras situações, estando incluídos alguns aspetos que a auditoria financeira também é competente, como a verificação de se os valores pagos aos acionistas são admissíveis e se estão ou não devidamente documentados. Para além disto, a auditoria fiscal verifica ainda se a retenção dos impostos é devida e, caso seja, se foi ou não cumprida (op. cit. p. 95)

2. Objetivos da Auditoria Fiscal

Em primeira análise, antes de indicarmos alguns dos objetivos da auditoria fiscal, é necessário salvaguardar a ideia de que a auditoria tributária e a auditoria fiscal são consideradas como ramos independentes. Melhor dizendo, a auditoria tributária está inserida no âmbito da auditoria fiscal, derivando desta, como vamos comprovar com as perspetivas seguintes (Bastos, 2004, p. 2).

No prisma de JOÃO CANEDO, OLGA GUEDES e ANA MONTEIRO (2007, p. 11), a auditoria tributária tem como objetivo,

(...) a análise de contabilidades organizadas, através da verificação substantiva dos elementos de suporte (livros, registos e documentos), com recurso a técnicas próprias, tendo em vista a validação dos actos declarativos e a sua correspondência às transações efectivamente praticadas e à situação económica e patrimonial dos contribuintes. (...).

Quanto à auditoria fiscal, segundo JOÃO LOURENÇO (1999, p. 64), esta tem como propósito

(...) fazer um exame da situação fiscal da empresa, tendo em vista o controlo da regularidade fiscal, assim como o conhecimento dos erros e dos riscos que decorrem da prática destes erros de forma a contribuir para uma maior eficácia da gestão fiscal, dentro dos limites do quadro da legislação em vigor (...).

As empresas têm o dever de cumprir com as suas obrigações fiscais, mas nem sempre isso é uma realidade na vida das mesmas, uma vez que muitas empresas não pagam os seus

impostos voluntariamente, mas sim de forma involuntária, e é a análise dessa intenção que compete à auditoria fiscal. O não cumprimento, na totalidade, da obrigação tributária pode levar a sanções, não excluindo o pagamento da quantia em dívida. A auditoria fiscal deverá então investigar as faltas de pagamento, o valor e as advertências necessárias quanto ao risco, sendo que tais dúvidas só findam com o controlo da administração ou passado o prazo de caducidade (op. cit. p. 64).

Como referimos anteriormente, a auditoria financeira e a fiscal têm uma enorme interdependência e, apesar disto, tanto uma como outra detêm objetivos distintos. Quanto à auditoria financeira, esta visa regular as demonstrações financeiras e constatar se as mesmas correspondem à situação e aos resultados atuais da empresa. Já a auditoria fiscal, visa investigar a situação fiscal da empresa, analisando, por exemplo, os documentos e as situações de facto da empresa. Para além disto, a auditoria fiscal também se interliga, de certa forma, com a auditoria jurídica pois o imposto está regulado no sistema legislativo e é interpretado também em acórdãos e outros documentos. Para esta interpretação, são normalmente analisados documentos contabilísticos e económicos, originando ideias no âmbito da fiscalidade e fazendo com que haja distinção entre esta e o direito fiscal (op. cit. p. 100).

No nosso entender, ambas as perspetivas enunciadas anteriormente se complementam, pois, a auditoria tributária efetua-se com a análise dos documentos da empresa, como JOÃO CANEDO, OLGA GUEDES e ANA MONTEIRO refere, tendo esta análise o objetivo do controlo fiscal e deteção dos seus erros, nas palavras de JOÃO LOURENÇO. Podemos afirmar assim que a junção ou a interconexão de ambos os conceitos formam um núcleo, estando a auditoria tributária enquadrada na auditoria fiscal.

Concluimos assim que, para garantir o bom funcionamento de uma empresa devemos sempre de ter em atenção todas as obrigações fiscais que a incumbem, evitando assim prejuízos caso se suceda uma auditoria tributária.

3. A Auditoria Tributária

3.1 Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira¹³ (AT) é uma recente estrutura orgânica que derivou da junção da Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, da Direção Geral dos Impostos e da Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros. Esta foi instituída pela primeira vez no art.º 1.º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro, tendo como missão dirigir os impostos, direitos aduaneiros e também outros impostos que lhe sejam conferidos. Tem também a missão de efetuar o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, tendo como finalidade os aspetos fiscais, económicos e de proteção da sociedade, conforme as políticas definidas pelo Direito da União Europeia e pelo Governo (Martins e Alves, 2016, p. 149).

Prosseguindo, a AT é uma instituição pública que segue as políticas da UE e como tal tem a tarefa de verificar se todas as normas da UE são cumpridas no que toca à ação de inspeção tributária. Além disso, tem um papel fundamental relativamente ao cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, uma vez que analisa a situação tributária dos mesmos e averigua se tudo está em ordem de acordo com as obrigações impostas pelo legislador (op. cit. p. 162).

Podemos afirmar que a AT tem ainda o poder de inspeção no processo de inspeção tributária, tal como nos mostra o art.º 2.º, n.º 2, al. *b*) do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro. Segundo PAULO MARQUES (2014, p. 162) a inspeção tributária é constituída por duas vertentes, a vertente cognoscitiva e a vertente informativa. Cognoscitiva¹⁴, no seguimento de que se prevê que a AT irá efetuar correções quando haja um incumprimento da obrigação tributária ou quando haja um cumprimento, mas de uma forma incorreta por parte do inspecionado. Informativa¹⁵, no sentido em que a AT tem o dever de informar e esclarecer os contribuintes sobre todas as dúvidas que os mesmos possuem (art.º 2.º, n.º 2,

¹³Cfr. al. f) do art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de Dezembro - Lei orgânica do Ministério das Finanças.

¹⁴ Vide art.º 12.º, n.º 1, al. *a*) do RCPITA.

¹⁵ Vide art.º 12.º, n.º 1, al. *b*) do RCPITA.

al. e) do RCPITA), especialmente nestas áreas tão complexas como a justiça administrativa, a justiça contenciosa, ou a investigação da criminalidade tributária.

Na estrutura da AT existe mais de que uma unidade competente para a prática de atos de inspeção tributária, por exemplo, subsistem as unidades desconcentradas, isto é, as Direções de Finanças, com jurisdição limitada à sua área territorial, e a unidade dos grandes contribuintes¹⁶, com jurisdição em todo o território Nacional, de acordo com o art.º 16.º, n.º 1, al. a) do RCPITA.

O art.º 16.º, n.º 1, al. c) do RCPITA, prescreve que os serviços periféricos regionais consistem em unidades a nível territorial que concedem apoio aos sujeitos passivos e demais obrigados tributários com domicílio fiscal ou sede fiscal nessa mesma área territorial, as direções de finanças que são administradas por diretores de finanças, diretamente dependentes do diretor-geral (op. cit. pp. 162-164).

Para além do predito, o art.º 27.º, n.º 2 do RCPITA prevê que o sujeito passivo, ou um terceiro com interesse e legitimidade, ou mediante autorização do contribuinte, pode provocar o início de um procedimento de inspeção tributária, tendo, nestes casos, de se atender à legislação especial existente, ou seja, o DL n.º 6/2009, de 8 de janeiro, aplicando-se subsidiariamente o RCPITA, como elenca o n.º 3 do art.º 1.º do referido DL, nas matérias que não estiverem reguladas (início, duração e conclusão do procedimento de inspeção a pedido do contribuinte). Quanto à capacidade para requerer o procedimento de inspeção tributária, apenas a terão os sujeitos passivos que disponham de contabilidade organizada, com o âmbito e extensão que forem solicitados à AT, como nos indica o art.º 1.º, n.º 2 do DL n.º 6/2009. Também na LGT, no seu art.º 47.º, é consagrada esta matéria, afirmando que não podem ser praticados novos atos tributários de liquidação com base em factos ocorridos no período compreendido na ação e incluídos no seu objeto, posteriormente à notificação das suas conclusões ao contribuinte, o que permite afirmar que a referida ação de inspeção tem carácter vinculativo.

¹⁶ Vide art.º 68.º-B da LGT.

Explicitando algumas especificidades deste normativo baseado nos art.º 2.º, n.º 1 a 3 e 3.º, n.º 1 e 2 do DL n.º 6/2009, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul¹⁷ esclarece que

(...) a inspeção está dependente de requerimento de um daqueles interessados com legitimidade, com delimitação dos respectivos âmbito e extensão, o qual deve ser apreciado [pelo diretor-geral da AT] no prazo de 30 dias e, se deferido, deve implicar o início do respectivo procedimento no prazo de 60 dias a contar da notificação do requerimento, excepcionalmente prorrogável por outros 60 dias [com fundamento em prioridades relevantes da ação fiscalizadora que impossibilitem a imediata realização da inspeção] (...).

Segundo PAULO MARQUES (2014, p. 194), em conjugação com o art.º 4.º, n.º 1 do diploma em análise, o procedimento de inspeção que tenha iniciativa por parte do sujeito passivo ou de terceiro interessado, estabelece uma ligação com o princípio da não gratuitidade, isto é, é devida uma taxa pela realização do procedimento, taxa¹⁸ esta calculada e caracterizada nos termos do artigo mencionado.

Analisando o art.º 5.º do DL n.º 6/2009, o seu n.º 1 faz ainda referência ao princípio da irrepetibilidade, ou seja, dadas as conclusões do relatório de inspeção que vinculam a AT, esta não poderá efetuar uma nova inspeção que tenha o mesmo objeto ou a atos de liquidação referentes a factos tributários nela incluídos que não tenham por base as conclusões do relatório de inspeção. Todavia, este preceito não abrange a punição das infrações fiscais relativos aos factos e no período incluídos pelo relatório dentro do prazo de prescrição do procedimento (n.º 2 do referido artigo).

Neste seguimento, o contribuinte poderá ainda reclamar ou impugnar os atos de correção da matéria tributável ou da liquidação do imposto, com suporte no relatório de inspeção e, caso tal se verifique, o efeito vinculativo do relatório apenas se produz a partir da resolução definitiva da reclamação, impugnação ou recurso (art.º 6.º, n.º 1 e 2 do DL n.º 6/2009, respetivamente).

Ora, de acordo com o art.º 54.º, n.º 6 da LGT, a regulamentação do exercício do direito de inspeção tributária está compreendida num diploma próprio, diploma esse designado por RCPIT. O Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), foi aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, onde atualmente se encontra

¹⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-07-2008, com o processo 02377/08 (Relator: Lucas Martins).

¹⁸ Vide Portaria n.º 923/99, de 20 de outubro.

regulamentado como Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) (Martins e Alves, 2016, p. 151).

Esta aprovação teve como finalidade não só regulamentar o procedimento de inspeção tributária e definir os princípios e regras aplicáveis à mesma, como também a criação de um só diploma onde continha todas as normas necessárias para a prática da ação inspetiva. Até à aprovação deste diploma, estas normas encontravam-se dispersas por diversos diplomas o que dificultava a compreensão por parte do inspetor tributário e também pelo contribuinte, já que muitas vezes essas mesmas normas não estavam harmonizadas entre si. Assim sendo, o RCPITA marcou uma mudança importante no procedimento de inspeção tributária, uma vez que havia uma ausência de sistematização do procedimento inspetivo significativa (op. cit. pp. 151-152).

3.2. Procedimento de Inspeção Tributária

3.2.1. Enquadramento

O procedimento de inspeção tributária é um procedimento que se encontra incorporado no procedimento tributário¹⁹, sendo considerado um dos seus procedimentos especiais. O procedimento tributário tem natureza administrativa e corresponde a um conjunto de atos e diligências voltadas para a alegação de direitos tributários, como nos indica o art.º 54.º da LGT. É neste âmbito que se efetiva toda a atividade tributária e que se origina as divergências entre a administração tributária e os contribuintes (sujeitos passivos da relação jurídica e demais obrigados).

Na perspetiva de JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 99-100), o procedimento tributário corresponde a um «(...) conjunto de atos, provenientes de atores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direcionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais (...)». Cada um dos elementos referidos na noção prescrita anteriormente deverá ser analisado detalhadamente. Em primeiro lugar, refere-se a um conjunto de atos, isto é, não poderá haver apenas um único ato, mas sim uma pluralidade dos mesmos. Quanto à ideia da origem de atores

¹⁹ Cfr. n.º 6 do art.º 54.º da LGT.

jurídico-tributários, dá-nos o parecer de que os atos referidos anteriormente não deverão ser praticados todos pela mesma entidade, podendo os atos ser praticados por entidades administrativas ou por entidades privadas (contribuintes), desde que sejam devidamente competentes.

JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 100-101) diz-nos ainda que os atos devem ser relativamente autónomos, sendo assim independentes uns dos outros e estabelecendo, porém, uma determinada conexão, estando também organizados de uma forma sequencial, pré-determinada por uma certa ordem. Por último, o procedimento é direcionado à produção de um definido resultado, do qual são instrumentais, ou seja, deverá ter sempre o objetivo de produzir um ato administrativo, originando, ainda assim, efeitos meramente sequenciais e não de cariz administrativa.

No que respeita às divergências entre a administração tributária e os contribuintes, estas podem ser resolvidas de três formas: através do procedimento tributário onde se inclui a reclamação graciosa, recurso hierárquico entre outros que *a posteriori* iremos abordar; através da arbitragem tributária; e, por fim, através do processo judicial tributário, em que estes têm uma natureza judicial e não administrativa, e como exemplo temos a impugnação judicial, a oposição judicial, entre outros.

3.2.2. Características e Objetivos

Podemos definir inspeção tributária como o procedimento realizado por agentes tributários, com o intuito de confirmar as informações fornecidas pelos contribuintes nas declarações fiscais.

De acordo com JOÃO CANEDO, OLGA GUEDES e ANA MONTEIRO (2007, p. 8), em consonância com o art.º 2.º, n.º 1 e 2 do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária tem como objetivo, a «(...) observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias», sendo estas

- a) A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- 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 actos tributários ou de recurso contencioso de actos 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 actividade;

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 infracções tributárias;

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

l) Quaisquer outras acções de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

Dentro das características do procedimento em causa, é importante referir vários aspetos presentes no RCPITA. A primeira característica diz respeito aos fins do procedimento de inspeção, podendo estes ter carácter de comprovação e verificação ou de informação, estando presentes no art.º 12.º, n.º 1, al. *a)* e *b)* do RCPITA, respetivamente. O carácter de comprovação e verificação tem como finalidade a ratificação do cumprimento das obrigações por parte dos obrigados tributários em questão. Já o carácter informativo tem como base o cumprimento dos deveres legais de informação no procedimento de inspeção (Martins e Alves, 2016, p. 163-164).

Outra característica a ter em consideração é a do lugar da realização da inspeção, isto é, se tem índole interna ou externa, como podemos observar no art.º 13.º, al. *a)* e *b)* do RCPITA, respetivamente. Podemos afirmar que se trata de um procedimento de inspeção interno quando o próprio procedimento é realizado nas próprias instalações da AT com a análise de todos os documentos, informações e esclarecimentos fornecidos pelo sujeito passivo.

No que respeita ao procedimento externo de inspeção²⁰, este é concretizado nas instalações dos contribuintes e/ou dos demais obrigados tributários, sendo neste caso um procedimento com maior grau de contacto com o contribuinte (op. cit. pp. 164-165).

Relativamente à dimensão temporal dos atos de inspeção é necessário diferenciar dois limites temporais: um é relativo ao prazo para se iniciar o procedimento de inspeção, ao passo que o outro diz respeito ao próprio prazo de duração do procedimento de inspeção. Em relação ao primeiro, de acordo com o art.º 36.º, n.º 1 do RCPITA, o procedimento de inspeção tributária pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação, que por norma são de quatro anos a contar do termo do ano em que se verificou o ato tributário, da data da ocorrência do ato tributário ou ainda do início do ano civil seguinte à ocorrência do facto tributário, conforme a natureza do tributo (art.º 45.º n.º 1 e 4 da LGT) (Rocha e Caldeira, 2013, p. 193).

Já em relação ao segundo limite temporal, o procedimento de inspeção é contínuo e a partir do momento em que é iniciado não poderá exceder o prazo máximo de seis meses²¹. No entanto, este prazo pode ser aumentado (prorrogado) por mais dois períodos de três meses em determinadas situações nomeadamente:

- a) 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;
- b) Quando, na ação de inspeção, se apure ocultação dolosa de factos ou rendimentos; (...)
- d) Quando seja necessário realizar novas diligências em resultado de o sujeito passivo apresentar factos novos durante a audição prévia;
- e) Outros motivos de natureza excecional, mediante autorização fundamentada do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira²².

Quanto ao horário dos atos de inspeção, o art.º 35.º, n.º 1 do RCPITA que os «(...) actos de inspeção realizam-se no horário normal de funcionamento da actividade empresarial ou profissional, não devendo implicar prejuízo para esta (...)». À luz do seu n.º 2, poderão ser praticados fora do horário normal de funcionamento, mediante acordo, nos casos em que não haja compatibilidade entre o horário dos serviços de inspeção e o horário de

²⁰ Aprofundado no ponto 3.2.5.

²¹ Vide art.º 36.º, n.º 2 do RCPITA.

²² Vide art.º 36.º, n.º 3 do RCPITA.

funcionamento do inspecionado em causa, como por exemplo no caso de restaurantes e bares. Caso não haja consentimento, só poderá ocorrer a inspeção fora do horário normal de funcionamento quando o tribunal da comarca competente autorizar (n.º 3 do referido artigo).

In fine, analisamos o âmbito e a extensão do procedimento em causa, o qual se pode dividir em geral ou polivalente (art.º 14.º, n.º 1, al. *a*) do RCPITA) ou em parcial ou univalente (art.º 14.º, n.º 1, al. *b*) do RCPITA). No primeiro caso, o procedimento só terá esse teor se tiver como intuito a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários de todos os obrigados tributários. Já no segundo caso, verifica-se quando inclua apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos ou dos demais obrigados tributários (op. cit. p. 165).

Neste contexto, é relevante referir a importância do designado Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA) e algumas das suas características. PAULO MARQUES (2014, p. 177) diz-nos que o referido plano surge na nossa legislação, mais propriamente no art.º 23.º do RCPITA, como um princípio-regra e funciona não só como garantia da entidade inspecionada, como também opera de forma a evitar uma atuação desproporcionada da administração tributária.

O PNAITA é aprovado pelo Ministro das Finanças, sob proposta do diretor geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, tal como nos é dito no art.º 23.º, n.º 3 do RCPITA. É elaborado anualmente pela DSPCIT com a participação das unidades orgânicas da inspeção e define não só os critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção das entidades a inspecionar, como também os objetivos que os diversos serviços devem atingir. Para além disto, o PNAITA serve ainda de base à elaboração dos planos regionais de atividade pelos diferentes serviços periféricos regionais da AT, ou seja, em concreto, as Direções de finanças e Alfândegas²³ (Martins e Alves, 2016, pp. 165-166).

Ainda no n.º 5 do art.º 23.º do RCPITA expressa que «(...) o PNAITA deve prever a afetação de uma parte dos recursos da inspeção tributária a ações de inspeção nele não expressamente previstas (...)». É desta norma que surge a ideia presumida de os profissionais da inspeção tributária estimularem as ações inspetivas de comprovação, investigação ou obtenção de informação que ultrapassem a extensão do PNAITA,

²³ Vide art.º 23.º, n.º 2 e 4 do RCPITA.

baseando-se em juízos de bom senso, oportunidade e eficiência (Marques, 2014, p. 178-179).

No art.º 26.º do referido diploma é evidenciado que, apesar do carácter reservado que o legislador atribui ao PNAITA, a AT deverá revelar os critérios gerais nele definidos para a seleção de dos contribuintes e obrigados tributários a inspecionar. Esta norma goza de alguma divergência e, tal como refere PAULO MARQUES (2014, p. 182), por um lado e como já referimos anteriormente, a regra é a de que o PNAITA frui então de um carácter reservado, não sendo objeto de propagação, salvo a possível divulgação dos critérios genéricos. Por outro lado, tal opinião não corresponde à ideia de CUADRADO RODRIGUEZ (1993, apud Marques, 2014, p. 182²⁴), uma vez que o autor defende que «(...) “o carácter reservado prejudica o próprio plano, que não tem por que conter dados pessoais dos administradores, mas só estabelece os critérios que determinam a sua aplicação ao caso concreto” (...)».

3.2.3. Princípios Orientadores

O procedimento de inspeção tributária obedece a diversos princípios, tendo como fim orientar a atividade dos serviços de inspeção tributária, os quais estão consagrados na LGT. Estes princípios são: princípio da verdade material, princípio da cooperação, princípio da proporcionalidade e, por último, princípio do contraditório.

3.2.3.1. Princípio da Verdade Material

Este princípio encontra-se no art.º 6.º do RCPITA e no art.º 58.º da LGT, os quais nos dizem que é fundamental a procura da verdade material, ou seja, a AT tem de analisar a capacidade contributiva dos contribuintes, fazendo todas as diligências e praticando todos os atos necessários para conseguir chegar à verdade material. Através dos seus serviços de inspeção, deve procurar e recolher as provas adequadas para conseguir entender se

²⁴ Rodriguez, J. (1993). *In Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993 por la que se declara la nulidad de determinados preceptos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 25 de abril de 1986*. Aranzandi, Jurisprudencia Tributária, n.º 17, p. 20.

determinados sujeitos passivos cumprem com as suas obrigações tributárias e se pagam o imposto consoante os rendimentos auferidos, isto é, de acordo com a sua capacidade contributiva, estando subjacente também o princípio da igualdade (Marques, 2014, p. 63).

Assim sendo, a AT, depois de analisar todos os livros e documentos, pode chegar à conclusão de que existem algumas irregularidades. No entanto, o contribuinte tem sempre a possibilidade de se defender relativamente a estas acusações apresentando meios de prova que considere convenientes e, eventualmente, acabar por regularizar a situação em que se encontrava. Contudo, é importante referir que a AT não se encontra restrita simplesmente aos meios de prova evidenciados pelo contribuinte, podendo sempre recolher elementos e provas a nível oficioso, no sentido de decidir e agir corretamente (Martins e Alves, 2016, p. 159).

3.2.3.2. Princípio da Cooperação

Este princípio não deixa de ser um subprincípio do anteriormente descrito, uma vez que é importante que haja colaboração por parte da AT e dos contribuintes para que se chegue à verdade material, presumindo-se de boa fé esta colaboração entre ambos. Este princípio encontra-se regulado no art.º 59.º da LGT e nos art.ºs 9.º e 48.º do RCPITA, sendo necessário reforçar o facto de que a AT tem o dever de esclarecer os contribuintes sobre a importância da apresentação de reclamações, declarações e petições para o exercício dos seus direitos (Rocha, 2018, pp. 126-127).

A AT tem também o dever de comunicar ao sujeito passivo, por escrito, o momento em que se iniciará a inspeção tributária, mencionando sempre o âmbito e a extensão da mesma e quais os deveres e os direitos que os contribuintes possuem no âmbito da ação de inspeção tributária. De outro modo, os contribuintes também fruem do dever de prestar declarações sempre que suscitarem dúvidas sobre determinada situação ao longo de todo o procedimento de inspeção. Conclui-se assim que os sujeitos passivos, os demais obrigados e a inspeção tributária estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação (Martins e Alves, 2016, p. 162).

No entanto, é de salientar que existem situações em que o contribuinte pode recusar de forma lícita a cooperação com a AT, uma vez que tais disposições podem violar os direitos

do mesmo. No art.º 63.º, n.º 5 da LGT encontram-se as diligências que são legítimas desta falta de cooperação nomeadamente (Morais, 2012, p. 29):

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;

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.

De acordo com o art.º 63.º, n.º 6 da LGT, para que as situações *a priori* referidas possam ser realizadas, é necessário que a AT ou o diretor geral dos impostos ou das alfândegas faça um pedido fundamentado ao tribunal da comarca competente e que este o aprove (Martins e Alves, 2016, p. 163).

É importante também referir o acesso à informação quando esta se encontra protegida pelo segredo profissional ou por outros semelhantes, como o sigilo bancário, já que nestas situações é necessária uma autorização judicial para que a AT possa aceder a estas informações relativas aos contribuintes, como iremos pormenorizar posteriormente (Morais, 2012, p. 30).

Assim sendo, todas as situações que não foram aqui referidas não podem ser objeto de falta de cooperação por parte do contribuinte. Contudo, quando mesmo assim o contribuinte se recuse a colaborar²⁵ nestas circunstâncias, a AT terá de recorrer às autoridades policiais e administrativas competentes para que assim consiga desempenhar as suas funções (art.º 28.º, n.º 2, al. *h*) do RCPITA). Além do que foi mencionado, esta recusa de colaboração pode levar a que a AT utilize o método da avaliação indireta para chegar a um valor alvo de tributação (op. cit. p. 163).

²⁵ Segundo o art.º 111.º do RGIT, caso haja violação dolosa do dever legal de cooperação para a obtenção da correta perceção da prestação tributária, ou a prática de inexatidões, erros ou omissões nos documentos (art.º 111.º-A do RGIT), quando estas não devam ser tratadas como infrações mais graves, a coima é aplicável de 75€ a 5750€.

3.2.3.3. Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade encontra-se estipulado no art.º 7.º do RCPITA, o qual afirma que «[as] acções integradas no procedimento de inspecção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objectivos de inspecção tributária», significa isto que sobre o mesmo sujeito passivo, imposto ou período de tributação não pode residir mais do que um procedimento externo de inspecção tributária (Martins e Alves, 2016, p. 159).

Todavia, existem exceções, como por exemplo: a descoberta de novos factos relevantes para o processo, factos esses que no momento da ação de inspecção ainda não eram conhecidos e se revelaram importantes para a conclusão da ação de inspecção; a ratificação dos pressupostos de direito invocados pelo contribuinte perante a AT; e as inspecções direcionadas a terceiros com quem estabeleçam relações económicas (op. cit. p. 161).

Em jeito de conclusão, a AT deve exercer os seus atos de inspecção na medida em que alcance os objetivos que lhe estão incumbidos e que, ao mesmo tempo, incomode o menos possível o sujeito passivo (entidade inspecionada), tendo sempre em conta as medidas cautelares previstas no art.º 30.º do RCPITA (Marques, 2014, pp. 138-141).

É esta a finalidade do princípio da proporcionalidade, uma vez que até então os atos de inspecção eram feitos as vezes que fossem necessárias ao sujeito passivo, ao imposto e ao período de tributação (Martins e Alves, 2016, p. 161).

3.2.3.4. Princípio do Contraditório

O princípio do contraditório encontra-se consagrado no art.º 8.º do RCPITA, em que no n.º 2 deste mesmo artigo é-nos dito que «[o] princípio do contraditório não pode pôr em causa os objectivos das acções de inspecção tributária nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem».

Este princípio faz parte do procedimento de inspecção e tem como intuito o facto de o sujeito passivo poder vir a ser ouvido de forma escrita ou presencialmente para que se possa pronunciar à cerca de uma decisão de que foi alvo, ou de factos que lhe foram atribuídos, podendo desta forma confirmar ou negar esses mesmos factos ou até mesmo

apresentar factos novos de forma a que se chegue à verdade material (Marques, 2014, pp. 145-148).

Assim sendo, este princípio é assegurado então pelo direito de audição que está relacionado também com o princípio da participação que se encontra estipulado no art.º 60.º da LGT e art.º 60.º do RCPITA, cujo principal objetivo é de que o sujeito passivo possa participar na decisão a que foi sujeito de forma a que a decisão por parte da AT seja a mais correta possível para que não se chegue a situações de contencioso. Podemos assim dizer que o direito de audição é uma importante garantia dos contribuintes, uma vez que se surgir um ato desfavorável para o contribuinte relativamente à inspeção feita pela AT, estes devem ser notificados para exercer o seu direito de audição e assim se poderem defender. No entanto, é importante referir que os contribuintes não são obrigados a exercer o seu direito de audição, mas devem sempre ser notificados (Martins e Alves, 2016, pp. 161-162).

Todavia, ainda que o princípio do contraditório seja um princípio muito importante no que toca a termos práticos, as chamadas dos contribuintes para se pronunciarem são, em certa medida, restritas, já que se estiver em causa questões jurídicas que apresentam uma solução evidente, não é necessária a contribuição do contribuinte (Rocha, 2018, p. 274).

3.2.4. Inspeção Interna

Como já evidenciamos, o lugar onde a inspeção tributária se realizará é, de facto, um dos elementos mais importantes a ter em conta neste procedimento. Dentro das várias etapas, é evidente que não é necessário que, em ambos os procedimentos, se verifiquem os mesmos requisitos.

Ora, o procedimento de inspeção interna diz respeito aquele que é realizado, puramente, nos serviços da administração tributária através da análise formal dos documentos, abrangendo apenas uma atividade de carácter examinador em que a AT se limita a apurar o cumprimento dos deveres dos sujeitos passivos. Tal como afirma o Tribunal Central Administrativo do Sul, este apuramento é efetuado

(...) através do cruzamento de informação disponível nas suas bases de dados, se o sujeito passivo cumpriu ou não com os seus deveres e se os elementos declarados coincidem com os elementos fornecidos

pelas declarações entregues por outros obrigados tributários com quem o sujeito passivo mantém ou manteve relações (...)»²⁶.

Passamos então à análise de algumas das fases do procedimento, as quais serão profundamente explicitadas na matéria referente à inspeção externa²⁷. No que respeita à credenciação dos funcionários²⁸, esta só se considera necessária no procedimento de inspeção externa, tal como nos diz o art.º 46.º n.º 1 do RCPITA, não estando dependente desta credenciação o procedimento de carácter interno. Contudo, como afirma o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul²⁹ «(...) embora a lei não a proíba, a verdade é que só [se] exige credenciação na inspeção externa (...)», ou seja, poderá haver credenciação dos funcionários na inspeção de carácter interno, apesar de não se considerar um requisito essencial no procedimento.

Como é sabido, resulta do art.º 49.º n.º 1 do RCPITA o prazo para a notificação do sujeito passivo da inspeção externa³⁰, com o qual constatamos que apenas no procedimento de inspeção externa é exigida a notificação prévia referida. Já no art.º 50.º n.º 1 do RCPITA encontram-se todas as situações em que existe uma dispensa de notificação prévia. Todavia, é importante salientar que a lei não proíbe que se suceda tal notificação no procedimento de inspeção interna, apenas não é obrigatória tal como acontece com a credenciação, como refere o acórdão anteriormente referido.

Neste seguimento, e uma vez que a notificação não é considerada obrigatória, o sujeito passivo poderá não ter conhecimento da realização da inspeção interna, pois não consideramos que «(...) se trata portanto de uma actividade propriamente fiscalizadora, em sentido estrito, trata-se de uma actividade de comprovação formal para verificação da exactidão do formalmente declarado pelo sujeito passivo (...)»³¹.

²⁶ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 01-10-2014, com o processo 04817/11 (Relator: Catarina Almeida e Sousa).

²⁷ Cfr. ponto 3.2.5.

²⁸ Cfr. ponto 3.2.5.1.

²⁹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 01-10-2014, com o processo 04817/11 (Relator: Catarina Almeida e Sousa).

³⁰ Cfr. ponto 3.2.5.2.

³¹ Vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 01-10-2014, com o processo 04817/11 (Relator: Catarina Almeida e Sousa).

No entanto, a inspeção tributária poderá pedir ao sujeito passivo que lhe forneça algum tipo de documento ou alguma informação relevante para o procedimento, ficando assim com o conhecimento da realização da mesma. Para além disto, também o prazo de duração da inspeção interna terá de corresponder a 6 meses, tal como prevê o n.º 2 do art.º 36.º do RCPITA.

3.2.5. Inspeção Externa

Como referido *a priori* no ponto das características do procedimento de inspeção tributária, uma das mais relevantes particularidades corresponde ao lugar onde a inspeção será efetuada. Neste seguimento, explicitaremos então algumas das especificidades no que respeita ao procedimento de inspeção externa que, como já mencionamos, corresponde àquele que é efetuado total ou parcialmente nas próprias instalações do sujeito passivo ou dos demais obrigados tributários.

Os atos de inspeção encontram-se regulados no art.º 34.º do RCPITA, o qual refere, no seu n.º 1, quando se tratar de uma inspeção externa e tiver características como a verificação de mercadorias, do processo de produção, da contabilidade e livros de escrituração, estes atos podem efetuar-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos supra referidos. Todavia, o seu n.º 2 diz-nos que poderão ser realizados noutra local se tal motivo for justificado.

Subsiste alguma divergência no que respeita às duas normas referidas anteriormente que, nas palavras de JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 196-197), existe inexistência de compatibilização entre ambas e as normas constitucionais de direitos, liberdades e garantias. Ora, o problema surge, nomeadamente, em torno no n.º 2 do referido artigo, uma vez que os documentos ou qualquer outro dos elementos mencionados poderão estar salvaguardados, por exemplo, na casa do inspecionado, onde os funcionários inspetivos teriam de entrar na própria casa, teria de existir consenso entre o interesse público respeitante à satisfação das necessidades coletivas e à descoberta da verdade material, de acordo com o art.º 103.º, n.º 1 da CRP, e o interesse individual de inviolabilidade do

domicílio do inspecionado (art.º 34.º da CRP – sendo esta a questão de maior valia dado ao seu valor constitucional)³².

No entanto, de acordo com o art.º 63.º, n.º 6 da LGT, nas situações em que o contribuinte se opõe ao acesso à sua habitação, as diligências pretendidas pelos inspetores só se poderão realizar mediante autorização emanada pelo tribunal da comarca competente com base em pedido fundamentado da administração tributária.

Posto isto, de acordo com o art.º 63.º, n.º 1 da LGT e art.ºs 28.º e 29.º do RCPITA, os profissionais da inspeção tributária têm permissão para aceder livremente às instalações; analisar todos os livros e registos da contabilidade, consultar e testar o seu sistema informático; requerer a colaboração de entidades públicas ou de terceiros necessário com quem mantenha relações económicas para apurar a situação tributária do contribuinte; solicitar documentos dos conservadores, notários e outras entidades oficiais; e, por fim, utilizar as instalações quando for necessário ao exercício da ação inspetiva (Marques, 2014, p. 214).

Assim sendo, de forma a cumprir com os princípios da colaboração e da boa fé, a entidade inspecionada deve, sempre que possível, fornecer aos inspetores todos os serviços mínimos indispensáveis³³ para a execução do trabalho pretendido com rigor e eficiência, caso a inspeção ocorra nas instalações da entidade inspecionada. É importante referir ainda neste aspeto o facto de ser considerado imprescindível a verificação do dever de cortesia devido aos profissionais da inspeção tributária (op. cit. p. 216).

Existem casos em que quando a área em análise é referente à contabilidade e fiscalidade ou relativamente a assinaturas de declarações fiscais pertencentes ao contribuinte inspecionado, a ação de inspeção poderá efetivar-se nas instalações do contabilista certificado. É de salientar que o contabilista certificado tem responsabilidade subsidiária quando haja incumprimento dos deveres de aceitação de responsabilidade pela assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e os seus anexos ou pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal, de acordo com o art.º 24.º, n.º 3 da LGT (op. cit. p. 214).

³² Nos procedimentos inspetivos internos tal divergência não se verifica uma vez que o procedimento ocorre nas próprias instalações da AT.

³³ Entendemos como serviços mínimos indispensáveis as secretárias, cadeiras ou outro tipo de equipamento utilizado no desenvolvimento da inspeção.

Outro dos casos referidos *a priori*, corresponde às situações em que o contribuinte inspecionado não possui instalações próprias ou dependências para o exercício da atividade e como tal as ações de inspeção poderão ou terão de se realizar no serviço tributário da área territorial do domicílio fiscal do sujeito passivo inspecionado (op. cit. p. 215).

Relativamente ao princípio da irrepetibilidade³⁴, este encontra-se consagrado no art.º 63.º, n.º 4 da LGT, em que obedece ao princípio da proporcionalidade, uma vez que só poderá haver mais do que uma ação de inspeção externa referente ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação se existir uma decisão fundamentada baseada em factos novos do dirigente máximo do serviço, isto se o procedimento de inspeção se apoiar apenas na consulta, recolha de documentos ou elementos ou a confirmação dos pressupostos de direitos que o sujeito passivo apresente perante a administração tributária.

3.2.5.1. Credenciação

A credenciação constitui uma das formalidades da inspeção tributária externa exigida pela legislação. Trata-se de um ato administrativo mediante o qual se reconhece a competência individualizada de um ou mais funcionários. De acordo com o art.º 45.º do RCPITA, os funcionários são inseridos em equipas de inspeção, em que cada equipa contém um chefe, sendo por vezes necessária a presença de mais do que um funcionário num ato de inspeção, consoante a complexidade do mesmo.

No início do procedimento de inspeção externa é essencial que os inspetores tributários, designados pela AT, estejam credenciados ou que se apresentem com o cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam³⁵. O objetivo principal desta exigência por parte da lei é o de preservar que os contribuintes sejam sempre inspecionados por serviços legalmente competentes e não por serviços desconhecidos. É de

³⁴ Neste âmbito, *vide* Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 27-02-2014, com o processo 07343/14 (Relator: Joaquim Condesso): «(...) o princípio da irrepetibilidade, consagrado no art.º.63, n.º.3, da L.G.T. (actual n.º.4) (...) é aplicável unicamente às inspeções externas, como decorre da primeira parte deste preceito: "só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização". (...)».

³⁵ *Vide* art.º 46.º, n.º 1 do RCPITA.

realçar que a credenciação dos funcionários e a emissão da ordem de serviço só tem lugar nos procedimentos de inspeção externa (Rocha e Caldeira, 2013, p. 263).

Para que se considere que os inspetores tributários estão devidamente credenciados, estes têm de estar munidos da ordem de serviço emitida pelo serviço competente. A título de exemplo, vejamos o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul:

Constando da ordem de serviço n.º OI 200708152, de 2007/11/06 (...), que determinou o procedimento de inspeção, a identificação dos funcionários afectos à concreta acção inspectiva, nela assenta a credenciação desses funcionários, cumprindo lembrar que a ordem de serviço foi junta com a notificação do início do procedimento de inspeção, de que a impugnante, ora Recorrente, se considera pessoalmente notificada, como acima se concluiu.

No entanto, caso não seja preciso a ordem de serviço, é necessária então uma cópia do despacho do superior hierárquico que tiver definido a realização do procedimento ou a prática do ato de inspeção³⁶. Posto isto, de acordo com o art.º 46.º, n.º 3 do RCPITA, a ordem de serviço deve conter inúmeros elementos nomeadamente:

- a) O número de ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção;
- b) A identificação do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos atos de inspeção, do respetivo chefe de equipa e da entidade a inspeccionar;
- c) O âmbito e a extensão da acção de inspeção.

Segundo o art.º 51.º, n.º 1 e 2 do RCPITA, no início do procedimento de inspeção externa é entregue, ao sujeito passivo ou obrigado tributário, uma cópia da ordem de serviço que deverá ser assinada pelo mesmo, indicando a data da notificação que define o início do procedimento externo de inspeção. A assinatura da ordem de serviço também pode ser feita pelo contabilista certificado ou qualquer empregado ou colaborador quando o sujeito passivo, obrigado tributário ou seu representante não esteja presente no local³⁷. Contudo, caso haja recusa da assinatura da ordem de serviço tal não invalida o início do procedimento de inspeção, uma vez que a ordem de serviço ou do despacho deve ser assinado por duas testemunhas em que será entregue uma cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário (art.º 51.º, n.º 4 e 5 do RCPITA). Caso seja impossível a recolha de

³⁶ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-03-2018, com o processo 07165/13 (Relator: Vital Lopes).

³⁷ Vide art.º 51.º, n.º 3 do RCPITA.

assinaturas das testemunhas, tal facto deverá estar contido na ordem de serviço, em que a cópia será entregue ao sujeito passivo ou obrigado tributário, de acordo com o art.º 51.º, n.º 6 do RCPITA.

No entanto, existem ações de inspeção externa em que não é necessária a ordem de serviço, como nos casos em que a inspeção tenha apenas como finalidade a consulta, recolha e cruzamento de elementos; o controlo de bens em circulação; o controlo dos sujeitos passivos não registados; ou a contagem e valorização de inventários³⁸. Se a credenciação for composta por um despacho, este deve referir os seus objetivos, a identidade da entidade a inspecionar e a dos inspetores a quem a inspeção foi decretada³⁹. Todavia, quando toca a ações de inspeção direcionadas a sujeitos passivos não identificados previamente, relativamente ao controlo de bens em circulação e do controlo dos sujeitos passivos não registados, o despacho conterà menção genérica das entidades sujeitas a inspeção⁴⁰.

Nos casos em que as ações de inspeção visem meramente a consulta, recolha e cruzamento de elementos junto do sujeito passivo, de qualquer área territorial, com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas, o inspetor tributário deve proceder à entrega da nota de diligência ao sujeito passivo, indicando todas as tarefas executadas⁴¹.

Relativamente à falta de credenciação, quando o funcionário da AT não apresentar a sua credencial ou não se identifique como funcionário da AT, o sujeito passivo pode opor-se ao ato inspetivo a que seria sujeito, de acordo com o art.º 47.º do RCPITA. Esta situação pode ser facilmente resolvida se os funcionários apresentarem a sua credenciação nas condições legalmente exigidas no art.º 46.º do RCPITA, uma vez que poderá, simplesmente, ter caído em esquecimento por parte dos funcionários da credenciação, podendo apresentar mais tarde a mesma (Rocha e Caldeira, 2013, p. 265).

³⁸ Vide art.º 46.º, n.º 4 do RCPITA.

³⁹ Vide art.º 46.º, n.º 5 do RCPITA.

⁴⁰ Vide art.º 46.º, n.º 6 do RCPITA.

⁴¹ Vide art.º 46.º, n.º 7 do RCPITA.

Nesta perspetiva, o Supremo Tribunal Administrativo⁴² expõe a possibilidade de a oposição não ser a única consequência legal da falta de credenciação, afirmando que deveremos também ter em consideração a «(...) incompetência dos inspetores tributários ou, no mínimo, a preterição de formalidade legal essencial que, nos termos do art.º 99.º do CPPT, constitui vício invalidante dos atos tributários em geral e fundamento de impugnação (...)».

É de realçar, segundo o art.º 59.º, n.º 1 do RCPITA, que poderá haver oposição por parte do contribuinte quando esteja em causa o acesso à habitação do mesmo; a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo regulamentado; o acesso a faturas da vida íntima dos cidadãos; ou a violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos⁴³, sendo que o funcionário terá de comunicar o facto no prazo de 5 dias ao dirigente de serviço, propondo, fundamentalmente, a solicitação ao tribunal de comarca competente de ordem para a realização da diligência. No entanto, se o funcionário não pedir a solicitação do tribunal utilizando apenas os seus poderes, este pode sujeitar-se a uma responsabilidade penal (op. cit. p. 297).

Posto isto, caso a oposição não aconteça com base nos fundamentos do art.º 63.º, n.º 5 da LGT, só poderá acontecer relativamente à falta de credenciação⁴⁴ ou caso os atos de inspeção sejam realizados fora do horário normal de funcionamento da atividade da entidade inspecionada (op. cit. p. 296). Assim, sempre que o contribuinte verificar que o inspetor tributário não se encontra devidamente credenciado nos termos do art.º 46.º do RCPITA, poderá opor-se ao ato de inspeção. No entanto, caso a oposição não seja feita com base nos fundamentos já referidos, estamos perante uma oposição ilegítima e, como tal, os funcionários podem requerer às autoridades policiais e administrativas a sua colaboração para que possam proceder ao ato de inspeção sem quaisquer problemas⁴⁵. Também é importante mencionar, segundo o art.º 32.º do RCPITA, caso a oposição não

⁴² Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-06-2016, com o processo 01101/15 (Relator: Ana Paula Lobo).

⁴³ Vide art.º 63.º, n.º 5 da LGT.

⁴⁴ Neste âmbito, vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-03-2011, com o processo 0716/10 (Relator: Dulce Neto): «(...) a falta de oposição aos actos de inspecção por parte dos inspecionandos só sana a ineficácia no caso de se verificar a falta de credenciação, e não já quando a credenciação exista (mesmo sendo ilegal) (...)».

⁴⁵ Vide art.º 28.º, n.º 2, al. h) do RCPITA.

tenha qualquer fundamento, ou seja, considerada ilegítima, a legislação condena o infrator em responsabilidade disciplinar, contraordenacional ou criminal consoante a situação.

3.2.5.2. Notificação

Como já foi referido no capítulo dos princípios da inspeção tributária, mais propriamente no princípio da cooperação, é fundamental que no procedimento de inspeção haja uma colaboração entre a AT e o sujeito passivo, na medida em que a AT espera uma cooperação por parte da entidade inspecionada quando lhe suscitar dúvidas ao longo do procedimento de inspeção (art.º 48.º, n.º 1 do RCPITA). Por outro lado, a AT também tem de cooperar com a entidade inspecionada quando a mesma lhe peça que lhe conceda informações ou outros elementos que sejam essenciais para o cumprimento dos seus deveres tributários (art.º 48.º, n.º 2 do RCPITA).

Como tal, quando a AT tencionar dar início ao procedimento de inspeção externa, deve comunicar previamente ao sujeito passivo ou obrigado tributário, com uma antecedência mínima de cinco dias, através de uma notificação⁴⁶. Isto significa que as entidades inspecionadas não poderão ser sujeitas a atos de inspeção surpresa, o que por um lado faz com que a entidade inspecionada se consiga preparar para a ação de inspeção que irá ser sujeita, nomeadamente, em relação à preparação dos documentos que poderão vir a ser consultados, bem como a preparação do local onde os inspetores irão estar no decurso de toda a inspeção (Rocha e Caldeira, 2013, pp. 268-269). Posto isto, é notório o facto de que a notificação constitui um elemento fundamental do princípio da cooperação, princípio este considerado um dos mais essenciais do procedimento de inspeção tributária (art.º 37.º, n.º 1 do RCPITA).

A notificação representa o ato mediante o qual se leva um determinado facto ao conhecimento de alguém cumprindo requisitos formais, substanciais e materiais, de forma a que seja juridicamente aceitável, podendo realizar-se pessoalmente (no local onde estiver o notificando), por carta registada, por via postal simples, por carta registada com aviso de receção ou por transmissão eletrónica de dados, por intermédio do serviço público de

⁴⁶ Vide art.º 49.º, n.º 1 do RCPITA.

notificações eletrónicas associado à morada única digital, da caixa postal eletrónica ou na área reservada do portal das finanças⁴⁷. Devem indicar sempre a identificação do funcionário, os elementos pretendidos no âmbito do procedimento de inspeção, a fixação do prazo, hora e local de realização dos atos de inspeção e também as repercussões que o sujeito passivo pode ter caso viole o princípio da cooperação, bem como os meios de defesa⁴⁸ (op. cit. p. 225).

Além disso, a notificação é executada obrigatoriamente por carta registada com aviso de receção, sempre que tenha como finalidade atos ou decisões passíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes ou a solicitação para estes assistirem ou participarem em diligências ou atos (art.º 38.º, n.º1 do CPPT)⁴⁹.

Segundo o art.º 39.º do RCPITA, caso as notificações sejam remetidas para pessoas singulares, como empregados ou colaboradores, estas devem ser enviadas através de carta registada com aviso de receção para o domicílio fiscal do sujeito passivo ou obrigado tributário, sempre com todo o conteúdo necessário que já foi referido anteriormente. Na eventualidade de o endereço do domicílio fiscal tiver sido alterado e o sujeito passivo não tenha informado devidamente a AT, este considera-se notificado, embora a notificação possa ter sido enviada para o endereço antigo do sujeito passivo (op. cit. p. 232).

Ainda dentro do art.º 39.º do RCPITA, relativamente aos casais com situações tributárias em comum, é indiferente qual dos cônjuges é notificado, desde que um deles seja, o que significa que não é necessária uma notificação conjunta, embora seja sempre preferível que ambos os cônjuges sejam notificados. No entanto, quando o procedimento de inspeção se baseie apenas num dos cônjuges, a notificação deve ser feita na sua pessoa, preferencialmente, embora ambos sejam sujeitos passivos de IRS.

No que respeita à notificação de pessoas coletivas ou entidades fiscalmente equiparadas (art.º 40.º do RCPITA), esta é feita através da entrega do duplicado ao empregado ou

⁴⁷ Vide art.º 35.º, n.º 3 do CPPT.

⁴⁸ Vide art.º 36.º, n.º1 do CPPT.

⁴⁹ Neste âmbito, é importante referir a recente introdução do art.º 38.º-A no CPPT, o qual regula as notificações e citações eletrónicas no Portal das Finanças nos casos previstos no n.º 1 do referido artigo. A adesão a este tipo de notificações e citações é feita por opção com autenticação no dito Portal (n.º 2), considerando-se efetuadas a partir do quinto dia a contar da disponibilidade no site (n.º 4). Segundo o n.º 5 do artigo mencionado, equivalem à remessa por via postal, via postal registada ou via postal registada com aviso de receção, consoante os casos.

colaborador e com a indicação que deverá ser entregue ao representante da pessoa coletiva e, caso este se recuse a assinar, o funcionário da AT terá de recorrer a duas testemunhas para que, em conjunto, se certifiquem da recusa e assinem a notificação⁵⁰.

Se o sujeito passivo se encontrar a residir no estrangeiro, a notificação terá de respeitar as regras estabelecidas na legislação processual civil, observando-se o que estiver definido nos tratados e convenções internacionais. Caso tal não aconteça, a AT terá de recorrer à carta registada com aviso de receção, nos termos do regulamento local dos serviços locais (op. cit. p. 242).

Por fim, conforme o art.º 40.º do CPPT, quando os sujeitos passivos constituem mandatário (representante que exerce as funções e se movimenta por conta do mandante), as notificações são feitas por carta registada deste e no seu escritório. Todavia, se a notificação tiver como fim chamar o sujeito passivo para a prática de um ato pessoal, para além de ser notificado o mandatário será também enviado ao interessado um aviso registado.

Como referimos anteriormente, o procedimento de inspeção externa inicia-se com a assinatura da ordem de serviço ou do despacho do sujeito passivo ou obrigado tributário, independentemente da recusa de assinatura da mesma. Porém, anteriormente à assinatura da ordem de serviço, o sujeito passivo já terá sido sujeito a uma notificação prévia, designada de carta-aviso (Martins e Alves, 2016, p. 168).

A carta-aviso representa uma notificação prévia em que, por regra, é enviada para o domicílio fiscal⁵¹ da entidade inspecionada por via postal através de carta registada⁵² com uma antecedência mínima de cinco dias, tendo como objetivo a preparação do sujeito passivo para a inspeção que se aproxima.

Esta notificação encontra-se regulada no art.º 49.º, n.º 2 do RCPITA no que toca à forma, ou seja, é-nos indicado os elementos que esta deverá conter, sendo somente utilizada no procedimento de inspeção externa. Desta forma, a carta aviso terá de conter a identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário que será alvo de inspeção bem como o âmbito e a extensão da inspeção a realizar (Rocha e Caldeira, 2013, pp. 268-269). Para além do

⁵⁰ Vide art.º 41.º do CPPT.

⁵¹ Vide art.º 19.º da LGT.

⁵² Vide art.º 38.º do CPPT.

mencionado, a carta-aviso deverá incluir um anexo com os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção⁵³.

No caso de devolução com indicação de não levantamento, recusa ou paradeiro incerto do destinatário em relação à carta-aviso, presume-se, segundo o art.º 43.º do RCPITA, que o sujeito passivo foi notificado, não havendo envio de uma nova notificação. Esta presunção só poderá ser ilidida nos termos do art.º 39.º, n.º 11 do CPPT. É de salientar que o prazo dos 15 dias⁵⁴ da notificação só começa a contar a partir do momento em que o sujeito passivo recebe a notificação e não no dia em que a AT envia a notificação. Em termos práticos, se a AT iniciar um procedimento de inspeção por exemplo no dia 15 de um determinado mês, a notificação só é válida se o sujeito passivo tiver recebido no dia 1 desse mesmo mês, para assim poder ter os cinco dias de preparação que já referimos *a priori* (op. cit. p. 269).

Contudo, existem situações em que não é necessária notificação prévia do procedimento de inspeção, situações estas presentes no art.º 50.º do RCPITA. Primeiramente, e como já referimos precedentemente, não se considera necessária a notificação prévia quando se trate apenas de um procedimento para consulta, recolha ou cruzamento de documentos (n.º 1, al. *a*) do referido artigo). É dispensada também esta notificação quando a base do procedimento for a participação ou denúncia, contendo estas indícios de fraude fiscal⁵⁵ (n.º 1, al. *b*) do referido artigo). Este regime enquadra-se ainda caso o objeto do procedimento corresponda à inventariação de bens ou valores em caixa, colheita de amostras para perícia, controlo de bens em regime aduaneiro económico ou suspensivo, concretização de testes por amostragem ou ainda qualquer outro ato necessário e urgente para a aquisição e conservação de prova (n.º 1, al. *c*) do referido artigo).

Para além destas situações, não há ainda lugar a notificação prévia quando: o procedimento compreender o controlo dos bens em circulação e da posse dos documentos de transporte (n.º 1, al. *d*) do referido artigo); o procedimento tenha como finalidade a averiguação do exercício de atividade por sujeitos passivos não registados (n.º 1, al. *e*) do referido artigo); a notificação do início do procedimento de inspeção for capaz de comprometer o seu êxito, por motivo justificado pela AT (n.º 1, al. *f*) do referido artigo); e,

⁵³ Vide art.º 49.º, n.º 3 do RCPITA.

⁵⁴ Vide art.º 39.º, n.º 10 do CPPT.

⁵⁵ Vide art.º 103.º do RGIT.

por fim, quando o procedimento autentique a avaliação do cumprimento dos pressupostos de isenção que derivam do fim ou da utilização dada às mercadorias (n.º 1, al. g) do referido artigo).

No que diz respeito à suspensão do prazo de caducidade, podemos observar no art.º 46.º, n.º 1 da LGT que esta se sucede com a notificação ao contribuinte da ordem de serviço ou despacho no início da ação de inspeção externa, cessando, contudo, esse efeito contando-se o prazo desde o seu início, caso a duração da inspeção externa tenha superado o prazo de seis meses após a notificação do início do procedimento. Para além do exposto, há suspensão do prazo de caducidade quando há litígio judicial de cuja resolução dependa a liquidação do tributo, desde o seu início até ao trânsito em julgado da decisão (art.º 46.º, n.º 2, al. a) da LGT); quando estão presentes benefícios fiscais de natureza contratual, desde o início até à resolução do contrato ou durante o decurso do prazo dos benefícios (art.º 46.º, n.º 2, al. b) da LGT); quando se verifica benefícios fiscais de carácter condicionado, desde a apresentação da declaração até ao termo do prazo legal do cumprimento da condição (art.º 46.º, n.º 2, al. c) da LGT); quando o direito à liquidação advir da reclamação ou impugnação, desde a sua apresentação até à decisão (art.º 46.º, n.º 2, al. d) da LGT); e, por fim, quando se dá a apresentação do pedido de revisão da matéria coletável, até à notificação da respetiva decisão (art.º 46.º, n.º 2, al. e) da LGT).

Em jeito de resumo para que nos consigamos situar relativamente ao procedimento de inspeção externo, as entidades inspecionadas quando são alvo de uma ação de inspeção tem de ser notificadas com antecedência mínima de cinco dias através da carta-aviso. Como referimos anteriormente, se uma ação de inspeção se se iniciar no dia 20 de um qualquer mês, a entidade inspecionada terá de receber a carta-aviso no dia 15 desse mês. É de salientar que o início do procedimento de inspeção não se dá com a referida notificação, mas sim com a assinatura da ordem de serviço, embora por vezes haja recusa da assinatura que não invalida o início da inspeção uma vez que a mesma pode ser assinada por duas testemunhas. Já na inspeção interna, a notificação não tem carácter obrigatório, mas sim opcional, isto é, poderá ocorrer, mas não é necessária a sua verificação para que o procedimento continue.

Esta ação de inspeção externa é contínua e deve ficar concluída no prazo máximo de 6 meses a contar do início da notificação, podendo ser prolongada por mais dois períodos de 6 meses em determinadas circunstâncias. Este acréscimo de prazo só acontece nas ações de

inspeção externa uma vez que, nas ações de inspeção interna, o prazo é contínuo de 6 meses sem direito a qualquer tipo de suspensão do prazo. Para além de que no decorrer do ato do procedimento de inspeção externa é necessária a presença do sujeito passivo ou obrigado tributário, os seus representantes legais, contabilistas certificados e revisores oficiais de contas caso a sua presença seja considerada imprescindível para a descoberta da verdade material sempre que o procedimento se pratique nas instalações ou dependências do contribuinte (art.º 54.º, n.º 1 do RCPITA).

De uma forma geral, no que toca à credenciação, esta é essencial apenas na inspeção externa para que o procedimento seja considerado válido, ou seja, é no seu início que ocorre a verificação da credenciação dos inspetores tributários, os quais são designados pela AT, e se apresentam o cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam. Por outro lado, no que respeita à inspeção interna este requisito já não é estritamente necessário, estando ao critério dos inspetores a credenciação, ou não, dos mesmos.

Posto isto, como mencionamos após a assinatura da ordem de serviço dá-se então o início da inspeção externa, em que os inspetores procedem à análise e recolha de elementos importantes para averiguar se há, ou não, correções fiscais a fazer, sendo que quando for possível poderão aplicar técnicas de auditoria contabilística (art.º 57.º do RCPITA), uma vez que se não existir todo este processo, não há presença de provas que segurem uma proposta de correção fiscal. É importante mencionar que os serviços de inspeção não têm aptidão para decidir sobre uma correção técnica ou sobre uma fixação de matéria coletável e tão pouco competência para liquidar impostos. Como tal, estes serviços simplesmente fazem uma proposta de correções fiscais fundamentada essencialmente pela análise e verificação da situação tributária do sujeito passivo, por norma, executada na sede deste, de forma a facilitar o bom desempenho da administração fiscal de potenciais contenciosos administrativos e/ou judiciais (Martins e Alves, 2016, p. 170).

3.2.5.3. Conclusão do Ato de Inspeção e Direito de Audição Prévia

Após toda esta fase de análise e recolha de elementos, ou seja, a fase de inspeção por parte dos inspetores tributários, chegamos à conclusão deste ato. Esta conclusão do ato de

inspeção surge à entidade inspecionada através da emissão de uma nota de diligência por parte do funcionário que ficou encarregue do procedimento, sendo entregue presencialmente pelo mesmo para que o sujeito passivo tenha conhecimento de que os atos de inspeção terminaram. Estes atos findam quando o funcionário já possui todas as provas necessárias (documentos, declarações prestadas pelo contribuinte e por outros contribuintes, informações prestadas por serviços públicos entre outros) e um parecer fundamentado baseado na análise e averiguação de todos os elementos da contabilidade do contribuinte para que possa efetuar um relatório preliminar apoiado nestas conclusões (op. cit. p. 180).

Nas inspeções externas que tenham como finalidade a consulta, recolha e cruzamento de informação ou o controlo dos sujeitos passivos não registados, a nota de diligência deverá indicar as tarefas efetuadas por parte do funcionário⁵⁶. No entanto, não é necessário que na nota de diligência se faça referência às tarefas realizadas nas situações em que as ações de inspeção externas são univalentes ou polivalentes, orientadas para um só sujeito passivo visando a análise da sua concreta situação fiscal (op. cit. pp. 180-181).

É importante referir que, a partir do momento em que os atos de inspeção estão concluídos e o sujeito passivo recebe a nota de diligência relativamente ao mesmo, a AT não pode exercer novos atos. O objetivo do que foi referido é o cumprimento do princípio da certeza e segurança jurídica, uma vez que assim os sujeitos passivos não voltarão a ser alvo de uma visita para proceder novamente a uma inspeção nas suas instalações (Rocha e Caldeira, 2013, p. 320).

Posto isto, após a emissão da nota de diligência, a AT executa o designado projeto de conclusões do relatório em que a entidade inspecionada deve ser notificada no prazo de 10 dias. Esta notificação só acontece se se verificar que existem propostas de correções fiscais que possam dar origem a uma matéria tributável desfavorável para a entidade inspecionada ou a atos tributários e, como tal, nestas situações o contribuinte é notificado através de carta registada⁵⁷. Após esta notificação, segundo o art.º 60.º, n.º 2 do RCPITA, a entidade inspecionada tem um prazo de 15 a 25 dias para se manifestar (direito de audição) em relação à proposta de correção fiscal exibida pela inspeção, sendo que todos os elementos

⁵⁶ Vide art.º 46.º, n.º 1 e 2 do RCPITA.

⁵⁷ Vide art.º 60.º, n.º 1 do RCPITA.

novos apresentados na audição do sujeito passivo são obrigatoriamente considerados na fundamentação da decisão (art.º 60.º, n.º 7 da LGT) (Martins e Alves, 2016, p. 181).

Relativamente ao direito de audição, este está relacionado com o princípio da participação em que consiste na colaboração dos contribuintes na elaboração das decisões que sejam referentes aos mesmos, sempre que a lei não decretar em sentido contrário, por qualquer das formas referidas no art.º 60.º, n.º 1 da LGT. Segundo o art.º 60.º, n.º 4 da LGT, o direito de audição deve ser realizado no prazo a fixar pela AT em que o contribuinte deve ser notificado através de carta registada a enviar para o domicílio fiscal do mesmo. Este direito só poderá ser exercido se a notificação possuir todos os elementos (facto e direito) que foram utilizados para se chegar à matéria tributária que, possivelmente, irá alterar a situação tributária do contribuinte. A omissão ou a falta de alguns elementos na notificação poderá fazer com que o contribuinte não se consiga exprimir, originando um vício procedimental de preterição de formalidade essencial, o que se assemelha a um direito de audição que não foi concedido ao contribuinte⁵⁸ (Rocha e Caldeira, 2013, p. 311).

Ainda dentro do art.º 60.º da LGT, mais propriamente no n.º 3, a Lei n.º 16-A/2002, de 31 de maio veio evidenciar que se o contribuinte já tivesse sido ouvido em qualquer uma das partes do procedimento mencionadas nas alíneas *b)* a *e)* do art.º 60.º n.º 1 da LGT, seria dispensada a sua audição antes da liquidação, a menos que haja invocação de factos novos sobre os quais o contribuinte não tenha enunciado⁵⁹ (Martins e Alves, 2016, p. 186). No n.º 2 deste mesmo artigo é-nos mencionado duas situações em que é dispensado o direito de audição, nomeadamente no caso de a liquidação se realizar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, recurso, reclamação ou petição lhe seja favorável; ou no caso de a liquidação se efetuar oficiosamente tendo como suporte valores objetivos previstos na lei, desde que o sujeito passivo tenha sido notificado para apresentação da declaração que se encontra em falta, sem que o mesmo o tenha feito.

⁵⁸ Neste sentido, *vide* Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 23-10-2012, com o processo 05791/12 (Relator: Joaquim Condesso): «(...) A falta de audição prévia do contribuinte, nos casos consagrados no art.º 60, n.º.1, da Lei Geral Tributária, constitui um vício de procedimento susceptível de conduzir à anulação da decisão final que vier a ser tomada (...)».

⁵⁹ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-05-2012, com o processo 0675/11 (Relator: Francisco Rothes):

Ora, o artigo 60.º, n.º 3 da Lei, (...) apenas dispensa a nova audição do contribuinte antes da liquidação caso nesta última não sejam “invocados” factos novos sobre os quais ele ainda não houvesse tido a oportunidade de se pronunciar previamente (no exercício do direito de audição prévia) (...).

Em relação ao modo de exercício do direito de audiência, apesar do art.º 54.º, n.º 3 da LGT referir que o procedimento tributário segue a forma escrita, a entidade inspecionada pode exercer o seu direito de audiência por escrito ou oralmente, sendo neste caso as suas afirmações reduzidas a termo, de acordo com o art.º 60.º, n.º 3 do RCPITA. Entende-se que a entidade inspecionada poderia optar pela forma escrita ou oral na situação concreta do direito de audiência prévia (Marques, 2014, pp. 277-278).

Na eventualidade do contribuinte não exercer o seu direito de audiência, ou seja, não se manifestar em relação à decisão desfavorável que foi alvo, este relatório preliminar contém tudo o que é necessário para que, *a posteriori*, seja considerado como relatório final, uma vez que não existem dados novos apresentados pelo contribuinte. Todavia, relativamente ao relatório final, se o contribuinte usufruir do direito de audiência e apresentar argumentos, mas a AT considerar que esses argumentos são inválidos não os especificando, podemos estar perante uma insuficiência de fundamentação do relatório de inspeção resultante da omissão de análise de audiência o que constitui fundamento de invalidade do ato tributário por vício de forma (Martins e Alves, 2016, pp. 182-185).

Nestas situações, é importante que a AT justifique o porquê de considerar os argumentos apresentados por parte do contribuinte como inválidos, dado que a desconsideração dos mesmos em sede de direito de audiência sem um mínimo de fundamentação tem um resultado semelhante ao da não notificação para o exercício do direito de audiência, ou seja, tem como efeito a invalidante do ato tributário (Rocha e Caldeira, 2013, p. 304).

3.2.5.4. Relatório Final

No seguimento do direito de audiência da entidade inspecionada, o inspetor tributário deverá elaborar um relatório definitivo e as respetivas conclusões no prazo de 10 dias após o exercício do referido direito⁶⁰. Posto isto, o contribuinte terá de ser notificado através de carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido anteriormente, sendo que com esta notificação considera-se concluído o procedimento (Marques, 2014, p. 295).

⁶⁰ Vide art.º 60.º, n.º 4 do RCPITA.

O relatório final de inspeção é, portanto, uma peça fundamental do trabalho da mesma uma vez que identifica e sistematiza todos os factos encontrados, procedendo à sua qualificação jurídico-tributária, sendo composto por diversos elementos que se encontram consagrados no art.º 62.º, n.º 3 do RCPITA. Este relatório obedece a uma estrutura aprovada superiormente, bem como a uma uniformização dos elementos referidos anteriormente que são respeitados por todos os serviços de inspeção. Desta forma, tudo se torna mais simples para que as entidades competentes cheguem a uma decisão final para fundamentar os atos tributários ou em matéria tributária baseando-se nas conclusões do relatório aderindo ou concordando com as mesmas⁶¹. É importante referir que este relatório é dirigido às entidades inspecionadas, como também aos responsáveis hierárquicos dos inspetores e ainda a todos aqueles que possam vir a participar relativamente à pertinência dos factos e da respetiva fundamentação (Martins e Alves, 2016, p. 196).

Relativamente ao art.º 64.º, n.º 2 do RCPITA, os sujeitos passivos ou obrigados tributários envolvidos na inspeção podem requerer o sancionatório das conclusões do relatório de inspeção no prazo de 30 dias após a notificação do relatório final ao diretor geral da AT. Esta ação por parte do sujeito passivo tem como razões o princípio da segurança jurídica, tendo em vista uma consolidação das expectativas legitimamente fundamentadas por parte dos visados e também uma fixação confiável das correspondentes posições jurídicas subjetivas. Já que caso exista diferimento expresso ou tácito (quando a AT não se pronuncia através da notificação à entidade inspecionada no prazo de 6 meses a contar da data da entrega do pedido de sancionamento) do relatório surge um efeito vinculativo para a AT, no qual a própria fica cingida ao que está expresso no relatório e, como tal, durante os 3 anos seguintes à data de notificação, a AT não poderá agir em sentido diverso relativamente ao teor das conclusões do relatório de inspeção. Este pedido de sancionamento deve indicar as matérias sobre as quais o requerente pretende que se incida o sancionamento (Rocha e Caldeira, 2013, p. 341).

Para além do sancionamento a nível do relatório final de inspeção, os sujeitos passivos também podem requerer o sancionamento do relatório sobre a qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal no prazo de 30 dias após a sua notificação, o que faz com que a AT não possa, igualmente, proceder em sentido inverso

⁶¹ Vide art.º 63.º do RCPITA.

no que se refere ao teor da qualificação jurídico-tributária das operações realizadas com contingência fiscal nos 3 anos seguintes em relação à entidade inspecionada. No entanto, existem exceções, nomeadamente, quando se verifique, após os 3 anos casos de simulação, falsificação, violação, ocultação ou destruição de quaisquer elementos respeitantes ao objeto do procedimento de inspeção (op. cit. pp. 341-342).

De acordo com a perspetiva de JOAQUIM ROCHA e JOÃO CALDEIRA (2013, pp. 343-345), esta exceção contradiz o que está previsto no art.º 63.º, n.º 4 da LGT relativamente à questão dos factos novos visto que esta situação possibilita a realização de uma nova inspeção. No entender dos autores, os factos que fazem interromper a limitação temporal de 3 anos da eficácia relativa do relatório de inspeção são factos que a AT deveria ter a obrigação de saber no decorrer do procedimento de inspeção e, como tal, não são considerados factos novos, não podendo findar a eficácia vinculativa do relatório.

Também fazem diferenciação no que diz respeito aos factos novos que chegam ao conhecimento da AT após a ação de inspeção, daqueles que a AT apesar de só tomar conhecimento quanto aos mesmos após a inspeção, poderia e deveria ter tomado conhecimento mediante os elementos obtidos no decorrer da inspeção. Assim sendo, a AT não se pode servir destes factos novos para realizar uma nova ação de inspeção dado que deveria ter tomado conhecimento relativamente aos mesmos (Campos, Rodrigues e Sousa, 2012, p. 548).

No decorrer do procedimento de inspeção, a entidade inspecionada poderá ainda regularizar a sua situação tributária (cumprindo as obrigações declarativas em falta), mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no dito procedimento, tendo esta regularização de ser mencionada, obrigatoriamente, no relatório final, tal como nos indica o art.º 58.º do CPPT. Deste preceito podemos retirar que, e seguindo a perspetiva de JOAQUIM ROCHA e JOÃO CALDEIRA (2013, p. 290),

(...) a Administração tributária não deve “perseguir” o contribuinte a todo o custo, até porque o procedimento inspectivo não tem intuítos persecutórios, mas investigatórios, sendo que o seu objetivo não é sancionar, mas como se tem reiteradamente referido, apurar a verdade material (...).

O cumprimento destas obrigações de forma voluntária por parte do contribuinte beneficia ainda o próprio no que toca à coima aplicada, ou seja, se a entidade inspecionada regularizar a sua situação tributária até terminar o procedimento de inspeção tributária, a coima será reduzida para 75% do montante mínimo legal (art.º 78.º, n.º 1 do RGIT). A

intenção da beneficiação da referida redução de coima deverá ser dada a conhecer ao funcionário da inspeção tributária para que este elabore um relatório onde especifique as faltas verificadas, devendo ser paga nos 15 dias posteriores à notificação da referida coima (art. 78.º, n.º 2 do RGIT) (op. cit. pp. 290-291).

3.2.5.5. Liquidação

Após o relatório final, no qual constam todas as conclusões relativas ao procedimento de inspeção tributária e, conseqüentemente, as obrigações por cumprir por parte do contribuinte, segue-se então o momento da liquidação.

O procedimento de liquidação encontra-se enquadrado no art.º 59.º do CPPT, correspondendo às suas regras gerais. Consiste num procedimento que se instaura com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a alcançar a entidade competente, segundo o n.º 1 deste mesmo artigo.

Este procedimento de liquidação é instaurado com a apresentação das declarações dos contribuintes⁶² e também da apresentação dos elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária, como elenca o n.º 2 do artigo mencionado. Todavia, caso o contribuinte não apresente as declarações, o procedimento é instaurado pela AT, tal como refere o seu n.º 7.

Existe ainda a possibilidade de substituir as declarações em caso de existência de erro de facto ou de direito nas mesmas nos casos do n.º 3 do art.º 59.º do CPPT. Ou seja, poderão ser substituídas, seja qual for a situação, caso ainda esteja dentro do prazo legal da respetiva entrega (al. *a*) do artigo mencionado); ou quando resultar um imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado nos prazos estabelecidos na al. *b*): 30 dias subsequentes ao termo do prazo legal, seja qual for a situação da declaração a substituir (al. *b*, *I*)); até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou impugnação judicial do ato de liquidação, com vista à correção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos

⁶² Segundo o art.º 75, n.º 1 da LGT, as declarações apresentadas pelos contribuintes presumem-se verdadeiras e de boa-fé, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a lei comercial e fiscal.

que origine montante inferior ao liquidado baseado na declaração apresentada (al. *b*), *II*); ou até 60 dias antes do termo do prazo de caducidade com o objetivo de corrigir erros imputáveis superiores a anteriormente liquidado (al. *b*), *III*). Quando estejam ainda presentes erros ou omissões, poderá suceder-se a convolação da declaração de substituição em reclamação graciosa, caso esta declaração seja apresentada no prazo legal para a reclamação graciosa, segundo o n.º 5 do referido artigo.

Ora, para que o sujeito passivo recorra ao procedimento das dívidas tributárias em falta, é previamente notificado para que este procedimento se torne eficaz (art.º 77.º, n.º 6 da LGT). Esta notificação é feita por carta registada com aviso de receção (art.º 38.º, n.º 3 do CPPT) e considera-se efetuada no 3.º dia posterior ao do registo da mesma ou no 1.º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja útil, tal como nos diz o art.º 39.º, n.º 1 do CPPT.

Se o aviso de receção for devolvido ou caso não venha assinado pelo destinatário por este se ter recusado a recebê-lo ou não o ter levantado no prazo previsto, a notificação será então efetuada nos 15 dias seguintes à devolução, por nova carta registada com aviso de receção, presumindo-se a notificação se a mesma não tiver sido recebida ou levantada, salvo se o contribuinte provar algum tipo de impedimento ou a impossibilidade de informar a mudança de morada (art.º 39.º, n.º 5 do CPPT).

Remetendo o processo de liquidação para o âmbito concreto da inspeção tributária, JESUÍNO MARTINS (2017, p. 164) esclarece que a conclusão do procedimento de inspeção tributária poderá originar uma das seguintes situações: a realização de correções meramente aritméticas (avaliação direta); ou a fixação da matéria tributável por métodos indiretos. Quanto ao primeiro caso, o ato de liquidação poderá ser feito de imediato, o que difere da segunda situação. No caso de fixação da matéria por métodos indiretos, a liquidação não poderá ser efetuada enquanto não decorrer o prazo que o sujeito passivo goza para interpor algum dos meios de defesa existentes de modo a sindicar a decisão. Caso o contribuinte acione algum dos meios de defesa com o objetivo de reagir contra a decisão, a liquidação ficará suspensa até à decisão proferida decorrente deste procedimento, suspendendo também, neste caso, o prazo de caducidade, de acordo com o art.º 46.º, n.º 2 da LGT.

Caso o procedimento de inspeção tenha um carácter interno, não existe qualquer efeito no prazo de caducidade. Por outro lado, caso se trate de um procedimento de carácter externo, o art.º 46.º, n.º 1 da LGT diz-nos que este determina a suspensão do prazo de caducidade,

desde que a duração da ação inspetiva não ultrapasse os 6 meses contados do início do procedimento (op. cit. p. 165).

A AT poderá então realizar a liquidação no prazo geral de caducidade da liquidação⁶³, o qual corresponde a 4 anos, salvo se a lei estipular outro. Quanto ao procedimento de inspeção tributária, este poderá iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório (art.º 45.º, n.º 1 da LGT e art.º 36.º, n.º 1 do RCPITA).

3.2.5.6. Cobrança

Seguidamente à liquidação do imposto temos então a cobrança, a qual se destina ao pagamento do tributo pelo contribuinte ou substituto tributário. Esta tem como objetivo a arrecadação da receita fiscal ou tributária, destinando-se ao pagamento do tributo por parte do sujeito passivo, em que a competência para a cobrança dos tributos é assegurada pelas entidades legalmente competentes, segundo o art.º 79.º do CPPT (Amorim e Azevedo, 2018, p. 100).

À luz do art.º 78.º do CPPT, a cobrança pode ocorrer consoante duas modalidades: o pagamento voluntário ou a cobrança coerciva. Relativamente ao pagamento voluntário de dívidas de impostos e demais prestações tributárias, este é considerado um ato espontâneo e voluntário do sujeito passivo que é efetuado dentro do prazo previsto por lei, sendo que quando não seja estipulado qualquer prazo para o pagamento, este será de 30 dias após a notificação por parte dos serviços competentes (art.ºs 84.º e 85.º, n.º 2 do CPPT). Findo o prazo para o pagamento voluntário, até à instauração do processo de execução fiscal⁶⁴, serão devidos juros de mora, de acordo com os art.ºs 44.º, n.º 1 da LGT e 86.º do CPPT, e

⁶³ É importante termos em conta a distinção entre prazo de caducidade e prazo de prescrição. Tal como afirma JOAQUIM ROCHA (2013, p. 17), o prazo de caducidade não é considerado apenas para questões de liquidação de tributos, mas considera-se sim o prazo para notificar essa liquidação. Já no que respeita à prescrição (art.º 48.º da LGT), JOAQUIM ROCHA (2013, p. 19) diz-nos que corresponde ao prazo que o credor dispõe para exigir a obrigação tributária que já foi objeto de liquidação.

⁶⁴ Entende-se por execução fiscal, o processo decorrente da cobrança coerciva das dívidas tributárias, segundo o art.º 103.º da LGT e o art.º 148.º do CPPT. O contribuinte pode reagir contra este processo de execução fiscal, interpondo uma oposição judicial, sendo este de cariz judicial. Contudo, há que ressaltar que a dedução de oposição não suspende, por si só, a tramitação da execução fiscal (Martins e Alves, 2016, p. 313).

aplicáveis as sanções correspondentes às contraordenações previstas no art.º 113.º e seguintes do RGIT. No entanto, o sujeito passivo pode solicitar o pagamento do tributo em prestações, o que iremos especificar já de seguida. Posto isto, caso se verifiquem as condições previstas no art.º 86.º, n.º 4 do CPPT, antes da extração da dívida⁶⁵, o sujeito passivo pode efetuar um pagamento por conta de dívidas por tributos constantes das notas de cobrança, segundo o art.º 86.º, n.º 4 e seguintes (op. cit. pp. 105-106).

No que toca à cobrança coerciva (aplicação do produto da venda dos bens penhorados ou da penhora de dinheiro ou de valores depositados), esta acontece quando o sujeito passivo não paga o tributo dentro do prazo do pagamento voluntário e, como tal, esse pagamento terá de ser efetuado através de meios coercivos, por meio de instauração de um processo de execução fiscal, a decorrer nos tribunais tributários, conforme se encontra regulado no art.º 148.º e seguintes do CPPT. O processo de execução fiscal só se considera extinto depois de se terem realizado todos os pagamentos resultantes da penhora ou da venda e se esses valores adquiridos forem suficientes para solver a execução e se não houver lugar a verificação e graduação de créditos, segundo o art.º 261.º, n.º 1 do CPPT. No entanto, se as quantias obtidas forem insuficientes, a execução não será extinta, devendo esta obrigação recair sobre outros bens do devedor, responsáveis solidários ou subsidiários, de forma a que seja possível o pagamento integral da dívida exequenda (juros compensatórios e o tributo) e do acrescido (juros de mora e custas) (art.º 261.º, n.º 2 do CPPT) (op. cit. pp. 106-107).

No que respeita aos juros, existem 3 tipos: os juros compensatórios, os juros de mora e os juros indemnizatórios. Em relação aos juros compensatórios, estes são devidos quando for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido (art.º 35.º, n.º 1 da LGT) ou ainda quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido (art.º 35.º, n.º 2 da LGT). A incidência dos juros compensatórios tem como objetivo indemnizar a AT pela perda de disponibilidade de uma quantia que não foi liquidada ou que foi reembolsada indevidamente, além de que estão integrados e agravam a dívida tributária, sendo liquidados e pagos juntamente com a dívida, nos termos do art.º 35.º, n.º 8 da LGT (op. cit. pp. 107-108).

⁶⁵ Vide art.º 88.º do CPPT.

Como elenca o art.º 35.º, n.º 7 e 3 da LGT, os juros compensatórios só são devidos pelo prazo máximo de 180 dias no caso de erro do sujeito passivo apresentado na declaração ou em caso de falta apurada no âmbito de uma ação de fiscalização, até aos 90 dias posteriores à sua conclusão e estes juros contam-se dia a dia desde o termo do prazo de apresentação da declaração, do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até ao suprimento, correção ou deteção da falta que motivou o atraso da liquidação. Porém, se a razão da incidência dos juros compensatórios for o recebimento de reembolso indevido, estes contam-se a partir deste até à data do cumprimento ou correção da falta que o originou (art.º 35.º, n.º 5 da LGT). No caso concreto da inspeção, a falta que motivou o retardamento da liquidação considera-se corrigida a partir do auto de notícia⁶⁶, segundo o art.º 35.º, n.º 4 da LGT. Quanto à taxa dos juros compensatórios, esta é equivalente à taxa dos juros legais assentes, nos termos do art.º 559.º, n.º 1 do CC⁶⁷.

No que tange aos juros de mora, estes são devidos quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal, ou seja, o sujeito passivo encontra-se em mora a partir do momento em que finda o prazo legal para o pagamento voluntário da prestação que se encontra em falta (art.º 44.º, n.º 1 da LGT). Relativamente ao valor dos juros de mora, segundo o art.º 163.º, n.º 2 do CPPT, no título executivo terá de estar indicado a data a partir do qual são devidos os juros de mora e o montante sobre o qual incidem. A contagem deste tipo de juros inicia-se no dia seguinte ao último dia em que deveria ter sido paga a dívida tributária, terminando quando se efetiva o pagamento integral da mesma, como tal são devidos até ao pagamento da dívida (art.º 44.º, n.º 2 da LGT). É importante referir que para além dos juros devidos pelo sujeito passivo, pode ainda haver juros de mora a favor do sujeito passivo quando seja estipulado, judicialmente, a restituição do imposto que já tenha sido pago (op. cit. p. 108).

Neste âmbito é importante destacar o DL n.º 73/99, de 16 de março, relativo ao regime dos juros de mora das dívidas ao Estado e outras entidades públicas, mais propriamente a questão da redução dos juros de mora. No seu art.º 3.º, n.º 3 é nos dito que os juros de mora podem ser reduzidos em metade quando as dívidas em causa estejam revestidas de garantias reais constituídas por iniciativa da entidade credora ou por ela aceites e para as dívidas cobertas por garantia bancária. Para além desta opção, há ainda a possibilidade de

⁶⁶ Vide art.º 57.º do RGIT.

⁶⁷ Vide art.º 35.º, n.º 10 da LGT.

redução da taxa no caso previsto no art.º 3.º, n.º 5 do referido DL, isto é, por despacho do ministro de que dependa a entidade credora, no âmbito de procedimento conducente à celebração de contrato de consolidação financeira e reestruturação empresarial ou de PER. O art.º 43.º, n.º 5 da LGT estabelece ainda que no espaço de tempo entre data em que o prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado termina e a data da emissão da nota de crédito, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa dos juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outras entidades públicas⁶⁸. JOSÉ AMORIM e PATRÍCIA AZEVEDO (2018, p. 109) defendem que estes juros referidos no art.º 43.º, n.º 5 da LGT não têm como objetivo compensar o contribuinte, mas sim sancionar a AT pelo não cumprimento da execução da decisão.

No que toca à liquidação, aplicamos a taxa que estiver a vigorar no momento em que se verificar a existência de mora no pagamento, podendo suceder-se a aplicação de diferentes taxas consoante os anos em que o contribuinte esteja com o pagamento em falta (op. cit. p. 110).

Dentro dos juros de mora, é importante ressaltar ainda que os juros de mora são calculados sobre os juros compensatórios a favor da AT e, pelo contrário, quando falamos em juros indemnizatórios, os juros de mora já não incidem sobre estes, pois os juros indemnizatórios têm um carácter autónomo (op. cit. p. 110).

Por último, temos os juros indemnizatórios, os quais estão especificados no art.º 43.º da LGT. O seu n.º 1 estabelece que quando seja determinado em reclamação graciosa ou impugnação judicial, são devidos juros de indemnizatórios caso se constate que existiu erro imputável aos serviços⁶⁹ de que resulte pagamento da dívida tributária em valor superior ao legalmente devido. Para além do predito, o n.º 3 elenca ainda outras situações em que também são devidos juros de indemnizatórios, sendo elas:

- a) Quando não seja cumprido o prazo legal de restituição oficiosa dos tributos;

⁶⁸ Enquanto que a taxa de juros de mora a favor da AT corresponde a 4% (art.º 559.º, n.º 1 do CC), a taxa de juros de mora a favor do contribuinte corresponde à presente no art.º 3.º, n.º 1 do DL n.º 73/99, de 16 de março. Este último artigo diz-nos que a taxa é apurada e publicitada pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, com aviso no Diário da República até 31 de dezembro do ano anterior.

⁶⁹ É importante referir que, segundo o art.º 43.º, n.º 2 da LGT, considera-se «(...) também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas (...)».

b) Em caso de anulação do acto tributário por iniciativa da administração tributária, a partir do 30.º dia posterior à decisão, sem que tenha sido processada a nota de crédito;

c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária.

Tal como refere JOSÉ AMORIM e PATRICIA AZEVEDO (2018, p. 112), a aplicação destes juros indemnizatórios tem como finalidade a reparação do prejuízo causado ao sujeito passivo por ter ficado desprovido de determinado valor monetário durante um determinado período de tempo⁷⁰.

Este tipo de juros deve ser liquidado no prazo de 90 dias a contar da decisão⁷¹ da atribuição destes juros ou do dia seguinte ao termo do prazo legal de restituição oficiosa do tributo (art.º 61.º, n.º 3 do CPPT). A contagem é feita desde a data do pagamento impróprio do imposto até à data do processamento da sua nota de crédito (art.º 61.º, n.º 5 do CPPT). Quando o contribuinte não concorde com o pagamento dos juros em análise, poderá reclamar, no prazo de 30 dias, ao órgão periférico regional da administração tributária competente (art.º 61.º, n.º 7 do CPPT).

A taxa dos juros indemnizatórios é idêntica à taxa referida nos juros compensatórios, sendo ainda semelhante a estes juros no facto de serem atribuídos da mesma forma, ou seja, com base na responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais pessoas coletivas de direito público (op. cit. p. 112).

Quanto ao pagamento da dívida tributária, de acordo com o art.º 31.º, n.º 1 da LGT, esta representa a obrigação principal que deve ser efetuada pelo sujeito passivo, já que, como obrigações acessórias, temos por exemplo a apresentação das declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, compreendendo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações (art.º 31.º, n.º 2 da LGT). Este pagamento pode ser subdividido em quatro situações: o pagamento integral (quando é realizado de uma só vez); o pagamento em prestações⁷² (quando o sujeito passivo não consiga cumprir integralmente e só de uma vez a dívida tributária); o pagamento efetuado através da dação em pagamento

⁷⁰ Existem várias entidades competentes para o reconhecimento destes juros indemnizatórios, as quais estão presentes no art.º 61.º, n.º 1 do CPPT.

⁷¹ Se esta decisão tiver carácter judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea, como indica o art.º 61.º, n.º 4 do CPPT.

⁷² Vide art.º 42.º da LGT e 86.º, n.º 2 do CPPT.

(antes ou depois de instaurada a execução fiscal, art.ºs 87.º e 201.º do CPPT) e por fim o pagamento por compensação de créditos tributários (art.ºs 89.º, 90.º e 90.º-A do CPPT).

É importante salientar que, caso não haja entrega total ou parcial pelo período até 90 dias ou por período superior da prestação tributária⁷³, desde que os factos não constituam crime, esta situação é punível com coima variável entre o valor da prestação em falta e o seu dobro, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido, segundo o art.º 114.º, n.º 1 do RGIT. Contudo, se a situação referida acontecer devido a negligência e mesmo que o período da não entrega ultrapasse os 90 dias, a coima aplicada será variável entre 15% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o máximo abstratamente estabelecido, nos termos do art.º 114.º, n.º 2 do RGIT. Para além do que foi referido, existem outros casos que são puníveis como falta de entrega da prestação tributária, nomeadamente os que se encontram elencados no art.º 114.º, n.º 5 do RGIT.

3.2.6. Sigilo Bancário

Como já mencionado anteriormente, são vários os momentos em que os inspetores tributários carecem de determinadas informações, por parte de terceiros, referentes à situação tributária do contribuinte, informações estas que, em grande parte, são fornecidas pelas entidades bancárias. Ora, é evidente que estas entidades têm o dever de confidencialidade em relação às informações dos seus clientes que têm em seu poder, como as provas de recebimentos ou pagamentos, remetendo-nos assim para o âmbito do sigilo bancário (Marques, 2014, p. 433).

FRANCISCO ROTHES (2015, p. 78), em conjugação com a jurisprudência e com o art.º 26.º da CRP⁷⁴, defende a existência de uma dupla finalidade do sigilo bancário, isto é, por um lado «(...) um interesse de ordem pública, qual seja o regular funcionamento do sistema bancário, sendo o segredo um elemento imprescindível para a confiança na

⁷³ De acordo com o art.º 11.º, n.º 1, al. *a*) do RGIT, considera-se prestação tributária: «(...) os impostos, incluindo os direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas, as taxas e demais tributos fiscais ou parafiscais cuja cobrança caiba à administração tributária ou à administração da segurança social (...)».

⁷⁴ Art.º 26.º CRP (Outros direitos pessoais):

1. A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à protecção legal contra quaisquer formas de discriminação.

atividade bancária (...)» e, por outro lado, proteger os dados pessoais das pessoas que têm relação com o sistema bancário.

Este dever de sigilo bancário está presente no RGICSF, mais propriamente no seu art.º 78.º, o qual abrange a não divulgação apenas das «(...) informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços (...)». Contudo, o art.º 79.º do mesmo diploma tem exceções a este preceito, elencando que os factos ou elementos das relações do cliente com a instituição podem ser divulgados mediante autorização do cliente, desde que transmitida à instituição (n.º 1), sendo que o seu n.º 2 enuncia várias situações que podem ser reveladas à AT, no âmbito das suas atribuições (al. g)).

Em certas doutrinas, o sigilo bancário é considerado como uma manifestação do segredo profissional e, neste âmbito, o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa⁷⁵ vem afirmar que o «(...) bem jurídico tutelado pela protecção do segredo bancário, como segredo profissional, é, em primeira linha, o da confiança dos clientes, na discrição dos seus interlocutores nas informações familiares, pessoais e patrimoniais (...)». Assim, o acesso da Administração às informações protegidas pelo sigilo bancário e profissional dependem de autorização judicial, segundo o art.º 63.º, n.º 2 da LGT. Todavia, o n.º 3 do referido artigo estabelece exceções ao predito, exceções estas que permitem uma derrogação do sigilo bancário pela AT sem ser necessária qualquer autorização, como é o caso de informações relativas a operações financeiras (art.º 63.º-A da LGT), informações e documentos bancários (art.º 63.º-B da LGT) e a contas bancárias exclusivamente afetas à atividade empresarial (art.º 63.º-C da LGT), respeitando o estabelecido nos artigos mencionados.

Em consequência a estas possibilidades, PAULO MARQUES (2014, p. 435-436) vem afirmar que este acesso às informações dos contribuintes de forma incontrolada atenta contra os direitos fundamentais dos mesmos e, consequentemente, da Constituição, o que leva a uma incompatibilização entre o dever de sigilo bancário e proteção da vida privada dos cidadãos (art.º 26.º, n.º 1 da CRP) e o dever de inspeção tributária combatendo a fraude e a evasão fiscal.

⁷⁵ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 19-03-2009, com o processo 372/2009-8 (Relator: Bruto da Costa).

A título de conclusão, e seguindo a posição de PAULO MARQUES (2014, p. 441), o facto de a AT ter conhecimento das operações bancárias do contribuinte não faz com que exista uma derrogação do sigilo bancário, uma vez que tal pedido para aceder à informação é devidamente fundamentado e de encontro à lei. Neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte⁷⁶ diz-nos que a

(...) necessidade de subordinar o levantamento do sigilo bancário a critérios de proporcionalidade decorre que o levantamento do sigilo bancário só constituirá um instrumento lícito do apuramento da situação tributária do sujeito passivo quando, em concreto, se revelar necessário (no sentido de que não existe outra forma de suplantar a falta de colaboração do contribuinte); adequado (no sentido de que a informação em falta pode ser obtida com recurso a essa informação bancária), e proporcionada em sentido estrito (no sentido de que só pode ser pretendido o levantamento do sigilo bancário quanto aos elementos e aos períodos relativamente aos quais foi verificada a falta de colaboração (...)).

Comparando com o regime espanhol, neste não existe uma norma específica para esta temática. Contudo, é evidente que a matéria do sigilo bancário é considerada como um princípio básico informativo dentro das instituições de crédito (Torre, 2007, p. 17). Este princípio, e consequentemente dever, vem, de certa forma, estipulado no art.º 93.º, n.º 1 da nova *Ley General Tributaria* espanhola⁷⁷, tendo como epígrafe *obligaciones de información*, isto é, as instituições de crédito, a requerimento da AT, estão obrigadas a disponibilizar «(...) *toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas (...)*». Para adquirir esta informação, deverá atender-se às normas do art.º 38.º do *Reglamento General de la Inspeccion de los Tributos*⁷⁸, com a epígrafe *obligación de informar acerca de préstamos y créditos, y de movimientos de efectivo*.

⁷⁶ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 27-09-2012, com o processo 00380/12.5BEBRG (Relator: Anabela Ferreira Alves Russo).

⁷⁷ Disponível em: <https://www.boe.es> .

⁷⁸ Disponível em: <https://www.boe.es> .

Capítulo III – Sistemas de Avaliação da Matéria Tributável

1. Considerações Gerais

Continuando na linha de pensamento do capítulo anterior, entramos agora numa nova temática relativa à avaliação da matéria tributável apurada no procedimento de inspeção. Ao longo de todo o procedimento de inspeção, como referimos, é chegada a notificação relativa ao relatório final onde se encontra a matéria tributável que será alvo de liquidação, em que caso o sujeito passivo não concorde com a matéria tributável referida e com o procedimento utilizado para o cálculo da mesma, pode pedir a sua revisão, e é sobre estes aspetos que nos iremos debruçar no presente capítulo.

Existem dois tipos de procedimentos de avaliação da matéria tributável: a avaliação direta e a avaliação indireta. Relativamente à avaliação direta, esta corresponde ao procedimento considerado regra e ocorre quando a matéria tributável é quantificada e apurada com base na declaração apresentada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou seja, visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação⁷⁹. Em jeito de exemplo, quando apresentamos uma declaração fiscal, como o IRS, a liquidação é efetuada com base nela, estando por isso na presença da avaliação direta.

As declarações anteriormente referidas apresentadas pelos contribuintes devem sempre ter por base a presunção de verdade e boa-fé, tal como afirma o art.º 75.º da LGT. Deste preceito resulta ainda que, para que se confie verdadeiramente nesta presunção, é exigido ao contribuinte a apresentação de uma contabilidade organizada de acordo com a lei comercial e fiscal. Conjugando o predito com o art.º 350.º, n.º 1 do CC, o contribuinte não fica obrigado a provar esta presunção de verdade caso se verifique que a sua contabilidade está, de facto, organizada. Todavia, se se verificar algum tipo de erro ou inexatidão nas declarações do sujeito passivo, se o contribuinte não cumprir os seus deveres no que toca aos esclarecimentos da sua situação tributária, a matéria tributável do contribuinte ou os seus rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem para menos de forma significativa, esta presunção não se verifica (n.º 2 do art.º 75.º da LGT), ficando a prova

⁷⁹ Vide art.º 81.º, n.º 1 da LGT.

destes factos sujeita às regras gerais do ónus da prova presentes no art.º 74.º da LGT. Melhor dizendo, quando a determinação da matéria coletável é feita por métodos indiretos, cabe à AT provar a existência de tais deficiências nos documentos declarativos, tendo o contribuinte o ónus da prova de demonstrar o erro na quantificação da matéria coletável (art.º 74.º, n.º 3 da LGT).

De acordo com o art.º 81.º, n.º 2 da LGT, no caso do regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação direta nas situações em que a lei determine. No que tange à competência para a avaliação direta, esta cabe à AT, exceto nos casos de autoliquidação em que a competência é do sujeito passivo, visto que é o próprio que efetua as suas declarações, devendo sempre esclarecer a AT quando esta indique, à cerca dos critérios que foram utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou⁸⁰.

A avaliação direta é também passível de impugnação contenciosa direta nos termos da lei e depende do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão, quer isto dizer que o sujeito impugnante deverá solicitar mais uma vez a AT antes de recorrer ao tribunal, como por exemplo nos casos da avaliação dos imóveis (art.º 71.º e ss. do CIMI) podem pedir uma nova avaliação dos mesmos e só em caso de uma decisão for desfavorável por parte da AT é que o sujeito impugnante recorre à via contenciosa⁸¹ (Rocha, 2018, p. 209).

Em relação à avaliação indireta, esta é considerada subsidiária da avaliação direta, ocorrendo em casos e condições expressamente previstos na lei, sendo classificado como um procedimento de exceção. Visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributários a partir de indícios, presunções ou outros elementos que a AT contenha, ao contrário da avaliação direta que, como referimos *a priori*, visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação. No que respeita a este tema da avaliação indireta iremos abordar de forma mais pormenorizada no tópico seguinte.

⁸⁰ Vide art.º 82.º da LGT.

⁸¹ Vide art.º 86.º, n.º 1 e 2 da LGT.

2. Avaliação Indireta da Matéria Tributável

Como foi referido a avaliação indireta tem como objetivo a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT contenha, o que significa que em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, a avaliação dos rendimentos ou dos bens patrimoniais é efetuada através de avaliação indireta. A avaliação indireta da matéria tributável é subsidiária da avaliação direta, dado que a AT só pode utilizar este procedimento se conseguir provar que os elementos declarados e os documentos apresentados pelo sujeito passivo não obedecem aos pressupostos formais e materiais para que a matéria coletável seja apurada através do sistema direto de tributação (Martins, 2010, p. 114).

Contrariamente ao que referimos sobre a competência relativa à avaliação direta, no caso da avaliação indireta esta cabe somente à AT a quem lhe recai o ónus da prova, significa isto que a AT tem de provar a verificação dos respetivos pressupostos enquanto que ao sujeito passivo cabe o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação⁸². No art.º 87.º, n.º 1 da LGT, encontram-se representados as situações em que se pode efetuar a avaliação indireta, nomeadamente:

(...) a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;

b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;

c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na lei;

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º.-A;

e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;

⁸² Vide art.º 74.º da LGT.

f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados (...).

Relativamente à alínea *a*) do art.º 87.º, n.º 1 da LGT, o regime simplificado de tributação é aplicável aos sujeitos passivos de IRS que tenham rendimentos empresariais ou provenientes de trabalho independente, nas circunstâncias indicadas no art.º 28.º do CIRS, quanto ao cálculo do imposto a determinação do rendimento tributário é feita mediante a aplicação dos coeficientes indicados no art.º 31.º do CIRS. Por exemplo, nas situações em que os sujeitos passivos que durante o primeiro ano de trabalho obtêm rendimentos pouco elevados, estes não são obrigados ao cumprimento de obrigações declarativas e contabilísticas iguais às que se exige a uma grande sociedade, o que na nossa opinião faz todo o sentido para que não haja injustiças. Devido a estas situações, o legislador decidiu então criar o regime simplificado de tributação que se baseia num conjunto especial de regras de determinação dos rendimentos sujeitos a imposto, apoiado numa estimativa ou presunção legal, decorrendo então o método de avaliação indireta (Rocha, 2018, p. 214).

No que se refere à alínea *b*) deste mesmo artigo, a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável pode ocorrer devido às anomalias e incorreções indicadas no art.º 88.º da LGT nomeadamente:

(...) a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação⁸³;

⁸³ Segundo o art.º 113.º do RGIT, a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes é punível com coima variável entre 375€ a 75 000€. De acordo com CARLOS PAIVA (2017, p. 28), o que se encontra em causa é a recusa dolosa de entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos (livros, documentos e suportes informáticos) fiscalmente relevantes a funcionário competente, o que acontece também nos casos em que se tiver esgotado o prazo que anteriormente foi fixado para a sua entrega, exibição ou apresentação, se tais factos não constituírem fraude fiscal. Este tipo contraordenacional encontra-se consumado quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização dos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização pelos agentes da AT, segundo o art.º 113.º, n.º 3 do RGIT. Também se encontra enquadrado nesta situação o art.º 118.º, n.º 1 do RGIT, uma vez que caso alguém dolosamente falsifique, vicie, oculte, destrua ou danifique elementos fiscalmente relevantes, é punido com coima variável entre 750€ e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até 37 500€.

c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;

d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Esta impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria tributável deverá resultar, diretamente, de vícios formais e materiais decorrentes da declaração de rendimentos, da documentação ou ainda do incumprimento dos deveres de cooperação⁸⁴. Entendemos por vícios formais, aqueles que geram uma contaminação na documentação de suporte, por exemplo, como é o caso da utilização de faturas que não cumprem com os pressupostos evidenciados no art.º 36.º do CIVA relativo à dedução do IVA. Neste sentido, ELISABETE MARTINS (2010, p. 135-136) conclui que se tais vícios formais forem passíveis de correção e que resulte destes um prejuízo para o Estado, a AT deve estimular que apresentem declarações em substituição das anteriores ou a realização de correções técnicas. Justificando,

(...) sendo a avaliação indireta subsidiária em relação à avaliação direta, não se verifica o pressuposto essencial que justifica o recurso a métodos indiretos que é a impossibilidade de apuramento da matéria colectável com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, sendo a mesma regra aplicável quer [nos] (...) vícios de carácter formal ou ainda de carácter material (...).

No que respeita aos vícios materiais, estamos perante os mesmos quando seja colocada em causa a verdade material da declaração de rendimentos ou a documentação de suporte, como é o caso das faturas que são utilizadas não corresponderam a operações reais. Podemos ainda estar perante vícios materiais em situações externas, como por exemplo a diferença entre o valor da declaração e o valor de mercado de bens e serviços (op. cit. p. 137-138).

Todavia, na eventualidade de se puder utilizar parcialmente a avaliação direta, esta deverá ser utilizada de preferência. Significa isto que não é suficiente a constatação destas realidades referidas no art.º 88.º da LGT (como por exemplo, a inexistência ou insuficiência de elementos da contabilidade) para que haja recurso aos métodos indiretos, uma vez que é necessário a comprovação de que a AT está impossibilitada de recorrer aos

⁸⁴ V.g. falta de entrega da declaração de rendimentos e a falta de conservação e de apresentação da documentação fiscal

métodos diretos para determinar a matéria tributável, como tal impõe-se assim um nexo de causalidade entre a falha do contribuinte e a impossibilidade de avaliação direta. De outro modo, enquanto não se determinar a inviabilidade do recurso à comprovação e quantificação direta e exata, mesmo que haja falhas do contribuinte, deve ser utilizada a avaliação direta. Em todos estes casos a avaliação da matéria tributável é feita com base em indícios e presunções ou outros elementos de que a AT possua de acordo com o art.º 90.º, n.º 1 da LGT, visto que a avaliação direta não é possível de ser executada (Rocha, 2018, p. 216).

No que tange à alínea *c*) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT, nesta situação em concreto, já referida anteriormente, aplica-se os métodos indiretos para apurar a matéria tributável porque existem razões para se duvidar de que o valor a que conduz a aplicação direta não corresponde à matéria tributável real. Esta situação acontece quando a matéria tributável que foi apresentada através de métodos diretos se afasta, sem razão justificada, para menos dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica. Estes indicadores deverão ser decididos anualmente pelo Ministério das Finanças, após ouvidas as associações empresariais e profissionais e podem compreender margens de lucro ou rentabilidade que, considerando a localização e dimensão da atividade, sejam evidentemente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, dessa forma, constituir fatores distorcidos da concorrência⁸⁵(Campos, Rodrigues e Sousa, 2012, pp. 758-759).

Realçando um aspeto importante, a utilização de métodos indiretos baseados nestes fundamentos, somente poderão ser realizados na eventualidade de o sujeito passivo não se justificar em relação a este afastamento na declaração relativa à liquidação e desde que tenham decorridos mais de 3 anos sobre o início da sua atividade, sendo que se trata unicamente de afastamentos referidos anteriormente na alínea *c*) do art.º 87.º da LGT (Rocha, 2018, p. 218). Quando o afastamento é de mais de 15% durante 3 anos consecutivos em relação aos valores resultantes dos indicadores objetivos, a avaliação indireta incide apenas na matéria tributável relativa ao último ano, ou seja, do terceiro ano, uma vez que este afastamento não é motivo para fixar a matéria tributável por estes métodos no que se refere aos dois primeiros anos (Campos, Rodrigues e Sousa, 2012, pp. 759-760).

⁸⁵ Vide art.º 89.º da LGT.

Quanto à alínea *d*) do art.º 87.º da LGT, este evidencia os casos em que existe um afastamento dos padrões do rendimento, sem qualquer tipo de justificação, e que possam permitir as ditas manifestações de fortuna, presentes no art.º 89.º-A da LGT. As expressões “padrões de rendimento” e “manifestações de fortuna” presentes na referida alínea do art.º 87.º da LGT levam a que as consideramos como uma causa-efeito, ou seja, os contribuintes que apresentem determinadas manifestações de fortunas⁸⁶, podemos presumir que têm um certo padrão de rendimentos (Rocha, 2018, pp. 218-219).

As manifestações de fortuna referidas anteriormente estabelecem um sinal de que os rendimentos do contribuinte não serão inferiores aos padrões do rendimento enunciados no art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT, sendo esta presunção possível caso não tenha sido efetuada declaração de rendimentos ou quando haja desproporção superior a 30% entre o rendimento declarado e os referidos padrões de rendimento, dando então a possibilidade de recorrer à avaliação indireta⁸⁷ (n.º 1 do artigo mencionado). Ora, é o sujeito passivo que tem o ónus de comprovar a realidade destes rendimentos declarados e de que se trata de outra manifestação de fortuna (op. cit. p. 220).

Analisando o art.º 87.º, n.º 1, al. *e*) da LGT, este indica-nos os casos em que o contribuinte apresenta resultados nulos ou prejuízos fiscais durante 3 anos consecutivos ou em 3 anos durante um período de 5, consoante os casos e sem justificação aparente. Neste campo, temos como exemplos os prejuízos fiscais sistemáticos e não justificados, onde os rendimentos são menores que os gastos. JOAQUIM ROCHA (2018, p. 222) afirma que se o contribuinte apresenta à AT tais prejuízos, não tem aptidão para o exercício da sua atividade ou está a desrespeitar o princípio da verdade, é justificável então o recurso a métodos indiretos.

Por fim, no que tange ao art.º 87.º, n.º 1, al. *f*) da LGT, este trata das divergências não justificadas entre rendimentos declarados e o acréscimo do património ou o consumo demonstrado pelo sujeito passivo, superior a 100 000€. Assim, ficará sujeito a tributações por métodos indiretos, o contribuinte que não comprovar que tais rendimentos

⁸⁶ Aprofundado no ponto 2.1 do presente capítulo.

⁸⁷ Quando se verifique a utilização destes métodos, presume-se que o sujeito passivo não afastou a presunção, sendo que a quantia em análise será tributada em sede de IRS, mais propriamente na categoria G (art.º 9.º, n.º 1, al. *d*) do CIRS).

correspondem à realidade e de que é outra a fonte de manifestações de fortuna ou o acréscimo ou consumo do património referido (op. cit. pp. 222-223).

Em suma, em qualquer um dos momentos referidos anteriormente, é à AT que incumbe o ónus da prova de qualquer um dos pressupostos. Apesar de estarmos perante casos de avaliação indireta, o contribuinte não é afastado do procedimento uma vez que tem o seu momento de exercer o direito de audição antes da fixação do valor ou no ato da revisão da matéria tributável (op. cit. p. 223).

É importante referir que a AT deve efetuar correções técnicas com recurso à avaliação direta quando seja possível a realização dessas mesmas correções, tendo como base documentação fiscal exibida pelo sujeito passivo. Nesta situação não é necessária a utilização do método da avaliação indireta, uma vez que é exequível a determinação da matéria coletável por meio da avaliação direta. Contudo, poderá ser possível a utilização dos dois métodos de uma forma conjunta, isto se o contribuinte apresentar documentação fiscal com condições suficientes para esta prática. Caso este cenário aconteça compete à AT o ónus de provar com que fundamentos é que será possível o recurso ao uso dos dois métodos de tributação (op. cit. p. 215).

Quando a AT fixa o valor dos rendimentos ou bens tributáveis com base na avaliação indireta, ou seja, fundamentado em indícios e presunções, o valor alcançado poderá ser colocado em questão graciosamente (administrativamente, com o pedido de revisão da matéria coletável por métodos indiretos) ou contenciosamente, de forma jurisdicional, onde o ato de avaliação indireta é, ou não, sucedido de um ato de liquidação, tal como refere o art.º 86.º, n.º 3 da LGT. Quando a avaliação indireta é seguida de um ato de liquidação, não se poderá impugnar contenciosamente de forma direta, apenas é permitida a impugnação do ato de liquidação que se segue (op. cit. pp. 223-224).

Quando o ato de avaliação indireta não é seguido por qualquer ato de liquidação, como é o último do procedimento, a impugnação contenciosa já será possível. Contudo, há que se verificar se ocorreu algum erro na quantificação ou nos pressupostos, caso se verifique não será possível o recurso imediato ao Tribunal, terá sim de ser intentado um processo de revisão da matéria tributável, previamente (op. cit. p. 224).

Em jeito de conclusão, o procedimento de liquidação através dos métodos indiretos inicia-se com a inspeção tributária uma vez que podem existir suspeitas por parte da AT de que os rendimentos declarados por parte do sujeito passivo não são os rendimentos reais e

como tal a AT tem o dever de averiguar todos os factos para que assim se consiga chegar à verdade material. Neste procedimento é considerado fundamental o dever de cooperação entre o contribuinte e a AT, visto que se o sujeito passivo apresentar todos os documentos necessários e se mostrar disposto a esclarecer eventuais dúvidas que a AT possa vir a ter relativamente à matéria tributável, não é necessário a utilização dos métodos indiretos por parte da AT. No entanto, caso o sujeito passivo se mostre pouco colaborador, não apresentando documentos importantes relativos por exemplo a custos, ou a entrega da declaração de rendimentos, nestas situações a AT terá de recorrer à avaliação indireta para que se consiga chegar à matéria tributável mais próxima do real (Martins, 2010, pp. 142-144).

2.1. Manifestações de Fortuna

O mecanismo das manifestações de fortuna foi introduzido no nosso ordenamento no ano de 2000, tendo como finalidade a avaliação indireta do rendimento tributável nos casos de existência de um grande afastamento entre os rendimentos declarados pelos contribuintes e os seus sinais exteriores de riqueza (Morais, 2016, p. 17).

Atendendo também à perspetiva de LUÍS LEON (2016, para. 4)⁸⁸, um dos mecanismos de combate à fraude e evasão fiscal é o regime das manifestações de fortuna, afirmando que

(...) tem implícito o seguinte pressuposto: para alguém ter um determinado conjunto de ativos há um rendimento padrão que justifica ter aquele património. Por isso, o Estado português controla anualmente a diferença entre o rendimento que a pessoa regista na sua declaração de impostos e o acréscimo de património que passa a ter em cada ano (...).

O regime das manifestações de fortuna é uma das grandes medidas de combate à evasão fiscal⁸⁹, como já mencionamos, nomeadamente no que respeita ao campo da aplicação de

⁸⁸ *In Saldo Positivo: Descubra o que são manifestações de fortuna para o Fisco* (Disponível em: <http://saldopositivo.cgd.pt/sao-manifestacoes-fortuna-fisco/?fbclid=IwAR3MuZzEkXYNeGxXdtu-hdSL2N39buUh9EjyHGfQ7QB7poo7IWGt4SkHseI>).

⁸⁹ Neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-04-2012, com o processo 0298/12 (Relator: Ascensão Lopes), diz-nos que

(...) as manifestações de fortuna constituem um instrumento jurídico de luta contra a fraude e evasão fiscais, que se materializa num método substitutivo, em que não sendo possível apurar os rendimentos efectivamente auferidos pelo sujeito passivo este é tributado de forma indirecta, através de um rendimento padrão, que resulta da valoração dos bens adquiridos, designados como manifestações de fortuna (...).

rendimentos emergentes da economia paralela, impondo-se o pagamento do imposto nos casos em que a capacidade aquisitiva do contribuinte é díspar relativamente ao rendimento declarado em sede de IRS. Este regime permite ainda a recuperação fiscal de rendimentos que terão sido retirados à tributação de IRS, alegadamente. Deste preceito retiramos ainda a possibilidade de combater comportamentos omissivos dos contribuintes que adotam especial gravidade dado que são suscetíveis de confrontar os níveis de confiança do sistema tributário (Falcão, 2013, pp. 28-29).

O art.º 89.º-A da LGT relativo às manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados⁹⁰, foi aditado através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro pela reforma fiscal de 2000. As manifestações de fortuna possuem algumas limitações no que diz respeito aos impostos, uma vez que se cingem ao IRS, não se aplicando ao IRC, o que limita a tomada de medidas conta a evasão fiscal (Nabais, 2008, p. 118). Além do mais, podemos afirmar que a norma predita tem um caráter antifraude, visto que tem como objetivo a comparação de rendimentos, cujo contribuinte subtraiu à tributação de forma ilícita. Em contrapartida, podemos ainda considerar como uma norma de natureza real dado que determina aquilo que está então sujeito a tributação de forma objetiva (Falcão, 2013, p. 29).

Relativamente à avaliação indireta nas manifestações de fortuna, esta efetiva-se quando o sujeito passivo adquira uma das manifestações de fortuna igual ou superior ao previsto por lei e quando não haja entrega da declaração⁹¹ de rendimentos, ou mesmo que exista, se verifique uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão referido na tabela do art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT⁹². No que toca à decisão quanto à utilização do método indireto na avaliação da matéria coletável, segundo o art.º 89.º-A, n.º 6 da LGT,

⁹⁰ De acordo com RUI MORAIS (2016, p. 22), em 2004 foi aditado à norma, continuando a sua vigência, a questão dos acréscimos patrimoniais injustificados. As manifestações de fortuna e os acréscimos patrimoniais injustificados têm algumas distinções em determinados aspetos, devido ao facto de os segundos: não pressuporem a existência de sinais exteriores de riqueza relevantes, podendo ser qualquer acréscimo patrimonial/despesa; apenas considerarem as manifestações do ano da pretendida fixação do rendimento; e, por fim, não têm por base um rendimento padrão, mas sim o valor dos acréscimos patrimoniais em causa.

⁹¹ À luz do art.º 116.º, n.º 1 do RGIT, a falta ou atraso de declarações é punível com coima variável entre 150€ a 3750€. De acordo com CARLOS PAIVA (2017, p.31), esta contraordenação, refere-se à falta de declarações «(...) que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a administração tributária especificamente determine, avalie ou comprove a matéria coletável, bem como a respetiva prestação fora do prazo legal (...)». Estas declarações de que é alvo a contraordenação referida, são declarações em que a AT consegue analisar a situação tributária em que se encontra os contribuintes (como por exemplo a declaração de rendimentos).

⁹² Vide art.º 89.º-A, n.º 1 da LGT.

esta compete ao diretor das finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação. Desta decisão relativamente ao método utilizado é essencial, como vem previsto no art.º 77.º da LGT, que seja bem fundamentada, seguindo-se um procedimento de audição do sujeito passivo, recetor desta mesma decisão, em que lhe compete a comprovação de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte de manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada, como referido no art.º 89.º-A, n.º 3 da LGT.

Quanto à decisão referida, desta cabe recurso para o tribunal tributário com efeito suspensivo, não sendo aplicável o pedido de revisão previsto no art.º 91.º da LGT. O recurso é interposto para o juiz do tribunal tributário no prazo de 10 dias a contar da notificação da decisão do Diretor das Finanças, sendo considerado como urgente e a sua tramitação efetua-se nos termos previstos dos art.ºs 146.º-B ao 146.º-D do CPPT. É este mesmo recurso que o contribuinte deve apresentar para reagir contra o Diretor Geral da AT que determinar a derrogação do dever legal do sigilo bancário, de acordo com os art.ºs 63.º-B da LGT e 146.º-B, n.º 1 do CPPT (op. cit. p. 119).

Quando os sujeitos passivos em causa forem funcionários ou titulares de cargos sob tutela de entidade pública, as decisões de avaliação da matéria coletável com recurso ao método indireto quando se tornarem definitivas, devem ser comunicadas pelo diretor de finanças ao Ministério Público, para efeitos de averiguação no âmbito da respetiva competência, de acordo com o art.º 89.º-A, n.º 10 da LGT.

Posto tudo o que foi referido, focar-nos-emos, de uma forma mais pormenorizada, no art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT. Neste artigo, como já mencionamos, encontram-se manifestações de fortuna como os automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 50 000€, as aeronaves de turismo, os imóveis de valor de aquisição igual ou superior a 250 000€, os barcos de recreio de valor igual ou superior a 25 000€, os motociclos de valor igual ou superior a 10 000€ e também os «(...) montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável (...)». Relativamente à última manifestação de fortuna apontada, esta foi a mais recente alteração aditada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, com vista ao combate do branqueamento de capitais pela via da afetação de rendimentos (Falcão, 2013, p. 29).

As manifestações de fortuna e os desvios do rendimento padrão são indicadores de que há uma ocultação material de informações, o que quer dizer que os rendimentos declarados ficam aquém dos rendimentos efetivamente obtidos, o que leva a que a AT tribute a partir de avaliação indireta, a não ser que o sujeito passivo apresente uma justificação válida. Assim sendo, nestas situações, a AT exige ao sujeito passivo que apresente provas de que a aquisição dos bens resulta de outro meio de fortuna ou rendimentos que não o declarado, como já foi referido *a priori*. Contextualizando, o Tribunal Central Administrativo do Norte⁹³ esclarece que para

(...) cumprir o seu ónus probatório, o sujeito passivo tem de provar não só que possuía meios financeiros necessários à realização da “manifestação” tipificada, como também que esses meios foram efetivamente afetados na realização dessa “manifestação” conforme tem entendido a nossa jurisprudência, nomeadamente o STA (...).

Desta forma, o contribuinte terá de demonstrar de que é detentor de um meio alternativo de fortuna que justifica assim a compra de bens de valor avultado, a AT não poderá avançar com a tributação. No entanto, caso o sujeito passivo não apresente provas, considera-se como « (...) rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do número 4, no ano em causa e nos caso das alíneas *a*) e *b*) do n.º 2 do art.º 89.º-A nos três anos seguintes (...) » (op. cit. pp. 29-30)⁹⁴.

A título de exemplo, segundo RUI MORAIS (2016, p. 124), se um sujeito passivo adquirir um prédio no valor de 300 000€, o rendimento padrão legalmente presumido é de $20\% \times 300\ 000\text{€} = 60\ 000\text{€}$ ⁹⁵. Assim sendo, se o rendimento líquido declarado for inferior a 18 000€ ($30\% \times 60\ 000\text{€}$), há lugar à avaliação indireta, uma vez que o rendimento

⁹³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 13-07-2017, com o processo 00259/14.6BEPNF (Relator: Mário Rebelo).

⁹⁴ É importante destacar que não é cumprido este ónus probatório quando o

(...) contribuinte que se limita a provar que nos anos anteriores dispunha de meios que lhe permitiam a realização da manifestação de fortuna se não logra igualmente demonstrar a afectação desses meios eventualmente disponíveis a essa concreta manifestação nem a não sujeição desses rendimentos a tributação (*In* Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-10-2015, com o processo 07859/14 (Relator: Bárbara Tavares Teles).

Caso o contribuinte prove que realmente a fortuna foi conseguida em anos anteriores “(...) emerge a presunção de que a sua declaração de rendimentos do ano em causa corresponde à verdade (...)” (*In* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08-05-2013, com o processo 0567/13 (Relator: Fernanda Maçãs)).

⁹⁵ *Vide* art.º 89.º-A, n.º 4 da LGT.

líquido declarado mostra uma desproporção superior a 30% para menos em relação ao rendimento padrão.

Poderá ainda haver casos em que apenas é ilidida parcialmente a presunção, os quais o Supremo Tribunal Administrativo vem defender a ideia de que caso aconteça a justificação apenas de uma parte do montante, não é afastada a aplicação de métodos indiretos nos rendimentos relativos à manifestação de fortuna.

Na perspetiva de CASALTA NABAIS (2008, p.120), este regime de manifestações de fortuna não abrange os sujeitos passivos que realmente são detentores de grandes fortunas, como obras de arte ou joias, uma vez que a lei não prevê tais fortunas e a AT não tem a possibilidade de chegar até estes e de saber, concretamente, quais os bens que o sujeito passivo possui. Contudo, o art.º 87.º, n.º 1, al. f) da LGT abrange, de certa forma, todas estas riquezas, mas apenas se forem de valor superior a 100 000€, norma esta que não consideramos que defina rigorosamente estes casos, apoiando assim a tese do referido autor.

Neste seguimento, analisamos alguns pontos comparativos entre as manifestações de fortuna no regime espanhol e no regime português. Em Espanha, a temática das manifestações de fortuna está presente na *Lei del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*⁹⁶, mais propriamente no seu art.º 39.º, o qual estipula a pretensão de tributar rendimentos desconhecidos ou ocultados pelo sujeito passivo, tendo em conta a discrepância entre os rendimentos declarados e a aquisição de bens ou direitos pelo contribuinte (Ferreira, 2011, p. 5).

No regime espanhol não está presente a identificação concreta de bens e direitos nem a possibilidade de tributação com base em presunções de acordo com um rendimento-padrão como vimos anteriormente no regime português. Em Espanha prevê-se sim a tributação do acréscimo patrimonial não justificado pelo seu valor total, tendo apenas de se verificar a existência da tal discrepância evidenciada anteriormente. Ao contrário da norma portuguesa que insere o acréscimo patrimonial não declarado na categoria G do IRS, na norma espanhola é considerado como matéria coletável global do contribuinte (op. cit. p. 5).

⁹⁶ Disponível em: <https://www.boe.es> .

2.2. Aplicação da Cláusula Geral Anti abuso

Ao longo do procedimento de inspeção tributária externa, o inspetor realiza inúmeros atos de inspeção, como já referimos, para chegar aos objetivos fixados e como tal recolhe provas que considera relevantes para fundamentar a sua decisão. No entanto, ao realizar estes atos de inspeção, o inspetor tributário pode-se deparar com situações em que esteja presente atos ou negócios jurídicos em que a finalidade da celebração destes mesmos negócios seja a obtenção de vantagens fiscais que não seriam obtidas sem o uso de meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, com o intuito de obter uma redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado dos factos, atos ou negócios jurídicos de semelhante fim económico. Posto isto, a LGT considera estes atos ou negócios jurídicos ineficazes no âmbito tributário e estipula a tributação conforme as normas aplicáveis na sua ausência, não se produzindo as vantagens fiscais referidas (Martins e Alves, 2016, pp. 182-183).

Segundo JESUÍNO MARTINS e JOSÉ ALVES (2016, pp. 182-184), esta cláusula anti abuso referida no art.º 38.º da LGT existe para tentar eliminar situações de evasão ou de elisão fiscal, uma vez que a questão aqui colocada é a realização de atos ou negócios jurídicos lícitos que contudo a lei considera como inadequado com a substância da realidade que lhe está latente. Desta forma o ordenamento português tenta combater condutas dos contribuintes centrados na prática de atos ou negócios jurídicos, essencialmente dirigidos por meios artificiosos ou fraudulentos, visto que estes comportamentos evasivos comprometem a concorrência, causam uma erosão significativa nas receitas fiscais e deturpam o princípio da equidade.

Assim sendo, relativamente ao procedimento tributário, de acordo com JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 227-228), estamos na presença de um procedimento pré-liquidatório, uma vez que o próprio art.º 63.º, n.º 1 do CPPT diz-nos que a «(...) liquidação dos tributos com base na disposição antiabuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo (...)». Indica-nos então que a AT pode utilizar este procedimento (aplicação da norma anti abuso) após autorização do dirigente máximo de serviço caso considere que estamos perante um abuso de forma jurídica com propósitos de obtenção de uma vantagem fiscal. Como tal, a AT começa por elaborar um projeto de decisão corretamente fundamentado em que deve constar a descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico,

bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam e ainda a demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou a prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à obtenção de vantagens tributárias.

Este projeto de decisão enquadra-se no projeto de relatório que já referimos, em que o contribuinte visado terá de ser obrigatoriamente notificado, de acordo com o art.º 63.º, n.º 4 do CPPT, sendo que esse mesmo direito de audição deve realizar-se no prazo de 30 dias a contar da notificação do projeto de decisão, em que o contribuinte pode mostrar as provas que considerar necessárias para que obtenha uma decisão a seu favor (art.º 63.º, n.º 5 e 6 do CPPT). Depois da análise do direito de audição, os serviços de inspeção entregam o seu relatório à entidade competente para que esta tome uma decisão em sede de aplicação da disposição anti abuso. Por fim, é importante referir que este procedimento, referente à cláusula anti abuso, não é aplicável se o contribuinte tiver solicitado à AT informação vinculativa sobre os factos que o tiverem fundamentado e a AT não responder no prazo de 150 dias (Martins e Alves, 2016, p. 184).

2.3.Preços de Transferência

A temática dos preços de transferência insere-se, igualmente, no âmbito do combate à evasão fiscal, sendo, porém, considerada como uma situação especial. Têm como finalidade a imposição de preços idênticos quer nas negociações entre empresas que estabeleçam uma relação quer nas negociações entre empresas não relacionadas, estabelecendo as mesmas condições que as de mercado livre. De acordo com DIOGO CAMPOS (2013, p. 374), entende-se por preços de transferência o «(...) valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a uma entidade com ela relacionada (...)». Quando se trate de preços não negociados em mercado aberto, este valor poderá sofrer uma certa discrepância do valor acordado com os parceiros com os quais a empresa não estabelece uma relação, mas a negociação tenha sido feita nas mesmas circunstâncias.

Para ALBERTO XAVIER (2007, pp. 430-431), os preços de transferência consistem na «(...) política de preços que vigora nas relações internas de empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos dos preços de transferência (...)».

Atualmente o regime dos preços de transferência encontra-se consagrado no art.º 63.º do CIRC pela Portaria nº 1446-C/2001, em que nesta se encontra uma disciplina mais desenvolvida e pormenorizada (Nabais, 2016, p.532). De acordo com o art.º 63.º, n.º 1 do CIRC, a aplicação do regime jurídico dos preços de transferência depende do facto de haver operações entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade sujeita ou não a IRC, com a qual exista relações especiais entre essas duas entidades. Ainda dentro deste mesmo artigo, caso estes pressupostos estejam verificados «(...) devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticas aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis (...)». Acresce ainda o n.º 2 do art.º 63.º do CIRC que as

(...) operações a que se refere o número anterior abrangem operações comerciais, incluindo qualquer operação ou série de operações que tenha por objeto bens tangíveis ou intangíveis, direitos ou serviços, ainda que realizadas no âmbito de um qualquer acordo, designadamente de partilha de custos e de prestação de serviços intragrupo, bem como operações financeiras e operações de reestruturação ou de reorganização empresariais, que envolvam alterações da estruturas de negócio, a cessação ou renegociação substancial dos contratos existentes, em especial quando impliquem a transferência de bens tangíveis, intangíveis, direitos sobre intangíveis, ou compensações por danos emergentes ou lucros cessantes (...).

Relativamente às relações especiais, segundo CASALTA NABAIS (2016, p. 533), existem relações especiais entre duas entidades quando uma tem o poder de exercer, direta ou indiretamente uma influência significativa nas decisões de gestão da outra. Posto isto, no art.º 63.º, n.º 4 do CIRC, encontram-se inúmeras situações em que se verifica as relações especiais, como por exemplo entre uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes que possuam, direta ou indiretamente uma participação não inferior a 20% do capital ou dos direitos de voto.

É relevante salientar os pressupostos que têm de ser verificados integralmente para que o art.º 63.º do CIRC possa ser aplicado, nomeadamente:

- i. (...) A existência de Relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa singular ou coletiva;
- ii. Que entre ambas as entidades tenham sido estabelecidas condições diferentes das normalmente acordadas entre pessoas independentes;
- iii. Que tais relações especiais sejam causa adequada das referidas condições;
- iv. Que as referidas condições tenham conduzindo ao apuramento de um lucro diferente do que se apuraria na sua ausência. (...)

Assim sendo, caso estes pressupostos não sejam cumpridos, há uma violação do art.º 63.º do CIRC, bem como do art.º 103.º, n.º 3 da CRP referente ao princípio da legalidade, e

como tal qualquer ato de liquidação adicional de IRC que seja efetuado será ilegal (Martins, 2010, p. 198).

Na mesma linha de pensamento, é importante destacar o princípio *at arm's length*, mais conhecido pelo princípio da plena concorrência. A OCDE⁹⁷, no art.º 9.º, n.º 1 da Convenção Modelo, apresenta uma definição do preço *at arm's length* como «(...) aquele que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou a transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes ao mercado aberto (...)» (Campos, 2013, pp. 374-376).

No n.º 2 do referido artigo, é determinado quais as situações em que o lucro das empresas pode ser corrigido, de forma a garantir o apreço e a aplicação deste princípio. Nesta norma é disposto ainda o combate à dupla tributação, estabelecendo que o «(...) outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos».

Nas palavras de FRANCISCO CÂMARA e BRUNO SANTIAGO (2010, pp. 174-175), a redação do art.º 9.º, n.º 1 da Convenção Modelo da OCDE estabelece um critério objetivo dos preços de transferência. Porém, existe ainda um critério objetivo, no qual é instituído que ambas as empresas, quando estabelecem algum tipo de relação económica ou financeira, as condições dessas relações são divergentes às fundadas entre empresas independentes.

Tal como afirma o Supremo Tribunal Administrativo⁹⁸ este princípio da plena concorrência verifica-se

(...) tipicamente no plano internacional quando se tenta, através da manipulação de preços, transferir o lucro para o país onde a tributação é mais favorável, embora também sejam relevantes no plano interno. A resposta dos países a esta situação é a correcção desses preços de transferência, no sentido de evitar que outros países obtenham uma parte do rendimento que foi gerado no seu território. Este ajustamento tem como referência os preços que teriam sido fixados por empresas sem uma relação especial, actuando de forma independente (...).

⁹⁷ A OCDE é um organismo com um papel fundamental na harmonização internacional das regras dos preços de transferência, através da publicação de relatórios da Comité para os Assuntos Fiscais. Todavia, estes relatórios não têm valor jurídico, sendo somente uma doutrina interpretativa sem carácter obrigatório de cumprimento para os Estados-Membros. (Correia e Martins, 2018, pp. 55-61).

⁹⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-09-2016, com o processo 0571/13 (Relator: Pedro Delgado).

Este princípio tem como finalidade o combate à dupla tributação nos impostos sobre o rendimento da OCDE e das Nações Unidas em que se baseia em tratar os membros de um grupo multinacional ou de simples grupos de sociedades, como se estes agissem à maneira de entidades separadas e não como partes inseparáveis de um negócio igual. Assim sendo, este princípio possibilita um tratamento igual a empresas pertencentes a grupos multinacionais e empresas independentes, de forma a impedir que as vantagens tributárias decorreriam da concentração do projeto económico em enormes grupos de multinacionais (op. cit. p. 376).

No caso de o princípio da plena concorrência não ser cumprido nas relações estabelecidas com entidades não residentes, o sujeito passivo deve efetuar as devidas correções positivas na determinação do lucro tributável na própria declaração de rendimentos, pelo montante equivalente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância. No entanto, a AT não se limita a fazer correções a situações em que o sujeito passivo não cumpre com as suas obrigações (como corrigir o lucro tributável declarado de forma a que corresponda ao rendimento que seria obtido numa situação de livre mercado), mas também procede a correções no caso em que também não haja cumprimento do princípio da plena concorrência nas relações estabelecidas com sujeitos passivos residentes (Martins, 2010, pp. 197-198).

Em suma, SANDRINA CORREIA e ANTÓNIO MARTINS (2018, p. 31) destacam algumas vantagens e desvantagens do princípio em análise. São consideradas vantagens o fornecimento à AT as bases jurídicas essenciais para defender a base tributável; originar condições justas entre as empresas nacionais independentes, as nacionais e estrangeiras e os países; minorar a incerteza para os contribuintes e para a AT; e proteger os interesses dos contribuintes residentes alvo de divergência. No que respeita às desvantagens, elencam-se por depender de uma maneira muito acentuada de informações, informações estas que podem estar incompletas e originar, conseqüentemente, uma dificuldade na interpretação das mesmas; e elevar o montante gasto tanto para a AT como para os contribuintes.

Após a análise de todos os pontos relevantes no âmbito dos preços de transferência, é importante responder à questão de se tais preços poderão, ou não, ser alvo de avaliação indireta.

No que respeita à determinação do imposto a pagar, seguindo a posição de JOÃO RIBEIRO (2010, apud TÂNIA SANTOS, 2014, p. 39⁹⁹), podemos constatar que existe uma grande diferença entre os preços de transferência e a avaliação por métodos indiretos que, nas palavras do autor,

“no caso da avaliação indireta, pretendesse em regra, determinar a totalidade da matéria tributável ou uma parte significativa daquela. Diferentemente, no caso dos preços de transferência, trata-se unicamente de determinar um dos componentes utilizados para o cálculo do rendimento tributável. Daqui decorre que no caso da avaliação indireta existe uma verdadeira tributação presuntiva, enquanto no caso dos preços de transferência, uma mera normalização”.

Neste seguimento, TÂNIA SANTOS (2014, p. 22) esclarece que, tanto num caso como no outro, é a AT que goza do dever de fundamentação na correção dos preços de transferência ou na determinação da matéria coletável por métodos indiretos, que tem como pena de não cumprimento a anulação do ato tributário.

2.4. Ónus da Prova

O ónus da prova é outra das temáticas importantes a referir no procedimento de avaliação indireta e encontra-se definido no art.º 74.º da LGT. Devido à reforma fiscal dos anos 80, tornou-se evidente que o ónus da prova passou a pertencer em grande parte das situações à autoridade tributária, uma vez que de acordo com o art.º 342.º, n.º 1 do CC, cabe fazer prova dos fatos constitutivos do direito alegado àquele que invocar esse mesmo direito.

Este ónus probatório considera-se verificado quando os elementos de prova estiverem em poder da AT e o interessado tenha procedido à sua identificação, corretamente, junto da mesma (art.º 74.º, n.º 2 da LGT). Melhor dizendo, e seguindo as palavras de ELISABETE MARTINS (2010, p. 74), o sujeito passivo fica dispensado de provar que os factos declarados na posse da AT goza de uma presunção legal de veracidade, tal como nos diz o art.º 75.º, n.º 1 da LGT e art.º 350.º, n.º 2 do CC, podendo a AT afastar esta presunção evidenciando com base num dos fundamentos do n.º 2 do artigo mencionado: existência de

⁹⁹ Ribeiro, J. (2010). *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos de Determinação da Matéria Tributável*. Coimbra: Almedina.

vícios formais (erros, omissões ou inexatidões nos documentos apresentados¹⁰⁰) ou vícios materiais (documentos não refletem o rendimento real do contribuinte).

Primeiramente, o art.º 75.º, n.º 2, al. *a*) da LGT diz-nos que a presunção é afastada nos casos de existirem «(...) declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (...)».

Constitui hipótese de afastamento de presunção o não cumprimento, por parte do contribuinte, dos deveres de esclarecimento da sua situação tributária, excetuando os casos em que a lei permita a omissão da prestação destas informações¹⁰¹ (o art.º 75.º, n.º 2, al. *b*) da LGT). Tal como afirma SERENA NETO E CARLA TRINDADE (2019, p. 644), o dever de prestar esclarecimentos no que toca à situação tributária do contribuinte está ligado ao princípio da colaboração do mesmo com a AT, tal como afirma o art.º 59.º, n.º 4 da LGT.

Na al. *c*) do mesmo artigo, é estabelecida ainda outra possibilidade correspondente aos casos em que a «(...) matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei (...)».

Por fim, a al. *d*) do artigo mencionado determina ainda o cessamento da presunção quando os rendimentos declarados em sede de IRS se distanciarem significativamente para menos, dos padrões de rendimento que possam consentir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A, sem existir qualquer justificação para tal.

¹⁰⁰ À luz do art.º 119.º, n.º 1 do RGIT, as omissões ou inexatidões relativas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contraordenação prevista no art.º 118.º do RGIT são puníveis com coima de 375€ a 22 500€.

¹⁰¹ V.g. art.º 117.º do CPA (Solicitação de provas aos interessados)

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

Ora, ELISABETE MARTINS (2010, p. 129) defende que, se se tratar de vícios formais, a AT terá de fazer prova de tais vícios baseando-se nos documentos apresentados pelo contribuinte, afirmando que é «(...) inadmissível que seja proferida uma decisão com base em meros indícios de factos que podem ser apreendidos com base em documentos disponíveis (...)». Já se se verificar algum vício material, a autora defende que basta que a AT apresente factos objetivos que levem a indícios concretos do facto tributário, devendo ainda os factos serem identificados na decisão da AT, permitindo ao contribuinte exercer o seu direito de defesa. No âmbito dos vícios materiais, SERENA NETO E CARLA TRINDADE (2019, p. 645) defendem que não é exigida a prova de tais vícios, apenas a apresentação de factos que levem a um indício com carácter forte.

Tal como afirma DIOGO CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES E JORGE SOUSA (2012, p. 656), apesar de a regra ser a de que a AT tem o ónus de provar os pressupostos dos factos constitutivos dos direitos que pretende exercer, terá de ter em atenção o princípio do inquisitório presente no art.º 58.º da LGT, ou seja, deverá «(...) realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido».

Quando estamos perante casos de determinação da matéria coletável por métodos indirectos, compete à AT provar a verificação dos pressupostos da sua aplicação presentes no art.º 87.º da LGT, os quais já elencamos anteriormente. Caso o sujeito passivo considerar que a quantificação foi feita em níveis muito elevados, cabe-lhe o ónus de provar tal afirmação (art.º 74.º, n.º 3 da LGT). No mesmo sentido e a título exemplificativo, o Tribunal Central Administrativo do Norte¹⁰² vem evidenciar que

(...) compete à administração tributária demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por métodos indirectos, demonstrando nomeadamente que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que aqueles pressupostos não se verificam ou que, verificando-se, houve erro ou excesso na quantificação (...).

¹⁰² Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 22-03-2018, com o processo 01086/09.8BEVIS (Relator: Ana Patrocínio).

3. Meios Impugnatórios

Em consequência do procedimento de inspeção tributária, verifica-se o apuramento da matéria tributável, a qual terá sido apurada direta ou indiretamente, como já desenvolvemos anteriormente.

No caso de avaliação por métodos diretos, em que haja uma avaliação da matéria tributável baseada em correções meramente aritméticas, depois de apresentada a liquidação em que esta se insira, o contribuinte poderá defender-se caso constate que o valor apresentado é disforme ao pretendido. Assim, o sujeito passivo dispõe de dois meios para recorrer de tal facto, a reclamação graciosa e o recurso hierárquico (caso a reclamação graciosa seja desfavorável ao contribuinte e o mesmo queira continuar na via administrativa), existindo ainda uma exceção, a qual se sucede quando sejam ultrapassados os prazos para interpor a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, que nestes casos poderá dar-se a revisão dos atos tributários, não sendo considerado um processo muito comum. Porém, o contribuinte poderá recorrer à via judicial, através da impugnação judicial, em contrapartida da via administrativa. É ainda dada a possibilidade de o sujeito passivo interpor judicialmente, caso considere a via administrativa desfavorável (Neto e Trindade, 2019, p. 590).

Sendo a matéria tributável apurada por métodos indiretos, os procedimentos de defesa cujo contribuinte tem ao seu dispor diferem dos elencados anteriormente. Nestes casos, é permitida a interposição de um pedido de revisão da matéria tributável, havendo liquidação apenas quando o processo estiver concluído.

Neste seguimento, é importante diferenciar em dois ramos os meios de defesa que o contribuinte tem ao seu dispor, isto é, os meios de natureza administrativa (reclamação graciosa, recurso hierárquico, revisão do ato tributável e revisão da matéria tributável) e os meios de natureza judicial (impugnação judicial).

3.1.Natureza Administrativa

3.1.1. Reclamação Graciosa

A reclamação graciosa representa um dos meios de defesa mais aplicados pelos contribuintes com o objetivo de defenderem os seus direitos e interesses em matéria tributária, estando regulada no Código de Procedimento e Processo Tributário, o qual entrou em vigor a 1 de janeiro de 2000.

O procedimento tributário de reclamação graciosa surge no seguimento de um outro procedimento designado de liquidação dos impostos. O contribuinte, ao ser notificado para o pagamento dos impostos que lhe cabe, pode adotar dois comportamentos distintos como:

- Entende que o imposto é devido, que a liquidação respeita integralmente os preceitos legais aplicáveis e, conseqüentemente, procede ao seu pagamento dentro dos prazos legais fixados;
- Entende que o imposto não é devido, no todo ou em parte, porque se terá verificado um erro ou ilegalidade ao nível do acto tributário de liquidação por facto imputável aos serviços da administração tributária ou a ele próprio (Martins e Alves, 2016, p. 78).

Caso o contribuinte adote este último cenário, é neste contexto que a reclamação graciosa é utilizada, visto que tem como objetivo a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa dos contribuintes, abrangendo os substitutos e responsáveis legais¹⁰³. A reclamação deve estar devidamente identificada (número de identificação fiscal, nome e morada), além de que o sujeito passivo que a apresenta com o intuito de anular, total ou parcialmente, o ato tributário deve detalhar de forma clara e precisa os factos que deram origem à reclamação e deve utilizar os seguintes argumentos:

- Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- Incompetência;
- Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- Preterição de outras formalidades legais (op. cit. pp. 78-79).

Estes são alguns dos argumentos exemplificativos, o que indica que o contribuinte poderá utilizar outro tipo de ilegalidades como fundamento para a sua reclamação, como nos diz o art.º 70.º, n.º 1 do CPPT a «(...) reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial (...)», que se encontram

¹⁰³ Vide art.º 68.º, n.º 1 do CPPT.

previstos no art.º 99.º do CPPT. Contudo, não se pode deduzir uma reclamação graciosa se já tiver sido apresentada uma impugnação judicial¹⁰⁴ com o mesmo fundamento (art.º 68.º, n.º 2 do CPPT) (Martins e Alves, 2016, pp. 78-79).

Segundo JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 242-243), este procedimento não tem efeito suspensivo da liquidação que se está a reclamar, o que nos indica que, embora o contribuinte proceda a uma reclamação, deve fazer o pagamento do tributo em dívida na mesma, uma vez que se não o fizer poderá sofrer posteriormente de um processo de execução fiscal contra si instaurado. Porém, este efeito suspensivo pode ser alcançado se for prestada garantia apropriada, a qual deve ser solicitada pelo contribuinte em conjunto com a reclamação e se for prestada no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo órgão periférico local competente. Quanto à apresentação da reclamação, esta na maioria dos casos é feita pelo contribuinte, pelos substitutos ou pelos responsáveis em que é dirigida ao órgão periférico regional da administração tributária (direção de finanças), sendo apresentada de forma escrita (quando a situação é relativamente simples, pode vir a ser feita oralmente consoante as situações) junto do serviço periférico local (serviço de finanças) da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação. Constata-se então uma dualidade de competências quanto ao órgão a quem se deve entregar a reclamação e quanto ao órgão que vai decidir a reclamação.

É importante referir também que a apresentação pode ser feita através de transmissão eletrónica de dados¹⁰⁵ (os documentos lançados e os atos realizados por meios eletrónicos pela AT têm o mesmo valor legal dos documentos autênticos lançados e dos atos praticados em suporte papel, de acordo com o art.º 54.º, n.º 4 da LGT) e que, ao instaurar a reclamação, é interrompido o prazo de prescrição da obrigação tributária (art.º 49.º, n.º 1 da LGT).

Para além da inexistência do efeito suspensivo, a reclamação graciosa é de natureza simples e relativamente célere, visto que dispensa formalidades essenciais, limitando os meios probatórios à prova documental e aos elementos oficiais de que os serviços

¹⁰⁴ Tratada no ponto 3.5.

¹⁰⁵ Vide art.º 70.º, n.º 7 do CPPT.

disponham, sem prejuízo do direito de o órgão instrutor ordenar outras diligências complementares manifestamente indispensáveis à descoberta da verdade material¹⁰⁶.

A reclamação graciosa está também isenta de custas, dado que na fase administrativa as custas não são devidas (salvo se a reclamação do contribuinte não tiver qualquer fundamento, caso em que o reclamante fica obrigado a um agravamento à coleta correspondente a 5% do valor em causa, pois é considerada como ação de má fé - art.º 77.º, n.º 1 do CPPT) e, pelo contrário, na fase judicial as custas já são exigidas (Amorim e Azevedo, 2018, pp. 125-126).

No que toca à tempestividade da reclamação graciosa, o prazo geral para a sua apresentação é de 120 dias a contar do termo do prazo para o pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas, da notificação do ato tributário que não dê origem a qualquer liquidação ou de outras situações referidas no art.º 102.º, n.º 1 do CPPT, por força do art.º 70.º, n.º 1 do CPPT (Martins e Alves, 2016, p. 80).

No que toca à cumulação de pedidos por parte do reclamante e da coligação de reclamantes, na reclamação graciosa poderá haver acumulação de pedidos e também poderá ser apresentada em coligação quando o órgão instrutor entenda, fundamentadamente, não haver influência negativa para a celeridade da decisão, dependendo da identidade do tributo e do órgão competente para a decisão, tal como dos fundamentos de facto e de direito invocados (art.ºs 71.º e 72.º do CPPT). Posto isto, se houver fundamento para a cumulação de pedidos ou para a coligação de reclamantes e o procedimento estiver na mesma fase, os requerentes poderão solicitar a sua apensação à reclamação apresentada em primeiro lugar, caso não haja prejuízo para a celeridade do procedimento de reclamação (art.º 74.º do CPPT).

Quanto à decisão da reclamação graciosa, quando seja desfavorável ao sujeito passivo, este deve ser notificado do projeto de decisão para exercer o seu direito de audição, por escrito ou oralmente, num prazo de 15 dias, podendo a AT ampliar este prazo até o máximo de 25 dias conforme a complexidade da matéria. De seguida, existe a fase da decisão em que podem ocorrer duas situações, nomeadamente, aquela em que o órgão competente se pronuncia sobre a reclamação interposta ou então quando o órgão competente não se pronuncia à cerca da reclamação (Rocha, 2018, p. 247).

¹⁰⁶ Vide art.º 69.º do CPPT.

De acordo com JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 247-248), na situação em que o órgão que decide expressa a sua opinião sobre o pedido do contribuinte, pode fazê-lo tendo em conta duas vias, embora sempre com ausência de caso julgado:

- Ou deferindo a sua pretensão (deferimento expresso), sendo, em consequência, o ato tributário anulado total ou parcialmente, devendo-se apagar os seus efeitos com eficácia *ex tunc*, restituindo-se o que haja sido prestado e, caso se prove ter havido erro imputável aos serviços, pagando-se juros indemnizatórios desde a data do pagamento;
- Ou indeferindo a sua pretensão (indeferimento expresso), caso em que o ato tributário se mantém no Ordenamento jurídico, produzindo os seus efeitos, e podendo mesmo ser aplicado um agravamento à coleta quando se considere ter sido infundada.

Por outro lado, quando o órgão decisor não se pronunciar (embora o deva fazer) existem também duas situações a diferenciar:

- Ou se entende que a reclamação foi indeferida (indeferimento tácito), mantendo-se, portanto, o ato tributário;
- Ou que a reclamação foi deferida (deferimento tácito), anulando-se o ato tributário, com os efeitos acima assinalados (op. cit. p. 248).

Relativamente à decisão referida, esta cabe ao dirigente do órgão periférico regional da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação do imposto. Todavia, se não existir órgão periférico regional, a competência recai sobre o dirigente máximo do serviço¹⁰⁷. Em caso de dúvida sobre o órgão competente, ficará então ao encargo do órgão do domicílio fiscal do sujeito passivo (art.º 61.º, n.º 4 da LGT). É ainda importante mencionar uma exceção que se encontra no art.º 75.º, n.º 5 do CPPT, já que no caso em que a reclamação tem como fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias, o conteúdo deste mesmo artigo referido não se aplica.

Por norma, quando a AT não dá nenhuma resposta considera-se que a reclamação é indeferida. De acordo com o art.º 57.º, n.º 1 da LGT, o procedimento tributário deve ficar completo no prazo de 4 meses e, se o prazo não for cumprido, contando a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da AT, faz-se presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial, segundo o art.º 57.º, n.º 5 da LGT.

¹⁰⁷ Vide art.º 75.º, n.º 1 do CPPT.

Ainda na ótica de JOAQUIM ROCHA (2018, pp. 250-254), a reclamação graciosa apresenta-se como uma via de caráter impugnatório ou recursivo e com natureza facultativa, podendo o contribuinte fazer uso dela ou, se preferir, adotar um meio judicial (impugnação judicial). Contudo, existem situações em que para que o sujeito passivo recorra à via judicial terá de esgotar primeiramente os meios administrativos que estão ao seu dispor, sendo definido como reclamações necessárias que precedendo o recurso a Tribunal, também são chamadas por reclamação prévia. Desta forma, existem algumas situações em que é necessário o esgotamento dos meios administrativos nomeadamente:

- i. Reclamação em caso de autoliquidação – nesta situação o contribuinte procede à declaração, quantificação e entrega da obrigação tributária, cabendo a este o dever do cálculo do tributo devido. Todavia, o contribuinte, ao efetuar a declaração, pode verificar mais tarde que não efetuou o cálculo corretamente, havendo então um erro na autoliquidação. Assim sendo, segundo o art.º 131.º, n.º 1 do CPPT, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente antecedida de reclamação graciosa, no prazo de 2 anos após a apresentação da declaração dirigida ao dirigente do órgão periférico regional da AT. Caso esteja somente em causa matéria de direito e a autoliquidação tiver sido realizada de acordo com orientações genéricas emitidas pela AT, não há lugar à reclamação necessária prevista (art.º 131.º, n.º 2 do CPPT);
- ii. Reclamação em caso de retenção na fonte - as retenções na fonte podem ter natureza definitiva ou provisória (pagamento por conta), conforme estejam, ou não, sujeitos a correções posteriores decorrentes do englobamento dos rendimentos. Relativamente à impugnação judicial, é importante diferenciar quando são realizadas pelo substituto ou pelo substituído. No que toca ao primeiro caso, a impugnação judicial efetuada pelo substituto é legítima quando há entrega de imposto superior ao devido (efetuando retenção a mais)¹⁰⁸, sendo que o valor entregue a mais será descontado nas entregas seguintes da mesma natureza a efetuar no ano do pagamento indevido¹⁰⁹. Ainda assim, se esta correção não for possível de ser realizada (como por exemplo, não existir mais entregas nesse próprio ano), o substituto que pretende impugnar deverá reclamar

¹⁰⁸ Vide art.º 132.º, n.º 1 do CPPT.

¹⁰⁹ Vide art.º 132.º, n.º 2 do CPPT.

graciosamente, no prazo de 2 anos, para o órgão periférico regional da administração tributária, só em caso de indeferimento da reclamação é que poderá recorrer a uma impugnação judicial neste¹¹⁰. Quanto à impugnação exercida pelo substituído esta é obrigatoriamente antecedida de reclamação nas situações de retenções a título definitivo. No caso de retenções a título de pagamento por conta, a correção será efetuada no final, com a liquidação definitiva resultante do englobamento dos rendimentos anuais;

- iii. Reclamação em caso de pagamentos por conta – nesta terceira situação, quando os pagamentos por conta são considerados incorretos, são sujeitos a uma impugnação judicial com fundamento em erro sobre os pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela AT¹¹¹. Esta impugnação judicial depende também de prévia reclamação graciosa para o órgão periférico local da AT competente, no prazo de 30 dias. Todavia, caso a impugnação seja indeferida, o contribuinte poderá impugnar o ato no prazo de 30 dias, nos mesmos termos que do ato de liquidação, segundo o art.º 133.º, n.º 2 e 3 do CPPT. Para finalizar, é importante referir que, de acordo com o art.º 133.º, n.º 4 do CPPT, caso tenha decorrido 90 dias após a apresentação da reclamação sem que esta tenha sido indeferida, considera-se a reclamação tacitamente deferida, sendo esta situação um dos poucos casos excepcionais em que se prevê um diferimento tácito;
- iv. Reclamação em matéria de classificação pautal, origem ou valor aduaneiro das mercadorias – *in fine*, esta situação exige, primariamente, o esgotamento das vias administrativas antes de se recorrer à via judicial.

(...) Trata-se de um conjunto de matérias de Direito aduaneiro (conjunto de normas jurídicas relacionadas por exemplo com as importações de mercadorias provenientes de Estados não pertencentes à união aduaneira) como sejam atinentes à classificação pautal dessas mercadorias (isto é, a sua localização na pauta aduaneira comum), à sua origem ou ao seu valor aduaneiro (Rocha, 2018, pp. 253-254).

De acordo com o art.º 133.º-A do CPPT, a «(...) impugnação judicial de atos de liquidação que tenha por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias depende de prévia reclamação graciosa prevista no

¹¹⁰ Vide art.º 132.º, n.º 3 do CPPT.

¹¹¹ Vide art.º 133.º, n.º 1 do CPPT.

presente código». Esta reclamação é apresentada junto do órgão periférico local que tenha praticado o ato de liquidação e enviada ao dirigente máximo do serviço para decisão¹¹². Após a instauração do processo, este é enviado ao serviço central competente no prazo de 15 dias, que procede à instrução complementar, sempre que se mostre necessária, à análise do processo e à composição da proposta fundamentada (art.º 77.º-A, n.º 3 do CPPT).

3.1.2. Recurso Hierárquico

O recurso hierárquico constitui outro dos meios de defesa cujo contribuinte tem ao seu dispor, estando regulado nos art.ºs 66.º e 67.º do CPPT. Este poderá ser apresentado na sequência de decisões dos órgãos da AT, segundo o n.º 1 do art.º 66.º do CPPT, tendo por isso um alcance maior do que a reclamação graciosa.

Ora, tal como nos diz JESUÍNO MARTINS E JOSÉ ALVES (2016, p. 87) a regra é a de que o recurso hierárquico surge posteriormente a uma decisão desfavorável da reclamação graciosa. Contudo, não se interpõe o meio em análise apenas neste caso, podendo ser interposto, por exemplo, no seguimento de decisão de indeferimento do pedido de revisão do ato tributário¹¹³ (Miranda, 2019, p. 336).

O recurso hierárquico¹¹⁴ é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato, ou seja, o Ministro das Finanças, e apresentado no prazo de 30 dias a contar da notificação do ato ao contribuinte (art.º 66.º, n.º 2 do CPPT).

À luz do art.º 66.º, n.º 3 do CPPT, a entidade que praticou o ato tem um prazo de 15 dias para o analisar e «(...) deve fazê-lo subir para a entidade que o irá apreciar, acompanhado de uma informação sucinta ou parecer seu, bem como do processo a que respeite o ato, ou quando tiver efeito meramente devolutivo, com um seu extrato (...)» (Martins e Alves, 2016, p. 89). No n.º 4 do referido artigo é dada a possibilidade de revogação, total ou parcial, pelo autor do ato, tendo um prazo de 15 dias para o efeito.

¹¹² Vide art.º 77.º-A, n.º 1 do CPPT.

¹¹³ Desenvolvido no ponto 3.1.3.

¹¹⁴ Segundo o art.º 67.º, n.º 1 do CPPT, têm natureza facultativa e efeito devolutivo, salvo estipulação em contrário em leis tributárias. Caso a lei atribua um efeito com carácter suspensivo, este limitar-se-á apenas à parte da decisão contestada (n.º 2 do mesmo artigo).

Será então decidido no prazo máximo de 60 dias, como nos diz o art.º 66.º, n.º 5 do CPPT, podendo esta decisão ser no sentido de deferimento ou de indeferimento. Salientando alguns aspetos em caso de indeferimento, o art.º 76.º, n.º 2 do CPPT diz-nos que o sujeito passivo poderá recorrer contenciosamente quando tal se sucede, exceto nos casos em que o contribuinte já tivesse apresentado a impugnação judicial anteriormente.

Neste seguimento, JESUÍNO MARTINS E JOSÉ ALVES (2016, p. 90-91) afirmam ainda que há que distinguir dois aspetos, isto é, sequencialmente ao recurso hierárquico considera-se correta a aplicação de uma impugnação judicial ou de uma ação administrativa especial. Os autores defendem que no caso de se tratar de atos administrativos em matéria tributária que admitam a apreciação da legalidade do ato de liquidação, aplicamos a impugnação judicial (art.º 97.º, n.º 1, al. *d*) do CPPT), sendo que quando não esteja inserido neste âmbito aplicamos uma ação administrativa especial. O prazo para esta impugnação judicial no caso de decisão expressa é de 3 meses a contar da notificação, segundo o art.º 102.º, n.º 1, al. *e*) do CPPT. Diferentemente, quando se trate de um indeferimento tácito o prazo continua a ser 3 meses, embora seja a contar do momento em que o recurso se considera indeferido tacitamente, ou seja após o decorrer do prazo de 60 dias previsto na lei para ser comunicada a decisão.

A regra é a de que o recurso hierárquico não suspende a eficácia do ato recorrido, contudo, existem algumas exceções a este preceito, à luz do art.º 83.º, n.º 2 do CIVA. Estas ressalvas estão presentes nos art.ºs 56.º e 58.º, n.º 4 do CIVA, sendo que o primeiro artigo leva-nos ao facto de se suspender a dita eficácia do ato no caso de decisões que a AT toma com o objetivo de evitar que o contribuinte goze ou sofra de vantagens ou prejuízos injustificados, nos casos de passagem de regimes de isenção a regimes de tributação. Outra das exceções é então a presente no art.º 58.º, n.º 4 do CIVA, o qual afirma que há suspensão no caso de notificações aos contribuintes para que apresentem a declaração, no prazo de 15 dias, presente nos art.ºs 31.º e 32.º do CIVA, sempre que a AT disponha de indícios seguros para considerar que o sujeito passivo isento ultrapassou o limite de isenção em determinado ano.

3.1.3. Revisão dos Atos Tributários

A temática da revisão dos atos tributários está, nomeadamente, explicitada no art.º 78.º da LGT e consiste num procedimento que respeita a situações, como o ato de liquidação e também os atos de fixação direta ou indireta da matéria tributável. Este procedimento está relacionado com o princípio da verdade material, princípio esse que foi referido anteriormente e que é importantíssimo no que toca ao âmbito do procedimento tributário, na medida em que caso a AT detete algum erro, tem como dever corrigir o mesmo para que assim se chegue ao real valor material (Rocha, 2018, pp. 238-239).

Segundo JORGE SOUSA (2015, pp. 155-156), a revisão do ato tributário representa então um meio administrativo de correção de erros de atos de liquidação de tributos, o qual é reconhecido como complemento dos meios de impugnação administrativa e contenciosa desses atos, com o objetivo de corrigir injustiças de tributação tanto a favor do contribuinte como a favor da AT.

Este procedimento distingue-se dos procedimentos referidos nos art.ºs 91.º (pedido de revisão da matéria coletável) e 92.º (procedimento de revisão) da LGT, já que estes últimos têm lugar nos casos de fixação da matéria tributável por métodos indiretos e inserem-se num procedimento relativo à formação de uma fixação da mesma, enquanto que o procedimento de revisão dos atos tributários aplica-se a qualquer caso em que tenha havido uma fixação da matéria tributável ou um ato de liquidação, tendo lugar após se ter concluído o respetivo procedimento tributário. Quer isto dizer que, na revisão dos atos tributários, estamos perante um meio procedimental em que tem como objetivo corrigir previamente uma decisão final de um procedimento¹¹⁵, ao passo que os procedimentos dos art.ºs 91.º e 92.º da LGT encontram-se numa fase anterior à decisão final do procedimento (Campos, Rodrigues e Sousa, 2012, p. 702).

Enraizando na análise da revisão dos atos tributários, como referimos *a priori*, este meio de defesa encontra-se enquadrado no art.º 78.º da LGT. Este regime vincula a revisão do ato tributário (liquidação) que tanto pode ser efetuada a favor da AT (por exemplo, com base em novos elementos não analisados na liquidação, mas sempre dentro do prazo de caducidade), como a favor do sujeito passivo. Podemos observar neste artigo acima referido que existem quatro tipos de revisão do ato. Em primeiro lugar, de acordo com o

¹¹⁵ V.g. liquidação ou fixação da matéria tributável.

seu n.º 1, temos a revisão do ato tributário por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da AT. De seguida, no n.º 4 deste mesmo artigo, a revisão do ato tributário com fundamento em injustiça grave ou notória e, por fim, no n.º 6 temos a revisão por motivo de duplicação de coleta (Rocha, 2018, pp. 239-240).

No que toca ao pedido de revisão da matéria tributável efetuada pelo sujeito passivo, existem várias posições doutrinárias relativamente à questão do paralelismo entre a revisão do ato tributário e a reclamação administrativa enunciada no art.º 78.º, n.º 1 da LGT, em comparação com a reclamação graciosa.

Numa primeira perspetiva, DIOGO CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE SOUSA¹¹⁶ (2012, pp. 707-709) defendem que a revisão do ato presente no artigo referido anteriormente é distinta da reclamação graciosa, apresentando vários argumentos para tal baseados nas diferenças entre ambos. Em primeiro lugar, afirmam que a reclamação graciosa é decidida pelo dirigente do órgão periférico regional da área ou sede do contribuinte ou, caso este não exista, pelo dirigente máximo do serviço (art.º 75.º, n.º 1 do CPPT). Pelo contrário, a revisão do ato é dirigida pelo autor do ato reclamado, como nos indica o art.º 78.º, n.º 1 da LGT. Em segundo lugar, outra das diferenças que os autores em questão evidenciam corresponde ao prazo de dedução, isto é, na reclamação graciosa é de 30 dias, 120 dias ou dois anos, dependendo dos casos (art.ºs 133.º, n.º 2 e 3, 70.º, 131.º, n.º 1 e 132.º, n.º 3 do CPPT, respetivamente), e na revisão do ato tributário, a dedução é feita no prazo da reclamação administrativa (este prazo da reclamação administrativa está presente no art.º 191.º, n.º 3 do CPA, correspondendo a 15 dias). Assim, concluem que, apesar de não ser claro o alcance da adoção desta referência do prazo do CPA, não existe também qualquer razão para o não admitir, dado que se realmente o legislador quisesse fazer menção à reclamação graciosa, teria enunciado a sua designação.

A grande problemática reside no facto de existir, ou não, uma conexão entre a expressão reclamação administrativa e o procedimento de reclamação graciosa, acarretando o dilema de qual o prazo a seguir. Como referimos, DIOGO CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE SOUSA afirmam que não se trata da mesma matéria, estabelecendo critérios distintivos para tal como já mencionamos. Todavia, existem opiniões divergentes nesta matéria, como é o caso de JOAQUIM ROCHA (2018, p. 240), JESUÍNO MARTINS e

¹¹⁶ Na mesma perspetiva, *vide* LEONARDO SANTOS (2013, pp. 9-13), *in* Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier.

JOSÉ ALVES (2016, pp. 102- 103). Estes autores defendem a tese de que a revisão do ato se afigura como um meio paralelo e complementar ao da reclamação graciosa. Assim sendo, o sujeito passivo utiliza este procedimento invocando qualquer ilegalidade dentro do prazo da reclamação graciosa, isto é, em 120 dias (art.º 70.º do CPPT). Todavia, concordam com o argumento invocado relativo à entidade com competência para decidir tal ato.

Ora, apoiamos a ideia defendida por DIOGO CAMPOS, BENJAMIM RODRIGUES e JORGE SOUSA, uma vez que as justificações apresentadas nos parecem mais coerentes e adequadas, não havendo qualquer impossibilidade visível de que não se possa considerar como uma reclamação administrativa presente no CPA. Para além do mais, JOAQUIM ROCHA, JORGE SOUSA, JESUÍNO MARTINS e JOSÉ ALVES afirmam concordar com a questão da competência, sendo mais um argumento para o facto de não adaptarem, de um modo completo, a reclamação graciosa à norma prevista na LGT, respeitante à revisão dos atos tributários.

Relativamente à revisão do ato tributário por iniciativa da AT, esta tem como fundamento um erro imputável¹¹⁷ aos serviços e tem como prazo 4 anos após a liquidação, ou a todo o tempo, caso o tributo ainda não tenha sido pago¹¹⁸. Na situação de o erro ser imputável ao sujeito passivo, este deverá utilizar o meio de defesa que dispõe (neste caso a reclamação graciosa como referimos no início deste parágrafo) para examinar o ato tributário de liquidação (Martins e Alves, 2016, pp. 101-102).

No que respeita à revisão excecional da matéria tributável, esta poderá realizar-se nos 3 anos posteriores ao ato tributário através da autorização do dirigente máximo do serviço, com fundamento em injustiça grave e notória, desde que o erro não seja imputável a comportamento negligente do sujeito passivo. Somente se considera notória a injustiça ostensiva, inequívoca e grave, a resultante de tributação manifestamente desproporcionada e exagerada com a realidade ou de que resultado elevado prejuízo para a Fazenda Nacional (art.º 78.º n.º 4 e 5 da LGT). Por fim temos a revisão do ato tributário por motivo de duplicação de coleta, que se pode realizar no prazo de 4 anos sem que seja necessário qualquer fundamento (art.º 78.º, n.º 6 da LGT). A duplicação da coleta ocorre quando um

¹¹⁷ É necessário que o erro seja reconhecido e devidamente fundamentado independentemente de se tratar de um erro material ou de direito (art.º 78.º, n.º 3 da LGT).

¹¹⁸ Vide art.º 78.º, n.º 1 da LGT.

tributo está pago por inteiro e mesmo assim exige-se, à mesma ou a diferente pessoa, outro tributo de igual natureza, referente ao análogo facto tributário e ao semelhante período de tempo (Campos, Rodrigues e Sousa, 2012, p. 711).

É ainda importante referir que apesar de a legislação definir que o prazo para o contribuinte apresentar um pedido de revisão de um ato tributário é de 120 dias, isto não significa que o contribuinte não o possa fazer no prazo da revisão oficiosa (4 anos, em princípio). No entanto, terá de o fazer fundamentado em erro de facto e não em ilegalidade. A revisão oficiosa também se pode fundamentar num pedido por parte dos contribuintes, uma vez que o art.º 78.º, n.º 7 da LGT nos diz que suspende «(...) o prazo da revisão oficiosa do ato tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização» (Rocha, 2018, p. 241).

Caso o ato de pedido de revisão oficiosa seja indeferido, este indeferimento constitui um ato administrativo em matéria tributária e, conseqüente, passível de impugnação judicial ou ação administrativa especial, conforme os atos comportem, ou não, respetivamente, a apreciação da legalidade dos atos de liquidação¹¹⁹ ou recurso hierárquico optativo, nos termos do art.º 76.º, n.º 1 do CPPT (Martins e Alves, 2016, p. 103).

Por fim, relativamente às conseqüências, caso a AT tenha procedido oficiosamente à anulação de um ato tributário e não tenha, nos 30 dias posteriores à sua decisão, reembolsado o tributo já pago pelo contribuinte ou se o contribuinte tiver solicitado a revisão do ato tributário e a própria apenas tiver sido executada após mais de um ano do seu pedido (isto se o atraso não for da responsabilidade da AT), poderão ser devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte (Rocha, 2018, pp. 241-242).

Em suma, é importante destacar alguns pontos distintivos entre os dois meios impugnatórios já tratados: a revisão do ato administrativo e a reclamação graciosa. O primeiro critério distintivo corresponde à questão de a revisão do ato tributário resultar da iniciativa do contribuinte ou da AT (art.º 78.º, n.º 1 da LGT), enquanto que na reclamação graciosa apenas resulta da iniciativa do contribuinte (art.º 68.º do CPPT).

Outro dos pontos de distinção entre estes dois meios corresponde ao carácter obrigatório ou facultativo. O sujeito passivo apenas tem a faculdade de recorrer ao meio da reclamação graciosa, ou seja, tal como afirma JOSÉ MIRANDA (2019, p. 320), «(...) ninguém pode

¹¹⁹ Vide art.º 95.º, n.º 1 e n.º 2, al. d) da LGT e art.º 97.º, n.º 1, al. d) e p) e n.º 2 do CPPT.

obrigar contribuinte a reclamar de um acto tributário (...)). Já na revisão do ato tributário não se procede da mesma forma, existindo um dever do fisco de proceder à mesma caso constate alguma ilegalidade com base num erro imputável aos serviços, mesmo que não haja manifestação por parte do contribuinte nesse sentido.

3.1.4. Revisão da Matéria Tributável

Quanto ao pedido de revisão da matéria tributável, este representa um procedimento impugnatório que é utilizado nas situações em que o sujeito passivo tenciona contestar graciosamente o ato de fixação da matéria coletável com recurso a métodos indirectos, defendendo assim os seus direitos e interesses legítimos em matéria tributária. O objetivo principal deste procedimento é o de estabelecer um acordo relativamente ao valor da matéria tributável para efeitos de liquidação e, como tal, excetuando os casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam realizadas correções com base noutro método indirecto, o sujeito passivo pode pedir a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da AT da área do seu domicílio fiscal devendo apresentar no prazo de 30 dias a contar da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa¹²⁰ (Rocha, 2018, pp. 235-236).

Este pedido de revisão da matéria tributável tem um efeito suspensivo na liquidação do tributo e pode ser apresentado com os seguintes fundamentos (Martins e Alves, 2016, p. 94):

- a) A errónea quantificação da matéria tributável, o que quer dizer que o contribuinte pode suscitar a questão do quantum da fixação, pretendendo assim demonstrar que a matéria tributável fixada deveria ser de montante inferior;
- b) Os pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável, o que significa que o contribuinte poderá demonstrar, fundamentadamente, que a administração tributária não poderia ter recorrido aos métodos indirectos de tributação, porquanto os respectivos pressupostos de aplicação, previstos na lei, não estariam reunidos.

No entanto, este procedimento não é utilizado nas situações de meras correções aritméticas que resultem de imposição legal, ou de questões de direito quando os

¹²⁰ Vide art.º 91.º, n.º 1 da LGT.

fundamentos da reclamação não são respeitantes aos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável¹²¹. Por outro lado, é importante referir que este pedido de revisão da matéria tributável é essencial nos casos de impugnação judicial em que os fundamentos que servem como base são os acima referidos, de acordo com o art.º 117.º, n.º 1 do CPPT.

Posto isto, o pedido de revisão da matéria tributável que o sujeito passivo interpôs designando um perito, é então recebido pela a AT e, como tal, se tiverem reunidas todas as formalidades legais para a sua admissão, a AT designará, no prazo de 8 dias, um perito seu¹²² (que de preferência não terá tido qualquer intervenção anterior no processo em causa) e marcará uma reunião no prazo máximo de 15 dias entre este perito e o perito nomeado pelo sujeito passivo¹²³. A convocação da reunião é feita com uma antecedência não inferior a 8 dias, por carta registada, e caso o perito do contribuinte não compareça e não justifique a falta, considera-se que o sujeito passivo desistiu do pedido de revisão da matéria tributável, de acordo com o art.º 91.º n.º 5 da LGT. Todavia, se o perito do contribuinte justificar a sua falta, o órgão da AT marcará uma nova reunião para o 5.º dia subsequente, mas se o perito do contribuinte não justificar a falta à primeira reunião ou não se apresentar na segunda reunião, isso equivale a uma desistência de reclamação (art.º 91.º n.º 6 da LGT).

Importa também referir que o sujeito passivo pode requerer a nomeação de um perito independente, tal como a AT, até à marcação da reunião referida anteriormente¹²⁴. Assim sendo, segundo o art.º 92.º n.º 1 da LGT, o

(...) procedimento de revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação¹²⁵.

¹²¹ Vide art.º 91.º, n.º 14 da LGT.

¹²² Os peritos da AT são escolhidos de acordo com o art.º 91.º, n.º 11, 12 e 13.

¹²³ Vide art.º 91.º, n.º 3 da LGT.

¹²⁴ Vide art.º 91.º, n.º 4 da LGT.

¹²⁵ Neste sentido, vide Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 09-03-2017, com o processo 08869/15 (Jorge Cortês):

(...) A necessidade legal de esgotamento dos meios impugnatórios administrativos prévios (=pedido de revisão da matéria colectável, artigos 91.º e 92.º da LGT), pela interacção entre os peritos nomeados pelas partes e, eventualmente, em conjunto com o perito independente, permite a objectivação dos elementos relativos ao juízo de preenchimento dos pressupostos da avaliação indirecta (fundamentação material) e a objectivação dos elementos relativos à quantificação da matéria colectável, pelo que, nesta medida,

Compete então ao perito da AT dirigir o procedimento, o qual deverá estar concluído no prazo de 30 dias contados desde o seu início, tendo o perito do contribuinte o direito de acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão¹²⁶. Existindo acordo entre os peritos, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada, e caso a matéria inicialmente admitida for alterada, deverá haver uma fundamentação que sustente a nova matéria tributável encontrada, conforme o art.º 92.º, n.º 3 e 4 da LGT. Para além do que foi referido, ao existir um acordo, a AT não poderá alterar a matéria tributável acordada, excetuando em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal em que os elementos que estejam envolvidos neste processo sejam os mesmos que serviram de base à quantificação da matéria tributável apurada, ficando então suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial, nos termos do art.º 92.º, n.º 5 da LGT. Se não houver acordo, o órgão competente terá de solucionar, tendo em conta as posições tomadas por ambos os peritos e o seu prudente juízo (art.º 92.º, n.º 6 da LGT).

Proferindo algumas características sobre o perito independente¹²⁷, este surge como forma de solucionar conflitos relativos à fixação da matéria coletável por avaliação indireta. Como referimos, a sua solicitação poderá ser efetuada tanto pelo sujeito passivo como pela AT. No entanto, o mais recorrente é ser pedido pelo sujeito passivo uma vez que a AT tem pouco interesse ao fazê-lo. O perito independente tem o direito de estar presente no debate relativo à fixação da matéria coletável, podendo participar e emitir um parecer, não cabendo a si, porém, a decisão final. O grande objetivo da presença do perito independente é o facto de, na eventualidade de não haver acordo entre os dois peritos envolventes, por força da lei, o órgão decisor terá de tomar uma decisão tendo por base também o parecer do perito independente, explicitando as razões pelas quais aderiu ou rejeitou, total ou parcialmente, esse mesmo parecer¹²⁸. Outra situação que poderá ocorrer corresponde ao facto de o perito independente poder emitir um parecer que está de acordo com o parecer do perito do contribuinte, mas a AT decide resolver em sentido contrário. Nesta situação, a reclamação graciosa ou a impugnação judicial da liquidação subsequente tem um efeito

constitui condição da efectiva aferição jurisdicional do acerto da decisão administrativa de tributação por métodos indirectos (...).

¹²⁶ Vide art.º 92.º, n.º 2 da LGT.

¹²⁷ Segundo o art.º 93.º, n.º1 da LGT o perito independente será sorteado entre as personalidades que constam nas listas distritais, que serão organizadas pela Comissão Nacional de acordo com o art.º 94.º da LGT

¹²⁸ Vide art.º 92.º, n.º 2 da LGT.

suspensivo, independentemente da prestação de garantia, relativamente à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo¹²⁹ (Morais, 2012, pp. 155-156).

Ainda de acordo com o pensamento de RUI MORAIS (2012, pp. 156-158), este diz-nos que a intervenção do perito independente é cada vez mais escassa evidenciando dois motivos justificativos que considera centrais. O primeiro diz respeito à imposição de analogia entre os pareceres do perito independente e do perito nomeado pelo contribuinte¹³⁰. Relativamente a este preceito, o autor afirma que não fará qualquer sentido esta exigência, uma vez que a intervenção do perito independente está associada ao caso de uma decisão com um elevado grau de incerteza. Ora, o perito independente não é chamado à intervenção no processo com a finalidade de chegar a um acordo com o perito do contribuinte, mas sim com o intuito de emitir um parecer imparcial. Quanto ao segundo motivo justificativo, este diz respeito ao custo da intervenção, ou seja, os honorários são pagos adiantadamente pelo sujeito passivo, não havendo lugar a reembolso, como é estabelecido na Portaria n.º 78/2001, de 8 de fevereiro.

Para finalizar, é importante referir que o sujeito passivo que apresente um pedido de revisão de matéria tributável não fica sujeito a nenhum encargo em caso de indeferimento do pedido, salvo se se verificar cumulativamente as seguintes situações¹³¹:

- a) Provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indiretos;
- b) A reclamação ser destituída de qualquer fundamento;
- c) Tendo sido deduzida impugnação judicial, esta ser considerada improcedente.

Neste caso, se se verificar cumulativamente estas situações, o sujeito passivo será alvo de um agravamento até 5% da coleta reclamada que será aplicado pelo órgão da AT e exigido adicionalmente ao tributo a título de custas, conforme o art.º 91.º, n.º 10 da LGT.

¹²⁹ Vide art.º 92.º, n.º 8 da LGT.

¹³⁰ V.g. um perito nomeado pelo contribuinte que afirma a fixação da matéria coletável em X, o perito nomeado pela AT em X+20 e o perito independente em X+10. Neste caso, o perito do contribuinte poderá aceitar o valor de X+10 imposto pelo perito independente, gozando da suspensão da execução, ou mantém a sua posição. Caso o perito do contribuinte aceite o valor de X+10, o sujeito passivo não poderá, em tribunal, impugnar para que a matéria tributável seja fixada num valor inferior.

¹³¹ Vide art.º 91.º, n.º 8 e 9 da LGT.

3.2.Natureza Judicial

3.2.1. *Impugnação Judicial*

A impugnação judicial é um meio de defesa que se insere no processo judicial tributário, tendo como função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, nos termos do art.º 96.º, n.º 1 do CPPT.

Tal como afirma JESUÍNO MARTINS E JOSÉ ALVES (2016, p. 107), a regra de surgimento deste meio impugnatório é na sequência de um ato tributário de liquidação do imposto por considerar estar em causa uma ilegalidade. É no decorrer desta ilegalidade, e com o intuito de anular totalmente ou parcialmente o ato tributário, que o contribuinte tem a possibilidade de optar por a interposição de reclamação graciosa ou de impugnação judicial, sendo que mesmo que interponha o primeiro, poderá, no seu seguimento em caso de indeferimento, recorrer ao meio judicial por via de impugnação.

Tal como já vimos no âmbito da reclamação graciosa, é também aplicável os mesmos fundamentos na impugnação judicial, isto é, os presentes no art.º 99.º do CPPT, intitulados por a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; a incompetência; a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; e, por fim, a preterição de outras formalidades legais.

Relativamente à tempestividade, existem duas situações a ter em conta, isto é, quando o contribuinte opta por recorrer logo pela via judicial (tribunal) através da impugnação judicial ou nos casos em que apenas se recorre a uma impugnação judicial após interposta uma reclamação graciosa, considerando que se trata de um ato potencialmente inválido ou lesivo. No primeiro caso, o sujeito passivo terá de o fazer no prazo de 3 meses contados a partir dos termos referidos no art.º 102.º, n.º 1 do CPPT. Quando à segunda disposição, a regra é também a de 3 meses¹³², sendo que são contados a partir da notificação, nos casos em que a reclamação tenha sido indeferida expressamente, à luz do art.º 102.º, n.º 1, al. b) do CPPT, ou da formação da respetiva presunção, caso estejamos perante um indeferimento tácito (art.º 106.º CPPT e 57.º, n.º 1 e 5 da LGT. Porém, caso o fundamento

¹³² Poderão existir casos especiais, os quais têm também prazos especiais (art.º 102.º, n.º 4 do CPPT), como por exemplo os presentes nos art.ºs 131.º e ss do CPPT, respeitante aos casos de autoliquidação onde o prazo é de 2 anos (art.º 131.º, n.º 1 do CPPT).

seja nulidade, o n.º 3 do art.º 102.º do CPPT afirma que a impugnação judicial poderá ser interposta a todo o tempo.

O processo de impugnação judicial inicia-se com a formulação de uma petição articulada por parte do sujeito passivo que deve ser apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local, onde tenha ocorrido ou onde se deva legalmente considerar que foi praticado o ato¹³³, podendo ser remetida a estas entidades pelo correio, sob registo (art.º 103.º, n.º 1 e 6 do CPPT). Se a petição for apresentada no serviço periférico local, deve este proceder ao seu envio ao tribunal tributário competente no prazo de 5 dias após o pagamento da taxa de justiça inicial. Segundo o art.º 108.º do CPPT, a petição inicial tem de obedecer a diversos requisitos, nomeadamente, será encaminhada ao juiz do tribunal competente, em que deve estar identificado o ato impugnado e a entidade que o praticou, além de que devem estar expostos os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido; tem de estar indicado na petição o valor do processo ou a forma como se tenciona determinar esse mesmo valor, a ser efetuado pelos serviços competentes e terá de ser efetuada em triplicado, sendo uma cópia para arquivo e outra para o representante da Fazenda Pública, no qual o sujeito passivo que praticou a impugnação oferecerá os documentos de que possuir, arrolará testemunhas e solicitará as demais provas que não dependam de ocorrências supervenientes.

As despesas relacionadas com as provas ficarão ao encargo de quem as oferecer e caso seja o impugnante garanti-las-á por meio de prévio depósito, segundo o art.º 109.º do CPPT. Quanto ao efeito suspensivo, a impugnação tem efeito suspensivo quando a pedido do contribuinte for prestada garantia adequada no prazo de 10 dias após a notificação para o efeito pelo tribunal, nos termos do art.º 103.º, n.º 4 do CPPT. Caso já tenha sido prestada garantia no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, a mesma mantém-se, sem prejuízo do seu eventual reforço, art.º 103.º, n.º 5 do CPPT. Quanto ao indeferimento tácito, a reclamação presume-se indeferida para o efeito de impugnação judicial após o fim do prazo legal de decisão pelo órgão competente, à luz do art.º 106.º do CPPT.

Na impugnação judicial, conforme o art.º 104.º do CPPT, é possível a acumulação e a coligação de autores em caso de identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito apelados e do tribunal competente para a decisão. Caso o juiz entenda

¹³³ De acordo com o art.º 103.º, n.º 2 do CPPT, os atos tributários consideram-se sempre efetuados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação.

que não há nenhum prejuízo para a prossecução da causa, é possível que os processos de impugnação judicial possam ser apensados ao instaurado em primeiro lugar que estiver na mesma fase, quando se verificarem qualquer uma das circunstâncias referidas no art.º 104.º do CPPT¹³⁴. Na ótica de JESUÍNO MARTINS E JOSÉ ALVES (2016, p. 110), ao existir na petição inicial de impugnação cumulação de várias causas de pedir e pedidos a que correspondem inúmeras formas de processo e não sendo viável a convocação nos termos do art.º 98.º, n.º 4 do CPPT e do art.º 97.º, n.º 3 da LGT, a petição deve ser liminarmente indeferida, uma vez que não é da competência do juiz substituir-se ao interessado na escolha de uma das formas processuais adequadas, visto que é o interessado que deve escolher qual o meio de defesa mais adequado a ser utilizado.

Consequentemente, estamos perante a fase da contestação em que a petição é recebida e o juiz exige a notificação do representante da Fazenda Pública para que, no prazo de 90 dias, possa contestar e solicitar a produção de prova adicional¹³⁵. O representante da Fazenda Pública deve solicitar, no prazo de 3 dias, o processo administrativo ao órgão local da situação dos bens ou da liquidação, o qual deve ser remetido ao tribunal em conjunto com a contestação (art.º 110.º, n.º 3 e 4 do CPPT). A falta de contestação não significa a confissão dos factos alegados pelo impugnante, até porque o juiz dispõe de liberdade de apreciação da falta de contestação especificada dos factos, nos termos do art.º 110.º, n.º 6 e 7 do CPPT.

No entanto, caso a petição se encontre com deficiências ou irregularidades de índole formal na identificação de algum dos elementos exigidos, compete ao juiz convidar o impugnante a extingui-las no prazo que for designado, de acordo com o art.º 110.º, n.º 2 do CPPT. Relativamente aos erros, aqueles que são considerados mais graves e manifestamente indesculpáveis, segundo o art.º 98.º, n.º 5 do CPPT, não podem ser regularizados, o que leva a que o CPPT os descreva como nulidades insanáveis como se encontra referido no n.º 1 do artigo referido. Essas nulidades podem ser então as seguintes:

- a) A ineptidão da petição inicial;
- b) A falta de informações oficiais referentes a questões de conhecimento oficioso no processo;
- c) A falta de notificação do despacho que admitir o recurso aos interessados, se estes não alegarem.

¹³⁴ Vide art.º 105.º do CPPT.

¹³⁵ Vide art.º 110.º, n.º 1 do CPPT.

Assim sendo, compete ao dirigente do órgão periférico local organizar todo o processo e remetê-lo ao representante da Fazenda Pública no prazo de 30 dias, instruindo todos os elementos referidos no art.º 111.º, n.º 2 do CPPT. Se a impugnação judicial tiver como intuito um ato de liquidação e contra este tiver ou vier a ser apresentada uma reclamação graciosa, esta é apensada à impugnação judicial, no estado em que se encontrar (o mesmo acontece relativamente ao recurso hierárquico, segundo o art.º 111.º, n.º 3, 4 e 5). Em relação ao dirigente do órgão periférico regional da administração, a este cabe a revogação, total ou parcial, dentro do mesmo prazo referido *a priori*, do ato impugnado caso o valor do processo não exceda o valor da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância (5000€)¹³⁶. Todavia, caso o valor do ato impugnado exceda o valor da alçada do tribunal tributário da 1.ª instância, cabe ao dirigente máximo do serviço revogar, total ou parcialmente, dentro do mesmo prazo referido¹³⁷. Em caso de revogação parcial, o impugnante é notificado da decisão para que no prazo de 10 dias se pronuncie se desiste da impugnação ou se a mantém, caso não se pronuncie a impugnação prossegue a sua normal tramitação, segundo o art.º 112.º, n.º 3 do CPPT (Martins e Alves, 2016, p.115).

Por conseguinte, recebida a contestação ou decorrido o prazo para a apresentação da mesma, o juiz, após visita do MP, conhecerá logo o pedido se a questão for apenas de direito ou caso o processo forneça os elementos necessários, sendo também de facto, neste caso, nos termos do art.º 113.º, n.º 1 do CPPT.

Chegados à fase da instrução, se não for conhecido, imediatamente, o pedido, o juiz ordena as diligências de produção de prova¹³⁸ necessárias, as quais são produzidas no respetivo tribunal (art.º 114.º do CPPT). Se da prova resultar uma fundada dúvida sobre a existência e quantificação do ato tributário, o ato tributário deverá ser anulado, nos termos do art.º 100.º, n.º 1 do CPPT). Terminando a produção de prova, é ordenada então a notificação dos interessados para apresentarem, por escrito, as alegações, dentro do prazo fixado pelo juiz, que não será superior a 30 dias, de acordo com o art.º 120.º do CPPT. Seguidamente à apresentação das alegações, ou decorrido o prazo para a sua apresentação e antes de enunciada a sentença, o juiz dá vista do processo ao MP para, caso este o

¹³⁶ Vide art.º 112.º, n.º 1 do CPPT.

¹³⁷ Vide art.º 112.º, n.º 2 do CPPT.

¹³⁸ Vide art.º 115.º do CPPT.

entenda, se pronunciar sobre questões de legalidade suscitadas no processo ou suscitar outras, de acordo com as suas competências legais (art.º 121.º, n.º 1 do CPPT).

In fine, temos a fase da sentença em que o juiz irá identificar os interessados e os factos objeto de litígio, sintetizar a pretensão do impugnante e respetivos fundamentos, tal como a posição do representante da Fazenda Pública e do MP, fixar as questões que ao tribunal cumpre resolver e discriminará também a matéria provada da não provada, justificando as suas decisões, à luz do art.º 123.º do CPPT. Integram causas de nulidade da sentença a não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, a falta de assinatura¹³⁹ do juiz, a posição dos fundamentos com a decisão, a falta de pronúncia sobre questões que o juiz deva avaliar ou a pronúncia sobre questões que não deva conhecer, como elenca o art.º 125.º, n.º 1 do CPPT. Segundo o art.º 126.º do CPPT a sentença será notificada no prazo de 10 dias ao MP, ao impugnante e ao representante da Fazenda Pública. A lei admite, nos termos do art.º 127.º, n.º 1 do CPPT, em processo de impugnação os seguintes incidentes: assistência¹⁴⁰; habilitação¹⁴¹ e apoio judiciário. O prazo de resposta ao incidente é de 15 dias e é obrigatório que o MP se pronuncie antes da decisão do incidente sobre a matéria nele discutida.

Outra situação a referir relativamente à impugnação judicial diz respeito ao facto de que nas situações em que as causas judiciais excedam o dobro da alçada do tribunal tributário (10 000€) e nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo é obrigatória a constituição de advogado, o que não acontecia no procedimento tributário visto que não é obrigatório constituir mandatário¹⁴². Como referimos anteriormente, na petição deverá ser indicada o valor do processo, sendo esse valor essencial para avaliar a utilidade económica do pedido, o valor das custas e se é exigível ou não a contratação de um advogado (Martins e Alves, 2016, p. 109).

Posto isto, podemos concluir que a reclamação graciosa e a impugnação judicial têm algumas homogeneidades, uma vez que têm objetivos comuns (anulação de atos tributários), os mesmos fundamentos e a inexistência de efeito suspensivo da respetiva

¹³⁹ Vide art.º 125.º, n.º 2 do CPPT.

¹⁴⁰ Vide art.º 129.º, n.º 1 do CPPT.

¹⁴¹ Vide art.º 130.º do CPPT.

¹⁴² Vide art.º 6.º, n.º 1 do CPPT.

liquidação, no entanto, existem algumas diferenças que distinguem estes dois meios nomeadamente (Rocha, 2018, pp. 308-309):

- i. O procedimento tributário deve ser concluído no prazo de 4 meses e os respetivos atos devem ser efetuados, em regra, no prazo de 8 dias enquanto que o processo não deve ter uma duração acumulada superior a 2 anos a contar desde a data da respetiva instauração até à decisão proferida em 1.^a instância que lhe ponha termo¹⁴³;
- ii. No processo tributário são admitidos os meios gerais de prova (art.º 115.º do CPPT), todavia na reclamação existe uma limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais de que os serviços disponham, à luz do art.º 69.º, al. e) do CPPT;
- iii. As decisões do processo tributário (sentenças) fazem caso julgado, por outro lado nas decisões do procedimento isso obviamente não acontece, visto que estamos perante atos administrativos¹⁴⁴;
- iv. Por fim, como já referimos anteriormente, no processo tributário existe o pagamento de custas judiciais enquanto que na reclamação graciosa não (não esquecendo do agravamento da coleta que também já referimos anteriormente).

¹⁴³ Vide art.º 96.º, n.º 2 do CPPT.

¹⁴⁴ Vide art.º 69.º, al. c) do CPPT.

3. Conclusão

Com a elaboração do presente estudo podemos afirmar que o procedimento de inspeção tributária, também conhecido como auditoria tributária, tem por finalidade a supervisão e a verificação da situação tributária dos contribuintes, verificando se estes cumpriram com as suas obrigações, sob pena de originar situações de infrações tributárias.

Primeiramente, verificámos a importância da introdução dos impostos no nosso ordenamento jurídico. O seu desenvolvimento aprimorou a distribuição da riqueza nos vários níveis societários, resultando o pagamento de um determinado montante em função dos rendimentos de cada sujeito passivo, concretamente, da sua capacidade contributiva. Este valor tem como objetivo contribuir para as receitas fiscais que servem de base para a criação de, por exemplo, infraestruturas públicas e, conseqüentemente, para o melhoramento da qualidade de vida dos cidadãos.

Constatámos que no âmbito do Direito Público, onde se inserem todas estas matérias, existem outros ramos de Direito a ter em consideração, como o Direito Administrativo e o Direito Constitucional. Com incidência no Direito Constitucional, o poder da criação de impostos por parte do Estado acarreta princípios constitucionais que garantem os direitos dos contribuintes, bem com a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos de todos os cidadãos e dos agentes económicos. Relevantemente, abordámos o princípio da legalidade fiscal, o qual está relacionado com a criação de leis que determinem os impostos, as suas especificidades e conseqüências. Conseqüentemente, existe então o dever de pagar impostos por parte dos contribuintes e, para auxiliar na justa repartição que evidenciámos anteriormente, avistámos a relação com o princípio da igualdade fiscal e com o princípio da capacidade contributiva.

É legítimo que todos os contribuintes, que exerçam uma atividade económica, bem como os que sejam representantes legais das empresas tenham então a possibilidade de serem sujeitos às designadas auditorias fiscais, conhecidas também por inspeções tributárias. Constatámos que este procedimento de inspeção tributária tem como intuito a verificação e confirmação das declarações apresentadas pelos contribuintes relativamente à sua situação. Há que ter em atenção o facto de, ao contribuinte, estarem associados diversos deveres no decorrer deste procedimento de inspeção, nomeadamente o dever de cooperação, devendo entregar e fornecer todos os documentos necessários ao processo, e o dever de boa-fé e da

verdade, isto é, que estes documentos tenham um fundo de realidade, no sentido de permitirem apurar a verdade material sobre os factos.

Existem vários pontos que devemos ter em consideração dentro deste procedimento. Primeiramente, distinguimos as situações de quando estamos perante uma inspeção de índole interna ou externa. Como referimos, o que distingue estas duas hipóteses é o lugar onde as mesmas são efetuadas, sendo que a interna se realiza nas instalações da AT e a externa nas instalações do sujeito passivo. Demos especial atenção à inspeção externa, uma vez que é a que possui um maior grau de complexidade devido às suas inúmeras etapas ou fases ao longo de todo o procedimento. Assim sendo, e de uma forma resumida, para que haja uma inspeção externa é necessário que a entidade inspecionada seja avisada através de uma carta aviso (representa uma notificação), e que os inspetores que estejam encarregues de a efetuar estejam devidamente credenciados.

Concluído os atos de inspeção tributária, ou seja, situação em que os inspetores já possuem todos os dados e elementos necessários, é então realizado um projeto de relatório (enviando antes a nota de diligência para a execução do projeto) em que os contribuintes têm um prazo para efetuarem o direito de audição ao longo do projeto, sendo enviada uma nota de diligência quando terminado toda esta fase do projeto de relatório. Posto isto, verificámos que é terminado todo o procedimento de inspeção tributária com a notificação ao sujeito passivo do relatório final efetuado pela AT que possui todas as conclusões do projeto de relatório, chegando então a uma decisão final. Por último, segue-se a liquidação, onde possui a matéria tributável apurada ao longo deste procedimento de inspeção para que o contribuinte proceda ao pagamento, pagamento este que pode ser voluntário ou coercivo.

Ainda no procedimento de inspeção, verificámos que se sucede o apuramento da matéria tributável, sendo este efetuado por métodos diretos (com base na declaração apresentada pelo contribuinte relativa a valores reais) ou por métodos indiretos (com base em indícios e presunções). Contudo, há que lembrar que a avaliação indireta é subsidiária da direta, isto é, quando não seja possível determinar a matéria tributável por métodos diretos, recorreremos aos métodos indiretos.

Especificámos a avaliação indireta e, no que respeita à questão de sobre quem é que recai o ónus da prova de tal evidência. Ora, apurámos que recai sobre a AT toda a responsabilidade de provar tais pressupostos de apuramento no caso de uma avaliação indireta, sendo que compete ao contribuinte a prova da eventualidade dos seus excessos.

Verificámos que existem várias possibilidades, as quais estão presentes no art.º 88.º da LGT, que determinam a possibilidade de optar pela via indireta, onde demos especial relevo à questão das manifestações de fortuna. Estas são consideradas como um meio de combate a evasão fiscal e são detetadas quando existam sinais exteriores de riqueza, verificando-se uma desproporcionalidade na declaração apresentada pelo sujeito passivo relativamente a tais despesas. Porém, o contribuinte terá sempre a possibilidade de exercer o direito à audição e de defender-se, com a possibilidade de apresentar elementos probatórios. Para além do predito, elencámos ainda dois mecanismos de combate à fraude e à evasão fiscal importantes nesta matéria, as cláusulas gerais anti abuso e os preços de transferência.

Como corolário do procedimento de inspeção e da avaliação da matéria tributável decorrente destes procedimentos, chegamos à fase em que os contribuintes têm a possibilidade de interpor um dos meios de defesa, com o intuito de se defender do valor apurado na ação de inspeção, caso considere que este se encontra disforme ao que deveria de ser evidenciado, na realidade. Dividimos estes meios de defesa de acordo com a sua natureza, isto é, em natureza administrativa (reclamação graciosa, recurso hierárquico, revisão dos atos tributários e revisão da matéria tributável) e em natureza judicial (impugnação judicial).

Assim sendo, concluímos que quando estamos perante uma avaliação direta e haja correções meramente aritméticas, caso o sujeito passivo queira contrapor este ato de liquidação baseado nestas correções, tem ao seu dispor a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, em que os fundamentos utilizados são os mesmos nas duas situações (o mais usual é a ilegalidade do ato de liquidação). Contudo, caso a inspeção tributária realize uma avaliação indireta da matéria tributável e fixe essa mesma matéria com base neste critério, o sujeito passivo pode contestar esta fixação através da revisão da matéria tributável, nomeando, por exemplo, um perito.

Enquanto esta situação não estiver resolvida, ou seja, enquanto a matéria tributável não estiver apurada, o ato de liquidação não é efetuado. Relativamente à revisão dos atos tributários, concluímos que este meio de defesa se aplica em qualquer caso que tenha ocorrido uma fixação da matéria tributável ou um ato de liquidação, tendo lugar após se ter concluído o respetivo procedimento tributário. Este meio de defesa não é muito utilizado por parte do sujeito passivo, uma vez que só se emprega nos casos em que o mesmo perde

o prazo para interpor uma reclamação graciosa ou uma impugnação judicial, sendo considerado como um meio impugnatório complementar aos meios de defesa referidos. Por fim, em relação a este tema, concluímos também que quando o sujeito passivo utiliza a reclamação como meio de defesa e obtém uma resposta negativa quanto à mesma, caso opte por continuar a utilizar a via administrativa, pode recorrer ao recurso hierárquico. Caso contrário, se preferir o meio judicial tem sempre ao seu dispor a impugnação judicial.

In fine, de um modo geral, concluímos que o procedimento de inspeção tributária tem vindo a combater a elisão e a evasão fiscal visto que, através dos meios que dispõem e dos sistemas de avaliação da matéria tributável utilizados, tem vindo a alcançar à verdade material. Assim sendo, a avaliação indireta (presunção da matéria tributável) é um dos sistemas de avaliação mais importantes na auditoria tributária (inspeção tributária), dado que, grande parte das vezes, os sujeitos passivos tentam ocultar ou fornecer informação incorreta, relativamente à sua situação tributária com o objetivo de pagar menos imposto, o que faz com que a AT tenha de recorrer a este mecanismo para se aproximar da verdadeira matéria tributável.

Face ao predito, conseguimos também concluir que, ao longo dos tempos, houve uma evolução por parte da AT, na medida em que a mesma tem fornecido inúmeras informações para que os sujeitos passivos estejam informados, mostrando disponibilidade para o esclarecimento de dúvidas e evoluindo tecnologicamente para que os contribuintes tenham uma maior facilidade em cumprir com todas as obrigações tributárias a que estão sujeitos.

Por outro lado, denotamos que os contribuintes têm respeitado o dever de cooperação que lhes compete, de forma a facilitar as inspeções tributárias, disponibilizando todos os documentos que sejam necessários com o intuito não só de, posteriormente, não serem sancionados com coimas, mas também para que seja possível chegar à verdade material, sem a interposição de meios de defesa, nos casos em que a AT proceder ao apuramento de uma matéria tributável acima daquela que seja a real.

Referências Bibliográficas

Amorim, J., Azevedo, P. (2018). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras.

Anónimo. (2005, 15 de setembro). *Noção de imposto* (artigo em blog). Disponível em: <http://direito-fiscal.blogspot.com/2005/09/noo-de-imposto.html>.

Bastos, R. (2004). *Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual*. Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1656/1/Auditoria%20tribut%C3%A1ria.pdf?fbclid=IwAR0h5EesTCGB-maxFh0YUNn4KfUAukIydUruVFBrRdaeWDhcZSGEY60xlo0>.

Bíblia Sagrada (1992). Lisboa: Difusora Bíblica.

Câmara, F., Santiago, B. (2010). *Análise de Alguns Aspectos do Regime Doméstico dos Preços de Transferência e a sua Relação com o Direito Fiscal Internacional e o Direito Comunitário*. In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha. Volume II, pp. 165-187. Coimbra: Almedina.

Campos, D. (2013). *As operações comparáveis nos preços de transferência*. In Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier. Volume I, pp. 373-385. Coimbra: Almedina.

Campos, D., Campos, M. (2003). *Direito Tributário* (2.º Edição). Coimbra: Almedina.

Campos, D., Rodrigues, B., & Sousa, J. (2012). *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada* (4.º Edição). Lisboa: Encontro da Escrita.

Canedo, J., Guedes, O., & Monteiro, A. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/270855551/Manual-Auditoria-Tributaria>.

Correia, S., Martins, A. (2018). *Preços de Transferência, Litigância e Arbitragem Fiscal*. Lisboa: Petrony Editora.

Falcão, P. (2013). Um olhar sobre as Manifestações de Fortuna. *Revista APIT*, n.º 2, abril, pp. 28-33.

Ferreira, A. (2011). *Tributação das Manifestações de Fortuna na Jurisprudência Recente dos Tribunais Superiores* (Dissertação de Mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/8308/1/Tributa%C3%A7%C3%A3o%20das%20Manifesta%C3%A7%C3%B5es%20de%20Fortuna%20na%20Jurisprud%C3%Aancia%20Recente%20dos%20Tribunais%20Superiores.pdf>.

Leon, L. (2016). *Descubra o que são manifestações de fortuna para o Fisco (Saiba quais são os sinais de manifestações de fortuna que fazem "disparar" os alertas da Autoridade Tributária)*. Disponível em: <http://saldopositivo.cgd.pt/sao-manifestacoes-fortuna-fisco/?fbclid=IwAR3MuZzEkXYNeGxXdtuhdSL2N39buUh9EjyHGfQ7QB7poo7IWGt4SkHsel>.

Lourenço, J. (1999). *A Auditoria Fiscal*. Lisboa: Vislis.

Machado, J., Costa, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Marques, P. (2014). *O Procedimento de Inspeção Tributária*. Coimbra: Almedina.

Martinez, S. (1996). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Martins, E. (2010). *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.

Martins, J. (2017). *Procedimentos de Atos Inspectivos (RCPITA) – Aplicação prática*. Disponível em: http://files.stilisboa.com/200005053-a86a8a964a/Sebenta_DIS5017_Inspec%C3%A7%C3%A7%C3%A3o%20Tribut%C3%A1ria.pdf.

Martins, J., Alves, J. (2016). *Procedimento e Processo Tributário – Uma Perspetiva Prática*. Coimbra: Almedina.

Miranda, J. (2019). A Revisão do Acto Tributário – Do *mea culpa* à reposição da legalidade. *Cadernos IDEFF*, n.º 19 (3.º Edição), pp. 319-353.

Morais, R. (2012). *Manual de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Almedina.

Morais, R. (2016). Manifestações de Fortuna e Acréscimos Patrimoniais não Justificados. Páginas esquecidas do Projeto da Comissão de Reforma do IRS. *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 14, outubro-dezembro, pp. 17-25.

Morais, R. (2016). *Sobre o IRS* (3.º Edição). Coimbra: Almedina.

Nabais, J. (2008). *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*. Volume II. Coimbra: Almedina.

Nabais, J. (2009). *O Dever Fundamental De Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina.

Nabais, J. (2016). *Direito Fiscal* (9.º Edição). Coimbra: Almedina.

Neto, S., Trindade, C. (2019). *Contencioso Tributário – Procedimento, Princípios e Garantias*. Volume I. Coimbra: Almedina.

Paiva, C. (2017). *Das Infrações Fiscais à sua Perseguição Processual* (2.º Edição). Coimbra: Almedina.

Rocha, J. (2013). Prazos em Matéria Tributária. *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 1, julho-setembro, pp. 10-22.

Rocha, J. (2018). *Lições de Procedimento e Processo Tributário* (6.º Edição). Coimbra: Almedina.

Rocha, J., Caldeira, J. (2013). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária: Anotado e Comentado*. Coimbra: Coimbra Editora.

Rothés, F. (2015). *Algumas reflexões sobre a derrogação do sigilo bancário e a inspeção tributária suscitadas por um caso concreto*. In *Desafios Tributários*, pp. 75-88. Porto: Vida Económica.

Sanches, S. (1998). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: LEX.

Santos, L. (2013). *A revisão do acto tributário, as garantias dos contribuintes e a fiscalidade internacional*. In *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*. Volume II, pp. 7-25. Coimbra: Almedina.

Santos, T. (2014). *Preços de Transferência um caso de Avaliação Indireta?* (Dissertação de Mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Porto, Portugal). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16042/1/Documento001.pdf>.

Sousa, J. (2015). *Invocação em impugnação contenciosa de ato de liquidação de fundamentos não invocados em impugnação administrativa*. In *Desafios Tributários*, pp. 145-159. Porto: Vida Económica.

Torre, M. (2007). *Derrogação do Sigilo Bancário pela Administração Tributária* (Trabalho de avaliação de conhecimentos do III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: [file:///C:/Users/Utilizador/Downloads/Torre_Marco%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Utilizador/Downloads/Torre_Marco%20(1).pdf).

Vasques, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Xavier, A. (2007). *Direito Tributário Internacional* (2.º Edição). Coimbra: Almedina.

Legislação

Código Civil. Diário da República. N.º 274/1966, Série I (25-11-1966).

Código de Procedimento e de Processo Tributário. Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa. Decreto-Lei n.º 433/99 (26-10-1999).

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Autoridade Tributária e Aduaneira.

Código do Procedimento Administrativo. Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa.
Decreto-Lei n.º 4/2015 (07-01-2015).

Constituição da República Portuguesa. Diário da República. Decreto de aprovação da
Constituição - n.º 86/1976, Série I (10-04-1976).

Decreto-Lei n.º 413/98. Diário da República. N.º 301/1998, Série I-A (31-12-1998)
7306 – 7315.

Decreto-Lei n.º 73/99. Diário da República. N.º 63/1999, Série I-A (16-03-1999)
1428 – 1430.

Decreto-Lei n.º 118/2011. Diário da República. N.º 239/2011, Série I (15-12-2011)
5301 – 5304.

Estatuto dos Benefícios Fiscais. Diário da República. N.º 149/1989, Série I (01-07-1989).

Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa.
Lei n.º 13/2002 (19-02-2002).

Lei Geral Tributária. Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa. Decreto-Lei n.º 398/98
(17-12-1998).

Lei n.º 30-G/2000. Diário da República. N.º 299/2000, 3º Suplemento, Série I-A
(29-12-2000) 7492-(653) a 7492-(693).

Lei n.º 16-A/2002. Diário da República. N.º 125/2002, 1º Suplemento, Série I-A (31-05-2002) 4776-(2) a 4776-(17).

Lei n.º 55-A/2012. Diário da República. N.º 209/2012, 1º Suplemento, Série I (29-10-2012) 6232-(2) a 6232-(5).

Portaria n.º 923/99. Diário da República. N.º 245/1999, Série I-B (20-10-1999) 7001 – 7001.

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira. Diário da República. N.º 301/1998, Série I-A (31-12-1998).

Regime Geral das Infrações Tributárias. Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa. Lei n.º 15/2001 (05-06-2011).

Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras. Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa. Decreto-Lei n.º 298/92 (32-12-1992).

Jurisprudência

Supremo Tribunal Administrativo

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10-03-2011, com o processo 0716/10 (Relator: Dulce Neto). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12-04-2012, com o processo 0298/12 (Relator: Ascensão Lopes). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16-05-2012, com o processo 0675/11 (Relator: Francisco Rothes). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 08-05-2013, com o processo 0567/13 (Relator: Fernanda Maças). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15-06-2016, com o processo 01101/15 (Relator: Ana Paula Lobo). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21-09-2016, com o processo 0571/13 (Relator: Pedro Delgado). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Tribunal Central Administrativo do Norte

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 27-09-2012, com o processo 00380/12.5BEBRG (Relator: Anabela Ferreira Alves Russo). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 13-07-2017, com o processo 00259/14.6BEPNF (Relator: Mário Rebelo). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 22-03-2018, com o processo 01086/09.8BEVIS (Relator: Ana Patrocínio). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Tribunal Central Administrativo do Sul

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15-07-2008, com o processo 02377/08 (Relator: Lucas Martins). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 23-10-2012, com o processo 05791/12 (Relator: Joaquim Condesso). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 27-02-2014, com o processo 07343/14 (Relator: Joaquim Condesso). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 01-10-2014, com o processo 04817/11 (Relator: Catarina Almeida e Sousa). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-10-2015, com o processo 07859/14 (Relator: Bárbara Tavares Teles). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 09-03-2017, com o processo 08869/15 (Relator: Jorge Cortês). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22-03-2018, com o processo 07165/13 (Relator: Vital Lopes). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

Tribunal da Relação de Lisboa

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 19-03-2009, com o processo 372/2009-8 (Relator: Bruto da Costa). Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.