

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



ISCAL

O procedimento de inspeção como instrumento de prevenção dos comportamentos ilícitos

Karina Cabral

12 de dezembro de 2023

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



ISCAL

O procedimento de inspeção como instrumento de prevenção dos comportamentos ilícitos

Karina Cabral

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 orientação científica do Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins.

Constituição do júri:

Presidente: Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente: Prof. Especialista Amândio Silva

Vogal: Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

12 de dezembro de 2023

Agradecimentos

Aos meus pais, por todo o esforço que fizeram para que isto acontecesse.

À minha irmã, que esteve sempre do meu lado.

À minha família, que sempre me apoiou.

Ao meu namorado, que me acompanhou neste desafio.

Aos meus amigos, por me abraçarem nesta aventura.

Ao meu orientador, por toda a disponibilidade, tempo e paciência que teve comigo.

E, por fim, a todos os que fizeram parte deste percurso.

Resumo

O procedimento de inspeção tributária consiste num mecanismo usado pela Autoridade Tributária (AT) para prevenir as infrações fiscais e sancionar os comportamentos irregulares praticados pelos contribuintes e demais obrigados tributários.

Neste trabalho de investigação foi estudado a forma como são desenvolvidas as inspeções tributárias, analisando as várias fases que integram o procedimento de inspeção, os princípios a obedecer para a realização das ações de inspeção e as fases do procedimento de inspeção. Adicionalmente, foi analisada a relação entre duas atividades: a auditoria e a fiscalização, assim como o papel do inspetor na realização dos atos de inspeção tributária, tendo em conta, os direitos e deveres dos contribuintes quando estão perante uma inspeção tributária.

Esta investigação, outrossim, abrange a análise do comportamento dos contribuintes, quanto à prática de atos ilícitos, a abordagem de situações criadas pelos mesmos na tentativa de escapatória e manipulação às liquidações de imposto, e as consequências destas práticas, principalmente, quanto a evasão e a fraude fiscal. Ainda, consta os métodos sancionatórios que são utilizados para enfrentar estes comportamentos, distinguindo-os entre contraordenações e crimes.

Palavras-chave: procedimento, inspeção tributária, infrações fiscais, crimes, regularização, auditoria, sanções.

Abstract

The tax inspection procedure is a mechanism used by the Tax Authority (AT) to prevent tax violations and sanction irregular behavior by taxpayers and other taxable persons.

In this research work, the way in which tax inspections are carried out was studied, analyzing the various phases that make up the inspection procedure, the principles to be obeyed in carrying out inspection actions and the phases of the inspection procedure. In addition, the relationship between two activities was analyzed: audit and inspection, as well as the role of the inspector in carrying out tax inspection acts, considering the rights and duties of taxpayers when facing a tax inspection.

This research also covers the analysis of taxpayers' behavior, regarding the practice of illegal acts, the approach of situations created by them in an attempt to escape and manipulate tax assessments, and the consequences of these practices, mainly regarding tax evasion and fraud. It also includes the sanctioning methods that are used to address these behaviors, distinguishing them between administrative offenses and crimes.

Keywords: procedure, tax inspection, tax infractions, crimes, regularization, audit, sanctions.

ÍNDICE

I.	INTRODUÇÃO	11
1.	Contextualização da temática.....	11
2.	Objeto de investigação.....	12
3.	Objetivo de investigação	13
4.	Metodologia de investigação	14
II.	O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO.....	15
1.	Princípios do procedimento tributário	16
1.1.	Princípio da verdade material	17
1.2.	Princípio da proporcionalidade.....	19
1.3.	Princípio do contraditório.....	21
1.4.	Princípio da colaboração.....	22
1.5.	Princípio da legalidade	25
1.6.	Princípio da imparcialidade.....	27
1.7.	Princípio da prossecução do interesse público	29
2.	O procedimento de inspeção tributário	30
2.1.	Definição de inspeção tributária.....	30
2.2.	Fases do procedimento de inspeção tributária.....	32
2.3.	Autoridade Tributária e Aduaneira.....	34
2.4.	Planeamento e seleção do sujeito passivo.....	35
2.5.	Classificação do procedimento de inspeção tributária	37
2.5.1	<i>Quanto aos fins</i>	37
2.5.2	<i>Quanto ao âmbito e extensão</i>	38
2.5.3	<i>Quanto a forma</i>	38
2.6.	Competências do inspetor tributário	38
2.7.	Lugar do procedimento de inspeção tributário.....	42
2.7.1.	<i>Inspeção interna</i>	44
2.7.2.	<i>Inspeção externa</i>	45
2.8.	Prazo, prorrogação e suspensão do procedimento de inspeção	52
3.	Métodos de avaliação da matéria tributável	55
3.1.	Avaliação por métodos diretos.....	56
3.2.	Avaliação por métodos indiretos	56
4.	Resultado do procedimento de inspeção tributária e meios impugnatórios 59	
4.1.	Reclamação graciosa.....	59
4.2.	O recurso hierárquico.....	61
4.3.	Pedido de revisão de matéria tributável	63
5.	Auditoria fiscal e a relação com a inspeção tributária.....	65
III.	INFRAÇÕES FISCAIS.....	67
1.	Definição de infração fiscal.....	67
2.	Contraordenações	68
2.1.	Tipologias de contraordenações fiscais	69
3.	Crimes.....	74
3.1.	Crimes tributários comuns.....	75

3.1.1.	<i>Crime de burla tributária</i>	75
3.1.2.	<i>Crime de frustração de créditos</i>	77
3.1.3.	<i>Crime de associação criminosa</i>	79
3.1.4.	<i>Crime de desobediência qualificada</i>	79
3.1.5.	<i>Crime de violação de segredo</i>	79
3.2.	Crimes fiscais	80
3.2.1.	<i>Fraude fiscal</i>	80
3.2.2.	<i>Fraude qualificada</i>	82
3.2.3.	<i>Abuso de confiança</i>	83
IV.	RESULTADOS	85
1.	Inspeção tributária	85
1.1.	Ações de controlo realizadas pela inspeção tributária	85
1.2.	Correções apuradas pela inspeção tributária.....	87
1.3.	Regularizações apuradas pela inspeção tributária	88
1.4.	Tributação por métodos indiretos	90
2.	Ação penal	92
2.1.	Redução de coimas e contraordenações.....	92
2.2.	Infrações instauradas por normas punitivas do RGIT	93
2.3.	Processo por crime de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal.....	94
3.	Comentários e respostas	95
3.1.	Para quê existe um controlo tributário?	95
3.2.	Porque está a ocorrer uma diminuição no número de inspeções?	97
3.3.	Porque existe uma diminuição dos pedidos de redução de coima e processos de contraordenação?	98
3.4.	Impacto da atualização do artigo 58.º e entrada em vigor do artigo 58.º - A do RCPITA 100	
3.5.	Métodos e melhorias a adotar para a prevenção de infrações fiscais	104
3.6.	A inspeção tributária é (in)suficiente para a prevenção dos atos ilícitos?.....	109
	CONCLUSÃO	111
	BIBLIOGRAFIA	113

ÍNDICE DE ESQUEMAS

Esquema 1 - Fases do procedimento de inspeção tributária, quando exercido o direito de audição	51
Esquema 2 - Fases do procedimento de inspeção tributário, quando não é exercido o direito de audição	52

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - N.º de ações por programa inspetivo, ação de comprovação e verificação, de 2017 a 2021	87
Tabela 2 - n.º de ações por avaliação indireta VS o número de ações por avaliação direta, de 2017 a 2021 (elaboração própria).....	91
Tabela 3 - N.º de infrações instauradas por normas punitivas do RGIT, de 2017 a 2021	93
Tabela 4 - Recursos humanos área de inspeção tributária e aduaneira, de 2017 a 2021	98
Tabela 5 - Tabela de comparação do artigo 58.º do RCPITA (atual e antigo)	101

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - N.º de ações de controlo, por tipo, de 2017 a 2021 (elaboração própria).....	85
Gráfico 2 - Resultado das ações de comprovação e verificação de 2017 a 2019	86
Gráfico 3 - Resultado das ações de informação e prevenção, de 2017 a 2019	86
Gráfico 4 - Correções voluntárias à matéria coletável, de 2017 a 2021, em M€.....	87
Gráfico 5 - Correções voluntárias ao imposto, por imposto, de 2017 a 2021, em M€	88
Gráfico 6 - Regularizações voluntárias à matéria coletável, por imposto (M €), de 2017 a 2021....	89
Gráfico 7- Regularizações voluntárias ao imposto em falta, de 2017 a 2021.....	90
Gráfico 8 - N.º de ações e o montante corrigido por avaliação indireta, em IRC, de 2017 a 2021 ..	91
Gráfico 9 - Processos de redução de coima (PCR) e Processos de contraordenação (PCO) de 2017 a 2021.....	92
Gráfico 10 - Crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal registados em Portugal, de 2017 a 2021.....	94

SIGLAS E ABREVIATURAS

- al. – alínea;
- Art.º - Artigo;
- AT – Autoridade Tributária;
- CC – Código Civil;
- CCs – Contabilistas Certificados;
- Cf. – conforme;
- CIRC – Código Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas;
- CIRS – Código Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares;
- CIS – Código Imposto de Selo;
- CIVA – Código Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- CP – Código Penal;
- CPA – Código do Procedimento Administrativo;
- CPC – Código de Processo Civil;
- CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário;
- CRP – Constituição da República Portuguesa;
- DCP-CIT – Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária;
- DCU – Documento de Correção Único;
- DGCI – Direção Geral dos Impostos;
- DL – Decreto-Lei;
- DSPCIT – Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária;
- ELGT – Lei Geral Tributária;
- EUA- Estados Unidos da América;
- IT – Inspeção Tributária;
- n.º / n.ºs – número / números;
- NIF – número de identificação fiscal;
- OA – Ordem dos Advogados;
- OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico;
- op. cit.* – opinião citada;
- OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas;
- P. / Pág./Págs./ pp. – Página / Páginas;

PCO – Processos de contraordenação;
PCR – Processos de redução de coima;
PNAITA – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira;
RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributário e Aduaneiro;
RGCO – Regime Geral das Contraordenações;
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias;
ROCs – Revisores Oficiais de Contas;
SP/ SPs – sujeito passivo / sujeitos passivos;
ss – seguintes;
TC – Tribunal Constitucional;
TOCs – Técnicos Oficiais de Contas;
UE – União Europeia;

I. INTRODUÇÃO

1. Contextualização da temática

O procedimento de inspeção tributário consiste na observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias, este procedimento compreende várias ações, contempladas no artigo 2.º do RCPITA.

As infrações fiscais, maioritariamente, encontram-se previstas no RGIT, abrangendo as infrações dos regimes aduaneiros, assim como àqueles que preencham tipos legais de crimes ou tipos de contraordenação¹. Neste diploma, aplica-se às infrações cometidas pelos contribuintes que desrespeitam as normas reguladoras das obrigações declarativas ou de obrigação principal (pagar imposto). Assim sendo, uma infração fiscal corresponde «a todo o fato típico ilícito e culposo por lei tributária anterior (...)», podendo dividir-se em dois tipos – contraordenações e crimes, onde a sua distinção compreende o tipo de valores violados (Tiago, 2014, p. 29).

A escolha deste tema deve-se à importância da realização de inspeções tributárias, não só para verificar se os sujeitos passivos cumpriram com as suas obrigações, como também, para a deteção, prevenção e repressão de infrações fiscais que os mesmos tenham cometido, designadamente, a fraude e a evasão fiscal.

Salienta-se que, a escolha deste tema é justificada pela atualidade, dado que uma inspeção tributária poderá ocorrer a qualquer sujeito passivo, mesmo que este tenha cumprido com as suas obrigações tributárias e a qualquer altura do ano. Para além disso, consta como uma forma de auditoria (fiscal), na medida em que, procede-se à recolha de prova e análise da mesma, por exemplo, as declarações e documentos apresentados pelos contribuintes.

A realização da inspeção constitui um procedimento relevante para que o sistema fiscal consiga ser transparente e funcionar de forma mais eficaz e eficiente, visto que o poder inspetivo se traduz numa ferramenta de controlo a partir dos documentos fiscais apresentados pelos contribuintes, respetivamente, as declarações fiscais e demais elementos de escrita e/ou contabilidade.

¹TIAGO, F. (outubro de 2014). As infrações fiscais. *CISION*, Vida Económica. (p. 29). Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve10out2.pdf>

Assim sendo, este trabalho de investigação pretende abordar um dos instrumentos usados pela AT, o procedimento de inspeção tributária, para combater os comportamentos ilícitos praticados pelos contribuintes e demais obrigados tributários, tal como referido no artigo 11.º do RCPITA, desta forma, foi dividido em quatro capítulos – I. Introdução; II. O procedimento de inspeção tributário, III. Infrações fiscais e, IV. Resultados.

Como já referido, este primeiro capítulo, inicia-se com a contextualização do tema escolhido, descrevendo a sua importância na atualidade, os objetivos pretendidos com este estudo e a metodologia adotada, procurando responder se o procedimento de inspeção tributário é (in) suficiente para combater e prevenir os comportamentos ilícitos, através de dados apresentados pela AT, maioritariamente pelos Relatórios ao combate da fraude e evasão fiscais.

No segundo capítulo, aborda-se o procedimento de inspeção tributário, desde os seus princípios a seguir, as fases que tem de percorrer, as competências e incompatibilidades do inspetor, o lugar da inspeção, assim como, o recurso do método indireto para a avaliação da matéria tributável, os meios de impugnação existentes num procedimento de inspeção e, por último, a relação de uma inspeção tributária e uma auditoria fiscal / tributária.

No capítulo seguinte, dá-se a conhecer os tipos de infrações existentes, distinguindo-as de contraordenações e crimes, evidenciando os mais frequentes no âmbito do procedimento de inspeção tributário.

Por último, o quarto capítulo é apresentado dados dos anos de 2017 a 2021, sobre a inspeção tributária, assim como, dados da ação penal, no que diz respeito aos processos de contraordenação, o crime de abuso de confiança e crime de fraude fiscal, também, compreende as conclusões dos dados retirados, os possíveis problemas associados e, ainda, métodos para a prevenção de práticas ilícitas.

2. Objeto de investigação

O procedimento tributário contempla diversas tipologias de procedimentos, sendo um deles a inspeção. Esta é uma das funções e atividades fundamentais desenvolvidas pela Atividade Tributária, para o bom funcionamento do sistema fiscal.

As palavras "inspeção" e "tributária" por si só, quando ouvidas, pelos portugueses alimentam alguma preocupação. No sentido que, o sujeito pensa que está a ser perseguido, observado e

que estão a invadir a sua vida pessoal. Um dos motivos deste medo é porque a palavra "tributária" está associada ao pensamento das Finanças, e por isso, os sujeitos apresentam algum receio e medo. Contudo, este estudo pretende desmitificar esta ideia, já que o procedimento de inspeção tributário, simplesmente, pretende verificar a veracidade das informações apresentadas pelos contribuintes, através das declarações anuais, por exemplo, o IRS.

É de referir que, o procedimento tributário é um método utilizado para combater infrações fiscais, neste caso averiguar se os SPs estão a cometer alguma contraordenação ou crime, através da manipulação das declarações entregues pelos mesmos. Por esse motivo, contemplamos um capítulo (II) com a abordagem das infrações fiscais, de forma a saber a tipologia e o sancionamento de cada tipo de infração existente, em termos fiscais.

A este respeito, por vivermos num Estado Democrático, houve a necessidade de estabelecer regras para conseguirmos conviver uns com os outros, assim como qualquer cidadão tem direitos, também tem deveres que deverá respeitar, tanto para com os cidadãos, como para o Estado. Neste estudo, salientamos que uma relação jurídica tributária é constituída por um conjunto de direitos e deveres (objeto mediato), assim como estes direitos e deveres se materializam numa conduta comitiva (objeto imediato) – na entrega de imposto nos cofres do Estado².

Por outro lado, a existência de sanções tende a controlar o nosso modo de viver em sociedade, visto que, são utilizadas como um meio sancionatório / repressivo, com a finalidade de não voltar a cometer erros que influenciem a vida em sociedade. Contudo, a importância de os contribuintes cumprirem as suas obrigações fiscais, é fundamental, para que vivamos num Estado mais transparente, com menos desigualdades e menos irregularidades.

3. Objetivo de investigação

Esta investigação tem como objetivo entender como é realizado um procedimento de inspeção tributário, assim como saber quais são as fases que este tem de passar. Adicionalmente, pretendemos responder as seguintes questões:

²GOMES, JOANA, P. (setembro 2018). *A colaboração dos obrigados fiscais no Direito das Contraordenações Tributárias*, Coimbra, Almedina. (p. 56).

- Para quê é realizado o controlo tributário?
- Qual o impacto da atualização do artigo 58.º e a entrada em vigor do artigo 58.º - A do RCIPTA?
- Métodos e melhorias a adotar para a prevenção de infrações fiscais;
- O procedimento de inspeção tributário é um instrumento (in)suficiente para combater e prevenir a prática de atos ilícito?

4. Metodologia de investigação

A metodologia utilizada neste estudo, sustenta-se pela recolha de informação em livros, acórdãos, artigos científicos, relatórios e base de dados estatísticos. A informação recolhida tem como finalidade entender as fases que um procedimento de inspeção tem de atravessar, desde o momento da sua notificação (início) até o relatório final (fim). Também, saber quais são as infrações mais praticadas e métodos para minimizar este tipo de ilícitos, assim como, verificar se este procedimento é capaz, em certo modo, de prevenir a prática de infrações fiscais, como as contraordenações e crimes e, por fim, responder se o procedimento de inspeção é (in)suficiente para combater as práticas ilícitas.

Por isso, com este estudo pretendemos responder as questões mencionadas anteriormente, com base nas informações recolhidas.

Adicionalmente, com os dados recolhidos foram realizados gráficos (de elaboração própria, através do *Excel*), de maneira a observar e comparar o percurso e evolução do procedimento de inspeção, num período de cinco anos, de 2017 a 2021, quanto ao seu número de ações, os tipos de ação, correções e regularizações, como também, observar os crimes fiscais mais frequentes, o abuso de confiança e o crime de fraude fiscal. Por essa razão, a metodologia de investigação abordada neste trabalho é qualitativa e quantitativa.

Com isto, foram recolhidos dados no *Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”* e o *Relatório de Atividades da AT*, que será, maioritariamente, a parte prática deste trabalho de investigação, justificando a análise qualitativa e quantitativa.

II. O PROCEDIMENTO TRIBUTÁRIO

O procedimento tributário é composto por um conjunto de atos direcionados a um determinado objetivo, sendo que esses atos são diferentes consoante o fim pretendido, a título de exemplo, a liquidação de tributos (Caldeira, 2011).

O procedimento tributário é um conjunto de atos praticados pela AT, que recai sobre a declaração de direitos tributários, sendo estas designadamente nos termos do art.º 54.º, n.º 1 da LGT:

- As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária;
- A liquidação dos tributos, quando efetuada pela administração tributária;
- A revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários;
- O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- As reclamações e os recursos hierárquicos;
- A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

Para além das ações indicadas, o procedimento contempla mais ações, mencionadas no artigo 44.º do CPPT, nomeadamente:

- As ações preparatórias ou complementares da liquidação dos tributos, incluindo para-fiscais, ou de confirmação dos factos tributários declarados pelos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários;
- A emissão, retificação, revogação, ratificação, reforma ou conversão de quaisquer outros atos administrativos em matéria tributária, incluindo benefícios fiscais;
- As reclamações, incluindo as que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias e os recursos hierárquicos;
- Todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários.

Neste âmbito, é possível categorizar os tipos de procedimento, designadamente, (i) o procedimento tributário; (ii) procedimentos associados à edição de outros atos que não o ato tributário; (iii) os procedimentos de natureza contenciosa (Nabais, 2019).

Em primeiro lugar, o procedimento tributário, dirigido à edição do ato tributário, realiza-se numa liquidação normal. O segundo, o procedimento dirigido à edição de outros atos que

não o ato tributário, englobando em alguns casos, procedimentos antecedentes dos atos tributários ou de liquidações – informações vinculativas e de avaliação prévia³; a fiscalização e as inspeções tributárias, a aplicação de cláusulas anti-abuso ou elisão de presunções de incidência tributária, levantamento de sigilo bancário e, a inclusão de contribuintes na lista de devedores ao Fisco e à Segurança Social⁴, e atos que não conferem atos de tributação ou de tributação menor, como os casos de reconhecimento de benefícios fiscais (*op. cit.* p. 300).

Por outro lado, o procedimento de natureza contenciosa, é fruto de uma discórdia por parte dos contribuintes e são resolvidos pela AT, concerne procedimentos contenciosos, como a revisão de atos tributários, reclamações, recurso hierárquico, entre outros (*op. cit.* p. 301).

O procedimento tributário, quanto à sua forma, é realizado de forma escrita, podendo ocorrer de modo eletrónico os atos, através dos termos definidos pela portaria do Ministro das Finanças, existindo obrigatoriedade de apresentar em suporte eletrónico qualquer documento, como requerimentos, exposições e petições.⁵

1. Princípios do procedimento tributário

A legislação portuguesa, nos seus vários códigos consagra os princípios a adotar na aplicação de várias matérias.

Desta forma, é de referir que no artigo 266.º da CRP estão expressos os princípios fundamentais, designadamente, a forma de agir da Administração Pública, assim como dos órgãos e agentes administrativos que nela integram, no exercício das suas funções, acatando os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé.

Na LGT, no artigo 55.º constam os princípios do procedimento tributário, assim como, a maneira de atuação da administração tributária (que faz parte da Administração Pública), exercendo as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários⁶.

³Cf. Art.ºs 57.º e 58.º do CPPT.

⁴Cf. Art.ºs 63.º e 64.º do CPPT, 63.º-A, 63.º-B e 64.º, no 5.º, da LGT e o art.º 5.º do RCPITA.

⁵Cf. Art.º 54.º, n.º 2 da LGT.

⁶Cf. Artigo 55.º da LGT.

Adicionalmente, no artigo 5.º do RCPITA estão consagrados os princípios do procedimento de inspeção tributária, que deverá respeitar os princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.

Segundo Rocha e Caldeira (2021), os princípios mencionados apresentam limites à atividade inspetiva. O RCPITA apenas menciona alguns princípios, sendo que a sua aplicação vai para além daqueles que estão referidos no respetivo artigo 5.º, uma vez que abrange princípios da atividade administrativa geral, assim como da atividade administrativa em concreto.

Contudo, serão abordados os princípios a seguir para a execução da inspeção tributária, e alguns princípios que não estão contemplados no artigo 5.º do RCPITA, que são pertinentes para a sua realização, como o princípio da legalidade, da prossecução do interesse público e, o princípio da imparcialidade.

1.1. Princípio da verdade material

O princípio da verdade material está contemplado nos artigos 6.º do RCPITA; 266.º da CRP; 50.º, 58.º e 72.º da LGT e 58.º CPA. Este princípio está presente em qualquer procedimento administrativo-tributário, o que quer dizer, que o procedimento de inspeção tributária também procura atingir a verdade material dos atos (Rocha e Caldeira, 2021).

Na atividade inspetiva a AT não pode, nem deve, «limitar-se a questões meramente formais, burocráticas ou documentais», analisando todos os atos essenciais para a descoberta da verdade, mesmo que estes sejam favoráveis, ou não, ao sujeito passivo (*op. cit.* p. 54).

Rocha e Caldeira (2021) alegam que este princípio está relacionado com a maneira como o procedimento tributário se materializa - a capacidade contributiva dos indivíduos, sendo que, estes deverão respeitar os deveres e obrigações tributárias, na medida que a AT investiga a capacidade ou não contributiva dos mesmos, averiguando se existe riqueza a tributar. Na existência de rendimentos existirá tributação, caso contrário não ocorrerá tributação.

É de destacar que, o procedimento de inspeção tributário não tem como finalidade a arrecadação de receita tributária, mas sim «a averiguação da concreta factualidade em que a tributação tem que assentar» (*op. cit.* p. 55).

Por conseguinte, é possível distinguir duas características que definem a atividade da inspeção: a procura pela verdade material e a obtenção de elementos suficientes que possibilitem a aplicação do tributo (Caldeira, 2011). Atendendo que, não é necessário atingir

a verdade material de forma absoluta e exata, mas sim uma aproximação a esta, pode-se recorrer a uma avaliação indireta, sendo realizada através de índices e presunções, no caso de falta de elementos, para assim conseguir fixar a riqueza que originará um ato de liquidação (Rocha e Caldeira, 2021).

A descoberta da verdade material advém das atuações dos intervenientes no procedimento de inspeção, decidindo se devem atuar ou não, diligenciar ou investigar, segundo o seu livre-arbítrio. Este conceito recai sobre o princípio do inquisitório, mesmo que a iniciativa advenha do sujeito passivo, este não dispõe livremente do procedimento, visto que «a partir daquele momento a administração tributária deve prosseguir todas as diligências consideradas necessárias», mesmo que tenham sido solicitadas pelo SP (Rocha e Caldeira, 2021, p. 55). Este princípio está relacionado com o ónus da prova, presente no artigo 74.º da LGT, dado que é através das provas que são invocados os fatos (Rocha e Caldeira, 2021). Tendo em conta que as provas advêm da boa-fé e humildade dos contribuintes apresentarem e respeitarem as suas obrigações tributárias.

Os mesmos autores consideram que as regras da recolha do ónus da prova não podem sobrepor-se ao princípio do inquisitório, seguindo os termos do artigo 266º da CRP.

O contribuinte deve cumprir com as suas obrigações fiscais, isto é apresentar provas e informações relevantes à AT (e respeitando o princípio da colaboração). A AT não dispensa a realização de diligências precisas para conferir a verdade material, mesmo que o contribuinte não cumpra com o ónus da prova. A administração deve comprovar que atuou e realizou todas as ações possíveis para documentar e comprovar os fatos, afastando a «possibilidade de lhe ser imputado qualquer vício baseado na violação do princípio do inquisitório» (Rocha e Caldeira, 2021, p. 55).

Como dito anteriormente, os artigos 58.º da LGT e 6.º do RCPITA invocam o princípio da verdade material, indicando que a AT deve adotar oficiosamente iniciativas adequadas e realizar todas as diligências precisas à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. Assim, é preciso referir que a verdade material está condicionada ao princípio da proporcionalidade, uma vez que a Administração tem o poder de apreciar os fatos, contudo não deverá abusar dos poderes para atingir o fim pretendido.

Adicionalmente, a AT deverá respeitar o princípio da celeridade, não se afastando de negligenciar o inquisitório, e não colocando em causa a eficiência e a viabilidade dos atos.

É de referir, como anota Rocha e Caldeira (2021), nos casos da AT se recusa a praticar as diligências requeridas pelo SP ou privar de realizar os atos que tinha obrigação de os realizar para apurar a verdade material, conduzirá a anulação do ato tributário final.

1.2. Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade encontra-se nos artigos 7.º do RCPITA, 18.º e 266.º da CRP, 6.º e 7.º do CPA, no 46.º do CPPT e outros. Este princípio é conhecido pelo *princípio da proibição do excesso* e dos mais relevantes no Estado de Direito e da atividade inspetiva (Rocha e Caldeira, 2021).

Os mesmos alegam (*op. cit.* p. 65), no domínio do procedimento de inspeção, que este princípio se relaciona com

o direito de propriedade privada, o direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência, o direito à reserva da vida privada e íntima, o direito à livre iniciativa económica privada, ou o direito ao livre exercício da profissão, entre outros.

Este princípio verifica três aspetos – a necessidade; a adequação e a proporcionalidade em sentido restrito. Primeiramente, aplica-se uma medida restritiva quando não possa ser adotada uma medida menos grave para alcançar o mesmo objetivo. A adequação, a medida restritiva, sendo necessária, é aplicável tendo em consideração que entre as circunstâncias apresentadas, àquela deve ser a medida certa, admissível e que consiga atingir o fim em causa. Por outro lado, a proporcionalidade em sentido restrito, a medida restritiva, considerada necessária e adequada, deve ser medida no sentido de não superar os limites do considerado aceitável (*op. cit.* p. 66). Isto é, para aplicar uma medida restritiva é necessário analisar as três componentes – se carece de necessidade, se é adequada e, proporcional, sendo que no caso de não ser necessária, não se justifica a aplicação de uma medida desta qualidade.

Rocha e Caldeira (2021) referem como exemplo o facto de apenas existir inspeção tributária quando esta for necessária, e nos casos que se verifiquem irregularidades e desconformidades nas declarações apresentadas pelos contribuintes, onde a AT não consiga verificar a verdade material que pretende atingir. Por conseguinte, recorre-se à cooperação do SP ou terceiros (contabilistas, advogados, entidade patronal, bancos, etc.) para o levantamento de informações essenciais para o apuramento da verdade material.

Outro exemplo mencionado, recai sobre a quantidade de inspeções realizadas, se forem inspeções repetidas e continuadas ao mesmo SP, em que se esse for o caso, está a desrespeitar o princípio da proporcionalidade. Em vista disso, o artigo 63.º, n.º 4 da LGT faz a menção que não poderá existir mais do que um procedimento externo ao mesmo SP ou obrigado tributário, imposto ou período de tributação, salvo se o procedimento de inspeção tiver como finalidade a consulta, recolha de documentos ou elementos ou confirmação de informações.

Da mesma forma que, o princípio da celeridade apresenta duas dimensões - negativa e positiva, a AT na execução dos atos inspetivos, deverá recorrer aos atos necessários que proporcionem menos transtorno para o contribuinte (dimensão negativa), assim como, deve praticar apenas atos inspetivos necessários aos fins a atingir, afastando-se dos atos inúteis (dimensão positiva).

A entrada em vigor do RCPITA, permitiu que houvesse um controlo quanto à quantidade de inspeções realizadas ao mesmo sujeito passivo, pela qual apenas é possível inspecionar o mesmo sujeito passivo quando surgir novos factos, assim como novas informações e pressupostos apresentados a AT e, ainda inspeções efetuadas a terceiros com que o SP mantenha relações económicas (Rocha e Caldeira, 2021).

O artigo 29.º, n.º 3 do RCPITA faz referência ao princípio da proporcionalidade, quando é necessário durante a inspeção tributária executar as seguintes diligências: (i) enviar aos contribuintes ou outros obrigados tributários, questionários para controlar a situação tributária e; (ii) solicitar às entidades relacionadas informações para o apuramento e controlo da situação do SP ou obrigado tributário, como faturas, documentos de transporte, registos contabilísticos e cópias ou extratos de atos e documentos de cartórios notariais, conservatórias e outros serviços oficiais.

As medidas cautelares de aquisição e conservação de prova, também devem respeitar o princípio da proporcionalidade, durante a ação de inspeção tributária, como apreender elementos escriturados ou suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do SP ou terceiros; sempre que for necessário e quando houver demonstração da existência de um ilícito tributário, os funcionários da AT podem apreender bens, valores ou mercadorias e; os livros e restantes documentos. Estas medidas devem ser sempre justificadas conforme o fim a que se destinam.⁷

⁷Cf. Artigo 30.º do RCPITA.

Segundo os autores Rocha e Caldeira (2021), estas medidas só devem ser adotadas no caso de não se conseguir atingir o fim através de outros meios ou atos, ou seja, é uma ação excecional que só deve ser recorrida em última instância. Assim como, o requerimento de providências cautelares de natureza judicial, referido no artigo 31.º do RCPITA, deve obedecer este princípio.

Em suma, as ações e atos efetuados durante o procedimento de inspeção devem sempre respeitar o princípio da proporcionalidade, na medida em que:

- Deve proporcionar o menor incómodo possível ao SP;
- Só devem ser realizadas quando necessárias;
- Não poderá existir mais do que um procedimento externo ao mesmo SP ou obrigado tributário, imposto ou período de tributação, salvo lei ao contrário;
- As medidas cautelares só devem ser recorridas em casos excecionais;
- Os atos praticados devem ser equilibrados aos fins a atingir;
- A violação do princípio da proporcionalidade não invalida o ato de liquidação final, mas sim os atos da ação de inspeção podem ser inválidos se se mostrarem excessivos aos fins a atingir.⁸

1.3. Princípio do contraditório

O procedimento de inspeção tributário deve seguir o princípio do contraditório, conforme o artigo 8.º do RCPITA. O princípio do contraditório não deve colocar em causa os objetivos das ações de inspeção tributária, nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que lhes são exigidos.

O artigo 3.º do CPC contempla a necessidade do pedido e da contradição, onde expressa no n.º 3 a exigência de o juiz cumprir, ao longo de todo o processo, o princípio do contraditório, não lhe sendo lícito, salvo caso de manifesta desnecessidade, decidir questões de direito ou de fato, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem.

O mesmo artigo indica que o respeito pelo contraditório exige audiência específica das partes, como único modo de possibilitar que a decisão seja atingir um processo argumentativo justo

⁸Cf. ROCHA, J. F & CALDEIRA, J. D, *RCPITA, anotado e comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2021, págs. 68-69.

e equitativo, que permita que cada uma das partes participe do direito à audição. Assim, é dada importância à perspectiva do decisor e, nessa medida, influencia a decisão, ou seja, o princípio do contraditório é reconhecido como garantia de participação efetiva de todas as partes no desenvolvimento de todo o processo.

O acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães⁹, pronuncia-se sobre o princípio do contraditório sendo este

visto como o direito de influenciar a decisão, é uma garantia de participação efetiva das partes no desenrolar do litígio, acompanhando-o em toda a sua longevidade, mediante a possibilidade de as mesmas a influenciarem em todos os planos – quer no âmbito da alegação fáctica, quer no âmbito das provas quer quanto ao direito- manifestando a sua perspectiva, garantindo-se a ambas condições de absoluta igualdade ou paridade.

Contudo, o procedimento de inspeção tributário, contempla a possibilidade aos destinatários de participar e de se pronunciarem sobre os procedimentos que lhe digam respeito.

1.4. Princípio da colaboração

O princípio da colaboração encontra-se relacionado com o princípio do contraditório. Este último manifesta-se através do princípio da colaboração – artigos 8.º, 32.º, 48.º e 60.º do RCPITA, artigo 12.º do CPA, artigos 45.º e 48.º do CPPT, artigos 59.º, 50.º e 60.º da LGT.

É um princípio fundamental no procedimento tributário, por apresentar um Direito do contribuinte a se expressar sobre o procedimento, isto é, permite o contribuinte a participar da decisão final, podendo apresentar informações e elementos que ache pertinente sobre o procedimento (Rocha e Caldeira, 2021).

A AT, no procedimento de inspeção tributária, tem a obrigação de conceder ao contribuinte a faculdade de exercer do direito de se expressar, oralmente ou por escrito, dentro de um determinado prazo (entre 15 e 25 dias, dependendo da complexidade da matéria), «sobre os fatos que lhe digam respeito ou que lhe sejam imputados, confirmando-os ou refutando-os» (Rocha e Caldeira, 2021, p. 70).

O dever de colaboração por parte da AT, recai sobre clarificar os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e

⁹Proc. 533/04.0TMBRG-K.G1. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.¹⁰

Por outro lado, o contribuinte deve cooperar de boa-fé na instrução do procedimento, clarificando de modo completo e verdadeiro os fatos de que tenha conhecimento e fornecendo meios de prova que tenha acesso.¹¹ Assim como, cumprir as obrigações acessórias previstas na lei, prestar esclarecimentos sempre que solicitado sobre a sua situação tributária e sobre as relações económicas que tenha com terceiros.¹²

No que concerne às garantias não impugnatórias, o princípio da colaboração está relacionado com o direito de participação, em que tanto a AT como os contribuintes devem respeitar. Como se verifica no artigo 49.º do CPPT, no âmbito do procedimento tributário:

[e]stão sujeitos a um dever geral de cooperação no procedimento os serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e das autarquias locais, as associações públicas, as empresas públicas ou de capital exclusivamente público, as instituições particulares de solidariedade social e as pessoas coletivas de utilidade pública.

Em matéria tributária, como referido anteriormente, é possível encontrar vários preceitos que destacam o princípio de cooperar, seja por parte dos SPs e outros intervenientes no procedimento inspetivo, como por parte da AT, apresentando-se como um dever e um princípio, pela qual a violação acarreta consequências previstas na lei.

Outro aspeto a ser mencionado é que a cooperação pode ser legitimamente negada, no procedimento de inspeção tributário, em certas circunstâncias previstas na lei, nomeadamente:¹³

- O acesso à habitação do contribuinte;
- A consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional ou outro dever de sigilo legalmente regulado, a exceção de lei ao contrário;
- O acesso a fatos da vida íntima dos cidadãos;
- A violação dos direitos de personalidade e outros direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, seguindo os limites definidos na lei e na Constituição.

¹⁰Cf. Artigos 48.º, n.º 1 do CPPT e 59.º, n.º 3 da LGT.

¹¹Cf. Artigo 48.º, n.º 2 do CPPT.

¹²Cf. Artigo 59.º, n.º 4 da LGT.

¹³Cf. Artigo 63.º, n.º 5 da LGT.

Nas situações referidas anteriormente, quando ocorrer oposição do SP, a diligência apenas pode ser realizada através de autorização concedida pelo tribunal comarca competente com base em pedido fundamentado da AT (Caldeira, 2011).

Além disso, a falta de credenciação permite ao SP a recusar a inspeção, dado que o procedimento externo de inspeção depende da credenciação dos funcionários, do porte do cartão profissional ou de alguma identificação passada pelos serviços a que pertencem.¹⁴

Ainda, consideram-se credenciados os funcionários da AT que detêm uma ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção, ou no caso em que não é necessário a ordem de serviço, a presença de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato. No caso, dos funcionários não estarem devidamente credenciados, os SP podem legalmente recusar cooperar.¹⁵

De acordo com Caldeira (2011), este princípio regula a atuação da inspeção, na medida em que não podem, no transcurso do procedimento, requisitar quando entender, como entender e durante o período que entender (dentro do prazo de caducidade) os elementos considerados importantes.

O mesmo autor menciona outro limite sobre este princípio, o dever de cooperação do SP e o direito ao silêncio do arguido em processo penal, pela razão que o procedimento inspetivo é um caminho para desencadear um processo penal tributário, quando encontrados indícios da prática de crimes em matéria tributária. Deste modo, o SP está obrigado a cooperar, e se não o fizer, submete-se as consequências, como o recurso ao método indireto de tributação e à devida contraordenação tributária aplicável àquele caso.

No âmbito da inspeção tributária, o direito de participação está consagrado nos art.ºs 45.º do CPPT, 60.º da LGT e 60.º do RCPITA, através do direito de audição atribuída aos SPs no momento da formação da decisão, permitindo participar na decisão que lhe diz respeito.

Como indica Rocha e Caldeira (2021, p. 71) esta participação ocorre com a finalidade de

tornar, dentro dos possíveis, a decisão da administração minimamente consensual, numa tentativa de evitar possíveis futuros conflitos (antecipação do conflito), podendo neste sentido

¹⁴Cf. Artigo 46.º, n.º 1 do RCPITA.

¹⁵Cf. Artigo 46.º, n.º 2 do RCPITA.

afirmar-se que se está em presença de um certo modo de resolução, alternativa de litígios em matéria tributária (resolução preventiva ou antecipatória, bem entendido).

Contudo, o SP alvo da inspeção como o inspetor tributário, deverão estar conscientes das suas atuações, pela qual a recusa de colaboração e oposição à ação de inspeção, poderão originar, quando forem ilegítimas, uma responsabilidade contraordenacional ou criminal, pelo artigo 32.º, n.º 1 do RCPITA.

No caso de oposição ou recusa da inspeção, os funcionários da inspeção tributária devem comunicar a situação ao representante do Ministério Público competente, quando resultem de uma responsabilidade disciplinar contraordenacional ou criminal pelo n.º 2 da mesma legislação, «como a aplicação de coimas ou de multas e penas de prisão, entre outras consequências» (Rocha e Caldeira, 2021, p. 225).

Alguns exemplos, que Rocha e Caldeira (2021) indicam, onde pode recair esta responsabilidade, de forma proporcional, legal e dentro dos limites inerentes, são aos conservadores, notários, funcionários de entidades bancárias ou financeiras, funcionários de entidades de supervisão, entre outros.

Em suma, qualquer contribuinte ou obrigado tributário deverá cooperar com a AT, de maneira a evitar negativas consequências e auxiliar os funcionários da AT a avançar com o procedimento.

1.5. Princípio da legalidade

O princípio da legalidade está consagrado nos artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 3.º, n.º 1 do CPA. O primeiro artigo referido indica que os agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. Em relação à segunda lei mencionada refere «os órgãos da Administração Pública devem atuar em obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins».

O princípio da legalidade manifesta-se através dos fundamentos expressos na lei e o limite da atividade administrativa à lei. Assim como refere Rocha e Caldeira (2021, p. 45)

[a] lei como fundamento e como limite implica por um lado, a prevalência da lei, o que obriga à conformidade legal dos atos da Administração e, por outro lado, a precedência da lei, que a

constitui como fundamento dos atos da Administração, pelo que esta não pode agir de outra forma que não nos termos e com os limites previstos na lei.

Este princípio é considerado um dos princípios fundamentais de um Estado de Direito, visto que regula a forma de agir da Administração à lei, pela qual a mesma não poderá atuar se não estiver a sua atuação redigida na lei, a sua atividade está sujeita a uma habilitação legal prévia (Rocha e Caldeira, 2021).

Os mesmos autores indicam que este princípio tem como objetivo restringir e «reduzir a arbitrariedade, através de uma maior certeza e segurança jurídica», indispensável para o procedimento de inspeção (*op. cit.* p. 46).

Este princípio apresenta duas vertentes – âmbito formal e âmbito material. Quanto a primeira, está associado aos poderes tributários, respetivamente, a Assembleia da República, o Governo, as Regiões Autónomas e as Autarquias Locais. A segunda, diz respeito às obrigações associadas aos elementos fundamentais dos impostos.¹⁶ O âmbito formal está definido na Constituição em alguns artigos, onde explicita o poder tributário, nomeadamente:

- Artigo 103.º, n.º 2 (primeira parte) e artigo 165.º n.º 1 al. i) da CRP, competência legislativa da Assembleia da República sobre a criação de impostos e sistema fiscal;
- Às Regiões Autónomas têm poderes tributários próprios, visto que conseguem ajustar o sistema fiscal às características regionais, conforme o artigo 227.º, n.º 1 al. i) da CRP, sendo estes poderes exercidos competência das Assembleias Legislativas Regionais, pelos termos do artigo 232.º, n.º 2 da CRP;
- Os que não possuem poder legislativo são as autarquias locais, mas poderão exercer segundo lei, alguns poderes tributários, conforme o artigo 238.º, n.º 4 da CRP. Adicionalmente, as autarquias locais têm património e finanças próprios, pelo n.º 1 da legislação referida anteriormente.

Dito isto, o princípio divide-se em duas partes – o princípio da reserva da lei (formal) e no princípio da reserva material (de lei). O primeiro, impõe que exista uma intervenção de lei parlamentar, «seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo- legislador a

¹⁶Cf. SILVA, T. S., *Direito Fiscal – Teoria Geral*, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2.ª edição, 2015, pág. 58.

estabelecer essa disciplina»¹⁷, seguindo os termos do artigo 165.º, n.º 1 al. i), 1.ª parte, da CRP.

O princípio da reserva material de lei formal, implica que a lei seja completa em matéria reservada, quanto a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Neste último ponto, a reserva é imposta se e na medida em que estas sejam objeto de restrição ou condicionamento, e não quando forem objeto de ampliação ou alargamento (Nabais, 2019).

Nabais (2019) e Amorim (2018) ressaltam que a reserva da lei proveniente do princípio da legalidade não envolve qualquer outra matéria fiscal, nomeadamente, a liquidação e cobrança dos impostos, sendo que nestes casos está sujeito ao princípio geral da administração pública. O artigo que vem ressaltar a situação é o art.º 103.º, n.º 3 da CRP, em que refere que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei».

Isto quer dizer, que está sujeita à reserva de diploma legislativo, designadamente, lei, decreto-lei ou decreto legislativo regional.

O controlo de legalidade não está apenas associado aos atos tributários, a título de exemplo, os atos de liquidação, mas envolve ainda os atos administrativos em matéria tributária, como o reconhecimento de um benefício fiscal ou o indeferimento de um pedido de pagamento em prestações (Amorim, 2018).

Por último, dentro do princípio da legalidade é importante distinguir nulidade e anulabilidade dos atos, que muitas vezes são confundidas. Os atos que desobedecerem os princípios constitucionais são nulos quando recaem sobre o conteúdo essencial de um direito fundamental - direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.¹⁸ Por outro lado, quando existe violação do princípio da legalidade tributária os atos são anuláveis.

1.6. Princípio da imparcialidade

O princípio da imparcialidade está consagrado no artigo 266.º, n.º 2 da CRP, no artigo 9.º do CPA e, ainda, no artigo 55.º da LGT. Este princípio rege a atuação dos órgãos e agentes

¹⁷Cf. NABAIS, J. C., *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 11.ª edição, 2019, pág. 143.

¹⁸Cf. ROCHA, J. F & CALDEIRA, J. D., *RCPITA, anotado e comentado*, Coimbra, Almedina, 2.ª edição, 2021, pág. 46.

administrativos no exercício das suas funções agindo com imparcialidade de modo a criar confiança no exercício da Administração Pública.

O princípio da imparcialidade não recai somente sobre os órgãos e agentes da Administração, mas também ao legislador, por este motivo, a lei prevê vários mecanismos e instrumentos, enquanto condições ou pressupostos do desenvolvimento imparcial da função administrativa, onde a objetividade, a neutralidade e a transparência são resultado do princípio da imparcialidade.¹⁹

Catarino e Victorino (2020, p. 1086) refere que

consiste em desempenhar as funções com equidistância relativamente aos interesses com que seja confrontado, sem discriminar positiva ou negativamente qualquer deles, na perspetiva do respeito pela igualdade dos cidadãos e o dever de informação que consiste em prestar ao cidadão, nos termos legais, a informação que seja solicitada, com ressalva daquela que, naqueles termos, não deva ser divulgada.

A destacar que, na fase da instrução do procedimento, o agente deve apoiar-se de «elementos probatórios necessários para proferir uma decisão adequada e justa» durante a investigação, estando assim, associado, também, ao princípio do inquisitório.²⁰

O princípio da imparcialidade apresenta duas divisões – dimensão objetiva e subjetiva. A primeira exige ao agente atuar com clareza e transparência nas decisões, de maneira a excluir qualquer aspeto associado a falta de imparcialidade. A segunda, recai sobre o agente administrativo, devendo este atuar com imparcialidade no sentido pessoal, isto é, não deve socorrer-se de convicções morais, pessoais, religiosas, preconceitos ou algo que pessoalmente pode intervir, prejudicando ou favorecendo as partes.²¹

Em adição, Rocha e Caldeira (2021, p. 47) caracterizam este princípio: é um princípio relacionado com a igualdade; norteia a atuação da atividade administrativa tributária; a indagação das situações sujeitas a inspeção, com base nos critérios de isenção; impor as atuações da AT ocorram de boa-fé²²; está relacionado com o princípio da colaboração

¹⁹Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte - Processo 00545/05.6BECBR. (Relator Dr. ° José Luís Paulo Escudeiro). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

²⁰Cf. AZEVEDO, P.A. (2014). O Princípio (Geral) da Boa Administração e os Princípios Aplicáveis no Âmbito do Procedimento Tributário. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*. (24). pág. 249.

²¹Cf. PATRÍCIO, P. B. P. (outubro de 2019). *As garantias administrativas e o princípio da imparcialidade*. [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. Pág. 41.

²²Cf. Artigos 59.º, n.º 2 da LGT.

(abordado no ponto 1.4.) e; a violação do princípio da imparcialidade determina a anulabilidade do ato por vício de violação da lei.

Em suma, o princípio da imparcialidade exige que na execução das funções da Administração Pública, os funcionários sigam determinados valores e princípios que regem a sua conduta, de maneira a garantir a segurança e defesa dos cidadãos contra possíveis abusos e vícios, assim como, torna-se um direito dos contribuintes.²³

1.7. Princípio da prossecução do interesse público

O princípio da prossecução do interesse público está presente em diversas legislações, assim como indica nos artigos 266.º, n.º 1 da CRP, o artigo 4.º do CPA e o 55.º da LGT, a Administração tributária, os seus órgãos e agentes, encontram-se vinculados a este princípio, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, e ao serviço de interesses particulares, sendo que, por Rocha e Caldeira (2021) este princípio relaciona-se com o enquadramento da atividade administrativa.

O interesse público deve ter em consideração os direitos e interesses dos cidadãos, procurando assegurar um equilíbrio entre o interesse público e os direitos individuais. As decisões da atividade administrativa devem ter em consideração o interesse comum, sem prejudicar os direitos e interesses particulares e, quando estes não sejam possíveis, tente torná-los adequados e proporcionais, de maneira a não prejudicar nenhum cidadão, já que a proteção deste princípio advém da limitação de poderes e competências dos órgãos e serviços públicos (Rocha e Caldeira, 2021).

Os mesmos autores defendem que existe uma relação entre o princípio da prossecução do interesse público com o princípio da legalidade. Embora exista uma relação, estes princípios não devem ser confundidos, uma vez que o princípio da legalidade se relaciona com «questões de natureza institucional e formal relativas às competências dos órgãos e à forma de atuação dos poderes públicos (...)» (Rocha e Caldeira, 2021, p 44).

Contudo, o princípio da prossecução do interesse público pretende equilibrar os direitos e interesses dos cidadãos com a atividade estadual. Ou seja, o princípio da legalidade determina os termos e a maneira de atingir o interesse público.

²³Cf. PRIETO PATRÍCIO, P. B. (outubro de 2019). *As garantias administrativas e o princípio da imparcialidade*. [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. Pág. 42.

2. O procedimento de inspeção tributário

O procedimento de inspeção é um procedimento autónomo, que resulta de elementos probatórios, declarações e informações apresentadas pelos SP, «que deverão instruir e documentar um outro procedimento tributário que, por norma conduzirá a uma liquidação adicional».²⁴

Este procedimento depende exclusivamente da iniciativa da própria AT, no entanto, segundo a lei existem exceções em que a iniciativa provém do SP, cujo acesso depende da prova de interesse legítimo pelo SP ou terceiro, devidamente autorizado por este. Por isso, foi criado um regime especial por iniciativa do SP, com efeitos vinculativos para a AT, o DL n.º 6/99, de 8 de janeiro.

Caldeira (2011, p. 89) define procedimento tributário de inspeção como «um conjunto de atos, formalidades e diligências, praticados pelos órgãos de inspeção tributária integrados e sequencialmente ordenados, com vista ao controlo, fiscalização e correção dos comportamentos tributários dos contribuintes».

Serão abordados nos próximos tópicos, os aspetos relevantes que integram a prossecução de um procedimento de inspeção tributária, desde o conceito de inspeção, as suas fases, quem e como realizam a inspeção, a seleção do contribuinte, o planeamento da inspeção, o lugar e, o prazo do procedimento, entre outros mais elementos.

2.1. Definição de inspeção tributária

A noção de inspeção tributária vai ao encontro de um mesmo objetivo, referidamente a confirmação de informações declaradas pelos contribuintes, no cumprimento das suas obrigações fiscais, as declarações fiscais.

Neste aspeto, Silva Santos (2019, p. 24) refere que «podemos definir inspeção tributária como o procedimento realizado por agentes tributários, com o intuito de confirmar as informações fornecidas pelos contribuintes nas declarações fiscais».

No RCPITA, no artigo 2.º, também define inspeção tributária, tendo como finalidade a «observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações

²⁴CALDEIRA, J. D. (2011). *O procedimento tributário de inspeção: um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*. [Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Universidade do Minho da Escola de Direito], pág. 88.

tributárias e a prevenção das infrações tributárias». As atuações da administração tributária no âmbito da inspeção tributária são as seguintes:

- 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 atos tributários ou de recurso contencioso de atos administrativos em questões tributárias;
- e) O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- f) A realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a evolução dos sectores económicos em que se insere a sua atividade;
- g) A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza, para a verificação, observação de realidades tributárias;
- h) A informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais que dependam de concessão ou reconhecimento da administração tributária, ou de direitos que o sujeito passivo, outros obrigados tributários e demais interessados invoquem perante aquela;
- i) A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- j) A cooperação nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- l) Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

Um aspeto a referir, no artigo 12.º, n.º 1, al. a) e b) do RCPITA, é a distinção feita quanto aos fins do procedimento, onde o carácter de comprovação e verificação da informação tem como finalidade de confirmar o cumprimento das obrigações e, por outro lado, o carácter informativo procura verificar o cumprimento dos deveres legais de informação no procedimento de inspeção.

Deste modo, o procedimento de comprovação e verificação confirma se os SP entregaram as declarações fiscais e, o procedimento de informação verifica se os dados referidos nas declarações estão corretos.

Uma das funções da inspeção tributária, conforme Macedo (2019), é prevenir e acompanhar as atividades tributárias dos SP, impedindo que estes violem o dever de cumprirem o pagamento das suas obrigações fiscais, e auxiliar no esclarecimento das dúvidas, ou seja, a inspeção tributária atua como um agente controlador de práticas ilícitas.

Outra função da inspeção tributária é reprimir e limitar as atuações do contribuinte, quando existirem irregularidades fiscais e estes deverão carregar as consequências do incumprimento das obrigações, tendo em conta o artigo 12.º, n.º 1, al. a) do RCPITA (Macedo, 2019).

Assim sendo, verifica-se que a inspeção tributária pode assumir vários tipos de ação, de forma a comprovar e confirmar as declarações e informações apresentadas pelos SPs. No próximo ponto abordamos as fases que uma inspeção tributária deve atravessar.

2.2. Fases do procedimento de inspeção tributária

Canedo, Guedes e Monteiro (2007) e o Tribunal de Contas (1999) alegam que o processo de auditoria tributária é composto por 3 fases – planeamento (1.ª fase), execução (2.ª fase) e, relato / relatório (3.ª fase).

Canedo et al. (2007) referem que a fase do planeamento, é onde o auditor avalia o risco de incumprimento fiscal, em que recolhe e analisa toda a informação que permite determinar a probabilidade de não cumprir as normas fiscais. Esta fase requer analisar a informação financeira e fiscal disponível, delimitando os riscos, avalia os riscos inerentes consoante as características do negócio e ainda, análise do controlo interno.

A respeito deste aspeto, Macedo (2019, p. 5) indica que

o planeamento consiste na organização de todo o trabalho a ser feito durante a auditoria, definindo os objetivos que vão ser seguidos ao longo desta para que sejam identificados os riscos e as áreas com mais relevância, de modo que todos os formalismos sejam cumpridos.

Após o cumprimento das atividades referidas, o inspetor reúne as condições para determinar as matérias e áreas relevantes a inspecionar e definir o plano estratégia a adotar.

Como indica o autor Silva Magalhães (2020, p. 22), na fase do planeamento, uma linha orientadora pode auxiliar o inspetor na realização de todos os procedimentos, «havendo assim uma probabilidade maior de a inspeção ser eficaz».

O TC (1999) refere que o planeamento, consiste num estudo e conhecimento da entidade a auditar, pela qual deverá proceder-se à: recolha e avaliação prévia da informação; a avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos; a definição de objetivos de auditoria em pormenor e; a determinação das necessidades de recurso e calendarização da ação.

Quanto a fase da execução, o TC (1999, p. 67) refere que se procede:

- Ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos;
- À elaboração do programa de trabalho;
- À execução deste programa.

Para Canedo et al. (2007, p. 21) a 2.^a fase corresponde a aplicação de «procedimentos e testes substantivos de detalhes e transações e de saldos definidos nos programas de trabalho e de revisão analítica final, executados com vista a atingir os objetivos específicos traçados na fase do planeamento».

E por último, a 3.^a fase, o relato, é a fase onde se obtém as conclusões gerais sobre o grau de cumprimento fiscal do SP, confirmando se as provas obtidas são suficientes, de maneira a salvaguardar as fundamentações apresentadas no relatório (Canedo et al, 2007).

Segundo Canedo et al. (2007), o relatório de inspeção/ auditoria está normalizado e é composto pelos seguintes elementos:

- Conclusões da ação inspetiva;
- Objetivos, âmbito e extensão da ação inspeção;
- Descrição dos fatos e fundamentos das correções à matéria tributável e ao imposto encontrado diretamente em falta;
- Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspetiva;
- Direito de audição.

Nesta fase, o auditor/inspetor deve mencionar as explicações sobre as questões levantadas durante a inspeção, os efeitos causados, contemplar as atividades e programas ou projetos auditados e observar, correta e imparcialmente, os fatos constatados. Este deverá ser

elaborado com clareza, concisão e exatidão, para uma melhor e correta compreensão do conteúdo destinado ao SP (Tribunal de Contas, 1999).

2.3. Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira é um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa.²⁵ Esta tem como missão a administração dos impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, assim como exercer o controlo da fronteira externa da UE e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da UE.²⁶

A Autoridade Tributária e Aduaneira é uma entidade que lhe compete, relativamente aos impostos, de assegurar a respetiva liquidação e cobrança; exercer a ação de inspeção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e evasão fiscais; exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto aos órgãos judiciais e; informar os particulares sobre as respetivas obrigações fiscais e apoiá-los no cumprimento.

Este dispõe de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional (direções de finanças e alfândegas) e, unidades orgânicas desconcentradas de âmbito local (serviço de finanças, delegações e postos aduaneiros).²⁷

A Autoridade Tributária e Aduaneira tem várias ações da sua competência, seguindo o artigo 2.º, n.º 2 do DL 118/2011, de 15 de dezembro, nomeadamente:

- Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos e outros tributos que lhe incumbe administrar;
- Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, prevenindo e combatendo a fraude e a evasão fiscal;
- Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais;
- Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária e aduaneira;
- Promover a correta aplicação da legislação;

²⁵Cf. Art.º 1.º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

²⁶Cf. Art.º 2.º, n.º 1 do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

²⁷Cf. Art.º 1.º, n.º 2 do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

- Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributária e aduaneiro;
- Informar os particulares sobre as respetivas obrigações fiscais e auxiliá-los no cumprimento destas;
- Colaborar com as autoridades competentes na definição e na execução das políticas de prevenção e combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.

Neste âmbito, como indicado, uma das competências da Autoridade Tributária e Aduaneira é a ação de inspeção tributária, prevenindo e combatendo a fraude e a evasão fiscal. Esta atuação obedece ao PNAITA, este plano é elaborado anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com a participação das unidades orgânicas da inspeção tributária. O PNAITA é aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças sob proposta do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.²⁸

De referir que, os organismos competentes para realizar o procedimento de inspeção tributária são os serviços da Unidade dos Grandes Contribuintes; as direções de serviços de inspeção tributária e, as unidades orgânicas desconcentradas, e ainda qualquer outra unidade orgânica desconcentrada mediante despacho do diretor-geral da Autoridade Tributária e Aduaneira (art.º 16.º do RCPITA). Adicionalmente, constam os serviços de inspeção tributária da Região Autónoma da Madeira, cuja competência está atribuída à Direção Regional dos Assuntos Fiscais (Decreto Regulamentar Regional 29-A/2005/M, de 31 de agosto).

2.4. Planeamento e seleção do sujeito passivo

Para ocorrer uma inspeção tributária, torna-se indispensável realizar o planeamento da mesma, estabelecendo-se os critérios objetivos e subjetivos que resultarão da seleção do contribuinte a inspecionar (Rocha e Caldeira, 2021).

Como já indicado no ponto anterior, o planeamento de uma ação de inspeção tributária implica obedecer o PNAITA.

²⁸Cf. Artigo 23.º do RCPITA.

Um aspeto a referir, é que existem planos regionais, pelo qual os serviços desconcentrados de âmbito regional, devem ter em conta o PNAITA e, elaborar planos regionais de atividade, servindo de base à atuação dos funcionários e equipas de inspeção, pelo artigo 25.º do RCPITA. Estes planos devem regular-se de linhas orientadoras definidas no Plano Nacional, adaptando-se à realidade territorial de cada serviço regional.

Em concordância com Rocha e Caldeira (2021), a necessidade de inspecionar e selecionar um SP ocorre da impossibilidade física e material de comprovar a situação fiscal, visto que, esta situação baseia-se no princípio de colaboração, mais concretamente dos SP cumprirem com as obrigações acessórias a que estão sujeitos, ou seja, entregar as declarações. Atualmente, são estes que interpretam e aplicam a lei, sendo que em alguns casos liquidam o próprio tributo ou solicitam a sua devolução.

O sistema fiscal de atualmente passou (*op. cit.* p. 168)

de um sistema tributário em que a Administração tributária deixou de ter funções de liquidação (ainda que em alguns impostos, como o IRS, mantenha essa função, embora com base nos elementos declarados pelo contribuinte) para passar a ter funções sobretudo de controlo.

De facto, há uma grande dificuldade para controlar todos os contribuintes, o que não permite atingir um sistema fiscal justo. Esta dificuldade advém da capacidade cooperativa dos contribuintes apresentarem as informações devidas, assim como entregar as declarações acerca de cada imposto (ex. IRS, IVA, IRC, etc). Por isso, a AT socorre-se de mecanismos de planeamento, de maneira a selecionar os contribuintes a inspecionar (*op. cit.* p. 168).

Esta seleção é realizada com base em critérios específicos que norteiam a inspeção tributária, ou seja, não é feita de forma aleatória. A identificação do SP a inspecionar tem por base, nos termos do artigo 27.º, do RCIPTA:

- A aplicação de critérios objetivos, definidos no PNAITA;
- Orientações a nível comunitário ou internacional, que sejam definidos pelo diretor-geral da AT, que não estejam no PNAITA;
- A participação ou denúncia (art.º 70 da LGT) e;
- A verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos SP e demais obrigados tributários, diante critérios de normalidade, ou de quaisquer atos ou omissões que resultem de indício de infração tributária.

Por outro lado, qualquer SP pode requerer ser inspecionado, estando neste caso, sujeito a regulação especial, pelo n.º 2 da lei referida.²⁹

No acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, o proc. 462/08.8BECTB³⁰, indica que a seleção dos contribuintes obedece critérios objetivos e subjetivos, sendo

[o]s primeiros são constituídos também a partir de estudos comportamentais - denúncias, notícias de imprensa e outros - e cruzamentos automáticos. Os segundos partem da necessidade de ponderar quantas ações de inspeção deverá ter um determinado programa de inspeção e sobretudo ponderar o grau de importância de cada um dos critérios de seleção. Construído o universo de contribuintes que preenche um ou vários critérios de seleção, há que proceder à seleção nominal dos contribuintes a inspecionar utilizando: critérios aleatórios, critérios de nível de materialidade, critérios mistos, universo total dos contribuintes a inspecionar.

Para além dos critérios referidos para selecionar os SP a inspecionar, a inimpugnabilidade de atos, também resulta de os incluir numa lista e num plano de contribuintes que serão inspecionados (Rocha e Caldeira, 2021).

2.5. Classificação do procedimento de inspeção tributária

2.5.1 Quanto aos fins

O procedimento tributário quando iniciado pretende atingir algum fim, por isso o legislador criou uma legislação para os fins deste, podendo ser, consoante o artigo 12.º, n.º 1 do RCPITA:

- Comprovação e verificação, tendo como objetivo a confirmação das obrigações do SP; ou
- Informação, que visa o cumprimento dos deveres de informação, conforme a lei, da inspeção tributária a que esteja sujeita.

Quando os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos SP e demais obrigados tributários o justificarem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela inspeção tributária, presente artigo 12.º, n.º 2 RCPITA.

²⁹Aplicando-se o DL n.º 6/99, de 8 de janeiro.

³⁰Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

2.5.2 Quanto ao âmbito e extensão

O procedimento tributário quanto ao seu âmbito, conforme o artigo 14.º, n.ºs 1 e 2, do RCPITA, o procedimento de inspeção pode ser geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos SP ou demais obrigados tributários.

Por outro lado, parcial ou univalente, quando engloba apenas algum, ou alguns tributos, ou algum ou alguns deveres dos SP ou demais obrigados tributários. Adicionalmente, é considerado um procedimento parcial, quando recai à inspeção a consulta, recolha de documentos ou elementos informáticos dos SP e demais obrigados tributários e o controlo de bens em circulação.

Ainda quanto ao seu âmbito³¹ pode recair sobre:

- As ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização;
- A liquidação dos tributos quando efetuada pela AT;
- O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais;
- A emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária;
- As reclamações e os recursos hierárquicos;
- A avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais;
- A cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.

Já quanto a sua extensão, o procedimento pode incidir sobre um ou mais períodos de tributação, pelo artigo 14.º, n.º 2 do RCPITA.

2.5.3 Quanto a forma

Quanto a forma do procedimento tributário, este poderá ser por escrito ou por tramitação eletrónica de dados, onde são apresentados requerimentos, exposições e petições, assim como indica o n.º 3, do artigo 54.º da LGT.

2.6. Competências do inspetor tributário

Ao contrário do artigo 16.º do RCPITA, que se refere a competência em termos gerais, o artigo 19.º do RCPITA refere-se a competência específica dos funcionários, sendo que estes são capazes de exercer funções no âmbito do procedimento de inspeção tributária, (1) o

³¹ Cf. Artigo 54.º, n.º 1 CPPT.

peçoal técnico da área da inspe o tributária e aduaneira, assim como outros funcionários das carreiras de administra o tributária, quando designados pelo dirigente do serviço; (2) os funcionários de outras categorias técnicas da AT, como especialistas em auditoria informática e engenheiros, quando prestem apoio especializado   atividade de inspe o tributária e; (3) outros funcionários designados pelo diretor-geral da AT, para realizarem ou participarem em a oes de inspe o.

Assim sendo, estes agentes que fazem parte da Autoridade Tributária e Aduaneira, integram a administra o direta do Estado, no âmbito do Ministério das Finanças, dotada de autonomia administrativa. Este serviço encontra-se a nível regional e a nível local. A nível regional esta presenta nas dire oes das finanças e alfandegas. Por outro lado, a nível local está presente no serviço de finanças, nas delega oes e nos postos aduaneiros.³²

Uma das missões que a AT tem   administrar os impostos, direitos aduaneiros e outros que lhe sejam atribuídos, como também efetua um controlo das fronteiras externas da UE e do território aduaneiro nacional, seja para fins fiscais, econ micos ou de segurança da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.³³

As administra oes fiscais têm um papel fundamental no combate contra práticas ilícitas.³⁴ Com isto, o inspetor tributário na execu o das suas fun oes, e fazendo parte integrante da AT, deverá contribuir para atingir os objetivos e missões desta.

Como supramencionado, no âmbito do procedimento de inspe o, os inspetores devem estar credenciados, conforme o artigo 46.  do RCPITA, para a realiza o da inspe o. Esta credencia o   o que permite que o procedimento externo de inspe o inicie, assim como os funcionários deverão ter na sua posse o cartão profissional ou uma identifica o concedida pelos serviços a que pertencem.

Além disso, pelo n.  2 da mesma legisla o, são credenciados os funcionários que detenham uma ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento, ou para a prática da inspe o. No caso de esta não ser precisa,   considerado credenciado o funcionário

³²Cf. Artigo 1.  do DL n.  118/2011, de 15 de dezembro.

³³Cf. Artigo 2. , n.  2 do DL n.  118/2011, de 15 de dezembro.

³⁴Cf. OECD. (novembro de 2013). *Manual de Sensibiliza o dos Inspetores Tributários para o Fen meno da Corrup o*. Autoridade Tributária e Aduaneira. Pág. 15.

que apresente a cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato.

A ordem de serviço deve conter três aspetos, pelo artigo 46.º, n.º 3 do RCPITA - (i) o n.º da ordem, data de emissão e identificação do serviço responsável pelo procedimento de inspeção; (ii) a identificação do(s) funcionário(s) incumbidos da prática dos atos de inspeção, do respetivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar; (iii) o âmbito e extensão da ação de inspeção.

No desenvolvimento do trabalho do inspetor, este obtém informações que podem levar a suspeita de atos ilícitos, como a prática de crimes de corrupção ou suborno, e a AT tem o dever de encaminhar estas suspeitas à autoridade de aplicação da lei competente ou ao Ministério Público.³⁵

Como indica a OCDE (2013, p. 17) os inspetores são «especialistas muito bem treinados e qualificados que, no decurso das suas atividades normais, examinam habitualmente a situação financeira, transações e registos de milhões de indivíduos».

Os inspetores tributários devem reger as suas funções em concordância com as leis, políticas e procedimentos. As ações desenvolvidas por estes, durante o procedimento de inspeção, têm de ter como finalidade o apuramento da situação tributária do contribuinte, ponderando aspetos que considerem duvidosos ou suspeitosos de práticas ilícitas (OCDE, 2013).

É pertinente referir que o inspetor não tem o dever de apurar a prática ilícita. Esta responsabilidade, e a investigação dos crimes ou contraordenações, são da competência da autoridade de aplicação da lei competente ou do Ministério Público (*op. cit.* p. 17).

A este assunto, Caldeira (2011) alega que a atividade inspetiva tem como função o controlo, no sentido de verificar o cumprimento e alterar as condutas de incumprimento, aumentando os índices do cumprimento das obrigações fiscais e, assim aumentar as receitas do Estado, salvaguardando um Estado fiscal justo e de igualdade.

Ademais, uma das competências do inspetor é realizar o planeamento da inspeção. A fase do planeamento, compete a análise, revisão das declarações fiscais e recolha de prova, obedecendo o PNAITA.³⁶

³⁵Cf. OECD. (novembro de 2013). *Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção*. Autoridade Tributária e Aduaneira. Pág.15.

³⁶Cf. Artigo 23.º, n.º 1 do RCPITA.

O PNAITA determina os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos SP e demais obrigados tributários a inspecionar, definindo os objetivos a alcançar por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados.³⁷

O inspetor antes de iniciar o procedimento de inspeção deve estar previamente preparado e deve ter uma linha orientadora (um plano) com base nos objetivos a atingir. Esta preparação consiste na recolha de provas e informações disponíveis e essenciais sobre o SP ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado na AT, as informações partilhadas pelo princípio da cooperação e indicadores económicos e financeiros da atividade (artigo 44.º, n.º 2 do RCPITA).

A programação e planeamento envolvem um conjunto de diligências da inspeção, considerando o prazo para a sua realização previsto e a sua evolução (artigo 44.º, n.º 4 do RCPITA).

O inspetor durante o procedimento de inspeção atravessa algumas incompatibilidades, como o dever de sigilo e deveres acessórios - prudência, cortesia, serenidade e discrição. O inspetor deve mostrar ser responsável na execução das suas funções, competente e ter ceticismo profissional na abordagem que realizará durante o trabalho. Ainda, deve ter uma conduta pessoal idónea, de conhecimento das normas legais e técnicas aplicáveis a cada aspeto da inspeção, devendo realizar uma avaliação objetiva da situação fiscal do SP, e não insistir em presunções (Canedo et al., 2007).

Existem incompatibilidades específicas a seguir, como indica o artigo 20.º do RCPITA, nomeadamente, realizar ou participar nos procedimentos de inspeção que visem a confirmação ou averiguação da situação tributária

- Do seu cônjuge, parente ou afim em linha reta ou colateral até ao 3.º grau, ou de qualquer pessoa com quem vivam ou tenham vivido em economia comum;
- De quaisquer entidades em que seja parente afim em linha reta ou colateral até ao 3.º grau, que possuam participação social ou desempenhem funções como TOCs (atual CCs) ou responsáveis pela escrita, ROCs, gerentes, diretores ou administradores;
- De entidades a quem tenham prestado serviços nos cinco anos anteriores ao do início da ação de inspeção;

³⁷ Cf. Artigo 23.º n.º 4 do RCPITA.

- De entidades que contra si tenham intentado ação judicial antes do início da inspeção;
- E, realizar ou participar em ações de inspeção visando a prestação de informações em matéria de facto em processos de reclamação, impugnação ou recurso de quaisquer atos da administração tributária em que tenham tido intervenção.

Ademais, o funcionário tem o dever de informar o impedimento das ações ao seu superior hierárquico no prazo de três dias úteis após a nomeação para o procedimento de inspeção.

As garantias de imparcialidade não incidem apenas aos funcionários da inspeção que têm intervenção direta no procedimento de inspeção, mas sim que se apliquem a todos os funcionários que participem no procedimento, as imparcialidades gerais (Rocha e Caldeira, 2021).

As incompatibilidades descritas no artigo 20.º do RCPITA, são aplicadas apenas aos funcionários da inspeção tributária, àqueles que intervêm e praticam os atos materiais de inspeção, como a análise e recolha de aspetos do SP, sendo que a violação do princípio da transparência e imparcialidade, pode não ocorrer com os funcionários da inspeção que realizaram os atos, mas sim com alguns dos seus superiores hierárquicos que sancionaram os seus atos, das quais estas incompatibilidades específicas não são aplicáveis, indica o autor.

No entanto, aqueles que não participaram de forma direta na inspeção, são aplicadas as incompatibilidades previstas no CPA, já que estas são lhe aplicadas a todos os órgãos da Administração Pública, cf. artigo 69.º do CPA.

Rocha e Caldeira (2021) referem que há duas formas de limitação, em termos jurídicos – incompatibilidade e o impedimento. No caso da incompatibilidade, há uma limitação absoluta, aplicando-se quando estamos perante determinados pressupostos, referidos no artigo 20.º do RCPITA, sendo que o funcionário não poderá praticar nenhum ato de inspeção. Por outro lado, no impedimento, existe uma limitação relativa, sendo que o exercício do ato ou da atividade de inspeção está fechado àquela pessoa ou circunstância.

2.7. Lugar do procedimento de inspeção tributário

Quando se inicia um procedimento de inspeção é necessário saber o lugar onde irá ocorrer a inspeção tributária, isto é, se se trata de uma inspeção interna ou externa, uma vez que será este o fator que distinguirá algumas etapas do procedimento.

A distinção do lugar do procedimento de inspeção, em certas situações, levanta algumas incertezas que têm sido analisadas pela doutrina e jurisprudência, pelo qual o carácter interno ou externo do mesmo procedimento de inspeção não pode ser arbitrariamente fixado pela AT, resultando antes da necessidade de realizar atos de inspeção, «em instalações ou dependência dos SP ou demais obrigados tributários, de terceiros que mantenham relações económicas ou em qualquer outro local em que a administração tenha acesso».³⁸

O artigo 34.º do RCPITA indica que, quando o procedimento de inspeção envolver a verificação de mercadorias, o processo de produção, a contabilidade, os livros de escrituração ou os documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar, os atos de inspeção realizam-se nas instalações onde se encontrem ou onde deveriam estar legalmente localizados.³⁹

Contudo, poderá não ocorrer nas instalações do SP ou entidade inspecionada quando solicitado por estes, e em caso de motivo justificado que não prejudique o procedimento de inspeção.

No caso do SP ou entidade inspecionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da atividade, os atos de inspeção podem realizar-se no serviço da AT na área do seu domicílio ou sede, salvo pedido realizado com motivo justificado que não prejudique o procedimento de inspeção.

Esta última situação, em conformidade com Rocha e Caldeira (2021) não deve ser levado como regra, no sentido que não deve impossibilitar o facto de ser solicitado alguma informação, documento ou esclarecimento ao contribuinte, e este se desloque aos serviços da AT. Ou seja, a regra é, e deve ser, a prática dos atos de inspeção nas instalações ou dependência do contribuinte.

Os artigos 28.º, n.º 2, al. a) do RCPITA e 63.º, n.º 1, al. a) da LGT, referem que os funcionários em serviço de inspeção tributária têm direito «ao livre acesso às instalações e

³⁸Cf. Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, com o processo n.º 184/2018-T, de 16-11-2018 (Relator: André Festas da Silva) e Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, com o processo n.º 164/2013-T. (Relator: José Pedro Carvalho).

³⁹A este respeito, Rocha e Caldeira (2021, p. 228), referem que *[e]sta dimensão espacial estende-se também a qualquer local onde se possam encontrar ou mercadorias ou o processo de produção, conferindo assim ao órgão de inspeção a possibilidade de os atos de inspeção poderem ser praticados não só na sede da empresa (ou escritório do Contabilista Certificado) onde se encontrem todos os elementos documentais, como qualquer fábrica, loja, armazém, entreposto, stand, etc. onde seja possível verificar mercadorias ou o próprio processo de produção de tais mercadorias.*

dependências da entidade inspecionada pelo período necessário ao exercício das suas funções» e «(...) onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais».

Por outras palavras, existem dois tipos de inspeção, interno e externo, em que o primeiro é realizado meramente nas instalações da AT e, o segundo decorre nas instalações do sujeito passivo ou obrigado tributário, salvo pedido justificativo por parte deste para realizar nas instalações da AT. Nos próximos dois tópicos abordaremos e diferenciaremos estes tipos de inspeção tributária.

2.7.1. Inspeção interna

Em regra, de acordo com o artigo 13.º, al. b) do RCPITA, a ação de inspeção interna tem lugar nas instalações da AT e envolve a análise (interna) dos elementos declarados pelos contribuintes e de outros obrigados tributários que tenham ao seu dispor informações. O procedimento de inspeção tributária interno ocorre quando os atos de inspeção se efetuam, exclusivamente, nos serviços da AT através da análise formal e de coerência dos documentos.⁴⁰ É de referir que o SP não tem de ser previamente notificado, assim como, não implica a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação.

Como refere Santos (2019), o lugar onde ocorre a inspeção tributária é um dos aspetos mais relevantes. Porém, na inspeção interna não se verificam algumas etapas e requisitos como na inspeção externa.

De acordo com o acórdão TCAS⁴¹ «o procedimento interno é uma espécie de inspeção cadastral, efetuada dentro dos próprios serviços de inspeção, com recurso aos elementos declarados pelos SP e àquelas a que a AT tenha acesso diretamente».

Este tipo de procedimento engloba atividades de mera constatação em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por parte dos SP dos seus deveres declarativos, quer se trate de deveres declarativos principais ou acessórios.⁴²

⁴⁰ Cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, com o Processo 1244/21.7BELSRS-A, de 24-02-2022 (Relator: Isabel Fernandes).

⁴¹ Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, com o processo n.º 184/2018-T, de 16-11-2018. (Relator: André Festas da Silva).

⁴² Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa, com o processo n.º 184/2018-T, de 16-11-2018. (Relator: André Festas da Silva).

Como indica Rocha e Caldeira (2021, p. 96) é um procedimento que «engloba a atividades de mera constatação em que a Administração se limita a verificar o cumprimento por parte dos sujeitos passivos dos seus deveres declarativos».

A este respeito, os mesmos indicam (p. 96) que a

Administração tributária limita-se particularmente a confrontar, 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 declarativos coincidem com os elementos fornecidos pelas declarações entregues por outros obrigados tributários com quem o sujeito passivo mantém ou mantenha relações.

Neste tipo de procedimento, é possível que durante a inspeção tributária solicitem informações e esclarecimentos da situação tributária, como dos documentos entregues por estes, a fim de comprovar e verificar o declarado, sem prejuízo de poderem ser feitas correções do que foi apurado (Rocha e Caldeira, 2021).

No artigo 50.º, n.º 1 do RCPITA constam as situações em que existe dispensa da notificação prévia, todavia a legislação não proíbe a notificação no procedimento de inspeção interna. Ou seja, a notificação ao SP sobre o procedimento de inspeção interna não é obrigatória, mas pode ocorrer sem ter de ser confundida por um procedimento de inspeção externo, a diferença está na credenciação e na obrigação de notificação deste último.

2.7.2. Inspeção externa

Como referido anteriormente, uma das características do procedimento de inspeção tributária é o local onde ocorre ou onde esta será realizada, existindo dois tipos de inspeção – interna (abordada anteriormente) e externa.

A inspeção externa distingue-se da inspeção interna em vários aspetos a salientar. Assim como o próprio nome refere *externo*, ocorre pelo facto de o procedimento de inspeção ser efetuado total ou parcialmente nas próprias instalações do sujeito passivo ou demais obrigados tributários.⁴³

Este procedimento é de carácter investigatório, visto que pretende-se verificar a exatidão dos valores declarados em função da informação que se encontra na sua contabilidade e documentos apresentados, se existe alguma informação em falta ou incorreta, ou se os

⁴³Cf. Artigo 13.º, al. a) RCPITA.

valores declarados estão em conformidade com as normas de incidência tributária (Rocha e Caldeira, 2021).

Ademais, existem vários aspectos que geram discordância e confusão, que têm sido analisados pela jurisprudência, questionando se estamos perante um procedimento de inspeção interno ou externo. Uma destas questões é levantada quando são pedidos documentos para a verificação da situação tributária. Os autores Rocha e Caldeira (2021, p. 97) esclarecem esta situação referindo

[s]empre que o procedimento de inspeção vise a análise ou verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a atividade do sujeito passivo inspecionado, o procedimento de inspeção deve classificar-se sempre como sendo de natureza externa e realiza-se, regra geral, nas instalações ou dependências onde aqueles elementos estejam ou devam estar localizados.

A título de exemplo, um tipo de procedimento de inspeção externa, é o caso de quando a inspeção é realizada nas instalações do Contabilista Certificado do SP inspecionado, quando os documentos em questão e registos contabilísticos se encontrem nestas instalações.

2.7.2.1. *As fases do procedimento de inspeção externo*

Início e notificação

Um dos aspectos que a inspeção externa se distingue da inspeção interna, é a maneira como esta inicia e a sua notificação. O início do procedimento externo depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional, ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam.⁴⁴

O início da inspeção externa dá-se quando o SP ou obrigado tributário é notificado com uma antecedência mínima de cinco dias ao seu início por carta-aviso, pelo n.º 1 do artigo 49.º do RCPITA.

Uma vez que, esta inicia-se efetivamente quando o SP alvo de inspeção é notificado através da entrega de uma cópia da ordem de serviço ou do despacho que determina o procedimento de inspeção.⁴⁵ Entretanto, esta notificação tem por regra uma antecedência mínima de 5 dias relativamente ao seu início.

⁴⁴Cf. Artigo 46.º, n.º 1 RCPITA.

⁴⁵Cf. Art.º 51.º, n.º 1 do RCPITA.

Assim sendo, de acordo com o artigo 51.º, n.ºs 1 e 2 do RCPITA, o procedimento de inspeção externa inicia-se com a assinatura, pelo SP ou obrigado tributário, da ordem ou do despacho que o determinou, onde consta a data de notificação, que define o início do procedimento externo de inspeção, a exceção dos casos previsto no art.º 46.º, n.º 6 do RCPITA.

Contudo, na legislação atual não consta nenhum termo que indique que os atos de inspeção não possam ser iniciados antes dos cinco dias, após o sujeito passivo ou obrigado tributário serem notificados por carta-aviso (Macedo, 2019).

Por outro lado, se o sujeito passivo ou obrigado tributário ou o seu representante não se encontrarem no local, a ordem de serviço deve ser assinada pelo técnico oficial de contas ou qualquer empregado ou colaborador presente no local (artigo 51.º, n.º 3 do RCPITA). Se estes rejeitarem a assinar, a ordem de serviço ou despacho, será assinada por duas testemunhas, entregando, posteriormente, a cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário (n.º 5). Caso existir a impossibilidade de se recolher as assinaturas das testemunhas, este facto constará na ordem de serviço ou despacho, entregue a cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário (n.º 6).

Consequentemente, a recusa da assinatura da ordem de serviço ou despacho não impede o início do procedimento de inspeção, tornando-se impossível o sujeito passivo ou obrigado tributário fugir ao procedimento de inspeção.⁴⁶

Conclusão dos atos de inspeção e a audição prévia

A conclusão dos atos de inspeção dá-se na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário que realizou o procedimento, seguindo o n.º 1, do artigo 61.º do RCPITA.

No caso da ação de inspeção, ter incidido sobre a consulta, recolha e cruzamentos de elementos e o controlo dos SP não registados, a nota de diligência indicará obrigatoriamente as tarefas realizadas, pelo n.º 2 do referido artigo. Caso o SP beneficiar do direito de audição, a notificação da nota de diligência é efetuada após a análise e verificação dos fatos invocados pelo mesmo, cf. o n.º 3.

Deste modo, o SP poderá usufruir do direito de audição prévia, quando seja notificado do projeto de conclusões do relatório de inspeção, tendo um prazo de 15 a 25 dias para se pronunciar sobre o mesmo, este prazo poderá alargar caso se tratar da aplicação de uma

⁴⁶Cf. Art.º 51.º, n.º 4 do RCPITA.

cláusula geral anti-abuso contemplado no artigo 32.º, n.º 2 da LGT, seguindo os termos do artigo 60.º, n.º 2 da LGT. Caso o sujeito passivo exerça este direito, a notificação da nota de diligência é realizada após a análise dos fatos invocados pelo sujeito passivo.

Em acréscimo, existem dois aspetos da conclusão dos atos de inspeção, designadamente, o prazo máximo de conclusão do procedimento inspetivo. Este deverá ser contínuo e concluído num período de seis meses, considerando o início a data da notificação, pelo artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA, a exceção de ocorrer prorrogação de dois períodos de três meses (Rocha e Caldeira, 2021).

O segundo aspeto, recai sobre o ponto de vista jurídico, no sentido que «a partir de tal momento preclui o direito da Administração tributária de praticar mais diligências investigadoras» (*op. cit.* p. 423). Pelo qual, a partir desse momento a Administração pode praticar atos internos com a finalidade de fundamentar o relatório de inspeção, sendo que não será legítima a realização de atuações ou diligências, o que significa que as atuações da Administração tributária após a notificação da conclusão dos atos de inspeção não serão justas.

Na LGT, o artigo 60.º, indica que a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, através do direito de audição, pode efetuar-se, nas seguintes maneiras:

- Antes da liquidação;
- Antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;
- Antes da revogação de qualquer benefício ou administrativo em matéria fiscal;
- Antes da decisão da aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção;
- Antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

Na opinião de Rocha e Caldeira (2021, p. 412)

o prazo concedido ao sujeito passivo para exercer o direito de audição deve ser perspectivado com uma certa dose de flexibilidade. Queremos com isto dizer que se o direito de audição for exercido depois de ultrapassado o prazo concedido, por exemplo, um ou dois dias depois de o mesmo ter terminado, a Administração fiscal deve, ainda assim, ter em consideração os

argumentos invocados pelo sujeito passivo, ao abrigo dos princípios da cooperação e de boa-fé que devem sempre presidir às relações entre Administração e contribuintes.

Atendendo que, esta situação (usufruir do direito de audição fora do prazo) é uma opção da AT, não sendo, por isso, obrigatória ocorrer, considerando que é dever do SP alvo de inspeção exercer o direito de audição no prazo previsto pela lei (*op. cit.* p. 412).

Ou seja, a conclusão dos atos de inspeção ocorre quando o sujeito passivo ou obrigado tributário é notificado do projeto de relatório, para que este, caso queira participar do procedimento, usufrua do direito de audição.

Relatório final

O relatório final é o que finda o procedimento de inspeção. Quando o SP é notificado do relatório de inspeção quer dizer que o procedimento de inspeção foi concluído.

A conclusão do procedimento de inspeção dá-se com a elaboração de um relatório final. Este relatório é notificado no prazo de 10 dias após a notificação da nota de diligência. Esta notificação é efetuada por carta registada, ou por transmissão eletrónica de dados, através do serviço público de notificações associado à morada digital única, da caixa postal eletrónica ou na respetiva área reservada do Portal das Finanças.

O relatório deve conter os seguintes elementos, de acordo com o artigo 62.º, n.º 3 do RCPITA:

- Identificação da entidade inspecionada - denominação social, número NIF, local da sede e serviço local a que pertence;
- Menção das alterações a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;
- Data do início e do fim dos atos de inspeção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- Âmbito e extensão do procedimento;
- Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;
- Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;
- Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;
- Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efetuadas pelo SP ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspeção;

- Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas;
- Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;
- Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;
- Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- A não regularização ou a regularização parcial da situação tributária acordada no documento de regularização, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 58.º-A;
- Outros elementos relevantes.

O relatório será assinado pelo(s) funcionário(s) ou funcionários intervenientes no procedimento e conterà o parecer do chefe de equipa que intervenha ou coordene, bem como o sancionamento superior das suas conclusões.⁴⁷

Em conformidade com Rocha e Caldeira (2021, p. 433) relatório de inspeção «não materializa qualquer ato lesivo e, conseqüentemente, não pode ser visto como um ato diretamente impugnável».

Em outras palavras, este tipo de relatório distingue-se dos outros, pelo motivo de não poder ser contestado em Tribunal, apenas, pode ser impugnado os atos tributários ou administrativos em matéria tributária que deles originem – atos de revogação de benefícios fiscais, de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, ou atos de aplicação de coimas.

Quanto à parte formal do relatório de inspeção, este é assinado pelo(s) funcionário(s) intervenientes no procedimento e contemplará o parecer do chefe da equipa que intervenha ou coordene, e as conseqüências das suas conclusões, onde é notificado o SP por carta registada sobre o mesmo, consoante os autores.

Em relação a parte substancial, esta deverá contemplar as incidências do procedimento de inspeção concluído, como a identificação e sistematização dos fatos detetados e a sua qualificação jurídico-tributária e as mudanças efetuadas, a data de início e fim dos atos de inspeção e das interrupções e suspensões ocorridas, os motivos que deram origem ao

⁴⁷Cf. Art.º 62.º, n.º 6 do RCPITA.

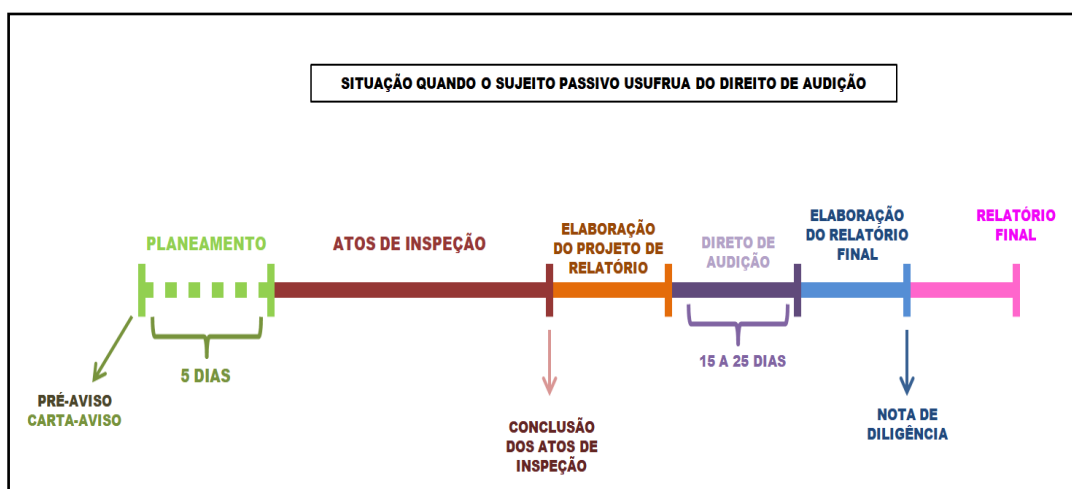
procedimento, a descrição dos fatos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação e a indicação das infrações identificadas e autos de notícia levantados.

Destacando que, o prazo de 10 dias para a notificação do relatório de inspeção ao contribuinte, é um prazo de orientação, não contendo nenhuma consequência no caso de incumprimento. Porém, a sua falta constitui «preterição de formalidade essencial», que prejudicará o ato de liquidação resultante das correções contempladas no relatório de inspeção (Rocha e Caldeira, 2021, p. 436). Esta situação poderá ser contestada através do princípio da impugnação, previsto no artigo 11.º do RCPITA.

Dito isto, a conclusão dos atos de inspeção e a conclusão do procedimento de inspeção não são sinónimos, existindo alguma confusão quando interpretámos a lei. O primeiro ocorre quando o SP é notificado da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento. Ou seja, a conclusão dos atos de inspeção ocorre após o prazo fixado do direito de audição (15 a 25 dias, a exceção dos casos previstos na lei), pela qual o SP poderá invocar fatos relevantes, que constaram na nota de diligência se forem pertinentes para o procedimento. Quanto a conclusão do procedimento de inspeção dá-se com o relatório final.

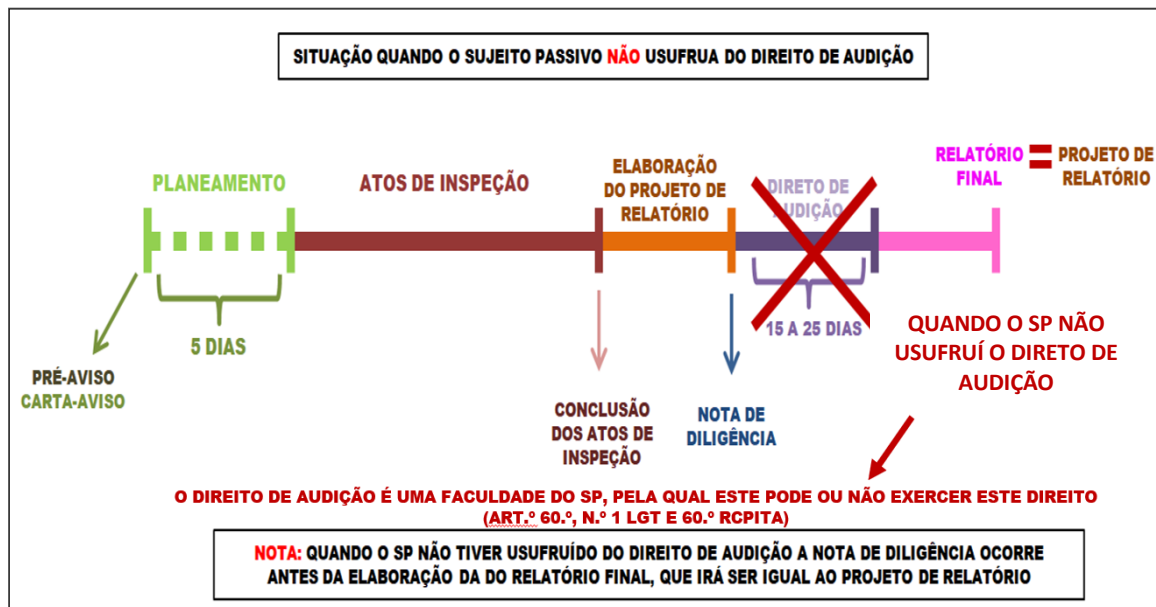
As fases do procedimento de inspeção tributário

Após a descrição das fases, os **Esquemas 1 e 2**, vêm retratar o procedimento de inspeção tributário externo, quando o SP beneficia do direito de audição e quando não.



Esquema 1 - Fases do procedimento de inspeção tributária, quando exercido o direito de audição

Fonte: Elaboração própria



Esquema 2 - Fases do procedimento de inspeção tributária, quando não é exercido o direito de audiência

Fonte: Elaboração própria

2.8. Prazo, prorrogação e suspensão do procedimento de inspeção

O prazo do procedimento de inspeção pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório, sem prejuízo do direito de exame de documentos relacionados a situações tributárias já abrangidas por aquele prazo, que os SP e demais obrigados tributários tenham a obrigação de conservar, segundo o artigo 36.º, n.º 1 do RCPITA.

Pelo n.º 2 do referido artigo, é um procedimento contínuo, visto que depois de iniciado deverá concluir-se num prazo de seis meses, a partir da sua notificação. Porém, poderá ser possível prorrogar este prazo por mais dois períodos de três meses. O que quer dizer que o procedimento de inspeção poderá atingir uma duração máxima de um ano. Esta prorrogação só ocorre se se verificar as seguintes circunstâncias, pelo n.º 3:

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

A prorrogação do prazo do procedimento de inspeção deve acontecer até ao seu termo, antes da emissão da nota de diligência⁴⁸, e é notificada à entidade inspecionada com a indicação da data previsível do término da inspeção, pelo n.º 4.

Quanto a suspensão do procedimento de inspeção acontece nas situações previstas no n.º 5, do art.º 36.º do RCPITA, definidamente:

- Em processo especial de derrogação do segredo bancário, o familiar do contribuinte ou terceiro interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da AT que determine o acesso à informação bancária, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão;
- Em caso de oposição às diligências de inspeção pelo sujeito passivo com fundamento em segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, seja solicitada autorização judicial ao tribunal da comarca competente, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão;
- Seja instaurado processo de inquérito criminal sem que seja feita a liquidação dos impostos em dívida, mantendo-se a suspensão até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença;
- A administração tributária tenha necessidade de recorrer aos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional, mantendo-se a suspensão pelo prazo de 12 meses;
- Seja requerida a regularização da situação tributária pela entidade inspecionada, mantendo-se a suspensão até à data da reunião a que se refere o artigo 58.º-A, ou, caso haja lugar à assinatura de documento de regularização no âmbito do procedimento de inspeção, até ao termo do prazo previsto no n.º 4 do artigo 58.º-A.

O artigo 53.º do RCPITA, indica que só pode ocorrer suspensão dos atos de inspeção em casos excepcionais e inadiáveis da AT reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço (n.º 1).

Contudo, a suspensão não afeta os prazos legais para a conclusão do procedimento (n.º 2), por exemplo, Alves (2021) refere que se o inspetor deixar de comparecer da análise e verificação junto do contribuinte, esta situação origina efeitos suspensivos, mas não quer dizer suspender o prazo de 6 meses do procedimento. Pela qual (*op. cit.* p. 7)

⁴⁸Relembrando que, a nota de diligência é o documento que é entregue ao SP alvo da inspeção, que determina a conclusão dos atos de inspeção.

[a] única suspensão que acontece neste caso, verifica-se ao nível da prática dos actos de inspeção, sendo que o prazo de seis meses, cuja contagem se iniciou na data da assinatura da ordem de serviço ou do despacho, continua a correr.

Esta suspensão deve ser notificada ao SP ou obrigado tributário, mencionando a data de reinício do procedimento (n.º 3).

Dito tudo isto, o legislador no RGIT e a LGT definiu o prazo do procedimento de inspeção tributário, com um prazo de seis meses, mas este prazo poderá não ser cumprido e assim sendo, a questão que se levanta é *quais serão as consequências do não cumprimento do prazo do procedimento de inspeção, tanto para o contribuinte, como para a administração?*

Como afirma Alves (2021, p. 10) «o legislador pretendeu um procedimento tributário de inspeção célere, eficaz, respeitador dos direitos e garantias dos contribuintes inspecionados, não potenciador de conflitos e, sobretudo, que contribuísse para uma rápida definição da situação jurídico fiscal do contribuinte inspecionado».

Todavia, em termos de lei, não estão expressas as consequências do incumprimento, por isso, a jurisprudência tem vindo a analisar estas questões. Por exemplo, no processo n.º 521/2019-T⁴⁹ indica que o

incumprimento do prazo previsto no artigo 36.º do RCIPT, a jurisprudência dos tribunais superiores tem vindo a orientar-se no sentido de que se trata de prazo meramente ordenador cuja violação tem apenas como consequência a cessação do efeito suspensivo do prazo de caducidade previsto no n.º 1 do artigo 46.º da LGT.

Ou seja, a consequência do não cumprimento do prazo previsto de seis meses, é de não permitir a suspensão da caducidade do direito à liquidação.

O TC⁵⁰ também se pronunciou sobre esta questão, indicando que «a única consequência passível de ser extraída é que a administração tributária perderia o benefício da suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de impostos, previsto no artigo 45.º da Lei Geral Tributária».

O mesmo processo alega dois aspetos sobre a ultrapassagem do prazo indicado no artigo 36.º do RCIPTA, designadamente, (i) não implica automaticamente a caducidade do

⁴⁹Disponível em: <https://caad.org.pt/>

⁵⁰Acórdão do Tribunal Constitucional, com o Processo 196/08, 3.ª secção. (Relator: Conselheira Ana Guerra Martins). Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.pt/>

procedimento inspetivo, (ii) implica a perda do benefício da suspensão do prazo de caducidade do direito de liquidação do imposto devido.

Este último ponto é fundamental para Estado, pelo motivo que a obtenção de receitas públicas se destina à cobertura das prestações sociais, sendo estas receitas obtidas através da tributação/cobrança de impostos, com base no princípio da proporcionalidade, isto é, da capacidade contributiva de cada contribuinte.

Neste sentido, o prazo de seis meses referido no artigo 36.º, n.º 2 do RCPITA é indicativo, e o seu incumprimento origina a não suspensão do prazo de caducidade prevista no artigo 46.º, n.º 1 da LGT.

3. Métodos de avaliação da matéria tributável

A Administração fiscal recorre a métodos de avaliação para calcular o tributo a liquidar (a matéria tributável), consoante as informações disponíveis e apresentadas pelos contribuintes, existindo dois métodos possíveis – o método de avaliação direta e o método de avaliação indireta.

Em regra, o método a ser usado é o método direto, que incide sobre o rendimento que o contribuinte auferir, pressupondo verdadeiras e de boa-fé as declarações e informações apresentadas pelos mesmos. Quanto ao método de avaliação indireta, é uma exceção, uma vez que é realizado com base em pressupostos, devido a falta de informação dada pelo contribuinte.⁵¹

Nabais (2019, p. 310) distingue estes dois métodos, da seguinte forma

[a] avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, enquanto a avaliação indireta visa determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha.

Também, Santos (2019, p. 61) diferencia estes dois tipos de avaliação indicando que

[r]elativamente à avaliação direta, esta corresponde ao procedimento considerado regra e ocorre quando a matéria tributável é quantificada e apurada com base na declaração

⁵¹A este respeito refere MARINHEIRO (2019, p. 14), *que [n]a tributação pelo rendimento normal, que é um modelo que teve bastante tradição em Portugal, o imposto incidirá sobre o rendimento que a empresa poderia ter obtido em circunstâncias normais de exploração tendo em consideração as características e dimensão da mesma.*

apresentada pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, ou seja, visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

Assim sendo, a caracterização pormenorizada de cada tipo de método segue-se nos próximos conteúdos (3.1. e 3.2.).

3.1. Avaliação por métodos diretos

Atendendo o referido no artigo 81.º, n.º 1 da LGT, indica que «a matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei».

Este artigo indica que o método direto recai, consoante a legislação de cada tributo, o modo e a forma de calcular e avaliar a matéria tributável, para de seguida ser sujeita à tributação, aplicando uma taxa de imposto (Marinheiro, 2019).

Alem disso, é objeto de cálculo a matéria coletável que é determinada com base em elementos objetivos, respetivamente informações contabilísticas e declarações fiscais entregues pelos contribuintes, por meio de verificar os elementos ou as operações matemáticas realizadas a partir destes (Nabais, 2019).

3.2. Avaliação por métodos indiretos

A avaliação por métodos indiretos, pelo artigo 85.º da LGT, é subsidiária da avaliação indireta, aplicando-se sempre que possível as regras da avaliação direta, e não prescrever em sentido distinto. Assim, a avaliação por métodos indiretos, somente, é utilizada a título excepcional e recorre-se das regras da avaliação direta.

Nabais (2021) refere que os métodos indiretos são usados quando se verificam irregularidades por parte do SP, em âmbito da contabilidade, que não permitam, pelo termos do artigo 88.º da LGT, aplicar os métodos diretos. Por outro lado, os métodos indiretos não poderão ser aplicados quando, mesmo existindo irregularidades, a matéria tributável, possa ser determinada por métodos diretos, através das correções técnicas.

Neste sentido, Marinheiro (2019, p. 21) refere que

utilizar-se-ão sempre que possível as regras de avaliação direta, ou seja, a AT mesmo que encontre erros na contabilidade, alteração ou ocultação de valores nas declarações, sempre que

for viável e possível terá que recorrer aos métodos de avaliação direta para determinação da matéria tributável do sujeito passivo.

A título de exemplo, o autor refere que quando o SP é alvo de um procedimento de inspeção referente a dois períodos de tributação, e um deles é impossível recorrer a avaliação direta, porque a AT considera que não reúne as condições para o uso deste método, a avaliação indireta não pode incidir em erros que possam vir a ser corrigidos de forma aritmética, por exemplo, «o SP em sede de IRC efetua uma transação de um imóvel por valores mais baixos e em que AT consegue fundamentar o pressupostos para a aplicação de métodos indiretos» - a avaliação deve recair sobre esta situação. (*op. cit.* pp. 21 -22)

A avaliação indireta, pelo artigo 87.º da LGT, só pode aplicar-se nos casos de:

- Regime simplificado de tributação;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável;
- A matéria tributável 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 do método regra;
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir manifestações de fortuna evidenciadas pelo SP, pelo artigo 89.º - A;
- Os SPs apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, exceto nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo faz-se no fim do 3.º ano, ou em três anos durante um período de cinco anos;
- Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €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.

Por isso, a tributação por métodos indiretos ocorre exclusivamente quando não é possível recorrer ao método regra, o método direto. A tributação por métodos indiretos é utilizada quando estamos perante os seguintes casos e condições determinadas nos artigos 87.º, 89.º e 90.º da LGT, podendo ser, adicionalmente, aplicado este método nos próximos casos:

- No atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daquela ou destes, somente, após o decurso do prazo, entre 5 a 30 dias, fixado para a regularização ou apresentação, sem que esta obrigação seja cumprida (artigo 39.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares);
- Quando as declarações não forem consideradas claras ou nelas se verificarem faltas ou omissões, a AT notifica os SP ou os seus representantes para, por escrito, e no prazo que lhes for fixado, entre 5 a 15 dias, prestarem os esclarecimentos (artigo 57.º, n.º 5 do CIRS);
- A liquidação do imposto com base em suspeitas ou métodos indiretos, ocorre quando ao diretor de finanças da área do domicílio, sede direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou o funcionário em quem ele tiver delegado essa competência (artigo 90.º do CIVA);
- O valor tributável por métodos indiretos, quanto ao CIS, ocorre quando se verificarem os casos e condições previstas nos artigos 87.º, 89.º e 90.º da LGT e do artigo 52.º do CIRC, adaptando-se as situações (artigo 9.º, n.º 2 do CIS).

É de referir que é dever do sujeito passivo cooperar de boa-fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso (n.º 1 do art.º 9.º do RCPITA e n.º 2 do art.º 48.º do CPPT), sendo que a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação (art.º 10.º do RCPITA).⁵²

Em suma, o método indireto é apenas usado em certas circunstâncias, previstas na lei e referidas anteriormente, utilizada de maneira a chegar o mais perto possível da matéria tributável, caso esta tivesse sido calculada por métodos diretos. Atendendo que, a regra deve ser a aplicação dos métodos diretos para o cálculo da matéria tributável.

⁵²Cf. Acórdão TCAS, processo 757/07.8BELRS. (Relator: Tânia Cunha). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

4. Resultado do procedimento de inspeção tributária e meios impugnatórios

Um procedimento de inspeção tributário poderá dar origem a uma liquidação adicional ou corretiva de imposto, origem do procedimento de comprovação e verificação, e não de informação (**ver ponto 1.1. do Capítulo IV**). Esta situação pode ser impugnada pelo SP, pelo motivo de não concordar, através dos seguintes meios:

- Reclamar da liquidação no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no artigo 102.º, n.º 1 do CPPT (reclamação graciosa – artigo 70.º CPPT);
- Impugnar judicialmente no prazo de três meses contados a partir dos fatos previstos no n.º 1 do art.º 102.º do CPPT (artigo 120.º do CPPT);
- Solicitar no prazo de 30 dias após a notificação da decisão, a revisão de matéria tributável por métodos indiretos e diretos (artigos 91.º, n.º 1; art.º 92 e art.º 82.º da LGT);
- Apresentar defesa, no caso de contraordenação (cf. o art.º 70.º RGIT);
- Intervir em fase de inquérito, requerer abertura de instrução e apresentar contestação, no caso de crime.

Os meios que iremos dar mais ênfase são a reclamação graciosa e a revisão da matéria tributável, porque o tema abordado neste trabalho é o procedimento tributário, e são estes os meios de impugnação (administrativa) recorridos num procedimento tributário.

4.1. Reclamação graciosa

Primeiramente, este meio impugnatório, reclamação graciosa é um procedimento que tem como finalidade a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, conforme a lei, os substitutos e responsáveis.⁵³ A reclamação graciosa não pode ser realizada quando tiver o contribuinte ter apresentado uma impugnação judicial com o mesmo fundamento.⁵⁴

O ato tributário que é colocado em causa na reclamação graciosa é o ato de liquidação, mesmo que este não origine pagamento de tributo (Catarino & Guimarães, 2021). O procedimento de liquidação é realizado com as declarações entregues pelos contribuintes ou, na falta ou vício, com base nos elementos que estes tenham presentes da AT e, ocorre quando

⁵³Cf. Art.º 68.º, n.º 1 do CPPT.

⁵⁴Cf. Art.º 68.º, n.º 2 do CPPT.

os contribuintes tenham cumprido com as suas obrigações acessórias, nos prazos previstos na lei (*op. cit.* p. 589).

Ou seja, é através da avaliação direta, como consta no art.º 83.º da LGT, que a AT determina o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, com base nas declarações entregues pelos contribuintes, que se presumem de boa-fé, por isso resultam de correções aritméticas, assim como resultar de autoliquidação do imposto.

Uma característica que o distingue da avaliação indireta, na sua competência, é que a avaliação direta é a AT, e nos casos de autoliquidação do SP, pelo art.º 82.º, n.º 1 da LGT.

A matéria tributável é analisada e calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, apenas a AT proceder à avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstas na lei, pelo art.º 81.º da LGT.

Quanto à importância da reclamação graciosa, a OCC (p. 1) refere que

[a] reclamação graciosa é um importante instrumento de proteção dos direitos e interesses dos contribuintes, destinado a reapreciar os atos praticadas pela AT, independentemente do valor em causa e das questões jurídicas suscitadas. Não existe no procedimento administrativo o chamado efeito de julgado, que caracteriza a fase judicial. Contudo, este meio procedimental não dispensa o contribuinte do pagamento do tributo sob pena de a AT recorrer ao processo de execução fiscal.

Assim sendo, nas situações que exista erro na liquidação, mesmo que esta seja imputável aos serviços ou ao próprio contribuinte, o meio processual administrativo a adotar é a reclamação graciosa, de forma a reivindicar a ilegalidade da liquidação e a correção do erro, ainda que se trate de matéria de fato ou de direito (Catarino e Guimarães, 2021, p. 590).

Este procedimento é apresentado por escrito no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, podendo sê-lo oralmente, ou também, poderá ser enviada por transmissão eletrónica de dados, nos termos previsto na portaria do Ministro das Finanças, pelo artigo 70.º, n.ºs 6 e 7 do CPPT.

A OCC (2023, p. 6) quanto aos fundamentos da reclamação graciosa explica, que poderão ser quaisquer tipos de fundamentos relacionados a uma ilegalidade do ato de liquidação ou qualquer vício procedimental que ocorra previamente à decisão final, que estão definidos no

artigo 99.º do CPPT, e são os mesmos fundamentos aplicáveis à impugnação judicial, de acordo com o artigo 70.º do CPPT, sendo estes⁵⁵:

- Erro na qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros fatos tributários – por exemplo, um gasto ser qualificado como despesa (erro na qualificação), e no caso de aplicar uma taxa que não corresponde à taxa legalmente prevista (erro na quantificação);
- Incompetência – refere-se à violação dos poderes da AT, esta situação ocorre quando a liquidação do imposto incumbe ao órgão periférico regional e não ao órgão periférico local;
- Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- Preterição de outras formalidades legais – situações associadas a outras questões legais possíveis de colocar em causa a legalidade do ato final, por exemplo, no caso do direito de audição, que poderá gerar a anulabilidade do ato.

A reclamação graciosa poderá resultar num deferimento ou indeferimento expresso ou tácito. Quando à resposta a reclamação graciosa for um indeferimento, o contribuinte poderá recorrer a uma impugnação judicial, pelo artigo 102.º do CPPT, tendo em consideração o prazo e três meses a contar dos fatos previstos no n.º 1 deste artigo, que já foram referidos anteriormente, a exceção de outros prazos especiais definidos na lei.⁵⁶

4.2. O recurso hierárquico

O recurso hierárquico está regulado nos artigos 66.º e 67.º do CPPT, pela qual é possível recorrer ao recurso hierárquico referente as decisões dos órgãos da AT, a título de exemplo, quando a AT não concede razão a uma reclamação graciosa realizada pelo contribuinte, pela decisão desfavorável, este poderá apresentar um recurso hierárquico ao superior de quem proferiu a decisão anterior.

Os recursos hierárquicos são dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato e interpostos, no prazo de 30 dia a contar da notificação do ato respetivo, perante o autor do ato recorrido.

⁵⁵ROCHA, Joaquim Freitas. (2014). *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, pp.230-232.

⁵⁶É exemplo os artigos 131.º ao 134.º, o art.º 143.º e art.º 144.º do CPPT.

Deste modo, o recurso hierárquico não pode ser utilizado diretamente, deverá existir um meio de reação anterior, como a reclamação graciosa ou a revisão do ato tributário. Só com o indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa ou da revisão do ato tributário, é que será possível apresentar recurso hierárquico.

É de notar que, o recurso hierárquico não é aplicado no âmbito do processo de execução fiscal, visto que este tem natureza judicial é aplicado um processo judicial (art.º 103.º, n.º 1 da LGT) e, não um procedimento administrativo tributário.

O recurso hierárquico, igualmente, não pode ser apresentado no processo de contraordenação, e para estes casos a defesa e o meio impugnatório consta no RGIT.

Os recursos hierárquicos devem subir no prazo de 15 dias, acompanhados do processo a que respeite o ato ou, quando tiverem feitos meramente devolutivos, com um extrato do processo em anexo. Neste prazo, o autor do ato recorrido pode revogá-lo total ou parcialmente, pelos n.ºs 3 e 4 do art.º 66.º do CPPT. Estes são decididos no prazo máximo de 60 dias, a contar da data em que for remetido ao órgão que o tem de decidir.

Quanto a natureza e efeito do recurso hierárquico, este, salvo lei em contrário, tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo, cf. artigo 67.º, n.º 1 do CPPT.

A OCC (2023) explica que a natureza facultativa do recurso quer dizer que o SP tem a faculdade de escolher o meio impugnatório, podendo usar este meio ou outro, como a impugnação judicial, já que o meio impugnatório não depende da prévia utilização do outro, sendo que em ambos, os prazos correm em simultâneo. Por outro lado, o efeito devolutivo significa que é possível executar a decisão recorrida na pendência do recurso hierárquico.

Um exemplo referido pela OCC (2023), é quando estamos perante um imposto que ainda não foi pago, este montante em dívida é encaminhado para cobrança coerciva através do processo de execução fiscal, tendo como consequências as custas processuais, juros de mora e penhora.

Caso a lei conceda ao recurso hierárquico efeito suspensivo, este limita-se à parte da decisão contestada, pelo n.º 2 do art.º 67.º do CPPT, pela qual a restante parte da decisão é passível de execução.

O recurso contencioso de atos da AT realizados por ocasião de desalfandegamento, que decidam a classificação pautal de mercadorias de importação proibida ou condicionada é

previamente precedido de recurso hierárquico, sendo aplicável o art.º 77.º - A do CPPT, com as devidas adaptações.

4.3. Pedido de revisão de matéria tributável

Como já dito anteriormente, o procedimento de inspeção seja interno ou externo resultará de uma liquidação adicional ou corretiva. Esta situação pode ser impugnada pelo contribuinte, caso ele não concorde com a forma que está a ser calculado ou estimado o montante de imposto a pagar / receber. Por isso, um dos meios que os SPs podem recorrer é a revisão da matéria tributável. Este meio de impugnação apresenta dois meios – a avaliação por métodos diretos ou, na impossibilidade desta, recorrer-se a avaliação indireta. Note-se que, a matéria tributável, por regra, é determinada pela avaliação direta, caso contrário recorre-se a avaliação por método indireto (**ver ponto 3. deste capítulo.**).

Assim sendo, o SP poderá recorrer ao pedido de revisão, a exceção de aplicar o regime simplificado de tributação em que não sejam efetuadas correções com base noutra método indireto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa, cf. artigo 91.º, n.º 1 da LGT.

Após recebimento do pedido de revisão e no caso de estarem os requisitos legais necessários, o órgão da AT da área do domicílio fiscal do requerente, designará no prazo de oito dias um perito da AT que preferencialmente não tenha tido qualquer intervenção, para marcar uma reunião entre esse perito e o perito indicado pelo contribuinte, que deverá realizar-se no prazo máximo de 15 dias, cf. o n.º 3 do art.º 91.º da LGT.

Também, é uma opção do SP requerer a nomeação de perito independente, igual faculdade cabendo ao órgão da administração tributária até à marcação da reunião referida, pelo n.º 4 do art.º 91.º da LGT. A notificação da reunião será feita através de carta registada, com antecedência de oito dias, cf. o n.º 5.

No caso que ocorra falta do perito do contribuinte, o órgão da administração tributária marcará nova reunião para o quinto dia subsequente, advertindo simultaneamente o perito do contribuinte que deverá justificar a falta à primeira reunião e que a não justificação da falta ou a não comparência à segunda reunião valem como desistência da reclamação, cf. o n.º 6 do mesmo artigo.

Contudo a falta do perito independente, não impede a realização das reuniões, podendo apresentar por escrito as suas observações num prazo de cinco dias a seguir à reunião que devia ter comparecido, pelo n.º 8.

Existem casos que pode ocorrer agravamento até cinco por cento da coleta, quando se verificarem em conjunto as seguintes situações, pelo n.º 9: provar-se que lhe é imputável a aplicação de métodos indiretos, a reclamação ser destituídas de qualquer fundamento e, tenha sido deduzida impugnação judicial, esta ser considerada improcedente.

Salientamos que, nem todas as situações previstas no art.º 87.º da LGT, são possíveis de pedido de revisão da matéria tributável, pelo art.º 91.º da LGT. As situações associadas a manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados (art.º 87.º, al. d) e f) da LGT) só podem ser sujeitos a recurso judicial, com efeito suspensivo (art.º 146.º-B; 146.º - D e 89.º - A, n.º 8 da LGT).

O pedido de revisão não se aplica a correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo os pressupostos para a determinação indireta da matéria coletável apresentados no art.º 87.º da LGT (art.º 91.º, n.º 14 da LGT).

Relativamente aos fundamentos para realizar o pedido de revisão de matéria tributável, podem ser invocados os seguintes:

- **Erro na qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros tributários.** Neste âmbito, o contribuinte demonstra que a AT realizou um erro que originou à fixação de um montante superior de imposto ao que é normal ou adequado.
- **Erro quanto à verificação dos pressupostos.** Neste caso, o contribuinte alega que a sua contabilidade e a informação que apresenta permite quantificar de forma direta a sua situação tributária.

O procedimento de revisão de matéria coletável incide sobre um debate contraditório entre o perito indicado pelo SP e o perito da AT (art.º 92.º, n.º 1 da LGT), sendo conduzido por um perito da AT e deve ser concluído no prazo de 30 dias contados desde o seu início, dispondo o perito do contribuinte de direito de acesso a todos os elementos que tenham fundamentado o pedido de revisão (art.º 92.º, n.º 2 da LGT).

Este debate tem como finalidade acordarem a matéria tributável, e neste caso, a AT não poderá alterar a matéria tributável acordada, salvo em caso de trânsito em julgado de crime de fraude fiscal, envolvendo os elementos que serviram de base à sua quantificação, considerando-se suspenso o prazo de caducidade no período entre o acordo e a decisão judicial (art.º 92.º, n.º 6 da LGT).

Caso contrário, se não ocorrer acordo entre as partes, no prazo de 30 dias, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos (art.º 92.º, n.º 6 da LGT).

Veja-se como é realizada a avaliação indireta no **ponto 3 deste capítulo**.

5. Auditoria fiscal e a relação com a inspeção tributária

Preliminarmente, a auditoria tributária permite verificar a verdadeira situação económica, salvaguardando de possíveis fraudes, evasões fiscais ou práticas ilícitas, reduzindo os danos fiscais que surgem e colocam em causa a entidade alvo da auditoria.⁵⁷

Canedo et al. (2007) indica que a auditoria tributária recai na confirmação das declarações fiscais, que se pressupõe verdadeiras e que transparecem o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais e que, por conseguinte, reflete a situação tributária real do contribuinte e que os impostos devidos foram entregues.

A este respeito, Macedo (2019, p. 4) define auditoria fiscal como

um exame fiscal à situação da entidade, onde se pretende comprovar que esta procedeu em conformidade ao pagamento efetivo do tributo, de acordo com os prazos e formalismos legais, conforme apresentado por esta nas declarações fiscais, que se presumem verdadeiras (artigo 75.º da LGT), para coim isto, se verificar se a situação tributária condiz com o resultado fiscal apurado, sendo desta forma analisadas todas as operações passíveis de impacto tributário.

O Tribunal de Contas (1999) define a auditoria como um meio de controlo financeiro. Este conceito tem evoluído ao longo do tempo, dado ao aumento das empresas e os objetivos que estas pretendem alcançar. É o caso de tentar obter o máximo de rendimento sem pagar o imposto devido, refletindo-se em erros e fraudes.

⁵⁷Cf. MACEDO, Rodrigues Teixeira A. J. (junho 2019). *Procedimento de Inspeção Tributária Externo*. [Dissertação de Mestrado]. Lisboa, ISCAL. Pág. 5.

Por este motivo, alargou-se o conceito de auditoria, sendo este «um exame ou verificação de contas, da situação financeira e/ou da gestão, realizada por um auditor com vista à emissão de um parecer». (*op. cit.* p. 22)

Pela IFAC a auditoria consiste (*op. cit.* p. 23) «(...) uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade».

Com as diversas definições de auditoria tributária apresentadas, é possível aferir que esta tem vários pontos em comum com o procedimento de inspeção tributário. Uma vez que tem o objetivo de verificar e averiguar a fiabilidade e credibilidade das informações apresentadas; possui uma vertente preventiva, no combate de evasão e fraudes fiscais; é realizado por um inspetor; é elaborado um relatório com as conclusões levantadas durante a inspeção.

Relativamente às suas fases, estas iniciam-se com um planeamento. Neste caso, trata-se da área tributária, assim o planeamento consistirá na verificação de todos os elementos disponíveis que estão associados ao cumprimento fiscal do contribuinte, como por exemplo os dossiês e as declarações fiscais (IRS, IRC, IVA e outros elementos declarativos), de maneira a cruzar a informação obtida.

Em suma, é possível afirmar que existe uma relação de semelhança em vários aspetos entre a auditoria tributária e a inspeção tributária.

III. INFRAÇÕES FISCAIS

Neste terceiro capítulo, torna-se fundamental entender os tipos de infrações existentes, visto que uma das finalidades do procedimento de inspeção tributário é a prevenção das infrações tributárias, por isso, abordaremos neste capítulo as infrações mais cometidas no âmbito do procedimento de inspeção tributário.

Por outro lado, este procedimento embora possa detetar irregularidades e anomalias, a averiguação da infração tributária é da competência do Ministério Público, por isso, que o procedimento de inspeção torna-se um instrumento preventivo.

1. Definição de infração fiscal

Uma infração tributária é um fato típico, ilícito e culposo declarado punível, podendo dividir-se em crimes e contraordenações. Quando o mesmo facto se considerar simultaneamente um crime e contraordenação, o agente será castigado a título de crime, podendo ser aplicável sanções acessórias para a contraordenação.⁵⁸ Ou seja, o agente será punido com a sanção de maior gravidade, neste caso o crime, sem prejuízo de lhe aplicarem sanções relacionadas a contraordenação.

Martins (2012, p. 11) define infração como

(...) um fato típico porque os seus elementos constitutivos estão legalmente identificados na lei. O comportamento do contribuinte consubstanciará uma infração fiscal, independentemente da conduta daquele ser por ação ou por omissão, se integrar os elementos objetivos e subjetivos tipificados na lei como enformadores de um determinado tipo legal de infração.

O mesmo indica que os aspetos objetivos recaem sobre a não entrega das declarações ou na falta de entrega da prestação tributária, como também consiste em esconder factos relevantes sobre a sua situação económica ou na falsificação de documentos fiscalmente relevantes. Desta maneira, o tipo legal de infração é definido em função da qualificação dos fatos associados ao contribuinte.

Ainda, Martins (2012, p. 11) dá outra definição de infração fiscal, especificamente

é um facto ilícito porque traduz a violação de uma norma ou normas legais que impõem obrigações fiscais, de natureza declarativa ou principal, que o contribuinte conhece e que

⁵⁸Cf. Artigo 2.º do RGIT.

decorrem diretamente do seu enquadramento fiscal em função do tipo de atividade económica exercida e do qual depende a sua caracterização como sujeito passivo da relação jurídica tributária ou como outro tipo de obrigado tributário.

Salgueiro (2018, p. 26) define infração como «(...) toda e qualquer violação de uma norma, seja qual for a sua natureza, à qual corresponde uma sanção. Assim sendo, qualquer violação dos deveres tributários tem como consequência jurídica a aplicação das correspondentes sanções tributárias, previstas na lei».

Porém, o mesmo autor indica (*op. cit.* p. 26) que as infrações têm uma natureza diferente consoante a situação a que estivermos presentes, procurando atingir objetivos diferentes «sanções de carácter punitivo coexistem sanções reconstitutivas (v.g. nulidade dos negócios jurídicos ilegais), compensatórias (v.g. juros tributários compensatórios), compulsórias (v.g. juros tributários de mora) e preventivas».

As infrações, como referimos, podem ser divididos em dois tipos – contraordenações e crimes. A sua distinção advém da gravidade (maior ou menor) atribuída ao ato. Os crimes são-lhes aplicados pena de multa e/ou pena de prisão, enquanto as contraordenações são-lhe aplicadas coimas, que iremos abordar nos pontos seguintes.

2. Contraordenações

Uma contraordenação constitui todo o fato ilícito e censurável que preenche um tipo legal no qual se comine uma coima (art.º 1.º do RGCO).

Martins (2012, p. 13) define contraordenação como «o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, cujos elementos constitutivos não preenchem um tipo legal de crime. A contraordenação é, portanto, um ilícito fiscal sem natureza criminal».

No que respeita as contraordenações fiscais, o autor indica que como se trata de infrações sem natureza criminal, a sanção aplicável é uma coima.

Acerca das coimas e das multas, estas não têm o mesmo significado, nem são aplicáveis sempre pelo mesmo órgão, quer isto dizer, que uma sanção pecuniária que preencha um tipo legal de contraordenação, a sanção a aplicar é uma coima e por regra é aplicável por uma autoridade administrativa. O que distingue a multa de uma coima é o facto de quando a multa

não é paga, pode ser transformada em prisão, e a coima não (Martins, 2012). Porém, a multa que não for paga poderá ter piores consequências do que a coima.

No caso de as coimas, as sanções pecuniárias e as custas processuais não serem pagas, no prazo do processo de contraordenação, será extraída uma certidão de dívida ou certidão da conta ou liquidação, que passará a execução fiscal, conforme o n.º 2 do artigo 65.º do RGIT.

As contraordenações tributárias podem qualificar-se como simples ou graves. As primeiras, são puníveis com coima cujo limite máximo não supere os €15.000. Quanto às segundas, as contraordenações graves são puníveis com coima superior a €15.000, e independentemente da coima aplicável, a lei qualifique como tal.⁵⁹

2.1. Tipologias de contraordenações fiscais

As contraordenações fiscais podem apresentar várias tipologias, que vão do artigo 113.º ao 129.º do RGIT. Neste trabalho, serão abordadas as que ocorrem com maior frequência⁶⁰, nomeadamente a falta de entrega da prestação tributária (art.º 114.º); falta ou atraso nas declarações (art.º 116.º); a falta ou atraso na apresentação ou exibição de documento ou de declarações e de comunicações (art.º 117.º) e, omissões e exatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes (art.º 119.º).

□ Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes (art.º 113.º do RGIT)

Aqueles que dolosamente se recusarem a entregar, exhibir ou apresentar documentos de escrita, de contabilidade ou documentos fiscalmente relevantes a funcionário competente, quando os factos não constituam fraude fiscal, são punidos com coimas de €375 a €75.000, pelo n.º 1 do artigo 113.º do RGIT.

Contudo, quando a AT define uma data para a apresentação dos documentos e as informações acima mencionados, a funcionário competente, a infração só é considerada realizada no fim desse prazo, cf. n.º 2.

Além disso, considera-se recusa por parte do SP, quando não apresente os documentos e informações solicitadas, e não permita o livre acesso ou utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização, nos termos do n.º 3.

⁵⁹Cf. Artigo 23.º do RGIT.

⁶⁰Ver **tabela 4**, presente no **capítulo IV**, deste trabalho.

□ **Falta de entrega da prestação tributária (art.º 114.º do RGIT)**

A não entrega, total ou parcial, por um período de 90 dias ou superior a este, desde que os fatos não constituam crime, ao credor tributário, 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, pelo artigo 114.º, n.º 1 do RGIT.

Se a conduta for imputável a título de negligência, e o período não ultrapassar os 90 dias, é aplicado uma coima variável entre 15% e metade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstratamente estabelecido.

Em adição, é considerado este tipo de contraordenação, a prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, assim como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de liquidar, nos termos da lei.

As coimas referidas anteriormente, são igualmente aplicáveis em qualquer caso de não entrega, dolosa ou negligente, da prestação tributária que, embora não tenha sido deduzida, o devesse ser.

As situações puníveis, referentes a falta de entrega da prestação tributária estão abrangidas no n.º 5 do referido artigo, são:

- a) A falta de liquidação, liquidação inferior à devida ou liquidação indevida de imposto em fatura ou documento equivalente, falta de entrega, total ou parcial, ao credor tributário do imposto devido que tenha sido liquidado ou que devesse ter sido liquidado em fatura ou documento equivalente, ou a sua menção, dedução ou retificação sem observância dos termos legais;
- b) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva preceder a alienação ou aquisição de bens;
- c) A falta de pedido de liquidação do imposto que deva ter lugar em prazo posterior à aquisição de bens;
- d) A alienação de quaisquer bens ou o pedido de levantamento, registo, depósito ou pagamento de valores ou títulos que devam ser precedidos do pagamento de impostos; e) A falta de liquidação, do pagamento ou da entrega nos cofres do Estado do imposto que recaia autonomamente sobre documentos, livros, papéis e atos;

- e) A falta de pagamento, total ou parcial, da prestação tributária devida a título de pagamento por conta do imposto devido a final, incluindo as situações de pagamento especial por conta.

O pagamento do imposto por forma diferente da legalmente prevista é punível com coima de €75 a €2.000.

Salientamos o facto de que, se o contribuinte não entregar o imposto devido, no prazo de mais de 90 dias e o imposto for superior a €7.500. Esta situação, em princípio será punida a título de crime de abuso de confiança, à exceção da AT considerar que o contribuinte praticou o ato de forma negligente.

□ **Falta ou atraso de declarações (art.º 116.º do RGIT)**

A falta de declarações que para efeitos fiscais devem ser apresentadas a fim de que a AT determine, avalie ou comprove a matéria coletável, bem como a respetiva prestação fora do prazo legal, é punível com coima de €150 a €3.750. Estas declarações são aquelas que o contribuinte deve apresentar periodicamente, pelo n.º 1 e n.º 2 do artigo 116.º RGIT.

Não é aplicável a contraordenação pela falta ou atraso de declarações fiscais, quando o SP, no ano a que respeita a declaração de rendimentos, esteja abrangido por uma das situações de dispensa de declaração, contempladas no artigo 58.º do CIRS.

Quando o mesmo se aplique às situações previstas nos n.ºs 2, 4, 5, 6, e 7 do artigo 63.º - A da LGT, é punível com coima de €3.000 a €165.000.

No caso, da falta da apresentação ou a apresentação estiver fora do prazo legal do mapa plurianual das perdas por imparidade para risco específico de crédito a incluir no processo de documentação fiscal, a que se refere o artigo 130.º do CIRC, é punível com coima de €375 a €22.500.

□ **Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações (art.º 117.º do RGIT)**

O artigo 117.º RGIT, apresenta várias situações consideradas contraordenações puníveis devido à falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações, sendo estas as seguintes:

A falta ou atraso na apresentação ou a não exibição, imediatas ou no prazo que a lei ou a AT fixarem, de declarações ou documentos comprovativos dos fatos, valores ou situações

constantes das declarações documentos de transporte ou outros que legalmente os possam substituir, comunicações, guias, registos, ainda que em formato digital, ou outros documentos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que autonomamente devam ser legal ou administrativamente exigidos são puníveis com coima de €150 a €3.750.

A falta de apresentação, ou a apresentação fora do prazo legal, das declarações de início, alteração ou cessação de atividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais é punível com coima de €300 a €7.500.

A falta de exibição pública dos dísticos ou outros elementos comprovativos do pagamento do imposto que seja exigido é punível com coima de €35 a €750.

A falta de apresentação ou apresentação fora do prazo legal das declarações ou fichas para inscrição ou atualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares é punível com coima de €75 a €375.

A falta de apresentação da documentação respeitante à política adotada em matéria de preços de transferência, bem como a falta de apresentação, no prazo legalmente previsto, da declaração de comunicação da identificação da entidade declarante ou da declaração financeira e fiscal por país relativa às entidades de um grupo multinacional, é punível com coima de €500 a €10.000, acrescida de 5 % por cada dia de atraso no cumprimento das presentes obrigações.

A falta de apresentação no prazo que a administração tributária fixar dos elementos referidos no n.º 9 do artigo 66.º do CIRC é punível com coima de €500 a €10.000.

A falta de apresentação ou a apresentação fora do prazo legal das declarações previstas nas alíneas b) e d) do n.º 7 do artigo 69.º do Código do IRC é punível com coima de €500 a €22.500.

□ **Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes (art.º 118.º do RGIT)**

A contraordenação por falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes, podem ter três maneiras de se formarem, designadamente:

Aquele que dolosamente falsificar, viciar, ocultar destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, quando não deva ser punido pelo crime de fraude fiscal, é punido com coima variável entre €750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até €37.500.

Esta contraordenação também é aplicada a quem utilizar, alterar ou viciar programas, dados ou suportes informáticos, necessários ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte, com o objetivo de obter vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias, é punido com coima variável entre €750 e o triplo do imposto que deixou de ser liquidado, até €37.500.

Nos casos em que não exista imposto a liquidar, os limites das coimas referidas anteriormente são reduzidas a metade, ou seja, para ambas situações a coima ficará entre €375 a €18.750.

□ **Omissões e exatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes (artigo 119.º do RGIT)**

Este tipo de contraordenação é possível verificar perante a prática de omissões ou inexatidões relacionadas à situação tributária que não constituam fraude fiscal nem contraordenação prevista no art.º 118.º do RGIT (falsificação, viciação e alterações de documentos fiscalmente relevantes), praticadas nas declarações e comunicações, tal como nos documentos comprovativos dos fatos, valores ou situações delas constantes, é punível com coima de €375 a €22.500, cf. art.º 119.º, n.º 1 do RGIT.

Estas coimas são reduzidas para metade, €187,50 a €11.250, quando não houver imposto a liquidar, pelo n.º 2.

Também é aplicada esta contraordenação às omissões ou inexatidões associadas à situação tributária aos casos previstos no art.º 116.º, n.º 1; art.º 117.º, n.º 2 e n.º 9 do RGIT.

As inexatidões ou omissões praticadas nas declarações ou fichas para inscrição ou atualização de elementos do número fiscal de contribuinte das pessoas singulares são puníveis com coima entre €35 e €750, pelo n.º 4.

As outras situações aplicáveis a esta tipologia de contraordenação, que estão associadas à situação tributária do SP, constam no n.º 5 e 6.

□ **Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes (art.º 120.º do RGIT)**

A inexistência de contabilidade organizada ou de livros de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros obrigatórios, assim como registos e documentos relacionados, qualquer que seja a respetiva natureza, é punível com coima entre €225 a €22.500.

Perante a verificação da inexistência de escrita, salvo a aplicação da coima referida anteriormente, é notificado o contribuinte para proceder à sua regularização num prazo a determinar, que não poderá ser superior a 30 dias, e caso não o fizer, ficará sujeito a aplicação adicional da coima presente no art.º 113.º do RGIT (€375 a €75.000).

□ **Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução (art.º 121.º do RGIT)**

Esta tipologia de contraordenação é aplicável a quem não tiver a contabilidade organizada de acordo com as regras de normalização contabilística, quando não seja punida como crime ou como contraordenação mais grave, é punível com coima de €500 a €10.000.

O atraso na execução da contabilidade, na escrituração de livros ou elaboração de outros elementos de escrita, ou de registos, por tempo superior ao previsto na lei, quando não seja punível como crime ou contraordenação mais grave, é punível com coima de €250 a €5.000.

A produção pelo sujeito passivo do ficheiro normalizado de exportação de dados sem observância do modelo de estrutura de dados legalmente previsto é punível com coima de €250 a €5.000.

Quando ocorre o atraso, mesmo aplicado a coima prevista nas situações anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a definir, não sendo superior a 30 dias, e se caso não o fizer, ficará sujeito a aplicação da coima presente no art.º 113.º do RGIT (€375 a €75.000).

3. Crimes

O RGIT em relação aos crimes distingue-os em quatro partes, (i) os crimes tributários comuns; (ii) os crimes aduaneiros; (iii) os crimes fiscais e (iv) os crimes contra a segurança social. Neste ponto serão abordados os crimes tributários comuns e os crimes fiscais.

Martins (2012, p. 12) define crime como «uma conduta humana, voluntária e culposa, que preenche um dos modelos ou tipos legais onde a lei inscreveu bens jurídicos considerados dignos de proteção».

O crime é caracterizado por ser um ato cometido com dolo (intenção de praticar a ação). A punibilidade a título de negligência deve constar na lei.

3.1. Crimes tributários comuns

3.1.1. Crime de burla tributária

O crime de burla tributária está regulado no artigo 87.º do RGIT e, é aplicado a quem por meio de falsas declarações, falsificações ou viciação de documentos fiscalmente importantes ou outros meios fraudulentos, determinar a AT ou a administração da SS a efetuar atribuições patrimoniais das quais originem enriquecimento do agente ou de terceiro sendo os fatos punidos com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

No caso de a atribuição for de valor elevado, a pena agrava-se, podendo ser prisão de um a cinco anos (pessoas singulares) ou multa de 240 a 1.200 dias (pessoas coletivas); e se for de valor consideravelmente elevado, a pena é de prisão de dois até oito anos (pessoas singulares) e a multa de 480 a 1.920 dias (pessoas coletivas). A tentativa de burla, também é punível, de acordo com o artigo 87.º RGIT.

Assim sendo, temos quatro formas de punir a o crime de burla tributária, designadamente:

- Até três anos ou multa até 360 dias;
- Até cinco anos de prisão ou multa até 240 a 1.200 dias, para casos que a atribuição for de valor elevado;
- Dois a oito anos de prisão para pessoas singulares e multa de 480 a 1920 dias para pessoas coletivas, para casos que a atribuição for de valor consideravelmente elevado;
- Tentativa.

Como indica Gasalho (2013, p. 6) a burla tributária

emerge então em oposição aos crimes de forma livre, pois a lei descreve com detalhe a forma do comportamento proibido, exige um especial modo de agir. Releva então para a sua concretização a conduta do agente, que deve preencher os elementos pormenorizados da norma, e não apenas o resultado (o enriquecimento).

Seguindo o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 26/01/2011⁶¹, refere que são elementos constitutivos de burla tributária (1) o uso de erro ou engano sobre os fatos, provocado por meios fraudulentos, como falsas declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscalmente relevantes;(2) que sejam aptos ou idóneos a determinar a AT ou a Administração da SS a efetuar atribuições patrimoniais das quais resulte enriquecimento do agente ou de terceiro.

Da mesma maneira que, Figueiredo Dias e Brandão (2015, p. 404) indicam que «o crime de burla tributária foi instituído com o propósito de dotar o sistema penal fiscal português de um lugar paralelo ao crime de burla do direito penal de justiça (art.º 217.º do CP)».

O art.º 217.º do CP, define burla em termos gerais, dado que comete uma burla quem, com intenção de obter para si ou para terceiro enriquecimento ilegítimo, por meio de erro ou engano sobre fatos que astuciosamente provocou, para determinar outrem à prática de atos que lhe causem, ou causem a outra pessoa, prejuízo patrimonial, é punido com pena de prisão até 3 anos ou com pena de multa.

Quanto à conduta da burla tributária, Figueiredo Dias e Brandão (2015, pp.407-408) referem que este recai sobre um *crime de resultado*, que nasce da consequência de um determinado processo causal, sendo considerado também um *crime de execução vinculada*. Uma vez que, a conduta do agente para ser considerada uma burla tributária, não ocorre somente de uma afetação negativa do património fiscal, mas também do resultado seja acompanhado de um outro, o enriquecimento.

Os mesmos autores alegam que para a conduta do agente ser considerado um crime de burla tributário, terá de atravessar os seguintes momentos:

- Uma conduta fraudulenta do agente, que se dirige à AT apresentando falsas declarações, documentos falsificados ou viciados, ou outros instrumentos enganosos;
- Que, fruto dessa conduta errada do agente, a AT recaia sobre a situação tributária numa perspetiva distinta da realidade, cometendo um erro;
- Que, induzida por esse erro, a AT agir com prejuízo na esfera patrimonial fiscal do Estado, através da realização de atribuições patrimoniais, e;

⁶¹Processo 370/06.7TACBR.C1. (Relator: Eduardo Martins). Disponível em <http://www.dgsi.pt/>

- Que dessas atribuições originem o enriquecimento do agente ou de terceiro.

3.1.2. Crime de frustração de créditos

Pelo artigo 88.º RGIT, quem sabe que tem de entregar tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou dívida às instituições de segurança social, vender, deteriorar ou ocultar, fizer desaparecer ou onerar o seu património com intenção de, por essa forma, frustrar total ou parcialmente o crédito tributário é punido com pena de prisão de um a dois anos ou com pena de multa até 240 dias.

Assim como, quem consentir atos ou contratos que importem a transferência ou oneração do património com a intenção de vender, deteriorar ou ocultar, fazer desaparecer ou onerar o seu património, sabendo que o tributo já está liquidado ou em processo de liquidação ou que tem dívida às instituições de segurança social, é punido com pena de prisão de até um ano ou multa até 120 dias.

Como refere o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 06/01/2010⁶²,

[e]fetivamente, as condutas previstas no n.º 1 do artigo citado – “alienar”, “danificar”, “ocultar”, “fazer desaparecer”, “onerar o seu património” – constituem atos do próprio obrigado tributário, ou seja, daquele sobre quem recai o dever de realização da prestação tributária; por seu turno, o n.º 2 prevê as condutas de terceiro interveniente que outorga em negócio jurídico (ato ou contrato) que tenha por efeito a transferência ou oneração de património que possa responder pelas dívidas tributárias.

No Acórdão do Tribunal de Relação do Porto, de 28/05/2014⁶³, são definidos os elementos objetivos no n.º 1 e 2, do artigo 88.º do RCPITA, sendo os do n.º 1 os seguintes:

- Conhecimento por parte do devedor da obrigação de proceder ao pagamento do tributo ou dívida à segurança social;
- Estar o tributo ou a dívida à segurança social já liquidado ou em processo de liquidação;
- Haver alienação, danificação, ocultação, desaparecimento voluntário ou oneração do património, com vista a causar a frustração total ou parcial do crédito tributário ou de dívida às instituições de segurança social.

⁶²Processo 25/07.5IDCBR.C1. (Relator: Alberto Mira). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

⁶³Processo. 15/09.4IDVRL.P1. (Relator: Maria Dolores da Silva Sousa). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Constituem elementos objetivos do crime em causa, nos casos do n.º 2:

- A outorga de atos ou contratos que determinem a transferência ou a oneração de património;
- Conhecimento da existência de tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou de dívida à segurança social;
- Intenção de frustrar total ou parcialmente o crédito tributário.

A este respeito, no Acórdão do Tribunal da Relação e Coimbra⁶⁴, alega que tanto os elementos (objetivos) referidos no n.º 1 e n.º 2, exigem o conhecimento da existência de tributo já liquidado ou em processo de liquidação ou de dívida às instituições de segurança social, e a intenção de frustrar total ou parcialmente o crédito tributário, que consiste no elemento representativo de dolo específico.

A frustração de crédito encontra-se também regulado no Código Penal (CP), no artigo 227.º - A, referindo que o devedor que, depois da pronúncia de sentença condenatória exequível, destruir, danificar, fizer desaparecer, ocultar ou esconder parte do seu património, para dessa maneira intencionalmente frustrar, total ou parcialmente, a satisfação de um crédito de outrem, é punido, se estabelecido a ação executiva, nela não se conseguir satisfazer inteiramente os direitos do credor, com pena de prisão até três anos ou com pena de multa. Assim como são aplicáveis os n.ºs 2 e 3 do artigo 227.º do CP.

Na opinião de Catarino et al (2020) existem três pressupostos para a frustração de créditos tributários, referidamente:

- Existe um imposto liquidado, e de prestações parafiscais, ou quando esteja em processo de liquidação;
- Quando existe uma prática de atos com objetivo de colocar o SP numa situação de insolvência, limitando o Estado da cobrança dos impostos que lhe são devidos;
- A intenção de prejudicar a Fazenda Nacional com o não pagamento total ou parcial dos impostos devidos. Existe dolo ao praticar a ação, visto que o devedor para fugir ao pagamento de imposto, torna-se insolvente.

Em suma, em conformidade com Martins (2012), no âmbito da inspeção tributária, este crime ocorre quando o contribuinte já tem o conhecimento de que é devedor, pela notificação

⁶⁴ Processo 25/07.5IDCBR.C1. (Relator: Alberto Mira). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

da liquidação ou pela notificação do relatório final e tem noção das dívidas que terá de pagar à AT. Esta situação origina que o contribuinte pratique (*op. cit.* p. 30) «(...) fatos típicos que consubstanciam a alienação, oneração ou desaparecimento dos bens patrimoniais, criando assim uma impossibilidade objetiva da AT proceder à arrecadação das receitas tributárias».

3.1.3. Crime de associação criminosa

No artigo 89.º do RGIT, o crime de associação criminosa ocorre àquele que promover ou fundar grupo, organização ou associação com a finalidade de praticar crimes tributários, sendo este punido com pena de prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber, nos termos de outra lei penal.

Esta pena é aplicável, igualmente, àquele que apoiar tais grupos, organizações ou associações, na distribuição de armas, munições, instrumentos de crime, armazenagem, guarda ou locais para as reuniões, ou qualquer ajuda para que se recrutem novos elementos. Adicionalmente, quem chefiar, dirigir ou fizer parte dos grupos, organizações ou associações indicadas, é punido com pena de prisão de dois a oito anos, quando pena mais grave não lhe couber, por outra lei penal.

Contudo, a pena poderá ser reduzida ou não ser punida, quando o agente impedir ou se esforçar para impedir a continuação dos grupos, organizações ou associações, ou comunicar à autoridade a sua existência, de maneira a evitar a prática de crimes tributários.

3.1.4. Crime de desobediência qualificada

O crime de desobediência qualificada surge quando o agente desobedecer a ordem ou mandato legítimo regularmente comunicado e emanado do diretor-geral dos Impostos ou do diretor-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, ou de autoridade judicial competente em matéria de derrogação do sigilo bancário, é punida como desobediência qualificada, com pena de prisão até dois anos ou de multa até 240 dias, pelo artigo 90º do RGIT.

3.1.5. Crime de violação de segredo

É considerado crime por violação de segredo, segundo o artigo 91.º do RGIT, quem, sem justa causa e sem consentimento de quem de direito, dolosamente relevar ou se aproveitar do conhecimento do segredo fiscal ou da situação contributiva perante a segurança social de

que tenha conhecimento no exercício das suas funções ou por causa delas é punido com prisão até um ano ou multa até 240 dias.

Ademais, o funcionário, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias.

Assim sendo, o funcionário deverá cumprir com o dever de sigilo na execução das suas funções, visto que, a pena é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo.

3.2. Crimes fiscais

Os crimes fiscais dividem-se em três atuações – a fraude fiscal, a fraude qualificada e o abuso de confiança.

3.2.1. Fraude fiscal

Catarino et al. (2020, p. 912) define fraude sendo «um termo que deriva do latim *fraus* que consiste no emprego do engano, do artifício, do logro e da má-fé para a obtenção de uma vantagem ilícita face às regras do direito constituído concretamente aplicáveis».

A fraude fiscal está estabelecida no artigo 103.º, n.º 1 do RGIT, onde corresponde às condutas ilegítimas que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Os atos considerados fraude fiscal são:

- A ocultação ou alteração de fatos os valores que devem constar na contabilidade ou escrituração, ou nas declarações apresentadas ou prestadas com a finalidade de que a administração fiscal nomeadamente que fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- Ocultação de fatos ou valores não declarados e que devam ser apresentados à AT;
- Celebração de negócios fictícios, quanto ao valor, quanto à natureza, assim como por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Estes crimes são puníveis com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, exceto se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a €15.000, esta será punida como uma contraordenação. Sendo, os valores a ponderarem aqueles que estão nas declarações apresentadas pelos contribuintes à AT.

Na opinião de Catarino et al. (2020, p. 911), as condutas a que o n.º 1 se refere do 103.º do RGIT, «são meramente exemplificativas, o que se retira da expressão “pode” nele empregue». Este tipo de ilícito é bastante vasto para abranger os seguintes pontos:

- Não liquidação;
- Não entrega ou pagamento da prestação tributária;
- A obtenção indevida de benefícios fiscais;
- A obtenção indevida de reembolsos e;
- A obtenção indevida de outras vantagens patrimoniais suscetíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.

Pelo mesmo autor (*op. cit.* p. 911) esta legislação abrange «(...) as situações de incumprimento por parte do devedor originário como as resultantes de retenção na fonte, de substituição tributária ou de imposto liquidado a terceiros no cumprimento de normas próprias dos impostos que o determinam».

Por outro lado, as infrações que tenham um valor inferior a €15.000, como indicado no n.º 2 deste artigo, irão constituir uma contraordenação tributária, conforme a conduta verificada, aplicar-se-á os artigos 113.º e seguintes do RGIT.

Na opinião de Azevedo (2014), o recurso à fraude fiscal é motivado pela crise económica, que leva os contribuintes a obter uma vantagem indevida, porque vêem-se a não conseguirem cobrir a totalidade das suas despesas, ou seja, o contribuinte tem uma necessidade de financiamento.

Outro motivo que leva ao recurso à fraude fiscal, mencionando pelo autor, é o fato da demora por parte da AT na verificação de situações irregulares e a tranquilidade de agir de maneira a cometer crimes tributários, considerando que não será apreendido por «defraudar o Estado e a obter assim aquela vantagem patrimonial».

Em conformidade com o Acórdão do Tribunal da Relação de Évora⁶⁵, refere-se que o crime de fraude fiscal

configura um crime de perigo, na perspetiva do bem jurídico, e de mera atividade, na perspetiva da conduta, pois que embora a conduta deva ser suscetível de causar diminuição das receitas tributárias não importa que essa diminuição se verifique para a consumação do crime.

3.2.2. Fraude qualificada

No artigo 104.º do RGIT, está contemplado no que consiste a fraude qualificada, distinguindo que as pessoas singulares são puníveis com prisão de um a cinco anos e, para pessoas coletivas multa de 240 a 1.200 dias, quando se verificar mais do que uma das seguintes situações:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros ou estejam sujeitos a obrigações acessórias para efeitos de fiscalização tributária;
- b) O agente for funcionário público e tiver abusado gravemente das suas funções;
- c) O agente se tiver socorrido do auxílio do funcionário público com grave abuso das suas funções;
- d) O agente falsificar ou viciar, ou ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária.
- e) O agente usar os livros ou quaisquer outros elementos referidos na alínea anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro;
- f) Tiver sido utilizada a interposição de pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável;
- g) O agente se tiver conluiado com terceiros com os quais esteja em situação de relações especiais.

Adicionalmente, esta pena é aplicável quando o agente utilizar faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes, ou quando exista intervenção de pessoas ou entidades diversas das operações referidas, pelo n.º 2 deste artigo.

⁶⁵Processo 25/15.1JAFAR.E1. (Relator: Beatriz Marques Borges). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

A vantagem patrimonial quando superior a €200.000, a pena aplicável é prisão de dois a oito anos para pessoas singulares e a multa de 480 a 1.920 dias para pessoas coletivas.

O agente que falsificar ou viciar, ou ocultar, destruir, inutilizar ou recusar entregar, exhibir ou apresentar livros, programas ou ficheiros informáticos e quaisquer outros documentos ou elementos probatórios exigidos pela lei tributária e; o que utilizar os livros ou quaisquer outros elementos referidos na alínea anterior sabendo-os falsificados ou viciados por terceiro com o fim de cometer uma fraude fiscal, não será punível autonomamente, salvo se a pena mais grave lhe couber.

3.2.3. Abuso de confiança

O crime de abuso de confiança é dos crimes mais praticados a nível fiscal, como é possível compreender no capítulo IV, com os dados apresentados.

Como refere o artigo 105.º do RGIT, este crime é aplicável a quem não entregar à AT, total ou parcialmente, prestação tributária superior a €7.500, deduzidas nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar, punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

Uma das características deste crime é que o dolo não é um aspeto principal do crime, que se completa no fim de 90 dias sobre o fim do prazo legal da entrega da prestação, cf. art.º 105 do RGIT.

Encontra-se também abrangido por este crime a entidade patronal que deduz ou retém o IRS no salário pago ao trabalhador e não entrega o valor deduzido ou retido nos cofres do Estado.⁶⁶

Também é crime de abuso de confiança fiscal, quando o SP recebe uma prestação de valor superior a €7.500, em que haja obrigação legal de a liquidar e isso não seja feito. Um exemplo é o caso do fornecedor de bens ou serviços recebeu o IVA, através do preço pago pelo adquirente, e não o entregou nos cofres do Estado.⁶⁷

De observar, que só há punição se tiverem decorridos mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal para a entrega da quantia e se a prestação comunicada à administração tributária,

⁶⁶Cf. Lexionário da DRE, 2023.

⁶⁷Cf. Lexionário da DRE, 2023.

através da correspondente declaração, não for paga, juntamente com os juros e a coima, no prazo de 30 dias após a notificação para o efeito.⁶⁸

⁶⁸Cf. Lexionário da DRE, 2023.

IV. RESULTADOS

1. Inspeção tributária

1.1. Ações de controlo realizadas pela inspeção tributária

O procedimento de inspeção pode classificar-se, quanto aos fins em, pelo artigo 12.º do RCIPTA:

- O **procedimento de comprovação e verificação**, que incide na confirmação do cumprimento das obrigações dos SP e demais obrigados tributários; e
- O **procedimento de informação**, recai no cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

Assim sendo, AT no desenvolvimento da IT realiza ações de controlo – a comprovação e verificação e, informação e prevenção. No **Gráfico 1** está representado o n.º de ações de controlo elaboradas, num período de 2017 a 2021.

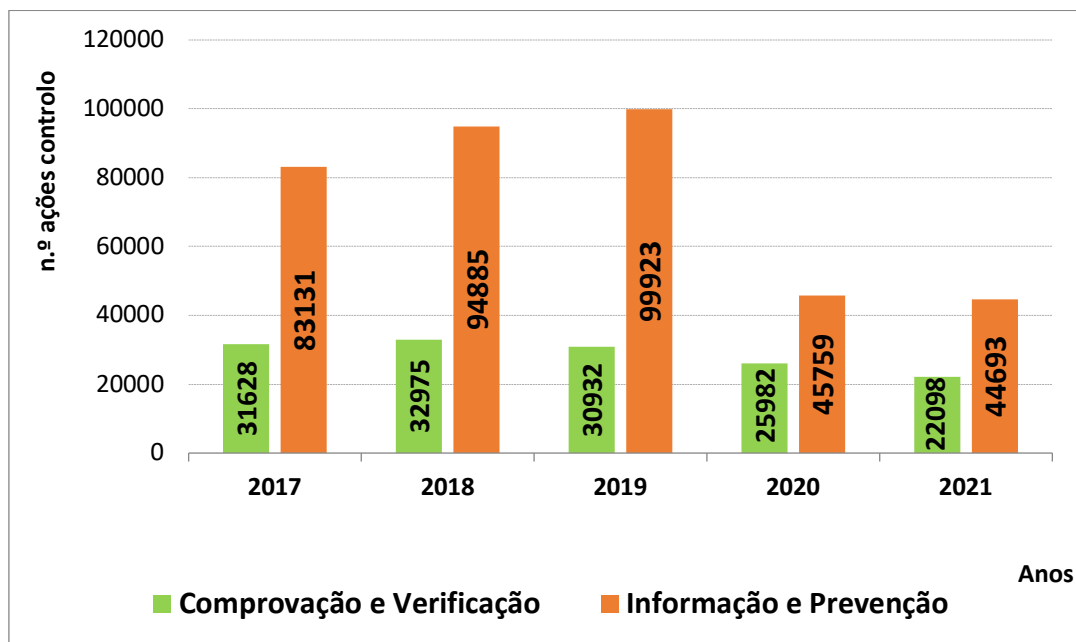


Gráfico 1 - N.º de ações de controlo, por tipo, de 2017 a 2021 (elaboração própria)

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

As ações de controlo realizadas com maior frequência são as de informação e prevenção. Estas tiveram uma diminuição de 2017 a 2021 de **46,70%**. No que respeita as ações de controlo de comprovação e verificação, ocorreu igualmente uma diminuição ao longo dos anos, mas de **30,13%** face o ano de 2017. O ano 2019 foi quando ocorreram mais ações de controlo.

É de salientar que, as ações de comprovação e verificação resultam de correções, ou seja, dá origem a imposto a pagar/receber. Vejamos os seguintes gráficos num período de 2017 a 2019.

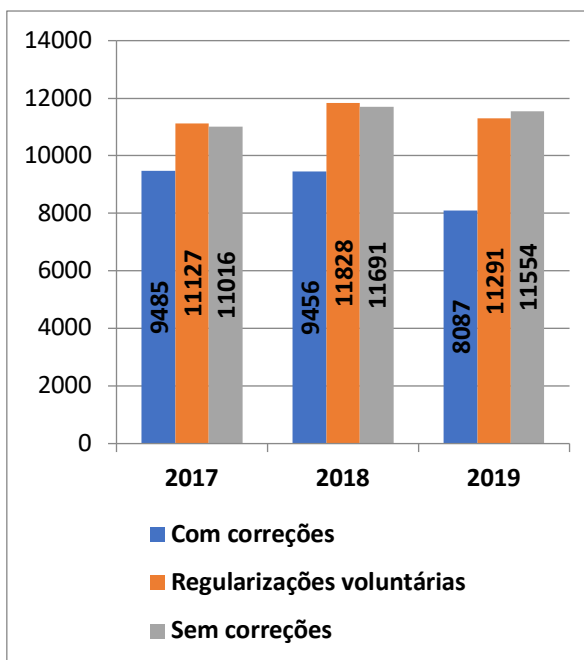


Gráfico 2 - Resultado das ações de comprovação e verificação de 2017 a 2019

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2019

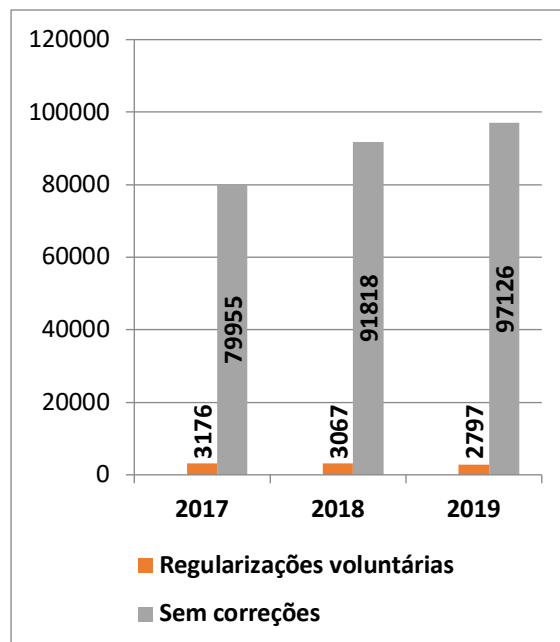


Gráfico 3 - Resultado das ações de informação e prevenção, de 2017 a 2019

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2019

Como se verifica nos gráficos de barras, o **Gráfico 2**, que trata dos resultados das ações de comprovação e verificação apresenta correções voluntárias em todos os anos (barra cor azul), enquanto nas ações de informação e prevenção, no **Gráfico 3**, não consta correções.

Na **Tabela 1**, consta as ações de comprovação e verificação desenvolvidas pela IT, de pessoas singulares e pessoas coletivas, apresentando os tipos de inspeção desenvolvidos em cada um, num período de 2017 a 2021.

Ação Comprovação e Verificação						
Tipo de inspeção	N.º de ações / ano	2017	2018	2019	2020	2021
Pessoas Coletivas	Inspeção Externa	10.979	10.911	10.452	6.517	4.769
	→Parciais/Univalentes	7.308	7.744	7.724	4.670	3.565
	→Gerais/Polivalentes	3.671	3.167	2.728	1.847	1.204
	Inspeção Interna	11.900	12.565	11.909	13.053	1.2287

Pessoas Singulares	Inspeção Externa	4.042	4.135	4.096	2.062	1.079
	→Parciais/Univalentes	2.799	3.035	2.842	1.530	700
	→Gerais/Polivalentes	1.243	1.100	1.254	532	379
	Inspeção Interna	4.707	5364	4475	4350	3.963
TOTAL DE AÇÕES		31.628	32.975	30.932	25.982	22.098

Tabela 1 - N.º de ações por programa inspetivo, ação de comprovação e verificação, de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

As inspeções a pessoas coletivas são mais frequentes do que a pessoas singulares, em todos os anos. Quanto às inspeções externas realizadas as pessoas coletivas apresentam uma diferença negativa, face as inspeções internas, que são mais frequentes. O mesmo ocorre com as inspeções realizadas às pessoas singulares.

1.2. Correções apuradas pela inspeção tributária

Neste tópico é apresentado as correções apuradas pela inspeção tributária, como indicado anteriormente, são as correções que irão dar origem a imposto a pagar/receber.

No **Gráfico 4** está apresentado as correções voluntárias à matéria coletável, em milhões de euros, de 2017 a 2021.

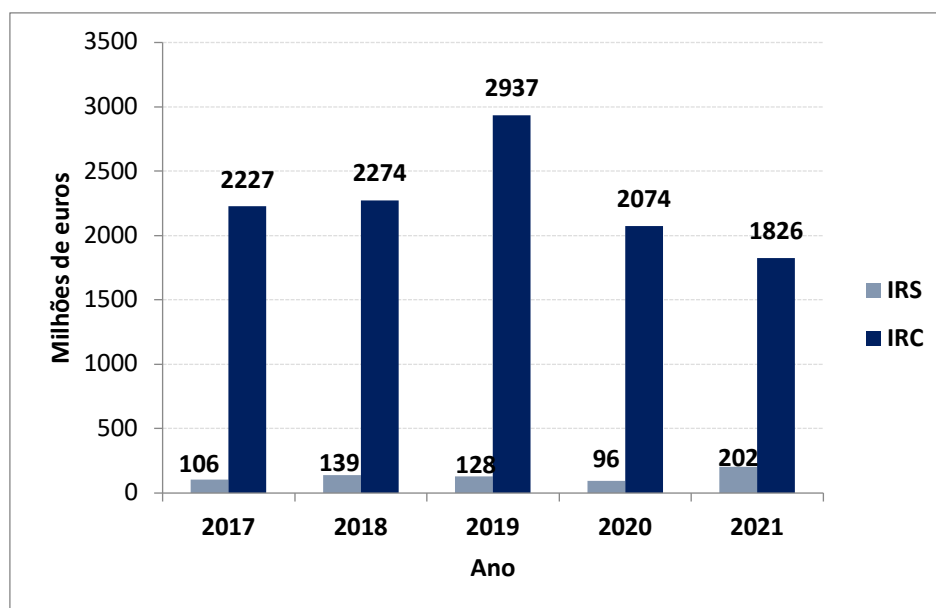


Gráfico 4 - Correções voluntárias à matéria coletável, de 2017 a 2021, em M€

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

Observamos que ocorrem menos correções à matéria coletável em IRS do que em IRC. Sendo que no ano de 2021, as correções em IRS representam aproximadamente 11% das IRC, o maior valor face aos restantes anos. De 2017 a 2020, as correções em IRS representavam cerca de 5% face as correções efetuadas em IRC.

Verifica-se que o maior número de correções realizadas em IRC foi no ano de 2019, com 2.937M€.

De seguida, está apresentado as correções voluntárias ao imposto em falta em milhões de euros, no **Gráfico 5**.

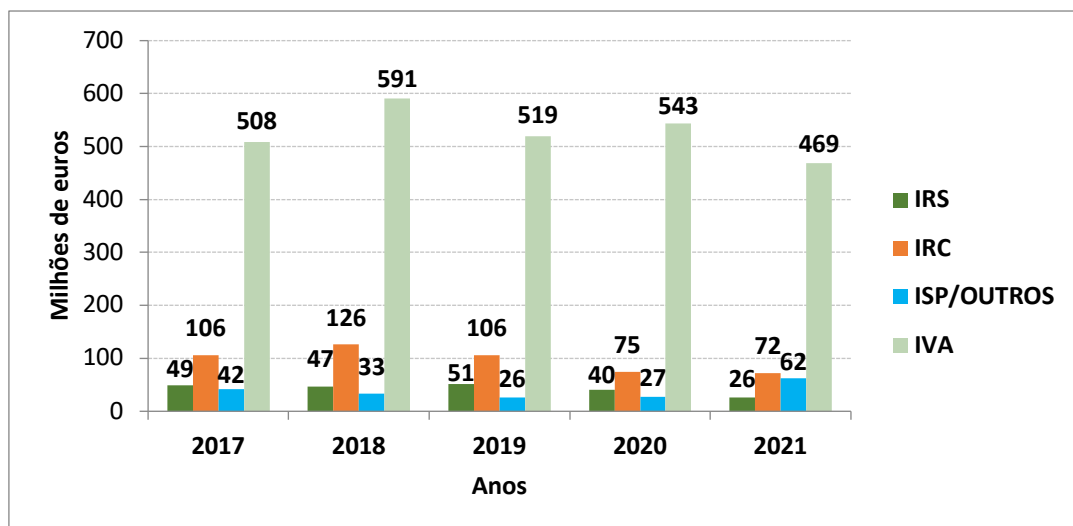


Gráfico 5 - Correções voluntárias ao imposto, por imposto, de 2017 a 2021, em M€

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

As correções voluntárias ao imposto em falta são mais frequentes em IVA, pela qual apresenta valores superiores a 500M€, a exceção do ano de 2021, com 469M€.

As correções voluntárias ao imposto em falta em ISP/OUTROS apresentam os menores valores, não superando os 62M€. Quanto ao IRC, observa-se valores iguais em 2017 e 2019 com um valor de 106M€ em correções ao imposto em falta, diminuindo para 75M€ e 72M€ nos anos de 2020 e 2021.

1.3. Regularizações apuradas pela inspeção tributária

Neste tópico é abordado as regularizações apuradas pela inspeção tributária. Pelo artigo 58.º do RCPITA, a entidade inspecionada, pode, após a notificação do projeto de conclusões do relatório, proceder, na totalidade ou de forma parcial, à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.

Para se considerar uma situação tributária regularizada, deverá ter ocorrido o cumprimento das obrigações em falta.

As regularizações efetuadas à matéria coletável quer dizer o valor onde incide a taxa ou taxas do imposto para efeitos de cálculo da coleta. O cálculo da matéria coletável está previsto em cada regime, por exemplo, no IRC consta no art.º 15.º.

Outro aspeto relevante, é o impacto da entrada em vigor do artigo 58.º-A do RCPITA e as alterações ocorridas no artigo 58.º do RCPITA, quanto a vontade do SP de regularizar a sua situação tributária, que tornou-se mais democrático e demoroso. A análise destes artigos consta no **ponto 3.4.** deste Capítulo.

Nos **Gráficos 6 e 7**, está apresentado as regularizações voluntárias à matéria coletável e ao imposto, na sua totalidade, de 2017 a 2021.

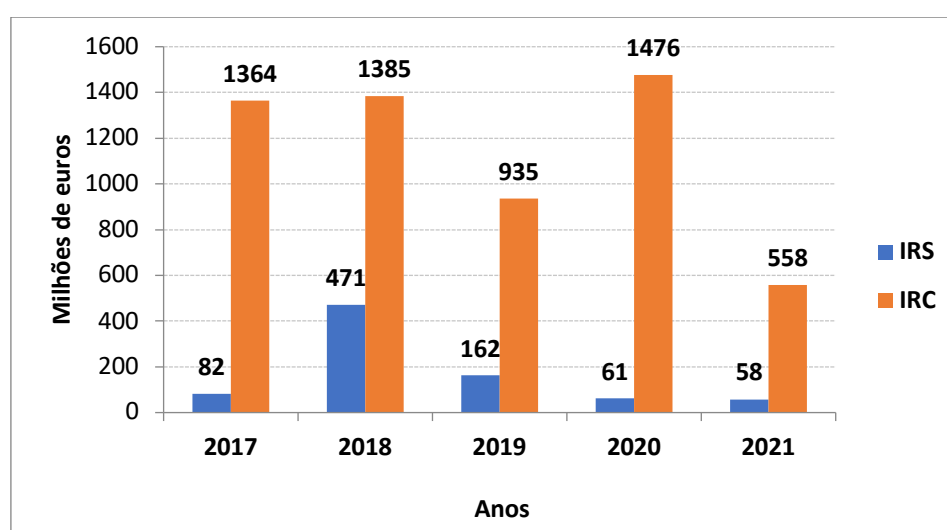


Gráfico 6 - Regularizações voluntárias à matéria coletável, por imposto (M €), de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

Como é possível verificar, ocorrem mais regularizações voluntárias em IRC do que em IRS. O maior montante apresentado em IRS é o valor de 471M€, em 2018. Já no que diz respeito ao IRC o maior valor apresentado foi de 1.476M€, no ano de 2020.

A quebra drástica do montante de regularizações voluntárias à matéria coletável no ano de 2021, foi devido ao impacto pandémico COVID-19.

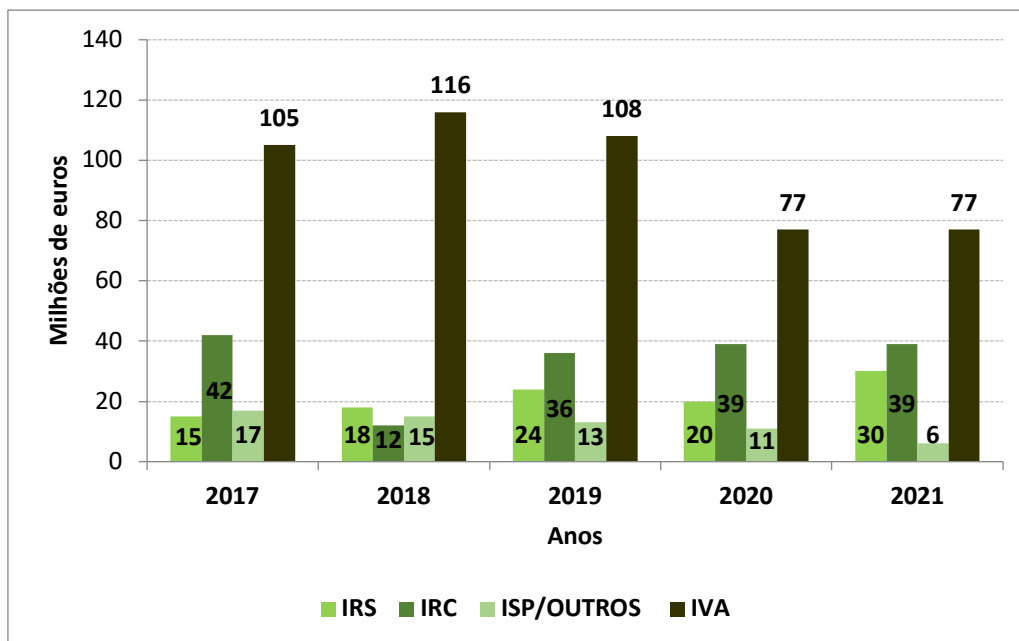


Gráfico 7- Regularizações voluntárias ao imposto em falta, de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

Quanto as regularizações voluntárias ao imposto em falta, verifica-se que os maiores montantes apresentados no gráfico, em qualquer ano, resultam do IVA, existindo um montante 77M€, nos anos 2020 e 2021.

As regularizações voluntárias ao imposto em falta em ISP/OUTROS, são as menos frequentes, variando entre 18M€ a 6M€.

Os valores das regularizações ao imposto em falta em IRC apresentam uma linha de equilíbrio, não variando demasiado nos valores apresentados.

1.4. Tributação por métodos indiretos

A tributação por métodos indiretos é um meio que ocorre quando não é possível aplicar a regra – método direto. Sendo que, a declaração dos rendimentos do contribuinte é a base do cálculo do imposto, porém não significa que o rendimento real seja, em todos os casos, o rendimento declarado (Lopes, 2013). A presença de omissões, irregularidades ou anomalias, nos registos contabilísticos ou nas declarações apresentadas pelo contribuinte, quebram a presunção da verdade declarativa (*op. cit.* p. 24).

Por isso, a AT pode avaliar e calcular a matéria tributável através da avaliação indireta, de forma a calcular o rendimento real.

Na análise seguinte (**Gráfico 8**), pretende apresentar o n.º de ações por avaliação indireta e o montante corrigido em milhões de euros.

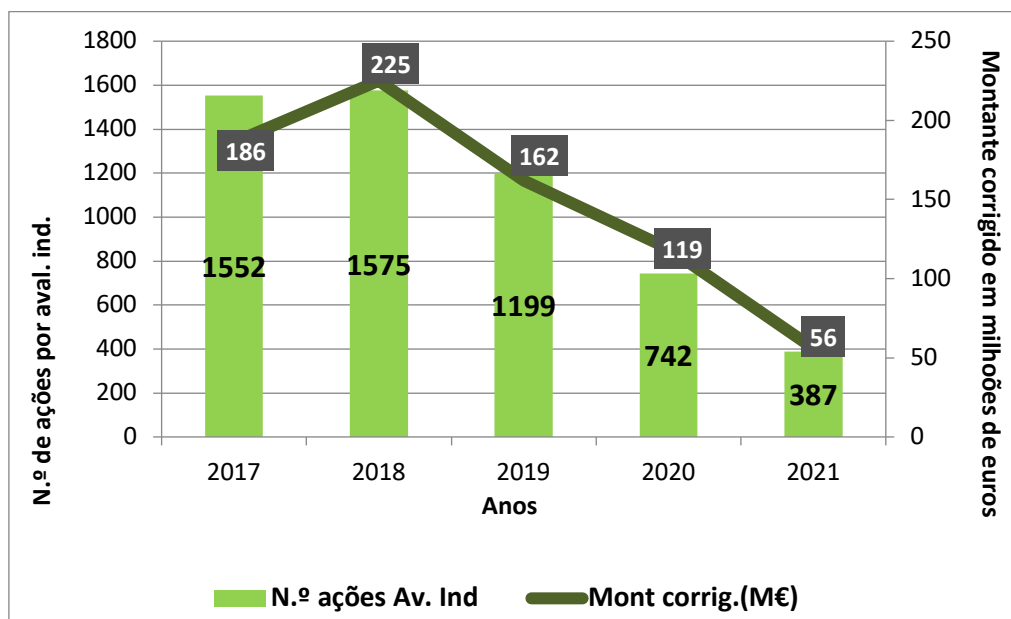


Gráfico 8 - N.º de ações e o montante corrigido por avaliação indireta, em IRC, de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

Neste gráfico é possível observar que o n.º de ações por avaliação indireta tem uma tendência decrescente, apresentando o menor número em 2021. Quanto mais ações por avaliação indireta existem, mais o montante corrigido aumenta. O ano que apresenta um maior valor é 2018 com 1.575 ações e 225M€.

Assim sendo, como temos o n.º das ações por avaliação indireta, é possível calcular o n.º de ações por avaliação direta, tendo em consideração o número de ações de comprovação e verificação.

	2017	2018	2019	2020	2021
Av. Indireta	1.552	1.575	1199	742	387
Av. Direta	30.076	31.400	29.733	25.240	21.711

Tabela 2 - n.º de ações por avaliação indireta VS o número de ações por avaliação direta, de 2017 a 2021 (elaboração própria)

Na **Tabela 2**, verificamos que o ano de 2018, foi o ano em que ocorreu mais avaliações diretas e indiretas. Porém, a partir desse a ano a tendência das ações por avaliação direta decresceu, atingindo o pior valor em 2021, com 21.711 ações por avaliação direta.

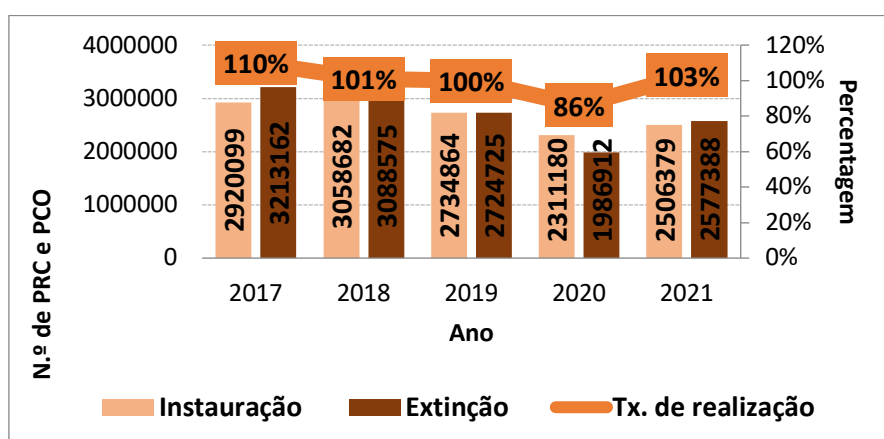
2. Ação penal

2.1. Redução de coimas e contraordenações

A redução de coimas⁶⁹ é um direito que os contribuintes têm, quando aplicáveis contraordenações, podendo ser estas reduzidas se o pedido de pagamento for apresentado (i) sem que tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributária, para 12,5% do montante mínimo legal; e (ii) até o fim do prazo para apresentação de audiência prévia no âmbito de procedimento de inspeção tributária, para 50% do montante mínimo legal.⁷⁰

Porém, é preciso que se verifiquem as seguintes circunstâncias no caso (i), o pagamento deve ser realizado nos 30 dias posteriores à notificação da coima reduzida pela entidade competente e da regularização da situação tributária do infrator. No caso (ii) é preciso regularizar a situação tributária do infrator dentro do prazo de 15 dias.

No gráfico seguinte constam os processos de redução de coima e os processos de contraordenação.



	2017	2018	2019	2020	2021
Instauração	2.920.099	3.058.682	2.734.864	2.311.180	2.506.379
Extinção	3.213.162	3.088.575	2.724.725	1.986.912	2.577.388
Taxa de realização	110%	101%	100%	86%	103%

Gráfico 9 - Processos de redução de coima (PCR) e Processos de contraordenação (PCO) de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

⁶⁹Ver artigo 30.º do RGIT.

⁷⁰O montante mínimo da coima é de 50€, pelo artigo 26.º, n.º 3 do RGIT.

No **Gráfico 9**, verificamos que ocorre mais vezes a extinção dos processos do que de instauração, à exceção do ano de 2019 e 2020, em que apresentavam os valores de 2.724.725 e 1.986.912.

Tanto que, esta situação é possível observar-se pela taxa de realização dos processos, pela qual em 2020, esta taxa era de 86%, sendo a pior, perante os restantes anos que apresentam uma taxa de realização superior a 100%.

Nos processos instaurados o maior valor foi em 2018, com 3.058.682, ocorrendo um aumento face ao ano anterior de 4,7%. O ano com menos processos instaurados foi o ano de 2020, que também se verifica o mesmo em relação aos processos extintos.

Ainda, no que respeita aos processos instaurados, estes dividem-se em infrações de natureza fiscal e infrações associadas ao não pagamento de taxas de portagens e à utilização de transporte coletivo de passageiros sem título de transporte válido. Os processos instaurados de natureza fiscal estão apresentados no ponto seguinte (2.2.).

2.2. Infrações instauradas por normas punitivas do RGIT

Neste tópico iremos abordar as infrações mais comuns, sendo estas a que estão apresentadas na **Tabela 3**.

Artigos / Ano	2017	2018	2019	2020	2021
Art.º114.º - Falta de entrega da prestação tributária	1.830.903	1.982.980	1.596.910	1.103.313	1.058.299
Art.º116.º - Falta ou atraso de declarações	403.422	383.296	382.891	424.073	477.900
Art.º117.º - Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou declarações	73.378	120.286	71.119	63.106	76.171
Art.º119.º - Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes	77.004	42.284	37.741	24.932	25.971
Outros	7.106	7.055	5.375	2.422	2.226
TOTAL	2.391.813	2.535.901	2.094.036	1.617.846	1.640.567

Tabela 3 - N.º de infrações instauradas por normas punitivas do RGIT, de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades Desenvolvidas “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras”, de 2017 a 2021

Na tabela apresentada está referido o n.º de infrações instauradas por normas punitivas do RGIT, sendo as mais comuns a falta de entrega da prestação tributária (art.º 114.º) e a falta ou atraso de declarações (art.º 116.º).

Em 2018, foi instaurado o maior número de infrações com 2.535.901, e em segundo lugar, o ano de 2017, com 2.391.813.

Ao longo dos cinco anos, as infrações cometidas pelo art.º 119.º RGIT, tiveram uma diminuição de mais de 50%.

Em modos gerais existiu uma diminuição de cerca de 900.000 infrações de 2018 para 2021. Contudo, as infrações que ocorrem com maior frequência são as contempladas no art.º 114.º e art.º 116.º.

Outo fato a salientar é que por existir uma redução do número de infrações, é justificativo de existir um menor número de infrações, visto que não há a possibilidade de detetar alguma anomalia ou irregularidade.

2.3. Processo por crime de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal

O crime de fraude e abuso de confiança são dois tipos de crimes fiscais, como indicado anteriormente. O crime de abuso de confiança fiscal encontra-se previsto no RGIT no art.º 105.º do RGIT. Quanto ao crime de fraude fiscal está contemplado no art.º 103.º do RGIT.

Neste tópico trazemos dados de 2017 a 2021, referentes ao número de crimes registados em Portugal, observemos o **Gráfico 10**.

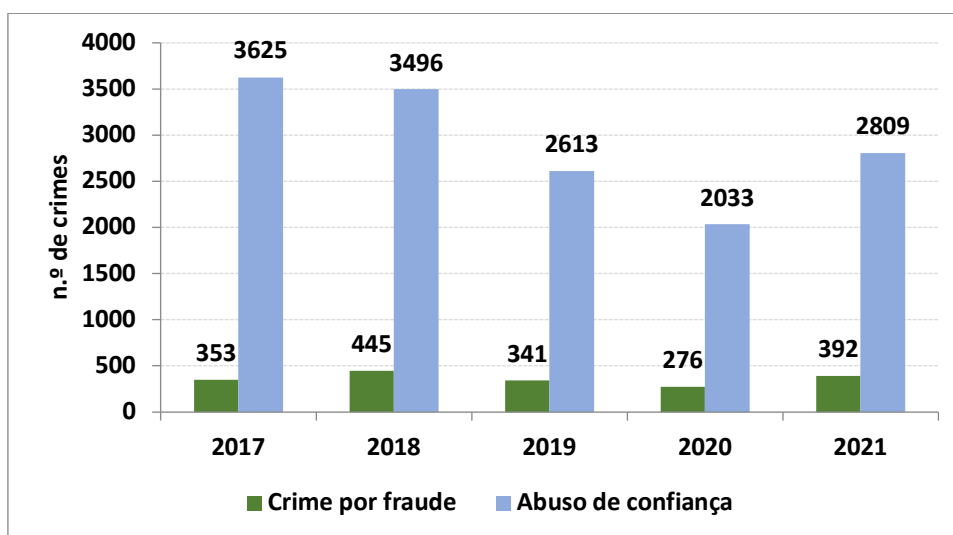


Gráfico 10 - Crimes de fraude fiscal e abuso de confiança fiscal registados em Portugal, de 2017 a 2021

Fonte: Estatísticas da Justiça⁷¹

⁷¹Disponível em: https://estatisticas.justica.gov.pt/sites/siej/pt-pt/Paginas/Crimes_registados_autoridades_policias.aspx

Neste gráfico, é possível observar que, o crime de abuso de confiança fiscal é o crime mais praticado, atingindo valores superiores a 3.600, como no caso do ano de 2017. No que respeita à sua evolução, este tipo de crime tem uma variação decrescente até o ano de 2020, em que atinge o seu pior valor, e em 2021 aumenta em cerca de 800 crimes. Esta descida pode ter sido origem da COVID-19.

No que diz respeito ao crime por fraude fiscal, apresenta valores mais baixos variando entre 350 a 450 crimes, atingindo igualmente o maior valor em 2018. O número de crimes de fraude fiscal registados mantém-se estável, a exceção do ano de 2020, que atinge um valor inferior a 300 crimes. Este número justifica-se pelo impacto da COVID-19.

Com esta análise, levanta-se algumas questões, como: *qual o motivo de ocorrerem poucos crimes? Será que ocorreu um menor controlo sobre esta prática? Será a redução de colaboradores na AT o resultado dos valores obtidos? Ou existiu um maior número de contribuintes a cumprir com as suas obrigações fiscais?*

3. Comentários e respostas

3.1. Para quê existe um controlo tributário?

Como indica na descrição da metodologia abordada, iremos dar resposta as questões na qual incidiu este trabalho, iniciando com a questão “**para quê existe um controlo tributário?**”.

Rocha (2008, p.4) indica que o controlo tributário tem como principais finalidades o equilíbrio financeiro público, a justiça na tributação e a prevenção geral das infrações tributárias, que serão abordados nos próximos subtópicos.

□ Equilíbrio financeiro público

Conforme Rocha (2008, p. 4) indica que «o controlo tributário justifica-se por razões estritamente financeiras». É de salientar que a maior parte dos recursos financeiros do Estado provêm das receitas tributárias.

Neste sentido, para existir equilíbrio financeiro, chamada *equilíbrio orçamentário*, por Scaff (2014, p. 3185), é necessário que as receitas e as despesas sejam iguais «impedindo o surgimento de *déficits* públicos». Contudo, nunca poderá ocorrer o contrário, a despesa ser superior à receita.⁷²

⁷²No artigo 10.º, n.º 2 da Lei Geral Orçamental, indica que «[a] estabilidade orçamental consiste numa situação de equilíbrio ou excedente orçamental.»

Outro fato a salientar é a atividade financeira pública incide sobre fazer face às despesas relativos à produção de bens públicos e semipúblicos, como o caso da defesa, segurança, diplomacia, saúde, educação, ambiente, etc., e não é autossustentada por meios de financiamento não tributários (Rocha, 2008).

Na opinião do autor, uma das hipóteses para combater a insuficiência financeira do Estado, é a arrecadação dos tributos e impostos, por isso que o controlo tributário tem um importante papel para a sustentabilidade do sistema.

□ **A justiça na tributação**

Para existir um bom sistema fiscal é essencial que exista justiça tributária, que está associada à equidade, à eficiência e à administração. Na opinião de Teixeira (1987, p. 157) para que exista um sistema fiscal ótimo é necessário que ocorra em simultâneo os seguintes pontos: (i) exista a igualdade horizontal e vertical; (ii) apenas produza, pela cobrança dos impostos, efeitos-rendimento, e não efeitos substituição, não gerando encargos excedentes; (iii) seja de gestão fácil para o Estado e cómodo e compreensível para o contribuinte.

Rocha (2008) indica que a justiça na tributação deve ter dois pilares nomeadamente o princípio da igualdade tributária e o da justa repartição dos encargos públicos⁷³. Por isso, cada contribuinte deverá ser onerado em conformidade da sua capacidade contributiva, e isto está expresso no RCPITA, no artigo 6.º, na medida que o procedimento de inspeção tributário visa a descoberta da verdade material, devendo a AT seguir oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo.

Na opinião de Sanches (2010, p. 53) existe uma justa distribuição dos tributos quando estamos perante duas condições, nomeadamente:

[e]m primeiro lugar, ela tem de estar devidamente prevista na lei: o programa da norma de incidência (uma previsão normativa geral e abstrata que escolhe os factos tributários e os sujeitos passivos da obrigação tributária) deve ser o da distribuição dos encargos de acordo com a capacidade contributiva dos contribuintes. Em segundo lugar, e como condição de efetividade dos princípios que estruturam as normas de incidência, trata-se de saber se a Administração fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dispõe de poderes suficientes para a sua aplicação.

⁷³Compreendidos nos artigos 13.º e 103.º, n.º 1 da CRP.

Tendo em consideração que para ter um sistema justo na distribuição dos encargos tributários, é preciso que os SPs colaborem para o mesmo ocorrer, o que por vezes não acontece, por isso, existem as fraudes, situações de evasão fiscal, e planeamento fiscal abusivo, entre outras práticas ilícitas, que originam um sistema desigual e irregular. É neste sentido, que sobressai a atividade de controlo fiscal, desenvolvida pela AT, de modo a combater estes ilícitos.

Em concordância com Sanches (2010, p. 55), a função da AT não é aplicar a lei, «mas sim a *verificação e controlo da sua aplicação pelos particulares*: o comportamento destes em matéria fiscal está minuciosamente regulado mediante a atribuição normativa de deveres de cooperação – deveres de declaração».

□ **A prevenção geral de infrações tributárias**

Uma das finalidades da inspeção tributária é a prevenção das infrações fiscais, visto que a inspeção desenvolve ações de controlo e prevenção, referidas no artigo 12.º do RCPITA, como já referido anteriormente.

Rocha (2008, p. 6) indica que

[o] controlo tributário, ou inspeção tributária, desempenha igualmente uma importante função relacionada com o domínio substantivo das infracções tributárias: visa, através da ideia de prevenção geral, não apenas evitar a prática de actos desconformes com o Ordenamento tributário (ilícitos tributários *latos sensu*, infracções tributárias), mas igualmente evitar a difusão de uma consciência ou sentimento generalizado de fuga aos tributos (...).

Para além do que já foi referido anteriormente, o objetivo do sistema fiscal não é penalizar os contribuintes, pelo não cumprimento das suas obrigações fiscais, mas sim a cobrança de imposto, a arrecadação de receita. Esta receita é o que permite ao Estado consiga fazer face às necessidades dos cidadãos, como por exemplo, a educação e a saúde.

Por isso, é que o legislador implementou regras e medidas preventivas, para eliminar comportamentos que prejudiquem ao Estado e os cidadãos.

3.2. Porque está a ocorrer uma diminuição no número de inspeções?

Um dos motivos possíveis do facto do número de inspeções tributárias ter diminuído drasticamente, não só pelo impacto pandémico da COVID-19, mas também pelos recursos humanos da AT, no que diz respeito à inspeção tributária, diminuirão todos os anos.

Na área da inspeção tributária e aduaneira consta: técnico economista, GAT- inspeção tributária, técnico verificador aduaneiro e técnico superior aduaneiro.

A tabela seguinte representa o n.º de pessoas afetivas ao fim de cada ano, de 2017 a 2021.

Ano / Carreira	2017	2018	2019	2020	2021
Técnico economista	103	103	98	94	
GAT – inspeção tributária	2668	2581	2549	2514	
Técnico verificador aduaneiro	231	219	218	216	
Técnico superior aduaneiro	249	265	254	242	
TOTAL	3254	3165	3119	3066	3006

Tabela 4 - Recursos humanos área de inspeção tributária e aduaneira, de 2017 a 2021

Fonte: Relatório de Atividades da AT, de 2017 a 2021

Como é possível observar, ocorre uma diminuição de recursos humanos na área de inspeção tributária de 202 pessoas, de 2017 a 2021. Este impacto é mais relevante no pessoal GAT – inspeção tributária e no técnico verificador aduaneiro.

No que respeita aos dados de 2021, não foi possível encontrar especificamente o valor de cada categoria, constando apenas o total. De qualquer forma, o previsível é ter ocorrido uma diminuição em cada categoria, visto que o número total face ao ano 2020 diminui em 60 colaboradores.

Este é um possível motivo da qual o número de inspeções ao longo dos anos tem vindo a diminuir, do facto de não existir colaboradores suficientes para fazer face ao número de inspeções.

A diminuição do número de infrações, pode ser uma resposta aos valores apresentados na Tabela 3, da diminuição de quase 1M de infrações num período de 4 anos (2018-2021). Se não há inspeções não há como detetar infrações.

3.3. Porque existe uma diminuição dos pedidos de redução de coima e processos de contraordenação?

Para responder esta questão, iniciaremos com uma análise ao artigo 30.º do RGIT, que rege os termos do contribuinte beneficiar do direito à redução da coima.

As coimas pagas a pedido do agente são reduzidas quando o pedido de pagamento for apresentado (1) quando não tenha sido levantado auto de notícia, recebida participação ou

denúncia ou iniciado procedimento de inspeção tributário e, (2) até ao fim do prazo para a apresentação de audição prévia no âmbito de procedimento de inspeção tributária.

A primeira situação (1) a coima é reduzida para 12,5% do montante mínimo legal. Quanto a segunda condição (2), terá uma redução de 50% do montante mínimo legal.

Contudo estas condições, somente serão aplicadas quando os casos forem considerados negligentes. Este direito depende de respeitar certas regras, designadamente, no primeiro caso (1), deverá o pagamento ocorrer nos 30 dias posteriores à notificação da coima reduzida pela entidade competente e da regularização da situação tributária, no mesmo prazo.

Já na segunda condição (2), o infrator terá de regularizar a sua situação tributária, conforme o prazo previsto no artigo 58.º-A, n.º 4 do RCPITA. No caso que o SP não cumpra o prazo para a regularização, é instaurado processo contraordenacional.

É considerado pedido de redução de coima, nos casos que se enquadrarem na primeira situação (1), quando a regularização da situação tributária do agente não dependa de tributo a liquidar pelos serviços, vale como pedido de redução a entrega da prestação tributária ou do documento ou declaração em falta.

O SP deverá efetuar o pagamento das coimas com o direito à redução ao mesmo tempo que entrega a prestação tributária ou o documento em falta, caso contrário, o contribuinte é notificado para realizar o pagamento nos 30 dias posteriores à notificação da coima reduzida, sob pena de ser levantado auto de notícia e instaurado processo contraordenacional.

Ou seja, é necessário que o contribuinte tenha praticado uma contraordenação, para poder beneficiar da redução. Nos dados apresentados no **Gráfico 9**, verifica-se que ocorreu uma diminuição dos processos por contraordenação e processos de redução de coima, como já indicado na análise. A questão que se levanta é o motivo de ter ocorrido uma diminuição destes dados, nos últimos anos, pode ser justificada pelo facto dos contribuintes estarem a cumprir a prazo as suas obrigações fiscais.

A AT tem vindo a alertar os contribuintes, tanto através de notícias, como alertas no portal das finanças, como por exemplo, no que toca a entrega da declaração de IRS, existem prazos para atualizar o agregado, validar as faturas e entregar a respetiva declaração.

Concluindo assim, é necessário que os contribuintes estejam cientes e conheçam as suas obrigações fiscais, de maneira a evitar a prática de contraordenações e conseqüentemente o

pagamento das devidas coimas. Contudo, quanto ao benefício deste direito, o contribuinte quando não proceda ao pagamento da coima reduzida no prazo previsto, o mesmo perderá o direito à redução e instaurado o processo de contraordenação.

A OCC (2023)⁷⁴, indica a título de exemplos práticos, o benefício deste direito, vejamos:

1) A falta de entrega da declaração de rendimentos – Modelo 22 – IRC (art.º 30.º, n.º 1, al. a) do RGIT)

Tipo de contraordenação – art.º 116.º do RGIT

Mínimo legal = €300 (art.º 116.º e 26.º n.º 4 do RGIT)

Mínimo legal = €300 x 12,5% = €37,50 (coima a pagar)

2) A falta de entrega da declaração de rendimentos – Modelo 3 – IRS (art.º 30.º, n.º 1, al. a) do RGIT)

Tipo de contraordenação – art.º 116.º do RGIT

Mínimo legal = €300 (art.ºs 116.º e 26.º n.º 4 do RGIT)

Mínimo legal = €300 x 12,5% = €37,50 (coima a pagar)

3) Falta de entrega da declaração de início, de alteração ou cessação de atividade

Pessoa Singular:

Tipo de contraordenação – art.º 117.º, n.º 2 do RGIT

Mínimo legal = €300

Mínimo legal = €300 x 12,5% = €37,50 (coima a pagar)

Pessoa Coletiva:

Tipo de contraordenação – art.º 117.º, n.º 2 do RGIT

Mínimo legal = €500

Mínimo legal = €500 x 12,5% = €62,50 (coima a pagar)

3.4. Impacto da atualização do artigo 58.º e entrada em vigor do artigo 58.º - A do RCPITA

É de salientar, a alteração ocorrida sobre a regularização da situação tributária do SP, que atualmente, torna-se num processo mais democrático e demorado, com a atualização do artigo 58.º e da entrada em vigor do novo artigo 58.º - A do RCIPTA.

⁷⁴OCC (janeiro 2023). *Guia Prático: Processo de Contraordenação – Infrações tributárias – Aspetos Práticos*. OCC. (slide 16).

Em primeiro lugar, iremos abordar a atualização do artigo 58.º do RCPITA. A seguinte tabela visa apresentar a versão atual e a antiga, de maneira a realizar uma comparação e análise sobre as alterações efetuadas e possíveis impactos.

	Artigo 58.º (antiga legislação)	Artigo 58.º (nova legislação)
n.º 1	A entidade inspecionada pode, no decurso do procedimento de inspeção , <u>proceder à regularização da sua situação tributária</u> , mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.	A entidade inspecionada pode, após a notificação do projeto de conclusões do relatório , <u>proceder, no todo ou em parte</u> , à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento.
n.º 2	A regularização, <u>quando o sujeito passivo ou obrigado tributário a comunique</u> à administração tributária, é obrigatoriamente mencionada no relatório final .	A regularização prevista no número anterior <u>é desencadeada pela entidade inspecionada, mediante requerimento dirigido ao dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção</u> , apresentado no prazo concedido para audição prévia , com identificação das correções constantes do projeto de relatório relativamente às quais a regularização é pretendida.
n.º 3		Para efeitos do disposto no presente artigo, a situação tributária considera-se regularizada com o cumprimento das obrigações em falta.

Tabela 5 - Tabela de comparação do artigo 58.º do RCPITA (atual e antigo)

Como é possível constatar pelos sublinhados presentes no **n.º 1** dos artigos, estes apresentam diferenças, nomeadamente, o facto que antes em qualquer momento do procedimento de inspeção o SP podia proceder a regularização da sua situação tributária, atendendo que, esta regularização deverá ser feita até fim do prazo do direito de audição.

Por outro lado, a nova legislação refere que já não é possível fazer essa regularização em qualquer momento do procedimento de inspeção, apenas podendo fazê-la depois de receber o projeto de relatório da inspeção, ou seja, durante o período entre o direito de audição e a

notificação do relatório final de inspeção. Salientando ainda, que poderá o SP regularizar todo ou parte da sua situação tributária. A antiga legislação quanto a este aspeto não refere se poderia regularizar parte desta, concluindo, por isso, a regularização deverá ser na sua totalidade.

Passando para a análise do **n.º 2**, da antiga legislação, ocorria quando o SP comunicasse a AT da regularização, sendo que esta regularização constava no relatório final.

O **n.º 2**, da legislação atual, a regularização é realizada pela entidade inspecionada, ou seja, pelo SP (chamamos a atenção que esta parte inicial é igual a redação anterior, embora a maneira como está escrita seja distinta). Porém, a diferença advém que inicialmente o SP apenas comunicava a AT, e agora, o SP tem de realizar um requerimento dirigido ao dirigente do serviço competente do procedimento de inspeção, durante o tempo entre o projeto de relatório e o direito de audição, ou seja, o SP tem o prazo de 15 a 25 dias para realizar este requerimento.

As questões que se levantam são: *qual é o tempo demorado até chegar ao dirigente? Quanto tempo o SP demora para ter a sua situação tributária regularizada?*

Esta nova legislação decidiu implementar mais um número na sua redação, pela qual o **n.º 3**, indica que a situação está regularizada - «a situação tributária considera-se regularizada com o cumprimento das obrigações tributárias».

A nova legislação do RCIPTA, passou a contemplar mais um artigo, o **artigo 58.º - A**, que determina como é realizada a regularização. Assim sendo, iremos analisar o devido artigo.

Após a entrega do requerimento dirigido ao dirigente do procedimento de inspeção, é marcada um horário entre a entidade inspecionada, o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, com a finalidade de definir as obrigações declarativas que o SP deverá cumprir (**n.º 1**).

A referida reunião deverá ocorrer no prazo de 15 dias, após a entrega do requerimento, em duas datas alternativas (marcadas durante este prazo) referidas pela entidade inspecionada e com a indicação do contacto (**n.º 2**).

De seguida, quando é recebido o requerimento, a AT comunica com a entidade inspecionada para marcar efetivamente a data da reunião, porém se a entidade não comparecer no dia marcado, considera-se como desistência do pedido de regularização (**n.º 3**).

A regularização deverá estar escrita num documento a assinar pelo dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, como também pela entidade inspecionada. Este deverá regularizar voluntariamente as suas obrigações, no prazo de 15 dias seguintes a realização da reunião (n.º 4). Se a mesma não ocorrer, ou ocorrer parcialmente, esta informação constará no relatório final (n.º 5).

Para além que, a assinatura pela entidade inspecionada ou pelo representante legal do documento de regularização preclui o direito desta de sindicar a legalidade das correções previstas, apenas quando a entidade inspecionada proceda à regularização após a reunião de regularização (n.º 6). O que isto quer dizer, é que o contribuinte no prazo de 15 dias após a realização da reunião de regularização, não pode reclamar sobre as correções efetuadas, no âmbito da inspeção tributária.

No documento de regularização deverá incluir informação do efeito preclusivo, o benefício decorrente do pagamento voluntário das coimas e dos requisitos legais para a sua concretização (n.º 7).

Ainda quanto às garantias de eficácia da ação inspetiva, salientamos o artigo 28.º n.º 3 do RCIPTA, que indica que o SP está proibido de entregar declarações tributárias associadas ao âmbito e extensão do procedimento de inspeção, desde o início do procedimento, a exceção que o SP tenha vontade de regularizar a sua situação tributária, salvo se cumprir as condições previstas na lei.

Em outras palavras e em conformidade com Ogando (2021), o legislador estipulou condições para que o SP possa emendar as respetivas declarações compreendidas no âmbito e extensão da inspeção. Estas condições são as do artigo 58.º- A do RCPITA, que são resumidamente, o SP tem de ter vontade de regularizar a sua situação tributária.⁷⁵

Em segundo lugar, deve o SP apresentar ou alterar ou completar as declarações no prazo definido para audição prévia, acompanhado de um requerimento, para que a regularização é pretendida.

Terceira condição, quando presente o pedido de regularização, deve constar uma data para ocorrer uma reunião, em que deverão estar presentes o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente, sendo que este pedido, ainda é alvo de aprovação.

⁷⁵ Disponível em: <https://observador.pt/opiniao/uma-proposta-que-o-contribuinte-nao-pode-recusar/>

Na opinião de Ogando (2021) esta condição pretende introduzir uma solução para diminuir a litigância entre contribuintes e a AT. Este refere que «a reunião ultrapassa vastamente a esfera de intervenção de serviços de inspeção e serve claramente para apanhar o contribuinte ou o seu contabilista certificado desprotegido, chamando-o à razão e explicando-lhe exatamente aquilo que vai fazer».

Em concordância com o autor este artigo ° 58.º -A, têm um carácter enganador, visto que não reforça as garantias dos contribuintes (art.º 28.º, n.º 3 RCPITA), como também pretende apanhá-los, «criando problemas em lugar de os resolver».76

3.5. Métodos e melhorias a adotar para a prevenção de infrações fiscais

Com o passar dos anos e com o aumento dos ilícitos praticados o Gabinete do Secretário dos Assuntos Fiscais teve a necessidade de desenvolver relatórios sobre o combate à fraude e evasão fiscais, assim como desenvolver planos de atividades com ações e recomendações a adotar no futuro.

A este respeito, o relatório de atividades desenvolvidas de “Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras” de 2019 (p. 27) indica que

[a] luta contra à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela tem vindo a assumir um papel cada vez mais determinante, face à quebra de receita originada por comportamentos, que não só condicionam o nível de qualidade dos serviços públicos e das prestações sociais, como conduzem a níveis elevados de carga fiscal sobre os contribuintes cumpridores.

O controlo das práticas ilícitas materializa-se com a cooperação de cada contribuinte, como indica Sousa (2018, p. 17) «é do dever de cada cidadão contribuir para a repartição justa do rendimento através do pagamento de impostos, ainda que tente minimizar o impacto destes custos ao máximo deve ressaltar o cumprimento da lei e da manutenção da transparência».

A este respeito, as autoridades tributárias, não só de Portugal, mas também de muitos outros países, lutam para conseguir estratégias eficazes que motivem os cidadãos a cumprirem com as suas obrigações fiscais, já que os recursos financeiros do Estado são poucos para satisfazer as necessidades dos cidadãos (Cruz, Wilks & Sousa, 2020).

⁷⁶No sentido em que, esta reunião serve para verificar se o que consta no requerimento escrito está em conformidade com o referido pelo SP e contabilista certificado. Pela qual esta reunião tem dois agentes da AT capazes de pressionar o SP, levantando possíveis processos de contraordenação e fatos consumados, que acaba por fugir aos fins do procedimento de inspeção e retirando a vontade do SP de regularizar a sua situação tributária, de acordo com Ogando (2021).

Por um lado, devido a globalização dos mercados, foi desenvolvido leis associadas a livre circulação de capitais, pessoas e mercadorias entre países, que resultou em oportunidades para os cidadãos praticarem ilícitos, como a evasão fiscal, dificultando o seu sancionamento (Cruz et al, 2020).

Devido ao aumento de práticas associadas a evasão fiscal, as autoridades procuram estratégias orientadas a motivar os cidadãos a cumprirem voluntariamente com as suas obrigações fiscais (Cruz et al, 2020). Para isso, existem dois tipos de incentivos – uma baseada em recompensas materiais ou financeiras para àquele que coopere (benefícios fiscais) e; a outra, baseada no desenvolvimento de motivações cívicas (justiça distributiva, a consciência cívica, a moralidade fiscal, o altruísmo) (Cruz et al, 2020).

O legislador, para além, de ter criado penalizações às práticas ilícitas cometidas pelos SPs, também introduziu um método de combate à evasão fiscal – a Cláusula Geral Anti-Abuso (CGAA). Esta necessidade surgiu do Estado pretender um sistema fiscal cada vez mais coerente, eficiente e igualitário, de maneira a garantir a cobrança de receitas.⁷⁷

No artigo 37.º, n.º 2 da LGT está previsto que

[A]s construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.

A aplicação do artigo 38.º, n.º 2 da LGT depende da verificação de duas situações que deverão estar relacionadas – a intenção fiscal e a utilização de formas jurídicas desadequadas para a alcançar.

Por outro lado, esta redação permite que, a AT possa analisar o comportamento dos SP, de maneira que estes não abusem da lei, visto que, existem formas lícitas que os contribuintes podem adotar para reduzir a sua carga fiscal, como o caso de recorrer de planeamento fiscal. O recurso ao planeamento fiscal não é proibido, é um meio que o contribuinte pode, sem

⁷⁷NFS Advogados. (janeiro 2021). A Cláusula Geral Anti- Abuso como meio de combate à Evasão Fiscal. *Direito Fiscal*, p. 1.

violar diretamente a lei, «adotar um comportamento com a finalidade exclusiva ou principal de contornar a lei fiscal de modo a mitigar a carga fiscal».⁷⁸

Contudo, na opinião de Silva (2006)⁷⁹

[o] recurso a formas manifestamente insólitas e impróprias para a obtenção de certos fins económicos constitui assim um limite à liberdade contratual e à autonomia privada dos cidadãos, legitimando a actuação da cláusula anti-elisão, quando tais opções anómalas sejam determinadas fundamentalmente por fins fiscais.

Desta maneira, a AT precisa de verificar e comprovar a vontade do SP de reduzir, eliminar ou diferir os impostos devidos, por isso, este deve recorrer-se de elementos objetivos, como o uso inadequado de formas jurídicas (Silva, 2006).

A aplicação da CGAA pode originar alguns problemas, como a incerteza jurídica e a possível violação da autonomia privada dos contribuintes. Por essa razão o legislador fiscal introduziu um procedimento especial para a aplicação das normas anti-abuso – o artigo 63.º do CPPT (Silva, 2006). Neste artigo, o n.º 3, consta os fundamentos para a aplicação da norma anti-abuso, sendo estes os seguintes:

- A descrição da construção ou série de construções que foram realizadas com abuso das formas jurídicas ou que não foram realizadas por razões económicas válidas que reflitam a substância económica;
- A demonstração de que a construção ou série de construções foi realizada com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal não conforme com o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável;
- A identificação dos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam;
- A demonstração de que o sujeito passivo sobre o qual recairia a obrigação de efetuar a retenção na fonte, ou de reter um montante de imposto superior, tinha ou deveria ter conhecimento da construção ou série de construções, quando aplicável.

Porém, a sua aplicação depende da audição prévia do contribuinte e, a existência de procedimento de inspeção dirigido ao beneficiário do rendimento e ao substituto tributário,

⁷⁸ NFS Advogados. (janeiro 2021). A Cláusula Geral Anti- Abuso como meio de combate à Evasão Fiscal. *Direito Fiscal*, p. 1.

⁷⁹ Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>

quando se verifique o recurso às regras de responsabilidade em caso de substituição tributária, cf. o n.º 4 do art.º 63 do CPPT.

Silva (2006) menciona que

[s]e os caminhos normais para lograr um certo resultado não são seguidos por razões primordialmente fiscais, estamos no campo de actuação da cláusula geral anti-abuso, na medida em que, não havendo motivos económicos válidos a justificar o recurso a configurações jurídicas anómalas, nos encontramos no domínio da elisão e já não da economia de opção.

Outros meios mencionados por Azevedo (2014) a serem adotadas para o combate da fraude fiscal, consiste em implementar medidas de cooperação associada a atribuição de benefícios com a AT, desta maneira irá permitir que os contribuintes participem e cumpram com as suas obrigações fiscais.

Uma forma de motivação e, também, de controlo é os cidadãos pedirem fatura com NIF, cada vez que consomem/adquirem um bem e/ou serviço. Desta maneira a AT irá ter maior informação sobre o contribuinte, e este conseguirá deduzir a despesa em âmbito de IRS, caso seja aplicável, e, por outro lado, o empregador liquidar o IVA, ocorrendo posteriormente o cálculo do imposto sobre o rendimento (Cruz et al, 2020).

Ainda, uma das razões dos cidadãos fugirem às suas obrigações fiscais é porque, para muitos, os impostos são vistos como uma maneira de reduzir riqueza, já que o cidadão pretende maximizar o seu bem-estar, aumentar a sua qualidade de vida e criar poupança (Lopes, 2011).

Um dos motivos apontados por Lopes (2011, p. 24) do contribuinte pagar os impostos é o facto de este sentir-se ameaçado, por sofrer uma futura punição. Ainda o autor indica que o contribuinte pode achar que entregar este imposto «não faz o menor sentido». Ou seja, o indivíduo, por um lado acaba por entregar imposto ao estado por medo de ser punido, e não porque o imposto é «um dever cívico, embora pouco agradável, mas necessário ao bem-estar comum» (p. 24).

Outro fator indicado por Lopes (2011, p. 24) é a percepção dos cidadãos sobre os impostos, associadas «à justiça e equidade, ao nível da carga fiscal, ao balanço entre impostos pagos e serviços públicos recebidos, até ao grau de confiança na eficiência e honestidade da administração nas receitas arrecadadas influenciam o comportamento».

Contudo, existem maneiras de reduzir a carga fiscal através de meios lícitos, contemplados na lei, consistindo também num direito dos contribuintes, à planificação em matéria tributária, o planeamento fiscal, como já referido.⁸⁰ Caso contrário, se os contribuintes tiverem comportamentos ilícitos, que evidenciem práticas lesivas, para diminuir e evitar o pagamento do imposto devido, constituirá evasão e fraude tributária, que causaram várias reações adversas do ordenamento, regulamentadas na lei, e nestas situações a Administração é obrigada a atuar de maneira a regular o ilícito praticado pelo obrigado tributário (Rocha, 2015).

Para além que, uma das ações a melhorar/reforçar é a educação fiscal, começando pelos mais jovens, nas escolas e universidades, estes fazem parte do sistema económico e fiscal do país, consomem bem e serviços, são influenciados pelos adultos, recorrem à recursos do estado, como a saúde e a educação, «que são financiados através das receitas públicas nomeadamente as receitas fiscais» (Pereira e Dinis, 2022, p. 129).

Por outro lado, Lopes (2010) defende que a simplificação do sistema fiscal e a minimização dos custos da tributação são um meio para os contribuintes cumprirem as suas obrigações fiscais, e assim, um método de prevenção de infrações fiscais. Estes custos de tributação estão associados aos custos de funcionamento de um sistema fiscal, englobando custos do setor público, como também do setor privado.⁸¹

Sanches (2010) a este respeito refere que as reformas fiscais são um meio para simplificar o sistema fiscal, que pode realizar-se através da redução dos benefícios fiscais compensada pelo alargamento da base de tributação – mais rendimentos, mais pessoas, mais empresas são tributadas e, assim, reduzir as taxas sem existir perda nas receitas.

Um aspeto mencionado por Lopes (2021) associado ao cumprimento das obrigações fiscais, é o custo de cumprimento, por parte destes, como os custos monetários que têm para cumprir com as obrigações, como impressões e pagamentos fiscais com consultores. Estes custos são difíceis de identificar e distinguir, «por causa dos impostos ou em alternativa, os custos que

⁸⁰Como indica Pereira & Sampaio (2015, p.61) *o planeamento fiscal legítimo (taxplanning ou taxminimizing), que evoca uma ação voluntária e programada com vista a obter uma poupança fiscal, de acordo com as regras do sistema fiscais, sejam estas lacunares ou dispositiva, sem nunca o contribuinte sair da relação jurídica fiscal. No planeamento fiscal legítimo e objetivo, o contribuinte utiliza as formas legais (e, assim, pretendidas pelo legislador) para pagar menos impostos.*

⁸¹Os custos de funcionamento de um sistema fiscal associado ao setor privado dependem da maneira de gestão que cada país faz, onde Portugal o objetivo principal da cobrança de impostos é a arrecadação de receitas essenciais ao financiamento das despesas do setor público, segundo Lopes (2021).

seriam poupados se um determinado imposto não existisse», por isso, é impossível o cálculo exato do valor dos custos do sistema fiscal (Lopes, 2021, p. 31).

Lopes (2021, p. 32) menciona também como custo de cumprimento o tempo que os contribuintes gastam, «[e]xiste (...) dificuldade na valoração do tempo gasto, pelos contribuintes individuais e colectivos, no cumprimento das obrigações tributárias».

Em suma, em concordância com autora, existe um problema na divisão de despesas do trabalho fiscal das despesas com outros serviços, por exemplo (*op. cit.* p. 32)

quando o tempo gasto com os impostos é pago aos profissionais fiscais, o custo parece evidente, correspondendo ao valor dos honorários cobrados. Quando o custo é trabalho adicional executado fora de horas pelo proprietário de uma pequena empresa, família ou amigos, o cálculo do valor do tempo é, porém, mais difícil de obter. Mais ainda, quando o custo corresponde ao tempo de lazer gasto pelo indivíduo no cumprimento das suas obrigações fiscais, a determinação do custo é certamente ainda mais difícil.

3.6. A inspeção tributária é (in)suficiente para a prevenção dos atos ilícitos?

A cada dia que passa luta-se por um sistema fiscal mais transparente e justo, mas este não é possível atingir-se se os contribuintes não colaborarem através de comportamentos idóneos e adequados ao cumprimento das obrigações tributárias, originando, situações de desigualdade na distribuição da riqueza e do rendimento, para além, de não contribuir para um bom funcionamento do sistema fiscal. Por isso, um dos papéis (prioritários) de que está incumbido ao Estado é o de promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades que se verificam na distribuição da riqueza e do rendimento, através da definição e concretização de políticas públicas, com enfoque no domínio fiscal.⁸²

Tendo em conta que, a inspeção tem a finalidade da observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias⁸³, esta atuação é insuficiente.

Primeiro, porque este tipo de planeamento seleciona um número de contribuintes a inspecionar todos os anos, ou seja, existe um limite, também devido a quantidade de

⁸²Cf. Artigo 81.º, al. b) do CRP.

⁸³Cf. Artigo 2.º, n.º 1 do RCPITA.

funcionários disponíveis na AT para desenvolver esta ação, que é limitado e que tem vindo a diminuir ao longo dos anos, como verificamos nos dados apresentados na **Tabela 4**.

Segundo, é um procedimento ainda demorado, sendo que deve ser desenvolvido no prazo de seis meses, a exceção dos casos de suspensão e prorrogação do procedimento de inspeção, e ainda mesmo estando um limite fixado na lei, este prazo é meramente indicativo, podendo prolongar-se mais do que seis meses.

Terceiro, a entrada em vigor do artigo 58.º - A e a atualização do artigo 58.º do RCPITA, quanto a vontade do SP regularizar a sua situação tributária, é demasiado democrática e demorosa, originando que os mesmos não cumpram com os prazos estabelecidos e desmotivem para regularizar a sua situação.

Em suma, a inspeção tributária é um instrumento insuficiente face às inúmeras práticas ilícitas praticadas todos os anos, embora as infrações estejam a diminuir, elas continuam a existir e isso, acontecerá sempre. Por isso, o contribuinte deve atuar, no sentido de cooperar mais e estar ciente que isso tornará um sistema fiscal mais equitativo, transparente e justo. Como também, a AT, deve socorrer-se de ações mais rápidas, menos democráticas, estar mais presente na “vida” dos contribuintes, de maneira que estes entendam os seus deveres fiscais e conheçam a lei.

CONCLUSÃO

No desenvolvimento deste trabalho, verifica-se que a AT atua no combate da evasão e fraude fiscal, sendo que a parte prática deste trabalho incidiu sobre os relatórios anuais, de 2017 a 2021, para o combate destes ilícitos. Contudo, no que diz respeito ao procedimento de inspeção tributário usado como instrumento de prevenção de atos ilícitos, é insuficiente.

Por isso, a AT deve ter um papel mais ativo na vida dos contribuintes, de maneira a motivá-los a cumprirem as suas obrigações fiscais, visto que, grande parte das contraordenações praticadas deve-se a falta de entrega da prestação tributária e, a falta ou atraso de declarações (ver **Tabela 3**), podendo ter como possíveis motivos o esquecimento e desconhecimento da lei (quanto aos prazos), originando uma falta de cooperação dos contribuintes perante a AT.

Quanto aos elementos preventivos do procedimento de inspeção, a AT desenvolve várias ações preventivas, como no caso das ações de controlo - comprovação e verificação e informação e prevenção, para também averiguar a fatualidade em que a matéria tributável deve assentar.

Outro elemento preventivo do procedimento de inspeção é o facto do inspetor tributário detetar alguma anomália ou irregularidade durante a inspeção, comunicá-la as autoridades devidas, para dar seguimento a um processo de contraordenação ou crime.

Ainda, apresenta ser um instrumento preventivo, na medida, que quando decorre a inspeção tributária, poderá o inspetor detetar alguma irregularidade ou anomália acerca das informações apresentadas e declaradas, e neste sentido, o inspetor deverá comunicar este facto, para a averiguação de uma contraordenação ou crime. Esta responsabilidade, da descoberta do ilícito e a investigação das infrações, são da competência da autoridade de aplicação da lei competente ou do Ministério Público, como já referido anteriormente.

Já no que diz respeito aos crimes, estes são cometidos com dolo e com intenção de prejudicar a AT, e assim, prejudicar os restantes contribuintes que cumprem com as suas obrigações.

Neste âmbito, devemos entender os motivos dos contribuintes praticarem contraordenações e crimes, será pela elevada carga fiscal que se vive em Portugal? Problemas económicos? Desconhecimento dos seus deveres fiscais? Dificuldades na interpretação da lei (literacia fiscal)? São questões que poderão ser respondidas em estudos futuros.

Quanto a presença da AT na vida dos contribuintes, deve existir mais partilha de informação sobre os contribuintes e as suas responsabilidades fiscais, e as consequências do incumprimento destas, assim como reforçar a importância do cumprimento das suas obrigações para o sistema fiscal ser eficaz, transparente e proporcional, podendo reforçar este ponto com formações nas escolas, universidades, locais de trabalho, regularmente.

Assim como, comunicar regularmente o dever de regularização e entrega de declarações, pela rádio e/ou televisão, para pessoas mais idosas e pensionistas. Por outro lado, quanto a literacia fiscal, a lei deve ser mais simples, de forma a não confundir os SPs quando a leem, ou originar interpretações erradas.

Também, parece-nos fundamental que as pessoas queiram e estejam interessadas em conhecer as suas obrigações fiscais, porque assim irá existir maior justiça e menos desigualdades.

Ainda, o papel da educação fiscal deve ser reforçado, e tentar mudar a ideologia que os cidadãos têm sobre os impostos, como foi referido anteriormente, muitos consideram os impostos um entrave a poupança. Por essa razão, os mais jovens devem, desde cedo, ter conhecimentos sobre o sistema fiscal, o seu funcionamento, o motivo do porquê e para quê existem impostos, de forma a consciencializá-los sobre as suas obrigações e prevenir futuramente infrações.

BIBLIOGRAFIA

Referências bibliográficas

Alves, José A. C. (2021). *Breves reflexões em torno do prazo do Procedimento Tributário de Inspeção*. ISG.

Amorim, J. C. A. (maio 2018). A Cultura do Respeito pelos Direitos e Interesses dos Contribuintes na sua Interação com a Administração Tributária. *E- Revista de Estudos Interculturais do CEI – ISCAP*, N.º 6. Disponível em:

<https://doi.org/10.34630/erei.vi6.4048>

Azevedo, C. S. P. (2014). *Fraude Fiscal – O Ilícito Tributário e os Sujeitos Processuais*. [Dissertação de Mestrado, Escola de Direito da Universidade Católica do Porto].

Repositório Institucional da Universidade Católica Portuguesa.

<http://hdl.handle.net/10400.14/18236>

Azevedo, P. A. (2017). A penalização das contraordenações fiscais no âmbito do RGIT: principais destaques. *Revista da Faculdade de Direito e Ciência Política*. (10). 37-60.

Azevedo, P.A. (2014). O Princípio (Geral) da Boa Administração e os Princípios Aplicáveis no Âmbito do Procedimento Tributário. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*. (24). 234-254. Disponível em: <https://doi.org/10.26537/rebules.v0i24.1008>

Bastos, R. M. P. C. (novembro 2004). *Auditoria Tributária: Uma Abordagem Conceptual*. X Congresso Contabilidade: Centro de Congressos do Estoril. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/1656>

Bivar, R. M. (2017). *Políticas atuais para a prevenção e repressão da evasão fiscal*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/84129>

Caldeira, D. F. J. (2011). *O procedimento tributário de inspeção: um contributo para a sua compreensão à luz dos direitos fundamentais*. [Dissertação de Mestrado em Direito Tributário e Fiscal, Escola de Direito da Universidade do Minho]. Disponível em:

<https://hdl.handle.net/1822/17995>

Campos, D. L. (janeiro de 2007). As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário. *Revista da Ordem dos Advogados*, 67 (1). Disponível em:

<https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2007/>

Canedo, J. M.; Guedes, O. & Monteiro, A. C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos.

Catarino, J. R. & Vitorino, N. (2020). *Direito Sancionatório Tributário- Anotações ao Regime Geral*. Lisboa: Almedina.

Costa, C. A. (maio 2015). *O crime de fraude fiscal e as suas consequências para o bem jurídico e as funções sociais do Estado*. [Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses, Instituto Superior Bissaya Barreto]. Repositório Comum.

<http://hdl.handle.net/10400.26/28937>

Dias, J. F. & Brandão, N. (2015). *O crime de burla tributária*. Almedina. (pp. 401 – 419). Repositório científico da UC. <http://hdl.handle.net/10316/80402>

Ferreira, C. M. G. F. (2014). *O Plano de Atividades da Inspeção Tributária: Desempenho e Condicionantes dos Pequenos Distritos – O Caso de Bragança*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior Ciências Sociais e Políticas]. Repositório da Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.5/7075>

Fortes, P. R. L. (novembro 2014). *Planeamento Fiscal*. [Dissertação de Mestrado, Escola Superior de Gestão de Tomar do Instituto Politécnico de Tomar]. Repositório Comum.

<http://hdl.handle.net/10400.26/13226>

Lopes, C. M. M. (2010). Maximizar o cumprimento dos impostos e minimizar os custos: Uma perspetiva internacional. In Ferreira, E. P, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 3(1) (pp. 167-219). Almedina.

Lopes, C. M. M. (2013). *A tributação por métodos indiretos: uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilísticos – fiscais*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/24691>

Lopes, C. M. M. (julho 2021). *Os custos de um sistema fiscal: identificação e caracterização*. ISG.

- Macedo, J. A. T. R. (junho 2019). *Procedimento de Inspeção Tributária Externo*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/12795>
- Marinheiro, R. N. (fevereiro de 2019). *Os métodos indiretos de tributação: do regime jurídico à eventual responsabilização pela prática de infrações tributárias*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/10554>
- Martins, J. A. (2021). As Garantias Processuais dos Contribuintes. In Catarino, J. R & Guimarães. *Lições de Fiscalidade – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (pp. 583-644). Almedina.
- Martins, J. A. (junho 2016). *Garantias dos contribuintes*. OCC.
- Martins, J. A. (outubro de 2019). *Formação sobre as obrigações Tributárias e os efeitos da intervenção da inspeção tributária*. APOTEC.
- Martins, J. A. (setembro 2012). *Infrações Fiscais*. OTOC.
- Martins, J. A. (setembro 2016). *Contencioso Tributário*. OCC.
- Martins, J. A. *A liquidação e prescrição das dívidas tributária*. OCC. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/ finais_site/123.pdf
- Martins, J.A. (setembro 2016). *O Processo de Execução Fiscal na Administração Fiscal e na Segurança Social*. OCC.
- Matos, A. I. P. (2018). *A prevenção das infrações fiscais – Uma medida de excelência no combate ao incumprimento fiscal*. [Relatório de Estágio, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/85951>
- Menezes, S. *Garantias Impugnatórias dos Contribuintes*. [III Curso de Pós- Graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto].
- Miranda, A. J. A. (2013). *O Combate à Fraude e Evasão Fiscais – A atuação da administração tributária e a avaliação dos resultados obtidos*. [Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/2011>

- Moreira, J. P. R. (2015). *A revisão da matéria coletável nos casos de avaliação indireta*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/34808>
- Nabais, C. (2019). *Direito Fiscal*. (11.^a ed). Almedina.
- Neves, P. B. (10 junho 2018). *PlanIT- Planeamento da Inspeção Tributária*. [Projeto de Engenharia Informática, Universidade Aberta]. Repositório Aberto. <http://hdl.handle.net/10400.2/7653>
- NFS Advogados. (janeiro 2021). A Cláusula Geral Anti- Abuso como meio de combate à Evasão Fiscal. *Direito Fiscal*.
- OCC (janeiro 2023). *Guia Prático - Processo de Contraordenação – Infrações tributárias – Aspectos Práticos*. OCC.
- OCC. (março 2023). *Guia Prático – Meios de defesa gratuitos do contribuinte*. Disponível em: <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/publicacoes/guias-praticos-do-contabilista-certificado/>
- OECD. (novembro de 2013). *Manual de Sensibilização dos Inspetores Tributários para o Fenómeno da Corrupção*. Autoridade Tributária e Aduaneira.
- Ordem dos Advogados. (julho de 2021). *Direito Tributário*. OA, Lisboa.
- Patrício, P. B. P. (outubro de 2019). As garantias administrativas e o princípio da imparcialidade. [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. Repositório Aberto da Universidade do Porto. <https://hdl.handle.net/10216/140160>
- Pereira, C. R. & Sampaio, R. (2015). A complexidade das opções de tributação em sede de IRS e a justiça fiscal. In Barroso, N. & Falcão, P. M (Eds.), *Desafios Tributários* (pp. 47-64). Vida Económica.
- Pinto, J. C. A (17 dezembro 2018). *A natureza e fins das contraordenações fiscais*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Repositório Científico do Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/10831>
- Pinto, L. H. S. T. (junho 2019). *A Avaliação Indireta em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. [Relatório de Estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/89623>

Relvas, F. P. M. (setembro 2016). *A unidade dos grandes contribuintes – a figura portuguesa e o direito comparado*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa de Lisboa]. Repositório Institucional da Católica Portuguesa.

<http://hdl.handle.net/10400.14/24055>

Ribeiro, T. S. M (janeiro 2017). *A “intercomunicabilidade probatória” entre o procedimento de inspeção tributária e o processo penal*. [Dissertação de Mestrado, Escola de Direito da Universidade do Minho]. Repositório da Universidade do Minho.

<http://hdl.handle.net/1822/50181>

Rocha, J. F. (2015). A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco). In Barroso, N. & Falcão, P. M (Eds.), *Desafios Tributários* (pp. 127- 143). Vida Económica.

Rocha, J.F. & Caldeira, J. D. (2021). *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, Anotado e Comentado*. (2.^a edição). Almedina.

Salgueiro, O. M. L. (2018). *Os fins das sanções das infrações tributárias: enquadramento com o sistema sancionatório geral*. [Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10451/38244>

Santos, M. S. (novembro de 2019). *A Auditoria Tributária face aos Sistemas de Avaliação de Matéria Tributável*. [Dissertação de Mestrado, ISCAL]. Repositório Científico do Instituto Politécnico de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10400.21/12767>

Silva, I. G. M. (dezembro 2020). *A importância da auditoria tributária na deteção e prevenção de infrações fiscais*. [Dissertação de Mestrado, ISCAP]. Repositório Científico do Instituto Politécnico do Porto. <http://hdl.handle.net/10400.22/17680>

Silva, J. N. C. (setembro de 2006). Elisão fiscal e cláusula geral anti-abuso. *Revista da Ordem dos Advogados*, 66 (2). Disponível em: <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2006/>

Soares, M. S. R. M. (janeiro 2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela direção de finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. [Relatório de Estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra]. Repositório Científico da Universidade de Coimbra. <http://hdl.handle.net/10316/25396>

Soares, S. I. F. (2012). *Simulação e fraude fiscal no direito tributário português: a ilicitude fiscal de natureza criminal*. [Dissertação de Mestrado, Universidade de Portucalense Infante D. Henrique]. Repositório Universidade Portucalense.

<http://hdl.handle.net/11328/363>

Sousa, A. M. C. (2018). *A implementação do Sistema E-fatura enquanto medida de progresso fiscal: Estudo caso da sua influência no processo de tomada de decisão dos contribuintes*. [Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto]. Repositório Aberto da Universidade do Porto. <https://hdl.handle.net/10216/116878>

Sousa, D. F.T. (2017). *O crime de fraude fiscal*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Lusíada do Porto]. Repositório da Universidade Lusíada. <http://hdl.handle.net/11067/3820>

TIAGO, F. (outubro de 2014). As infrações fiscais. *CISION*, Vida Económica. Disponível em: <https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve10out2.pdf>

Tribunal de Contas. (fevereiro de 1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos – Volume I*. Lisboa.

Acórdãos:

Acórdão do Centro de Arbitragem Administrativa -Processo n.º 184/2018-T. (Relator André Festas da Silva). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo - Processo n.º 521/2019-T. Disponível em: <https://caad.org.pt/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte - Processo 00545/05.6BECBR. (Relator Dr. ° José Luís Paulo Escudeiro). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - Processo 1244/21.7BELSRS-A. (Relator: Isabel Fernandes). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul - Processo 462/08.8BECTB. (Relator Tânia Meireles da Cunha). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal Constitucional, com o Processo 196/08, 3.ª secção. (Relator: Conselheira Ana Guerra Martins). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra - Processo 25/07.5IDCBR.C1. (Relator: Alberto Mira). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra - Processo 370/06.7TACBR.C1. (Relator: Eduardo Martins). Disponível em <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora - Processo 25/15.1JAFAR.E1. (Relator: Beatriz Marques Borges). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães - Processo 533/04.0TMBRG-K.G1. (Relator Eugénia Cunha). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão do Tribunal da Relação de Porto - Processo. 15/09.4IDVRL.P1. (Relator: Maria Dolores da Silva Sousa). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Acórdão Tribunal Central Administrativo Sul - Processo 757/07.8BELRS. (Relator: Tânia Cunha). Disponível em: <http://www.dgsi.pt/>

Leis:

Código Civil

Código de Imposto de Selo

Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Código do Processo Civil

Código do Processo e Procedimento Tributário

Código Penal

Constituição da República Portuguesa

Decreto Regulamentar Regional 29-A/2005/M, de 31 de agosto

DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

DL n.º 6/99, de 8 de janeiro.

Lei Geral Tributária

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Regime Geral Infrações Tributárias

RGCO – Regime Geral das Contraordenações