



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Carla Rafaela Rodrigues Afonso

**O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO
TRIBUTÁRIA NO COMBATE À
EVASÃO E FRAUDE FISCAL**
O CASO DA DIREÇÃO DE FINANÇAS DE COIMBRA

Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Administração
Público-Privada orientado pelo Professor Doutor João José
Nogueira Almeida e apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade de Coimbra.

Outubro de 2020



Carla Rafaela Rodrigues Afonso

**O Procedimento de Inspeção Tributária no combate à evasão e fraude fiscal:
o caso da Direção de Finanças de Coimbra**

The Tributary Inspection Procedure to combat tax evasion and fraud:
the case of the Finances Direction of Coimbra

Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no
âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Administração Público-Privada

Orientador: Professor Doutor João José Nogueira Almeida

Coimbra, 2020

Aos meus pais e à minha irmã.

Agradecimentos

Elaborado o presente Relatório de Estágio, como última etapa para a obtenção do grau de Mestre em Administração Público-Privada, não poderia deixar de agradecer com carinho a todos os que estiveram sempre comigo, quer nas alegrias, quer nas adversidades, e contribuíram positivamente para o meu percurso académico, alguns dos quais me acompanham ao longo da vida.

Ao Dr. Jaime Devesa, diretor da Direção de Finanças de Coimbra, pelo seu acolhimento, por todo o conhecimento que me transmitiu e por ter autorizado a recolha dos dados que se apresentam neste relatório.

Ao Dr. Paulo Pastilha, coordenador do SPGAI, que disponibilizou o seu tempo para me auxiliar na recolha e tratamento dos dados.

Aos restantes funcionários da Direção de Finanças de Coimbra, que me acolheram nas várias equipas ao longo do estágio, pelo apoio e ajuda na integração e pela disponibilidade para o esclarecimento de qualquer dúvida.

Ao Professor Doutor João José Nogueira Almeida, orientador deste relatório, pela disponibilidade para acompanhar a realização deste trabalho e pelas importantes apreciações.

Aos meus colegas de mestrado, em especial à Inês Amaral e à Daniela Lages, que se tornaram amigas, por tudo de bom que me trouxeram ao longo destes últimos dois anos, e àqueles que comigo partilharam o estágio.

Aos meus amigos que, não importa a distância, estão sempre presentes, por saberem ouvir os meus desabafos, pelos conselhos e palavras de motivação que me dão, sempre que necessário, e por festejarem os meus sucessos como se fossem os deles, nomeadamente à Carina Oliveira, com quem, também, pude partilhar três anos desta passagem por Coimbra, e à Tânia Pereira.

À minha família, principalmente aos meus padrinhos, pela sua preocupação e por todo o encorajamento que me deram, e à minha prima Cristiana, pela sua amizade e companheirismo ao longo da vida e por acompanhar de perto todo o meu percurso académico e pessoal.

Aos meus pais, por me possibilitarem toda esta experiência, pelo esforço financeiro e todo o apoio incondicional, pela paciência, otimismo, incentivo e confiança que me transmitiram, por acreditarem em mim e nas minhas capacidades e por sempre me dizerem que conseguiria, desde o primeiro dia, e à minha irmã, a quem dedico a elaboração deste relatório. Sem eles não teria sido possível.

A todas as outras pessoas que direta ou indiretamente contribuíram de alguma forma para este percurso e para a sua conclusão.

A todos, obrigada!

Resumo

O tributo, nomeadamente o imposto, constitui uma obrigação legal dos cidadãos-contribuintes, que devem colaborar na satisfação das necessidades financeiras do Estado que, por sua vez, concretizará as necessidades coletivas dos cidadãos através de tarefas fundamentais. Dever que se materializa com o sistema fiscal. Desta forma, a fuga ao seu pagamento, ou a sua minimização indevida, através de esquemas evasivos e fraudulentos, além de afetar princípios constitucionais, conduz a uma diminuição das receitas fiscais do Estado que, conseqüentemente, leva a uma restrição dos seus investimentos em tarefas e funções públicas consideradas essenciais e indispensáveis e a custos adicionais na carga fiscal dos contribuintes cumpridores. É neste seguimento que a Autoridade Tributária e Aduaneira, a par com a legislação tributária e fiscal, tem vindo a implementar inúmeras medidas que procuram combater a evasão e fraude fiscais. Neste sentido, o presente relatório de estágio aborda a luta contra a evasão fiscal e fraude fiscal, com base no procedimento de inspeção tributária. Assim, além de uma revisão da literatura sobre o sistema fiscal, e os impostos em particular, com uma breve caracterização de cada um deles, o planeamento fiscal e outras formas ilegítimas de obter uma poupança fiscal, como a elisão fiscal, a evasão fiscal e a fraude fiscal, e respetivas sanções, apresentam-se as várias etapas associadas ao procedimento de inspeção tributária e os resultados quantitativos acerca das ações inspetivas feitas pela Direção de Finanças de Coimbra, entidade acolhedora no âmbito do estágio curricular.

Palavras-chave: Sistema Fiscal; Planeamento Fiscal; Evasão Fiscal; Fraude Fiscal; Procedimento de Inspeção Tributária.

Abstract

The tribute, namely the tax, consists in a legal obligation of the taxpayer citizens, who must collaborate for the satisfaction of State financial needs, which, in turn, will concretize the collective necessities of the citizens through fundamental tasks. Duty that materializes with the tax system. In this way, the escape to its payment, or its undue minimization, through evasive and fraudulent schemes, besides affecting constitutional principles, leads to a decrease in State tax revenues which, consequently, takes to a restriction of its investments in public tasks and functions considered essential and indispensable and to additional costs in the tax burden of compliant taxpayers. It's in this context that the Tributary and Customs Authority, along with the tributary and tax legislation, has been implementing numerous measures that search for combat tax evasion and fraud. In this sense, this internship report approaches the fight against tax evasion and tax fraud, based on the tributary inspection procedure. So, besides a literature review about the tax system, and taxes in particular, with a brief description of each of them, tax planning and other illegitimate ways of obtaining tax savings, such as tax avoidance, tax evasion and tax fraud, and respective sanctions, the various stages associated to the tributary inspection procedure and the quantitative results about the inspection actions made by the Finances Direction of Coimbra, welcoming entity of the curricular internship, are presented.

Key words: Tax System; Tax Planning; Tax Evasion; Tax Fraud; Tributary Inspection Procedure.

Lista de siglas e abreviaturas

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

al./als. – alínea/alíneas

art./arts. – artigo/artigos

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAEs – Códigos de Atividade Económica

CAT – Centro de Atendimento Telefónico

CIEC – Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CIMT – Código do Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto do Selo

CISV – Código do Imposto sobre Veículos

CIUC – Código do Imposto Único de Circulação

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DFC – Direção de Finanças de Coimbra

DIT – Divisão de Inspeção Tributária

DJT – Divisão de Justiça Tributária

DL – Decreto-Lei

DPC – Divisão de Planeamento e Coordenação

DTC – Divisão de Tributação e Cobrança

EAIIT – Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária

IABA – Imposto sobre o Álcool, as Bebidas Alcoólicas e as Bebidas Adicionadas de Açúcar ou outros edulcorantes

IEC – Impostos Especiais de Consumo

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT – Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS – Imposto do Selo

ISP – Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos

ISV – Imposto sobre Veículos

IT – Imposto sobre o Tabaco

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

nº/nºs – número/números

P./Pp. – página/páginas

PNAITA – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SPGAI – Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção

UE – União Europeia

Índice	
Agradecimentos	4
Resumo	6
Abstract.....	7
Lista de siglas e abreviaturas	8
Índice de figuras e tabelas.....	13
Introdução	14
Capítulo I – Estágio Curricular na Direção de Finanças de Coimbra.....	16
1. Apresentação da entidade acolhedora.....	16
1.1. Autoridade Tributária e Aduaneira	16
1.2. Direção de Finanças de Coimbra	19
1.2.1. Estrutura orgânica da Direção de Finanças de Coimbra.....	20
2. Estágio Curricular	21
2.1. Tarefas desenvolvidas.....	21
2.1.1. EAIIT	21
2.1.2. DTC	22
2.1.3. Equipa 24	22
2.1.4. SPGAI.....	22
2.1.5. Justiça Tributária.....	23
2.2. Formações recebidas.....	23
Capítulo II – Sistema Fiscal.....	24
1. Imposto	24
1.1. Fases (da vida) do imposto	25
1.2. Visão geral dos impostos	26
1.2.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	26
1.2.2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas	29
1.2.3. Imposto sobre o Valor Acrescentado.....	31
1.2.4. Impostos Especiais de Consumo.....	34

1.2.5. Imposto Municipal sobre Imóveis	35
1.2.5.1. Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis.....	36
1.2.6. Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis	37
1.2.7. Imposto do Selo	38
Capítulo III – A inspeção tributária no combate à evasão e fraude fiscal	40
1. Poupança e planeamento fiscal	40
1.1. Planeamento fiscal	41
1.2. Elisão fiscal.....	41
1.3. Evasão fiscal	42
2. Infrações fiscais	43
2.1. Contraordenação	43
2.2. Crime	44
2.2.1. Fraude fiscal.....	45
3. Procedimento de Inspeção Tributária	47
3.1. Etapas do Procedimento de Inspeção Tributária.....	51
3.1.1. Seleção do contribuinte a inspecionar	51
3.1.2. Tipo de ação: Ordem de Serviço ou Despacho.....	52
3.1.3. Notificação prévia.....	52
3.1.4. Preparação, programação e planeamento.....	53
3.1.5. Inspeção e recolha de elementos.....	53
3.1.6. Nota de diligência	57
3.1.7. Projeto de conclusões do relatório	57
3.1.7.1. Correção da matéria coletável.....	57
3.1.8. Direito de audição	60
3.1.9. Relatório final	60
3.1.10. Revisão da matéria coletável	62
3.1.11. Liquidação do imposto.....	63
3.1.12. Meios de defesa: reclamação graciosa e impugnação judicial	63
Capítulo IV – Resultados da inspeção tributária na Direção de Finanças de Coimbra	66
Conclusão.....	73

Bibliografia	74
Legislação	75

Índice de figuras e tabelas

Figura 1 – Organograma da DFC	21
Tabela 1 – Taxas gerais do IRS	28
Tabela 2 – Ações previstas e realizadas (em pontos)	66
Tabela 3 – Despachos e Ordens de Serviço	66
Tabela 4 – Ações externas e internas (Ordens de Serviços)	67
Tabela 5 – Ações com correções, sem correções e com regularizações voluntárias	67
Tabela 6 – Ações com correções técnicas e correções por métodos indiretos	68
Tabela 7 – Ações com correções à matéria coletável e ao imposto em falta (c/ regularizações voluntárias)	69
Tabela 8 – Ações com correções à matéria coletável e ao imposto em falta (s/ regularizações voluntárias)	69
Tabela 9 – Valor das correções por imposto (c/ regularizações voluntárias)	70
Tabela 10 – Valor das correções por imposto (s/ regularizações voluntárias)	70
Tabela 11 – Ações de prevenção	71

Introdução

O presente relatório de estágio apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra foi elaborado no âmbito do estágio curricular realizado na Direção de Finanças de Coimbra, que decorreu entre 1 de outubro de 2019 e 28 de fevereiro de 2020, com a finalidade de concluir o Mestrado em Administração Público-Privada.

Face aos possíveis temas a abordar no âmbito do estágio, a escolha do tema para este relatório recaiu sobre “O Procedimento de Inspeção Tributária no combate à evasão e fraude fiscal: o caso da Direção de Finanças de Coimbra”.

Apesar do padrão dos contribuintes ser o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais, ainda há muitos que se tentam eximir dessas obrigações, nomeadamente através de condutas evasivas e fraudulentas que provocam uma quebra de receitas estatais que, por sua vez, comprometem a capacidade e qualidade de recursos e serviços públicos para a satisfação das necessidades coletivas da sociedade e leva a uma maior carga fiscal dos contribuintes cumpridores.

Desta forma, e em relação direta com o princípio da justiça fiscal, a prioridade passa por promover e aumentar o cumprimento voluntário, quer através da simplificação administrativa e apoio de qualidade ao contribuinte, quer da luta contra a evasão e fraude fiscais. Neste sentido, a inspeção tributária tem um papel fundamental, quer na deteção de situações de incumprimento fiscal, e conseqüente correção e sancionamento ou penalização, quer na manutenção dos níveis de cumprimento, através do seu efeito preventivo, na medida em que aumenta a perceção de que o incumprimento tem uma elevada probabilidade de ser detetado.

O relatório divide-se em quatro capítulos. No Capítulo I são caracterizadas a Autoridade Tributária e Aduaneira e a Direção de Finanças de Coimbra. Aborda-se sucintamente a sua missão, princípios e atribuições, bem como a sua estrutura orgânica. Além disso, é retratada a experiência de estágio, através da apresentação das tarefas desenvolvidas em cada divisão e das formações recebidas.

No Capítulo II é feita uma contextualização do sistema fiscal e principais impostos, não tendo como objetivo uma análise extensa a cada um deles, mas antes ilustrar de maneira geral como se determinam.

No Capítulo III foca-se o tema central do relatório. É apresentada uma revisão da literatura que aborda conceitos como poupança, planeamento, elisão, evasão e fraude fiscais, e respetivas sanções e punições. De seguida, é descrito todo o procedimento de inspeção tributária, justamente uma das formas de prevenção e combate às referidas condutas.

No Capítulo IV são apresentados os resultados relativos à inspeção tributária levada a cabo na Direção de Finanças de Coimbra, entre 2017 e 2019.

Por fim, é apresentada a conclusão, tendo em consideração as secções anteriores.

Capítulo I – Estágio Curricular na Direção de Finanças de Coimbra

1. Apresentação da entidade acolhedora

1.1. Autoridade Tributária e Aduaneira

No âmbito do Compromisso Eficiência, e através do Plano de Redução e Melhoria da Administração Central que iniciou uma nova fase de reforma da administração pública focada na supressão e racionalização de serviços e organismos, melhor utilização dos recursos e redução de custos e da despesa pública, foi criada a AT, que resultou da fusão, e conseqüente extinção, da Direção-Geral dos Impostos, Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros¹.

A AT é um serviço central da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa, no âmbito do Ministério das Finanças². Tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem 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 UE³.

Prossegue atribuições como:

- a) Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos, bem como arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público;
- b) Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da UE e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a evasão e fraude fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos;
- c) Exercer a ação de justiça tributária e assegurar a representação da Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais;

¹ DL n° 117/2011, de 15 de dezembro art. 27° n°s 2 al. a) e 3 als. a), b) e c)

² DL n° 118/2011, de 15 de dezembro art. 1° n° 1 e DL n° 117/2011, de 15 de dezembro art. 4° al. f)

³ DL n° 118/2011, de 15 de dezembro art. 2° n° 1

- d) Assegurar a negociação técnica e executar os acordos e convenções internacionais em matéria tributária e aduaneira, cooperar com organismos europeus e internacionais e outras administrações tributárias e aduaneiras, e participar nos trabalhos de organismos europeus e internacionais especializados no seu domínio de atividade;
- e) Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas;
- f) Desenvolver e gerir as infraestruturas, equipamentos e tecnologias de informação necessários à prossecução das suas atribuições e à prestação de apoio, esclarecimento e serviços de qualidade aos contribuintes;
- g) Realizar e promover a investigação técnica e científica no domínio tributário e aduaneiro, tendo em vista o aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas, a qualificação permanente dos recursos humanos, bem como o necessário apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira;
- h) Informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no seu cumprimento;
- i) Assegurar o licenciamento do comércio externo dos produtos tipificados em legislação especial e gerir os regimes restritivos do respetivo comércio externo;
- j) 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, bem como assegurar a disponibilização de informação sobre a identificação das pessoas singulares que detêm a propriedade e o controlo de pessoas coletivas e de centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica⁴.

E rege-se pelos princípios:

- a) Da legalidade, que implica que a prossecução das suas atribuições deve pautar-se pela rigorosa observância das disposições legais e no respeito pelas garantias dos contribuintes;

⁴ DL n° 118/2011, de 15 de dezembro art. 2° n° 2

- b) Da flexibilidade organizativa, que visa otimizar permanentemente a adequação das unidades de trabalho aos objetivos a prosseguir em cada momento, através de normativos regulamentares e de decisões administrativas;
- c) Da desburocratização, que visa racionalizar os procedimentos administrativos relativos ao cumprimento das obrigações tributárias, através, designadamente, da redução e simplificação dos suportes da informação a fornecer pelos contribuintes e da maior comodidade destes nos contactos com os serviços, quer pela difusão de unidades de atendimento e apoio, quer pela intensificação da utilização de meios eletrónicos de comunicação;
- d) Da desconcentração administrativa, que visa cometer, tendencialmente, aos serviços periféricos as tarefas operativas e aos serviços centrais as tarefas de conceção, planeamento, regulamentação, avaliação e controlo e, bem assim, as tarefas operativas que não possam ser desenvolvidas a outro nível sem diminuição de qualidade ou não o devam ser em razão de ganhos de eficiência significativos alcançados através de meios tecnológicos;
- e) Da valorização dos recursos humanos, que visa aumentar a motivação e a participação ativa dos trabalhadores, através, designadamente, da sua formação e qualificação permanente, de formas de organização do trabalho que lhes permitam pôr à prova a sua capacidade e criatividade, de mobilidade profissional e de adequados planos de carreira baseados no mérito;
- f) Da coordenação interadministrativa, que visa a coordenação institucional da AT com outras entidades, bem como com as administrações tributárias e aduaneiras de outros Estados⁵.

A AT estrutura-se em unidades orgânicas nucleares: direções de serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes, nos serviços centrais, e serviços desconcentrados que integram, a nível regional, direções de finanças e alfândegas e, a nível local, serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros⁶.

⁵ DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro art. 7.º n.º 1

⁶ Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro arts. 1.º e 35.º n.º 1

1.2. Direção de Finanças de Coimbra

Às direções de finanças, nomeadamente à DFC, compete:

- a) Assegurar as funções de orientação e controlo da administração tributária na respetiva área de jurisdição e coordenar os serviços de finanças, salvo nas matérias das atribuições das alfândegas;
- b) Executar as atividades cometidas à AT que, por lei ou decisão superior, lhes sejam atribuídas;
- c) Aplicar a lei tributária aos factos concretos;
- d) Executar os procedimentos técnicos e administrativos relativos à gestão tributária para os quais sejam competentes;
- e) Instruir ou informar os procedimentos que careçam de decisão superior;
- f) Responder aos pedidos de esclarecimento suscitados pelos contribuintes e informar exposições e outros documentos relativos à sua situação tributária;
- g) Assegurar as atividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e outros tributos e com o controlo do cumprimento da obrigação de imposto pelos sujeitos passivos;
- h) Assegurar a contabilização de receitas e tesouraria do Estado;
- i) Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à evasão e fraude fiscais que lhes sejam cometidas;
- j) Assegurar as atividades relacionadas com a justiça tributária, desenvolvendo os procedimentos inerentes à conflitualidade fiscal suscitada pelos contribuintes ou resultante do incumprimento das obrigações fiscais;
- k) Coordenar e controlar a atuação dos serviços de finanças no âmbito da gestão tributária e da cobrança;
- l) Executar quaisquer outras atividades que lhe sejam cometidas por lei ou decisão superior⁷.

⁷ Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro art. 36º nº 1

As direções de finanças dispõem de uma estrutura ajustada ao perfil económico e demográfico da respetiva área territorial, considerando o volume de serviço, o número de contribuintes e agentes económicos abrangidos e o volume de receita, sendo agrupadas em três níveis⁸. Neste âmbito, a DFC integra o Grupo II⁹.

1.2.1. Estrutura orgânica da DFC

As direções de finanças são dirigidas por diretores de finanças, que podem ser coadjuvados por diretores de finanças adjuntos¹⁰, como acontece na DFC.

A DFC é constituída por quatro divisões: Divisão de Tributação e Cobrança, Divisão de Justiça Tributária, Divisão de Planeamento e Coordenação e Divisão de Inspeção Tributária.

A DTC é composta por duas equipas: Equipa A, que trata dos impostos sobre o rendimento e sobre a despesa, e Equipa B, que trata dos impostos sobre o património e cobrança. Assegura, também, a gestão do Centro de Atendimento Telefónico regional.

A DJT é composta por três equipas: Equipa A – Contencioso Administrativo, Equipa B – Serviço de Apoio à Representação da Fazenda Pública e Equipa C – Gestão dos Créditos Tributários.

Da DPC fazem parte o Serviço de Planeamento e Coordenação e Apoio Técnico/Sistemas, a Secção de Apoio Administrativo e o posto de atendimento a funcionar como unidade orgânica autónoma na Loja do Cidadão.

A DIT subdivide-se em DIT I e DIT II, estruturadas por equipas que têm a seu cargo a inspeção de contribuintes distribuídos em função dos seus CAEs. A DIT I é constituída pela Equipa 21 – Alimentar, Equipa 22 – Comércio e Reparação Automóvel, Equipa 23 – Transportes e Serviços e Equipa 24 – Indústria Extrativa e Transformadora. A DIT II é constituída pela Equipa 11 – Têxtil, Couro e Madeira, Equipa 12 – Comércio por Grosso e a Retalho, Equipa 13 – Construção I e Equipa 14 – Construção II. Conta, ainda, com três

⁸ Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro art. 38º nº 1

⁹ Ibidem art. 43º nº 1 al. b)

¹⁰ Ibidem art. 36º nº 2

equipas de apoio: o Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal, a Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária e o Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção.

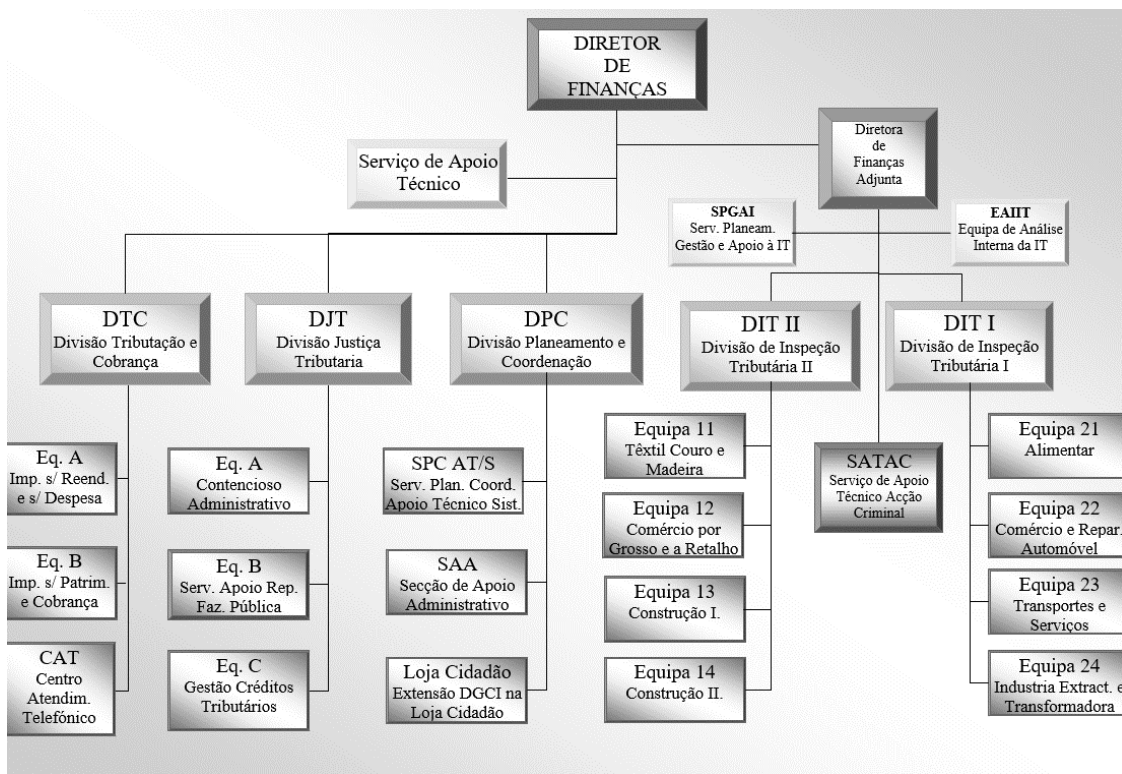


Figura 1 – Organograma da DFC

2. Estágio Curricular

2.1. Tarefas desenvolvidas

O estágio decorreu em cinco áreas diferentes, com o objetivo de adquirir uma visão alargada dos procedimentos desenvolvidos na direção de finanças e do seu relacionamento com os contribuintes.

2.1.1. EAIIT

Em outubro de 2019, fui integrada na EAIIT que procede à análise interna dos documentos recebidos na DFC, na área da inspeção tributária, resolvendo casos de incumprimento fiscal de menor complexidade e que não exijam a atuação da inspeção. Além disso, na EAIIT dão entrada no Sistema de Gestão de Processos e Serviços os documentos recebidos, posteriormente encaminhados, e são arquivados processos.

Além de registrar a entrada de alguns documentos, foi-me permitido investigar a situação tributária de alguns sujeitos passivos, a partir do sistema informático interno, verificando declarações entregues, o pagamento de diversos impostos e possíveis dívidas e experienciar a abordagem que lhes é feita, quer por telefone, quer através de carta.

2.1.2. DTC

Em novembro de 2019, fui integrada na DTC que assegura as atividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e o dever de informação e apoio aos contribuintes através de vários canais de atendimento.

Foi-me possibilitado responder a pedidos de informação por parte dos tribunais e Julgados da Paz, tendo em conta o dever de sigilo, e responder a pedidos de informação e esclarecimento apresentados pelos contribuintes através do serviço de atendimento eletrónico e-balcão. Além disso, pude experienciar um dia no atendimento presencial ao contribuinte e no CAT.

2.1.3. Equipa 24

Em dezembro de 2019, fui integrada na Equipa 24 da inspeção tributária à qual cabe assegurar a inspeção no setor da indústria, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à evasão e fraude fiscais.

Na impossibilidade de assistir e participar em inspeções externas, tive acesso a relatórios que pude ler, a fim de perceber a dinâmica do procedimento de inspeção.

2.1.4. SPGAI

Em janeiro de 2020, fui integrada no SPGAI que, além de executar procedimentos inspetivos e apoiar a ação inspetiva, elabora programas de inspeção e respetiva seleção de contribuintes a inspecionar, prepara e acompanha protocolos com outras entidades e procede a análises estatísticas.

Desta forma, pude ver a dinâmica de algumas ferramentas informáticas internas, experienciar como é feita a seleção de contribuintes conforme certos critérios e ter acesso a alguns planos de inspeção nacionais e regionais que pude ler.

2.1.5. Justiça Tributária

Por fim, em fevereiro de 2020, fui integrada na área da Justiça Tributária que desenvolve, nomeadamente, os procedimentos inerentes à conflitualidade fiscal suscitada pelos contribuintes ou resultante do incumprimento das obrigações fiscais.

Nesta área tive a oportunidade de elaborar respostas a reclamações gratuitas, juntamente com os meus colegas de estágio.

2.2. Formações recebidas

Além das tarefas desenvolvidas, foi-me dada a possibilidade de assistir a várias formações, quer destinadas a trabalhadores da AT às quais me foi permitida a presença, quer destinadas aos estagiários. As ações de formação funcionaram como forma de complemento às tarefas desenvolvidas e tiveram como principais temas: LGT, CPPT, RCPITA, RGIT, IVA, IRS, IMI, AIMI, IMT, IUC, IS e Portal das Finanças.

Houve, também, reuniões semanais com o Dr. Jaime Devesa, diretor da DFC, que, além de analisar o decorrer do estágio, fez um enquadramento do sistema fiscal português, de forma transversal a todos os impostos, abordando os direitos e obrigações dos contribuintes no seu relacionamento com a AT.

Capítulo II – Sistema Fiscal

A vida em comunidade exige um compromisso de todos para com todos que efetive a solidariedade, justiça social e dignidade da pessoa humana, enquanto princípios consagrados na Constituição, mediante o cumprimento de deveres, nomeadamente o dever de pagar tributos.

O tributo é um elemento inerente à socialidade da pessoa humana: se uma pessoa não pode viver senão em sociedade é a pessoa como ser social que, por um lado, participa da existência de necessidades coletivas e, por outro, tem de contribuir para a sua satisfação. De onde resulta que é da pessoa-cidadão que o Estado recebe a legitimidade de estabelecer e exigir impostos, que fazem parte dos tributos, a par com outras figuras como taxas e contribuições ou tributos especiais¹¹.

“O sistema fiscal é o sistema dos impostos (...), os impostos vistos como um conjunto dotado duma dada articulação ou estrutura interna”¹² e visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹³.

1. Imposto

O imposto é uma prestação pecuniária, unilateral e definitiva, estabelecida por lei, devida por detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções públicas, como o Estado e outras entidades públicas, para a realização dessas funções, e não tem carácter sancionatório¹⁴.

Do ponto de vista objetivo, o imposto é uma prestação pecuniária, concretizada em dinheiro. Existem situações em que a desobrigação da dívida de imposto se pode fazer mediante pagamento em espécie (como o pagamento de impostos por dação de bens em pagamento e o pagamento de impostos com títulos de nacionalizações e expropriações),

¹¹ Vítor Faveiro citado em Marques, P. (2014). *O Procedimento de inspeção tributária*. Coimbra Editora. Coimbra. P.24

¹² Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. 11ª edição. Almedina. Coimbra. P.54

¹³ CRP art. 103º nº 1

¹⁴ Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. 11ª edição. Almedina. Coimbra. P.34 e Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. e Pimenta, M. E. (2019). *Guia dos Impostos em Portugal*. Quid Juris. Lisboa. P.17

sendo sempre avaliável em dinheiro¹⁵. É unilateral, não dando direito a qualquer contraprestação a favor do contribuinte. É uma prestação definitiva, que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indemnização. É uma prestação estabelecida por lei, em que a obrigação de imposto decorre, exclusivamente, da verificação do facto tributário, e independentemente da vontade do contribuinte¹⁶.

Do ponto de vista subjetivo, o imposto assenta “na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”¹⁷. É uma prestação exigida a favor de entidades que exerçam funções públicas de carácter geral, não se limitando exclusivamente a pessoas coletivas, também se admitindo a sua exigibilidade a favor de pessoas privadas que exerçam funções públicas, “o que ocorrerá no caso, por exemplo, das empresas concessionárias de obras públicas, serviços públicos ou bens do domínio público, na medida em que a lei lhes confira a qualidade de titulares ativos de relações jurídicas fiscais”¹⁸.

No seu elemento teleológico, o imposto é exigido para a realização de funções públicas, o que significa que prossegue os mais variados objetivos de natureza económica e social e pode ter outras finalidades (extrafiscais) que não apenas a finalidade financeira ou fiscal¹⁹. Além disso, não tem carácter sancionatório, “não representa uma reação da ordem jurídica à prática de um facto ilícito”²⁰.

1.1. Fases (da vida) do imposto

Tendo em conta a sua sucessão cronológica, existem três fases essenciais (da vida) do imposto: o momento da sua criação e incidência, a verificação ou realização do facto tributário e o momento da sua aplicação e efetivação.

O primeiro momento diz respeito ao preenchimento dos pressupostos necessários à geração do facto tributário, os quais definem o âmbito da incidência real ou objetiva, delimitando a realidade sujeita a imposto (salários, lucros ou rendas), e o âmbito da

¹⁵ Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. e Pimenta, M. E. (2019). *Guia dos Impostos em Portugal*. Quid Juris. Lisboa. P.18

¹⁶ LGT art. 36º n.ºs 1 e 2

¹⁷ LGT art. 4º n.º 1

¹⁸ Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. 11ª edição, Almedina. Coimbra. P.39

¹⁹ Ibidem. P.40

²⁰ Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. e Pimenta, M. E. (2019). *Guia dos Impostos em Portugal*. Quid Juris. Lisboa. P.19

incidência pessoal ou subjetiva, delimitando quem está sujeito a imposto (contribuinte, responsáveis ou substitutos)²¹.

O facto tributário, atividade ou situação que dá origem ao imposto, é concretizado pelo contribuinte através da prática de factos que manifestam a sua capacidade contributiva.

“Nascida a obrigação de imposto, é necessário torná-la líquida e exigível. Apurar o montante da dívida de imposto e notificá-la ao contribuinte”²². A aplicação e efetivação concretiza-se pela determinação da matéria coletável à qual será aplicada uma taxa que determinará a coleta, por meio da liquidação. A coleta, em princípio, coincide com o montante a pagar, a menos que haja lugar a deduções à coleta, isto é, despesas que podem ser deduzidas para diminuir o valor do imposto. Apurado o montante, este é notificado ao contribuinte. Por fim, pela cobrança (ou pagamento), o imposto é arrecadado pelo Estado, quer através de pagamento voluntário, quer através de cobrança coerciva²³.

1.2. Visão geral dos impostos

O sistema fiscal segue uma classificação tripartida, dividindo-se em impostos sobre o rendimento (IRS e IRC), sobre a despesa ou consumo (IVA e IEC) e sobre o património (IMI, IMT e IS).

Há, ainda, outros impostos específicos como, por exemplo, o Imposto Especial de Jogo.

1.2.1. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

São sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português, tributadas sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro²⁴, e as que, não residindo, nele obtenham rendimentos, sendo tributadas apenas sobre estes rendimentos²⁵.

O IRS incide sobre o rendimento anual agrupado em seis categorias de rendimentos, Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente, Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais, Categoria E – Rendimentos de capitais, Categoria F –

²¹ Ibidem

²² Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. e Pimenta, M. E. (2019). *Guia dos Impostos em Portugal*. Quid Juris. Lisboa. P.19

²³ CPPT art. 78º

²⁴ CIRS arts. 13º nº 1 e 15º nº 1

²⁵ CIRS arts. 13º nº 1 e 15º nº 2

Rendimentos prediais, Categoria G – Incrementos patrimoniais e Categoria H – Pensões, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos²⁶.

A matéria coletável em IRS resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, depois de feitas todas as deduções específicas, das perdas a recuperar, dos abatimentos e das deduções ao rendimento e, por isso, a sua determinação comporta algumas fases.

Ao rendimento ílquido ou bruto de cada categoria são-lhe subtraídas as deduções específicas, para determinar o rendimento líquido de cada uma. Na Categoria A a dedução é de 4104€, porém, se as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde excederem este limite, a dedução é pelo montante total dessas contribuições²⁷. Na Categoria B a dedução faz-se conforme a posição dos sujeitos passivos no regime simplificado, em que são aplicados coeficientes que variam entre 0,10 e 1 conforme a origem dos rendimentos, ou no regime de contabilidade organizada, em que se seguem as regras para o IRC²⁸. Na Categoria E não há lugar a qualquer dedução específica. Na Categoria F “deduzem-se, relativamente a cada prédio ou parte de prédio, todos os gastos efetivamente suportados e pagos pelo sujeito passivo para obter ou garantir tais rendimentos, com exceção dos gastos de natureza financeira, dos relativos a depreciações e dos relativos a mobiliário, eletrodomésticos e artigos de conforto ou decoração, bem como do adicional ao imposto municipal sobre imóveis”²⁹. Na Categoria G não há lugar a dedução, salvo quanto às mais-valias³⁰. Na Categoria H a dedução é, igual à Categoria A, 4104€³¹.

Feitas as deduções e apurado o rendimento líquido de cada categoria, segue-se o apuramento do rendimento global líquido ou rendimento líquido total através do englobamento dos rendimentos líquidos das diversas categorias, isto é, da sua soma. Neste contexto, há, ainda, a possibilidade de dedução de perdas, dentro de uma mesma categoria³².

²⁶ CIRS art. 1º nº 1

²⁷ CIRS art. 25º n.ºs 1 al. a) e 2

²⁸ CIRS art. 28º nº 1

²⁹ CIRS art. 41º nº 1

³⁰ CIRS art. 42º

³¹ CIRS art. 53º nº 1

³² CIRS art. 55º

Ao rendimento coletável, resultante do englobamento, é-lhe aplicado o quociente familiar correspondente à situação familiar. Assim, “tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, nos casos em que haja opção pela tributação conjunta as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido por dois”³³.

Apurado o rendimento coletável, procede-se à aplicação da taxa para apurar a coleta. As taxas gerais do IRS são:

Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 7112	14,50	14,500
De mais de 7112 até 10732	23,00	17,367
De mais de 10732 até 20322	28,50	22,621
De mais de 20322 até 25075	35,00	24,967
De mais de 25075 até 36967	37,00	28,838
De mais de 36967 até 80882	45,00	37,613
Superior a 80882	48,00	-

Tabela 1 – Taxas gerais do IRS³⁴

Em que, quando superior a 7112€, o montante é dividido em duas partes, “uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da coluna B correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa da coluna A respeitante ao escalão imediatamente superior”³⁵.

Nos casos em que haja opção pela tributação conjunta, depois de aplicadas as taxas ao quociente do rendimento coletável, multiplica-se por dois o resultado obtido para se apurar a coleta do IRS³⁶.

Além das taxas gerais, o IRS tem taxas liberatórias, taxas especiais e taxas de tributação autónoma.

³³ CIRS art. 69º nº 1

³⁴ CIRS art. 68º nº 1

³⁵ CIRS art. 68º nº 2

³⁶ CIRS art. 69º nº 3

A liquidação do IRS compete à AT e deve ser efetuada com base na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte³⁷. Determinada a coleta são-lhe efetuadas deduções relativas aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo, às despesas gerais familiares, às despesas de saúde e com seguros de saúde, às despesas de educação e formação, aos encargos com imóveis, às importâncias respeitantes a pensões de alimentos, à exigência de fatura, aos encargos com lares, às pessoas com deficiência, à dupla tributação internacional, aos benefícios fiscais e ao AIMI³⁸.

Liquidado o imposto, segue-se a sua cobrança. O IRS é pago, em larga medida, antecipadamente, através de retenção na fonte ou através de pagamentos por conta, também eles deduzidos à coleta³⁹.

1.2.2. Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

São sujeitos passivos de IRC:

- a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;
- b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;
- c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS⁴⁰.

No âmbito do IRC, a base do imposto é condicionada pela residência, pelo exercício, ou não exercício, a título principal, de atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola (todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter

³⁷ CIRS arts. 75º e 77º nº 1 al. a)

³⁸ CIRS art. 78º nº 1

³⁹ CIRS art. 78º nº 2

⁴⁰ CIRC art. 2º nº 1

empresarial, incluindo as prestações de serviços⁴¹) e pela posse de estabelecimento estável em território português.

Assim, relativamente às entidades residentes, o IRC incide sobre:

- a) O lucro (diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas na lei) das empresas;
- b) O rendimento global (soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS e dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito) das entidades não empresariais, nomeadamente associações e fundações⁴².

Relativamente às entidades não residentes, incide sobre:

- a) O lucro imputável a estabelecimento estável situado em território português;
- b) O rendimento global das entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS que não possuam estabelecimento estável ou que, possuindo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis⁴³.

A determinação da matéria coletável relativa aos rendimentos imputáveis a entidades não residentes com estabelecimento estável em Portugal segue as regras do apuramento para empresas com residência em território português, com algumas adaptações.

No regime simplificado os coeficientes a aplicar variam entre 0,04 e 1 conforme a origem dos rendimentos.

No regime de contabilidade organizada, a matéria coletável obtém-se pela dedução dos prejuízos fiscais e dos benefícios fiscais eventualmente existentes ao lucro tributável⁴⁴. O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado contabilístico e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, bem como eventuais correções⁴⁵. O resultado contabilístico decorre da diferença entre os rendimentos e ganhos e os gastos e perdas incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.

⁴¹ CIRC art. 3º nº 4

⁴² CIRC art. 3º nºs 1 als. a) e b) e 2

⁴³ CIRC art. 3º nº 1 als. c) e d)

⁴⁴ CIRC art. 15º nº1 als. a) e c)

⁴⁵ CIRC art. 17º nº 1

Nas entidades não empresariais a matéria coletável obtém-se pela dedução de gastos comuns e outros imputáveis aos rendimentos sujeitos a imposto e não isentos e de benefícios fiscais eventualmente existentes ao rendimento global⁴⁶.

Nas entidades sem estabelecimento estável em Portugal, a matéria coletável é constituída pelos rendimentos das várias categorias consideradas para efeito do IRS e pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito⁴⁷.

A taxa geral do IRC é de 21%, exceto no caso de pequena ou média empresa em que a taxa aplicável aos primeiros 25000€ de matéria coletável é de 17%, aplicando-se a taxa de 21% ao excedente⁴⁸. Sobre a parte do lucro tributável superior a 1500000€ incide uma taxa adicional, derrama estadual, progressiva em três escalões de 3%, 5% e 9%,⁴⁹.

Em relação aos rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português, nem possuam estabelecimento estável ao qual sejam imputáveis, a taxa é de 25%, salvo algumas exceções em que passa a 35%⁵⁰.

Ao montante da coleta, são efetuadas algumas deduções. Deduções à coleta que se inserem na liquidação, como a dedução relativa à dupla tributação jurídica internacional, à dupla tributação económica internacional e aos benefícios fiscais, e deduções referentes ao pagamento, como a dedução relativa ao pagamento especial por conta e à retenção na fonte.

Na cobrança distinguem-se o imposto autoliquidado, o pagamento por conta, o pagamento especial por conta, a retenção na fonte e o imposto liquidado pela AT.

1.2.3. Imposto sobre o Valor Acrescentado

Além do regime geral, o IVA tem alguns regimes especiais, que diferem na incidência ou no método utilizado no cálculo do imposto, como o regime de isenção, o regime forfetário dos produtores agrícolas, o regime dos pequenos retalhistas e o regime de tributação dos combustíveis líquidos aplicáveis aos revendedores.

⁴⁶ CIRC art. 15º nº 1 al. b)

⁴⁷ CIRC art. 15º nº 1 al. d)

⁴⁸ CIRC art. 87º nºs 1, 2 e 5

⁴⁹ CIRC art. 87º-A

⁵⁰ CIRC art. 87º nº 4

São sujeitos passivo de IVA, em geral, as pessoas singulares ou coletivas que, de modo independente e com caráter de habitualidade, exerçam atividades de produção, comércio ou prestação de serviços e as que, de modo independente, pratiquem uma só operação que preencha os pressupostos de incidência real do IRS ou IRC, que realizem importações de bens, que mencionem indevidamente IVA em fatura, que efetuem operações intracomunitárias e o Estado e demais entidades de direito público relativamente a algumas atividades que não digam respeito ao exercício de poderes de autoridade⁵¹.

Estão sujeitas a IVA:

- a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal;
- b) As importações de bens;
- c) As operações intracomunitárias efetuadas no território nacional⁵².

No IVA a matéria coletável é constituída pelo valor tributável do ato em causa. Nas transmissões de bens e prestações de serviços o valor tributável é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo impostos, direitos, taxas e outras imposições, com exceção do próprio IVA, despesas acessórias, tais como comissões, embalagem, transporte, seguros e publicidade, e subvenções diretamente conexas com o preço de cada operação⁵³. Nas importações é constituído pelo valor aduaneiro, determinado de harmonia com as disposições comunitárias em vigor, e inclui impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos devidos antes ou em virtude da própria importação, com exclusão do IVA, e despesas acessórias⁵⁴. Nas aquisições intracomunitárias a determinação do valor tributável é idêntica à determinação para as transmissões (internas) de bens⁵⁵, não se incluindo, porém, as despesas relacionadas com o transporte dos bens e outros serviços, que são objeto de tributação autónoma⁵⁶.

⁵¹ CIVA art. 2º n.ºs 1 als. a), b), c) e d), 2 e 3

⁵² CIVA art. 1º n.º 1

⁵³ CIVA art. 16º n.ºs 1 e 5

⁵⁴ CIVA art. 17º n.ºs 1 e 2 als. a) e b)

⁵⁵ RITI art. 17º n.º 1

⁵⁶ Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. 11ª edição, Almedina. Coimbra. P.590

O IVA tem:

- a) uma taxa reduzida de 6%, para as importações, transmissões de bens e prestações de serviços que constam da lista I anexa ao CIVA, como alguns produtos alimentares, outros produtos e bens utilizados no âmbito das atividades de produção agrícola e aquícola;
- b) uma taxa intermédia de 13%, aplicável às importações, transmissões de bens e prestações de serviços que constam da lista II, como outros produtos para alimentação humana, outros produtos e prestações de serviços de alimentação e bebidas, com exclusão das bebidas alcoólicas, refrigerantes, sumos, néctares e águas gaseificadas;
- c) uma taxa de 23%, aplicável às restantes importações, transmissões de bens e prestações de serviços, excluídas das taxas anteriores⁵⁷.

Para a Região Autónoma dos Açores as taxas são de 4%, 9% e 18% e para a Região Autónoma da Madeira 5%, 12% e 22%⁵⁸.

O IVA é um imposto plurifásico, que é liquidado em todas as fases do circuito económico. “Todos os operadores ao longo de um circuito económico são obrigados a liquidar impostos nas suas operações, isto é, a fazer incidir a taxa do imposto sobre os respetivos preços”. Porquanto o pagamento do imposto devido é fracionado pelos vários intervenientes deste circuito, através do método do crédito do imposto⁵⁹. Isto significa que a determinação do montante do imposto não resulta diretamente da aplicação da taxa, que apenas proporciona o apuramento do montante a suportar pelo cliente, mas sim da diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa ao valor das vendas ou prestações de serviços, durante determinado período, e o montante do imposto suportado nas aquisições de bens e serviços efetuadas aos fornecedores durante o mesmo período⁶⁰.

Assim, o IVA é liquidado pelo respetivo sujeito passivo, sendo igualmente este que procede à sua cobrança e, por isso, apurado o imposto, o sujeito passivo entrega o respetivo montante, simultaneamente com a declaração, à AT⁶¹.

⁵⁷ CIVA art. 18º nº 1

⁵⁸ CIVA art. 18º nº 3

⁵⁹ Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. e Pimenta, M. E. (2019). *Guia dos Impostos em Portugal*. Quid Juris. Lisboa. P.393

⁶⁰ Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. 11ª edição, Almedina. Coimbra. P.591 e CIVA art. 22º nº 1

⁶¹ CIVA art. 27º

1.2.4. Impostos Especiais de Consumo

Os IEC dividem-se em dois grupos: por um lado, o Imposto sobre o Álcool, as Bebidas Alcoólicas e as Bebidas Adicionadas de Açúcar ou outros edulcorantes, o Imposto sobre Produtos Petrolíferos e Energéticos e o Imposto sobre o Tabaco, que são impostos objeto de harmonização comunitária, cuja disciplina se encontra unificada no CIEC, e por outro, o Imposto sobre Veículos e o Imposto Único de Circulação, cuja disciplina é regulada em códigos independentes.

O IABA incide, a taxas específicas, sobre a cerveja, os vinhos, outras bebidas fermentadas, os produtos intermédios e as bebidas espirituosas e sobre o álcool etílico⁶².

O ISP incide, também a taxas específicas, sobre os produtos petrolíferos e energéticos, quaisquer outros produtos destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como carburante, outros hidrocarbonetos, com exceção da turfa, destinados a serem utilizados, colocados à venda ou a serem consumidos em uso como combustível, e a eletricidade⁶³.

O IT incide sobre o tabaco manufacturado, como charutos e cigarrilhas, cigarros, tabacos de fumar, compreendendo o tabaco de corte fino destinado a cigarros de enrolar e os restantes tabacos de fumar, o tabaco para cachimbo de água, o rapé, o tabaco de mascar, o tabaco aquecido e o líquido contendo nicotina, em recipientes utilizados para carga e recarga de cigarros eletrónicos⁶⁴. Tem uma taxa específica, expressa numa quantia fixa por cada milheiro de cigarros de 101€, e uma taxa *ad valorem*, traduzida numa percentagem do preço de 14%⁶⁵.

O ISV incide sobre os automóveis ligeiros de passageiros, de utilização mista e mercadorias, autocaravanas e motociclos, triciclos e quadriciclos, em relação aos sujeitos passivos, operadores e particulares, que procedam à introdução no consumo dos veículos tributáveis⁶⁶. A base tributável do ISV é a cilindrada, o nível de emissões de partículas,

⁶² CIEC art. 66º nº 1

⁶³ CIEC art. 88º nº 1

⁶⁴ CIEC art. 101º nº 1

⁶⁵ CIEC art. 103º nºs 1,2,3 e 4

⁶⁶ CISV arts. 2º nº 1 e 3º nº 1

quando aplicável, e o nível de emissão de dióxido de carbono e, por isso, as taxas são específicas e variam conforme certos fatores⁶⁷.

O IUC incide sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, de mercadorias e mistos, motociclos, ciclomotores, triciclos e quadriciclos, embarcações de recreio e aeronaves de uso particular, matriculados ou registados em Portugal, que se dividem em sete categorias (Categorias A a G), cujo sujeito passivo é o seu proprietário⁶⁸. A base tributável é constituída por vários elementos inerentes aos veículos e as taxas são específicas e distribuídas por categorias.

1.2.5. Imposto Municipal sobre Imóveis

São sujeitos a IMI os proprietários do prédio em 31 de dezembro do ano a que diz respeito o imposto, bem como usufrutuários ou superficiários, considerando-se como tais quem naquela data figure na matriz ou, na falta de inscrição, quem tenha a posse do prédio⁶⁹.

O IMI incide sobre o valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos situados no território português, e constitui receita dos municípios onde estes se localizam⁷⁰. Nos prédios rústicos, este valor corresponde ao “produto do seu rendimento fundiário pelo fator 20”. O rendimento fundiário corresponde ao saldo de uma conta anual de cultura em que o crédito é representado pelo rendimento bruto e o débito pelos encargos da exploração e apura-se a partir da soma dos rendimentos das suas parcelas (porção contínua de terreno, situada num mesmo prédio rústico, a que corresponda uma única qualidade de cultura) com os das árvores dispersas nelas existentes, quando pertencentes ao titular do direito ao rendimento e se, no seu conjunto, tiverem interesse económico⁷¹. Nos prédios urbanos para habitação, comércio, indústria e serviços resulta da expressão: valor base dos prédios edificadas x área bruta de construção mais a área excedente à área de implantação x coeficiente de afetação x coeficiente de localização x coeficiente de qualidade e conforto x coeficiente de vetustez⁷².

⁶⁷ CISV art. 4º nº 1

⁶⁸ CIUC arts. 2º nº 1 e 3º nº 1

⁶⁹ CIMI art. 8º nºs 1, 2 e 4

⁷⁰ CIMI art. 1º nº 1

⁷¹ CIMI arts. 17º, 18º e 19º

⁷² CIMI art. 38º nº 1

As taxas do IMI são uma taxa única de 0,8% para os prédios rústicos e uma taxa que varia de 0,3% a 0,45% para os prédios urbanos, conforme fixação da assembleia municipal do respetivo município. Em função de objetivos de natureza extrafiscal, como a reabilitação urbana ou o combate à desertificação, os municípios podem estabelecer taxas diferenciadas, aumentando-as ou diminuindo-as até 30%. Podem, ainda, fixar uma redução da taxa a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente, atendendo ao número de dependentes que compõem o respetivo agregado familiar, no montante de 20€, 40€ ou 70€, consoante o número de dependentes seja um, dois ou três ou mais, respetivamente. Além disso, existem agravamentos da taxa para “prédios devolutos localizados em zonas de pressão urbanística”⁷³.

O IMI é liquidado anualmente pela AT, em relação a cada município, com base nos valores patrimoniais tributários dos prédios e em relação aos sujeitos passivos que constem das matrizes a 31 de dezembro, não havendo lugar a qualquer liquidação sempre que o montante do imposto a cobrar seja inferior a 10€⁷⁴. Deve ser pago numa prestação, no mês de maio, quando o montante seja igual ou inferior a 100€, em duas prestações, nos meses de maio e novembro, quando seja superior a 100€ e igual ou inferior a 500€, ou em três prestações, nos meses de maio, agosto e novembro, quando seja superior a 500€, após o envio pela AT do respetivo documento de cobrança⁷⁵.

1.2.5.1. Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

O AIMI incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários, salvo algumas exceções, reportados a 1 de janeiro do ano a que respeita, dos prédios urbanos que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, excluindo os prédios urbanos classificados como «comerciais, industriais ou para serviços» e «outros»⁷⁶.

Ao valor tributável são deduzidos 600000€ se o sujeito passivo for uma pessoa singular ou herança indivisa. Além disso, os sujeitos passivos casados ou em união de facto podem optar pela tributação conjunta, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e multiplicando-se por dois o valor dessa dedução⁷⁷.

⁷³ CIMI arts. 112º n.ºs 1, 5 e 6, 112º-A n.º 1 e 112º-B

⁷⁴ CIMI art. 113º n.ºs 1 e 6

⁷⁵ CIMI arts. 119º n.º 1 e 120º n.º 1

⁷⁶ CIMI arts. 135º-B n.ºs 1 e 2 e 135º-C n.ºs 1 e 3

⁷⁷ CIMI arts. 135º-C n.º 2 e 135º-D n.º 1

Após aplicação das deduções, quando existam, é aplicada a taxa de 0,4% às pessoas coletivas e 0,7% às pessoas singulares e heranças indivisas. Ao valor tributável superior a 1000000€ e igual ou inferior a 2000000€, ou o dobro deste valor quando seja exercida a opção pela tributação conjunta, é aplicada a taxa marginal de 1%, quando o sujeito passivo seja uma pessoa singular, ou pessoa coletiva cujos prédios sejam afetos a “uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes”, e ao valor superior a 2000000€ é aplicada a taxa marginal de 1,5%. Para os prédios que sejam propriedade de entidades (coletivas) sujeitas a um regime fiscal mais favorável a taxa é de 7,5%⁷⁸.

1.2.6. Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

O IMT é devido pelos adquirentes dos bens imóveis em relação a transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território português⁷⁹.

Incide sobre o valor constante do ato ou contrato ou sobre o valor patrimonial tributário dos imóveis, consoante o que for maior, aos quais são deduzidas percentagens conforme regras especiais⁸⁰.

Na aquisição de prédio urbano ou de fração autónoma de prédio urbano destinado exclusivamente a habitação as taxas são progressivas e variam entre 0 e 8%. Na aquisição de prédios rústicos a taxa é de 5%. Na aquisição de outros prédios urbanos e outras aquisições onerosas é de 6,5%. Nas transmissões em que o adquirente tenha residência ou sede em país, território ou região sujeito a um regime fiscal mais favorável é de 10%⁸¹.

O IMT é liquidado pela AT, com base na declaração do sujeito passivo apresentada em qualquer serviço de finanças ou por meios eletrónicos e deve ser pago, geralmente, no próprio dia da liquidação ou no 1º dia útil seguinte, sob pena de ficar sem efeito⁸².

⁷⁸ CIMI art. 135º-F

⁷⁹ CIMT arts. 2º e 4º

⁸⁰ CIMT arts. 12º nº 1 e 13º

⁸¹ CIMT art. 17º nºs 1 e 4

⁸² CIMT arts. 19º nº1, 21º nº 1 e 36º nº 1

1.2.7. Imposto do Selo

O IS desdobra-se em dois impostos: o imposto do selo, propriamente dito, e o imposto do selo sobre as transmissões gratuitas.

São sujeitos a IS notários, conservadores dos registos civil, comercial, predial e de outros bens sujeitos a registo, outras entidades públicas, bem como todas as entidades ou profissionais que autentiquem documentos particulares, relativamente a atos, contratos e outros factos em que sejam intervenientes, entidades concedentes do crédito e da garantia ou credoras de juros, prémios, comissões e outras contraprestações, instituições de crédito, sociedades financeiras e outras entidades legalmente equiparadas que tenham intermediado operações de crédito, de prestação de garantias ou juros, comissões e outras contraprestações, entidades mutuárias, beneficiárias de garantia ou devedoras dos juros, comissões e outras contraprestações, empresas seguradoras, entidades emitentes de letras e outros títulos de crédito, entidades editantes de cheques e livranças, outras entidades que intervenham em atos e contratos ou emitam ou utilizem os documentos, títulos ou papéis, representantes, a Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, entidades que concedem os prémios de jogos, sorteios ou concursos, trespassantes, entre outros⁸³. Por outro lado, são sujeitos passivos do IS sobre as transmissões gratuitas as pessoas singulares para quem se transmitam os bens⁸⁴.

O IS incide sobre todos os atos, contratos, documentos, títulos, papéis e outros factos ou situações jurídicas previstos na Tabela Geral, anexa ao CIS, cujo valor tributável é o que resulta dessa tabela, e as transmissões gratuitas, cujo valor tributável é o valor patrimonial tributário constante da matriz à data da transmissão, ou o determinado por avaliação no caso de prédios omissos ou inscritos sem valor patrimonial, no caso de bens imóveis, e, maioritariamente, o valor de mercado, nos bens móveis⁸⁵.

As taxas do IS são as constantes da Tabela Geral, em vigor no momento em que o imposto é devido⁸⁶.

⁸³ CIS art. 2º nº 1

⁸⁴ CIS art. 2º nº 2

⁸⁵ CIS arts. 1º nº 1, 9º nº 1, 13º nº 1 e 14º

⁸⁶ CIS art. 22º nº 1

Regra geral, a liquidação do IS compete aos sujeitos passivos. Nas transmissões gratuitas compete à AT, sendo promovida pelo serviço de finanças da residência do autor da transmissão⁸⁷. O pagamento é efetuado pelas pessoas ou entidades competentes para a sua liquidação, com exceção do imposto referente à verba 2 da Tabela Geral que é pago pelo locador ou sublocador⁸⁸.

⁸⁷ CIS arts. 23º nº 1 e 25º nº 1

⁸⁸ CIS art. 41º

Capítulo III – A inspeção tributária no combate à evasão e fraude fiscal

1. Poupança e planeamento fiscal

“A racionalidade da gestão das atividades económicas, pressupõe que, em princípio, os agentes económicos devam otimizar os respetivos custos comerciais, industriais, financeiros e fiscais”. Face à multiplicidade de formas jurídicas alternativas e às suas implicações no domínio tributário, é natural que as suas escolhas sejam, em grande medida, condicionadas pelo regime fiscal. A boa gestão fiscal, concretizada através do planeamento fiscal, supõe, sem prejuízo do cumprimento da legislação tributária, a minimização dos custos fiscais, designada por poupança fiscal⁸⁹.

A poupança fiscal tem por base o princípio da liberdade de “iniciativa económica” e “liberdade de iniciativa e de organização empresarial”, que o ordenamento jurídico confere à luz da Constituição⁹⁰, que consiste, por um lado, na liberdade de iniciar uma atividade económica e, por outro, na liberdade de organização e gestão dessa atividade, materializando-se, nomeadamente, na escolha da forma da empresa (individual ou societária, por quotas ou anónima), ou do local da sede da empresa, afiliadas e estabelecimentos estáveis, entre outras escolhas. Opções alternativas que têm consequências fiscais distintas, mais ou menos onerosas: por exemplo, uma empresa que reporte os lucros num outro país que não Portugal, como os Países Baixos, poderá conseguir uma taxa de imposto mais baixa.

No exercício desta liberdade, os contribuintes podem planificar e executar todos os meios lícitos de gestão dispostos no ordenamento jurídico, mediante a escolha da forma jurídica que lhe seja mais favorável, para minimizar os encargos fiscais e obter uma poupança fiscal, que está, inclusive, prevista nas leis tributárias que consagram normas de desagravamento fiscal, como exclusões tributárias, isenções fiscais, deduções específicas e deduções à coleta, abatimentos à matéria coletável, reporte de prejuízos, benefícios fiscais e zonas francas de baixa tributação, como a Zona Franca da Madeira.

Contudo, se, por um lado, o contribuinte tem esse direito, por outro, existem restrições para as suas escolhas. A livre iniciativa económica e o planeamento fiscal não são direitos absolutos e sem limites. Neste sentido, a poupança fiscal pode ocorrer noutros

⁸⁹ Gomes, N. S. (1997). *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa. Pp.23 e 24

⁹⁰ CRP arts. 61º nº 1 e 80º al. c)

termos, designadamente por uma redução indevida das onerações fiscais mediante atos e negócios jurídicos não previstos nas leis tributárias e, por isso, o planeamento fiscal nem sempre é legítimo.

Sendo assim, embora não existindo uma definição inequívoca e unânime, alguns autores defendem que a poupança fiscal pode ocorrer *intra legem* (planeamento fiscal), *extra legem* (elisão fiscal) ou *contra legem* (evasão fiscal).

1.1. Planeamento fiscal

O planeamento fiscal é uma técnica de gestão estratégica com vista à minimização da carga fiscal, tendente ao não pagamento, ao menor pagamento ou ao pagamento mais distante do imposto, pela qual o contribuinte renuncia a um certo comportamento, por este estar ligado a uma obrigação tributária, ou escolhe, entre as várias opções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que está acompanhada por menos encargos fiscais, sempre em conformidade com as leis tributárias⁹¹.

Neste caso, os atos e negócios praticados têm lugar *intra legem*, inserindo-se no que a doutrina anglo-saxónica designa por *tax planning*, e são, obviamente, atos ou negócios jurídicos legítimos e lícitos.

1.2. Elisão fiscal

A elisão ou evitação fiscal, *tax avoidance* na terminologia anglo-saxónica, corresponde a um planeamento fiscal *extra legem*, ou fora da lei.

Visa impedir a ocorrência do facto tributário e o surgimento da relação jurídico-tributária, para evitar a aplicação da lei, com o objetivo de se obter uma vantagem que de outra forma não seria obtida⁹². “Se nem a letra nem o espírito da lei fiscal previram certo facto ou situação, decorre do princípio da legalidade que eles não podem ser tributados, pelo que os contribuintes poderão adotar esses comportamentos, sem se submeterem ao imposto respetivo”⁹³.

⁹¹ Sanches, J. L. S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra Editora. Coimbra. P.21

⁹² Pombo, N. (2007). *A fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Almedina. Coimbra. P.26

⁹³ Gomes, N. S. (1997). *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa. P.25

Traduz-se na prática de atos ou negócios jurídicos reais, verdadeiros e aparentes, que nada simulam ou dissimulam, já que os contribuintes querem efetivamente aquilo que declaram e atingem um resultado equivalente ao previsto por uma norma, e lícitos, que não surgem proibidos na lei, nem são objeto de sanção, mas que visam contornar o ordenamento jurídico-tributário e obter poupança fiscal, como negócios com preços de transferência, e, por isso, são fiscalmente irregulares e antijurídicos⁹⁴. Embora não haja uma violação direta e expressa da lei, há uma habilidade ou destreza para contorná-la e escapar às normas fiscais⁹⁵. Trata-se de fraude à lei fiscal. Assim, apesar de lícita, por ser ética e moralmente questionável, a elisão é vista como uma poupança fiscal ilegítima.

Apesar de não ser objeto de sanção, é objeto de uma cláusula geral anti-abuso, que permite à administração fiscal, caso consiga demonstrar que os atos e negócios jurídicos foram realizados com o objetivo de “obter uma vantagem fiscal que fruste o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável”⁹⁶, proceder à correção da matéria coletável, e diversas normas especiais anti-abuso dispersas por vários códigos fiscais.

1.3. Evasão fiscal

A evasão fiscal, *tax evasion* na classificação anglo-saxónica, corresponde a um planeamento fiscal *contra legem*, ou contra a lei.

É uma conduta artificiosa que resulta da prática de atos ou negócios ilícitos, previstos e proibidos por lei. Neste caso, viola-se diretamente a obrigação fiscal e a lei, por ação ou omissão, depois de verificado o facto tributário, através da sua alteração ou ocultação, com vista à redução ou eliminação do pagamento devido e obtenção de uma vantagem indevida, como negócios na economia clandestina ou paralela.

Pode traduzir-se, quer em ilicitude fiscal, quer em infração fiscal. A ilicitude resulta da violação ou infração da lei e é objeto de sanções preventivas (vencimento total das dívidas fiscais pagas em prestações por incumprimento de uma delas), compensatórias (juros compensatórios), reconstitutivas (anulação dos atos e execução fiscal) ou compulsórias

⁹⁴ Gomes, N.S. (1997). *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa. P.75

⁹⁵ Gomes, N.S. (1997). *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa. P.25 e Pinto, J. A. P (2010). Planeamento fiscal e normas antiabuso. Em: J. C. Amorim (coord.), *Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade: Planeamento e evasão fiscal*. Vida Económica. Porto. P.221

⁹⁶ LGT art. 38º nº 2

(juros de mora) que, portanto, não são punições. Neste sentido, a evasão constitui sempre ato ilícito e infração à lei fiscal, mas nem sempre infração fiscal. Só constituem infrações fiscais os atos ilícitos que suscitem sanções de carácter punitivo, previstas pelo RGIT⁹⁷.

2. Infrações fiscais

“Constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária”. As infrações tributárias dividem-se em contraordenações e crimes⁹⁸.

2.1. Contraordenação

Uma contraordenação é uma infração sem natureza criminal, em que são violados valores de ordenação social, maioritariamente punível a título de negligência, de modo que se lhe aplica somente uma coima⁹⁹.

Constituem contraordenações fiscais a recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes, a falta de entrega da prestação tributária, a violação de segredo fiscal, a falta ou atraso de declarações, a falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações, a falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes, omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes, nomeadamente omissões ou inexatidões nos pedidos de informação vinculativa e o incumprimento das regras de comunicação e diligência devida a aplicar pelas instituições financeiras, a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes, a não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução, a falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração, a violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas, a falta de designação de representantes, o pagamento indevido de rendimentos, nomeadamente o pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos conferidos por ou associados a valor mobiliários e a inexistência de prova da apresentação da declaração de aquisição e alienação de ações e outros valores mobiliários ou da intervenção de entidades relevantes, a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a tributação, a impressão de documentos por tipografias não autorizadas, a falsidade

⁹⁷ Gomes, N. S. (1997). *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa. e Pombo, N. (2007). *A fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Almedina. Coimbra.

⁹⁸ RGIT art. 2º nºs 1 e 2

⁹⁹ RGIT arts. 24º e 51º

informática e a violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias e de transações em numerário¹⁰⁰.

As contraordenações podem ser qualificadas como simples ou graves. São contraordenações simples as puníveis com coima cujo limite máximo não exceda 15000€ e contraordenações graves as puníveis com coima cujo limite máximo seja superior a 15000€ e aquelas que, independentemente da coima aplicável, a lei qualifique como tal¹⁰¹.

O valor da coima tem em consideração a gravidade do facto, a culpa do agente, a sua situação económica, o benefício económico (que a coima deve, sempre que possível, exceder), o tempo decorrido desde a data em que o facto devia ter sido praticado (se consistir na omissão da prática de um ato devido) e o tipo de mercadoria e varia consoante o infrator seja pessoa singular ou pessoa coletiva¹⁰². No caso de “pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, ou outras entidades fiscalmente equiparadas” as coimas podem atingir o valor máximo de 165000€, em caso de dolo, e 45000€, em caso de negligência, no caso de pessoas singulares não podem exceder metade destes limites¹⁰³.

Às contraordenações graves podem ser aplicadas sanções acessórias, como a perda de objetos, a privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos, a perda de benefícios fiscais ou a inibição de os obter, a privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos, o encerramento de estabelecimento ou de depósito, a cassação de licenças ou concessões e a suspensão de autorizações e a publicação da decisão condenatória a expensas¹⁰⁴.

2.2. Crime

Um crime é um ato típico, ilícito e culposo, punível com pena de multa ou prisão.

A determinação da pena varia conforme seja uma pessoa singular ou pessoa coletiva e atende, sempre que possível, ao prejuízo causado pelo crime. Para crimes tributários

¹⁰⁰ RGIT arts. 113º a 129º

¹⁰¹ RGIT art. 23º n.ºs 1, 2 e 3

¹⁰² RGIT art. 27º n.ºs 1, 2 e 3

¹⁰³ RGIT art. 26º n.ºs 1 e 2

¹⁰⁴ RGIT art. 28º n.º 1

cometidos por pessoas singulares é aplicável a pena de prisão até oito anos ou a pena de multa de 10 até 600 dias e por pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas, é aplicável a pena de multa de 20 até 1920 dias¹⁰⁵. Cada dia de multa corresponde a uma quantia entre 1€ e 500€, no caso de pessoas singulares, e entre 5€ e 5000€, tratando-se de pessoas coletivas¹⁰⁶.

Podem ainda ser aplicáveis, cumulativamente, penas acessórias, como a interdição temporária do exercício de certas atividades ou profissões, a privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos, a perda de benefícios fiscais ou a inibição de os obter, a privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social comparticipadas pelo orçamento da segurança social, o encerramento de estabelecimento ou de depósito, a cassação de licenças ou concessões e a suspensão de autorizações, a publicação da sentença condenatória a expensas, a dissolução da pessoa coletiva e a perda de mercadorias, meios de transporte e outros instrumentos do crime¹⁰⁷.

Constituem crimes tributários comuns a burla tributária, a frustração de créditos, a associação criminosa, a desobediência qualificada e a violação de segredo e constituem crimes fiscais a fraude, a fraude qualificada e o abuso de confiança¹⁰⁸.

2.2.1. Fraude fiscal

A fraude fiscal é um crime fiscal previsto e punido no RGIT, a par com outros crimes fiscais como o abuso de confiança, e, por isso, não se confunde com a evasão fiscal, nem com a fraude à lei fiscal a propósito da elisão fiscal.

Constituem fraude fiscal condutas como a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável, a ocultação de factos ou valores não

¹⁰⁵ RGIT arts. 12º n.ºs 1 e 2 e 13º

¹⁰⁶ RGIT art. 15º n.º 1

¹⁰⁷ RGIT art. 16º

¹⁰⁸ RGIT arts. 87º a 91º e 103º a 105º

declarados e que devam ser revelados à administração tributária e a celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas, que visem 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. Além disso, estes factos deverão resultar numa vantagem patrimonial ilegítima igual ou superior a 15000€¹⁰⁹.

A consequência da fraude fiscal é, além da entrega dos impostos a que haja lugar, a aplicação de pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias¹¹⁰.

A fraude fiscal é considerada qualificada, quando se verifica a acumulação de mais de uma destas circunstâncias:

- a) O agente se tiver conluiado com terceiros que 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, 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 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.

Neste caso, os factos são puníveis com prisão de um a cinco anos para as pessoas singulares e multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas¹¹¹. Esta pena, também, é aplicável

¹⁰⁹ RGIT art. 103º n.ºs 1 e 2

¹¹⁰ RGIT art. 103º n.º 1

¹¹¹ RGIT art. 104º n.º 1

quando a fraude tiver lugar mediante a utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação subjacente ou a vantagem patrimonial for superior a 50000€¹¹².

Se a vantagem patrimonial for superior a 200000€, a pena é a de prisão de dois a oito anos para as pessoas singulares e a de multa de 480 a 1920 dias para as pessoas coletivas¹¹³.

3. Procedimento de Inspeção Tributária

Quando apenas alguns contribuintes cumprem com o pagamento dos impostos e outros se eximem, mediante conduta evasiva ou fraudulenta, há um sacrifício adicional na carga tributária dos contribuintes cumpridores (taxas elevadas que os governos não podem descer) e uma restrição dos investimentos em serviços públicos considerados indispensáveis. Daí resulta que, em conformidade com os princípios da prossecução do interesse público e da justiça, da igualdade tributária e da descoberta da verdade material referidos na Constituição e na LGT, “o contribuinte cumpridor, enquanto «vítima» do incumprimento fiscal é titular de um direito fundamental à eficácia fiscal”¹¹⁴.

Neste sentido, tendo em conta o interesse público, e a defesa do contribuinte cumpridor e o exercício do referido direito à eficácia fiscal, tem-se procurado minimizar a perda de receitas fiscais e lutar contra a evasão e a fraude fiscais por várias formas, nomeadamente, medidas preventivas e dissuasivas, como a publicação da lista dos contribuintes faltosos, como forma de pressionar o contribuinte para regularizar a sua situação fiscal, e a cooperação e troca de informações de natureza tributária entre a administração fiscal e outras entidades, do levantamento do sigilo bancário, da possibilidade de a administração fiscal calcular a matéria coletável relativa aos rendimentos ou bens sujeitos a tributação a partir de métodos indiretos, da formulação da cláusula e normais gerais anti-abuso, do alargamento dos conceitos jurídicos para abrangerem situações económicas mais vastas e evitar a fuga à tributação, da simplificação administrativa e maior apoio ao contribuinte e do procedimento de inspeção tributária.

¹¹² RGIT art. 104º nº 2

¹¹³ RGIT art. 104º nº 3

¹¹⁴ Marques, P. (2014). *O Procedimento de inspeção tributária*. Coimbra Editora. Coimbra. P. 36

O procedimento de inspeção tributária é o conjunto de atos e diligências, levados a cabo pelos órgãos de inspeção tributária, com vista ao controlo, fiscalização e correção dos comportamentos tributários dos contribuintes. Por um lado, tem um carácter preventivo, uma vez que acompanha e monitoriza a atividade e o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, procurando potenciar e maximizar o cumprimento voluntário. Por outro, tem um carácter corretivo e repressivo, caracterizado pela identificação dos contribuintes em situação de incumprimento e pela intervenção direta na sua correção, apurando o imposto em falta e agindo punitivamente, quando se justifique¹¹⁵.

Desta forma, a inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, como os impostos, e a prevenção das infrações tributárias, através de atuações como:

- 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;

¹¹⁵ Soares, M. (2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela Direção de Finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra. Coimbra.

- 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 incumbida¹¹⁶.

A prática dos atos de inspeção tributária é da competência da Unidade dos Grandes Contribuintes, das direções de serviços de inspeção tributária e das unidades orgânicas desconcentradas, como direções de finanças¹¹⁷. Neste sentido, exercem funções no âmbito das ações de inspeção:

- a) O pessoal técnico da área da inspeção tributária e aduaneira, bem como outros funcionários das carreiras de administração tributária, quando designados pelo dirigente do serviço;
- b) Os funcionários de outras categorias técnicas da AT, designadamente especialistas em auditoria informática e engenheiros, quando prestem apoio especializado à atividade de inspeção tributária;
- c) Outros funcionários designados pelo diretor-geral da AT¹¹⁸.

Tal como outros procedimentos, a inspeção tributária tem por base determinados princípios. Na prossecução do interesse público, e no respeito pelas garantias dos contribuintes, para além dos princípios inerentes à atividade administrativa, a inspeção tributária obedece, ainda, aos princípios:

- a) Da verdade material, nomeadamente através da recolha e apresentação de provas que habilitem a decidir correta e fundamentadamente;

¹¹⁶ RCPITA art. 2º n.ºs 1 e 2

¹¹⁷ RCPITA art. 16º

¹¹⁸ RCPITA art. 19º n.º 1

- b) Da proporcionalidade, através de ações adequadas aos objetivos da inspeção;
- c) Do contraditório;
- d) Da cooperação, já que a inspeção e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação, e a falta de cooperação pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação¹¹⁹.

O procedimento de inspeção classifica-se, quanto aos fins, em:

- a) Procedimento de comprovação e verificação, quando vise a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos;
- b) Procedimento de informação, quando vise o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida¹²⁰.

Quanto ao âmbito, pode ser:

- a) Geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global ou conjunto dos deveres tributários dos sujeitos passivos;
- b) Parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres dos sujeitos passivos e a consulta e recolha de determinados documentos ou elementos, a verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos ou o controlo de bens em circulação¹²¹.

Quanto à extensão, pode englobar um ou mais períodos de tributação¹²².

Quanto ao lugar da realização, pode classificar-se em:

- a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos;
- b) Externo, quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem

¹¹⁹ RCPITA arts. 6º, 7º, 8º nº 1, 9º e 10º

¹²⁰ RCPITA art. 12º nº 1

¹²¹ RCPITA art. 14º nºs 1 e 2

¹²² RCPITA art. 14º nº 3

mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso¹²³.

O procedimento de inspeção pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos ou do procedimento sancionatório. É contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, prazo que poderá ser ampliado, antes da emissão da nota de diligência, por mais dois períodos de três meses, em determinadas circunstâncias¹²⁴.

3.1. Etapas do Procedimento de Inspeção Tributária

3.1.1. Seleção do contribuinte a inspecionar

Como não é possível inspecionar todos os contribuintes, é necessário fazer uma seleção estratégica, conforme certos critérios, que oriente os inspetores para os contribuintes mais suscetíveis de incorrerem em infrações fiscais e com maior probabilidade de correção à matéria coletável e ao imposto devido.

A atuação da inspeção obedece, principalmente, ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira, elaborado anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária, com a participação das unidades orgânicas da inspeção tributária, e aprovado pelo Ministro das Finanças, que define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos a inspecionar, sem prejuízo da possibilidade de realização de outras ações de inspeção nele não expressamente previstas¹²⁵.

Com base no PNAITA, também os serviços desconcentrados de âmbito regional, como as direções de finanças, elaboram planos regionais de atividade que servem de base à atuação dos funcionários e equipas de inspeção nas respetivas áreas territoriais¹²⁶.

Além dos planos de atividades, a seleção dos contribuintes pode ser feita, a nível interno, pelo SPGAI, após verificação de divergências na situação fiscal e incumprimento das obrigações fiscais detetados por cruzamentos de informação e análises de risco através

¹²³ RCPITA art. 13º

¹²⁴ RCPITA art. 36º n.ºs 1, 2, 3 e 4

¹²⁵ RCPITA art. 23º

¹²⁶ RCPITA art. 25º

do sistema informático interno. Pode ocorrer, também, por sugestão das divisões de inspeção, resultado de uma inspeção a outro contribuinte.

A nível externo, pode ser feita através de pedidos de cooperação ou operações conjuntas com outras entidades com habilitações de fiscalização, como Polícia de Segurança Pública, Guarda Nacional Republicana ou Polícia Judiciária, Autoridade de Segurança Alimentar e Económica, Autoridade para as Condições de Trabalho, Inspeção dos Centros Regionais de Segurança Social, Inspeção-Geral das Atividades Culturais, Instituto para a Mobilidade e Transportes Terrestres, Serviço de Estrangeiros e Fronteiras¹²⁷, por participação, denúncia ou iniciativa do próprio contribuinte (sujeita a regulamentação especial pelo DL n° 6/99, de 8 de Janeiro)¹²⁸.

3.1.2. Tipo de ação: Ordem de Serviço ou Despacho

Quando a inspeção se destina ao controlo da situação tributária do contribuinte é emitida uma Ordem de Serviço, que deverá conter o número de ordem, data de emissão, identificação do serviço responsável pelo procedimento, do funcionário ou funcionários incumbidos da prática dos atos de inspeção, do respetivo chefe de equipa e da entidade a inspecionar e o âmbito e extensão da inspeção¹²⁹.

Quando a inspeção tem outra finalidade, como a consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens em circulação, o controlo dos sujeitos passivos não registados ou a contagem e valorização de inventários é aberto um Despacho, que deve referir os seus objetivos e a identificação da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução¹³⁰.

3.1.3. Notificação prévia

No caso de inspeção externa, o contribuinte deve ser notificado por carta-aviso, exceto em relação a algumas situações enunciadas no n° 1 do art. 50° do RCPITA, com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início. A carta-aviso deve conter,

¹²⁷ Soares, M. (2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela Direção de Finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra. Coimbra. P.15

¹²⁸ RCPITA art. 27° n°s 1 al. c) e 2

¹²⁹ RCPITA art. 46° n° 3

¹³⁰ RCPITA art. 46° n°s 4 e 5

além da sua identificação, o âmbito e extensão da inspeção e, também, um anexo com os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos no procedimento de inspeção¹³¹.

3.1.4. Preparação, programação e planeamento

O ato de inspeção é previamente preparado, programado e planeado tendo em conta os objetivos a serem alcançados. A preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo em causa, elementos constantes no sistema informático interno, informações prestadas ao abrigo do dever de cooperação, como declarações, e indicadores económicos e financeiros da atividade, como se de uma análise interna se tratasse¹³².

3.1.5. Inspeção e recolha de elementos

O início do ato externo de inspeção depende da credenciação dos funcionários, entendida como a posse da Ordem de Serviço emitida pelo serviço competente ou, no caso de não ser necessária, de cópia do Despacho do superior hierárquico que determinou a realização do ato¹³³. O sujeito passivo, ou o seu representante, deve assinar a Ordem de Serviço, indicando a data da notificação, que determina o início do procedimento externo de inspeção¹³⁴. No caso de não haver lugar a notificação prévia, o anexo com os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos no procedimento de inspeção é entregue, conjuntamente com a cópia da Ordem de Serviço ou do Despacho, no momento do ato de inspeção¹³⁵.

A inspeção, propriamente dita, destina-se à recolha de elementos sobre a situação fiscal da atividade económica do contribuinte para verificar o cumprimento das obrigações fiscais e recolher provas que indiquem potenciais irregularidades, inexatidões, erros ou omissões para posteriormente decidir, fundamentadamente, sobre correções à matéria tributável¹³⁶.

¹³¹ RCPITA art. 49º n.ºs 1, 2 e 3

¹³² RCPITA art. 44º n.ºs 1 e 2

¹³³ RCPITA art. 46º n.ºs 1 e 2

¹³⁴ RCPITA art. 51º n.º 2

¹³⁵ Marques, P. (2014). *O Procedimento de inspeção tributária*. Coimbra Editora. Coimbra. P.203

¹³⁶ Soares, M. (2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela Direção de Finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra. Coimbra. P.18

Quando o procedimento de inspeção envolver a verificação de mercadorias, do processo de produção, da contabilidade, dos livros de escrituração ou de outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar, os atos de inspeção realizam-se nas instalações ou dependências onde estejam ou devam legalmente estar localizados os elementos, ou noutra local em caso de motivo justificado que não prejudique o procedimento. Caso a entidade inspecionada não disponha de instalações ou dependências para o exercício da atividade, os atos de inspeção podem realizar-se no serviço da administração tributária da área do seu domicílio ou sede¹³⁷.

Às entidades inspecionadas cabe facultar à inspeção tributária, nos termos da lei, todas as condições necessárias à eficácia da sua ação. Neste sentido, os funcionários em serviço de inspeção tributária têm direito:

- a) Ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções;
- b) À disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;
- c) Ao exame, requisição e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- d) À prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas coletivas de utilidade pública;
- e) À troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua atuação;
- f) Ao esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;

¹³⁷ RCPITA art. 34º n.ºs 1, 2 e 4

g) À adoção, nos termos do presente diploma, das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;

h) À requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspeção¹³⁸.

E têm várias faculdades como:

a) Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua atividade, ou de terceiros com quem mantenham relações económicas e solicitar ou efetuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis ou úteis;

b) Proceder à inventariação física, identificação e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física dos inventários, da caixa e do ativo fixo, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;

c) Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros;

d) Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4 do art. 63.º do CIRC;

e) Proceder ao exame de mercadorias e recolher amostras para análise laboratorial ou qualquer outro tipo de perícia técnica;

f) Copiar os dados em formato eletrónico dos registos e documentos relevantes para apuramento da situação tributária dos contribuintes ou efetuar uma imagem dos respetivos sistemas informáticos;

¹³⁸ RCPITA art 28º n.ºs 1 e 2

- g) Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários;
- h) Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;
- i) Solicitar informações às administrações tributárias estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa europeia ou internacional;
- j) Verificar o cumprimento das obrigações de comunicação de informações financeiras e de diligência devida por parte das instituições financeiras reportantes no âmbito da troca automática de informações para fins fiscais ou do regime de comunicação obrigatória previsto no art. 10º-A do DL nº 64/2016, de 11 de outubro¹³⁹.

Os funcionários podem, ainda:

- a) Apreender os elementos de escrituração ou quaisquer outros elementos, incluindo suportes informáticos, comprovativos da situação tributária do sujeito passivo ou de terceiros;
- b) Selar quaisquer instalações, apreender bens, valores ou mercadorias, sempre que se mostre necessário à demonstração da existência de um ilícito tributário;
- c) Visar, quando conveniente, os livros e demais documentos¹⁴⁰.

As fotocópias ou extratos de elementos são efetuadas nas instalações ou dependências onde se encontrarem os livros ou documentos. Em caso de inconveniência ou impossibilidade, os livros ou documentos só podem ser retirados por prazo não superior a três dias úteis, devendo ser entregue recibo ao sujeito passivo. Dos inventários e contagens físicas será lavrado o correspondente termo, assinado pelo sujeito passivo, que declara ser ou não o mesmo conforme o total dos inventários. Além disso, a recolha de elementos deve obedecer a critérios objetivos e conter a menção e identificação dos documentos e respetivo registo contabilístico, com indicação, quando possível, do número e data do lançamento, classificação contabilística, valor e emitente e a integral transcrição das declarações, com

¹³⁹ RCPITA art. 29º nº 1

¹⁴⁰ RCPITA art. 30º nº 1

identificação das pessoas que as profiram e as respectivas funções, sendo as referidas declarações, quando prestadas oralmente, reduzidas a termo¹⁴¹.

3.1.6. Nota de Diligência

Terminada a inspeção externa, é emitida uma nota de diligência pelo funcionário incumbido da inspeção que determina o fim do ato de inspeção, propriamente dito, e é entregue ao contribuinte, que a assinará, destinando-se a dar-lhe conhecimento da sua conclusão. Quando se trata de uma inspeção ordenada por Despacho, a nota de diligência terá de mencionar obrigatoriamente as tarefas realizadas¹⁴².

3.1.7. Projeto de conclusões do relatório

Na sequência da nota de diligência é elaborado o projeto de relatório, que é um relatório provisório onde o inspetor apresenta as conclusões a que chegou com o ato de inspeção e faz as correções à matéria tributável que considere necessárias, tendo em conta os elementos-prova que recolheu. É importante que o projeto de relatório seja bem fundamentado para que o inspetor se possa prevenir contra futuros possíveis meios de defesa (como o pedido de revisão da matéria tributária ou uma reclamação) por parte do contribuinte¹⁴³.

Caso a inspeção possa originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, esta deve ser notificada do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e a sua fundamentação¹⁴⁴.

3.1.7.1. Correção da matéria coletável

Recolhidos os elementos, o inspetor analisa-os e faz as correções à matéria coletável necessárias de forma a aproximar o rendimento declarado tanto quanto possível ao rendimento real.

As correções podem ser feitas através de avaliação direta que “visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação” ou avaliação indireta que “visa

¹⁴¹ RCPITA arts. 55º e 56º n.ºs 1,2,3 e 4

¹⁴² RCPITA art. 61º n.ºs 1 e 2

¹⁴³ Soares, M. (2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela Direção de Finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra. Coimbra. P.19

¹⁴⁴ RCPITA art. 60º n.º 1

a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”¹⁴⁵.

A matéria coletável é calculada segundo os critérios próprios de cada imposto e, por isso, a administração tributária só pode proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei. O que significa que, nem sempre é possível aplicar a avaliação direta, através de correções técnicas, e, excecionalmente, a administração tributária pode proceder a avaliação indireta, que é, por essa razão, subsidiária da avaliação direta¹⁴⁶.

A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica;
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- f) 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 declarados¹⁴⁷.

¹⁴⁵ LGT art. 83º n.ºs 1 e 2

¹⁴⁶ LGT arts. 81º n.º 1 e 85º n.º 1

¹⁴⁷ LGT art. 87º n.º 1

Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável, a sua determinação por métodos indiretos poderá ter em conta:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte¹⁴⁸.

Além destas, pode haver, conjuntamente ou isoladamente, correções fiscais decorrentes da aplicação da cláusula geral anti-abuso, que consta do n.º 2 do art. 38.º da LGT. A fundamentação do projeto e da decisão de aplicação da disposição anti-abuso contém necessariamente:

- a) 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;

¹⁴⁸ LGT art. 90.º n.º 1

- b) 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;
- c) 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;
- d) 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 aplicável¹⁴⁹.

3.1.8. Direito de audição

A notificação do projeto de conclusões do relatório deve fixar um prazo entre 15 e 25 dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de relatório, devendo o prazo, no caso de incluir a aplicação da disposição anti-abuso, ser de 30 dias¹⁵⁰.

O direito de audição pode ou não ser exercido. Caso queira exercê-lo, o contribuinte deve pronunciar-se sobre a proposta de correção apresentada pela inspeção, invocando os argumentos que considere pertinentes no sentido de convencer a AT a proferir uma decisão que lhe seja favorável. A inspeção tributária deverá ter obrigatoriamente em conta os argumentos apresentados na fundamentação da sua posição e decisão¹⁵¹.

3.1.9. Relatório final

No prazo de 10 dias após a prestação das declarações, no âmbito do direito de audição, é elaborado o relatório final definitivo, com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e a sua qualificação jurídico-tributária¹⁵².

O relatório deve conter:

- a) Identificação da entidade inspecionada, designadamente denominação social, número de identificação fiscal, local da sede e serviço local a que pertence;

¹⁴⁹ CPPT art. 63º nº 3

¹⁵⁰ RCPITA art. 60º nº 2

¹⁵¹ LGT art. 60º nº 7

¹⁵² RCPITA arts. 60º nº 4 e 62º nº 1

- b) Menção das alterações a efetuar aos dados constantes dos ficheiros da administração tributária;
- c) Data do início e do fim dos atos de inspeção e das interrupções ou suspensões verificadas;
- d) Âmbito e extensão do procedimento;
- e) Descrição dos motivos que deram origem ao procedimento, com a indicação do número da ordem de serviço ou do despacho que o motivou;
- f) Informações complementares, incluindo os principais devedores dos sujeitos passivos e dos responsáveis solidários ou subsidiários pelos tributos em falta;
- g) Descrição dos factos suscetíveis de fundamentar qualquer tipo de responsabilidade solidária ou subsidiária;
- h) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas desproporcionadas efetuadas pelo sujeito passivo ou obrigado tributário no período a que se reporta a inspeção;
- i) 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;
- j) Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;
- l) Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;
- m) Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- n) Outros elementos relevantes¹⁵³.

Durante o procedimento de inspeção, o contribuinte inspecionado pode proceder à regularização voluntária da sua situação tributária, através do cumprimento das obrigações declarativas em falta. Além disso, poderá beneficiar de redução das coimas, o que pressupõe que, por sua iniciativa, apresente um pedido de redução, antes de ter sido levantado o auto

¹⁵³ RCPITA art. 62º nº 3

de notícia, e que depende da regularização da sua situação tributária, pagamento e entrega de declarações em falta. Se isso ocorrer, ambos devem ser mencionados no relatório¹⁵⁴.

O relatório de inspeção será assinado pelo(s) funcionário(s) intervenientes no procedimento e conterà o parecer do chefe de equipa que intervenha ou coordene, bem como o sancionamento superior das suas conclusões. E deverá ser notificado ao contribuinte por carta registada nos 10 dias posteriores ao termo do prazo referido no n.º 4 do art. 60.º do RCPITA, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação¹⁵⁵.

3.1.10. Revisão da matéria tributável

Face à aplicação de métodos indiretos na correção à matéria tributável, o sujeito passivo pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efetuadas correções com base noutra método indireto, solicitar a revisão da matéria tributável¹⁵⁶.

A revisão é solicitada 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 e tem efeito suspensivo da liquidação de imposto¹⁵⁷.

Recebido o pedido de revisão e se estiverem reunidos os requisitos legais da sua admissão, o órgão da administração tributária designará no prazo de 8 dias um perito da administração tributária, que preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção anterior no processo, e marcará uma reunião entre este e o perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias. A convocação é efetuada por carta registada com antecedência não inferior a oito dias¹⁵⁸.

O sujeito passivo pode requerer a nomeação de perito independente, sorteado entre as personalidades constantes de listas distritais, que serão organizadas pela Comissão

¹⁵⁴ RCPITA arts. 58.º n.º 1 e 62.º n.º 4

¹⁵⁵ RCPITA art. 62.º n.ºs 2 e 6

¹⁵⁶ LGT art. 91.º n.º 1

¹⁵⁷ LGT art. 91.º n.ºs 1 e 2

¹⁵⁸ LGT art. 91.º n.ºs 3 e 5

Nacional, igual faculdade cabendo ao órgão da administração tributária até à marcação da referida reunião¹⁵⁹.

A revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da administração tributária, com a participação do perito independente, quando houver, e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação, e deve ser concluída no prazo de 30 dias¹⁶⁰.

Se houver acordo entre os peritos, o tributo é liquidado com base na matéria tributável acordada. Se não houver acordo, no prazo estabelecido, 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 e, neste caso, a fixação da matéria tributável pela administração tributária é suscetível de impugnação. Contudo, no caso de o parecer do perito independente ser conforme ao do perito do contribuinte e a administração tributária resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial têm efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo¹⁶¹.

3.1.11. Liquidação do imposto

Quando o procedimento de inspeção termina, a inspeção envia o Documento de Correção Único para os serviços centrais que, por sua vez, notificam o contribuinte do valor do imposto a pagar¹⁶².

A partir do momento em que é notificado o contribuinte pode proceder ao pagamento, ou verificar que existe um erro ou ilegalidade.

3.1.12. Meios de defesa: reclamação graciosa e impugnação judicial

Na sequência de um ato tributário, como o ato de liquidação, com o qual o contribuinte não concorde, no todo ou em parte, este pode, se assim quiser, optar entre

¹⁵⁹ LGT arts. 91º nº 4 e 93º nº 1

¹⁶⁰ LGT art. 92º nºs 1 e 2

¹⁶¹ LGT art. 92º nºs 3, 6 e 8

¹⁶² Soares, M. (2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela Direção de Finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra. Coimbra. P.25

instaurar uma reclamação graciosa ou uma impugnação judicial com fundamento na sua ilegalidade, que visem a sua anulação total ou parcial.

A reclamação graciosa é um procedimento administrativo. Deve ser apresentada por escrito no serviço de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte no prazo de 120 dias contados a partir:

- a) Do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;
- b) Da notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;
- c) Da citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;
- d) Da formação da presunção de indeferimento tácito;
- e) Da notificação dos restantes atos que possam ser objeto de impugnação autónoma;
- f) Do conhecimento de outros atos lesivos dos interesses legalmente protegidos¹⁶³.

Do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa cabe recurso hierárquico. O recurso hierárquico é dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato que lhe deu origem e é interposto no prazo de 30 dias a contar da notificação desse ato¹⁶⁴. A apresentação de recurso hierárquico visa obter a revogação do ato tributário em causa, não com fundamento na sua ilegalidade, mas sobre o seu (des)mérito.

A impugnação judicial decorre perante um tribunal tributário. Deve ser apresentada no prazo de três meses, contados a partir dos factos acima mencionados, no tribunal competente ou no serviço de finanças do local onde haja sido praticado o ato. Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;

¹⁶³ CPPT arts. 70º n.ºs 1 e 6 e 102º n.º 1

¹⁶⁴ CPPT arts. 66º n.º 2 e 76º n.º 1

- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais¹⁶⁵.

¹⁶⁵ CPPT arts. 99º, 102º nº 1 e 103º nº 1

Capítulo IV – Resultados da inspeção tributária na Direção de Finanças de Coimbra

	AÇÕES PREVISTAS	AÇÕES REALIZADAS
2017	12.600	15.920
2018	10.450	14.319
2019	10.640	13.689

Tabela 2 – Ações previstas e realizadas (em pontos)

De acordo com os dados disponibilizados, é possível observar um decréscimo no indicador das ações de inspeção efetuadas na DFC, entre 2017 e 2019. As ações de inspeção medidas em pontos, a atribuir conforme um conjunto de fatores como o destinatário da ação, o âmbito, o local de realização, o volume de rendimentos do sujeito passivo, a complexidade da ação e o seu resultado, representaram 15920 pontos em 2017, 14319 em 2018 e 13689 em 2019.

Apesar disso, face aos valores apresentados é, ainda, possível concluir que o número de pontos das ações realizadas é sempre superior ao número de ações previstas para cada ano.

	2017	2018	2019
DESPACHOS	5.417	5.117	5.815
ORDENS DE SERVIÇO	2.063	1.906	1.427

Tabela 3 – Despachos e Ordens de Serviço

No que diz respeito à quantidade de Ordens de Serviço efetuadas nos anos em análise, verifica-se que a sua quantidade tem vindo a diminuir: 2063 ações em 2017, 1906 em 2018 e 1427 em 2019, o que, também, pode ser consequência da gradual diminuição do número de funcionários. Por outro lado, os Despachos, em maior quantidade que as Ordens de Serviço, observaram uma subida no ano de 2019: houve 5417 Despachos em 2017, 5117 em 2018 e 5815 em 2019.

			2017	2018	2019
AÇÕES	EXTERNAS	PARCIAIS	993	661	575
		GERAIS	287	370	391
	INTERNAS		783	875	461
	TOTAL		2063	1906	1427

Tabela 4 – Ações externas e internas (Ordens de Serviço)

Tendo em conta os diferentes tipos de classificação que o procedimento de inspeção pode assumir, verifica-se que, das Ordens de Serviço realizadas em 2017, 783 dizem respeito a ações internas e 1280 foram ações externas, sendo que dessas 993 tiveram âmbito parcial e 287 âmbito geral. No respeitante a 2018, 875 foram ações internas e 1031 ações externas, sendo 661 parciais e 370 gerais. Relativamente a 2019, 461 foram ações internas e 966 ações externas, 575 parciais e 391 gerais. Desta forma, pode-se concluir que, apesar de um aumento entre 2017 e 2018, no ano de 2019 realizaram-se menos ações internas.

Relativamente às ações externas, conclui-se que o número de ações parciais praticadas é sempre superior ao de ações gerais e que aquele tem vindo a diminuir ao longo dos anos, ao contrário do número de ações gerais que tem vindo a aumentar.

		2017	2018	2019
ORDENS DE SERVIÇO	C/CORREÇÕES	486	632	582
	S/CORREÇÕES	964	605	384
	REGULARIZAÇÕES	610	669	461
DESPACHOS	REGULARIZAÇÕES	372	436	297

Tabela 5 – Ações com correções, sem correções e com regularizações voluntárias

Dos atos de inspeção podem resultar ações com correções à matéria coletável, ações sem correções ou ações com regularizações voluntárias por parte dos contribuintes. Tendo em conta o número de Ordens de Serviço verificadas no ano de 2017, o número de ações com correções corresponde a aproximadamente 23,6% (486), sem correções a 46,8% (964) e com regularizações voluntárias a 29,6% (610). Além disso, nesse ano houve, ainda, 372 Despachos com regularizações voluntárias.

No que diz respeito às Ordens de Serviço de 2018, foram 632 (33,2%) aquelas que resultaram em correções, 605 (31,7%) que não tiveram correções e 669 (35%) com

regularizações voluntárias pelo contribuinte. Quanto aos Despachos, houve 436 com regularizações voluntárias.

Relativamente ao ano de 2019, 582 Ordens de Serviço resultaram em correções à matéria coletável, o que representa mais de 40% das Ordens de Serviço, 384 não resultaram em qualquer correção (quase 27%) e 461 resultaram em regularizações voluntárias (32,3%). 297 Despachos foram concluídos com regularizações voluntárias.

O ano com mais correções e regularizações voluntárias (tanto a partir de Ordens de Serviço como de Despacho) foi o ano de 2018. O ano com menos correções foi o ano de 2017, o que poderá significar que houve, neste ano, um maior cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes, e o ano com menos regularizações voluntárias foi, tanto a nível de Ordens de Serviço como de Despachos, o de 2019. Outro reparo, as ações sem correções à matéria coletável têm vindo a diminuir ano após ano: 964 em 2017, 605 em 2018 e 384 em 2019.

	2017	2018	2019
CORREÇÕES TÉCNICAS	337	489	431
CORREÇÕES MÉTODOS INDIRETOS	196	155	156

Tabela 6 – Ações com correções técnicas e correções por métodos indiretos

Em relação aos critérios de cálculo das correções, pode-se concluir que há muito mais correções técnicas do que correções por métodos indiretos. Em 2017, houve 337 ações com correções técnicas, face a 196 ações com correções por métodos indiretos, em 2018, houve 489 ações com correções técnicas e 155 com correções por métodos indiretos e, em 2019, houve 431 ações com correções técnicas e 156 com correções por métodos indiretos.

	CORREÇÕES	
	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA
2017	761	1.132
2018	730	1.431
2019	612	1.098

Tabela 7 – Ações com correções à matéria coletável e ao imposto em falta
(c/regularizações voluntárias)

	CORREÇÕES	
	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA
2017	411	707
2018	556	838
2019	511	763

Tabela 8 – Ações com correções à matéria coletável e ao imposto em falta
(s/regularizações voluntárias)

Ainda em relação às correções, estas podem advir de correções à matéria coletável ou ao imposto em falta. Assim, conforme se pode ver, para qualquer um dos anos, as correções que dizem respeito ao imposto em falta são sempre mais do que aquelas feitas à matéria coletável.

Nas correções que incluem as regularizações voluntárias, é possível ver uma tendência de diminuição das correções à matéria coletável ao longo dos anos: 761, em 2017, 730, em 2018, e 612, em 2019. Por outro lado, nas correções ao imposto em falta a descida só se verifica entre 2018 e 2019, de 1431 para 1098.

Nas correções, sem contabilização das regularizações voluntárias, há sempre um aumento em 2018 face ao ano de 2017 e uma diminuição no ano de 2019 face a 2018, quer nas correções à matéria coletável quer ao imposto em falta.

	2017		2018		2019	
	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA
IS		853 327,85		538 337,66		113 544,16
IMI		137 030,43		74 177,30		32 511,44
IMT		291 759,46		236 373,94		659 847,60
IRC	110 806 735,54	763 431,56	85 255 582,02	1 376 854,69	38 507 111,86	7 998 921,35
IRS	8 727 136,82	68 912,52	12 618 924,36	148 253,20	5 068 721,08	68 085,76
IVA		11 601 370,89		14 307 560,62		19 321 164,78
RF IRC		67 122,81		112 233,44		106 162,68
RF IRS		1 148 147,14		496 720,74		530 720,94
TOTAL	119 533 872,35	14 931 102,66	97 874 506,38	17 290 511,59	43 575 832,94	28 830 958,71

Tabela 9 – Valor das correções por imposto (c/regularizações voluntárias)

	2017		2018		2019	
	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA	MATÉRIA COLETÁVEL	IMPOSTO EM FALTA
IS		828 549,76		508 807,86		74 746,21
IMI		4 105,41				2 288,58
IMT		202 511,60		44 214,37		213 166,61
IRC	50 375 090,18	457 467,71	43 006 893,15	730 145,23	24 019 880,21	7 744 781,65
IRS	4 779 795,70	5 004,98	5 108 412,61	64 433,65	2 769 581,77	2 008,58
IVA		9 861 493,76		11 983 360,02		17 874 537,93
RF IRC		64 336,88		109 856,14		97 937,64
RF IRS		177 889,20		164 001, 31		109 927,05
TOTAL	55 154 885,88	11 601 359,30	48 115 305,76	13 604 821,58	26 789 461,98	26 119 394,25

Tabela 10 – Valor das correções por imposto (s/regularizações voluntárias)

Quanto à quantia das correções (incluindo regularizações voluntárias), como se pode verificar, em 2017, o valor das correções foi de 134464975,01€, em que 119533872,35€ correspondem às correções à matéria coletável e 14931102,66€ às correções ao imposto em falta. Valores que descem para um total de 66756245,18€ (55154885,88 + 11601359,30) quando excluída a variável regularizações voluntárias. Verifica-se também que, tendo em conta as correções feitas por imposto, quanto às correções da matéria coletável tem uma maior correção o IRC (110806735,54€, quando incluídas as regularizações voluntárias, 50375090,18€, quando excluídas) e quanto às correções do imposto em falta, aquele onde existe maior correção é o IVA (11601370,89€ com regularizações e 9861493,76€ sem regularizações).

No ano de 2018, o valor das correções foi de 97874506,38€ em correções à matéria coletável e 17290511,59€ em correções ao imposto em falta, incluindo regularizações voluntárias, e 48115305,76€ e 13604821,58€, respetivamente, excluindo regularizações voluntárias. Tal como no ano de 2017, é o IRC que tem uma maior correção da matéria

coletável (85255582,02€ com regularizações e 43006893,15€ sem regularizações) e o IVA quanto às correções do imposto em falta (14307560,62€ com regularizações e 11983360,02€ sem regularizações).

Quanto ao ano de 2019, incluindo regularizações voluntárias, o valor das correções foi de 43575832,94€ em correções à matéria coletável e 28830958,71€ em correções ao imposto em falta e, excluindo regularizações voluntárias, 26789461,98€ em correções à matéria coletável e 26119394,25€ em correções ao imposto em falta. Uma vez mais, como nos anos anteriores, é o IRC que tem uma maior correção da matéria coletável (38507111,86€ com regularizações e 24019880,21€ sem regularizações) e o IVA quanto às correções do imposto em falta (19321164,78€ com regularizações e 17874537,93€ sem regularizações).

Por outro lado, o imposto com um valor menor de correções é, em 2017, a retenção na fonte de IRC (67122,81€) quando incluídas as regularizações voluntárias e o IMI (4105,41€) quando excluídas essas regularizações. Em 2018, é o IMI (74177,30€) contando com as regularizações e o IMT (44214,37€) excluindo as regularizações. No ano de 2019, com as regularizações voluntárias é, igualmente, o IMI (32511,44€) e, sem essas regularizações, o IRS (2008,58€).

	AÇÕES DE PREVENÇÃO
2017	3.731
2018	3.595
2019	4.288

Tabela 11 – Ações de prevenção

Por fim, no que diz respeito a ações de prevenção, foram realizadas 3731 ações em 2017, 3595 em 2018 e 4288 em 2019. Verifica-se, assim, que o número destas ações aumentou no último ano. O aumento de ações de prevenção, também, pode ajudar a justificar a diminuição de ações de inspeção, anteriormente referida, porque acaba por diminuir o tempo útil a elas dedicado.

As ações de prevenção pretendem, maioritariamente, fomentar e apelar ao cumprimento das obrigações fiscais e aumentar a perceção dos riscos do incumprimento, dissuadindo a prática de infrações fiscais. Desta forma, quando são detetadas infrações no âmbito destas ações é instaurado um auto de notícia, que dá conta da prática das infrações e

dá origem a um processo sancionatório. Além disso, podem dar origem a uma ação de inspeção, propriamente dita. Neste sentido, pode-se referir que, em 2018 e 2019, 145 e 106 autos de notícia, respetivamente, decorreram de ações de prevenção. E houve 113 ações de inspeção (concluídas), em 2018, e 24, em 2019, que decorreram diretamente de ações de prevenção.

Conclusão

A tributação, e em particular o sistema fiscal, materializa o dever legal do cidadão-contribuinte colaborar e contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e arrecadação de receitas públicas que, por sua vez, servirão à concretização das necessidades coletivas da sociedade.

Acontece que, tendo em vista uma poupança fiscal, inúmeros contribuintes eximem-se das suas obrigações fiscais, como o pagamento dos impostos, através de esquemas elisivos, evasivos e, muitas vezes, fraudulentos, que podem resultar em ilícitos fiscais e infrações fiscais, sancionáveis e penalizáveis. Esta minimização indevida das onerações fiscais, além de levar a esforços adicionais na carga fiscal dos contribuintes cumpridores, conduz a uma diminuição das receitas fiscais, e a um crescimento económico mais lento, causando uma restrição no investimento e na garantia de funções e serviços públicos essenciais com qualidade, assegurados pelo Estado através dessa receita. É neste contexto que, tendo em conta tanto o interesse público como a defesa do contribuinte cumpridor, se tem procurado reduzir a perda de receitas fiscais e estabelecer um combate contra a evasão e fraude fiscais. E neste sentido, a par com outras medidas, é de salientar o contributo da inspeção tributária.

A atividade da inspeção tributária procura fiscalizar e corrigir os comportamentos tributários dos contribuintes, tendo em vista, por um lado, monitorizar a sua atividade e fomentar o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais e, por outro, reprimir e punir quando se verifique incumprimento, para os dissuadir desse comportamento. A este respeito é de salientar, também, o aumento de ações de prevenção levadas a cabo pela Direção de Finanças de Coimbra.

Para terminar, não poderia deixar de destacar a importância do estágio curricular que, além de me ter permitido obter um maior conhecimento na área fiscal e tributária, foi uma experiência bastante útil e enriquecedora a outros níveis, nomeadamente na introdução ao que é o mercado de trabalho e no melhor desenvolvimento do sentido de responsabilidade.

Bibliografia

- Carlos, A. B., Abreu, I. A., Durão, J. R. e Pimenta, M. E. (2019). *Guia dos Impostos em Portugal*. Quid Juris. Lisboa.
- Gomes, N. S. (1997). *Evasão fiscal, infração fiscal e processo penal fiscal*. Centro de Estudos Fiscais. Lisboa.
- Marques, P. (2014). *O procedimento de inspeção tributária*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Martins, J. A. e Alves, J. C. (2015). *Procedimento e processo tributário: uma perspetiva prática*. Almedina. Coimbra.
- Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal*. 11^a edição, Almedina. Coimbra.
- Pinto, J. A. P. (2010). Planeamento fiscal e normas antiabuso. Em: J. C. Amorim (coord.), *Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade: Planeamento e evasão fiscal*. Vida Económica. Porto.
- Pombo, N. (2007). *A fraude fiscal, a norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Almedina. Coimbra.
- Sanches, J. L. S. (2006). *Os limites do planeamento fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*. Coimbra Editora. Coimbra.
- Soares, M. (2014). *Os procedimentos desenvolvidos pela Direção de Finanças de Coimbra no combate às infrações fiscais*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra.

Legislação

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Código do Imposto do Selo

Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Código do Imposto sobre Veículos

Código do Imposto Único de Circulação

Código dos Impostos Especiais de Consumo

Constituição da República Portuguesa

Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de dezembro

Decreto-Lei nº 118/2011, de 15 de dezembro

Lei Geral Tributária

Portaria nº 320-A/2011, de 30 de dezembro

Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Regime Geral das Infrações Tributárias

Regime do Iva nas Transações Intracomunitárias