



• C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Rafaela Marina Ferreira Marques

Os métodos indiretos no procedimento de inspeção tributária

Relatório de Estágio no âmbito do Mestrado em Economia,
na especialidade de Economia Industrial

Orientador de estágio da FEUC: Prof. Doutor José Manuel Bernardo Vaz Ferreira

Orientador na entidade de acolhimento: Dr.^a Rosa Maria Zenóglio Lopes

Coimbra, julho de 2013

AGRADECIMENTOS:

Durante o percurso académico existem momentos que nos fazem pensar em desistir, não sendo diferente nesta última fase. Contudo, há sempre pessoas que estão ao nosso lado e contribuem para que o sucesso pretendido desde o início seja atingido.

Tendo a realização do estágio curricular representado a última etapa para a obtenção do grau de Mestre em Economia Industrial, julgo que seria importante deixar uma breve mensagem a quem fez parte do meu percurso e me apoiou ao longo do mesmo.

Em primeiro lugar, um grande agradecimento ao meu avô, longe ou perto, foi a minha grande motivação para a realização do trabalho realizado nesta última etapa.

Aos meus pais, um enorme obrigado pelo acompanhamento e apoio tido ao longo da minha vida académica.

À Direção de Finanças, pela oportunidade dada para a realização do estágio, à Dr.^a Rosa e aos funcionários de todas as áreas, que me proporcionaram uma boa integração e se mostraram sempre disponíveis para o esclarecimento de qualquer dúvida ou problema que surgisse.

Ao Professor José Vaz Ferreira, pela disponibilidade para acompanhar a realização do estágio e orientar o relatório do mesmo.

Ao Daniel, pela compreensão e motivação desde o primeiro dia, um muito obrigado pelo apoio dado nesta fase.

Aos meus amigos que estiveram presentes em toda a minha caminhada, incentivando e apoiando quando possível e necessário, um agradecimento especial.

Em particular, à Joana e à Cila, pela partilha de momentos e desabafos durante este período de tempo.

Por fim, e não menos importante, agradeço aos familiares e restantes pessoas que contribuíram para a realização de todo este trabalho e para o sucesso do mesmo.

RESUMO

No âmbito do Mestrado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, o estágio curricular desenvolveu-se na Direção de Finanças de Coimbra.

O presente relatório visa a abordagem de um tema relacionado com a determinação da matéria tributável no procedimento de inspeção tributária, quando os contribuintes não declaram corretamente os seus valores fiscais, tentando a fuga aos impostos. A seleção destes contribuintes é uma questão fulcral para que os mesmos cumpram com as suas obrigações fiscais futuramente.

Após uma caracterização e apresentação das várias etapas associadas a um procedimento inspetivo, procurou-se expor o procedimento de avaliação indireta de forma detalhada, apresentando os pressupostos e condições a que este está sujeito bem como os diferentes critérios possíveis a serem utilizados nesta situação.

Por último, são apresentadas as tarefas desenvolvidas ao longo do período de estágio.

Palavras-chave: Procedimento de inspeção, seleção de contribuintes, métodos indiretos

Classificação JEL: E62, H26, H30

ABSTRACT

In the context of the Master degree in Economics by the Faculty of Economics of the University of Coimbra, the curricular training was developed in the Direction of Finance of Coimbra.

This report aims to approach a topic related to the determination of taxable income in process of tax inspection when taxpayers not properly declaring the tax bases and try to tax avoidance. The selection of these taxpayers is a key issue for them to comply with their tax obligations in the future.

After characterization and presentation of the various steps about inspection procedure, it is exposed the indirect valuation procedure in a detailed way, presenting the assumptions and conditions to which it is subject as well as the different possible criteria to be used in this situation.

Finally, this report describes the tasks and activities undertaken over that period.

Keywords: Process of tax inspection, selection of taxpayers, indirect methods

JEL classification: E62, H26, H30

LISTA DE ABREVIATURAS

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAE	Código de Atividade Económica
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DF	Direção de Finanças
DGAIEC	Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo
DGCI	Direção Geral dos Impostos
DGITA	Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
DIT	Divisão de Inspeção Tributária
DJT	Divisão de Justiça Tributária
DPC	Divisão de Planeamento e Coordenação
DSCPIT	Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária
DTC	Divisão de Tributação e Cobrança
EAIIT	Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IT	Inspeção Tributária
LGT	Lei Geral Tributária
PNAIT	Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária
PNAITA	Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira
RCPIT	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SATAC	Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal
SPGAI	Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção
TOC	Técnico Oficial de Contas

ÍNDICE GERAL

I. INTRODUÇÃO	1
II. CONTEXTUALIZAÇÃO	3
1. A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.....	3
2. DIREÇÃO DE FINANÇAS – ENTIDADE DE ACOLHIMENTO	5
3. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA	6
4. EQUIPA 21 – ALIMENTAR I	8
III. PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA	8
1. O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO – CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	8
1.1 PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA.....	10
1.2 PLANEAMENTO E SELEÇÃO DOS CONTRIBUINTES	12
1.3 CLASSIFICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO	15
1.4 COMPETÊNCIA PARA REALIZAÇÃO DA INSPEÇÃO.....	17
2. MARCHA DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO.....	17
2.1 PREPARAÇÃO, PROGRAMAÇÃO E PLANEAMENTO.....	18
2.2 INÍCIO E PRAZO DA AÇÃO INSPETIVA	20
2.3 CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO.....	22
3. PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO	24
3.1 PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO PRÉVIA	25
3.2 PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO DIRETA	25
3.3 PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO INDIRETA	26
IV. TAREFAS DESENVOLVIDAS	34
1. AÇÕES DE FORMAÇÃO DURANTE O ESTÁGIO	34
2. ANÁLISE DE DENÚNCIAS	35
3. MODELO 3 DE IRS – ANEXOS F E G.....	36
3.1 ANÁLISE DA MODELO 3 DE IRS – ANEXO F	36
3.2 ANÁLISE DA MODELO 3 DE IRS – ANEXO G.....	38
4. ANÁLISE DE AÇÕES INSPETIVAS.....	40
5. BALANÇO DO VALOR DO ESTÁGIO	41
V. CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43
ANEXOS	45

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Organograma da Direção de Finanças de Coimbra.....	6
---	---

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Análise das ações previstas no PNAIT e ações realizadas em Coimbra	13
Tabela 2 – Número de ações realizadas por tipo de classificação.....	16
Tabela 3 – Número de ordens de serviço e despachos emitidos na DF Coimbra.....	19

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Quadro de englobamento de rendimentos da categoria F.....	37
Quadro 2 – Códigos dos valores mobiliários alienados	39

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo 1 – Documento-exemplo do relatório final de inspeção	45
Anexo 2 – Relação entre manifestações de fortuna e rendimento padrão.....	46
Anexo 3 – Anexo F da modelo 3 de IRS	47
Anexo 4 – Anexo G da modelo 3 de IRS	49

I. INTRODUÇÃO

Um estágio consiste numa oportunidade dada ao aluno para que este tenha um primeiro contacto com o mercado de trabalho. Durante a sua realização são aplicados alguns conhecimentos apreendidos durante a fase académica. Esta experiência é sempre enriquecedora a diversos níveis e permite ao estagiário lidar com diferentes situações, promovendo, no futuro, uma melhor integração no mundo do trabalho.

O relatório de estágio foi elaborado no âmbito do Estágio Curricular, com a finalidade de concluir o Mestrado em Economia, na especialização de Economia Industrial, pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

O estágio foi realizado na Direção de Finanças de Coimbra, entre 15 de fevereiro e 6 de junho de 2013, permitindo um contacto com várias áreas, nomeadamente com a área da inspeção tributária.

Face a um vasto leque de possíveis assuntos a abordar neste relatório, a escolha recaiu sobre o tema “Os métodos indiretos no procedimento de inspeção tributária”.

Para que se dê início a uma ação de inspeção é necessário proceder a uma seleção de contribuintes que estarão primeiramente sujeitos a uma comprovação e verificação dos valores que declararam, e, mediante as conclusões retiradas sobre a veracidade desses elementos, é decidido se serão ou não inspecionados. Esta seleção dos contribuintes a inspecionar obedece a diversos critérios, como se verá adiante.

Após esta fase e perante o começo da inspeção, não se define à partida qual o meio a utilizar no apuramento do valor correto e real a tributar. Regra geral, este é feito através de uma avaliação direta, tendo em conta os valores declarados e os documentos apresentados pelos contribuintes, bem como outros elementos relevantes que estes disponham. Como nem sempre é viável aplicar este processo, casos em que o contribuinte não cumpre os deveres a que está obrigado ou apresenta falhas na informação que disponibiliza, torna-se necessário a aplicação de uma avaliação indireta, constituindo esta, um método excecional de apuramento da matéria a tributar.

Quando se recorre aos métodos indiretos, o objetivo é essencialmente reconstruir a matéria tributável correspondente à realidade fiscal do contribuinte, com recurso aos meios disponíveis à Administração Tributária. Esta reconstrução assenta em indícios, presunções ou outros elementos considerados relevantes para o efeito.

Como seria de esperar, a utilização destes métodos tem de cumprir algumas condições que se encontram previstas na legislação tributária.

Posto isto, torna-se pertinente analisar todo o procedimento de inspeção tributária, dando especial destaque à questão da impossibilidade de determinação da matéria tributável de forma direta e exata neste processo.

Numa primeira fase será caracterizada a Autoridade Tributária e Aduaneira, como sendo o organismo associado à administração dos impostos, apresentar-se-á a entidade de acolhimento, ou seja, a Direção de Finanças de Coimbra que se insere na referida Autoridade e far-se-á ainda um enquadramento geral da inspeção tributária por ser a área de maior relevância no período de estágio.

Posteriormente, focar-se-á o tema central do relatório – o recurso aos métodos indiretos no procedimento de inspeção tributária. Neste capítulo serão abordados os princípios que servem de base a um processo de inspeção, o modo como é feita a seleção dos contribuintes a inspecionar, os tipos de classificação que este procedimento pode assumir e a quem pertence a competência para atuar nestas situações. Serão igualmente expostas as várias etapas associadas, o modo como é realizado o procedimento e os métodos de avaliação usados no mesmo, dando especial relevo à avaliação indireta, evidenciando os pressupostos e os critérios alusivos a esta.

Por fim, seguir-se-á uma apresentação das tarefas desenvolvidas durante o período de estágio, mencionando-se os objetivos e o enquadramento do mesmo. Também será feita uma análise crítica e uma reflexão sobre o balanço geral no que diz respeito ao estágio, terminando-se com a exibição das possíveis conclusões retiradas ao longo deste período.

II. CONTEXTUALIZAÇÃO

A política fiscal é um meio disponível a cada Estado para intervir nas áreas económica e financeira com o objetivo de melhorar a distribuição do rendimento, promover uma maior eficácia da utilização dos recursos existentes, bem como tornar a economia ao nível interno e externo mais competitiva. Em harmonia com o estabelecido no artigo 103º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Sendo o assunto relativo à matéria fiscal muito questionado pelos cidadãos em geral, suscitando algumas dúvidas sobre quem administra os seus impostos, é dado a conhecer neste ponto o organismo competente por essa administração e apresenta-se igualmente a entidade de acolhimento onde foi desenvolvido o estágio curricular.

1. A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

Durante muito tempo, o organismo do Ministério das Finanças que detinha a missão de assegurar a administração dos impostos sobre o rendimento, sobre a despesa e sobre o património e de outros atributos que lhe fossem atribuídos por lei, de acordo com o definido pelo Governo, era a Direção-Geral dos Impostos (DGCI), conforme o disposto no Decreto-Lei n.º 81/2007, de 27 de outubro, que revogou o Decreto-Lei n.º 366/99, de 18 de setembro. A DGCI foi estando sujeita a diversas reestruturações orgânicas, sendo algumas delas explicadas pelas sucessivas reformas a nível fiscal.

Com as constantes alterações propostas e definidas pelo Governo ao nível orçamental e fiscal tem-se verificado que o seu principal objetivo é a redução de custos, aliado a uma melhor utilização dos recursos humanos associados. Deste modo, no âmbito do Compromisso Eficiência, foi criada a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), conforme o previsto no Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro, que resulta da fusão e consequente extinção da Direção-Geral dos Impostos (DGCI), da Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e da Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), tendo sido as atribuições de cada uma destas entidades integradas na AT.

Esta fusão, com efeito a partir do início de 2012, visa assim a obtenção de sinergias bem como uma melhoria na utilização dos recursos disponíveis.

Pode referir-se que a AT representa uma nova fase da administração tributária, e não o final de algo, pretendendo-se melhorar o serviço prestado ao contribuinte e aos operadores económicos.

Natureza e Missão

A Autoridade Tributária e Aduaneira é um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa, conforme o disposto no n.º 1 do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro. Ainda no n.º 2 do mesmo artigo é referido que a AT dispõe de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças e alfândegas, e de âmbito local, designadas por serviços de finanças, delegações e postos aduaneiros.

A Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro, veio estabelecer a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira e as competências das respetivas unidades orgânicas além de fixar o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.

De acordo com o artigo 1º desta portaria, a AT estrutura-se nas seguintes unidades orgânicas:

- ⇒ Direções de serviços, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e Unidade dos Grandes Contribuintes, nos serviços centrais;
- ⇒ Direções de finanças e alfândegas, que constituem serviços desconcentrados da AT.

A Autoridade Tributária e Aduaneira tem por missão administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia 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 União Europeia, nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei n.º 118/2011. As atribuições da AT encontram-se referidas no n.º 2 do mesmo artigo, sendo uma articulação das atribuições que eram detidas pelas entidades que deram origem à referida fusão.

Ainda tendo em conta o citado diploma, é importante referir que a AT tem por base determinados princípios, tais como o princípio: da legalidade, da flexibilidade organizativa, da desburocratização, da desconcentração administrativa, da valorização dos recursos humanos e da coordenação interadministrativa.¹

¹ Consagrados no artigo 7º da Portaria 320-A/2012.

2. DIREÇÃO DE FINANÇAS (DF) – ENTIDADE DE ACOLHIMENTO

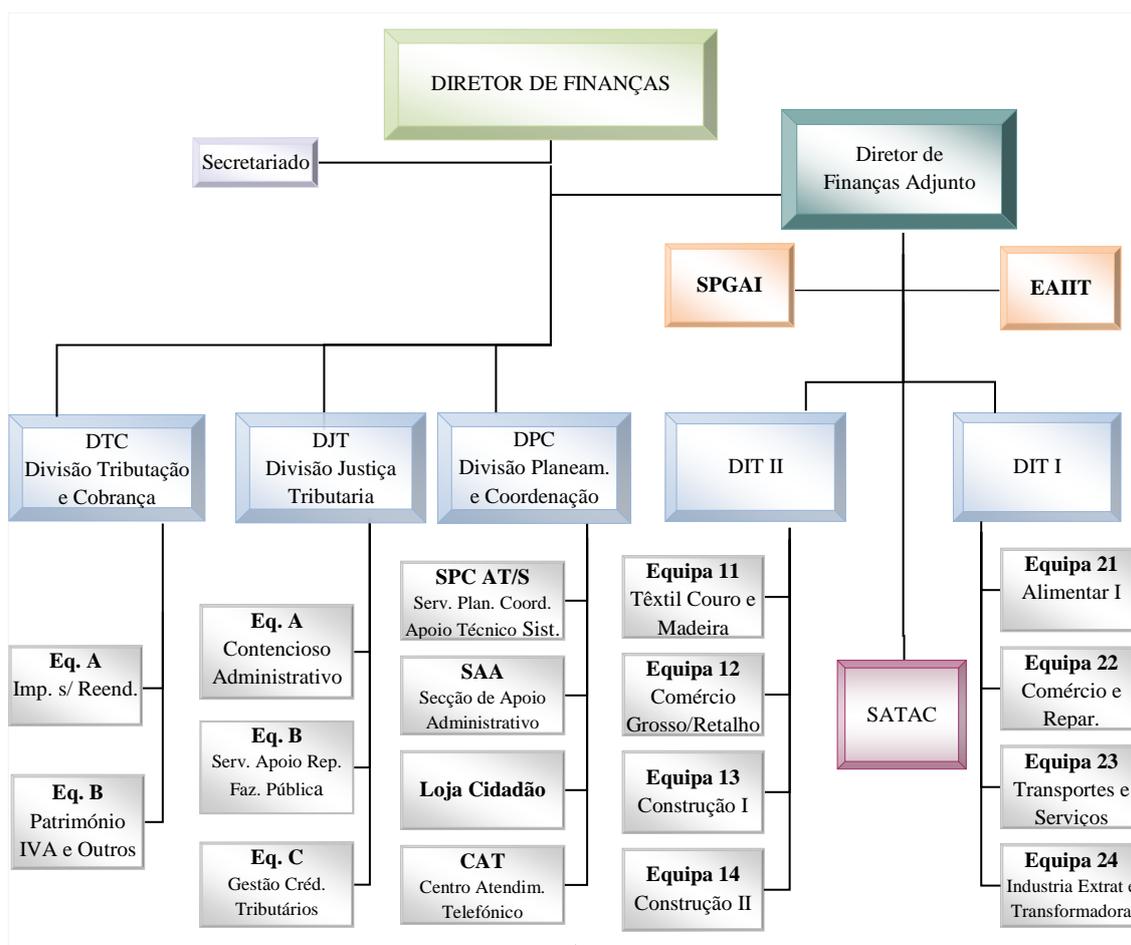
Dado que as direções de finanças dispõem de estrutura ajustada ao perfil económico e demográfico da área territorial respetiva, tendo em conta o volume de serviço, o número de contribuintes abrangidos e o volume de receita, estas são agrupadas em três níveis diferentes. De acordo com o artigo 43º da Portaria n.º 320-A/2011, a Direção de Finanças de Coimbra, entidade onde foi desenvolvido o estágio curricular, está integrada no grupo II, tendo um Diretor de Finanças e um Diretor-Adjunto, sendo a estrutura da mesma a seguinte²:

- ⇒ Divisão de Tributação e Cobrança (DTC), composta por duas equipas:
 - ⊗ Equipa A – Impostos sobre o rendimento e sobre a despesa
 - ⊗ Equipa B – Impostos sobre o património e cobrança
- ⇒ Divisão de Justiça Tributária (DJT), composta por três equipas:
 - ⊗ Equipa A – Serviço de Contencioso Administrativo
 - ⊗ Equipa B – Serviço de Apoio à Representação da Fazenda Pública
 - ⊗ Equipa C – Serviço de Gestão dos Créditos Tributários
- ⇒ Divisão de Inspeção Tributária I (DIT I), composta por quatro equipas:
 - ⊗ Equipa 21 – Alimentar I
 - ⊗ Equipa 22 – Comércio e reparação automóvel
 - ⊗ Equipa 23 – Transportes e serviços
 - ⊗ Equipa 24 – Indústrias: extrativa e transformadora
- ⇒ Divisão de Inspeção Tributária II (DIT II), composta por quatro equipas:
 - ⊗ Equipa 11 – Têxtil, Couro, Madeira
 - ⊗ Equipa 12 – Comércio por grosso e retalho
 - ⊗ Equipa 13 – Construção I
 - ⊗ Equipa 14 – Construção II
- ⇒ Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal (SATAC)
- ⇒ Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção (SPGAI)
- ⇒ Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT)
- ⇒ Divisão de Planeamento e Coordenação (DPC)
 - ⊗ Serviço de Planeamento e Coordenação e Apoio Técnico/Sistemas
 - ⊗ Serviço de Apoio Administrativo

Seguidamente é apresentado o correspondente organograma desta DF.

² Conforme mencionado na Ordem de Serviço n.º 1/2013, desta DF.

Figura 1 – Organograma da Direção de Finanças de Coimbra



Fonte: DF Coimbra (2012)

Relativamente à orgânica dos serviços de inspeção, estes são funcionalmente organizados pelas duas divisões de inspeção, pelo SATAC, pelo SPGAI e pela EAIIT.

Estatui o artigo 36º da Portaria n.º 320-A/2011 as competências das direções de finanças em geral, salientando-se a disposta na alínea i), alusiva à competência de assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas, por ser uma das competências mais relevantes atribuída à divisão onde estive integrada neste período.

3. A INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA (IT)

É do conhecimento geral que os recursos da Administração Fiscal não são abundantes, devendo ser geridos na ótica da maximização dos resultados a atingir. Para que tal se verifique é necessária uma boa organização da Inspeção Tributária em cada unidade orgânica. A escolha de um modelo de organização das equipas da área de inspeção sempre suscitou discórdia entre as partes envolvidas, em diferentes aspetos,

como por exemplo qual o número de técnicos que cada uma deve ter e quais as funções do coordenador de equipa. Estas e muitas outras questões têm sido colocadas ao longo do tempo.

Missão

A Inspeção Tributária e Aduaneira tem por missão promover o cumprimento das obrigações fiscais, através de medidas de acompanhamento dos factos tributários e da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscal, procurando prestar um serviço eficiente no domínio da prevenção, análise e correção, de modo a contribuir para a justiça e equidade fiscal.³

Visão

A visão da Inspeção Tributária e Aduaneira procura assim que a sua atuação seja uma força de mudança da imagem da Autoridade Tributária e Aduaneira e da importância dos impostos para a vida em sociedade, contribuindo para maximizar o cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneiras e para promover e garantir a segurança e proteção dos cidadãos⁴.

Neste momento, um aspeto a ter em consideração relativamente às divisões de inspeção tributária diz respeito a estas serem organizadas por códigos de atividade económica (CAEs), tendo a cargo a inspeção de contribuintes quer singulares quer coletivos. Face a uma diversidade e complexidade das matérias da Inspeção Tributária é de salientar as inúmeras vantagens que este tipo de estrutura acarreta, principalmente ao permitir ao inspetor tributário adquirir uma maior especialização no setor em que está integrado, sendo isto uma mais-valia para a realização das ações inspetivas em que cada um incorre, tanto ao nível de eficiência como de eficácia, podendo atingir melhores resultados.

As equipas que constituem cada DIT nesta Direção de Finanças são compostas por um coordenador e seis a oito inspetores tributários, consoante o setor de atividade. Este coordenador é considerado um elo fundamental para o bom funcionamento da inspeção, em diversas vertentes.

³ Em conformidade com o definido no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira, (PNAITA), de 2012.

⁴ PNAITA 2012.

4. EQUIPA 21 – ALIMENTAR I

Tal como visto anteriormente existem diversas equipas de inspeção e durante o período de estágio fui integrada na equipa 21. Esta equipa é designada por Alimentar I, estando diretamente ligada ao setor da restauração. Tendo atribuídas diferentes funções e desempenhos e é composta por 6 funcionários, sendo um deles o coordenador.

III. PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

1. O PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO – CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O procedimento de inspeção tributária encontra-se legalmente enquadrado pelas normas inscritas no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, tendo entrado em vigor a 1 de janeiro de 1999. Alguns aspetos alusivos a este procedimento também se relacionam com a Lei Geral Tributária (LGT), o Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), bem como outros códigos tributários e outra legislação complementar.

De acordo com a literatura existente, verifica-se que até 1999, a atividade de inspeção tributária era dificultada pelo vasto leque de diplomas legislativos, daí que só a partir da década de 90 tenha ganho maior importância e uma melhor estrutura organizativa.

Por volta do ano de 1996, foi entendido que seria necessário um diploma que regulasse a atividade inspetiva, mas apenas com a aprovação da LGT, a 17 de dezembro de 1998, é que esta atividade começou a ganhar os contornos e a dimensão que tem hoje.

O RCPIT é assim considerado um importante instrumento para os contribuintes, dado que veio regular e desenvolver o procedimento de inspeção, bem como organizar de forma mais concisa a ação fiscalizadora, permitindo uma maior e melhor perceção da matéria fiscal por parte de cada contribuinte.

Entende-se que o procedimento de inspeção tributária é o conjunto de atos, formalidades e diligências, praticados pelos órgãos de inspeção tributária integrados e sequencialmente ordenados, com vista ao controlo, fiscalização e correção dos comportamentos tributários dos contribuintes. Deste modo, e conforme o estabelecido no n.º 1 do artigo 2º do RCPIT, o procedimento de inspeção visa a:

- ⇒ Observação das realidades tributárias,
- ⇒ Verificação do cumprimento das obrigações tributárias, e
- ⇒ Prevenção das infrações tributárias.

Um aspeto a ter em conta é o aumento da dificuldade face à observação das realidades tributárias, pelo facto de ser exigido aos serviços da administração tributária maior organização e maior planeamento das ações de inspeção, com o intuito de se estabelecer um melhor diálogo e obter a máxima colaboração por parte do contribuinte. Pretende-se, portanto, prevenir as infrações que possam surgir e, consequentemente, evitar as situações de fraude e evasão fiscais.

Pertencendo à Administração Tributária a competência para controlar os factos tributários, a inspeção tributária compreende as seguintes atuações⁵:

- ⇒ A confirmação dos elementos declarados pelos sujeitos passivos e demais obrigados tributários;
- ⇒ A indagação de factos tributários não declarados pelos sujeitos passivos;
- ⇒ A inventariação e avaliação de bens, móveis ou imóveis, para fins de controlo do cumprimento das obrigações;
- ⇒ 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;
- ⇒ O esclarecimento e a orientação dos sujeitos passivos sobre o cumprimento dos seus deveres perante a administração tributária;
- ⇒ A realização de perícias ou exames técnicos de qualquer natureza;
- ⇒ 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;
- ⇒ A promoção, nos termos da lei, do sancionamento das infrações tributárias;
- ⇒ A cooperação, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários, no âmbito da prevenção e repressão da evasão e fraude;
- ⇒ Quaisquer outras ações de averiguação ou investigação de que a administração tributária seja legalmente incumbida.

⁵ De acordo com o artigo 2º, n.º 2 do RCPIT.

1.1 PRINCÍPIOS DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

O procedimento de inspeção tributária, tal como outros procedimentos, tem por base a verificação de determinados princípios, obedecendo assim aos princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação⁶.

Princípio da verdade material

O procedimento de inspeção visa, como seria de esperar, a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo⁷. Deste modo, cabe à Administração Tributária procurar factos relevantes, favoráveis ou não à mesma, bem como ao sujeito passivo, e não cingir-se apenas a questões formais. Devem então ser realizadas as diligências consideradas como necessárias e imprescindíveis para a descoberta da referida verdade e, conseqüentemente para o apuramento dos valores tributáveis do contribuinte em análise, sendo que as informações e elementos recolhidos aquando da procura da verdade poderão vir a ser importantes para uma fundamentação futura, caso se detetem irregularidades e incumprimento das obrigações fiscais. De salientar que tanto os órgãos da Administração Tributária como os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproca, conforme o disposto no n.º 1 do artigo 59º da LGT.

Neste contexto, é importante referir que a avaliação direta é útil na procura da verdade material e exata, não se constatando o mesmo na avaliação indireta, onde se pretende encontrar uma verdade aproximada, conforme se verá adiante.

Princípio da proporcionalidade

Este princípio implica que a Administração Tributária, no contexto do procedimento de inspeção, proceda apenas a ações que sejam adequadas e proporcionais aos objetivos da inspeção tributária em curso, conforme o previsto no artigo 7º do RCPIT.

Sendo assim, o princípio da proporcionalidade acaba por ser entendido como o princípio da *“justa medida”*, segundo J. J. Gomes Canotilho, devendo existir uma reflexão entre os meios usados, ou seja, o que é exigido aos contribuintes, e os fins que se atingem.

⁶ Nos termos do artigo 5º do RCPIT.

⁷ Conforme o previsto no artigo 6º do RCPIT.

Segundo este autor, é necessário “*um juízo de ponderação, com o objetivo de se avaliar se o meio utilizado é ou não desproporcionado em relação ao fim*”⁸.

Associado a este princípio está sempre a ideia de justiça. É pretendido que, sempre que possível, os atos a impor ao contribuinte sejam os menos onerosos, ou seja, aqueles que causem o menos transtorno ao mesmo. Em jeito de remate final, é de referir que as ações de inspeção a realizar ou já realizadas se devem limitar ao estritamente necessário no que diz respeito aos objetivos a atingir.

Princípio do contraditório

Segundo o disposto no artigo 8º do RCPIT, o princípio do contraditório não pode pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem. O sujeito passivo que está a ser inspecionado pode, portanto, pronunciar-se sobre os factos imputados, confirmando ou refutando os mesmos, tendo em conta este princípio.

Em conformidade com o disposto no artigo 45º do CPPT, o procedimento tributário segue o princípio do contraditório, participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão. Dependendo do objetivo do procedimento, o contribuinte pode ser ouvido oralmente ou por escrito.

A partir daqui, verifica-se que o princípio da participação se encontra inteiramente ligado ao princípio do contraditório, segundo o estabelecido no artigo 60º da LGT. Neste artigo é igualmente feita referência à possibilidade de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, como já supracitado. A entidade inspecionada, nos casos em que haja lugar a atos tributários ou matéria tributária desfavorável, também se pode pronunciar sobre as conclusões referidas⁹.

Princípio da cooperação

Quer a inspeção tributária, quer o sujeito passivo estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação, nos termos do artigo 9º do RCPIT.

Este princípio tem consagração legal em diferentes diplomas da legislação tributária. Nesta perspetiva, pode-se considerar o n.º 1 do artigo 48º do RCPIT que estabelece que a administração tributária procurará, quando possível, a cooperação da

⁸ Ver Canotilho, J. J. Gomes (2003) *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina, 7.ª edição.

⁹ Conforme o disposto no artigo 60º do RCPIT.

entidade inspecionada para esclarecer as dúvidas suscitadas no âmbito do procedimento de inspeção. A situação em que a cooperação é bem explícita é a da inspeção externa, onde há um maior contacto entre inspetor e contribuinte.

Também no artigo 59º da LGT está presente este princípio, sendo referido que se presume a boa-fé da atuação dos contribuintes e da administração tributária.

Contudo, em algumas situações, pode assistir-se a uma recusa de colaboração e a uma oposição à inspeção tributária por parte do sujeito passivo, podendo o infrator em causa estar sujeito a punição.

1.2 PLANEAMENTO E SELEÇÃO DOS CONTRIBUINTES

A atuação da IT obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária (PNAIT)¹⁰, sendo a proposta deste elaborada anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com a participação das unidades orgânicas da inspeção tributária. O PNAIT é aprovado pelo Ministro das Finanças e define quais os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar¹¹. Os critérios definidos para esta seleção que constem no plano de atividades supra mencionado devem ser divulgados pela administração tributária¹².

Sem sombra de dúvida que a questão da seleção dos contribuintes a inspecionar é um ponto fulcral na inspeção tributária. Todavia, o teor dos critérios utilizados é sempre questionável pelos visados por não entenderem os termos que foram levados a cabo para a escolha feita. Como é impossível fazer uma inspeção a todos os contribuintes, é dada prioridade àqueles que manifestem uma maior probabilidade de não apresentarem os devidos valores à AT, ou seja, àqueles que tentam a fuga ao imposto devido ao Estado.

Segundo o disposto no artigo 27º do RCPIT, a identificação dos sujeitos passivos a inspecionar no procedimento de inspeção tem por base:

- ⇒ A aplicação de critérios objetivos definidos no PNAIT para a atividade de inspeção tributária;
- ⇒ A aplicação de critérios que, embora não contidos no PNAIT, sejam definidos pelo diretor-geral, de acordo com as necessidades conjunturais de prevenção e eficácia da inspeção tributária;

¹⁰ Denominado atualmente por PNAITA, após a fusão dos três organismos já referidos.

¹¹ Nos termos do artigo 23º do RCPIT.

¹² Conforme estabelece o artigo 26º do RCPIT.

- ⇒ A participação ou denúncia, quando sejam apresentadas nos termos legais;
- ⇒ A verificação de desvios significativos no comportamento fiscal dos sujeitos passivos perante os parâmetros de normalidade que caracterizam a atividade ou situação patrimonial ou de quaisquer atos ou omissões que constituam indício de infração tributária.

Partindo dos dados constantes nos planos de atividades dos anos de 2009 a 2012 bem como nos relatórios de inspeção elaborados internamente na Direção de Finanças de Coimbra referentes às ações previstas para cada ano, verifica-se a seguinte relação entre previsão e realização de ações no distrito.

Tabela 1 – Análise das ações previstas no PNAIT e ações realizadas em Coimbra

	n.º ações previstas	n.º ações realizadas	% realização
2009	1916	3118	162,7%
2010	1535	2677	174,4%
2011	1665	2501	150,2%
2012	1801	2088	115,9%

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados do PNAIT e nos relatórios de inspeção elaborados na DF Coimbra (2009-2012)

Face à observação destes valores poderá concluir-se que o número de ações realizadas no período de tempo referido é sempre superior ao número de ações previstas para cada ano. Contudo, em 2012 a percentagem de realização foi menor comparativamente aos anos anteriores.

No seguimento da temática da seleção de contribuintes é de referir o sistema para a deteção do incumprimento das obrigações fiscais que consiste em cruzamentos de informação e a critérios de risco para encontrar casos onde haja divergências ou falhas por parte dos contribuintes nos seus deveres fiscais.

Os contribuintes não são todos iguais e, conseqüentemente, não apresentam os mesmos comportamentos a nível fiscal, nem têm as mesmas obrigações fiscais, levando a Administração Fiscal a ter em consideração essas diferenças, adotando estratégias e formas de atuação ajustadas a cada situação.

Ao longo dos anos tem-se assistido a um aumento de novos contribuintes, fazendo com que a Inspeção Tributária tenha cuidados ainda mais redobrados neste momento, definindo procedimentos que permitam detetar de forma mais rápida os casos de risco para um acompanhamento futuro.

Para que a seleção de contribuintes seja a mais correta é necessário que haja uma boa ferramenta de apoio, daí a necessidade de existirem aplicações informáticas que

permitam grande eficácia e cuidado em termos de planeamento, articulação e controlo das ações de inspeção.

De salientar que os meios informáticos são bastante importantes no que a esta matéria diz respeito. O cruzamento das informações só é viável através do desenvolvimento destes meios ao dispor da administração e da inspeção tributária, visando uma melhoria no processo de seleção dos alvos e também das metodologias usadas no decurso de cada ação e no procedimento adotado. Este progresso merece especial destaque por ser uma grande vantagem ao permitir a diminuição da distância que se assiste entre a capacidade de deteção de divergências e a intervenção da inspeção. É a partir das aplicações informáticas que os inspetores conseguem obter a informação geral em que se baseiam para as suas análises internas, possibilitando a identificação dos indícios que justifiquem a abertura de ações de investigação externas.

A nível informático, a aplicação mais usual denomina-se *Data Warehouse*. Tomando-a como ponto de partida, torna-se possível conjugar a informação retirada referente a:

- ⇒ Elaboração de balanços e demonstrações financeiras a 4 anos
- ⇒ Cruzamento automático dos anexos O e P da declaração anual
- ⇒ Informação relativa a reembolsos
- ⇒ Pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta
- ⇒ Declarações Mod. 10 e retenções efetuadas a terceiros
- ⇒ Ordens de serviço (histórico e DCU)

com elementos retirados de documentação e elementos que chegam aos serviços e direções de finanças e que estão acessíveis aos mesmos:

- ⇒ Fichas de fiscalização enviadas por outras entidades orgânicas
- ⇒ Comunicações enviadas pelos contribuintes
- ⇒ Comunicações/Informações de outras unidades orgânicas
- ⇒ Comunicações remetidas por outras entidades públicas (Notários, Tribunais, Câmaras Municipais...)
- ⇒ Denúncias formais e anónimas

O cruzamento destas informações permite analisar os sujeitos passivos no que toca ao cumprimento das suas obrigações fiscais. Assiste-se à possibilidade de observar os valores declarados e investigar se correspondem ou não à realidade tributária, isto é, se coincidem com aqueles que constam nos meios informáticos e nas informações que estão disponíveis à administração.

A seleção das ações de inspeção é vista como uma tarefa complexa e exigente, em que são considerados muitos aspectos antes da decisão de selecionar ou não um determinado contribuinte para inspeção.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO

Conforme é exposto no RCPIT, no seu capítulo III, o procedimento de inspeção tributária pode ser classificado quanto aos fins, quanto ao lugar de realização, quanto ao âmbito e quanto à extensão.

Quanto aos fins, o procedimento de inspeção é classificado em procedimento de comprovação e verificação ou procedimento de informação¹³. Em relação ao primeiro, este visa a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos, enquanto que o segundo visa o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida.

Ainda neste sentido, sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente de acordo com os critérios gerais definidos pela inspeção tributária.

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em interno ou externo¹⁴. O procedimento é interno quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise da forma e da coerência dos documentos. Neste caso, os atos de inspeção têm de ser praticados somente nos serviços da administração tributária, pela análise dos dados e elementos disponibilizados pelas aplicações informáticas utilizadas ou por outra informação equivalente. Procede-se então a uma análise cadastral relativamente às obrigações fiscais de cada contribuinte, com o intuito de averiguar o cumprimento por parte do mesmo dos seus deveres fiscais.

Por sua vez, o procedimento é externo quando os atos de inspeção se efetuam, total ou parcialmente, nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso. Aqui já estamos perante a possibilidade de investigação e realização de diligências fora das instalações da administração, podendo estas ocorrer até no próprio gabinete do Técnico Oficial de Contas (TOC). Procura-se analisar de forma correta e exata todos os

¹³ Nos termos do artigo 12º do RCPIT.

¹⁴ Conforme o disposto no artigo 13º do RCPIT.

elementos contabilísticos e outros documentos similarmente significativos que possam estar disponíveis para os inspetores tributários como forma de estes averiguarem a veracidade dos documentos e valores fiscais declarados e entregues pelo sujeito passivo, bem como detetarem possíveis omissões ou tentativas de fuga às suas obrigações.

No que diz respeito ao âmbito¹⁵, o procedimento de inspeção classifica-se em procedimento geral ou polivalente, quando tiver por objeto a situação tributária global dos sujeitos passivos, e procedimento parcial ou univalente, quando abranja apenas algum ou alguns tributos. Também é considerado como procedimento parcial o que se limite à consulta, recolha de documentos ou elementos determinados e à verificação de sistemas informáticos dos sujeitos passivos e ao controlo de bens em circulação.

A extensão está relacionada com o período de tributação, isto é, pode englobar um ou mais períodos de tributação¹⁶ tendo em conta o âmbito que foi definido para a inspeção.

É de referir que tanto a definição dos fins, do âmbito e também da extensão do procedimento de inspeção podem sofrer alterações durante a sua execução mediante o cumprimento dos seguintes requisitos: existência de um despacho fundamentado de forma clara e precisa sobre o porquê dessas modificações por parte da entidade que o tiver ordenado inicialmente e deve o mesmo ser notificado à entidade inspecionada¹⁷.

Estando esclarecido sucintamente os diferentes tipos de classificação que o procedimento de inspeção tributária pode assumir, e considerando os dados disponibilizados nos relatórios de inspeção tributária da Direção de Finanças de Coimbra, observa-se seguidamente o número de ações realizadas tendo em conta as referidas classificações.

Tabela 2 – Número de ações realizadas por tipo de classificação

Descrição		2009	2010	2011	2012	Total
Externa	Parcial	1311	990	710	728	3739
	Geral	262	235	256	389	1142
Interna		1545	1452	1535	971	5503
TOTAL		3118	2677	2501	2088	

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados disponibilizados nos relatórios de IT da DF Coimbra (2009-2012)

¹⁵ Conforme estabelece o artigo 14º do RCPIT.

¹⁶ Nos termos do artigo 14º do RCPIT.

¹⁷ De acordo com o exposto no artigo 15º do RCPIT.

Da análise da tabela, verifica-se que das ações realizadas em cada ano, 5503 dizem respeito a ações internas, ou seja, a ações de verificação e análise de dados e valores declarados pelos contribuintes e 4881 foram ações no âmbito de procedimentos de inspeção externos, sendo que dessas 3739 são de âmbito parcial e as restantes de âmbito geral.

1.4 COMPETÊNCIA PARA REALIZAÇÃO DA INSPEÇÃO

Outra temática relevante prende-se com a questão das entidades ou organismos competentes para a realização de ações de inspeção.

Em harmonia com o estatuído no artigo 16º do RCPIT, são competentes para a prática dos atos de inspeção tributária os seguintes serviços:

- ⇒ As direções de serviços de inspeção tributária, com competência relativamente aos sujeitos passivos que devam ser inspecionados pelos serviços centrais;
- ⇒ Os serviços periféricos regionais, em relação aos sujeitos passivos com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial;
- ⇒ Os serviços periféricos locais, quando se tratem de sujeitos passivos com domicílio ou sede fiscal na sua área territorial.

Contudo, no artigo 17º do mesmo diploma é estabelecida uma extensão das competências a áreas territoriais diversas, mediante decisão fundamentada da entidade que os tiver ordenado.

2. MARCHA DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO

Conforme descrito de modo sucinto na subsecção da classificação do procedimento inspetivo, regra geral, casos em que o procedimento de inspeção envolva a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a atividade da entidade a inspecionar, os atos de inspeção são realizados nas instalações ou dependências onde estejam ou devam estar localizados os documentos em conformidade com o estabelecido no artigo 34º do RCPIT. Porém, no n.º 2 do referido artigo assiste-se à hipótese destes atos serem realizados noutra local, desde que o procedimento de inspeção não seja prejudicado e mediante a apresentação de uma justificação. Por outro lado, o n.º 4 do mesmo artigo salvaguarda a possibilidade dos atos inspetivos serem realizados no serviço da administração tributária da área do domicílio

ou sede da entidade inspecionada, se esta não dispuser de instalações ou dependências para o exercício da sua atividade.

Relativamente ao horário dos atos de inspeção, está determinado que devem ser realizados no horário normal de funcionamento da atividade empresarial ou profissional, sem prejuízo para a mesma.¹⁸ Contudo, havendo acordo com os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários e quando circunstâncias excepcionais o justifiquem, poderão os atos de inspeção ser praticados fora do horário normal de funcionamento da atividade. A prática desta situação sem consentimento do sujeito passivo ou do obrigado tributário em causa depende de autorização do tribunal de comarca competente.

Posto isto, e vistos que estão os aspetos essenciais e gerais que abrangem este tipo de procedimento, abordar-se-á agora a matéria relativa ao início do procedimento inspetivo, aos prazos a que deve obedecer e à conclusão do mesmo.

2.1 PREPARAÇÃO, PROGRAMAÇÃO E PLANEAMENTO

O procedimento de inspeção é previamente preparado, programado e planeado tendo em vista os objetivos a serem alcançados¹⁹.

A preparação prévia consiste na recolha de toda a informação disponível sobre o sujeito passivo ou obrigado tributário em causa, incluindo o processo individual arquivado nos termos legais na Direção-Geral dos Impostos, as informações prestadas ao abrigo dos deveres de cooperação e indicadores económicos e financeiros da atividade. Por sua vez, a programação e o planeamento compreendem a sequência das diligências da inspeção tendo em conta o prazo para a sua realização e a previsível evolução do procedimento.

Pode-se afirmar que esta preparação constitui o início propriamente dito de um procedimento de inspeção.

Não menos importante de salientar é o facto do procedimento externo de inspeção depender da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional²⁰, considerando-se credenciados os funcionários da AT que se encontrem munidos de ordem de serviço emitida pelo serviço competente para o procedimento ou para a prática do ato de inspeção, ou de cópia do despacho do superior hierárquico que determinou a realização do procedimento ou a prática do ato.

¹⁸ Conforme previsto no artigo 35º do RCPIT.

¹⁹ De acordo com o estabelecido no artigo 44º do RCPIT.

²⁰ Conforme exposto no artigo 46º do RCPIT.

No caso da emissão da ordem de serviço, esta deverá conter os seguintes elementos:

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

Contudo, nem sempre é emitida ordem de serviço, casos em que as ações de inspeção tenham por objetivo:

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

Nestas situações, o despacho que determina a prática deste ato, dado que não é necessária a ordem de serviço, deve referir os seus objetivos e a identidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução.

Tendo em conta a informação fornecida nos relatórios de inspeção da DF de Coimbra, verifica-se que o número de ordens de serviço emitidas é superior ao número de despachos nos anos de 2009 e 2010, enquanto que nos anos seguintes sucede o inverso.

Tabela 3 – Número de ordens de serviço e despachos emitidos na DF Coimbra

	2009	2010	2011	2012
Ordens de serviço	3118	2677	2504	2088
Despachos	3079	1458	2976	2980

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados disponibilizados nos relatórios de IT da DF Coimbra (2009-2012)

As ações de inspeção que visem a mera consulta, recolha e cruzamento de elementos junto do sujeito passivo, de qualquer área territorial, com quem o sujeito passivo inspecionado mantenha relações económicas são efetuadas mediante entrega, por parte do funcionário, da nota de diligência que indica a tarefa executada.

Na falta de credenciação dos funcionários incumbidos dos atos de inspeção, é legítima a oposição aos mesmos por parte dos sujeitos passivos²¹.

²¹ Nos termos do artigo 47º do RCPIT.

2.2 INÍCIO E PRAZO DA AÇÃO INSPETIVA

Nos termos do artigo 51º do RCPIT, em termos formais, o procedimento inspetivo externo apenas tem início aquando da assinatura do sujeito passivo, da ordem de serviço ou do despacho que o determinou, devendo ser entregue uma cópia ao mesmo. Face à ausência no local do sujeito passivo ou do seu representante, a mencionada ordem de serviço deve ser assinada pelo TOC ou qualquer empregado ou colaborador presente.

De realçar que a recusa da assinatura da ordem de serviço ou do despacho não obsta ao início do procedimento de inspeção, dado que será assinado por duas testemunhas, sendo entregue cópia ao sujeito passivo.

Notificação para o início do procedimento

O procedimento externo de inspeção deve ser notificado ao sujeito passivo com uma antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início, conforme determinado no n.º 1 do artigo 49º do RCPIT. Esta notificação efetua-se por carta-aviso, contendo os seguintes elementos:

- ⇒ Identificação do sujeito passivo ou obrigado tributário objeto da inspeção,
- ⇒ Âmbito e extensão da inspeção a realizar.

A referida carta-aviso deverá igualmente incluir um anexo contendo os direitos, deveres e garantias dos sujeitos passivos no procedimento de inspeção.

Porém, conforme se encontra previsto no artigo 50º do RCPIT, não há lugar a notificação prévia do procedimento de inspeção quando:

- ⇒ O procedimento vise apenas a consulta, recolha ou cruzamento de documentos destinados à confirmação da situação tributária do sujeito passivo;
- ⇒ O fundamento do procedimento for participação ou denúncia efetuada nos termos legais e estas contiverem indícios de fraude fiscal;
- ⇒ O objeto do procedimento for a inventariação de bens ou valores em caixa, testes por amostragem ou quaisquer atos necessários e urgentes para aquisição e conservação da prova;
- ⇒ O procedimento consistir no controlo dos bens em circulação e da posse dos respetivos documentos de transporte;
- ⇒ O procedimento se destine a averiguar o exercício de atividade por sujeitos passivos não registados;

⇒ A notificação antecipada do início do procedimento de inspeção for, por qualquer outro motivo excepcional devidamente fundamentado pela administração tributária, suscetível de comprometer o seu êxito.

Uma questão essencial que se coloca no âmbito de um procedimento de inspeção tributária é até quando se pode dar início a uma ação inspetiva. Segundo o exposto no artigo 36º do RCPIT, o procedimento pode iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos. De referir que este prazo é geralmente de quatro anos²², podendo haver outros prazos em situações específicas.

Tal como o estabelecido no n.º 2 do artigo supracitado, o procedimento de inspeção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início. Contudo poderá ser ampliado por mais dois períodos de três meses, nas circunstâncias previstas no n.º 3 do mesmo artigo.

Assim sendo, partindo do exposto no RCPIT, o procedimento de inspeção tributária pode ter a duração máxima de um ano. Todavia, tendo em consideração a redação que consta no artigo 57º da LGT²³, o procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses. Esta disposição suscita alguma controvérsia, devido à divergência de informação verificada em ambos os diplomas tributários.

De referir que esta prorrogação da ação de inspeção é notificada à entidade inspecionada com a indicação da data previsível do termo do procedimento. Todavia, o prazo para conclusão do procedimento de inspeção suspende-se quando, em processo judicial de derrogação do segredo bancário, o contribuinte interponha recurso com efeito suspensivo da decisão da administração tributária que determine o acesso à informação bancária ou a administração tributária solicite judicialmente acesso a essa informação, mantendo-se a suspensão até ao trânsito em julgado da decisão em tribunal, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 36º do RCPIT. Também o artigo 53º do mesmo diploma faz referência a este ponto, ao estabelecer que a prática dos atos de inspeção é contínua²⁴, só podendo suspender-se em caso de prioridades excecionais e inadiáveis da administração tributária reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço, sendo que essa suspensão não prejudica os prazos legais de conclusão do procedimento, isto é, o prazo de seis meses prorrogável por dois períodos de três meses cada.

²² De acordo com o exposto no artigo 45º da LGT.

²³ Redação da Lei n.º 64-B/2011, de 30/12-OE 2012.

²⁴ Esta prática contínua dos atos de inspeção também está estabelecida no n.º 2 do artigo 36º, conforme referido anteriormente.

Relativamente ao processo de recolha de elementos, as fotocópias ou extratos serão efetuados nas instalações ou dependências onde se encontrem os livros ou documentos²⁵. Contudo, em caso de inconveniência ou impossibilidade de efetuar fotocópia ou extratos nos locais referidos, os livros poderão ser retirados para esse efeito por um prazo não superior a setenta e duas horas, devendo ser entregue recibo ao sujeito passivo.

2.3 CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO

Estatui o artigo 61º do RCPIT que os atos de inspeção se consideram concluídos na data de notificação da nota de diligência emitida pelo funcionário incumbido do procedimento.

Concluída a prática dos atos de inspeção e caso os mesmos tenham dado origem a atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada, os serviços de inspeção deverão notificar a mesma do projeto de conclusões do relatório, com a identificação desses atos e respetiva fundamentação, no prazo de dez dias²⁶.

A notificação deverá fixar um prazo entre dez e quinze dias para a entidade inspecionada se pronunciar sobre o referido projeto de conclusões, podendo esta exprimir-se por escrito ou oralmente, sendo neste caso as declarações reduzidas a termo.

Em conformidade com o estabelecido na alínea e) do n.º 1 do artigo 60º da LGT, a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se através do direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária. Este direito dado ao contribuinte reflete o princípio da participação a que deve obedecer o procedimento de inspeção tributária, tal como fora referido no início deste capítulo. É evidente a possibilidade que é dada ao sujeito passivo para este se manifestar, podendo mostrar acordo ou refutar o que lhe é apresentado.

Ao abrigo do artigo 58º do RCPIT, no decurso do procedimento de inspeção, a entidade inspecionada pode proceder à regularização da sua situação tributária. Se o sujeito passivo proceder à regularização e a comunicar à administração tributária, esta terá de ser mencionada no relatório final.

É ainda de destacar que a entidade inspecionada poderá ter direito a redução de coimas que lhe são fixadas, nos termos do artigo 29º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), para setenta e cinco por cento do montante mínimo legal, se

²⁵ De acordo com o estatuído no artigo 56º do RCPIT.

²⁶ Conforme o estabelecido no artigo 60º do RCPIT.

apresentar o pedido de pagamento até ao termo do procedimento de inspeção tributária e a infração for meramente negligente. Este direito à redução das coimas depende igualmente do pagamento da respetiva coima nos quinze dias posteriores à notificação da mesma pela entidade competente e da regularização da situação tributária do infrator dentro do prazo previsto²⁷, ou seja, no decorrer do procedimento inspetivo.

Tal como já mencionado anteriormente, também nesta situação deverá ser dado conhecimento do pedido feito ao funcionário da inspeção, para que este conste no relatório²⁸.

Assim sendo, para conclusão do procedimento é elaborado um relatório final com vista à identificação e sistematização dos factos detetados e sua qualificação jurídico-tributária, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 62º do RCPIT. Este relatório deve ser notificado ao contribuinte por carta registada nos dez dias posteriores ao termo do prazo para o sujeito passivo inspecionado exercer o seu direito de audição²⁹.

O relatório deverá conter os seguintes elementos³⁰:

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

²⁷ Conforme o previsto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 30º do RGIT.

²⁸ De acordo com o n.º 3 do artigo 29º do RGIT e com o n.º 2 do artigo 58º do RCPIT.

²⁹ Nos termos do artigo 60º, n.º 4 e artigo 62º, ambos do RCPIT.

³⁰ Conforme estabelecido no n.º 3 do artigo 62º do RCPIT.

- ⇒ Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correções efetuadas;
- ⇒ Indicação das infrações verificadas, dos autos de notícia levantados e dos documentos de correção emitidos;
- ⇒ Descrição sucinta dos resultados dos atos de inspeção e propostas formuladas;
- ⇒ Identificação dos funcionários que o subscreveram, com menção do nome, categoria e número profissional;
- ⇒ Outros elementos relevantes.

Conforme supra indicado, no caso do sujeito passivo ter apresentado pedido de redução de coima bem como procedido à regularização da sua situação tributária durante o procedimento de inspeção, será feita a respetiva referência no relatório.

Neste âmbito convém ainda fazer uma chamada de atenção no que diz respeito ao projeto de conclusões do relatório, citado no n.º 1 do artigo 60º do RCPIT. Este projeto já possui os elementos que devem constar do relatório final, exceto o aspeto associado ao direito de audição, se o contribuinte o exercer. Em caso afirmativo, o inspetor deverá analisar e discutir o que é dito pelo contribuinte, mencionando o que considera necessário no relatório final. Este direito de audição poderá alterar ou não o que fora proposto pela administração tributária.

Em anexo é apresentado um documento/modelo com os itens usado pelos inspetores na elaboração de alguns relatórios de inspeção da DF de Coimbra.

Até ao momento encontram-se demonstradas as questões mais formais do procedimento inspetivo e como este deve ser realizado.

No próximo ponto serão focados os diferentes modos de apuramento da matéria tributável dos sujeitos passivos inspecionados, no decorrer de uma ação inspetiva.

Estes procedimentos de avaliação procuram averiguar a realidade fiscal de cada contribuinte, tentando evitar a fuga aos impostos a que se assiste cada vez mais.

3. PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO

Nesta secção serão assim apresentados os procedimentos de avaliação que podem ser utilizados pela inspeção tributária. Far-se-á uma breve referência ao procedimento de avaliação prévia e ao procedimento de avaliação direta. Posteriormente abordar-se-á o procedimento de avaliação indireta, mais concretamente os métodos indiretos, temática merecedora de especial destaque.

3.1 PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO PRÉVIA

Nos termos do artigo 58º do CPPT, os contribuintes poderão, caso provem interesse legítimo, mediante o pagamento de uma taxa a fixar, solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam a base de incidência de quaisquer tributos a que a administração tributária ainda não tenha procedido. Esta avaliação tem efeitos vinculativos para a administração tributária por um período de três anos após se ter tornado definitiva, não se verificando em caso de reclamação graciosa ou impugnação judicial do respetivo valor.

Poderá dizer-se que este procedimento de avaliação tem uma natureza avaliativa e informativa. Trata-se assim de um tipo de procedimento em que a certeza e segurança jurídicas e a necessidade de viabilizar negócios jurídicos relevantes do ponto de vista da reestruturação empresarial e da dinamização da vida económica aconselham a flexibilização do regime de inspeção tributária, conforme o estabelecido no Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro.

3.2 PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO DIRETA

A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 81º da LGT. A avaliação direta constitui desta forma o regime geral de determinação da matéria a tributar.

A competência para a avaliação direta é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo³¹. Nesta situação, é fácil entender que é o próprio contribuinte que fixa a matéria tributável, pois é o mesmo quem determina o montante do tributo³².

A avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação³³, sendo considerada como essencial na procura da verdade material.

Também na CRP é notória a prevalência dada a este tipo de avaliação ao estabelecer que a tributação incide fundamentalmente sobre o rendimento real³⁴.

³¹ Nos termos do artigo 82º, n.º 1 da LGT.

³² Campos, Diogo Leite de; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes (2003), *A Lei Geral Tributária comentada e anotada*. Lisboa: Vislis.

³³ Nos termos do artigo 83º, n.º 1 da LGT.

³⁴ Conforme o exposto no artigo 104º, n.º 2 da CRP.

Estatui o artigo 75º da LGT que se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos da lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, desde que estejam organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Contudo, a presunção acima referida não se verifica quando:

- ⇒ As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;
- ⇒ O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária;
- ⇒ A matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificativa, dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica previstos na lei;
- ⇒ Os rendimentos declarados em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam admitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo.

Face à distorção da veracidade das declarações entregues bem como da informação disponibilizada pelos contribuintes, por vezes, torna-se difícil obter uma boa colaboração entre os mesmos e a administração tributária.

De referir que se procura sempre o apuramento da matéria a tributar primeiramente de forma direta e com base nas declarações de cada contribuinte. Como nem sempre é possível atuar desta forma, a administração tributária poderá ter de o fazer por outra via, recorrendo então a uma forma indireta.

3.3 PROCEDIMENTO DE AVALIAÇÃO INDIRETA

Sendo o regime regra a avaliação direta, estabelece o artigo 85º da LGT que a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta, aplicando-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação direta.

É importante mencionar que a administração tributária só pode proceder a avaliação indireta nos casos e condições previstos na lei, sendo que esta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios,

presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha³⁵. É notório a preferência dada ao método de avaliação direta, dado que nos métodos indiretos os valores poderão não ser os mais rigorosos, mas sim valores aproximados.

Estipula o n.º 2 do artigo 82º da LGT que a competência para a avaliação indireta é exclusiva da administração tributária, podendo também o sujeito passivo participar de acordo com a lei.

Pressupostos da avaliação indireta

Em conformidade com o exposto no artigo 77º da LGT, vem o artigo 87º do mesmo diploma apresentar os pressupostos que permitem a realização da avaliação indireta, sendo esta efetuada nos seguintes casos:

- ⇒ Regime simplificado de tributação;
- ⇒ Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- ⇒ 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;
- ⇒ 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 evidenciada pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89º-A;
- ⇒ 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;
- ⇒ Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

³⁵ Conforme estabelecido no artigo 83º, n.º 2 da LGT.

Seguidamente serão focados um a um os casos referidos como sendo aqueles onde é permitido proceder a uma avaliação indireta.

Regime Simplificado

No caso de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação direta, nas condições que a lei definir³⁶.

Considerando as pessoas singulares os sujeitos em causa, é estabelecido em sede de IRS que, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos beneficiários de rendimentos da categoria B que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150 000³⁷. Os sujeitos passivos abrangidos por este regime podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, contudo essa opção deve ser formulada pelos mesmos na declaração de início de atividade ou até ao fim do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.

Nos termos do artigo 31º do Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares (CIRS), a determinação do rendimento tributável, no regime simplificado, resulta da aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes setores da atividade económica. Até a aprovação destes indicadores, ou na ausência dos mesmos, o rendimento tributável resulta da aplicação dos seguintes coeficientes³⁸:

- ⇒ 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos;
- ⇒ 0,75 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção;
- ⇒ 0,20 aos serviços prestados no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montantes dos subsídios destinados à exploração.

Conforme se demonstra, a determinação do rendimento tributável não se faz aplicando uma avaliação direta, embora o sujeito passivo possa optar pela mesma.

³⁶ De acordo com o estipulado no n.º 2 do artigo 81º da LGT.

³⁷ Conforme previsto no artigo 28º do CIRS.

³⁸ Em conformidade com o artigo 31º, n.º 2 e n.º 5 do CIRS.

Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata

No que diz respeito à impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributária, esta pode resultar de anomalias e incorreções que se encontram previstas no artigo 88º da LGT. Esta impossibilidade ocorre quando se verifica:

- ⇒ Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos, ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- ⇒ Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- ⇒ Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;
- ⇒ Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Face a esta impossibilidade de apurar a matéria a tributar de forma direta e exata, a partir de declarações dos contribuintes, de elementos fornecidos pelos mesmos ou por terceiros, a determinação por métodos indiretos poderá ter em conta os seguintes elementos³⁹:

- ⇒ As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- ⇒ As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- ⇒ O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- ⇒ 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;
- ⇒ A localização e dimensão da atividade exercida;

³⁹ Nos termos do artigo 90º da LGT.

- ⇒ Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;
- ⇒ A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- ⇒ O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- ⇒ Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Perante esta enumeração de possíveis critérios a utilizar no recurso aos métodos indiretos, a administração tributária procurará aquele que melhor se enquadra na situação em causa, ou outro que pondere ser mais adequado. Assim sendo, sempre que seja impossível a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, por anomalias e divergências previstas no artigo 88º da LGT, a administração tributária adotará um dos critérios expostos no artigo 90º do referido diploma, ou outro mais apropriado para que se proceda a uma tributação o mais rigorosa possível, justificando convenientemente a sua escolha.

Indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica

Quanto aos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica, estabelece o artigo 89º da LGT que estes são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da atividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, por isso, constituir fatores distorcivos da concorrência.

Neste caso, assiste-se a uma apresentação de valores por parte do contribuinte, que se afastam para menos dos indicadores referidos, embora possam estar corretos.

A aplicação dos métodos indiretos neste âmbito só pode efetuar-se no caso do sujeito passivo não apresentar na declaração em que a liquidação se baseia razões justificativas do afastamento já mencionado, determinando-se a matéria tributável de acordo com os indicadores objetivos.

Manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo

A matéria alusiva às manifestações de fortuna, também consideradas como um caso em que se pode recorrer à aplicação dos métodos indiretos, encontra-se consagrada no artigo 89º-A da LGT, havendo lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando:

- ⇒ Falte a declaração de rendimentos e,
- ⇒ O contribuinte evidencie manifestações de fortuna constantes no quadro que se encontra em anexo ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a trinta por cento, para menos, em relação ao rendimento padrão mencionado igualmente nesse quadro.

Para a aplicação do exposto no quadro, ou seja, para a tributação com base no rendimento padrão, a administração tributária terá em consideração⁴⁰:

- ⇒ Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar;
- ⇒ Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, direta ou indiretamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo;
- ⇒ Os suprimentos e empréstimos efetuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar;
- ⇒ A soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63º-A, no ano em causa.

Caso se verifiquem as situações constantes no n.º 1 do artigo 89º-A da LGT, e já citadas, a administração tributária procederá à utilização dos métodos indiretos, pertencendo ao sujeito passivo a comprovação de que os rendimentos declarados correspondem à realidade e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna que evidenciam.

Resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos

Relativamente aos resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, estes também representam uma situação para aplicação da avaliação indireta por parte da administração tributária.

⁴⁰ Conforme exposto no n.º 2 do artigo 89º-A da LGT.

Assiste-se frequentemente à apresentação de declarações com resultados negativos, ou até mesmo com valores nulos, suscitando algumas dúvidas quanto à veracidade das mesmas.

De salvaguardar o facto de que na situação de início da atividade, o prazo referido só será tido em conta após o terceiro ano, ou durante três anos num período de cinco.

Acréscimo de património ou despesa efetuada

Por fim, o último pressuposto referido na LGT que permite o uso dos métodos indiretos na determinação da matéria tributável diz respeito aos acréscimos de património que apresentam divergências não justificadas com os rendimentos declarados.

A avaliação indireta nesta situação deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, podendo no seu decurso o contribuinte regularizar a situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respetivos períodos⁴¹.

Para os efeitos deste pressuposto, é preciso ter-se em consideração o seguinte⁴²:

- ⇒ Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;
- ⇒ Os acréscimos de património consideram-se verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efetuada;
- ⇒ Na determinação dos acréscimos patrimoniais, deve atender-se ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado;
- ⇒ Consideram-se como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos.

Fundamentação do recurso aos métodos indiretos

Para que se possa proceder à aplicação dos métodos indiretos é necessário que a justificação para os mesmos seja bem fundamentada.

⁴¹ Ao abrigo do n.º 11 do artigo 89º-A da LGT.

⁴² Conforme o previsto no n.º 5 do artigo 89º-A da LGT.

De referir que a fundamentação está sempre presente no procedimento inspetivo. Já na decisão que dá origem ao mesmo se exige que esta seja sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, nos termos do artigo 77º da LGT.

Quanto à adoção do método de avaliação, é de notar que cabe à administração tributária o ónus de provar primeiramente que não é possível proceder a uma avaliação direta, afastando a presunção de veracidade da declaração do contribuinte nos termos do artigo 75º da LGT.

Perante o caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete também à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação⁴³.

É importante que não se deixe de parte o disposto no n.º 4 do artigo 77º da LGT, do qual consta que a administração tributária tem que fundamentar corretamente as situações em que pretende recorrer a esta avaliação baseada em presunções:

- ⇒ Especificando os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação diretas e exata da matéria tributável; ou
- ⇒ Descrevendo o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica; ou
- ⇒ Fazendo a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes; ou
- ⇒ Indicando a sequência de prejuízos fiscais relevantes.

Nas situações da aplicação de métodos indiretos por afastamento dos indicadores objetivos de atividade de base científica, a fundamentação deverá igualmente incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte⁴⁴.

É estabelecido ainda no artigo 84º da LGT que a fundamentação contém a obrigatoriedade da indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado.

Após devida apresentação dos fundamentos justificativos da aplicação do referido método e dos critérios em que o mesmo assenta, poderá a administração tributária proceder à reconstrução da matéria a tributar do sujeito passivo em causa, cingindo-se à procura de uma verdade aproximada, face a uma incerteza presente neste método.

⁴³ Conforme o estabelecido no n.º 3 do artigo 74º da LGT.

⁴⁴ Nos termos do n.º 5 do artigo 77º da LGT.

Neste ponto procurou-se focar essencialmente a questão da avaliação indireta no procedimento de inspeção tributária, demonstrando-se os pressupostos que lhe estão associados bem como os critérios alusivos a este modo de avaliação.

Do exposto sobressai imediatamente que o método da avaliação indireta é, comparativamente ao da avaliação direta, um processo de apuramento da matéria a tributar menos rigoroso, podendo por vezes apresentar alguns erros. A avaliação indireta acaba por ser vista como um meio gerador de menor justiça para o contribuinte.

Relativamente à fundamentação, esta deve ser explícita, focando os aspetos principais a ter em conta, dado que a sua falta ou insuficiência poderão tornar o modo de avaliação escolhido pelo inspetor tributário desprovido de sentido.

IV. TAREFAS DESENVOLVIDAS

Este capítulo tem por finalidade apresentar sucintamente as tarefas realizadas durante o período de estágio na Direção de Finanças de Coimbra, entidade que já foi caracterizada na fase inicial do presente relatório. Também será feito um balanço do valor do estágio e uma breve reflexão crítica.

Conforme o previsto no plano de estágio, o objetivo inicial passava por estar integrada na EAIIT, no SPGAI, e posteriormente numa equipa de inspeção.

Seguidamente serão especificadas as tarefas que foram desenvolvidas durante a permanência na entidade de acolhimento.

1. AÇÕES DE FORMAÇÃO DURANTE O ESTÁGIO

Ao longo do período de estágio, foi-me permitido assistir a algumas ações de formação com o intuito de adquirir maior conhecimento ao nível da matéria fiscal e tributária. É certo que não foram ações exaustivas nem muito longas, mas funcionaram como forma de complemento às tarefas que foram sendo desenvolvidas na Direção de Finanças, bem como à realização deste relatório.

Sendo assim, as ações de formação relacionaram-se com as seguintes temáticas:

- ⇒ Lei Geral Tributária
- ⇒ Código de Procedimento e Processo Tributário
- ⇒ Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
- ⇒ Regime Geral das Infrações Tributárias
- ⇒ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e das Pessoas Coletivas
- ⇒ E-factura.

2. ANÁLISE DE DENÚNCIAS

Durante o período de estágio foram chegando várias denúncias de infrações fiscais à Direção de Finanças. Por vezes eram denúncias anónimas, outras vezes estavam aparentemente identificadas, podendo o nome do denunciante não corresponder à verdadeira identidade do subscritor.

De referir que algumas das denúncias eram merecedoras de uma análise do seu conteúdo, enquanto que outras não apresentavam grande fundamento ou razão de ser.

Relativamente às primeiras, procede-se a uma análise e recolha de elementos disponíveis nas aplicações informáticas relativas ao sujeito passivo denunciado, de modo a verificar se o teor da denúncia apresentada corresponde ou não à realidade.

Enquanto estive integrada na EAIIT e no SPGAI foi-me permitido investigar, a partir do sistema informático existente, a situação tributária de alguns sujeitos passivos que constavam referenciados nas denúncias.

Deste modo, é feita uma análise detalhada da informação fiscal do contribuinte em causa, verificando-se: as declarações entregues pelo mesmo e a sua veracidade, o património detido pelo mesmo, o pagamento dos diversos impostos e possíveis dívidas detidas. Procede-se ainda a cruzamentos de informação que envolvam o sujeito passivo em causa. Neste contexto também se observa se já foram anteriormente detetadas anomalias ou infrações relativamente a este sujeito.

Mediante as conclusões a que se chega após uma análise fiscal pormenorizada do sujeito passivo denunciado, e tendo em conta o estabelecido no artigo 70º da LGT, a denúncia da infração tributária pode dar origem ao procedimento, se o denunciante se identificar. Este não é considerado parte do procedimento⁴⁵, nem tem legitimidade para reclamar, recorrer ou impugnar a decisão, caso se dê início ao mesmo.

De salientar o facto do contribuinte ter direito a conhecer o teor e autoria das denúncias dolosas não confirmadas sobre a sua situação tributária.

Caso se considere que deve ser dado início a um procedimento inspetivo, a denúncia é remetida para a área da inspeção tributária, para a equipa que estiver associada ao setor em análise, juntamente com um resumo dos dados apurados na investigação e análise da informação disponível informaticamente e com um parecer do chefe de equipa.

⁴⁵ Conforme o exposto no n.º 2 do artigo 70º da LGT.

3. MODELO 3 DE IRS – ANEXOS F E G

Outra das tarefas desenvolvidas foi a análise interna dos anexos F e G da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, que se encontram em anexo.

Em conformidade com o disposto no artigo 57º do CIRS, a declaração modelo 3 destina-se à apresentação anual dos rendimentos relativos ao ano anterior e de outros elementos informativos relevantes para a concreta situação tributária dos sujeitos passivos. Esta declaração pode ser entregue em papel (apresentada em duplicado, no Serviço de Finanças) ou via internet (através do Portal das Finanças), nos prazos previamente estabelecidos para o efeito⁴⁶.

Quem deve apresentar a modelo 3 são os sujeitos passivos residentes quando estes ou os dependentes que integram o agregado familiar tenham auferido rendimentos sujeitos a IRS que obriguem à sua apresentação⁴⁷. No caso de falecimento, se houver sociedade conjugal, no ano do óbito, compete ao cônjuge sobrevivente declarar os rendimentos do falecido, identificando-o no quadro respetivo. Não havendo sociedade conjugal, compete ao cabeça-de-casal cumprir as obrigações do falecido. Também deve ser apresentada a declaração pelo cabeça-de-casal de herança indivisa quando esta integre rendimentos empresariais (categoria B).

Os sujeitos passivos não residentes, relativamente a rendimentos obtidos no território português (artigo 18º do CIRS), não sujeitos a retenção a taxas liberatórias (rendimentos prediais e mais-valias) devem igualmente proceder à entrega da sua declaração de rendimentos.

3.1 ANÁLISE DA MODELO 3 DE IRS – ANEXO F

O anexo F da modelo 3 de IRS destina-se a declarar os rendimentos prediais, nos termos do artigo 8º do CIRS⁴⁸, sendo considerados como rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.

Este anexo deve ser apresentado pelos sujeitos passivos quando estes ou os membros do agregado familiar tenham auferido rendimentos prediais. Tratando-se de um anexo não individual, deverá ser apresentado apenas um por agregado, no qual são de incluir todos os rendimentos prediais sujeitos a imposto.

⁴⁶ Conforme o disposto no artigo 60º do CIRS.

⁴⁷ Nos termos do artigo 57º do CIRS.

⁴⁸ De acordo com as instruções de preenchimento do Anexo F (2012).

No que diz respeito à análise realizada a este anexo, esta foi feita com o objetivo de verificar se os valores declarados por cada sujeito passivo estavam em concordância com os que deveriam constar nas suas declarações.

O propósito desta análise visou essencialmente os valores inseridos no quadro 4 deste anexo relativos ao englobamento do rendimento das antenas das operadoras de telemóvel por parte dos sujeitos passivos. O referido englobamento deve ser feito por cada contribuinte pertencente ao condomínio onde estejam instaladas essas antenas, sendo que o mesmo tem o dever de informar os moradores sobre o valor que estes devem englobar nas suas declarações dado que o condomínio auferir rendimentos provenientes das operadoras telefónicas que têm de ser declarados.

No quadro seguinte⁴⁹ são inscritos os rendimentos prediais obtidos, não importando qual a área fiscal a que pertencem. Deste modo em cada linha é inscrito um prédio, onde se menciona o código da freguesia a que o mesmo pertence, código esse que se encontra nos Documentos de Cobrança do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI). O tipo de prédio é identificado pelas letras U – urbano, R – rústico ou O – omissivo. Quanto à identificação do artigo, este efetua-se através da inscrição do número respetivo. Por sua vez, a fração é identificada discriminando-a caso haja mais de uma fração ou secção para o mesmo artigo matricial. No valor da renda é colocado o rendimento líquido, seguido da retenção na fonte, caso exista. O NIF da entidade retentora corresponde ao da operadora telefónica em causa.

Quadro 1 – Quadro de englobamento de rendimentos da categoria F

Rendimentos englobados								
Identificação Matricial dos Prédios				Titular	Quota- parte %	Rendas	R.F. de IRS	Entidade Retentora (NIF)
Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração/ Secção					

Fonte: Quadro 4 do Anexo F, relativo ao ano 2012

Após a compreensão e explicação do modo como deveria ser preenchido o quadro, foram analisados diversos condomínios, e conseqüentemente vários sujeitos passivos, observando-se que poucos eram os que preenchiam corretamente o referido quadro. Na maioria das situações não se verificava o englobamento por parte dos contribuintes pertencentes a um dado condomínio, enquanto que outras vezes se assistia a um englobamento com despesas. Salvo raras vezes, as despesas não são contabilizadas

⁴⁹ Quadro 4 do anexo F da modelo 3 de IRS.

neste tipo de rendimento, pois se surgirem encargos, estes serão suportados pelas operadoras que estejam instaladas no condomínio, portanto não devem ser inseridas pelo contribuinte.

De referir que os valores declarados pelas operadoras à administração tributária podem ser obtidos através do sistema informático existente.

Foram vistos um a um os condomínios selecionados e os contribuintes pertencentes aos mesmos. Quando o englobamento se encontrava corretamente realizado, nada foi feito relativamente a esse sujeito passivo. Contudo, se fossem detetadas divergências ou apresentadas despesas ou se não fosse englobado o respetivo rendimento, procedia-se a uma simulação através do simulador disponível aos funcionários das finanças. Nesta simulação é permitido inserir os valores de cada categoria de rendimentos e calcular qual o imposto a receber ou a pagar caso fossem inseridos os valores corretos neste anexo, comparando-se posteriormente com o anterior valor obtido aquando da entrega da declaração. Depois de calculada a diferença entre esses dois valores, é preciso ter em conta o disposto no artigo 95º do CIRS, dado que não há lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude da liquidação, ainda que adicional, reforma ou revogação de liquidação, a importância a cobrar seja inferior a € 24,94 ou a importância a restituir seja inferior a € 9,98.

Perante o apuramento do valor correspondente à diferença verificada, o contribuinte era contactado via telefone ou por notificação para regularizar a sua situação e englobar de forma correta os montantes, e em algumas circunstâncias o próprio condomínio era avisado para informar os seus moradores sobre o englobamento deste rendimento, desconhecido por muitos.

3.2 ANÁLISE DA MODELO 3 DE IRS – ANEXO G

Relativamente ao anexo G, este destina-se a declarar os incrementos patrimoniais, que se encontram definidos nos artigos 9º e 10º do CIRS. Os sujeitos passivos ou os dependentes do agregado familiar que tenham obtido mais-valias ou outros incrementos patrimoniais sujeitos a imposto devem apresentar este anexo, nos prazos e locais previstos para tal.

A análise efetuada durante o estágio no que diz respeito ao anexo G focou-se fundamentalmente na visualização dos valores declarados, pelos sujeitos passivos selecionados, no quadro 8, alusivo à alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, nos termos do n.º 1 do artigo 10º do CIRS. Sendo assim, neste quadro deverão

constar os valores que resultem da alienação onerosa de partes sociais (quotas e ações), e outros valores mobiliários, desde que não tenham sido adquiridos pelo alienante até 31 de Dezembro de 1988⁵⁰, sendo os códigos dos valores mobiliários alienados os que se encontram no quadro seguinte.

Quadro 2 – Códigos dos valores mobiliários alienados

Códigos	Valores Mobiliários
01	Ações
02	Quotas
03	Obrigações e outros títulos de dívida
04	Outros valores mobiliários

Fonte: Quadro 8 do Anexo G, relativo ao ano 2012

De referir que no quadro 8 se tem de indicar tanto o valor de realização, nos termos do artigo 44º do CIRS, como o valor de aquisição, conforme o disposto nos artigos 45º e 48º do mesmo diploma, sendo que na coluna de “despesas e encargos” apenas contam aquelas que são inerentes à alienação e consideradas como necessárias e efetivamente praticadas.

Apesar de uma aparente facilidade nesta análise, a realidade não foi bem assim. Da lista de sujeitos passivos a observar, relativamente aos anos de 2009, 2010 e 2011, verificou-se que a grande maioria não incluiu nas suas declarações de IRS os valores relativos à compra e venda de ações ou de outros valores mobiliários no já referido quadro 8 do anexo G.

Os motivos que levam a esta omissão podem ser variados. Contudo, o principal fator deverá ser o receio que os sujeitos passivos têm de vir a ser tributados ao obterem mais-valias nas operações realizadas.

Neste contexto, foram analisados vários contribuintes e detetadas diversas falhas no preenchimento deste anexo. Sendo que a administração tributária possui elementos relativos aos montantes investidos pelos sujeitos passivos nas operações de compra e venda de ações e outros valores mobiliários, detinham a informação dos valores que deveriam constar na declaração de cada um. E a tarefa neste caso passou por observar o anexo G de cada uma das declarações, principalmente o quadro 8 com o intuito de averiguar o declarado pelo contribuinte.

⁵⁰ Conforme consta das instruções de preenchimento do anexo G, relativo a 2012.

Face às divergências encontradas, estas eram comunicadas ao sujeito passivo para que este as regularizasse o mais rápido possível.

Tanto na situação de não cumprimento da regularização no anexo F como no anexo G, o sujeito passivo em causa pode sempre incorrer numa penalização ainda maior do que a que teria se colaborasse logo com a administração tributária.

4. ANÁLISE DE AÇÕES INSPETIVAS

Quando fui integrada na equipa de inspeção pude estar em permanente contacto com o modo como os funcionários procedem numa ação inspetiva. Embora não pudesse ir com os mesmos para as ações externas, verifiquei os procedimentos que adotam internamente.

A permanência na área inspetiva foi importante para a elaboração deste relatório e para um maior conhecimento no âmbito do procedimento de inspeção tributária e no uso dos métodos indiretos na determinação da matéria a tributar.

No acompanhamento de diversos casos que foram iniciados durante o período de estágio assisti à dificuldade tida pelos inspetores tributários em diferentes aspetos no apuramento da matéria fiscal dos sujeitos passivos.

Por vezes, nas situações observadas, existiam omissões na contabilidade e, consequentemente em termos de rendimento fiscal de um sujeito passivo, e também se verificava o desaparecimento de ficheiros informáticos levando à aplicação do método da avaliação indireta pela impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável por inexistência e insuficiência de elementos de contabilidade e irregularidades na sua execução, por omissões de registos relativos aos proveitos, por não exibição da contabilidade entre outros.

Em cada procedimento é escolhido um critério adequado que permita apurar, o mais rigorosamente possível, a matéria tributável, sendo uma tarefa bastante complexa para os inspetores que exige a maior precisão possível.

Nem sempre é fácil encontrar elementos que permitam determinar as omissões encontradas, pela falta de documentação e elementos relevantes para o efeito e pela ausência de colaboração por parte do sujeito passivo inspecionado.

No que diz respeito à elaboração do relatório final de cada ação inspetiva, verifiquei o rigor e exatidão tidos na sua construção, e no cuidado da fundamentação usada, procurando-se que esta seja clara e não suscite dúvidas para o inspecionado.

5. BALANÇO DO VALOR DO ESTÁGIO

A realização deste estágio curricular permitiu-me obter um maior conhecimento ao nível das áreas fiscal e tributária. É certo que o período de tempo é escasso e fica muito por realizar e muitos aspetos por explorar.

O facto de não poder participar nas ações de inspeção externa é um aspeto que me deixa alguma pena, por ser uma das atividades onde gostaria de ter participado. Contudo, face a essa impossibilidade, foi-me facultada informação sobre os modos de procedimento que me ajudaram na escrita do trabalho. O esclarecimento de dúvidas que iam surgindo por parte dos funcionários também foi essencial.

Nas áreas em que estive consegui aplicar alguns dos conhecimentos adquiridos durante o 1º e o 2º Ciclos de estudos, principalmente ao nível informático e por vezes, contabilístico. Durante este período considero que desenvolvi ainda mais a capacidade de autonomia e organização, bem como o sentido de responsabilidade.

O ambiente da Direção de Finanças propiciou-me uma boa integração e interação com os funcionários, que foram sempre atenciosos comigo e bastante motivadores.

Este primeiro contacto com o mercado de trabalho numa área que desde sempre me despertou interesse, motivou-me ainda mais, quer na escolha do tema do relatório, quer na elaboração deste, bem como, na participação das atividades desenvolvidas.

V. CONCLUSÃO

A fiscalização e o incumprimento fiscal são temas bastante falados e discutidos nos dias de hoje, e tendo realizado o estágio na Direção de Finanças, o tema do relatório visou a abordagem de uma temática que estivesse relacionada com as áreas em que seria inserida durante o mesmo.

A atividade da inspeção tributária procura acima de tudo o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes. Contudo, assiste-se cada vez mais a situações de sujeitos passivos a tentarem a fuga aos impostos, incorrendo, por vezes, em crimes de fraude fiscal. Deste modo, é preciso que existam ações fiscalizadoras aos mesmos, ocorrendo assim o chamado procedimento de inspeção tributária.

Conforme referido no relatório um procedimento inspetivo tem de obedecer a alguns princípios: verdade material, proporcionalidade, contraditório e cooperação.

O modo como é feito o planeamento e seleção de contribuintes a inspecionar é um trabalho bastante complexo, cumprindo critérios definidos à priori. O sucesso desta seleção deve-se bastante à evolução dos meios informáticos, dado que é através deles que

se conseguem fazer cruzamentos de informação fiscal dos contribuintes e detetar anomalias e divergências no que os mesmos declaram.

Relativamente ao decorrer do procedimento inspetivo, este é previamente preparado, programado e planeado pelos inspetores tributários. Só no momento em que o sujeito passivo assina a ordem de serviço ou o despacho que dá origem à ação inspetiva, é que o procedimento tem o seu começo, durando no mínimo seis meses. Perante as conclusões obtidas ao longo desse tempo, é elaborado o relatório de inspeção, ditando o fim da ação inspetiva.

No que diz respeito aos métodos que podem ser utilizados no apuramento da matéria a tributar, deu-se maior relevância ao procedimento de avaliação indireta. Este método assenta em diversos pressupostos definidos na legislação tributária, conforme apresentados, podendo utilizar alguns dos critérios constantes na mesma.

A fundamentação é bastante relevante no que a esta matéria diz respeito. Face à impossibilidade de proceder à determinação da matéria tributável de forma direta e exata no procedimento de inspeção, é essencial que se justifique o motivo do uso da avaliação indireta e o porquê da escolha dos critérios utilizados.

Perante a noção de que muito mais haveria a tratar no presente relatório, sendo um dos aspetos o pedido de revisão da matéria tributável fixada no âmbito dos métodos indiretos por parte do contribuinte, que ocorre quando o mesmo não concorda com os valores definidos pela administração tributária, procurou-se demonstrar com a matéria exposta o procedimento realizado durante uma inspeção, dando especial atenção ao recurso aos métodos indiretos no apuramento do valor a tributar.

Quanto à experiência obtida com a realização do estágio curricular, esta foi enriquecedora e bastante útil para a elaboração do presente trabalho, através do contacto mantido com as diferentes áreas em que tive oportunidade de estar durante o período de estágio, o que permitiu também uma melhor absorção de conhecimentos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Códigos, livros e manuais

- ⇒ Alves, J. e Martins, J. (2008) *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- ⇒ AT (2012) *Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- ⇒ Canotilho, J. J. Gomes (2003) *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Coimbra, Almedina.
- ⇒ Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco (2012) *Lições de Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- ⇒ Códigos Tributários (2013).
- ⇒ Constituição da República Portuguesa (2002), Editora Almedina.
- ⇒ DGCI (2006) *Grupo de Trabalho da Inspeção Tributária*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública
- ⇒ DGCI (2009, 2010, 2011) *Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária*. Lisboa: Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- ⇒ Direção de Finanças (2009, 2010, 2011, 2012) *Relatório de Atividades da Inspeção Tributária*. Coimbra
- ⇒ Nabais, José Casalta (2006) *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina
- ⇒ Pereira, Manuel Henrique de Freitas (2009) *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- ⇒ Pinto, José Alberto Pinheiro (2011) *Fiscalidade*. Porto: Areal Editores.
- ⇒ Rocha, Joaquim Freitas (2011) *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. Coimbra: Coimbra Editora
- ⇒ Sanches, J. L. Saldanha (2003) *Manuel de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora.
- ⇒ Santos, Amadeu José; Baião, Paula (2010) *Processo de Inspeção Tributária*. Portugal, Verlag Dashöfer.
- ⇒ Sousa, Domingos Pereira (2013) *Direito fiscal e processo tributário*. Coimbra: Coimbra Editora.

Diplomas legislativos

⇒ Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de janeiro. **Fiscalização por iniciativa do contribuinte ou de terceiro.**

⇒ Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro. **Aprova a Lei Orgânica do Ministério das Finanças.**

⇒ Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro. **Aprova a orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira**

⇒ Ordem de Serviço n.º 1/2013, DF Coimbra

⇒ Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro. **Estabelece a estrutura nuclear da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e as competências das respetivas unidades orgânicas e fixa o limite máximo de unidades orgânicas flexíveis.**

ANEXOS

Anexo 1 – Documento-exemplo do relatório final de inspeção

- I. Conclusão da ação inspetiva
- II. Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção
- III. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas
- IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indiretos
- V. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a métodos indiretos
- VI. Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação de inspeção
- VII. Infrações verificadas
- VIII. Outros elementos relevantes
- IX. Direito de audição – fundamentação
- X. Anexos

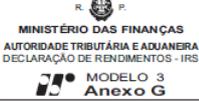
Anexo 2 – Relação entre manifestações de fortuna e rendimento padrão

Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
1 – Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250 000.	20% do valor de aquisição.
2 – Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10 000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
3 - Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25 000.	Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por casa um dos anos seguintes.
4 - Aeronaves de turismo.	Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por casa um dos anos seguintes.
5 - Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000.	50% do valor anual.
6 - Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63º-A.	100% da soma dos montantes anuais transferidos.

Fonte: Artigo 89º-A da Lei Geral Tributária.

4 RENDIMENTOS ENGLOBALDOS									
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS PRÉDIOS				TITULAR	Parte %	RENDAS (Rendimento líquido)	RETENÇÕES NA FONTE DE IRS	ENTIDADE RETENTORA (NIF)	DESPESAS
Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração/Secção						
						Transporte			
417									
418									
419									
420									
421									
422									
423									
424									
425									
426									
427									
428									
429									
430									
431									
432									
433									
434									
435									
436									
437									
438									
439									
440									
441									
442									
443									
444									
445									
446									
447									
448									
449									
450									
451									
452									
453									
454									
455									
456									
Soma (401 + ... + 456)									

Anexo 4 – Anexo G da modelo 3 de IRS

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo G		1 CATEGORIA G MAIS-VALIAS E OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS		2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2		RESERVADO À LEITURA ÓTICA	
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)							
Sujeito passivo A NIF 02				Sujeito passivo B NIF 03			
4 ALIENAÇÃO ONEROSA DE DIREITOS REAIS SOBRE BENS IMÓVEIS E AFETAÇÃO DE BENS IMÓVEIS A ATIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL – art. 10.º, n.º 1, alínea a), do Código do IRS							
Titular	Realização			Aquisição			Despesas e encargos
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
401			.			.	.
402			.			.	.
403			.			.	.
404			.			.	.
405			.			.	.
406			.			.	.
407			.			.	.
SOMA			.			.	.
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS BENS							Quota-parte %
Campos	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração/secção			
Campo 401							
Campo 402							
Campo 403							
Campo 404							
Campo 405							
Campo 406							
Campo 407							
4A IMÓVEIS RECUPERADOS OU OBJETO DE AÇÕES DE REABILITAÇÃO							
Mencione os campos do quadro 4 respeitantes a imóveis recuperados ou objeto de ações de reabilitação com comprovação emitida por entidade competente, nos termos dos n.ºs 5 e 23 do art. 71.º do EBF:							
1		2		3		4	
5		6		7		8	
Opta pelo englobamento dos rendimentos relativos a estes imóveis? SIM 6 NÃO 7							
4B AFETAÇÃO DE OUTROS BENS NÃO IMÓVEIS A ATIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL – art. 10.º, n.º 1, alínea a)							
Titular	Afetação			Aquisição			
	Ano	Mês	Valor	Ano	Mês	Valor	
490			.			.	
5 REINVESTIMENTO DO VALOR DE REALIZAÇÃO DE IMÓVEL DESTINADO A HABITAÇÃO PRÓPRIA E PERMANENTE							
Ano 501	Campo do quadro 4 502	503	504	Ano 521	Campo do quadro 4 522	523	524
INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO				INTENÇÃO DE REINVESTIMENTO			
Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido nos campos 502, 503 ou 504				Valor em dívida do empréstimo à data da alienação do bem referido nos campos 522, 523 ou 524			
Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) 506				Valor de realização que pretende reinvestir (sem recurso ao crédito) 526			
CONCRETIZAÇÃO DO REINVESTIMENTO ANTES DA ALIENAÇÃO				CONCRETIZAÇÃO DO REINVESTIMENTO ANTES DA ALIENAÇÃO			
Valor reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito) 507				Valor reinvestido nos 24 meses anteriores à data da alienação (sem recurso ao crédito) 527			
CONCRETIZAÇÃO DO REINVESTIMENTO APÓS A ALIENAÇÃO				CONCRETIZAÇÃO DO REINVESTIMENTO APÓS A ALIENAÇÃO			
Valor reinvestido no ano da declaração após a data da alienação (sem recurso ao crédito) 508				Valor reinvestido no ano da declaração após a data da alienação (sem recurso ao crédito) 528			
Valor reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito) 509				Valor reinvestido no primeiro ano seguinte (sem recurso ao crédito) 529			
Valor reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito) 510				Valor reinvestido no segundo ano seguinte (sem recurso ao crédito) 530			
Valor reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito) 511				Valor reinvestido no terceiro ano seguinte dentro dos 36 meses (sem recurso ao crédito) 531			

5A IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DO IMÓVEL OBJETO DE REINVESTIMENTO (NO TERRITÓRIO NACIONAL)										
Campos		Titular	Freguesia (código)	Tipo	Artigo	Fração			Quota-parte %	
Campo 507 ou 508 a 511										
Campo 527 ou 528 a 531										
Se o reinvestimento ocorreu em território da União Europeia ou no Espaço Económico Europeu indique o país <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> (ver instruções)										
6 ALIENAÇÃO ONEROSA DA PROPRIEDADE INTELECTUAL – art. 10.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS										
Identificação do bem		Titular	Valor de realização		Valor de aquisição		Despesas e encargos			
		601	-		-		-			
		602	-		-		-			
		SOMA	-		-		-			
7 CESSÃO ONEROSA DE POSIÇÕES CONTRATUAIS OU OUTROS DIREITOS RELATIVOS A BENS IMÓVEIS – art. 10.º, n.º 1, alínea d), do Código do IRS										
Identificação do contrato				Titular	Valor de realização do direito		Valor de aquisição do direito			
				701	-		-			
				702	-		-			
				SOMA	-		-			
8 ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS E OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS – art. 10.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS										
Titular	Códigos	Realização				Aquisição			Despesas e encargos	
		Ano	Mês	Valor		Ano	Mês	Valor		
801				-	-			-	-	
802				-	-			-	-	
803				-	-			-	-	
804				-	-			-	-	
805				-	-			-	-	
806				-	-			-	-	
807				-	-			-	-	
808				-	-			-	-	
809				-	-			-	-	
810				-	-			-	-	
811				-	-			-	-	
812				-	-			-	-	
		SOMA								
8A ALIENAÇÃO ONEROSA DE PARTES SOCIAIS DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS										
Campo do Q. 8		NIPC da Sociedade		Campo do Q. 8		NIPC da Sociedade		Campo do Q. 8		NIPC da Sociedade
9 INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS, WARRANTS AUTÓNOMOS E CERTIFICADOS – art. 10.º, n.º 1, alíneas e) a g), do Código do IRS										
Operações relativas a instrumentos financeiros derivados				901	Titular	Rendimento líquido				
Operações relativas a warrants autónomos				902		-				
Operações relativas a certificados que atribuem direito a receber valor de ativo subjacente				903		-				
Contratos de futuros e opções celebrados em Bolsa de Valores (2002)				904		-				
Contratos de futuros e opções celebrados em Bolsa de Valores – EBF (só para 2001)				905		-				
				SOMA		-				
* Opta pelo englobamento dos rendimentos incluídos nos quadros 8 e 9? SIM 1 <input type="checkbox"/> NÃO 2 <input type="checkbox"/>										
10 OUTROS INCREMENTOS PATRIMONIAIS – alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 9.º do Código do IRS										
Natureza dos incrementos				Titular	Rendimento líquido		Retenções			
Indemnizações por: danos patrimoniais, danos não patrimoniais e lucros cessantes				1001	-		-			
Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência				1002	-		-			
				SOMA	-		-			
IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES QUE EFETUARAM AS RETENÇÕES E RESPECTIVOS VALORES										
VALOR					VALOR					
NIF 1003				-	NIF 1005				-	
NIF 1004				-	NIF 1006				-	
DATA O(S) DECLARANTE(S), REPRESENTANTE LEGAL OU GESTOR DE NEGÓCIOS										
Assinaturas										
A) _____ B) _____										