



FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Sónia Cristina Simões Amaral

Evasão Lícita e a Cláusula Geral Anti Abuso

Relatório de Estágio realizado no âmbito do Mestrado em Economia, na especialidade
Economia do Crescimento e das Políticas Estruturais apresentado à Faculdade de Economia da
Universidade de Coimbra para a obtenção do grau de Mestre

Orientador de Estágio na FEUC: Prof. Doutor José Manuel Bernardo Vaz Ferreira

Entidade de Acolhimento: Direção de Finanças de Coimbra

Orientador na Entidade de Acolhimento: Dra. Rosa Maria Zenóglia Lopes

Coimbra, 2014

AGRADECIMENTOS

A realização do presente relatório marca o fim de uma etapa muito importante da minha vida. Etapa essa que contou com apoios e incentivos essenciais sem os quais o meu percurso académico não se teria tornado uma realidade e aos quais estarei eternamente grata. Assim, deixo algumas palavras como forma de reconhecimento e agradecimento.

À Direção de Finanças de Coimbra, pela oportunidade dada para a realização do estágio e à Dr.^a Rosa Maria D. P. Zenóglio Lopes por todo o apoio e ajuda dado na realização do mesmo.

Ao meu orientador, professor Doutor José Manuel Bernardo Vaz Ferreira, pelo apoio e orientação disponibilizados na realização deste trabalho.

Sendo difícil mencionar tantos nomes gostaria de dirigir os meus sinceros agradecimentos a todos os elementos da Direção de Finanças de Coimbra que me acolheram e que a todos os níveis muitos ensinamentos me transmitiram. À EAIIT, ao SPGAI e a toda a equipa de inspeção no qual estive inserida.

À Dr.^a Paula Leitão um especial reconhecimento por me ter apoiado durante todo o período de estágio, por toda a sabedoria que me transmitiu, pelas opiniões e por se ter mostrado sempre disponível para o esclarecimento de qualquer dúvida ou problema que surgisse.

Aos meus pais e família, mas essencialmente ao meu irmão pelo apoio prestado em todo o meu percurso, pela compreensão e claro por estar sempre a torcer por mim.

Ao Nuno Alves pelo constante incentivo, motivação e paciência que mostrou ao longo destes anos mas essencialmente nesta fase final.

À Valéria Simões e a todos os meus amigos pelo estímulo ao longo deste período, por estarem presentes nos momentos mais complicados, tanto a nível pessoal como académico.

Por fim, agradeço aos demais que contribuíram para a concretização desta etapa.

A todos, o meu OBRIGADO!

RESUMO

O presente relatório visa a abordagem de um tipo de evasão intencional em que não há infração da lei. A preocupação central é perceber como a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA) ao dispor da Autoridade Tributária (AT) no combate a este tipo de evasão é aplicada, e a que critério tem de obedecer. Analisar quais as garantias dos contribuintes e qual a evolução na aplicação desta cláusula no nosso ordenamento jurídico.

O presente estudo revela que o novo procedimento não é tão favorável ao contribuinte e que as novas decisões dos tribunais/arbitragem tributária vieram a alterar a visão da AT quanto à CGAA, assumindo assim grande relevância para novas aplicações da cláusula.

Este relatório visa também compreender o procedimento de inspeção tributária, dado que o estágio realizou-se na área de inspeção tributária.

Palavras Chave:

Autoridade Tributária e Aduaneira, Cláusula Geral Anti Abuso, Procedimento de Aplicação

ABSTRACT

This report aims to approach a kind of willful evasion that no breach of the law. The central concern is to understand how the General Anti Abuse Clause (CGAA) available to the Tax Authority (AT) in combating this type of evasion is applied, and what criteria must obey. Analyze what safeguards of taxpayers and what developments in the application of this clause in our legal system.

The present study reveals that the new procedure is not as favorable to the taxpayer and that the new court rulings/tax arbitrage came to change the view of the AT on the CGAA, assuming a great importance for new applications of the clause.

This report also aims to understand the procedure of tax inspection, as the stage took place in the area of tax inspection.

Key Words:

Tax and Customs Authority, Clause General Anti Abuse, Application Procedure

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.	Artigo
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CEAA	Cláusula Específica Anti Abuso
CGAA	Cláusula Geral Anti Abuso
CPPT	Código de Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
DFC	Direção de Finanças de Coimbra
EAIIT	Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
OE	Orçamento de Estado
PIT	Procedimento de Inspeção Tributária
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

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
I. CONTEXTUALIZAÇÃO	3
1. A Autoridade Tributária e Aduaneira	3
2. A entidade de acolhimento - Direção de Finanças de Coimbra	4
i. Equipa 23 – Transportes e Serviços	5
3. A Inspeção Tributária	5
II. PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA.....	5
1. Características fundamentais	6
2. Seleção de contribuintes	7
3. Marcha do procedimento de inspeção	8
3.1. Pré-aviso do início do procedimento de inspeção	9
3.2. Início do procedimento de inspeção tributária	10
3.3. Atos do procedimento de inspeção.....	11
3.3. Conclusão da ação	13
4. Eficácia vinculativa do relatório.....	15
5. A fundamentação no Procedimento de Inspeção Tributária.....	16
III. EVASÃO LÍCITA E A CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO	17
1. A fuga aos impostos	17
2. A elisão fiscal	18
3. Cláusulas Anti Abuso	19
3.1. Cláusula Geral Anti Abuso: n.º2 do artigo 38º da LGT	21
3.2. Elementos da CGAA	22
3.3. Procedimento da Cláusula Geral Anti Abuso – artigo 63º. CPPT	24
4. Caso Tipo.....	27
5. Jurisprudência.....	31
6. Análise de dados das Normas Anti Abuso	33

IV. SÍNTESE DAS TAREFAS DESENVOLVIDAS.....	34
1. Análise de denúncias	34
2. Análise da Modelo 3 Anexo F.....	35
3. Controlo de guias de Retenção na fonte de IRS e grandes empregadores	36
4. Análise de processos e ações de inspeção	37
5. Ações de formação decorridas no período de estágio	37
V. BALANÇO FINAL	38
CONCLUSÃO	40
BIBLIOGRAFIA	42

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Organograma da Direção de Finanças de Coimbra	4
Figura 2: Classificação da Evasão Fiscal	18

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Decisão de aplicação CGAA pelos tribunais.....	31
Tabela 2: Decisão de aplicação da CGAA pela arbitragem tributária.....	32
Tabela 3: Processos de normas anti abuso abertos e findados pela AT	33

ÍNDICE DE ANEXOS

Anexo I : Modelo 3 anexo F	46
Anexo II : Tabelas de encargos processuais do CAAD.....	48

INTRODUÇÃO

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 por um período de 4 meses, tendo início a 10 fevereiro e término a 30 de maio.

Os impostos são inevitáveis pois encontram-se no nosso dia-a-dia, como por exemplo no pão, na água, no café, nos transportes, em praticamente tudo. Não são o único tipo de receita pública mas assumem entre os vários tipos de rendimento aquele que demonstra maior preponderância no suporte da atividade financeira do Estado. Deste modo, se o sujeito passivo através de atos lícitos ou ilícitos tentar fugir aos impostos o Estado e toda a sociedade é afetada, inclusive os cidadãos que cumprem o seu dever de cidadania ao pagar os seus impostos.

Assim, o comportamento do cidadão pode comprometer a sustentabilidade do Estado, logo torna-se necessário combater as suas condutas evasivas.

Neste contexto, o assunto escolhido a abordar foca essencialmente uma das formas ao dispor da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) no combate à evasão lícita, mais conhecida por elisão fiscal, que se caracteriza por ser um tipo de evasão em que não há violação das normas fiscais, mas um abuso destas. Este trabalho recai então sobre a Cláusula Geral Anti Abuso intitulando-se “Evasão Lícita e a Cláusula Geral Anti Abuso”.

O presente relatório encontra-se dividido em cinco capítulos.

O primeiro capítulo caracteriza, brevemente, a Autoridade Tributária e Aduaneira, a Direção de Finanças de Coimbra e a equipa de inspeção no qual fui inserida.

O segundo capítulo, designado de Procedimento de Inspeção Tributária descreve toda a atuação da AT que visa a análise de realidades tributárias e o controlo do cumprimento das obrigações tributárias. São estudadas as suas características fundamentais, preceitos essenciais e a marcha do procedimento em causa, isto é, os prazos, procedimentos, formas de notificação, entre outros. Ainda neste capítulo é efetuada uma referência à fundamentação, dado tratar-se de uma exigência constitucional de elevada importância.

No terceiro capítulo deste relatório, apresento o tema a que me propus já mencionado acima. Durante todo o capítulo, a Cláusula Geral Anti Abuso ganha especial ênfase, dado que é um dos meios ao dispor da AT no combate à elisão fiscal, que nos últimos anos tem ganho cada vez mais relevância. Começo por definir a fuga aos impostos e elisão fiscal como notas introdutórias. De seguida descrevo os elementos de aplicação,

bem como o procedimento de aplicação por parte da AT, analisando o art. 63º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e as suas alterações recentes, não esquecendo a análise das garantias do contribuinte nesta aplicação. É apresentado um caso exemplo e no final deste capítulo. É feita referência à jurisprudência dos tribunais nos últimos anos. Para finalizar o capítulo é realizada uma análise de dados relativa ao número de processos de normas anti abuso iniciados e findados pela AT nos últimos anos.

No quarto capítulo são descritas as atividades realizadas durante o estágio e por fim, no quinto e último capítulo realizo um balanço final refletindo sobre o tema escolhido e sobre a realização do estágio na Direção de Finanças de Coimbra, apontando os pontos fortes e fracos de todo este período.

I. CONTEXTUALIZAÇÃO

1. A Autoridade Tributária e Aduaneira

A Autoridade Tributária e Aduaneira é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa¹ que 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.²

Esta instituição foi criada por força do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de novembro, e surge no âmbito do Compromisso Eficiência e das constantes alterações propostas e definidas pelo Governo ao nível orçamental e fiscal, tendo como o seu principal objetivo a redução de custos. Deste modo, a AT é um organismo recente que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2012 como resultado 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), sucedendo em todas as atribuições e competências destas Direções-Gerais.

Este organismo do Ministério das Finanças tem como 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 (Decreto-Lei n.º 118/2011 art. 2º, n.º1 e Decreto-Lei n.º117/2011 art. 14º, n.º1).

Para prossecução da sua missão a AT tem diversas atribuições, nos termos do n.º2 do art. 2º do diploma supra mencionado, entre as quais as que constam na al. b):

Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, garantir a aplicação das normas a que se encontram sujeitas as mercadorias introduzidas no território da União Europeia e efetuar os controlos relativos à entrada, saída e circulação das mercadorias no território nacional, prevenindo, investigando e combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos, no âmbito das suas atribuições.

Assim, dado o percurso do estágio, analisar-se-á o procedimento de inspeção tributária.

¹ Decreto-Lei n.º 118/2011 art. 1º, n.º1

² Decreto-Lei n.º 118/2011 art. 1º, n.º2

2. A entidade de acolhimento - Direção de Finanças de Coimbra

Tal como já foi referido anteriormente, a AT dispõe de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças. As suas competências encontram-se regulamentadas na Portaria n.º 320-A/2011 art. 36º, n.º1.

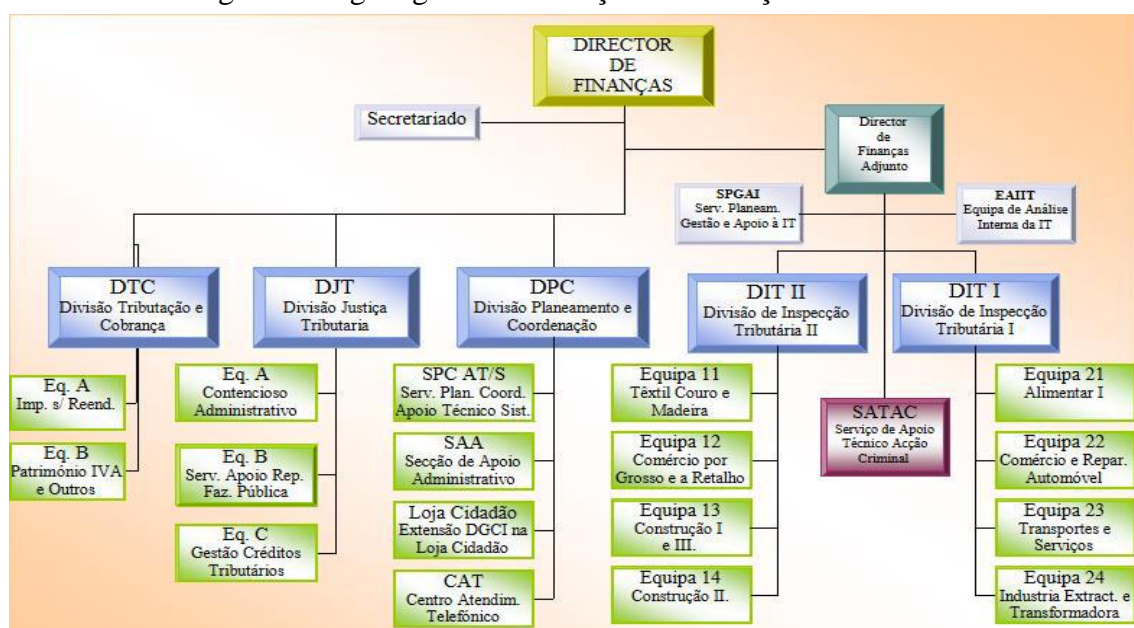
A realização do estágio curricular decorreu na Direção de Finanças de Coimbra (DFC) que segundo o art. 43º da portaria acima mencionada, se encontra integrada no grupo II. As direções de finanças são dirigidas por diretores de finanças, que podem ser coadjuvados por diretores de finanças-adjuntos, não sendo a Direção de Finanças de Coimbra uma exceção (art. 36º, n.º2, Portaria n.º 320-A/2011).

Como podemos analisar na figura seguinte a DFC encontra-se dividida por quatro áreas de atuação: Divisão de Tributação e Cobrança, Divisão de Justiça Tributária, Divisão de Planeamento e Coordenação e Divisão da Inspeção Tributária, sendo a última a divisão mais importante e de maior relevância na realização do estágio.

A inspeção tributária, desdobra-se em quatro áreas de atuação: duas divisões de inspeção, o Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal (SATAC), o Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI) e a Equipa da Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT), de modo a obter uma maior equidade fiscal na repartição do esforço coletivo de consolidação orçamental (segundo o PNAITA, 2013).

Seguidamente é apresentado o organograma da DFC

Figura 1: Organograma da Direção de Finanças de Coimbra



Fonte : DFC 2014

i. Equipa 23 – Transportes e Serviços

Durante o estágio curricular na Direção de Finanças estive inserida numa equipa de inspeção por setor de atividade, mais precisamente a equipa 23 afeta à Divisão de Inspeção Tributária I.

É uma equipa ligada ao setor dos transportes e essencialmente à área da saúde, constituída por sete funcionários, sendo um o coordenador de equipa.

3. A Inspeção Tributária

Segundo o disposto no art. 23º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) a atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária (PNAIT), elaborado pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) e aprovado pelo Ministro das Finanças que “ (...) define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais, regionais e locais.”

Foi elaborado pelo XIX Governo Constitucional um plano estratégico no combate à fraude e evasão fiscal, cabendo à inspeção tributária uma tarefa importante no que toca a este assunto. Neste contexto, e dado o tema do presente relatório, será então de seguida analisado o procedimento usado pela inspeção tributária.

II. PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

O procedimento de inspeção tributária (PIT) visa a observação de realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias³ obedecendo:

- ao princípio da verdade material (artigo 58.º da LGT e artigo 6.º do RCPIT)“...que permite à administração tributária a adoção oficiosa de todas as iniciativas adequadas a esse objetivo” (Nabais, 2006, p.347) ;

³ Tal como decorre do n.º 1 do art. 2º e do art. 5º do RCPIT

- ao princípio da proporcionalidade (artigo 63.º da LGT e artigo 7º do RCPIT), que exige que a atuação, em sede de procedimento de inspeção, seja adequada e proporcional aos objetivos da inspeção;
- ao princípio da participação (artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPIT), em obediência ao direito de participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito;
- ao princípio da cooperação (artigo 59.º da LGT e artigos 9.º e 48.º do RCPIT), “que implica para os sujeitos passivos e demais obrigados tributários um dever mútuo de cooperação” (Nabais, 2006, p.348).

No decorrer dos anos o procedimento em causa ganhou cada vez mais relevo, o que levou o legislador a regulá-lo em diploma autónomo - O 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.

Este diploma é uma peça fundamental no funcionamento da administração tributária, no entanto também se dirige aos contribuintes visados na ação da inspeção. Contudo, encontram-se também no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), na Lei Geral Tributária (LGT)⁴ bem como em outros códigos tributários e outra legislação complementar alguns aspetos alusivos ao procedimento de inspeção tributária.

1. Características fundamentais

O procedimento tributário de inspeção pode classificar-se de várias formas, sendo estas quanto aos fins, quanto ao lugar de realização e quanto ao âmbito e extensão.

Quanto aos fins, os PIT classificam-se em dois grupos de atuação, os procedimentos de comprovação e verificação e os procedimentos de informação. O procedimento de comprovação e verificação visa a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários, enquanto o procedimento de informação visa o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja legalmente incumbida⁵.

⁴ A LGT é considerada uma referência fiscal obrigatória, pois consagra os princípios e regras estruturantes do sistema fiscal português

⁵ Art. 12º do RCPIT

Sempre que os fins de prevenção tributária ou a assistência no cumprimento das obrigações acessórias ou de pagamento dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários o justifiquem, deve ser assegurado o seu acompanhamento permanente com vista a seguir de perto a situação tributária do contribuinte sempre tendo em conta os critérios gerais definidos pela inspeção tributária⁶.

Quanto ao lugar de realização, este pode ser interno ou externo, consoante estes ocorram exclusivamente nos serviços da administração tributária ou nas instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, respetivamente⁷.

No que diz respeito ao âmbito⁸, 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 circulação⁹.

Quanto à extensão pode englobar um ou mais períodos de tributação¹⁰.

Por fim, é ainda de referir, segundo consta no art.15º do RCPIT, que os fins, o âmbito e a extensão do procedimento de inspeção podem sofrer alterações durante a sua execução mediante 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 inspecionada.

2. Seleção de contribuintes

É necessário, antes de qualquer PIT, proceder à seleção de contribuintes, sendo esta uma etapa importante da atividade de inspeção tributária, baseada no cálculo e análise de risco. É sem dúvida, uma tarefa complexa e exigente, quer pela quantidade e natureza da informação que lhe está subjacente, quer pelo número de variáveis a ter em consideração na tomada de decisão, mas, acima de tudo, determinante para os resultados globais alcançados (PNAITA 2013 p.65).

⁶ Artigo 12.º, n.º2 do RCPIT

⁷ Artigo 13.º, do RCPIT

⁸ Artigo 14.º, n.º1 do RCPIT

⁹ Artigo 14.º, n.º2 do RCPIT

¹⁰ Artigo 14.º, n.º3 do RCPIT

Sendo um facto a impossibilidade de existir um inspetor por contribuinte, torna-se necessário direcionar os recursos inspetivos para situações com um maior potencial corretivo. É essencial proceder a uma seleção através de cruzamentos de informação e critérios de risco para encontrar casos onde haja divergências ou falhas por parte dos contribuintes nos seus deveres fiscais.

É de salientar que para que este processo de seleção seja mais correto, rápido e eficaz é necessário uma ferramenta de apoio, tendo os meios informáticos um papel fundamental.

Existem dois tipos de fontes de informação para a seleção de contribuintes, que podem ser obtidas externa ou internamente. A nível interno, o SPGAI é a equipa da DFC responsável pela seleção de contribuintes. Esta equipa usa técnicas de auditoria em ambiente informatizado, aproveitando as ferramentas disponíveis, designadamente o *software* IDEA, no entanto, a aplicação mais usual denomina-se *Data Warehouse*. A nível externo, existem várias fontes possíveis, sendo alguns exemplos a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE), o Instituto para a Mobilidade e Transportes Terrestres (IMT), Serviço de Estrangeiros e Fronteiras (SEF), as denúncias [(art. 27º, n.º 1, alínea c) do RCPIT], o contribuinte (art. 27º, n.º 2 do RCPIT), entre outros.

3. Marcha do procedimento de inspeção

O procedimento de inspeção tem alguns preceitos consagrado no RCPIT que devem ser tidos em conta antes de descrever a marcha do PIT, sendo eles o horário e o local de realização.

Segundo o disposto no artigo 34.º do diploma supracitado, sempre que o procedimento de inspeção tenha por objetivo a verificação da contabilidade, dos livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a atividade da entidade inspecionada, devem os atos de inspeção ser realizados nas instalações ou dependências onde esses elementos estejam ou devam estar localizados. 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.

Quanto ao horário, os atos de inspeção deverão ser realizados dentro período normal de funcionamento da atividade empresarial ou profissional (art. 35º RCPIT) e só poderão ser praticados em horário diferente mediante acordo entre a entidade inspecionada e a inspeção tributária.

Abordados os aspetos essenciais alusivos ao PIT, vamos agora abordar a matéria relativa ao programa do procedimento em Portugal (prazos, procedimentos e forma de notificação, entre outros).

3.1. Pré-aviso do início do procedimento de inspeção

Antes de se iniciar um procedimento externo de inspeção é remetida uma notificação prévia ao contribuinte¹¹, mais precisamente uma carta-aviso. Esta é enviada com uma antecedência mínima de 5 dias, com o intuito de dar a conhecer ao sujeito passivo o âmbito e extensão da ação de inspeção, bem como os direitos e deveres aos quais está sujeito.

Porém, conforme o previsto no artigo 50.º 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.

¹¹ No caso de um procedimento interno nem sempre o sujeito passivo é notificado, só o é quando do procedimento de inspeção resulte uma decisão desfavorável ao sujeito passivo. Neste caso este terá de ser obrigatoriamente notificado para exercer o seu direito de audição prévia. Quanto á inspeção externa o sujeito passivo é sempre notificado.

3.2. Início do procedimento de inspeção tributária

O procedimento tem início com a assinatura do sujeito passivo ou obrigado tributário da ordem de serviço ou do despacho, dependendo do intuito da ação de inspeção. Se esta for de controlo da situação tributária é emitida uma Ordem de Serviço. No entanto, caso a finalidade seja apenas¹² a consulta, recolha e cruzamento de elementos, o controlo de bens em circulação ou o controlo de sujeitos passivos não registados, então é emitido um Despacho. Todavia, os Despachos podem ser encerrados e darem origem em sua substituição a uma Ordem de Serviço (PNAITA 2013, p.142).

A Ordem de Serviço deverá conter alguns elementos tais como 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 a extensão da ação de inspeção entre outros elementos consagrados no art. 46º, n.º 3 do RCPIT. Por sua vez, o Despacho deve referir os seus objetivos e a identidade da entidade a inspecionar e dos funcionários incumbidos da sua execução (Art. 46º, n.º 4 do RCPIT).

A data da assinatura por parte do sujeito passivo ou obrigado tributário da Ordem de Serviço ou Despacho é relevante pois é a partir desta que se faz a contagem dos 6 meses legais do prazo do procedimento. No entanto, há a possibilidade, cumpridos os pressupostos do art. 36º RCPIT, de prorrogar esse prazo por mais dois períodos de 3 meses, podendo assim, o procedimento em causa atingir uma duração máxima de um ano. Trata-se de um processo de inspeção contínuo segundo o disposto do n.º 2 art. 36º RCPIT.

É ainda importante referir, que caso o sujeito passivo ou obrigado tributário recuse a assinatura da ordem de serviço ou do despacho, esta situação não contraria o início do procedimento de inspeção¹³, podendo estes dois documentos serem assinados por duas testemunhas¹⁴. Porém, na impossibilidade de se recolherem as assinaturas o facto constará na ordem de serviço ou despacho, sendo entregue cópia ao sujeito passivo ou obrigado tributário¹⁵.

O procedimento externo de inspeção depende da credenciação dos funcionários e do porte do cartão profissional ou outra identificação passada pelos serviços a que pertençam, segundo o exposto no art. 46º, n.º 1 RCPIT.

¹² Art. 46º, n.º 4 do RCPIT

¹³ Segundo faz referência o art.51º n.º4 RCPIT

¹⁴ Segundo faz referência o art.51º n.º5 RCPIT

¹⁵ Segundo faz referência o art.51º n.º6 RCPIT

3.3 Atos do procedimento de inspeção

i. Cooperação, Presença e Representante do Sujeito Passivo ou Obrigado Tributário

O princípio da cooperação, já referido neste capítulo, leva a existir entre a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários o dever mútuo de cooperação¹⁶. Assim, sempre que a administração tributária necessite de esclarecer dúvidas geradas no âmbito do procedimento de inspeção poderá recorrer à entidade inspecionada¹⁷.

A violação deste princípio pode fazer o infrator incorrer em sanções disciplinares, contraordenacionais a até criminais,¹⁸ para além de poder constituir fundamento para apuramento da matéria tributável para avaliação indireta¹⁹.

Para facilitar o contacto entre a Administração Tributária e a entidade inspecionada, é designado logo no início do procedimento externo pelo sujeito passivo ou obrigado tributário uma pessoa que fica desde logo a cargo de coordenar os contactos entre ambos²⁰.

Segundo o exposto no art. 54º do RCPIT, devem estar presentes no momento da prática de atos de inspeção o sujeito passivo ou obrigado tributário, os seus representantes legais e técnicos e revisores de contas, isto caso a sua presença seja considerada indispensável à descoberta da verdade material.

ii. Recolha de prova/elementos

A recolha de prova é considerada por Alves e Martins (2002, p.97) o primeiro momento fulcral da inspeção tributária.

Obedecendo aos critérios objetivos expostos nos arts 55.º e 56.º do RCPIT, o inspetor tributário executa uma análise e recolha de elementos relevantes que considera imprescindíveis com o intuito de chegar a uma conclusão relativa à ação inspeção.

¹⁶ Princípio da cooperação consagrado no artigo 9.º do RGPIT e 59.º da LGT (neste artigo para além do princípio da colaboração, é referido que se presume a boa-fé na atuação dos contribuintes e da administração tributária).

¹⁷ Segundo consta do artigo 48.º n.º1 RCPIT

¹⁸ Artigo 32.º do RCPIT

¹⁹ Artigo 10.º do RCPIT

²⁰ Segundo consta do artigo 52.º RCPIT

Efetivamente, sem elementos de prova credíveis recolhidos aquando da análise dos elementos de contabilidade, dificilmente a inspeção tributária poderá sustentar uma proposta de correção fiscal, seja ela qual for.

Segundo Alves e Martins (2002, p.97) mesmo existindo elementos de prova, é importante fundamentar de facto e de direito essa mesma correção. Obviamente que a fundamentação será tanto melhor, quanto melhor forem os elementos de prova recolhidos. A questão da fundamentação é importantíssima e merece grande relevo, sendo um assunto tratado mais a frente.

Em regra a recolha de elementos de prova deve ser efetuada nas instalações ou dependências onde se encontrem os livros ou documentos de suporte de registos contabilísticos relacionados com o exercício da atividade da entidade inspecionada.

O contribuinte pode apresentar à Administração Tributária os meios de prova que considere adequados à defesa dos seus direitos e interesses.

iii. Suspensão do procedimento de inspeção tributária

Apesar do procedimento tributário ser contínuo, encontra-se exposto no artigo 53.º do RCPIT que este poderá suspender-se em caso de prioridades excepcionais e inadiáveis da administração tributária reconhecidas em despacho fundamentado do dirigente do serviço. A suspensão não prejudica os prazos legais de conclusão do procedimento, ou seja, o prazo de seis meses prorrogável por dois períodos de três meses cada²¹. O reinício do procedimento inspetivo deverá ser notificado ao sujeito passivo ou obrigado tributário²².

No mesmo diploma encontra-se disposto no n.º 5 do artigo 36.º a suspensão do prazo para a conclusão do procedimento de inspeção quando há lugar a processo especial de derrogação do segredo bancário em que 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.

²¹ Artigo 53.º n.º1 e 2 do RCPIT

²² Artigo 53.º n.º3 do RCPIT

iv. Regularização voluntária

O artigo 58.º do RCPIT estipula que no decorrer da ação de inspeção o contribuinte pode proceder à regularização voluntária da sua situação contributiva.

Contudo, se tal suceder, deve obrigatoriamente constar do relatório final.

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), fazendo a alínea c) menção a que a coima poderá ser reduzida “se o pedido de pagamento for apresentado até ao termo do procedimento de inspeção tributária e a infração for meramente negligente, para 75% do montante mínimo legal”.

3.3. Conclusão da ação

i. Nota de diligência

Uma vez concluída a prática de atos de inspeção é emitida uma nota de diligência que é entregue ao contribuinte²³, considerando-se assim terminados os atos de inspeção na data da notificação da nota de diligência expedida²⁴.

A nota de diligência deve conter a identificação do contribuinte, como da respetiva Ordem de Serviço, o âmbito e extensão da ação inspetiva e as situações verificadas pelos agentes tributários, bem como a identificação do serviço e dos funcionários que fizeram a inspeção.

ii. Projeto de Relatório

Emitida a nota de diligência segue-se a preparação do projeto de relatório, no entanto este só é elaborado caso os atos inspetivos tenham dado origem a atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada (art. 60º, n.º 1 do RCPIT). Os serviços de inspeção deverão notificar a mesma do projeto de conclusões do relatório, por carta registada, com a identificação desses atos e respetiva fundamentação, no prazo de dez dias.

²³ Segundo consta do artigo 61.º do RCPIT

²⁴ Artigo 61.º, n.º 1 RCPIT

O Projeto de Conclusões de Relatório não é mais que um relatório final, mesmo que provisório, devendo conter os elementos consagrados no art. 62º, n.º 3 do RCPIT.

Novamente a fundamentação assume uma posição relevante no procedimento de inspeção, pois a decisão que consta do projeto de relatório tem de ser suficientemente justificada/comprovada ²⁵.

iii. Direito de audição

O direito de audição previsto no art. 60º da Lei Geral Tributária surgiu na sequência de uma garantia constitucional²⁶ da participação dos cidadãos na formação das decisões que lhe dizem respeito ²⁷

Este direito pode ou não ser exercido, sendo o sujeito passivo livre de tomar essa decisão.²⁸ Caso este opte por pronunciar-se, pode fazê-lo após o envio do projeto relatório, num prazo de 10 a 15 dias (art. 60º, n.º 2 RCPIT), de um modo escrito ou oral (art. 60º, n.º 3 RCPIT).

Esta etapa tem o intuito de facilitar a decisão e torná-la mais consensual.

Nesta fase, cabe ao contribuinte contra-argumentar de modo a convencer a AT de que as suas conclusões estão erradas, alterando a decisão a seu favor (em todo ou em parte). A inspeção tributária deve ter em conta os argumentos apresentados e pronunciar-se sobre aqueles que considerar relevantes para a tomada de decisão, concordando ou não, fundamentando sempre a posição adotada, não podendo conter outras correções para além das que constam do projeto de relatório.

iv. Relatório Final

Após terminar o prazo para o direito de audição, é elaborado o relatório final, peça fundamental do trabalho da inspeção.

²⁵ Ver tópico 5 deste capítulo: A fundamentação no procedimento de inspeção tributária

²⁶ Garantia constitucional preceituada no Artigo 32.º n.º10 da CRP: “Nos processos de contraordenação, bem como em quaisquer processos sancionatórios, são assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa”.

²⁷ Ver art. 267º, n.º 5 da CRP

²⁸ Nenhuma consequência pode ser retirada caso o contribuinte opte por não exercer o seu direito de audição (MPPT,2012,p.43). Ainda que informalmente o direito de audição é exercido ao longo do procedimento de inspeção, devendo sempre existir entre o inspetor e o contribuinte um diálogo constante.

Este identifica e sistematiza os fatos detetados e a sua qualificação jurídico tributário e, pretende ser, um documento com contornos bem definidos e que evidencie junto do contribuinte o trabalho efetuado pela inspeção tributária, bem como as consequências fiscais daí resultantes. É pois, um documento destinado não apenas aos serviços da inspeção tributária, mas também destinado ao próprio contribuinte inspecionado (Alves e Martins, 2002, p.102).

Como já foi referido anteriormente, o relatório final não é mais do que o projeto de relatório, porém numa versão final em que é acrescentado um ponto associado ao direito de audição, onde o inspetor pronuncia-se²⁹ quanto aos argumentos apresentados pelo contribuinte que considera relevantes para a tomada de decisão. Assim, caso o contribuinte não exerça o direito de audição, o Projeto Relatório é convertido no Relatório Final, não havendo qualquer alteração.

Após o período do direito de audição o inspetor tem 10 dias para proceder às devidas correções, elaborando o relatório final e, posteriormente, o contribuinte deve ser notificado do relatório final de inspeção, nos termos do art. 60º da LGT e do n.º 4 do art. 60º do RCPIT.

No fim de produzido o relatório final, sempre que se verifique a existência de factos constitutivos da prática de contraordenações tributárias procede-se ao levantamento do auto de notícia, elaborado pelo inspetor tributário, ou outro funcionário competente mencionado no art. 59º do RGIT, para aplicação das sanções respetivas de conformidade com o preceituado no regulamento mencionado.

4. Eficácia vinculativa do relatório

O sujeito passivo, no prazo de 30 dias após a notificação do relatório final pode solicitar ao Diretor Geral dos Impostos que sancione as conclusões do relatório de inspeção (art. 64º do RCPIT).

Se a administração tributária não se pronunciar no prazo de seis meses, o pedido considera-se implicitamente deferido (MPPT, 2012, p.227).

²⁹ Mantém a sua conclusão apresentada no projeto de relatório ou modifica-a, nunca podendo alterar as suas conclusões de modo a incluir outros atos desfavoráveis ao sujeito passivo.

5. A fundamentação no Procedimento de Inspeção Tributária

Durante toda a análise do procedimento de inspeção verificou-se que a fundamentação assumia particular relevância, estando presente desde a prática de atos de inspeção como a recolha de prova passando pelo projeto de relatório e o direito de audição. Assim, torna-se importante uma especial referência a este assunto.

A fundamentação das correções do relatório de inspeção tributária é uma exigência constitucional (art. 268º, n.º 3, da CRP) que pretende assegurar a transparência da atuação da inspeção tributária, cumprindo sempre a lei e tendo em conta os direitos dos contribuintes. É uma exposição das razões, dos motivos, das normas que conduziram a uma decisão.

Do n.º 1 do artigo 63.º do RCPIT conclui-se que as correções fiscais concretizadas devem ter ao nível da fundamentação um cuidado redobrado, sob pena de o ato tributário não estar devidamente sustentado. O artigo 77.º da LGT fixa as bases em que assenta a fundamentação devendo ser clara, expressa, congruente e suficiente. Clara pois se a argumentação for confusa ou ambígua torna-se complicado entender o que levou o inspetor a escolher aquela correção. Suficiente pois deve apresentar requisitos aptos a sustentar a correção, Congruente visto que deve existir uma relação lógica nos argumentos apresentados, expressa pois a existência legal que tem de ser entendida de acordo com a funcionalidade e objetivos prosseguidos pelo próprio instituto. Deve também ser uma fundamentação acessível, isto é, a linguagem deve ser entendível pelo destinatário, pois a sua compreensão exige conhecimentos que a esmagadora dos contribuintes não possuem.

O sucesso da administração fiscal de eventuais contenciosos e administrativos e/ou judiciais pode depender de uma correta fundamentação das propostas da inspeção, visto que, um dos argumentos mais utilizados pelos contribuintes é a falta de fundamentação ou a fundamentação deficiente (Alves e Martins, 2002, p.98).

Uma boa argumentação pode mais facilmente convencer o contribuinte a proceder à regularização da sua situação tributária.

III. EVASÃO LÍCITA E A CLÁUSULA GERAL ANTI ABUSO

1. A fuga aos impostos

A fuga aos impostos não é um problema apenas de hoje, existe desde todos os tempos e é um dos principais problemas que afeta qualquer sistema fiscal.

Verifica-se que a atual crise económica e o sucessivo aumento de impostos leva a que exista socialmente um sentimento de admiração pelos cidadãos que conseguem iludir a Administração Fiscal, portanto se não existe uma reprovação social, as condutas de fuga aos impostos não são vistas como censuráveis³⁰.

Para executar as tarefas que lhe são constitucionalmente destinadas o Estado necessita de obter receitas, sendo as fiscais aquelas que assumem maior predominância no suporte da sua atividade financeira. Deste modo, o contribuinte não deve violar as normas tributárias ou abusar destas procurando fugir ao pagamento dos impostos, devendo estar consciente das consequências deste atos que afetam não só a si, mas à sociedade num todo, provocando um aumento da carga fiscal, crises ao nível do princípio da igualdade tributária e redução das receitas públicas. Portanto, a fuga aos impostos é um dos comportamentos que põe em causa a construção do Estado Social e o Estado de Bem-Estar³¹.

Neste âmbito surgem conceitos como fraude e evasão fiscal, muitas vezes confundidos, talvez devido a uma vasta diversidade terminológica entre autores.

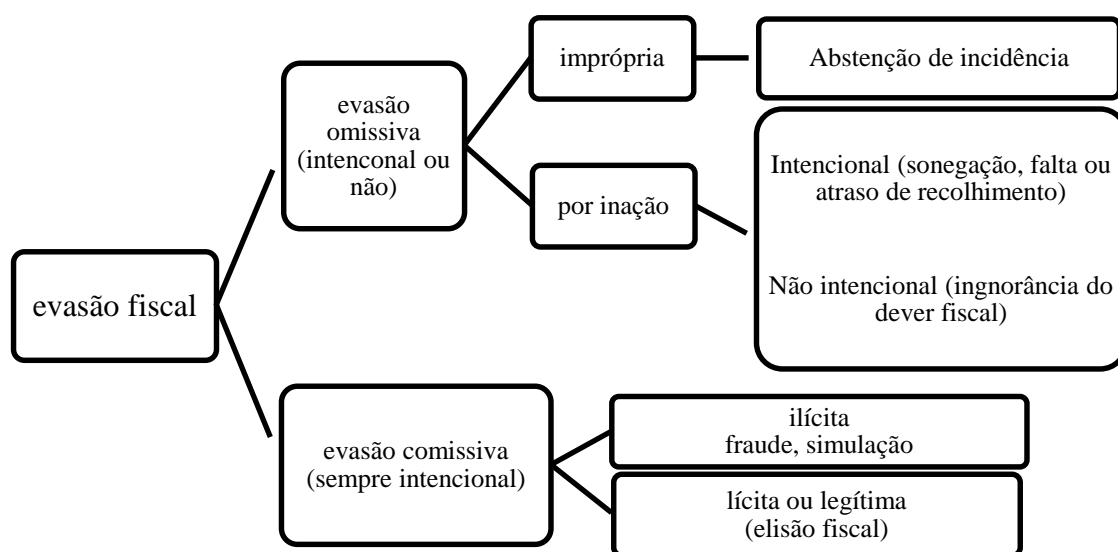
Dória (1970) levou a cabo uma classificação que, nas suas linhas gerais, se torna muito útil na análise das atitudes possíveis face à elisão fiscal.

Segundo este autor, a evasão fiscal poderia ser omissiva ou comissiva. A primeira seria intencional ou não, a segunda sempre intencional.

³⁰ . Cada vez mais o contribuinte considera que a administração fiscal não é justa, verificando-se um sentimento de insatisfação por parte deste. O contribuinte considera que contribui mais que os outros sendo a carga que suporta a mais pesada, levando-o a não pagar os seus impostos ou pelo menos a tentar alcançar uma situação jurídico-fiscal mais favorável.

³¹ O princípio do Estado Social tem importantes implicações para a tributação e os impostos. O Estado perante os cidadãos obriga-se a proporcionar-lhes um maior bem-estar social, e compromete-se a nunca por sua iniciativa voltar a um patamar de desenvolvimento económico-social inferior. Segundo o art.9º, alínea d) da CRP é uma tarefa fundamental do Estado “promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;”

Figura 2: Classificação da Evasão Fiscal



Fonte: Dória (1970,p.47), A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas, in Ciência Técnica Fiscal

Dentro da evasão comissiva o autor distingue evasão ilícita ou fraude fiscal e a evasão lícita ou legítima. A primeira tende a por meios ilícitos eliminar, reduzir ou retardar o pagamento de um tributo efectivamente devido, a segunda definida como evasão lícita é concretizada na ação individual tendente a, por processos sempre lícitos, afastar ou reduzir a incidência do facto gerador da obrigação do imposto, antes da sua ocorrência (Dória, 1970, p.52 e ss).

A evasão comissiva lícita, também designada de elisão fiscal. Embora legítima é intencional, é a que se encontra analisada neste trabalho embora se trate de uma evasão legítima esta é intencional, pelo que não se deve manter uma atitude de inércia face ao comportamento do contribuinte. Assim, o combate a este tipo de evasão será o objeto central de estudo do presente relatório, tendo a Cláusula Geral Anti Abuso, consagrada no normativo fiscal nacional, especial ênfase.

2. A elisão fiscal

A palavra elisão deriva do latim “*Elisione*” e significa ato ou efeito de elidir, eliminar, suprir. Portanto, a elisão fiscal não é mais do que um tipo de fuga aos impostos.

A minimização de encargos fiscais alcançada através da elisão fiscal resulta de lacunas ou imperfeições existentes na lei tributária. O legislador não pretendia este resultado, porém o contribuinte tendo noção da existência destas falhas procura obter um regime jurídico mais favorável, nunca violando a norma fiscal.

A elisão fiscal caracteriza-se por ser uma obra da criatividade do contribuinte, sempre utilizando meios legais permitidos, isto é, o contribuinte não pratica qualquer ato ilícito.

Contudo, e através de uma análise da literatura constata-se que a fraude predomina em relação á elisão. É mais corrente não declarar os rendimentos do que procurar formas evoluídas de exploração de possíveis lacunas da lei, pois devido á dificuldade não é qualquer contribuinte capaz de fugir aos impostos através da elisão fiscal, é necessário ter meios. Nas palavras de Martins e Borges (2006, p.177) “Geralmente recorrem a este tipo de evasão grandes contribuintes que têm a aconselhá-los profissionais especializados na matéria”.

Nada impede o contribuinte de escolher a solução que servindo melhor os seus interesses for a fiscalmente menos onerosa, no entanto, se na sua escolha verificar-se a ausência de razões negociais com a intenção de iludir o sistema tributário, então é necessário reagir.

A tentativa de combate a qualquer tipo de evasão é uma preocupação primordial dos nossos governantes, pois a luta contra estas condutas podem ser vistas como um meio de evitar ou diminuir o encargo fiscal, ou seja, torna-se viável como fonte de receita.

A elisão fiscal pode ser combatida de diversas formas, sendo o recurso por parte do legislador a normas anti abuso a mais usual.

3. Cláusulas Anti Abuso

Durante a década de noventa, por influência comunitária, começaram a ser adotadas em Portugal algumas medidas anti abuso, porém de uma forma lenta e gradual. Através destas medidas o legislador faculta à administração fiscal poderes para desconsiderar os efeitos fiscais obtidos pelo contribuinte, sendo tributado á situação normal ³².

As medidas anti abuso são de dois tipos: as cláusulas especiais anti abuso (CEAA) e a cláusula geral anti abuso (CGAA).

³² Entende-se por situação normal aquela em que o contribuinte não pratica qualquer ato de infração.

As cláusulas específicas anti abuso foram as primeiras normas ao dispor da Administração Fiscal, porém o seu âmbito de aplicação é muito reduzido. São de fácil interpretação pelo seu carácter e objetivos concretos e aplicam-se a situações taxativamente previstas.

Posteriormente, em 1999 surge no ordenamento jurídico português a Cláusula Geral Anti Abuso pela Lei n.º87-B/98 de 31 de Dezembro, art. 51º, n.º 7 que aprovou o Orçamento de Estado. Inicialmente foi introduzida no art. 32º-A do Código do Procedimento Tributário (CPT) porém pouco tempo depois a norma passou a estar prevista no n.º 2 do artigo 38.º da LGT sem qualquer alteração. Contrariamente às CEEA esta é uma norma “universal”, aplicável a todos os impostos e que abrange todos os sujeitos passivos de imposto.

Como refere Courinha (2004,p.163) “a introdução desta norma no nosso ordenamento jurídico foi de todo inesperada, não sendo objeto de qualquer estudo prévio apropriado, sendo reconhecida a total impreparação do mundo jurídico para lidar de modo adequado com a mesma”.

A introdução desta norma foi objeto de muitas críticas, principalmente porque considerava-se este preceito inconstitucional por violação dos princípios da legalidade e da segurança jurídica integrantes do Estado de Direito, no entanto, havia quem considerasse esta norma uma forma de combate da elisão fiscal de acordo com os princípios da igualdade e justiça tributária. Portanto, esta norma trouxe aquando da sua introdução uma forte tensão, principalmente no que toca aos princípios constitucionais.

Devido a toda esta dificuldade de interpretação da CGAA e da sua colisão com os princípios fundamentais do Estado de Direito a AT durante muito tempo evitou a sua aplicação³³, porém tal facto alterou-se nos últimos anos.

Em 2011 surgiu a primeira decisão de um tribunal que decide manter a aplicação da AT quanto à CGAA prevista no n.º2 artigo 38.º da LGT. Trata-se do Acórdão n.º 4255/10, de 15 de Fevereiro de 2011, do Tribunal Central Administrativo-Sul que assume grande relevância sendo um novo passo no combate às condutas evasivas. Um ano mais tarde surge mais um acórdão de grande importância nesta luta, é o Acórdão n.º 5104/11 do Tribunal Central Administrativo Sul de 14 de Fevereiro de 2012.

³³ “A cláusula geral anti abuso tem tido uma utilização limitada pela administração tributária, nomeadamente por causa de constrangimentos legais relativos ao seu âmbito e prazo de aplicação”. (Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2012/2014, p. 27)

3.1. Cláusula Geral Anti Abuso: n.º2 do artigo 38º da LGT

O n.º 2 do artigo 38º da LGT apresentou duas redações num curto espaço de tempo, pois inicialmente a sua redação não era muito cuidada, existia conflito de conceitos, bem como falta de equilíbrio entre os princípios fundamentais mencionado anteriormente. Foi considerada por muitos autores uma decepção.

A única alteração á redação foi levada a cabo pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro, sendo esta a que se encontra atualmente no n.º2, art. 38º da LGT:

São ineficazes no âmbito tributário os atos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas.

Ressalta deste preceito um requisito exigido para a aplicação da CGAA: a intenção fiscal do contribuinte em obter determinado resultado fiscal.

O contribuinte tem a intenção de alcançar uma determinada vantagem fiscal, isto é, aumentar o seu património pagando menos impostos através de atos não admitidos no nosso ordenamento jurídico.

Para Courinha (2004),

A vantagem fiscal deve entender-se, para efeitos da CGAA, como qualquer situação pela qual, em virtude da prática de determinados atos, se obtém uma carga tributária mais favorável ao contribuinte do que aquela que resultaria da prática dos atos normais e de efeito económico equivalente, sujeitos a tributação (p.172).

Embora a nossa constituição reconheça ao contribuinte a livre disponibilidade económica dos seus interesses patrimoniais³⁴, podendo escolher a via legalmente concedida pelo legislador que lhe seja mais favorável, caso o benefício económico seja alcançado intencionalmente com objetivo de iludir o sistema tributário então terá de se aplicar a CGAA.

Assim, a vantagem fiscal do contribuinte é obtida a partir de um comportamento do contribuinte, sendo necessário que a AT verifique se foi intencional ou não, pois uma

³⁴ Ver Artigo 61.º CRP

coisa é a obtenção propositada de uma vantagem fiscal, outra, totalmente distinta, é a obtenção de uma vantagem fiscal decorrente da atividade normal do sujeito passivo ou da empresa.

3.2. Elementos da CGAA

Gustavo Lopes Courinha considera que quanto á estrutura da CGAA esta é composta por cinco elementos: o elemento meio, resultado, intelectual, normativo e por último o sancionatório. Este elemento embora com um teor de autonomia podem auxiliar-se mutuamente. O autor assinalado refere, a título de exemplo, que a prova do elemento meio poderá levar-nos á prova do elemento intelectual.

Para ser aplicada a CGAA, devem verificar-se todos os elementos.

- **Elemento Meio**

De acordo com Courinha (2004, p.165) “o elemento meio corresponde á via escolhida pelo contribuinte para obter o desejado ganho ou vantagem fiscal, isto é, o(s) acto(s) ou negócio(s) jurídico(s) cuja estrutura se encontra determinada em função de um dado resultado fiscal”.

A AT deve ter em conta se o ato é ou não livremente praticado pelo contribuinte. Deve comparar os atos ou negócios praticados pelo contribuinte e os atos ou negócios de substância económica equivalente que conduziriam a um resultado fiscal mais oneroso.

Caso o contribuinte não tivesse outra alternativa possível quanto ao ato ou negócio praticado a CGAA não poderia ser aplicada.

- **Elemento Resultado**

Consistindo o elemento resultado, face ao estatuído no n.º 2 do art. 38º da LGT, na vantagem fiscal prosseguida através da atividade do contribuinte estamos perante um requisito autónomo. Este pressuposto visa a vantagem fiscal como o fim da atividade do contribuinte.

Na opinião de Courinha (2004, p.176) “neste elemento resultado, importa apenas demonstrar que o sujeito logrou, pelos seus atos [...], a verificação de uma certa vantagem fiscal, e a equivalência dos efeitos económicos com aqueles do ato normal tributado”.

- **Elemento Intelectual**

O elemento intelectual é aquele que mais caracteriza as normas gerais anti abuso, mas também aquele que mais dificulta a tarefa da AT, pois o elemento em causa encontra-se associado á motivação do sujeito passivo.

Para a aplicação da cláusula torna-se necessário compreender a motivação do contribuinte, pois através desta se poderá diferenciar quando a vantagem fiscal surge por mero acaso ou de quando foi ambicionada pelo contribuinte.

A demonstração da motivação pode ser subjetiva ou objetiva. Em Portugal é adotada a demonstração objetiva, sendo apurada tendo em atenção elementos de prova que segundo critérios de razoabilidade e normalidade demonstrem a motivação fiscal predominante (Courinha, 2004, p.210). Por sua vez, a perspetiva subjetiva identifica-se como o *probatio diabólica*, pois pretende comprovar a motivação psicológica do contribuinte, sem recurso a critérios ou elementos objetivos, presuntivos ou indiciários (Courinha, 2004, p.181).

- **Elemento Normativo**

Este elemento é, talvez, dos mais relevantes mas dos menos claros que decorrem da lei. Pela análise da jurisprudência da arbitragem tributária constata-se que este é o motivo para a não aplicação da CGAA.

O elemento normativo encontra-se relacionado com a reprovação normativa ou seja, sistemática da vantagem obtida, em que o contribuinte atua com manifesto abuso das normas jurídicas. O efeito fiscal merece um juízo de reprovação pelo Direito.

Como explica Courinha (2004),

No fundo, trata-se de demonstrar, por recurso a todos os métodos interpretativos possíveis que, apesar da letra da lei permitir que o ato ou negócio (ou estrutura) em causa assegure os efeitos fiscais visados pelo contribuinte, a intenção da lei e/ou do Direito impedem ou visam impedir (ou não pretenderam) a sua obtenção e permitem ao intérprete concluir pela rejeição pelo Ordenamento Jurídico dos resultados obtidos (p.197).

- **Elemento Sancionatório**

Verificados os quatro elementos anteriores, encontram-se reunidos os pressupostos para a aplicação da CGAA, que se consubstancia na ineficácia no âmbito tributário dos atos ou negócios que por meios artificiosos visaram a redução ou eliminação da tributação.

A AT desconsidera para efeitos fiscais o(s) atos(s) ou negócios praticados, conduzindo à eliminação da vantagem fiscal obtida pelo sujeito passivo, levando o contribuinte a ser tributado à situação normal do caso em concreto, negando a vantagem fiscal que pretendia obter.

3.3. Procedimento da Cláusula Geral Anti Abuso – artigo 63º. CPPT

Dado os problemas iniciais com a redação do n.º 2 art. 38º da LGT o legislador optou por resolvê-los com a introdução de um procedimento especial de aplicação consagrado no art. 63º do CPPT. Tratava-se de um procedimento prévio e próprio a ser seguido pela AF para efeitos de aplicação das normas anti abuso, que corria os seus termos paralelamente aos procedimentos de inspeção tributária, existindo assim dois procedimentos tributários a correr em simultâneo.

O legislador pretendia com a aplicação de um procedimento próprio reforçar as garantias dos contribuintes. Estabelecia a obrigatoriedade de audição do contribuinte acerca da proposta de aplicação da cláusula, bem como consagrava um dever essencial da fundamentação da decisão de aplicar a norma anti abuso.

Porém o artigo 152.º da Lei n.º 64-B/2011 (Lei que aprovou o OE para 2012) veio alterar o procedimento em causa.

3.3.1. Alterações introduzidas pelo artigo 152º da Lei n.º 64-B/2011

O artigo 152º da Lei n.º 64-B/2011 veio revogar os números 2, 9 e 10, tendo alterado a maioria dos restantes números desta norma.

Veremos, de seguida, as principais alterações ao art.63º do CPPT.

i. Âmbito de aplicação e procedimento próprio

Nos termos do n.º 1 do art. 63º do CPPT, a liquidação de imposto com base em quaisquer disposições anti abuso dependia da abertura de procedimento próprio de aplicação, por sua vez o n.º2 deste diploma consagra e define em que moldes se devia considerar uma norma anti abuso (Leirião, 2012, p.129).

O procedimento próprio não seria aplicado apenas à CGAA, mas também às CEAA. Porém tal não era real, pois a maior parte, se não todas, as disposições específicas anti abuso não cabiam no tipo abstrato do artigo, não lhes sendo aplicável o procedimento.

Assim, como consequência da revogação do número 2 e alteração do número 1 do artigo 63.º, resulta a cessação da aplicação à CEAA, limitando-se exclusivamente à CGAA, e a instauração de procedimento próprio deixou de ser necessária. A aplicação da CGAA passa a ser efetuada no âmbito de um qualquer procedimento tributário em que o objeto consista na averiguação ou comprovação dos factos tributários. No entanto terá sempre de obedecer adicionalmente aos requisitos formais referidos no art.63º do CPPT e não apenas aos mecanismos dos arts. 44º a 63º do RCPIT, referentes ao procedimento de inspeção descrito no capítulo II deste relatório.

ii. Prazo de caducidade

O legislador estipulou para a abertura do procedimento especial de aplicação das normas anti abuso um prazo de caducidade. Até às alterações introduzidas pelo OE 2012, este era de 3 anos a contar do início do ano seguinte ao da realização do negócio jurídico. Esta norma foi revogada podendo atualmente a AT instaurar o procedimento no prazo geral de caducidade do direito à liquidação de tributos, consagrado no art. 45º da LGT.

iii. A fundamentação da decisão

A fundamentação da decisão de qualquer procedimento tributário é de elevada importância como já referido no tópico 5 do capítulo II deste relatório.

É de ter em conta que caso o CPPT não exigisse a fundamentação, esta não seria dispensada na aplicação da cláusula visto ser uma imposição constitucional.

O legislador incluiu critérios para a fundamentação do procedimento de aplicação da cláusula em causa, devendo esta conter nos termos do n.º3 do art. 63º do CPPT,

A descrição do negócio jurídico celebrado ou do ato jurídico realizado e dos negócios ou atos de idêntico fim económico, bem como a indicação das normas de incidência que se lhes aplicam; A demonstração de que a celebração do negócio jurídico ou prática do ato jurídico foi essencial ou principalmente dirigida à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em caso de negócio ou ato com idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais.

Como refere Saldanha Sanches (2002,p.123) os deveres de fundamentação da Administração Fiscal nos casos de aplicação da cláusula anti abuso, encontram-se minuciosamente regulados na lei.

No que toca a este assunto não houve qualquer alteração introduzida pela lei do OE 2012.

iv. Audição Prévia

A audição prévia do sujeito passivo não deixa de ser mais uma das garantias constitucionais do contribuinte que o legislador introduziu na aplicação do procedimento supracitado. É de particular relevância neste âmbito de aplicação pois trata-se de um momento indispensável para garantir a vinculação da AT ao princípio da legalidade, garantindo que o resultado do procedimento encontra-se dentro da lei.

O modo como a notificação ao contribuinte deve ser realizada foi a alteração introduzida pela lei OE 2012, não sendo obrigatório efetuar por carta registada, como sucedia até á data, podendo agora usar meios eletrónicos.

Mantêm-se o prazo de 30 dias para o contribuinte se pronunciar em sede de audição prévia sobre o projeto de aplicação da CGAA. Este prazo é notoriamente maior que o previsto no art. 60º, n.º 2 do RCPIT (entre 10 a 15 dias), sendo um reforço por parte do legislador no que toca às garantias do contribuinte face à aplicação da CGAA.

v. Decisão de autorização de aplicação da norma

Perante a nova redação do n.º 7 do art. 63º do CPPT a aplicação da CGAA continua a ser prévia e obrigatoriamente autorizada, após o cumprimento de todas as formalidades referidas no artigo, pelo dirigente máximo do serviço ou pelo funcionário em quem ele tiver delegado essa competência. Por dirigente máximo do serviço deve entender-se o Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Se após a audição do contribuinte, a AT pretender manter a proposta de aplicação da cláusula, então o projeto de relatório e o direito de audição são enviados³⁵ ao Diretor Geral para apreciar todo o processo podendo autorizar ou não a aplicação da cláusula proposta pelos serviços de inspeção. A sua autorização é apenas para autorizar a liquidação, não para abrir um novo processo.

A decisão do Diretor Geral também está sujeita aos deveres de fundamentação.

vi. Garantias do contribuinte após aplicação da CGAA

Antes da revogação do art. 63º, n.º 10 do CPPT, era possível, nos casos em que o contribuinte alegava a existência de ilegalidades discordando da aplicação da CGAA um recurso autónomo do ato de autorização de aplicação da respetiva cláusula. Porém, após as alterações introduzidas pelo OE 2012 tal deixou de ser executável.

O contribuinte não estando de acordo com a decisão da AT pode optar pela interposição de uma impugnação judicial (dentro dos prazos previstos para tal), isto é, será constituído um processo judicial tributário. Deste modo, o contribuinte procura obter a anulação total ou parcial dos atos tributários.

Esta alteração coloca o contribuinte numa posição mais frágil que a anterior, visto que atualmente combate a liquidação de imposto o que não acontecia antes, pois existia um processo judicial que tinha especificamente por objeto a análise da legalidade da decisão levada a cabo pela AT.

4. Caso Tipo

O seguinte caso é um exemplo que é representativo dos vários processos que foram analisados, relativos ao tema no período de estágio na DFC.

³⁵ Antes do relatório final ser enviado ao contribuinte

i. Âmbito e extensão

A ação de inspeção externa tem como objetivo de aferir do cumprimento das obrigações tributárias dos sujeitos passivos, em sede de IRS, relativamente ao exercício de 2009, com especial enfoque no controlo inspetivo das operações de alienação de partes sociais para os sujeitos passivos Josefino e Antonieta.

ii. Descrição dos factos e fundamentos das correções meramente aritméticas á matéria tributável

O caso apresentado trata de uma sociedade por quotas constituída em 2000 com capital social de 3000€, repartidos por Felizberto, Josefino, Antonieta e Marcolino.

Em 2001 Josefino e Antonieta, casados, adquirem as quotas dos restantes sócios e em 2005 procedem a aumento de capital social para € 200.000,00 (€ 52.500,00 em dinheiro e € 142.500,00 por incorporação de reservas), igualmente distribuído.

Na data de 20 de junho de 2010 registaram, na Conservatória do Registo Comercial, documento particular, datado de 11 de novembro de 2009, de cedência de quotas a:

- Felizmino - pai de Antonieta, no valor de € 100,00
- Adelina - mãe de Antonieta, no valor de € 100,00
- Manolo - no valor de € 100,00

O capital social da empresa fica assim repartido:

- Josefino	€ 99.800,00	49,90%
- Antonieta	€ 99.900,00	49,95%
- Felizmino	€ 100,00	0,05%
- Adelina	€ 100,00	0,05%
- Manolo	€ 100,00	0,05%

Assim, encontram-se reunidos o número de sócios necessários à transformação em sociedade anónima, registou em Conservatória, na data de 20 de junho de 2010, ata da sua transformação datada de 21 de novembro de 2009.

Na data de 28 de novembro de 2009 Josefino e Antonieta, celebram com “XPTO, Lda.”, empresa da qual são sócios-gerentes, contrato de transmissão das ações que possuía, pelo valor de € 3.596.400,00 e € 3.592.800,00 respetivamente.

Os contribuintes Josefino e Antonieta efetuaram a entrega da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, para o exercício de 2009, nela incluindo o anexo G1 (Mais-valias não tributadas) onde refletiram a alienação das ações pelo montante de € 7.189.00,00, considerando-as excluídas de tributação.

Análise da situação

Verificou-se que todos os procedimentos que conduziram à transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima e a posterior venda, das ações recentemente transformadas, suscitaram dúvidas acerca do seu fim, nomeadamente:

- Enquanto todos os restantes atos, desta sociedade e das restantes onde João e Maria intervêm na gestão, foram efetuados por escritura pública, os atos de cessão de quotas que permitiram a passagem a 5 sócios, obrigatórios para a transformação em sociedade anónima e a própria transformação da sociedade foram efetuados por documentos particulares;
- Os atos jurídicos que conduziram à transformação da sociedade e à venda de ações foram registados na Conservatória na data que medeia a Proposta de Lei 16/XI de 22/04/2010 e a Lei n.º 15/2010 de 26/07, que introduz a alteração ao regime de tributação das mais-valias mobiliárias;
- As vendas das quotas aos pais de Antonieta e a Manolo, efetuadas por documento particular datado de 11 de novembro de 2009, a Ata de transformação em sociedade anónima datada de 21 de novembro de 2009, foram registadas na Conservatória do Registo Comercial em 20 de junho de 2010, quando nos termos do n.º 2 do art. 15º do Código do Registo Comercial, o prazo para o registo destes atos é de 2 meses;
- O relatório justificativo da transformação datado de 20 de outubro de 2009, mas registado na Conservatória em 20 de junho de 2010, analisa e anexa, segundo o subscritor, um balanço especialmente preparado para os efeitos da transformação, relativo a 30 de outubro de 2009, ou seja relativo a período temporal ainda não ocorrido;

- Apesar da transformação da sociedade ter sido, supostamente efetuada na data de 21 de novembro de 2009, o termo de aceitação da nomeação para o cargo de fiscal único, só foi efetuado na data de 18 de junho de 2010 pela sociedade de Revisores Oficiais de Contas;
- Nem os alienantes, nem os adquirentes, das referidas ações efetuaram as comunicações a que estavam obrigados, nos 30 dias subsequentes, às transações efetuadas sem a intervenção de Notários, Conservadores ou Instituições Bancárias (art. 138º do CIRS);

Para além das incongruências entre as datas de registo na conservatória e as datas dos documentos nela registados verificou-se que a transformação da sociedade por quotas com simplicidade de forma, numa sociedade anónima com estrutura complexa e dispendiosa não teve os objetivos comuns a este tipo de transformação como a: Gestão independente dos detentores de capital, a Dispersão do capital, ou o Aumento do capital através de novos investidores. Quer o capital, quer a gestão continuaram na posse de Josefino e Antonieta

Por todos estes factos se concluiu que, as operações e actos jurídicos que conduziram a alteração do tipo societário, tiveram como objetivo primeiro a exclusão de tributação dos rendimentos obtidos nestas alienações, o que não aconteceria se as sociedades mantivessem o tipo societário por quotas.

iii. Conclusão do procedimento

Da análise efetuada, foram apurados negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos e com abuso das formas jurídicas, à redução de impostos que seriam devidos sem a utilização desses meios, que constituem fundamento para proceder à aplicação da norma legal anti abuso prevista no n.º 2 do art.º 38.º da Lei Geral Tributária.

Da autorização para aplicação da norma anti abuso, a que se refere o n.º 7 do art.º 63.º do CPPT, resulta a desconsideração, para efeitos fiscais, da transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima, e consequente tributação da alienação de quotas, como mais-valias, que deveriam ter sido declaradas no anexo G, da modelo 3 de IRS, de acordo com a al. b), n.º 1 do art.º 10.º do Código do Imposto sobre o rendimentos das pessoas singulares (doravante CIRS). Uma vez que no exercício de 2009, as mais-

valias eram tributadas à taxa de 10%, de acordo com o n.º 4 do art.º 72.º do CIRS, foi apurado IRS não declarado, nem entregue nos cofres do Estado.

5. Jurisprudência

Depois de concluir que há algumas dificuldades de combate à elisão fiscal através da utilização da CGAA, torna-se importante observar a posição dos tribunais e da arbitragem tributária quanto a este assunto.

Até á bem pouco tempo não era possível proceder a uma análise do que tem sido a apreciação do tribunal relativamente a este tipo de situações, pois só em 2011 surgiu a primeira decisão judicial, treze anos depois de esta norma ter sido introduzida no ordenamento jurídico nacional. Tal facto deveu-se provavelmente à sua difícil introdução, completamente inesperada, bem como devido à sua complexidade e ao seu procedimento de aplicação. Existia uma certa relutância e hesitação por parte da AT na aplicação da cláusula aos atos e negócios realizados pelos contribuintes.

Tal como já foi referido anteriormente neste relatório, a primeira decisão judicial relativa à CGAA prevista no n.º 2 artigo 38.º da LGT surgiu no primeiro trimestre de 2011. Trata-se do Acórdão n.º 4255/10, de 15 de fevereiro de 2011, do Tribunal Central Administrativo-Sul que manteve a aplicação da cláusula pela AT. Este acórdão assume grande relevância, sendo um novo passo no combate às condutas evasivas. Um ano mais tarde surge mais um acórdão de grande importância nesta luta, é o Acórdão n.º 5104/11 do Tribunal Central Administrativo Sul de 14 de fevereiro de 2012.

Estes acórdãos vieram a alterar a visão da AT e dos contribuintes quanto á CGAA. Assumem assim grande relevância para novas aplicações da cláusula.

Tabela 1: Decisão de aplicação CGAA pelos tribunais

Nº do processo	Data	Decisão
04255/10	2011-02-15	A favor da AT
05104/01	2012-02-14	A favor da AT

Fonte: elaborado pela autora, através das Bases de Dados Jurídico-Documentais, a cargo do Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça (ITIJ)

Em julho de 2012 surgiu mais uma possibilidade de defesa para o contribuinte através do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD): o recurso á arbitragem tributária.

A arbitragem é uma forma de resolver o conflito sem recorrer aos tribunais, tendo porém a sua decisão o mesmo valor. Se uma das partes não estiver satisfeita com a decisão pode recorrer para o tribunal competente. A grande vantagem é que em média os processos são resolvidos em dois/três meses, sendo mais rápido que no tribunal. As custas do CAAD são elevadas não sendo qualquer contribuinte capaz de recorrer a este tipo de justiça³⁶.

Até à data várias foram as decisões provenientes da arbitragem tributária que saíram um pouco dispendiosas ao Estado³⁷ visto que a parte perdedora é aquela que suporta todos os custos do processo e como podemos analisar do quadro seguinte das nove decisões já proferida pela arbitragem tributária, apenas uma foi favorável á AT.

Tabela 2: Decisão de aplicação da CGAA pela arbitragem tributária

<u>Número do Processo</u>	<u>Data decisão</u>	<u>Decisão</u>
<u>123/2012-T</u>	2013-05-09	Favor SP
<u>124/2012-T</u>	2013-06-06	Favor SP
<u>138/2012-T</u>	2013-07-12	Favor SP
<u>34/2013-T</u>	2013-10-28	Favor SP
<u>43/2013-T</u>	2013-11-26	Favor SP
<u>46/2013-T</u>	2013-10-18	Favor SP
<u>47/2013-T</u>	2013-12-20	Favor AT
<u>70/2013-T</u>	2013-11-04	Favor SP
<u>124/2013-T</u>	2013-11-14	Favor SP

Fonte: Elaborado pela autora, através da página do CAAD

³⁶ Podem ser vista em anexo o custo de aceder à arbitragem do CAAD

³⁷ As custas processuais totais dos 8 processos perdidos pela AT rondaram os 50.000€.

6. Análise de dados das Normas Anti Abuso

Através do sistema informático da AT da aplicação “Controlo” foram obtidos dados a nível nacional dos processos iniciados e já findados para um período de tributação compreendido entre 2010-2014 com o código de atividade (do PNAITA) 75-controlo de esquemas de planeamento fiscal abusivo que vigorou até ao ano de 2010. Após 2011 o código de atividade mudou para 104-03.

Esta aplicação serve de controlo mensal para diversos fins, sendo um deles o estatístico. É necessário ter em conta que estes dados englobam processos da CEEA como da CGAA e que não serão dados 100% fiáveis pois uma ação inspetiva de controlo de normas anti abuso pode não se encontrar classificado com nenhum dos códigos de atividade mencionados, pois na verdade, e a título de exemplo, podem ter sido abertos procedimentos para controlo de mais-valias em sede de IRS e posteriormente terem culminado na medida anti abuso.

No quadro seguinte apresenta-se um resumo dos dados obtidos através do sistema informativo da AT.

Tabela 3: Processos de normas anti abuso abertos e findados pela AT

Código de atividade	Exercício de abertura da Ordem de serviço	Nº de processos
75	2010	9
	2011*	15
	2012*	6
104-03	2010	0
	2011	1
	2012	114
	2013	63
	2014	5

Fonte: elaborado pela autora através de dados fornecidos pela DFC 2014
* O código de atividade foi alterado em 2010. No entanto ainda podem ser abertos processos, tendo existido em 2011 e 2012 tal como é apresentado.

Analisando os dados fornecidos e tendo em atenção que podem existir mais processos que os evidenciados (mas nunca menos) conclui-se que em 2012 houve uma subida elevada de ações inspetivas de controlo das normas anti abuso. Apesar de não saber o número de processos relativos a cada cláusula, é minha convicção que a maior parte seja relativo à aplicação da CGAA e que tal facto se encontra relacionado com o acórdão de 2011 favorável à AT que veio mudar a visão da AT em aplicar a CGAA.

Desde então, mais ações de controlo deste tipo de normas têm surgido, tendo existido um maior número de processos em 2012/2013 do que em 2010/2011, visto que a existência deste tipo de ações eram quase nulas. Assim posso concluir que as decisões judiciais/arbitragem tributária vieram de facto alterar a reação da AT em aplicar a CGAA como forma de combate a este tipo de evasão.

IV. SÍNTESE DAS TAREFAS DESENVOLVIDAS

1. Análise de denúncias

Quando cheguei à DFC fui de imediato inserida na equipa de apoio à inspeção tributária (EAIIT), onde tive a oportunidade de ver chegar quase todos os dias várias denúncias, identificadas ou não quanto ao denunciante ³⁸.

Quando estas tinham algum fundamento eram analisadas, trabalho esse que eu tive oportunidade de realizar, sendo um dos mais interessantes. Através das aplicações informáticas à disposição desta equipa foi possível recolher informação detalhada sobre a situação do contribuinte denunciado³⁹ e proceder a cruzamentos de dados do mesmo. Depois de analisada a denúncia e tendo esta fundamento, era remetida à equipa de inspeção responsável pelo setor de atividade, juntamente com a recolha de dados que foi efetuada, e com o parecer do chefe de equipa.

Quando as denúncias não tinham fundamento o contribuinte era informado do seu teor e autoria, tal como se encontra exposto no art. 70º, n.º 3 da LGT.

³⁸ É necessário ter em conta que o denunciante nunca é considerado parte do procedimento (art. 70º, n.º 2 da LGT).

³⁹ No âmbito do trabalho realizado, verificou-se as declarações entregues pelo contribuinte, o seu património, o pagamento dos diversos impostos e possíveis dívidas detidas, bem como se anteriormente já tinha ou não sido objeto de um processo de inspeção.

2. Análise da Modelo 3 Anexo F

O Impostos do Rendimento das pessoas Singulares (IRS) é um imposto direto que pretende tributar o valor anual dos rendimentos auferidos por pessoas singulares ou pessoas físicas.

O funcionamento do modelo de tributação, em sede de IRS, assenta na obrigação dos sujeitos (passivos) comunicarem ao sujeito ativo (a administração fiscal) os rendimentos obtidos num período de tributação o que é efetuado mediante a apresentação de uma declaração anual de rendimentos de modelo oficial (modelo 3 de IRS tal como dispõe o art.57º do código do IRS).

A categoria F é constituída pelos denominados rendimentos prediais, conforme delimitação de incidência estabelecida pelo art.8º do CIRS, ou seja integram esta categoria as rendas e outras prestações devidas pelo uso ou concessão do uso de prédios.

No âmbito do estágio foi efetuada uma análise que visava conferir se os valores inseridos no anexo F da modelo 3 de IRS relativos ao englobamento do rendimento das antenas das operadoras de telemóvel por parte dos sujeitos passivos se encontravam corretos. Trata-se de uma análise que tem sido realizada ao longo dos últimos anos, (desde 2011 pelo menos), que eu tive o prazer de realizar alargando conhecimento no que toca aos rendimentos prediais.

Os condomínios onde se encontram instaladas estas antenas telefónicas devem dar a conhecer a cada contribuinte o valor a englobar nas suas declarações de rendimentos, quanto aos rendimentos provenientes das operadoras telefónicas, pois estes rendimentos devem ser declarados.

No decorrer desta análise, verificava-se por parte de alguns contribuintes pertencentes a um dado condomínio o não englobamento. Porém, o mais comum era um englobamento com despesas. É de ter em conta que as despesas não são consideradas neste tipo de rendimento, ou seja, não devem ser declaradas pelo contribuinte, pois se surgirem encargos estes serão suportados pelas operadoras que estejam instaladas no condomínio. Assisti também algumas vezes a contribuintes inserirem nas despesas com as antenas, o IMI do respetivo prédio, não sendo isto possível.

Nos casos de incorreto preenchimento da modelo 3 por parte do contribuinte são realizadas duas simulações: uma em que são inseridos os valores de cada categoria de rendimentos, caso fossem declarados os valores corretos do anexo F e uma simulação seguinte com os valores que o contribuinte apresenta. Estas simulações têm o intuito de

calcular qual o imposto a receber ou a pagar em ambas situações, para posteriormente ser calculada a diferença entre esses dois valores. Posteriormente é preciso ter em conta o disposto no art. 95º do CIRS que dispõe: “ Não há lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude de 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.” Assim se o contribuinte tivesse de restituir mais de € 24,94 ou tivesse de receber mais de € 9,98 era contactado via telefone, correio eletrónico ou em último caso carta registada para proceder à regularização da sua situação tributária.

Esta análise foi realizada condomínio a condomínio, fração a fração sendo um trabalho um pouco moroso.

3. Controlo de guias de Retenção na fonte de IRS e grandes empregadores

O processo de retenção na fonte passa pela entrega de uma declaração com a discriminação das retenções efetuadas, de acordo com as diversas categorias de rendimentos e distribuídas pelas três circunscrições fiscais, a qual gera uma referência eletrónica.⁴⁰ A receita de IRS é feita, fundamentalmente, através das retenções na fonte, pelo que sendo uma área de risco carece de adequado acompanhamento. O controlo do cumprimento desta obrigação é essencial para identificação de eventuais faltosos.

Na equipa de SPGAI, com a ajuda de aplicações informáticas procedi à análise de contribuintes já seleccionados⁴¹, com o intuito de identificar aqueles que estão a reter e a não entregar o imposto. Há obrigatoriedade de retenção pelas entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, que são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares (art. 98º a 101º do CIRS e Decreto-Lei 42/91). Verificou-se a modelo 10 referente aos rendimentos e respetivas retenções do ano anterior, bem como se a entidade se encontrava cessada, número de trabalhadores, divergências existentes, e se já tinha existido alguma inspeção e em caso afirmativo, o motivo desta. Esta análise foi efectuada com o intuito de averiguar se a entidade tinha alguma justificação para a não entrega das guias, caso contrário era proposta uma ação de inspeção.

⁴⁰ Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras (2012-2014) p.26

⁴¹ Anteriormente à minha chegada já existia uma lista de contribuintes e entidades com obrigação de entrega de retenção na fonte. Esta foi efectuada através de métodos de auditoria informática, em que constavam aqueles que por motivos a averiguar apresentavam as guias de retenção na fonte em falta.

4. Análise de processos e ações de inspeção

Quando integrei a equipa de inspeção pude ter um contacto mais aprofundado com o procedimento de inspeção e as suas dificuldades. Contudo, nesta fase a minha participação na DFC tornou-se mais passiva, tendo um papel de observadora.

Verifiquei o rigor dos inspetores na elaboração do relatório e o cuidado especial considerado na realização da fundamentação, tentando sempre usar uma linguagem clara e perceptível ao contribuinte. Observei também que a fase da recolha de prova nem sempre é fácil, pois nem sempre o contribuinte/entidade colabora na totalidade com os inspetores, atrasando a inspeção.

Esta foi a fase mais importante e fulcral para a realização do presente relatório. Tive acesso a processos completos, já encerrados, onde pude observar todas as etapas, desde o envio da carta aviso ao contribuinte até ao relatório final, tendo sido fulcral para a realização deste relatório. Neste período obtive conhecimentos mais aprofundados sobre o tema escolhido, tendo analisado diversos processos inspetivos sobre a aplicação da CGAA, no entanto, todos foram realizados com o antigo procedimento de aplicação.

5. Ações de formação decorridas no período de estágio

Ao longo do período de estágio tive a oportunidade de assistir a algumas ações de formação, sempre na entidade de acolhimento, com vista a adquirir maior conhecimento ao nível da matéria fiscal e tributária, tanto numa ótica de funcionário dos impostos, como de contribuinte.

Sendo assim, as ações de formação relacionaram-se com a Reforma do IRC e Orçamento de Estado 2014, estando englobado nesta última formação várias sessões alusivas a:

- Impostos do Rendimento das pessoas Singulares;
- Imposto sobre o valor Acrescentado;
- Justiça Tributária;
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

V. BALANÇO FINAL

A realização do estágio foi uma mais-valia, tanto a nível profissional como pessoal. Um gosto especial já desde a licenciatura na área fiscal levou-me a optar pela realização deste estágio, tendo-se mostrado uma excelente escolha, onde pude aprofundar conhecimentos e por em prática os já adquiridos.

Desenvolvi a minha capacidade de socialização, autonomia e responsabilidade, tornando-se numa mais-valia para a entrada futura no mercado de trabalho.

No meu percurso nesta direção d finanças tive a oportunidade de passar por três equipas onde aprendi imenso em cada uma delas: EAIIT, SPGAI, Equipa de inspeção tributária 23.

Inicialmente na equipa EAIIT obtive uma visão introdutiva do que se passava pelas equipas de inspeção, visto que por aqui passam todos os processos numa fase inicial e final. De seguida fui inserida na equipa do SPGAI onde fui instruída quanto ao facto de como é realizada a seleção de contribuintes faltosos. Nesta equipa pude por em prática alguns conhecimentos de contabilidade e da lei fiscal. Ambas as equipas serviram de “fonte de inspiração” para a escolha do meu tema, tendo integrado por um maior período a equipa de inspeção 23, onde aprendi o essencial para a realização da parte de investigação.

A passagem por as equipas mencionadas levam-me a concluir que a DFC é um bom local de trabalho visto que o ambiente existente entre funcionários é ótimo, existindo grande cumplicidades entre eles, relacionando-se como se fossem uma família. Não tive qualquer tipo de problema ao integrar-me em cada uma delas sendo que os funcionários sempre se mostraram disponíveis a ajudar no que fosse preciso e facilitaram a minha integração na entidade. Porém, tenho a apontar que as condições de trabalho existentes não são as melhores, as salas são pequenas e com muitas pessoas, bem como o sistema informático que passa a maior parte do tempo sem funcionar.

Relativamente às tarefas realizadas, considero que se tratam de tarefas demasiado morosas, essencialmente a análise da modelo 3 anexo F do IRS, mas dado a complexidade destas entendo que devem ser minuciosamente trabalhadas, não tendo infelizmente uma sugestão a fazer. Gostaria de ter ajudado mais na realização de tarefas, essencialmente na equipa de inspeção onde o meu papel foi apenas de observadora, contudo, visto que o trabalho realizado é delicado e de elevada importância, compreende-se o facto de um estagiário desempenhar esse papel.

Visto não poder sair com os inspetores para inspeções externas, não consigo analisar como são realizadas as inspeções nas instalações do contribuinte e ter um contacto mais próximo com este, o que se torna numa menos valia.

Quanto ao tema, acredito que com as atuais decisões judiciais que vão surgindo a favor da AT, a aplicação da CGAA se torne mais confortável por parte dos serviços tributários, pois o que pude observar durante o período de estágio é que existe alguma hesitação na aplicação desta cláusula.

Espero que o combate a estas condutas sofram novas alterações, pois na minha opinião este procedimento sai muito dispendioso para o Estado, e no que toca ao contribuinte, o novo procedimento coloca-o numa posição mais frágil, não lhe sendo tão favorável como o anterior.

Considero relevante sugerir que este tipo de procedimento seja realizado em conjunto por inspetores tributários e por juristas. A meu ver seria mais produtivo, tanto para defender as garantias dos contribuintes, como no decorrer de todo o processo, essencialmente na fundamentação, sendo fulcral no caso dos processos que procedem para o tribunal ou para a arbitragem tributária.

Em suma, o período de estágio foi escasso tendo em conta tudo o que se podia explorar nesta entidade de acolhimento, fundamentalmente porque gostaria de ter observado um processo em desenvolvimento no que toca ao tema escolhido, acreditando que teria sido uma mais-valia.

Tratou-se de um período de aprendizagem único, em que os conhecimentos adquiridos têm um carácter essencial no meu futuro profissional, tendo em conta que pretendo seguir a área fiscal.

CONCLUSÃO

Temas como a evasão fiscal são muito comuns nos dias de hoje, cada vez mais o cidadão assume uma postura negativa face ao Estado ao considerar este uma máquina cada vez mais injusta. Assim o contribuinte adota comportamentos que aos olhos da sociedade não são vistos como censuráveis mas sim de admiração, deste modo a fuga aos impostos cada vez mais é um problema que afeta gravemente o sistema fiscal português.

O procedimento de inspeção tributária assume especial relevância no percurso do estágio. O procedimento tem de obedecer a alguns princípios: verdade material, proporcionalidade, contraditório e cooperação. Este é previamente preparado, programado e planeado pelos inspetores tributários, pois sendo impossível inspecionar todos os contribuintes a seleção destes é realizada através de técnicas de auditoria em ambiente informatizado com o objetivo de descobrir os contribuintes em que há falhas nos seus deveres fiscais, descobrindo assim situações com maior potencial corretivo.

Este procedimento tem início quando o sujeito passivo assina a ordem de serviço ou o despacho dando origem à ação inspetiva. Posteriormente, é recolhida toda a informação que o inspetor tributário considerar essencial com o intuito de chegar a uma conclusão quanto à ação de inspeção. Estes elementos recolhidos vão ser indispensáveis para a elaboração fundamentada do Projeto Relatório, onde são realizadas as correções à matéria tributável. Seguidamente o sujeito passivo é informado das conclusões obtidas e caso estas lhe sejam desfavoráveis, pode nesse momento, através do direito de audição contra-argumentar de modo a convencer a AT que as conclusões estão erradas, alterando em todo ou em parte a decisão a seu favor. Por fim, o inspetor tributário tendo em conta os argumentos apresentados pelo contribuinte toma uma posição final, mantendo ou não a sua decisão nunca podendo prejudicar mais o sujeito passivo. É elaborado o relatório final e notificado o contribuinte para este tomar conhecimento da decisão definitiva.

Durante todo o procedimento a fundamentação é relevante, sendo uma exigência constitucional com o objetivo de assegurar a transparência da inspeção tributária e os direitos dos contribuintes.

Quanto ao tema da investigação científica, este caracteriza-se por ser uma obra de criatividade do contribuinte dado que o contribuinte foge aos impostos utilizando meios legais permitidos, nunca infringindo a lei. Não é qualquer contribuinte capaz de recorrer a este tipo de evasão, sendo por norma efetuada por grandes contribuintes que têm a aconselha-los profissionais na matéria.

As normas anti abuso encontram-se ao dispor da AT como forma de combate á evasão lícita, existindo as CEAA e a CGAA. As cláusulas específicas anti abuso são mais eficientes na obtenção imediata de receita, porém o facto de estas serem específicas e de se aplicarem maioritariamente aos impostos sobre o rendimento não ajuda, sendo a CGAA uma norma universal aplicável a todos os impostos e que abrange todos os tipos de sujeitos passivos de imposto.

A introdução desta cláusula geral no nosso ordenamento jurídico foi muito contestada, trazendo uma forte tensão no que toca aos princípios constitucionais. Talvez por este facto a sua aplicação tenha sido evitada durante muitos anos tendo sido em 2011 traçado um novo caminho no combate às condutas evasivas, pois surgiu a primeira decisão judicial favorável acerca da aplicação da CGAA por parte da AT. Desde então várias novidades surgiram, mais decisões judiciais surgiram o que tornou mais aceitável a aplicação desta cláusula por parte da AT.

O procedimento de aplicação foi alterado com o OE 2012, deixando de existir um procedimento prévio e próprio, sendo a sua aplicação efetuada em qualquer procedimento tributário em que o objeto consista a averiguação ou comprovação dos fatos tributários. Assim, o atual procedimento terá de obedecer aos requisitos referidos no CPPT como era até então, mas também aos consagrados no RCPIT. O prazo de caducidade foi alterado, e o recurso autónomo revogado. O contribuinte ficou mais frágil ao ser revogado o recurso autónomo, dando a este a possibilidade de combater a liquidação de imposto quando anteriormente combatia a legalidade da decisão levada pela AT na aplicação da cláusula.

BIBLIOGRAFIA

Alves, J. E Martins, J, (2002) *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*, Administração Geral Tributária

AT (2012/2014), *Plano estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras*, Ministério das Finanças

AT (2013), *Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira*, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Brás, A., (2005), *Os Princípios da Eficácia e da Eficiência Fiscais*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 416, pp. 163-181.

Courinha, Gustavo Lopes (2004), “ *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário – Contributo para a sua Compreensão*”, Almedina.

Dória, António Roberto Sampaio, (1970), “*A Evasão Fiscal Legítima: Conceito e Problemas*” in *Ciência Técnica Fiscal*, nº 143.

Iara Rodrigues Costa Marques Freitas (Agosto de 2012), *A Cláusula Geral Anti-Abuso como meio de combate ao planeamento fiscal ilegítimo: pressupostos e condições de aplicação da CGAA no Direito Fiscal Português*. Dissertação de Mestrado Forense - Vertente Civil / Empresarial, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa - Escola de Lisboa.

Leirião, Patrícia Meneses (2012), *A Cláusula Geral AntiAbuso e o seu procedimento de aplicação/ Patrícia Menezes Lerião; pref. Rogério M. Fernandes Ferreira*, Porto: Vida Económica,

Martins, A., Borges, R., (2006), *A Administração Fiscal como Elemento do Sistema Tributário*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 418, pp. 157-202.

Morais, Rui Duarte, (2012), *Manual do Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina.

Nabais, José Casalta, (2006), *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina.

Nunes, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs, *A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede fiscal – art. 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária – à luz dos Princípios Constitucionais do Direito Fiscal*, in “*Fiscalidade*, nº 3, Julho de 2000.

Ramos, Vasco Moura, (2001), *Da cláusula geral anti-abuso em direito fiscal e da sua introdução no ordenamento jurídico português*, Separata de: Boletim da Faculdade de Direito, Vol. 77, Coimbra.

Sanches, J.L, Saldanha, (2002), *Manual de Direito Fiscal*, 2ªedição Coimbra, Coimbra Editora.

Silva, João Nuno Galvão da, (2006), *Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti Abuso*, Revista da Ordem dos Advogados. ISSN 0870-8118. Ano 66, 2, p.791-832.

Diplomas e Códigos legislativos

Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de dezembro

Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro

Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de dezembro

Decreto-Lei nº42/91, de 22 de janeiro

Lei Geral Tributária

Regime Complementar da Inspeção Tributária

Código do Procedimento e Processo Tributário

Constituição da República Portuguesa

Regime Geral das Infrações Tributárias

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15/2/2011 (Processo nº 4255/10);

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 14/2/2012 (Processo nº 5104/11).

Páginas de Internet

<https://www.portaldasfinancas.gov.pt/pt/home.action>

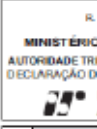
<http://www.caad.org.pt/>

Anexos

Anexo I : Modelo 3 anexo F

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2012

ORIGINAL PARA A DGC

 <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANERA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS MODELO 3 Anexo F</p>	1 CATEGORIA F RENDIMENTOS PEDIAIS	2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/> <input style="width: 20px;" type="text"/>	RESERVADO À LEITURA ÓTICA						
3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) Sujeito passivo A NIF 02 <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> Sujeito passivo B NIF 03 <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/> <input style="width: 40px;" type="text"/>									
4 RENDIMENTOS ENGOBADOS									
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS PREDIOS									
Freguesia (dígito)	Tipo	Artigo	Fracção/Secção	TITULAR	Parto %	RENDAS (Rendimento líquido)	RETENÇÕES NA FONTE DE IRS	ENTIDADE RETENTORA (NIF)	DESPESAS
401						- - -	- - -		- - -
402						- - -	- - -		- - -
403						- - -	- - -		- - -
404						- - -	- - -		- - -
405						- - -	- - -		- - -
406						- - -	- - -		- - -
407						- - -	- - -		- - -
408						- - -	- - -		- - -
409						- - -	- - -		- - -
410						- - -	- - -		- - -
411						- - -	- - -		- - -
412						- - -	- - -		- - -
413						- - -	- - -		- - -
414						- - -	- - -		- - -
415						- - -	- - -		- - -
416						- - -	- - -		- - -
TOTAL (ou a transportar)						- - -	- - -		- - -
5 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 6 e 23 do art. 71.º do EBF:					
1	2	3	4	5					
Opõe pelo englobamento dos rendimentos relativos a estes imóveis? SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/>									
6 SUBLOCAÇÃO									
TITULAR	RENDA RECEBIDA (valor líquido)	RETENÇÕES DE IRS	SUBLOCATÁRIO (NIF)	RENDA PAGA AO SENHORIO	SENHORIO (NIF)				
601	- - -	- - -		- - -					
602	- - -	- - -		- - -					
603	- - -	- - -		- - -					
604	- - -	- - -		- - -					
605	- - -	- - -		- - -					
7 RENDIMENTOS DE ANOS ANTERIORES INCLUIDOS NO QUADRO 4									
CAMPO 04	RENDIMENTO	N.º ANOS	CAMPO 04	RENDIMENTO	N.º ANOS				
<input style="width: 40px;" type="text"/>	- - -	<input style="width: 20px;" type="text"/>	<input style="width: 40px;" type="text"/>	- - -	<input style="width: 20px;" type="text"/>				
DATA	O(S) DECLARANTE(S), REPRESENTANTE LEGAL OU GESTOR DE NEGÓCIOS								
	Assinaturas								
	A) _____				B) _____				

4 RENDIMENTOS ENGLOBALDOS									
IDENTIFICAÇÃO MATRICIAL DOS PRÉDIOS				TITULAR	Parte %	RENDAS (Rendimento líquido)	RETENÇÕES NA FONTE DE IRS	ENTIDADE RETENTORA (NIF)	DESPESAS
Freguesia (código)	Tip	Adigo	Fregues/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 II: Tabelas de encargos processuais do CAAD

Tabela I
Relações Jurídicas de Emprego Público

Valor da Causa (€)	Encargos Processuais por sujeito processual¹ (€)
Até 2 000	50
De 2 000,01 a 30 000	75
De 30 000,01 a 100 000	150
De 100 000,01 a 300 000	250
De 300 000,01 a 600 000	350
A partir de 600 000	450

Valor do procedimento cautelar (€)	Encargos Processuais por sujeito processual¹ (€)
Até 300 000	70
Superior a 300 000	140

Valor da Causa para Ações de defesa dos direitos e interesses coletivos legalmente protegidos dos trabalhadores que representam (€)	Encargos Processuais por sujeito processual¹ (€)
N.º de Trabalhadores representados	2 a 10
Até 2 000	50
De 2 000,01 a 30 000	75
De 30 000,01 a 100 000	150
De 100 000,01 a 300 000	250
De 300 000,01 a 600 000	350
A partir de 600 000	450

¹ Montante fixo por parte.

N.º de Trabalhadores representados	11 a 25
Até 2 000	125
De 2 000,01 a 30 000	200
De 30 000,01 a 100 000	375
De 100 000,01 a 300 000	625
De 300 000,01 a 600 000	875
A partir de 600 000	1 125

N.º de Trabalhadores representados	26 a 49
Até 2 000	240
De 2 000,01 a 30 000	375
De 30 000,01 a 100 000	750
De 100 000,01 a 300 000	1 250
De 300 000,01 a 600 000	1 750
A partir de 600 000	2 225

N.º de Trabalhadores representados **+ 50**

10% dos Encargos Processuais por sujeito processual, por trabalhador

Valor dos encargos administrativos do Centro por sujeito processual	25,00 €
--	----------------

Valor das fotocópias de elementos do processo, para um número entre 10 e 50 fotocópias ou por cada conjunto de 50 fotocópias	5,00 €
---	---------------

Valor do envio das fotocópias por via postal	2,50 €
---	---------------

Valor da multa para prorrogação, por 3 dias, do prazo para contestação	100,00 €
---	-----------------

Obs. Iva incluído à taxa legal em vigor

Tabela II
Contratação Pública – Tribunal Singular

De	Até	Encargos Processuais ¹	Honorários Árbitro		Encargos Administrativos	
			Valor	%	Valor	%
-	30 000.00 €	306.00 €	500.00 €	163.4%	0.00 €	0.0%
30 000.01 €	60 000.00 €	612.00 €	550.80 €	90.0%	61.20 €	10.0%
60 000.01 €	80 000.00 €	816.00 €	734.40 €	90.0%	81.60 €	10.0%
80 000.01 €	100 000.00 €	918.00 €	826.20 €	90.0%	91.80 €	10.0%
100 000.01 €	150 000.00 €	1 020.00 €	918.00 €	90.0%	102.00 €	10.0%
150 000.01 €	200 000.00 €	1 224.00 €	1 101.60 €	90.0%	122.40 €	10.0%
200 000.01 €	250 000.00 €	1 428.00 €	1 285.20 €	90.0%	142.80 €	10.0%
250 000.01 €	275 000.00 €	1 632.00 €	1 468.80 €	90.0%	163.20 €	10.0%

- Para além dos 275 000.00€ até aos 15 500 000.00€, ao valor dos Encargos Processuais acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 102.00€.
- Para além dos 275 000.00€ até aos 1 975 000.00€, ao valor dos Honorários por Árbitro e dos Encargos Administrativos acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 91.80€ e 10.20€, respetivamente.
- Para além dos 1 975 000.01€ até aos 10 975 000.00€, ao valor dos Honorários por Árbitro e dos Encargos Administrativos, acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 86.70€ e 15.30€, respetivamente.
- Para além dos 10 975 000.01€ até aos 15 500 000.00€, ao valor dos Honorários por Árbitro e dos Encargos Administrativos, acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 81.60€ e 20.40€, respetivamente.
- Para além dos 15 500 000.01€ o valor dos Encargos Processuais é sempre de 63 750.00€.

Obs. Iva incluído à taxa legal em vigor

¹ Montante a pagar por cada sujeito processual com o início da arbitragem (cfr. Artigo 31.º do Regulamento).

Tabela III
Contratação Pública – Tribunal Coletivo

De	Até	Encargos Processuais ¹	Honorários Colectivo Árbitros		Encargos Administrativos	
			Valor	%	Valor	%
-	30 000.00 €	918.00 €	1 500.00 €	163.4%	0.00 €	0.0%
30 000.01 €	60 000.00 €	1 836.00 €	1 652.40 €	90.0%	183.60 €	10.0%
60 000.01 €	80 000.00 €	2 448.00 €	2 203.20 €	90.0%	244.80 €	10.0%
80 000.01 €	100 000.00 €	2 754.00 €	2 478.60 €	90.0%	275.40 €	10.0%
100 000.01 €	150 000.00 €	3 060.00 €	2 754.00 €	90.0%	306.00 €	10.0%
150 000.01 €	200 000.00 €	3 672.00 €	3 304.80 €	90.0%	367.20 €	10.0%
200 000.01 €	250 000.00 €	4 284.00 €	3 855.60 €	90.0%	428.40 €	10.0%
250 000.01 €	275 000.00 €	4 896.00 €	4 406.40 €	90.0%	489.60 €	10.0%

- Para além dos 275 000.00€ até aos 15 500 000.00€, ao valor dos Encargos Processuais acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 306.00€ (Tribunal Arbitral Coletivo).
- Para além dos 275 000.00€ até aos 1 975 000.00€, ao valor dos Honorários dos Árbitros e dos Encargos Administrativos acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 275.40€ e 30.60€, respetivamente.
- Para além dos 1 975 000.01€ até aos 10 975 000.00€, ao valor dos Honorários dos Árbitros e dos Encargos Administrativos, acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 260.10€ e 45.90€, respetivamente.
- Para além dos 10 975 000.01€ até aos 15 500 000.00€, ao valor dos Honorários dos Árbitros e dos Encargos Administrativos, acresce, por cada 25 000.00€ ou fração, 244.80€ e 61.20€, respetivamente.
- Para além dos 15 500 000.01€ o valor dos Encargos Processuais é sempre de 191 250.00€.

Obs. Iva incluído à taxa legal em vigor

¹ Montante a pagar por cada sujeito processual com o início da arbitragem (cfr. Artigo 31.º do Regulamento).