

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Leonor da Conceição Teixeira Santos

**Cumprimento e Erros Fiscais – A perspetiva do contribuinte e da administração
fiscal na ação inspetiva**

Cumprimento e Erros Fiscais – A perspetiva do contribuinte e da administração fiscal na ação inspetiva

Leonor da Conceição Teixeira Santos

ISCAC | 2021

Coimbra, julho de 2021



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Leonor da Conceição Teixeira Santos

**Cumprimento e Erros Fiscais – A perspetiva do
contribuinte e da administração fiscal na ação inspetiva**

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizada sob a orientação da Professora Cidália Maria da Mota Lopes e coorientação da Professora Clara Margarida Pisco Viseu.

Coimbra, julho de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

PENSAMENTO

Para ser grande, sê inteiro: nada

Teu exagera ou exclui.

Sê todo em cada coisa. Põe quanto és

No mínimo que fazes.

Ricardo Reis

AGRADECIMENTOS

Esta dissertação é o culminar de uma etapa de trabalho, que começou por ser uma experiência de aprendizagem e se transformou num compromisso.

Contudo, a conclusão desta etapa não seria possível sem o precioso contributo e apoio de todos aqueles que, de forma direta ou indireta, deram um pouco de si, tendo chegado o momento dos merecidos e sinceros agradecimentos.

O primeiro agradecimento é direcionado a todos os professores do mestrado, pelos ensinamentos transmitidos, e, em especial, à Professora Doutora Cidália Lopes, que me orientou na realização desta dissertação, pela sua disponibilidade, pelas suas ideias e sugestões críticas, sempre oportunas e úteis, pelos contributos e revisão, que se revelaram fundamentais para a conclusão.

À Professora Doutora Clara Viseu, pelo seu contributo na leitura atenta, na revisão do estudo empírico e sugestões críticas e oportunas.

Agradeço também ao meu colega e amigo Paulo Bragança, pelo seu valioso contributo, que começou com a sugestão do trabalho na vertente prática, e também pela disponibilidade, motivação, sugestões e colaboração desde a recolha de dados à leitura crítica do trabalho.

Ao Dr. José Gante, Diretor de Finanças de Leiria, pela disponibilidade e permissão para a recolha de dados que serviram de base ao presente estudo.

Aos colegas de mestrado, em especial à Paula e à Isa, com quem partilhei longas horas de estudo e de saudável convívio.

À minha família e em especial à minha irmã, pelo apoio e presença incondicional.

Aos meus amigos e colegas que, ao longo deste caminho, de forma direta ou indireta o tornaram mais fácil.

RESUMO

A presente dissertação versa sobre uma análise do cumprimento fiscal e dos erros fiscais, na perspectiva de regularização, voluntária ou involuntária, por parte dos contribuintes e da ação inspetiva tomada por parte da Autoridade Tributária (AT). Pretende-se, assim, analisar a propensão dos contribuintes para regularizar voluntariamente a sua situação fiscal, na sequência da atuação dos serviços de inspeção tributária, enquadrando-se, assim, na temática do cumprimento fiscal.

A escolha do tema reveste-se de particular importância. Em primeiro lugar, elevados níveis de cumprimento fiscal voluntário, conjugados com uma administração fiscal eficaz e eficiente na arrecadação da receita fiscal, constituem a chave de sucesso do sistema fiscal, conduzindo à pretensa equidade fiscal.

Em segundo lugar, conhecer o comportamento fiscal dos cidadãos e dos fatores que influenciam a sua conduta, é determinante no desenho e na implementação de medidas que maximizem o cumprimento voluntário das obrigações fiscais.

O estudo incidiu sobre os procedimentos de inspeção tributária, concluídos no ano de 2017, pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Leira, que foram analisados, seguindo a metodologia quantitativa na vertente de estudo de caso.

Concluímos que, para a população inquirida, e na sequência do procedimento inspetivo, em média 55% dos visados regularizaram voluntariamente a situação fiscal, em termos declarativos, sendo que destes, mais de 60% efetuaram também o pagamento voluntário do imposto devido. Verificaram-se maiores níveis de regularização voluntária por parte das pessoas singulares.

Palavras-chave: Cumprimento fiscal; inspeção tributária; regularização voluntária.

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to review the tax compliance and errors, regarding the perspective of voluntary or involuntary regularisation by taxpayers and the inspection action taken by the Tax Authority. The aim is to assess the tendency for taxpayers to voluntarily regularize their tax situation, following the actions of the tax inspection services, hence fitting within the theme of tax compliance.

The choice of this theme is particularly important. First, high levels of voluntary tax compliance, combined with an effective and efficient tax administration action in the collection of tax revenue are the key for the success of the tax system, leading to the envisioned tax equity.

Secondly, to understand the tax performance of citizens and the aspects that influence their behaviour is crucial to design and apply measures that maximize volunteer compliance of tax obligations.

The study focused on the tax inspection procedures completed in 2017 carried out by the Tax inspection services, Division of Leiria, which were examined, following the quantitative methodology in a case study approach.

We concluded that, for the reporting population, subsequent to the inspection procedure, an average of 55% of the taxpayers regularized their tax situation voluntarily in declarative terms, and of those, more than 60% have made the payment of the tax due voluntarily. We also concluded that individuals showed higher levels of voluntary tax compliance.

Keywords: Tax compliance; Tax audit; Voluntary tax compliance.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1 – REVISÃO DE LITERATURA	3
1.1. Os impostos e o cumprimento fiscal	3
1.1.1. Nota introdutória	3
1.1.2. Cumprimento fiscal voluntário e involuntário.....	3
1.1.3. Incumprimento fiscal: voluntário e involuntário	6
1.2. Consequências do incumprimento fiscal.....	8
1.3. A probabilidade de auditoria fiscal como determinante do cumprimento	9
1.4. Erros fiscais.....	11
1.4.1. Causas dos erros fiscais	12
1.4.2. Os erros e o cumprimento fiscal	14
1.5. Notas conclusivas	15
CAPÍTULO 2 – A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL	17
2.1 Nota introdutória	17
2.2 A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).....	17
2.3 Estratégia de atuação	18
2.4 O papel da AT no cumprimento fiscal	20
2.5 A ação da AT no combate à fraude e evasão fiscal – A ação de inspeção tributária.....	25
2.5.1 O Procedimento de inspeção propriamente dito.....	26
2.6 Procedimento de liquidação.....	32
2.6.1 Regularização voluntária versus documento de correção (DC).....	32
2.7 Notas conclusivas.....	33
CAPÍTULO 3 – MEIOS DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES - Breve referência....	35

3.1	Nota introdutória	35
3.2	Meios não impugnatórios.....	35
3.3	Meios impugnatórios administrativos e judiciais	36
3.3.1	Meios impugnatórios administrativos	36
3.3.2	Meios judiciais	41
3.4	Notas conclusivas	44
CAPÍTULO 4 – ESTUDO EMPÍRICO		45
4.1	Objetivos do estudo.....	45
4.2	Metodologia de investigação	45
4.3	Questões de investigação.....	46
4.4	Recolha de dados	48
4.5	População.....	51
4.6	Apresentação e análise de resultados	51
4.6.1	Âmbito da correção.....	52
4.6.2	Tipo de correção - Correções técnicas e métodos indiretos	64
4.6.3	Contencioso	67
4.6.4	Pagamento em processo de execução fiscal	72
CONCLUSÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS		74
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS		76

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 4.1 - Caracterização da população inquirida por Tipo de ação/Origem/Tipologia de SP.....	52
Tabela 4.2 - Âmbito da correção.....	52
Tabela 4.3- Correções à matéria tributável por tipo de correção – valor	53
Tabela 4.4- Correções à matéria tributável por tipo de correção – N.º de registos.....	54
Tabela 4.5 – Correções à MT com regularização voluntária declarativa e pagamento voluntário - valor.....	56
Tabela 4.6 - Correções à MT com regularização voluntária declarativa e pagamento voluntário – N.º de registos.....	57
Tabela 4.7 – Correções ao imposto por tipo de correção - valor	58
Tabela 4.8 – Correções ao imposto por tipo de correção – N.º de registos.....	60
Tabela 4.9 – Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – valor	61
Tabela 4.10 - Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – N.º de registos.....	62
Tabela 4.11 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC - valor	64
Tabela 4.12 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC – N.º de registos.....	66
Tabela 4.13 - Tipo de processo e origem da correção – N.º de registos	67
Tabela 4.14 – Tipo de contencioso na sequência de regularizações voluntárias declarativas com pagamento voluntário – N.º de registos.....	68
Tabela 4.15 - Tipo de contencioso, na sequência de regularizações voluntárias declarativas sem pagamento voluntário – N.º de registos	69
Tabela 4.16 - Contencioso apresentado após regularização voluntária declarativa – N.º de registos	69
Tabela 4.17 – Tipo de contencioso, na sequência das correções objeto de DC (sem regularização voluntária declarativa), com pagamento voluntário – N.º de registos.....	70

Tabela 4.18 - Tipo de contencioso, na sequência das correções objeto de DC (sem regularização voluntária declarativa), sem pagamento voluntário – N.º de registos	71
Tabela 4.19 - Contencioso apresentado nas situações que não obtiveram regularização voluntária declarativa – N.º de registos.....	71
Tabela 4.20 - Pagamentos em processo de execução fiscal.....	72

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 4.1 - Correções à matéria coletável por tipo de correção – valor	54
Gráfico 4.2 - Correções à matéria coletável por tipo de correção – N.º de registos	55
Gráfico 4.3 - Correções à MT com regularização voluntária declarativa e pagamento voluntário - valor	56
Gráfico 4.4 - Regularizações voluntárias com pagamento voluntário – N.º de registos	57
Gráfico 4.5 - Correções ao imposto por tipo de correção - valor	59
Gráfico 4.6 - Correções ao imposto por tipo de correção – N.º de registos	60
Gráfico 4.7 - Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – valor	62
Gráfico 4.8 - Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – N.º de registos	63
Gráfico 4.9 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC – valor	65
Gráfico 4.10 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC – N.º de registos	66

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AF - Administração Fiscal

Art. – Artigo

Art.s - Artigos

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira

Cfr. - Confrontar

CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT - Código do Procedimento e do Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DC - Documento de correção

DL - Decreto-Lei

DW – *Data Warehouse*

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT - Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IS - Imposto do Selo

IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT - Lei Geral Tributária

MT - Matéria tributável

N.º - Número

N.ºs - Números

OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico

PECFEFA - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira

PNAITA - Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira

QUAR - Quadro de Avaliação e Responsabilização

RCPITA - Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira

RFC - Retenção na Fonte de IRC

RFS - Retenção na Fonte de IRS

RGIT - Regime Geral das Infrações Tributárias

SEFWEB - Sistema de Execuções Fiscais WEB

SICAT - Sistema de Contencioso Administrativo Tributário

SICJUT - Sistema de Contencioso Judicial Tributário

SIIT - Sistema Integrado de Informação e Inspeção Tributária

SP - Sujeito Passivo

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TAF - Tribunal Administrativo e Fiscal

INTRODUÇÃO

A presente dissertação versa sobre uma análise do cumprimento e dos erros fiscais, centrando-se no estudo do comportamento de cumprimento fiscal dos cidadãos, na sequência da atuação da administração fiscal (AF) através do procedimento de inspeção tributária.

Pretendemos averiguar qual a propensão dos contribuintes, para regularizar voluntariamente, a sua situação fiscal, após a identificação de irregularidades com relevância fiscal, no âmbito de um procedimento de inspeção tributária.

O tema reveste-se de particular importância por vários motivos. Em primeiro, o estudo do comportamento dos cidadãos face aos impostos, é um assunto da ordem do dia para o decisor de política fiscal, pois alicerça o desenho de estratégias que conduzam à concretização dos objetivos do sistema fiscal.

Em segundo, o comportamento de cumprimento fiscal voluntário dos cidadãos constitui um fator de sucesso de qualquer sistema fiscal pois, por um lado, maximiza a arrecadação da receita fiscal, e por outro, e potencia a eficiência e eficácia do sistema fiscal.

Em terceiro, sendo abundante a literatura sobre comportamento fiscal, não foram identificados estudos a abordar esta temática do comportamento de cumprimento fiscal dos cidadãos no âmbito da ação inspetiva.

Emergindo as noções de cumprimento e incumprimento fiscal, são conhecidos da literatura os fatores determinantes destes comportamentos.

No que respeita à AF, temos assistido a uma mudança de paradigma na sua atuação, no sentido de substituir a ação repressiva e sancionatória por uma abordagem mais preventiva, fomentando o apoio ao cumprimento voluntário e a melhoria das relações, maximizando a confiança dos cidadãos na AF.

Definido o objetivo deste estudo, a sua apresentação ocorrerá ao longo de quatro capítulos.

O primeiro capítulo destina-se à revisão de literatura sobre cumprimento fiscal, no qual procedemos à definição de cumprimento fiscal voluntário e involuntário e incumprimento fiscal voluntário e involuntário, aludimos às consequências do

incumprimento e traçamos uma relação entre a probabilidade de auditoria e o cumprimento fiscal. Segue-se a referência aos erros fiscais, as suas causas e relações com o cumprimento fiscal.

No segundo capítulo abordamos a administração dos impostos em Portugal começando por uma breve apresentação da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), a sua estratégia de atuação e o seu papel na implementação de medidas que promovam o cumprimento fiscal voluntário e minimizem a ocorrência de erros fiscais. Enfatizamos o seu papel no combate à fraude e evasão fiscal, essencial para garantir uma maior equidade fiscal e que é concretizado maioritariamente através do procedimento de inspeção tributária, que descrevemos em pormenor.

No terceiro capítulo aludimos aos meios de defesa dos contribuintes, mormente os meios impugnatórios administrativos e judiciais mais utilizados, contra atos de liquidação praticados na sequência da atuação da inspeção tributária.

O quarto capítulo contempla a análise da informação em que assenta este estudo, começando por definir a metodologia de investigação, mais concretamente, as questões em análise, o processo de recolha de dados e, por fim, a análise dos resultados.

Por último, resumimos as principais conclusões apuradas.

CAPÍTULO 1 – REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Os impostos e o cumprimento fiscal

1.1.1. Nota introdutória

Os impostos assumem um papel crucial na receita pública, uma vez que representaram cerca de 60%, da receita total, nos anos 2018 e 2019, segundo os dados publicados pelo Ministério das Finanças (Relatório do Orçamento do Estado 2020).

Uma AF eficiente conjugada com elevados níveis de cidadania fiscal que motivem o cumprimento voluntário das obrigações fiscais por parte dos cidadãos, constituem elementos chave para garantir a arrecadação da receita pública.

Vigora entre nós a regra do sistema fiscal de base declarativa, pois o apuramento do imposto é efetuado com base na declaração apresentada pelo contribuinte, recaindo sobre este a obrigação de apresentar a respetiva declaração fiscal, apesar da evolução no sentido da disponibilização de declarações fiscais pré-preenchidas. Daí emerge o interesse fulcral do cumprimento fiscal voluntário dos contribuintes, pelo que, o estudo dos erros fiscais constitui um tema de relevante interesse, quer para a política fiscal, quer para a comunidade científica, dado que escasseiam os estudos em matéria de erros.

O presente capítulo encontra-se, então, dividido em 3 partes. Em primeiro a definição de cumprimento fiscal voluntário e involuntário e de incumprimento fiscal voluntário e involuntário, seguindo-se uma breve alusão às consequências do incumprimento, em segundo, destacamos a probabilidade de auditoria como determinante do cumprimento fiscal e, por último, o conceito de erro fiscal.

1.1.2. Cumprimento fiscal voluntário e involuntário

O cumprimento das obrigações fiscais foi desde sempre um foco de preocupação dos diferentes decisores de política fiscal.

Os pioneiros no estudo do cumprimento fiscal Allingham & Sandmo (1972), centraram a sua atenção na declaração do rendimento verdadeiro.

A noção de cumprimento fiscal refere-se à vontade dos contribuintes em agir de acordo com o espírito e a letra da lei tributária e da administração, sem intervenção da fiscalização (James & Alley, 2002, cit. Saad 2012). No mesmo sentido, Andreoni, Erard

& Feinstein (1998), defendem também que o cumprimento fiscal refere-se à vontade dos contribuintes em obedecer às normas fiscais.

Para Roth, Scholz, & Witte (1989), o cumprimento fiscal assenta na verdade declarativa e tempestiva, pois este verifica-se quando o contribuinte entrega todas as declarações fiscais, dentro do prazo legal, e reporta com rigor informação verdadeira, de acordo com a lei em vigor. Também para Alm (1991), o cumprimento fiscal consiste na comunicação de todos os rendimentos e pagamento de todos os impostos, em cumprimento da lei e das decisões judiciais.

Numa outra perspetiva McBarnet (2003), defende que o cumprimento fiscal deve ser entendido em três vertentes:

- Compromisso, que corresponde à postura adotada pelos que pagam os seus impostos de bom grado;
- Resistência, manifestada quando o contribuinte mostra relutância mas ainda assim paga os seus impostos;
- Cumprimento criativo, que pode ser defendido como não cumprimento pois corresponde a condutas que pretendem reduzir o montante do imposto a pagar através do aproveitamento de lacunas da legislação.

O cumprimento fiscal criativo constitui um problema que tem como causas, por um lado, a letra da lei e por outro, a atitude adotada relativamente a esta.

A orientação aprovada pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE em 2004, (Subgroup, 2004), menciona quatro obrigações fiscais, que são aplicáveis genericamente aos contribuintes e que entroncam a definição de cumprimento fiscal, são elas: registo no sistema; apresentação de declarações fiscais dentro do prazo legalmente previsto; apresentação de informação completa e verdadeira e, efetuar o pagamento devido no prazo legal.

No mesmo sentido Lopes (2008), defende que o conceito de cumprimento fiscal envolve um conjunto de operações que englobam: *“o registo dos contribuintes dentro do sistema; o preenchimento de toda a documentação necessária ao cumprimento das suas obrigações fiscais; a declaração dos valores verdadeiros e corretos de rendimento e de riqueza, de acordo com o seu arquivo fiscal; e por último, o contribuinte deve efetuar o pagamento das suas obrigações fiscais no tempo devido.”* Ainda de acordo

com a mesma autora, o cumprimento das obrigações fiscais depende muito dos conhecimentos técnicos do contribuinte para calcular o montante correto do imposto. Por conseguinte, para definir o cumprimento temos que considerar duas grandes categorias: o cumprimento administrativo no qual se incluem as regras e os procedimentos que o contribuinte deve cumprir no prazo legal; o cumprimento técnico que tem subjacente o cálculo do imposto devido de acordo com a lei fiscal.

Em consonância com esta definição, as obrigações fiscais tipificadas na nossa ordem jurídica, são constituídas pela obrigação principal de pagamento do imposto, e por um conjunto de obrigações acessórias¹ que se podem resumir como um conjunto de deveres que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente, a obrigação de registo, de apresentação de declarações e prestação de informações.

Em suma e acompanhando Lopes (2008), a definição de cumprimento (voluntário) está associada ao grau de observância dos contribuintes com as leis fiscais, sem necessidade de atividades de imposição por parte da AF.

Daqui decorre, *a contrario*, que se o cumprimento fiscal se concretizar na sequência da atuação da AF, não estamos perante uma atitude de cumprimento voluntário mas antes, de um cumprimento quase “forçado”, ou seja, involuntário.

É neste sentido que Singh (2003), cit. Palil, Hamid, & Hanafiah (2013), descreve o cumprimento fiscal como uma ação voluntária se for realizada sem esperar por ações de acompanhamento das autoridades fiscais, pelo que, após intervenção das autoridades fiscais, não estamos perante cumprimento voluntário propriamente dito.

Sanches (2002), advoga que, o cumprimento forçado (execução) deve ter lugar, sob pena de generalização das situações de incumprimento. Além do pagamento voluntário do imposto, existe a possibilidade de pagamento coercivo, quando inserido num processo coativo, no âmbito do exercício de poderes públicos. Este processo coativo

¹ Vide artigo (art.) 31º da Lei Geral Tributária (LGT), sob a epígrafe “obrigações dos sujeitos passivos”

1 - Constitui obrigação principal do sujeito passivo efetuar o pagamento da dívida tributária.

2 - São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.

confere ainda alguns poderes de escolha ao contribuinte, nomeadamente, pagamento em prestações, dação em pagamento ou nomeação de bens à penhora.

Assume-se que os níveis de cumprimento fiscal podem aumentar, através do incremento dos níveis de poder e confiança, no entanto, o cumprimento daí resultante é forçado no primeiro caso e voluntário no segundo (Kirchler, Hoelzl, & Wahl, 2008).

1.1.3. Incumprimento fiscal: voluntário e involuntário

As condutas de incumprimento fiscal são concretizadas das mais diversas formas, constituindo um óbice que se coloca ao desenvolvimento da economia de qualquer país.

Partindo da noção de cumprimento fiscal, que assenta na vontade dos contribuintes em agir de acordo com a lei fiscal, (Saad, 2012), este autor defende que o incumprimento fiscal pode ser definido como a relutância ou falta de vontade de agir de acordo com a lei fiscal vigente.

Para Roth et al. (1989), o incumprimento fiscal no sentido geral, refere-se a todo o comportamento intencional ou não intencional, de incumprimento da lei tributária.

Alm & Torgler (2012), afirmam que as pessoas não gostam de pagar impostos e concretizam diversas ações para reduzir as suas obrigações fiscais.

No mesmo sentido Pereira (2007), defende que a minimização dos impostos a suportar, é inerente à racionalidade económica, quer no plano pessoal quer no plano empresarial.

É certo que a minimização dos impostos a pagar se traduz no aumento do rendimento disponível após imposto para o contribuinte, o que numa atitude egocêntrica nos poderá levar a admitir tratar-se de uma tendência natural.

Do ponto de vista da vontade do cidadão, o comportamento de (in)cumprimento fiscal, pode ocorrer de forma não intencional (incumprimento involuntário), ou de forma deliberada ou intencional (incumprimento voluntário), onde se inserem a fraude e evasão fiscal.

1.1.3.1. Incumprimento fiscal involuntário

O incumprimento fiscal nem sempre decorre de práticas deliberadas ou intencionais dos cidadãos, pois não raras vezes, o mesmo resulta de atitudes de mera negligência, omissão, ou até, do desconhecimento da lei fiscal.

O incumprimento fiscal involuntário “*pode resultar do erro de interpretação da lei, do desconhecimento da lei, do descuido e imprudência da administração de documentos, ou mesmo da incapacidade legítima para pagar uma dívida fiscal. Ou seja, resulta da prática não premeditada de um ato que é contrário ou omissivo à lei*” (Pinto, Cruz, & Abrunheiro, 2014).

O incumprimento fiscal involuntário decorre de erros não intencionais, não representando tentativas deliberadas para reduzir a carga fiscal (Lopes & Sá, 2014).

1.1.3.2. Incumprimento fiscal voluntário (evasão e fraude)

O incumprimento fiscal voluntário resulta, em regra, de uma falha intencional do contribuinte, no cumprimento das suas obrigações tributárias, inserindo-se neste grupo, a fraude e evasão fiscais (Lopes & Santos, 2013).

As práticas que visam a diminuição do imposto a pagar, podem ser concretizadas de diversas formas, que podem culminar em práticas de gestão fiscal, evasão fiscal e fraude fiscal, ainda que por vezes seja difícil de definir as fronteiras entre elas (Pereira, 2007).

Ainda que do ponto de vista prático, o efeito seja o mesmo, a diminuição da arrecadação de receita, do ponto de vista teórico e legal, estas práticas são distintas, pelo que, importa definir cada uma delas.

De acordo com Pereira (2007), a **gestão fiscal** (“*tax planning*”), também designada de planeamento fiscal legítimo (Sanches, 2006), consiste em minimizar o imposto a pagar por uma via lícita e facultada pelo legislador ao contribuinte, na gestão normal dos seus negócios, podendo este optar por uma via que proporciona menor carga fiscal, como é o exemplo das exclusões fiscais ou da possibilidade de utilização de benefícios fiscais.

Por sua vez a **evasão fiscal** (“*tax avoidance*”) ou elisão fiscal, traduz-se na prática de atos lícitos, mas com recurso a práticas abusivas, que resultam muitas vezes do aproveitamento de lacunas existentes na lei.

Por último, a minimização do imposto pode ser conseguida através da **fraude fiscal** (“*tax evasion*”) em sentido amplo, que é perpetrada através da prática de atos ou negócios ilícitos, infringindo claramente a lei fiscal, no intuito de obter uma vantagem patrimonial indevida.

Sendo certo que as mencionadas ações visam diminuir a carga fiscal - “*A fraude é um fenómeno intencional que tem o propósito de lesar os cofres do Estado em benefício do infrator, enquanto que, a evasão também pode verificar-se por mera negligência ou desconhecimento*” (PECFEFA - Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira, 2018 - 2020).

Do ponto de vista prático, na perspetiva dos Estados lesados e dos contribuintes cumpridores, a fraude e evasão fiscal têm o mesmo efeito, pois ambas têm como consequência a diminuição da receita fiscal para os primeiros e a sobrecarga fiscal para os segundos, sendo a previsão legal que distingue as duas ações (Bragança, 2012).

1.2. Consequências do incumprimento fiscal

As consequências dos comportamentos de evasão e fraude fiscal são nefastas para o são desenvolvimento da economia e do país, pois levam a um desenvolvimento económico mais lento e condicionam o nível de qualidade dos serviços públicos (PECFEFA – 2018-2020). Pereira (2007), refere ainda graves consequências ao nível da falta de competitividade económica, uma vez que esta está relacionada com o nível de economia informal.

Por outro lado, no plano fiscal mas com incidência social, a fraude e evasão fiscal levam à não concretização do princípio da igualdade, pois conduzem a níveis de carga fiscal mais elevados sobre os contribuintes cumpridores. Isto é, uma vez que o Estado pretende arrecadar determinado volume de receita, a contribuição devida pelos incumpridores desloca-se para os cumpridores (Pereira, 2007).

Seguindo o mesmo autor, um contexto de elevados níveis de evasão e fraude fiscal, em que o pagamento de impostos não seja acolhido como um dever, é todo o ambiente social que se degrada, pois os impostos são a primeira manifestação de cidadania.

1.3. A probabilidade de auditoria fiscal como determinante do cumprimento

Conhecer as razões que induzem os cidadãos ao cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais constitui a chave de sucesso no desenho e implementação de políticas que maximizem a eficiência dos sistemas fiscais atuais.

Os estudos de referência em matéria de evasão fiscal, de que são exemplos Jackson & Millirion (1986), Richardson (2006) e Lopes & Santos (2013), apontam como determinantes do comportamento de cumprimento fiscal, fatores demográficos, económicos e sociológicos ou psicológicos (fatores comportamentais).

Estes autores apontam como fatores demográficos, a idade, tendo verificado maiores níveis de cumprimento por parte dos contribuintes de mais idade; o género, concluindo que o género feminino é em regra mais cumpridor; e a educação, sendo que quanto a este fator, as conclusões não são unânimes.

São apontados como fatores económicos, o nível dos rendimentos auferido e a origem dos mesmos, verificando maiores níveis de cumprimento entre os contribuintes com nível médio de rendimentos (Jackson & Millirion 1986 cit. Lopes & Santos 2013) e entre os trabalhadores dependentes (Andreoni et al, 1998; Pinto, 2016).

Também relacionado com os fatores económicos, surge a probabilidade de ser detetado e a aplicação de sanções (Lopes & Santos 2013).

De acordo com Park & Hyun (2003), as baixas taxas de imposto e elevadas taxas na aplicação de sanções, combinadas com elevada probabilidade de auditoria, estão associadas a maiores níveis de cumprimento fiscal.

Para Allingham & Sandmo (1972), a probabilidade de deteção e a aplicação de sanções estão diretamente relacionadas com o montante de rendimentos declarado. Nesta perspetiva, que assenta no modelo económico tradicional², os contribuintes ponderam a vantagem económica do incumprimento fiscal e o prejuízo consubstanciado na multa que venha a ser aplicada, caso venha a ser detetada a situação de incumprimento fiscal (Lopes & Santos, 2013). Por conseguinte, o incumprimento fiscal torna-se aliciante

² Os modelos económicos tradicionais não tomam em consideração as motivações comportamentais dos contribuintes (Lopes & Santos, 2013).

quando a relação custo benefício é positiva, ou seja, quando a sanção a aplicar na sequência da infração praticada é inferior ao imposto que seria pago, caso tivesse sido declarada a totalidade do rendimento (Devos, 2014).

Para perceber a resposta dos contribuintes a uma maior probabilidade de auditoria, no âmbito do estudo realizado por Slemrod, Blumenthal, & Christian (2001), foram selecionados aleatoriamente 1724 contribuintes do Estado do Minnesota, os quais foram informados de que os seus rendimentos que estavam prestes a declarar, iriam ser auditados. Os resultados demonstraram que o grupo de contribuintes que foi informado da futura auditoria à sua declaração de rendimentos declarou importâncias superiores, quando comparado com grupos semelhantes, que não receberam essa informação. A percepção dos contribuintes de que a evasão fiscal não será detetada e punida, ou seja, baixa probabilidade de auditoria, justifica os resultados deste estudo, constituindo fator de incumprimento fiscal (Slemrod et al., 2001).

No mesmo sentido, Saad (2014), constatou também que a percepção dos contribuintes de que o incumprimento fiscal não será detetado pelas autoridades fiscais motiva os contribuintes a não cumprir as suas obrigações fiscais.

Porém, de acordo com o estudo realizado por Mendoza, Wielhouwer, & Kirchler (2017), a relação entre a auditoria e o cumprimento fiscal não é linear, isto é, o incumprimento fiscal diminui até ser atingido um determinado nível de auditoria, e aumenta para além desse nível (sendo representado graficamente por uma curva em forma de U). Segundo estes autores, ao serem ultrapassados determinados níveis de auditoria, o incumprimento fiscal aumenta, devido ao sentimento de desconfiança e de injustiça que geram nos cidadãos. Sinais fortes de desconfiança afastam os cidadãos da AF, conduzem a relações hostis e fomentam resistência ao cumprimento fiscal.

Parece haver unanimidade na consideração das variáveis probabilidade de auditoria e aplicação de sanções, enquanto mecanismos dissuasores do incumprimento fiscal. Contudo, tal concordância não se verifica quanto à sua eficácia, dado que, Park & Hyun, (2003) defendem que as elevadas taxas de penalização são mais eficazes do que a probabilidade de auditoria. Por sua vez, Pinto (2016), constatou de modo diverso, concluindo pela maior eficácia da elevada probabilidade de auditoria.

A introdução de fatores comportamentais no estudo do comportamento fiscal levou à adoção de modelos mistos de investigação, conjugando estes fatores com os demográficos e económicos.

Jackson & Millirion (1986), identificaram a complexidade, a equidade, os contactos com a administração fiscal, o comportamento dos pares e a ética ou moral tributária, como fatores comportamentais determinantes do comportamento fiscal.

1.4. Erros fiscais

Os erros praticados pelos contribuintes constituem um óbice ao cumprimento fiscal.

Apesar de contemplar diversas referências aos erros que podem surgir no âmbito na relação entre o contribuinte e a AF (erros de preenchimento, declarativos; erros de cálculo ou escrita; erros contabilísticos; erros a corrigir em procedimento próprio), os normativos fiscais não definem o conceito de erro fiscal.

Dada a relação próxima entre a contabilidade e a fiscalidade no que respeita à determinação do lucro tributável das empresas,³ socorremo-nos da definição de erros constante na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF)⁴. Esta norma prevê no seu parágrafo 5 a definição de erros de períodos anteriores, como omissões e declarações incorretas nas demonstrações financeiras, decorrentes da falta de uso ou uso incorreto de informação fiável, podendo decorrer de erros matemáticos, erros na aplicação das políticas contabilísticas, falta de cuidado ou interpretações incorretas de factos e fraudes.

Neste sentido, Rodrigues (2016) refere que o conceito de erro engloba erros imateriais feitos intencionalmente e erros materiais quer sejam intencionais ou não, os quais

³ O modelo de determinação do rendimento tributável das empresas adotado no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), é o modelo de dependência parcial, conforme se extrai do n.º 1 do seu art. 17º, ao determinar que o lucro tributável das pessoas coletivas é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do mesmo Código. O ponto de partida para determinação do rendimento tributável é a contabilidade seguindo-se as correções que o legislador entende necessárias com o objetivo de obter o lucro real.

⁴ As NCRF constituem uma adaptação das normas internacionais de contabilidade, adotadas na União Europeia (UE), tendo em conta o tecido empresarial português e o facto de algumas entidades se encontrarem obrigadas ou terem a opção de aplicar as citadas normas internacionais – Vide parágrafo 5 do Anexo ao Decreto-Lei (DL) n.º 158/2009, de 13 de julho.

podem decorrer de erros matemáticos, erros na aplicação das políticas contabilísticas, descuidos ou interpretações incorretas de factos ou fraudes.

Cientes da proibição de analogia no que respeita à interpretação das normas fiscais, somos em crer que a definição de erros constante do normativo contabilístico poderá contribuir para a definição de erros fiscais.

De facto, os erros fiscais podem decorrer de práticas intencionais ou não intencionais dos contribuintes, ou dos profissionais que auxiliam os contribuintes na preparação da informação fiscal e submissão ou entrega das respetivas declarações fiscais.

1.4.1. Causas dos erros fiscais

Os erros fiscais decorrentes de práticas deliberadas ou não deliberadas dos contribuintes, estão relacionadas por um lado, com a legislação fiscal e por outro, com o preenchimento de formulários ou declarações fiscais.

1.4.1.1. Erros relacionados com a legislação fiscal

O cumprimento rigoroso e tempestivo das obrigações fiscais requer um vasto conhecimento específico em matéria fiscal, pelo que, os erros relacionados com a legislação fiscal, têm origem no nível de conhecimento desta legislação.

São vários os fatores suscetíveis de influenciar o nível de conhecimento da legislação fiscal (Krause, 2000; McKerchar, 2001; Lopes & Sá, 2014; Saad, 2014). Desde logo, a sua extensão, dado que as leis fiscais encontram-se previstas nos diversos códigos fiscais que regulam os respetivos impostos, mas não se limitam a estes, pois vigora uma vasta panóplia de leis avulsas, e ainda as clarificações/instruções com carácter administrativo propaladas através de ofícios circulados.

O desconhecimento ou conhecimento desajustado relativamente à incidência de imposto, eventuais deduções ou benefícios fiscais e prazos declarativos e de pagamento, conduzem necessariamente a erros fiscais que se traduzem em erros nos montantes declarados, apresentação intempestiva de declarações e de pagamento do imposto, bem como, à ausência do cumprimento dessas obrigações declarativas e de pagamento.

O nível de complexidade do sistema fiscal também constitui um fator relevante no que respeita ao nível de conhecimento da lei fiscal, pois sistemas fiscais muito complexos tendem a ser mal compreendidos por parte dos cidadãos e, conseqüentemente, a criar

resistência na sua aceitação. A existência de detalhes excessivos para apuramento do imposto potencia a ocorrência de erros.

Também relacionados com a legislação fiscal ocorrem os erros de interpretação da lei que se revelam quando o contribuinte, tendo conhecimento da lei, a interpreta de forma diversa daquela que é a interpretação da AF (Krause, 2000) e, no limite, conduzem a diferendos que são dirimidos em processo de contencioso tributário.

Ainda relacionada com esta temática, a instabilidade política, governativa e fiscal e as constantes alterações à legislação fiscal e dos sistemas fiscais, geram sentimentos de incerteza e vulnerabilidade nos contribuintes, conduzindo por um lado, a erros e falhas por parte destes e, por outro, a erros ou falhas de informação também por parte da AF (Pinto et al., 2014). As constantes alterações à vasta legislação fiscal, potenciam a ocorrência de erros fiscais, mesmo para os contribuintes e profissionais da área, determinados em estar a par das novidades legislativas nesta matéria.

De acordo com o estudo realizado por Lopes & Sá (2014), uma legislação fiscal menos extensa, menos confusa e mais clara, utilizando vocabulário mais comum ao cidadão, são fatores que facilitam a entrega das declarações fiscais e, por conseguinte, diminuem a ocorrência de erros.

A própria propensão e aptidão do cidadão para compreender o sistema fiscal e as finalidades subjacentes, podem influenciar o nível de conhecimento fiscal.

1.4.1.2. Erros relacionados com o preenchimento das declarações

A par do conhecimento e correta interpretação da lei fiscal, não menos importante é o correto preenchimento das declarações fiscais, que via de regra são constituídas por formulários elaborados e disponibilizados pela AF e são preenchidos pelo contribuinte.

O correto preenchimento das declarações fiscais depende também do conhecimento da lei fiscal, nomeadamente de alguns conceitos técnicos contidos nas declarações, pelo que, os dois fatores estão estritamente relacionados.

O estudo realizado por McKerchar (2001), na Austrália, identificou os problemas mais comuns com que se deparam os contribuintes, ao entregarem as declarações fiscais, concluindo que, a compreensão das instruções contidas nos manuais de instruções fornecidos pela AF, constitui o problema mais frequente, seguindo-se da dificuldade de

compreensão das regras e dos formulários e outras informações relevantes fornecidas pela AF.

A declaração fiscal é muitas vezes o único ponto de contacto entre o contribuinte e a AF, pelo que, importa que o formulário disponibilizado, seja bem concebido, simples, compreensível, com linguagem acessível, tornando-se fácil de compreender e utilizar (Foers, 1993).

A elaboração de formulários compreensíveis com linguagem acessível e de fácil utilização pelo cidadão comum, e que simultaneamente contenham os requisitos técnicos e legais do respetivo imposto, constitui um desafio merecedor de cuidado por parte da AF, no sentido de diminuir os erros involuntários no seu preenchimento.

A simplificação da lei, dos formulários disponibilizados e a utilização de linguagem clara nas comunicações, são fatores a ter em conta, no sentido de reduzir os erros fiscais involuntários (OCDE, 2010).

Aqui chegados, abordadas as principais causas dos erros fiscais, assumimos que o conceito de erros fiscais, respeita a falhas que podem ocorrer aquando do apuramento do montante sujeito a tributação ou aquando da apresentação da respetiva declaração à AF através do preenchimento do respetivo formulário. Estes erros podem derivar de desconhecimento, conhecimento inadequado ou insuficiente da lei, incorreta interpretação da lei, erros de cálculo ou meros erros no preenchimento da declaração, quer resultem de uma conduta não intencional, meramente negligente ou até deliberada.

1.4.2. Os erros e o cumprimento fiscal

Os erros praticados pelos contribuintes constituem uma importante categoria de incumprimento fiscal, que consoante a motivação subjacente, se traduz em incumprimento fiscal voluntário ou involuntário.

Os erros decorrentes do desconhecimento da lei, conhecimento desajustado ou da sua incorreta interpretação, constituem práticas involuntárias que conduzem necessariamente ao incumprimento fiscal involuntário.

Na mesma senda, também os erros de cálculo resultantes de operações matemáticas, erros praticados nos registos de documentos com relevância fiscal (contabilísticos, por

exemplo) e erros no preenchimento das declarações fiscais, desde que praticados involuntariamente, constituem igualmente uma forma de incumprimento fiscal involuntário.

Por outro lado, o aproveitamento da lei fiscal, através da exploração de lacunas existentes ou mediante interpretações contrárias ao espírito da lei ou à interpretação veiculada pela AF, conduz a erros fiscais voluntários e conseqüente incumprimento fiscal voluntário.

Também os erros decorrentes de práticas intencionais, através de omissões declarativas ou da redução dos montantes de rendimento apurados ou declarados, ou declaração de benefícios fiscais indevidos, com o objetivo de reduzir a tributação e, conseqüentemente, o montante de imposto a pagar, constituem erros fiscais voluntários e, por conseguinte, incumprimento fiscal voluntário.

Os erros fiscais voluntários e involuntários constituem uma importante limitação ao cumprimento fiscal eficaz, pelo que, é necessária uma atitude vigilante por parte da AF no sentido de detetar as situações que suscitem maior número de erros, e desenvolver ações com vista a reduzir a tendência para ocorrência desses erros.

1.5. Notas conclusivas

O cumprimento fiscal voluntário verifica-se quando o contribuinte cumpre com rigor e de forma voluntária com as obrigações fiscais vigentes. Estas obrigações incluem nomeadamente, a entrega das declarações de registo, declarações de rendimento com informação completa e verdadeira, prestação de informações e esclarecimentos à AF e pagamento do imposto, tudo dentro do prazo legal e sem intervenção da AF.

Quando o cumprimento fiscal resulta da atuação de AF, estamos perante cumprimento fiscal involuntário, uma vez que a atuação do contribuinte surge na sequência da atuação prévia da AF.

Uma vez que nem todos os cidadãos cumprem as obrigações fiscais, surge o problema do incumprimento fiscal, resultante de ações intencionais ou não intencionais, que desencadeiam o incumprimento fiscal voluntário e involuntário, respetivamente.

O incumprimento fiscal voluntário resulta de ações deliberadas que visam, em regra, diminuir o imposto a pagar, consubstancia as situações de fraude ou evasão fiscal.

Já o incumprimento fiscal involuntário, decorre de práticas não intencionais, resultam normalmente da ocorrência de erros de desconhecimento ou interpretação da lei, erros de cálculo, ou erros no preenchimento das declarações fiscais, ou impossibilidade de pagamento da prestação tributária.

Os erros fiscais constituem uma importante categoria de incumprimento fiscal, e são originados por fatores relacionados com a legislação fiscal e com o preenchimento das declarações fiscais. Consoante a motivação subjacente, os erros fiscais originam incumprimento fiscal involuntário ou voluntário.

CAPÍTULO 2 – A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

2.1 Nota introdutória

A atual Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) resultou da fusão da Direcção-Geral dos Impostos, da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo e da Direcção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros, numa única entidade, visando assegurar maior coordenação na execução das políticas fiscais e maior eficiência na alocação e utilização de recursos.

Com atribuições na área tributária e também aduaneira, a AT desempenha um papel fulcral no financiamento do Estado, sendo responsável pela cobrança de mais de 80% das receitas do Estado (Plano Estratégico, 2020-2022).

Neste capítulo fazemos uma breve apresentação da AT, referindo algumas das suas atribuições e estratégias de atuação junto dos seus *stakeholders*, seguindo-se a alusão aos seus dois grandes eixos de atuação - o apoio ao cumprimento fiscal e o combate à fraude e evasão fiscais – no que respeita a este segundo vetor, enfatizamos o papel do procedimento de inspeção tributária que traçamos em detalhe. Terminamos com a referência ao procedimento de liquidação, como consequência do procedimento inspetivo, caso se verifiquem alterações à situação tributária declarada pelo contribuinte.

2.2A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

A AT é um serviço da administração direta do Estado, dotado de autonomia administrativa e que tem por missão *“administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.”*⁵

Para concretização da sua missão, a AT prossegue um conjunto de atribuições, das quais salientamos as seguintes:

⁵ Vide art. 1º, n.º 1 e art. 2º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro.

- Assegurar a liquidação e cobrança dos impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo, dos direitos aduaneiros e demais tributos que lhe incumbe administrar;
- Exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira, prevenir, investigar e combater a fraude e evasão fiscais e aduaneiras e os tráficos ilícitos;
- Exercer a ação de justiça tributária;
- Promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor as medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas;
- Informar os contribuintes e os operadores económicos sobre as respetivas obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas.

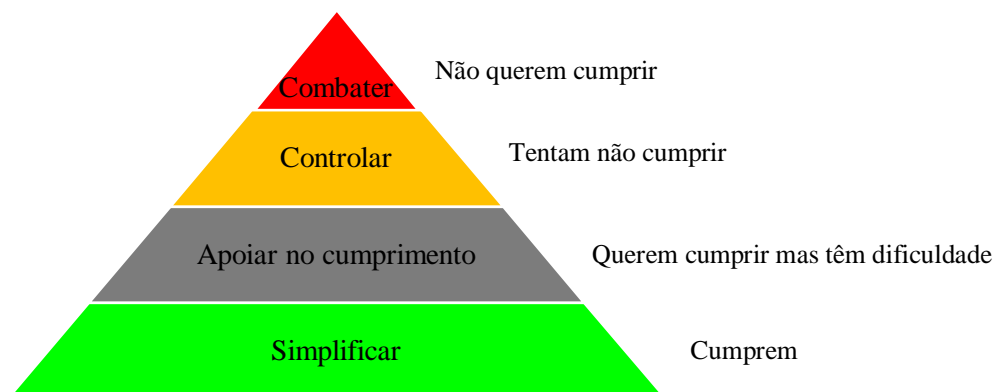
Tendo como um dos principais objetivos, a cobrança dos impostos legalmente previstos e devidos ao sujeito ativo da relação jurídica tributária, as atribuições da AT visam alcançar outros objetivos fundamentais do sistema fiscal, nomeadamente o combate à fraude e evasão fiscais e também uma componente de serviço de apoio ao contribuinte, designadamente, o dever de informar e apoiar os contribuintes sobre as suas obrigações fiscais, apoiando-os no cumprimento das mesmas.

2.3 Estratégia de atuação

Nos últimos tempos, temos assistido a uma mudança de paradigma na atuação da AF, no sentido de substituir a ação repressiva e sancionatória, por uma ação mais preventiva, informativa, formativa e de apoio ao cumprimento voluntário.

Nesta senda, a atuação da AF nos dois últimos anos, tem sido orientada em dois eixos de ação principais, por um lado, simplificar e apoiar aqueles que querem cumprir com as obrigações tributárias e por outro, encetar uma luta contra a fraude e evasão fiscais junto dos incumpridores voluntários (PECFEFA, 2018-2020).

Ciente da diversidade de fatores que influenciam o comportamento fiscal dos contribuintes, a AF está empenhada em desenvolver estratégias de atuação distintas em função do comportamento do contribuinte, baseadas num modelo de atuação que se esquematiza na figura seguinte.



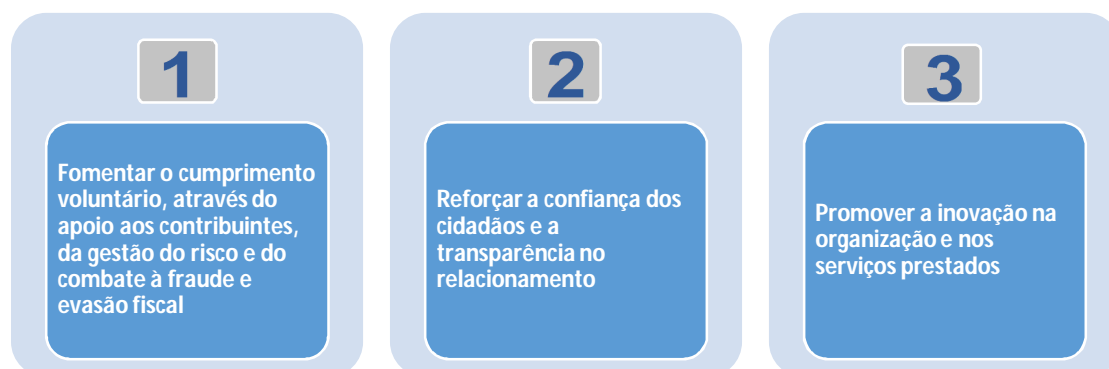
Fonte: Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira 2018-2020.

Esta estratégia de atuação visa trazer os contribuintes que se situam em cada nível superior da pirâmide, para o nível imediatamente inferior, e assim sucessivamente, culminando na grande aspiração, de que todos os contribuintes se situem na base, e cumpram voluntariamente as suas obrigações fiscais.

Para cumprir este desiderato, e começando pelo topo da pirâmide, a implementação de medidas de combate à fraude e evasão fiscal que visem detetar e atacar esquemas de evasão e planeamento fiscal abusivo, engendrados para diminuir a receita fiscal devida, constitui um dos objetivos estratégicos da AT (PECFEFA, 2018-2020).

Na mesma linha de ação, o atual centro de estratégia de atuação da AT, tem como foco o cumprimento voluntário, através do apoio aos contribuintes, da gestão do risco e do combate à fraude e evasão fiscais (Plano Estratégico 2020-2022).

Por forma a cumprir a sua missão, AT delineou como objetivos estratégicos, os seguintes:



Fonte: Plano Estratégico 2020-2022.

- 1) A AT pretende assegurar maiores níveis de equidade e justiça fiscais, assegurando que todos os contribuintes cumprem com as suas obrigações fiscais,

desenvolvendo medidas de simplificação que facilitem o cumprimento voluntário e, por outro lado, desencadear uma atuação atempada e consequente sobre as situações de incumprimento, de modo a aumentar a perceção do risco e as consequências daí advenientes.

- 2) A confiança dos cidadãos na AF e o bom relacionamento potenciam a perceção de equidade e justiça. Para reforçar essa confiança, a AT pretende desenvolver uma política de comunicação transparente e acessível a todos os contribuintes, de forma a responder às necessidades destes, no relacionamento com a AT.
- 3) A adoção e uma cultura de inovação identificando e explorando oportunidades de mudança no sentido de criar valor para a organização e para a qualidade dos serviços prestados, constitui o terceiro objetivo estratégico delineado pela AT (Plano Estratégico 2020-2022).

O cumprimento destes objetivos é assegurado através do planeamento anual de iniciativas⁶ e ações a desenvolver, que garante a vinculação aos objetivos estratégicos traçados, conjugado com o Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR) que inclui os objetivos operacionais e respetivos indicadores e garante o alinhamento com os objetivos traçados (Plano Estratégico 2020-2022).

O Plano Anual e o QUAR integram o orçamento do Estado ao nível das políticas públicas e recursos financeiros e são monitorizados ao longo do ano, de modo a acompanhar os níveis de implementação das medidas estratégicas e identificar e corrigir possíveis desvios (Plano Estratégico 2020-2022).

Anualmente, é elaborado e publicado o Relatório de Atividades, que resume o resultado do desempenho da AT em cada ano.

2.4 O papel da AT no cumprimento fiscal

A crescente globalização, a economia digital, os novos modelos de negócio e formas de trabalho, induzem a AF a conceber novas oportunidades de adotar uma abordagem mais proactiva e de futuro, no sentido de incentivar o cumprimento e otimizar a gestão de recursos. A disponibilização de novas tecnologias, novas fontes de dados, ferramentas

⁶ Previsto no DL n.º 183/96, de 27 de setembro - Define os princípios a que deve obedecer a elaboração do plano e relatório anual de atividades dos serviços e organismos da Administração Pública.

analíticas, a crescente cooperação internacional e troca de informações, fazem parte dessas novas oportunidades que a AF tem que aproveitar para gerir melhor o cumprimento das obrigações fiscais, combater o incumprimento e evitar a erosão das bases tributáveis (OCDE, 2019).

Alinhada com as administrações fiscais internacionais (OCDE), a estratégia de atuação da AT centra-se no cumprimento voluntário, sendo por isso imperativo criar condições para que os contribuintes que pretendem cumprir as suas obrigações fiscais, o façam com o menos esforço possível, de preferência sem desenvolver nenhuma ação (Plano Estratégico, 2020-2022).

Neste sentido, a AT tem vindo a criar novos canais de comunicação e a disponibilizar novas ferramentas, assentes na digitalização e desmaterialização, que pretendem facilitar o cumprimento das obrigações fiscais aos cidadãos, tornando o cumprimento mais fácil, com menor dispêndio de tempo, e ainda com grande potencial para evitar a ocorrência de erros fiscais.

Tendo em vista a melhoria da informação e comunicação entre a AT e os cidadãos, reforçando a confiança destes na AF, visando em última instância intensificar a cidadania fiscal, foi criada a Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte, que tem a missão de assegurar o apoio ao exercício dos direitos de defesa do contribuinte⁷.

Declaração automática de IRS

A AT disponibiliza desde 2017, a chamada declaração automática de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), para os cidadãos que afirmam rendimentos de trabalho dependente (Categoria A) e pensões pagas por sistemas de proteção social (Categoria H). Esta declaração automática consiste na disponibilização de uma declaração de rendimentos provisória, pré preenchida pela AT, com base nos elementos pessoais comunicados pelo contribuinte no Portal das Finanças (informação sobre o agregado familiar) e nas informações recebidas de entidades terceiras (rendimentos e despesas).

⁷ Vide Portaria n.º 98/2020, de 20 de abril.

O cumprimento desta obrigação declarativa é completamente automatizada, contemplando as deduções específicas, as deduções à coleta de saúde e educação e benefícios fiscais.

Os cidadãos titulares destas categorias de rendimentos têm a possibilidade aceder à sua área reservada do Portal das Finanças e confirmar a declaração pré preenchida, que desencadeará a liquidação do imposto a breve prazo (que constitui uma vantagem em caso de reembolso de imposto, pois este é pago, em regra, em prazo inferior a 20 dias). Contudo, trata-se de uma faculdade e não de uma obrigação, pois após decurso do prazo de entrega da declaração de rendimentos em IRS, a declaração automática converte-se em definitiva, mesmo sem a intervenção do contribuinte, considerando-se cumprida a obrigação fiscal.

A disponibilização da declaração de IRS automático constitui um grande avanço na simplificação das obrigações declarativas dos contribuintes, ao permitir o cumprimento da obrigação fiscal declarativa sem qualquer intervenção do contribuinte, estimando-se que abranja 60% dos agregados de IRS (Plano de Atividades 2020).

Constitui também um forte instrumento para diminuir a possibilidade de erros involuntários, podendo ainda ser fator de dissuasão para a prática de erros voluntários dos contribuintes, diminuindo consequentemente, os custos de cumprimento para os cidadãos e para a AT.

A AT prevê a breve prazo a melhoria desta funcionalidade e o alargamento da mesma aos rendimentos prediais (Categoria F).

IVA automático

Em abril de 2020 a AT disponibilizou uma nova funcionalidade, com vista à facilitação da entrega das declarações periódicas em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), denominada *IVA Automático +*, que permite que os contribuintes, sujeitos passivos de IVA enquadrados no regime normal trimestral, que cumpram determinados requisitos, possam dispor de uma declaração periódica de IVA pré preenchida.

O pré preenchimento é efetuado com base nos valores de IVA, relativos às operações ativas (vendas e/ou prestações de serviços) e passivas (aquisições), constantes das faturas emitidas no Portal das Finanças e também das faturas comunicadas por via eletrónica à AT (e-fatura), e classificadas pelo contribuinte.

Para que seja submetida a declaração pré preenchida de IVA, é necessária a intervenção do contribuinte na sua submissão.

O IVA automático constitui uma ferramenta de apoio, que visa simplificar e facilitar a entrega da declaração periódica de IVA, aos “pequenos” contribuintes que praticam operações “simples”, estimando a AT que abranja cerca de 270.000⁸ sujeitos passivos.

Serviços disponibilizados através de aplicações móveis

A par com a constante evolução tecnológica e no sentido de facilitar o contacto dos cidadãos com a AT, esta tem vindo a disponibilizar algumas aplicações móveis, que permitem aos contribuintes acederem a informações fiscais através do telemóvel ou de outro dispositivo móvel, de que são exemplo as aplicações: Fatura da Sorte; Agregado Familiar; IRS 2019 e Situação Fiscal – Pagamentos.

Devido à diversidade de serviços disponibilizados, destaca-se a aplicação Situação Fiscal – Pagamentos, que apesar da denominação, além de pagamentos, permite consultar reembolsos, aceder aos dados de identificação constantes do Portal das Finanças contendo ainda um *link* de acesso ao referido portal.

Relativamente à área de pagamentos, a aplicação fornece informação sobre os pagamentos cujo prazo se encontra a decorrer e também sobre os pagamentos em falta, que se encontram em processo de execução fiscal, facultando ao contribuinte a referência para pagamento e o montante a pagar, permitindo o pagamento através das máquinas de multibanco e ainda nas modalidades de *MBWay* e através da atribuição de códigos de resposta rápida (Código QR).

A aplicação emite também notificações, alertando os contribuintes sobre os montantes a receber ou a pagar e os prazos associados.

Esta aplicação móvel faculta alguns serviços destinados a facilitar o cumprimento fiscal, especialmente no âmbito do apoio ao pagamento, que constitui umas das interações mais comuns entre os cidadãos e a AF.

Serviço de apoio e defesa do contribuinte

⁸ Vide informação publicada no Portal das Finanças disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/destaques/Paginas/IVA_Automatiko_noticia.aspx

Visando estabelecer e reforçar a relação de confiança e cooperação entre os contribuintes e a AT e a inerente redução da conflitualidade, a AT disponibilizou em janeiro de 2020, o serviço de apoio e defesa do contribuinte⁹.

Este serviço presta apoio aos contribuintes em duas vertentes – apoio ao cumprimento voluntário e apoio em caso de litígio. No âmbito do apoio ao cumprimento voluntário, o serviço tem por função auxiliar os contribuintes que, ao quererem cumprir as suas obrigações fiscais, se deparem com dificuldades de ordem prática, legal ou económico-financeira. Por outro lado, no intuito de reforçar a confiança dos cidadãos na AT, este serviço tem como missão, apoiar os contribuintes que se considerem injustamente afetados pela atuação da AF, ajudando-os na defesa dos seus direitos, através da audição das suas reclamações e queixas, informando-os sobre os meios legais de reação e acompanhando a tramitação do contencioso administrativo e judicial.

Este serviço procura dar resposta às questões suscitadas pelos contribuintes, com a maior brevidade possível, sem impor qualquer formalismo aos contribuintes que solicitam ajuda, dando primazia aos casos relativos aos contribuintes com menores recursos e àqueles em que a atuação da AF seja potencialmente gravosa ou as consequências dificilmente reversíveis¹⁰.

O serviço de apoio e defesa do contribuinte pretende fomentar a aproximação entre a AT e os cidadãos, através da melhoria da informação e da comunicação, funcionando também como mecanismo de prevenção e resolução de litígios.

No primeiro semestre de 2020 foram apresentadas 4383 queixas, tendo decorrido em média dois dias úteis entre a apresentação da queixa e o primeiro contacto da AT com o contribuinte.

A estes exemplos de medidas de simplificação e apoio ao contribuinte no cumprimento das obrigações fiscais, somam-se muitas outras, destacando-se as relacionadas com a disponibilização de serviços digitais, que proporcionam aos cidadãos a possibilidade de

⁹ O serviço foi disponibilizado em 1 de janeiro de 2020 e reforçado em abril com a criação de uma direção de serviços específica - Direção de Serviços de Apoio e Defesa do Contribuinte, através da Portaria n.º 98/2020, de 20 de abril.

¹⁰ Vide Preâmbulo da referida Portaria 98/2020, de 20 de abril.

cumprirem as suas obrigações fiscais, sem necessidade de deslocação aos serviços da AF, tornando o cumprimento mais cómodo, menos dispendioso quer em termos de tempo quer em termos monetários.

No que concerne ao atendimento, a AT privilegia também o atendimento à distância, por via telefónica, através do Portal das Finanças na aplicação e-balcão ou por correio eletrónico, evitando as deslocações aos serviços.

Salienta-se ainda, pela sua importância, a emissão de alertas que são remetidos pela AT aos contribuintes, através de correio eletrónico ou para telemóvel, a alertar para determinados prazos declarativos ou de pagamento.

Apesar das muitas transformações ocorridas no modo de funcionamento e relacionamento da AT com os cidadãos, cabe-lhe prosseguir o caminho iniciado, no sentido de fomentar a confiança dos cidadãos na AF, estreitando a relação entre ambos através da melhoria da informação e da comunicação, de forma a aumentar os níveis de cidadania fiscal e conseqüente cumprimento voluntário.

2.5 A ação da AT no combate à fraude e evasão fiscal – A ação de inspeção tributária

Pese embora a atuação da AT ser no sentido do cumprimento fiscal voluntário, haverá sempre situações de incumprimento, pelo que, importa encetar ações atempadas e conseqüentes sobre as situações de incumprimento, de modo a criar a perceção de risco de deteção e dos custos associados, por forma a desincentivar o incumprimento (Plano Estratégico, 2020-2022).

Por conseguinte, o combate à fraude e evasão fiscal constitui uma das atribuições da AT, que se concretiza através da ação de inspeção tributária, que tem subjacente o interesse público da prossecução da justiça e equidade fiscal, materializado na deteção de receita fiscal não declarada e conseqüente eficácia fiscal.

Contudo, esta ação não pode prevalecer, sem fundamento legal sobre os direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados, condição essencial num Estado de Direito (PECFEFA, 2018-2020).

Por conseguinte, o procedimento de inspeção tributária encontra-se legalmente regulado no Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), que, em articulação com regras previstas na LGT¹¹ (Campos, Rodrigues & Sousa, 2003), assegura que a atuação dos serviços de inspeção tributária na prossecução do interesse público, atuam no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios fundamentais da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé (art. 266º da Constituição da República Portuguesa - CRP) – Princípios subjacentes à atuação da administração pública na sua relação com os cidadãos.

O RCPITA institui detalhadamente as regras de atuação da inspeção, visando a segurança do procedimento, a diminuição da discricionariedade e a consequente adequação aos fins a atingir, a segurança dos contribuintes e a própria participação destes na formação das decisões, evitando a proliferação de litígios inúteis (Preâmbulo do DL n.º 413/98 de 31/12).

2.5.1 O Procedimento de inspeção propriamente dito

O procedimento de inspeção tributária, integra um dos procedimentos tipificados no art. 54º da LGT, tendo um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários¹² (não raras vezes constitui um procedimento instrumental do ato de liquidação).

Este procedimento de inspeção visa a observação das realidades tributárias, verificação do cumprimento das obrigações tributárias e prevenção das infrações¹³.

2.5.1.1 Planeamento e seleção de contribuintes

No que respeita aos contribuintes a inspecionar, atuação da inspeção tributária está sujeita a um planeamento prévio, assegurando aos contribuintes uma ação baseada em critérios previamente definidos, e não uma atuação arbitrária.

¹¹ A LGT aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, constitui uma referência no ordenamento jurídico-tributário pois define as regras e princípios estruturantes do sistema fiscal, as garantias dos contribuintes e os poderes da administração tributária, contribuindo para a transparência e segurança das relações entre a AF e os contribuintes.

¹² Vide art. 11º do RCPITA – Tendo em conta o carácter preparatório do procedimento inspetivo, os atos praticados no decurso do procedimento não são objeto de impugnação, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adotadas, consagrando assim o princípio da impugnação unitária previsto no art. 54º do CPPT.

¹³ Vide art. 2º do RCPITA.

Neste sentido, o legislador estabelece como princípio regra, a observância do Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA)¹⁴. O PNAITA consiste num instrumento administrativo ou meio de controlo de alcance interno, elaborado anualmente pelos serviços centrais da inspeção tributária¹⁵, que pretende enfatizar de modo não exclusivo as linhas gerais da atuação inspetiva (critérios quantitativos, setoriais, comparativos, etc.), garantindo imparcialidade, lógica, segurança jurídica, objetividade, oportunidade e eficiência funcional dos serviços (Marques, 2014). Este plano define as áreas comuns de atuação e ações de âmbito nacional a serem desenvolvidas por todas as unidades orgânicas regionais.

Apesar do PNAITA ter carácter reservado (de modo a garantir a sua eficácia), a AT deve divulgar os critérios genéricos nele referidos para seleção dos contribuintes a inspecionar¹⁶. A divulgação destes critérios genéricos concretiza-se normalmente com a publicação do relatório de atividades desenvolvidas elaborado anualmente, que sintetiza os resultados da atuação da AT e refere as áreas de atuação que contribuíram para esses resultados, bem como, através de informações pontuais nos meios de comunicação social.

A elaboração do PNAITA tem subjacente o propósito da racionalização de recursos face à impossibilidade de prevenir e fiscalizar todos os operadores económicos, constituindo também um meio pelo qual a inspeção tributária efetiva os princípios da transparência, da imparcialidade, da boa fé e da prossecução do interesse público, contudo, não confere ao contribuinte a faculdade de impedir ou atacar graciosa ou contenciosamente, qualquer iniciativa de ação inspetiva que considere arbitrária (Marques, 2014).

Acompanhando Marques (2014), o PNAITA assume-se como importante instrumento de seleção, planificação, gestão fiscal e equidade.

De forma conjugada e complementar a este plano nacional (PNAITA), são elaborados planos regionais relativos a ações regionais que se enquadram nas especificidades

¹⁴ Vide art. 23º, n.º 1 do RCPITA.

¹⁵ O PNAITA é elaborado anualmente pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com a participação das unidades orgânicas da inspeção tributária e é aprovado pelo membro do Governo responsável pela área das finanças, sob proposta do diretor-geral da AT – Vide art. 23º, n.ºs 2 e 3 do RCPITA.

¹⁶ Vide art. 26º do RCPITA.

regionais da área de cada unidade orgânica¹⁷ (Relatório de Atividades Desenvolvidas – Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, 2017).

Além da aplicação dos critérios estabelecidos pelos referidos planos, o RCPITA prevê também que a identificação de sujeitos passivos a inspecionar tenha por base a participação ou denúncia.

A participação consiste na comunicação de qualquer prática suscetível de integrar uma contraordenação fiscal, por parte de funcionário ou entidade sem competência funcional ou material para praticar atos de inspeção tributária (Marques, 2014).

Por sua vez a possibilidade de denúncia da prática de atos com relevância fiscal, que violem as leis tributárias, é concedida pelo legislador, a qualquer cidadão¹⁸.

2.5.1.2 Fins, lugar, âmbito e extensão

Após identificação dos contribuintes a inspecionar, será emitida Ordem de Serviço ou Despacho, que credencia¹⁹ e legitima a realização de atos inspetivos por parte do inspetor tributário.

O procedimento inspetivo tem como fins a comprovação e verificação visando a confirmação do cumprimento das obrigações tributárias, ou, a informação, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais a inspeção tributária seja incumbida²⁰.

Quanto ao lugar do procedimento, este pode ser interno ou externo, consoante os atos de inspeção se efetuem exclusivamente nos serviços da administração tributária, ou, total ou parcialmente na sede do sujeito passivo²¹ ou demais obrigados tributários²², respetivamente.

No que concerne ao âmbito, o procedimento será geral quando tiver por objeto a situação tributária global ou o conjunto dos deveres tributários do contribuinte ou, será

¹⁷ Vide art. 25º do RCPITA.

¹⁸ Vide art. 60º, n.º 2 do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).

¹⁹ Vide art. 46º do RCPITA.

²⁰ Vide art. 12º do RCPITA.

²¹ O sujeito passivo é a pessoa singular ou colectiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável – art. 18º, n.º 3 da LGT.

²² Vide art. 13º do RCPITA.

parcial, caso abranja apenas algum ou alguns tributos ou algum ou alguns deveres do contribuinte²³.

A extensão determina o número de períodos de tributação abrangidos pelo procedimento, que pode ser um ou mais.

2.5.1.3 *Démarche do procedimento*

Visando evitar perturbações no normal funcionamento da atividade económica dos visados (Marques, 2014), o início do procedimento de inspeção externo é precedido, em regra²⁴, do envio de notificação ao contribuinte, a informar do procedimento, com antecedência mínima de cinco dias, em relação ao seu início²⁵.

Por sua vez, o início do procedimento inspetivo externo, propriamente dito (data que releva para contagem dos prazos do procedimento), ocorre com a assinatura da ordem de serviço, a qual deve ser assinada pelo sujeito passivo ou pelo seu representante. De assinalar que a recusa da assinatura por parte do sujeito passivo, não obsta ao início do procedimento²⁶.

Iniciado o procedimento, o inspetor tributário procede à recolha de elementos²⁷ e consequente análise da informação recolhida.

Para garantir a eficácia do procedimento inspetivo, o RCPITA elenca o conjunto “direitos” conferidos aos funcionários em serviço de inspeção tributária, em relação às entidades inspecionadas e a outras entidades públicas²⁸, que constituem garantias do exercício da função inspetiva e que se concretizam num conjunto de prerrogativas também legalmente definido²⁹, constituindo uma súmula das diligências necessárias ao apuramento da situação tributária do contribuinte³⁰.

De salientar que, concretizando os princípios da boa fé, da transparência e da participação dos contribuintes no procedimento, o legislador faculta ao sujeito passivo,

²³ Vide art. 14º do RCPITA.

²⁴ O art. 50º do RCPITA prevê as situações em que há lugar à dispensa de notificação prévia do procedimento.

²⁵ Vide art. 49º do RCPITA.

²⁶ Vide art. 51º do RCPITA.

²⁷ Vide art.s 55º e 56º do RCPITA.

²⁸ Vide art. 28º do RCPITA, sob a epígrafe: Garantias de eficácia.

²⁹ Vide art. 29º do RCPITA, sob a epígrafe: Prerrogativas da inspeção tributária.

³⁰ Vide art. 63º da LGT.

a possibilidade de estar presente e assistir às diligências de inspeção externa, desde que, os atos se realizem nas suas dependências ou instalações³¹.

Uma vez recolhida e analisada a informação relevante ao apuramento da situação tributária da entidade inspecionada, e caso dos atos de inspeção resultem atos tributários ou em matéria tributária, desfavoráveis à entidade visada, o inspetor tributário elabora um projeto de conclusões, onde identifica e sistematiza os factos detetados expondo nomeadamente, toda a fundamentação de facto e de direito que conduz à alteração da situação tributária do sujeito passivo.

Este projeto de relatório é notificado ao sujeito passivo, para que o mesmo exerça, querendo, o direito de audição prévia³², relativamente às correções propostas em face das irregularidades fiscalmente relevantes, apuradas no decurso do procedimento inspetivo. Esta notificação concede ao contribuinte um prazo, entre 15 e 25 dias, para exercício do direito à participação, materializando uma vez mais, o princípio da participação do contribuinte, na formação das decisões em matéria tributária proferidas pela AT, no intuito de tornar a decisão o mais consensual possível.

No decurso do prazo concedido ao sujeito passivo, para se pronunciar sobre o conteúdo do projeto de conclusões da inspeção tributária, este poderá adotar qualquer uma das três condutas que se mostram como possíveis, a saber:

- 1) Exercer o direito de audição, expondo os argumentos que entenda por convenientes e que justificam a sua discordância relativamente aos factos tributários apurados e apresentar novos documentos que não foram exibidos no decurso dos atos inspetivos;
- 2) Regularizar voluntariamente, total ou parcialmente, as situações detetadas e que constam descritas no projeto de conclusões, através da submissão/entrega de declarações fiscais que espelham os montantes que o contribuinte aceitou regularizar³³ e, por último,

³¹ Vide art. 54º do RCPITA.

³² Nos termos previstos nos art.s 60º da LGT e 60º do RCPITA, que materializam o princípio da participação dos cidadãos na formação das decisões que lhes disserem respeito, ínsito no art. 267º, n.º 5 da CRP.

³³ De referir que, a entrega das declarações fiscais que se mostrem em falta ou que corrijam valores previamente declarados, consubstanciam o cumprimento de obrigações acessórias previstas no art. 31º, n.º

- 3) Nada fazer, remetendo-se ao silêncio face ao projeto de conclusões que lhe foi notificado.

Decorridos dez dias após o decurso do prazo concedido ao contribuinte, é elaborado o relatório final³⁴, o qual, na prática, caso o contribuinte não exerça o direito de audiência prévia, é de conteúdo idêntico ao projeto de conclusões. Caso a entidade exerça o direito de audiência prévia, os elementos novos por si apresentados, são tidos em conta, obrigatoriamente, na fundamentação da decisão³⁵, devendo o relatório conter a apreciação e valoração crítica dos elementos novos suscitados pela entidade inspecionada.

Nas palavras de Marques (2014), “*o relatório constitui porventura a peça fulcral do procedimento inspetivo*”, o culminar do trabalho realizado durante o procedimento, o qual identifica e sistematiza os factos conhecidos com relevância tributária, relevando o necessário enquadramento jurídico-tributário.

De acordo com Costa Alves (Cit. Marques, 2014) o relatório “*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.*”

Porém, apesar do relatório final se destinar *prima facie* à AT e ao contribuinte, a verdade é que, este documento poderá ser alvo de escrutínio por todos aqueles que possam intervir na apreciação da pertinência dos factos apurados e da respetiva fundamentação de facto e de direito. Caso sejam apuradas correções à situação tributária declarada pelo contribuinte, o relatório servirá de base à liquidação de tributos e à eventual instauração de autos de notícia pela prática das infrações verificadas no decurso do procedimento. Por conseguinte, tendo presente os meios de defesa dos contribuintes, administrativos e judiciais, legalmente previstos na LGT e no Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), ter-se-ão também como destinatários do relatório, as entidades judiciais, advogados, representantes da fazenda pública, peritos e

2 da LGT. Contudo, em sede de procedimento inspetivo, na sequência da regularização declarativa, considera-se a situação tributária regularizada – Cfr. n.º 3 do art. 58º do RCPITA.

³⁴ De acordo com o art. 62º do RCPITA.

³⁵ Vide art. 60º, n.º 7 da LGT.

demais intervenientes do processo judicial tributário, que intervêm na apreciação da legalidade do procedimento ou liquidação.

A data de notificação do relatório final ao sujeito passivo, determina a data do fim do procedimento inspetivo.

Desta breve síntese do procedimento inspetivo, concluímos que, a seleção dos contribuintes inspecionados, a prática dos autos e a marcha do procedimento, encontram-se legalmente estabelecidos, visando reduzir ao máximo a discricionariedade e conferindo maior certeza e segurança jurídica, às entidades inspecionadas relativamente aos atos praticados no decurso da ação de inspeção.

2.6 Procedimento de liquidação

2.6.1 Regularização voluntária versus documento de correção (DC)

Do procedimento de inspeção tributária poderão resultar, ou não, atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte inspecionado.

Resultarão atos desfavoráveis aos contribuintes nas situações em que, no decurso do procedimento inspetivo forem detetadas omissões ou inexatidões suscetíveis de alterar os valores sujeitos a tributação, declarados pelo contribuinte.

Conforme já se referiu, o procedimento de inspeção tem um carácter meramente preparatório ou acessório do ato de liquidação, isto é, se do procedimento inspetivo resultarem atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao contribuinte, o procedimento de inspeção culmina no ato de liquidação.

Se no decurso do procedimento de inspeção o contribuinte entrega declarações através das quais regulariza voluntariamente os montantes em falta, que constam do projeto de conclusões, a liquidação é efetuada com base na declaração apresentada pelo contribuinte, concretizando o regime regra instituído no nosso sistema tributário, relativamente ao procedimento de liquidação³⁶.

Por outro lado, quando o contribuinte não procede à submissão das declarações fiscais, não regularizando as situações detetadas no decurso do procedimento inspetivo, a

³⁶ Vide art. 59º, n.º 1 do CPPT: O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.

liquidação será efetuada com base no documento de correção (DC) elaborado pelo inspetor tributário, o qual espelhará os montantes de matéria coletável e/ou imposto, constantes do relatório de inspeção.

A liquidação é notificada ao contribuinte através de carta registada³⁷.

Os procedimentos inspetivo e de liquidação constituindo procedimentos distintos entre si³⁸, via de regra, o procedimento inspetivo culmina no ato de liquidação, constituindo este, o ato lesivo para o contribuinte inspecionado.

2.7 Notas conclusivas

A administração dos impostos em Portugal é competência da AT, com atribuições na área tributária e aduaneira.

Em consonância com as estratégias delineadas a nível internacional, na prossecução da sua missão, a AT orienta a sua atuação em dois eixos principais: o apoio ao cumprimento voluntário e a luta contra a fraude e evasão fiscais.

No sentido de apoiar o cumprimento voluntário, temos assistido à disponibilização de novos canais de comunicação e de novas ferramentas digitais, que visam facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, aproximar os cidadãos da AF e fomentar a confiança.

A luta contra a fraude e evasão fiscais é concretizada maioritariamente através do procedimento de inspeção tributária.

Este procedimento encontra-se legalmente regulado, obedecendo aos princípios, prazos, fins, âmbito e prerrogativas, previstos no RCPITA, visando a segurança do procedimento e a diminuição da discricionariedade, assegurando também a participação dos contribuintes na formação da decisão, tornando a decisão o mais consensual possível, por forma a evitar contencioso. A seleção de contribuintes a inspecionar segue um planeamento prévio assente em critérios previamente definidos, excluindo-se a seleção arbitrária.

³⁷ Vide art. 38º, n.º 3 do CPPT.

³⁸ Conforme Aresto proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo (STA), em 27-07-2008, no Processo n.º 955/07 “II – Os procedimentos inspetivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projetem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a.”.

O procedimento de inspeção tributária, desempenha um papel fundamental na luta contra a fraude e evasão fiscal³⁹, através da correção das infrações fiscais e de práticas fiscais abusivas, promovendo a equidade e a justiça fiscal.

³⁹ Preâmbulo do DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, que aprovou o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT), que após alteração introduzida pela Lei n.º 75-A/2014 de 30 de setembro, assumiu a designação de Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA).

CAPÍTULO 3 – MEIOS DE DEFESA DOS CONTRIBUINTES - Breve referência

3.1 Nota introdutória

A tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos/contribuintes é assegurada por um conjunto de garantias que visam proteger os seus direitos e interesses em matéria tributária, face ao poder da administração tributária.

Nas palavras de Pereira (2007), constituem garantias dos contribuintes quaisquer direitos que tutelem o contribuinte enquanto tal, face ao fisco e que sejam vinculantes para a atuação deste, tratando-se de direitos de proteção ou defesa, associados à ideia de limitação da atividade estadual no campo tributário.

Para assegurar essa proteção dos contribuintes, o legislador institui diversas prerrogativas que se dividem em dois grupos: por um lado os meios não impugnatórios, que decorrem de princípios conformadores da atividade tributária ou da atribuição de direitos subjetivos e, por outro, os meios impugnatórios ao nível do procedimento e do processo tributário (Alves & Martins, 2008).

Neste capítulo começamos por fazer uma breve referência aos meios não impugnatórios, seguindo-se a alusão aos principais meios impugnatórios administrativos e judiciais, prosseguindo com a descrição sucinta dos requisitos e objetivos de cada um dos meios impugnatórios.

3.2 Meios não impugnatórios

Os meios não impugnatórios ou garantias materiais dos contribuintes, configuram verdadeiros direitos dos contribuintes face ao fisco (Pereira, 2007), através dos quais o contribuinte procura evitar ou prevenir a violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos (Nabais, 2016).

A legislação tributária prevê diversos meios de defesa não impugnatórios, ao dispor do contribuinte, nos quais se incluem: o direito à informação; direito à avaliação da situação fiscal a pedido do contribuinte; direito à fundamentação e notificação; direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto; direito a juros indemnizatórios ou juros moratórios; direito à redução das coimas; direito à caducidade da liquidação; à

prescrição da obrigação fiscal e à prescrição do procedimento contraordenacional e do procedimento criminal e direito à confidencialidade fiscal (Pereira, 2007).

3.3 Meios impugnatórios administrativos e judiciais

Os meios impugnatórios constituem “*mecanismos de carácter sucessivo ou repressivo através dos quais os contribuintes atacam ou contestam as atuações da administração tributária, mormente os atos tributários em sentido amplo que lesem os seus direitos ou interesses legalmente protegidos*” (Nabais, 2016).

O legislador fiscal instituiu um conjunto de meios impugnatórios, que o contribuinte poderá acionar, quer em sede de procedimento, quer em sede de processo tributário.

No âmbito do procedimento tributário, em que os meios impugnatórios se efetivam perante os órgãos da administração tributária, incluem-se a Reclamação dos Atos de Avaliação da Matéria Coletável/Revisão da Matéria Coletável, a Reclamação Graciosa, o Recurso Hierárquico e a Revisão Oficiosa dos Atos Tributários.

É no âmbito do processo tributário que são asseguradas as garantias jurisdicionais dos contribuintes, também denominadas de “contenciosas”, que se efetivam perante os órgãos jurisdicionais, ou seja, os Tribunais (Rocha, 2018).

3.3.1 Meios impugnatórios administrativos

3.3.1.1 Reclamação dos Atos de Avaliação da Matéria Coletável/Revisão da Matéria Tributável

O procedimento de revisão da matéria tributável⁴⁰ pode ser solicitado pelo contribuinte, nas situações em que a determinação da matéria coletável é efetuada com recuso a métodos indiretos de tributação (através de indícios, presunções ou outros elementos de que a AF disponha)⁴¹, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efetuadas correções com base noutra método indireto.

O pedido devidamente fundamentado é dirigido órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal (Diretor de Finanças), no prazo de 30 dias, contados a partir

⁴⁰ Encontra-se regulado nos art.s 91º a 94º da LGT.

⁴¹ A determinação da matéria coletável com aplicação de métodos indiretos é subsidiária da avaliação direta (Vide art. 85º, n.º 1 da LGT), apenas podendo ser aplicada nos casos expressamente previsto na lei (art. 87º da LGT).

da data da notificação da decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, devendo o SP indicar o perito que o representa. A apresentação deste pedido suspende a liquidação do tributo⁴².

O objetivo do procedimento de revisão é a obtenção de um acordo entre o perito do contribuinte e o perito da Administração Tributária (o perito da Administração Tributária é nomeado de entre os que constam da lista distrital a aprovar anualmente pelo Ministério das Finanças até 31 de março – art. 93º LGT, com a participação eventual de um perito independente⁴³ (Alves & Martins, 2008), caso tal seja requerido pelo contribuinte ou pela Administração Tributária⁴⁴.

Se do debate entre os peritos resultar em acordo, a matéria coletável acordada por estes servirá de base à posterior liquidação. Este acordo é vinculativo para a AT, pelo que, apenas a situação de trânsito em julgado de decisão de crime de fraude fiscal envolvendo os pressupostos que serviram de base à quantificação, pode justificar a alteração da matéria coletável acordada⁴⁵.

Inexistindo acordo entre os peritos, a matéria coletável é determinada pelo órgão competente para a sua fixação, tendo em conta as posições dos peritos⁴⁶.

Refira-se que, o acordo obtido no procedimento de revisão, inviabiliza o recurso à impugnação⁴⁷.

Por outro lado, perante a fixação da matéria coletável com recurso a métodos indiretos, o pedido de revisão da matéria coletável a apresentar pelo SP, é condição *sine qua non*, para que este possa posteriormente impugnar judicialmente a liquidação com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, exceto se não houver lugar a liquidação⁴⁸.

Salienta-se também, que este procedimento de revisão da matéria tributável não se aplica à determinação da matéria tributável com base em manifestações de fortuna⁴⁹.

⁴² Cfr. art. 91º, n.ºs 1 e 2 da LGT.

⁴³ Cfr. art. 92º, n.º 1 da LGT.

⁴⁴ Cfr. art. 91º, n.º 4 da LGT.

⁴⁵ Cfr. art. 92º, n.ºs 4 e 5 da LGT.

⁴⁶ Cfr. art. 92º, n.º 6 da LGT.

⁴⁷ Cfr. art. 86º, n.º 4 da LGT.

⁴⁸ Cfr. art. 86º, n.ºs 3 e 5 da LGT e art. 117º do CPPT.

⁴⁹ Cfr. art. 98-A, n.ºs 7 e 8 da LGT.

3.3.1.2 Reclamação Graciosa

O meio de reclamação mais comum em matéria tributária, em sede administrativa, é a denominada reclamação graciosa, a qual surge na sequência do procedimento de liquidação.

A reclamação graciosa tem por finalidade a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo os substitutos e responsáveis⁵⁰, com fundamento em qualquer ilegalidade.

Caracteriza-se como um procedimento simples e breve na decisão, dispensa formalidades essenciais, é isento de custas, os meios de prova limitam-se à prova documental e a outros elementos oficiais de que a AT disponha e não tem efeito suspensivo, salvo se for prestada garantia nos termos previstos no CPPT⁵¹.

A reclamação graciosa é dirigida ao Diretor de Finanças⁵² e deve ser apresentada por escrito, no serviço de finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação (podendo também ser apresentada verbalmente em caso de manifesta simplicidade), ou ainda, por transmissão eletrónica de dados, no prazo de 120 dias, a contar do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte; da notificação dos restantes atos tributários, mesmo quando não deem origem a qualquer liquidação, ou, das restantes situações legalmente previstas no art. 102º, n.º 1 do CPPT.

Constitui fundamento da reclamação, qualquer ilegalidade, designadamente a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, a incompetência, a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida e ainda a preterição de outras formalidades legais⁵³.

Via de regra, a reclamação graciosa é de carácter facultativo, não constituindo um meio necessário e prévio de acesso aos meios judiciais, podendo o contribuinte optar por um meio de defesa administrativo ou judicial (Rocha, 2018). Contudo, existem exceções, em que a reclamação graciosa é condição prévia e obrigatória à futura impugnação

⁵⁰ Cfr. art. 68º, n.º 1 do CPPT.

⁵¹ Cfr. art. 69º do CPPT.

⁵² Cfr. art. 73º do CPPT.

⁵³ Cfr. art. 70º, n.º 1 e 99º do CPPT.

judicial, ou seja, esta só pode ser deduzida caso previamente tenha sido apresentada reclamação graciosa. Estas exceções estão legalmente tipificadas, com prazos específicos e ocorrem, designadamente, nas seguintes situações: em caso de erro na autoliquidação⁵⁴; erro na retenção na fonte⁵⁵; erros nos pagamentos por conta⁵⁶ e erros na classificação pautal, origem ou valor aduaneiro⁵⁷.

Muito embora estejamos perante um procedimento simples e da iniciativa do contribuinte, não está afastada a participação deste na formação da decisão da AT, pois, caso a decisão não lhe seja favorável, o contribuinte é notificado, por carta registada, do projeto de decisão, para, querendo, exercer o direito de audição⁵⁸ e, nesse âmbito apresentar argumentos que considere pertinentes, máxime novos elementos (Alves & Martins, 2008).

Quanto à decisão do procedimento, esta pode ser de deferimento, total ou parcial, ou de indeferimento da pretensão do contribuinte.

A decisão de indeferimento pode ser expressa ou tácita, ocorrendo a primeira com a notificação ao contribuinte da decisão que indefere total ou parcialmente a sua pretensão, e a segunda, se, decorridos quatro meses da entrada do pedido, a AT não se pronunciar sobre o mesmo. A lei faz presumir um indeferimento tácito do pedido, em caso de ausência de decisão decorridos 4 meses da sua apresentação⁵⁹.

Perante a decisão de indeferimento (expresso ou tácito) da reclamação graciosa, o contribuinte poderá apresentar recurso hierárquico⁶⁰ ou impugnação judicial.

3.3.1.3 Recurso Hierárquico

Sem prejuízo do princípio do duplo grau de decisão⁶¹, as decisões da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico⁶².

⁵⁴ Cfr. art. 131º do CPPT.

⁵⁵ Cfr. art. 132º do CPPT.

⁵⁶ Cfr. art. 133º do CPPT.

⁵⁷ Cfr. art. 133º-A do CPPT

⁵⁸ Cfr. art. 60º da LGT.

⁵⁹ Cfr. art. 57º, n.º 5 da LGT.

⁶⁰ Cfr. art. 76º, n.º 1 do CPPT.

⁶¹ Segundo o qual não pode a mesma pretensão ser apreciada sucessivamente por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária – Cfr. art. 47º, n.º 1 do CPPT.

⁶² Cfr. art. 66º do CPPT.

“A apresentação do recurso hierárquico surge na sequência de uma decisão proferida pelos órgãos da administração tributária em matéria tributária desfavorável ao contribuinte” (Alves & Martins, 2008).

Poderá surgir na sequência de decisão proferida no âmbito do procedimento de reclamação graciosa, na qual o contribuinte não logrou ver satisfeita total ou parcialmente a sua pretensão, mas também, na sequência de outras decisões proferidas pela administração⁶³.

O requerimento de interposição de recurso hierárquico é apresentado no prazo de 30 dias, a contar da notificação do ato recorrido, perante o órgão autor da decisão e dirigido ao mais elevado superior hierárquico do autor do ato⁶⁴, devendo identificar a decisão que o recorrente pretende colocar em causa, e indicar de forma clara os fundamentos que legitimam a sua pretensão (Alves & Martins, 2008).

Após o recebimento do recurso hierárquico, pode o autor do ato revogar a decisão que lhe deu origem. Não sendo revogada a decisão recorrida, o recurso deve subir no prazo de 15 dias, acompanhado do processo a que respeite.

O recurso deve ser decidido no prazo de 60 dias, findos quais, na ausência de decisão, se considera tacitamente indeferido, para efeitos de apresentação de impugnação⁶⁵.

Via de regra, o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa, isto é, não é obrigatório, e tem carácter devolutivo⁶⁶, o que significa que não suspende a eficácia do ato recorrido.

3.3.1.4 Revisão dos Atos Tributários

O procedimento de revisão dos atos tributários previsto no art. 78º da LGT, consubstancia a revisão do ato tributário de liquidação, pela entidade que o praticou, a favor do contribuinte, ocorrendo por iniciativa deste ou da administração (Alves & Martins, 2008).

⁶³ A título de exemplo, as decisões de não reconhecimento de benefícios fiscais e outras decisões em que não existe outra possibilidade de controlo administrativo – Vide Pereira (2007).

⁶⁴ Cfr. art. 80º da LGT – Neste caso o Ministro das Finanças.

⁶⁵ Cfr. art. 66º, n.º 5 do CPPT e art. 57º, n.ºs 1 e 5 da LGT.

⁶⁶ Cfr. art. 67º do CPPT.

Trata-se de um procedimento que possibilita a revisão do ato tributário, num prazo mais alargado, aplicável apenas nas situações legalmente previstas.

A revisão do ato tributário tem de ter como fundamento um erro imputável aos serviços, pois caso se trate de um erro imputável ao contribuinte, este deverá lançar mão de outros meios de defesa legalmente previstos, mormente, da reclamação graciosa.

Segundo Nabais (2016), este normativo prevê uma revisão ordinária e duas situações de revisão extraordinária. A revisão ordinária está prevista no n.º 1 e consubstancia a revisão do ato tributário a pedido de sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa, com base em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração, no prazo de 4 anos, com fundamento em erro imputável aos serviços. Constituem revisões extraordinárias: a) a revisão do ato tributário por duplicação de coleta, que pode efetuar-se seja qual for o fundamento, no prazo de 4 anos; b) a revisão excecional da matéria tributável, quando autorizada pelo dirigente máximo do serviço, com fundamento em injustiça grave ou notória, nos três anos posteriores ao ato tributário.

3.3.2 Meios judiciais

No âmbito do processo judicial integram-se a Impugnação dos Atos Tributários, a Ação para o Reconhecimento de Direito ou Interesse Legalmente Protegido, o Recurso em Processo de Contraordenação, o Recurso da Decisão de Derrogação do Sigilo Bancário, o Recurso da Decisão de Avaliação Indireta com Base em Manifestações de Fortuna, a Reclamação dos Atos Praticados em Processo de Execução Fiscal e a Oposição ao Processo de Execução Fiscal.

No âmbito deste estudo, delimitando-nos aos meios mais utilizados, faremos referência àqueles que surgem mais frequentemente na sequência do procedimento inspetivo, a saber: Impugnação Judicial e Oposição à Execução.

3.3.2.1 Impugnação Judicial

A impugnação judicial, constituindo o processo judicial paradigma (Nabais, 2016), tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária⁶⁷ (Alves & Martins, 2008).

⁶⁷ Cfr. art. 96º do CPPT.

A impugnação judicial surge na sequência de atos tributários (liquidação de tributos) com os quais o contribuinte não concorda, ou ainda, na sequência de outros atos administrativos em matéria tributária em que o contribuinte pretende a apreciação da legalidade do ato de liquidação dos tributos (Nabais, 2016). Visa a anulação total ou parcial de atos tributários, com o objetivo de obter a plena reconstituição da situação que existiria caso não tivesse sido praticado aquele ato⁶⁸.

O processo é instaurado por iniciativa do contribuinte, através da apresentação de uma petição articulada, dirigida ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF), na qual expõe a os factos e as razões de direito e apresenta prova(s) que justifique(m) a sua pretensão⁶⁹. A petição é apresentada no TAF ou no Serviço de Finanças onde foi praticado o ato⁷⁰.

Quanto aos fundamentos para a sua apresentação, estes são aos mesmos já enunciados quanto à reclamação graciosa⁷¹. O prazo para apresentação é de três meses a contar de determinados factos, nomeadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário e da notificação dos atos tributários que não deem origem a qualquer liquidação, sem prejuízo de outros prazos especiais legalmente previstos⁷².

De referir, que o Diretor de Finanças tem a faculdade de revogar total ou parcialmente ato impugnado⁷³.

Via de regra, a apresentação de impugnação judicial não tem efeito suspensivo, salvo se o impugnante, solicitar e apresentar garantia que seja aceite pela Administração Tributária⁷⁴. A exceção a esta regra, ocorre quando, em procedimento de revisão da matéria coletável na sequência da aplicação de métodos indiretos, não havendo acordo entre o perito do contribuinte e o perito da AT, o parecer do perito independente é coincidente com o do perito do contribuinte⁷⁵.

Após transitada em julgado a decisão proferida na impugnação judicial, em caso de procedência total ou parcial do pedido, a Administração Tributária deve proceder à

⁶⁸ Cfr. art. 100º da LGT.

⁶⁹ Cfr. art. 108º do CPPT.

⁷⁰ Cfr. art. 103º do CPPT.

⁷¹ Cfr. art. 99º do CPPT.

⁷² Cfr. art. 102º do CPPT.

⁷³ Cfr. art. 112º, n.º 1 do CPPT.

⁷⁴ Cfr. art. 103º, n.º 4 e art. 169º, ambos do CPPT.

⁷⁵ Cfr. art. 92º, n.º 8 da LGT.

reconstituição plena da legalidade do ato ou situação objeto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso⁷⁶ (Alves & Martins, 2008).

3.3.2.2 Oposição à Execução

O processo de execução fiscal é originado por determinadas dívidas ao Estado, que não são pagas no prazo de pagamento voluntário⁷⁷. São dívidas certas, líquidas e exigíveis relativas a contribuições, impostos, taxas, coimas, juros, reembolsos e outras realidades⁷⁸. Este processo é instaurado com base em certidão extraída de nota de cobrança relativa à respetiva dívida, ou certidão de decisão exequível por força legal⁷⁹, e visa assegurar que todas estas dívidas sejam efetivamente cobradas, ainda que coercivamente (Alves & Martins, 2008). A competência para a execução fiscal é do Estado, através do órgão de execução fiscal – o serviço periférico local da administração, do domicílio ou sede do devedor, da situação dos bens ou da liquidação⁸⁰. Após instauração do processo de execução fiscal, o órgão de execução fiscal ordena a citação do executado⁸¹. A citação é o ato pelo qual o executado toma conhecimento de que contra ele foi instaurado um processo de execução fiscal⁸². A citação é acompanhada de cópia do título executivo e da comunicação do prazo que o executado dispõe para apresentar meios de defesa, nomeadamente apresentar oposição judicial, e outras prerrogativas previstas na lei, como solicitar o pagamento em prestações da dívida em cobrança coerciva⁸³.

Assim, a oposição à execução surge na sequência da pendência de um processo de execução fiscal, instaurado para cobrança de dívida, que não foi paga no prazo legal de pagamento voluntário.

O prazo para oposição à execução é de 30 dias contados a partir da citação pessoal, ou, caso esta não tenha ocorrido, da primeira penhora⁸⁴. A petição inicial da oposição é

⁷⁶ Cfr. art. 100º da LGT.

⁷⁷ Entende-se por pagamento voluntário de dívidas, impostos e demais prestações tributárias, aquele que é efetuado dentro do prazo estabelecido nas leis tributárias – Cfr. art. 84º, n.º 1 do CPPT.

⁷⁸ Cfr. art. 148º do CPPT.

⁷⁹ Cfr. art. 162º do CPPT.

⁸⁰ Cfr. art. 150º do CPPT.

⁸¹ Cfr. art. 188º do CPPT.

⁸² Cfr. art. 35º, n.º 2 do CPPT.

⁸³ Cfr. art. 189º do CPPT.

⁸⁴ Cfr. art. 203º do CPPT.

dirigida ao Juiz do TAF, e apresentada no órgão de execução fiscal onde corre a execução, devendo conter os meios de prova que a sustentam⁸⁵. Os fundamentos da oposição encontram-se taxativamente enumerados na lei⁸⁶.

Apesar da petição da oposição ser dirigida ao Juiz do TAF, e no limite ser este o titular do processo, o legislador previu a possibilidade, de no prazo de 20 dias, o órgão de execução revogar ou promover a revogação do ato que tenha dado fundamento à oposição⁸⁷, sempre que assista razão ao oponente.

A oposição à execução apenas suspende a execução se for prestada garantia nos termos previstos no CPPT, ou autorizada a sua dispensa⁸⁸.

3.4 Notas conclusivas

O sistema fiscal português prevê diversas garantias atribuídas aos contribuintes, para defesa dos seus direitos em matéria tributária.

Essas garantias constituem por uma lado, garantias não impugnatórias, as quais decorrem dos princípios conformadores da atividade tributária, e por outro, as garantias impugnatórias que requerem a iniciativa do contribuinte, ao nível do procedimento e do processo tributário.

Estas garantias visam assegurar a defesa dos direitos e interesses dos contribuintes em matéria tributária, face aos poderes atribuídos à AF na prossecução das suas atribuições.

A apresentação de meios de defesa no âmbito do contencioso administrativo ou judicial, não suspende por si só, a cobrança dos montantes que são objeto desse contencioso.

Salienta-se a faculdade conferida pela lei, ao autor de um ato reclamado ou impugnado (em sede de recurso hierárquico, impugnação ou oposição), revogar o ato que lhe serviu de fundamento, constituindo uma prerrogativa que possibilita à AT anular determinadas decisões, sempre que assista razão ao contribuinte, e por conseguinte, diminuir o contencioso, quer em sede administrativa quer de âmbito judicial.

⁸⁵ Cfr. art.s 206º e 207º do CPPT.

⁸⁶ Cfr. art. 204º do CPPT.

⁸⁷ Cfr. art. 208º, n.º 3 do CPPT.

⁸⁸ Cfr. art.s 212º, 169º e 170º do CPPT.

CAPÍTULO 4 – ESTUDO EMPÍRICO

4.1 Objetivos do estudo

O presente trabalho pretende analisar comportamento de cumprimento fiscal adotado pelos contribuintes, na sequência da atuação da administração tributária, através da ação de inspeção.

Conforme já referido, o procedimento de inspeção tributária tem como fins, a comprovação e verificação do cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, ou, a informação, em cumprimento do dever de esclarecer e informar os contribuintes.

Apesar desta vertente informativa incumbida aos serviços de inspeção tributária, a verdade é que, de modo geral, quer mostrem maior ou menor desagrado, ou até resistência, os cidadãos em geral não desejam ser alvo do procedimento de inspeção tributária.

Por conseguinte, ao serem confrontadas com essa realidade, de verem a sua situação tributária escrutinada, assumem comportamentos distintos, que refletem a sua anuência, ou não, face às situações/erros detetados, que poderão conduzir à alteração da sua situação tributária.

Neste sentido, pretendemos estudar o comportamento adotado pelos contribuintes após serem alvo do procedimento de inspeção tributária.

4.2 Metodologia de investigação

A escolha da estratégia, modelo ou método de investigação tem que ser articulada com a questão específica em investigação. A investigação quantitativa pode ser definida como uma estratégia de investigação que enfatiza a quantificação, na recolha e análise de dados e implica uma abordagem dedutiva entre a teoria e a investigação, enquanto a investigação qualitativa enfatiza as palavras em vez da quantificação, prevalecendo a abordagem indutiva entre a teoria e a investigação (Bryman, 2012).

Considerando os objetivos do presente estudo, adotámos uma metodologia de natureza quantitativa, por se mostrar adequada, quando existe a possibilidade de recolha de medidas quantificáveis de variáveis a partir de amostras de uma população, tendo como objetivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis

(Sousa & Baptista, 2014). A realidade estudada é objetiva, e singular, independente do investigador e de juízos de valor (Ibidem).

A metodologia quantitativa utiliza o método experimental e o conhecimento é obtido de uma realidade natural ou social que é quantificável, verificando-se um distanciamento entre o investigador e a realidade estudada (Meirinhos & Osório, 2010). Permite não só estudar um fenómeno em termos quantitativos, mas também estabelecer relações entre duas ou mais variáveis, para explicar o fenómeno em causa (Stockemer, 2019).

A estratégia de investigação seguida, tendo em conta as suas características e o seu objeto, enquadram-na num estudo de caso, pois trata-se de um estudo intensivo e detalhado de uma entidade bem definida, sendo um caso único, específico e complexo (Sousa & Baptista, 2014; Bryman, 2012). Segundo Yin (2009), um estudo de caso contém cinco componentes fulcrais: as questões em estudo; o seu propósito; a unidade de análise; a lógica que se estabelece entre os dados em análise e o propósito da investigação e, por conseguinte, as conclusões obtidas da interpretação dos resultados. O estudo de caso como estratégia de investigação mostra-se vantajoso quando as perguntas em investigação são feitas sobre um conjunto contemporâneo de eventos, sobre os quais o investigador tem pouco ou nenhum controlo. A investigação incide sobre um fenómeno contemporâneo no seu contexto da vida real, em que os comportamentos não podem ser manipulados e a evidência pode ser meramente quantitativa (Ibidem).

4.3 Questões de investigação

Como já referimos, pretendemos estudar o comportamento fiscal dos contribuintes, na sequência da atuação dos serviços de inspeção tributária, mais precisamente, pretendemos apurar se, após a deteção de irregularidades que motivaram a diminuição do imposto a entregar ao Estado, nomeadamente omissões declarativas, contabilísticas (situações em que o lucro tributável é apurado com base na contabilidade)⁸⁹, ou de

⁸⁹ O lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades equiparadas, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas, verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do código – Cfr. art. 17º do CIRC. A mesma regra aplica-se também em sede de IRS, relativamente aos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares, abrangidas pelo regime de contabilidade organizada – Cfr. art. 32º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

apuramento de imposto, os contribuintes assumem uma postura de concordância com a AT e regularizam voluntariamente as infrações detetadas, ou, pelo contrário, não aceitam a relevância fiscal dos factos detetados e, por conseguinte, não concordam com o resultado da ação e não efetuam qualquer regularização voluntária, ou, até, optam pela regularização apenas em parte, caso concordem apenas em parte com as correções .

Aqui chegados, importa distinguir dois tipos de regularização voluntária em análise no presente estudo, a saber:

- a) Regularização voluntária em termos declarativos, que ocorre nas situações em que o contribuinte submete a declaração em falta ou corrige valores previamente declarados (podendo efetuar ou não o pagamento). Para efeitos de procedimento inspetivo, a regularização declarativa voluntária conduz à situação tributária regularizada em sede de procedimento (encaminhando-o para a fase de conclusão com elaboração e notificação do relatório final);
- b) Regularização voluntária em termos de pagamento, que se verifica quando o contribuinte efetua o pagamento da prestação tributária em falta.

Em sede de procedimento inspetivo o contribuinte pode regularizar voluntariamente a primeira (obrigação declarativa) e não regularizar a segunda (obrigação de pagamento); não regularizar voluntariamente a primeira e regularizar a segunda; e por último, regularizar as duas obrigações (declarativa e de pagamento), ou ainda não regularizar nenhuma.

Independentemente da regularização voluntária, os contribuintes podem ou não apresentar meios de defesa, nos termos em que a lei confere.

Procuramos assim dar resposta às seguintes questões:

- 1 – Qual a propensão dos contribuintes para regularizar voluntariamente as irregularidades tributárias detetadas no âmbito do procedimento de inspeção tributária, em termos declarativos?
- 2 - Qual a propensão dos contribuintes para regularizar voluntariamente as irregularidades tributárias detetadas no âmbito do procedimento de inspeção tributária, em termos de pagamento?

3 - Qual o contencioso tributário que surge na sequência da atuação dos serviços de inspeção tributária?

4.4 Recolha de dados

Os dados a analisar foram extraídos das bases de dados da AT, o que foi efetuado em duas fases, tendo em conta a extensão da informação em causa.

Numa primeira fase, procedeu-se à extração dos dados relativos aos procedimentos inspetivos, concluídos pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Leiria, no período 2017. Esta informação foi recolhida durante o mês de novembro de 2019, através da base de dados *Data Warehouse* (DW) em cruzamento com o Sistema Integrado de Informação e Inspeção Tributária (SIIT), onde foi possível identificar:

- O número da ação, que corresponde ao número atribuído à ordem de serviço ou despacho, sendo atribuída a cada um destes tipos de ação, numeração sequencial ao longo do ano;
- O tipo de correção, onde distinguimos as correções técnicas ou aritméticas⁹⁰ (A), as regularizações voluntárias (R) e as correções provenientes da aplicação de métodos indiretos⁹¹ (I);
- O tipo de contribuinte, distinguindo-se entre pessoa singular (S) ou pessoa coletiva (C);
- O local onde foi realizada ação, podendo ser interna ou externa⁹²;

⁹⁰ As correções técnicas ou aritméticas resultam da avaliação direta e consistem na determinação real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, nos termos do art. 83º, n.º 1 da LGT. Em regra, resultam de erros praticados no apuramento do imposto, em que, através da correção técnica se repõe a verdade fiscal de forma direta e objetiva.

⁹¹ As correções provenientes da aplicação de métodos indiretos, resultam da determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha, através da avaliação indireta, de acordo com o art. 83º, n.º 2 da LGT. Via de regra, o valor dos rendimentos a tributar é determinado com base na aplicação de rácios que são calculados para o respetivo setor de atividade. Este modelo de avaliação é subsidiário, conforme determina o art. 85º, n.º 1 da LGT, e apenas é aplicável nas situações tipificadas no art. 87º do mesmo normativo legal, pelo que, apenas é aplicável nas situações em que não seja possível recorrer à avaliação direta do valor dos rendimentos, devido à existência de erros, vícios ou anomalias.

⁹² Conforme já referido quanto ao lugar do procedimento, a ação é interna quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária; caso os atos de inspeção se realizem total ou parcialmente nas instalações dos sujeitos passivos ou de terceiros com quem mantenham relações económicas, estamos perante uma ação externa – Cfr. art. 13º do RCPITA.

- A origem da seleção, distinguindo-se se a seleção do contribuinte foi efetuada pelos serviços centrais da AT ou se ocorreu a nível distrital⁹³;
- O exercício sobre o qual incidiu a ação, que corresponde ao ano sobre o qual incidiu a inspeção;
- O montante da correção, ou seja, o valor de imposto ou matéria coletável detetado em falta;
- O tipo de imposto relativamente ao qual foram apuradas correções;
- O âmbito da correção, distinguindo-se as correções apuradas em termos matéria coletável⁹⁴ das correções em que o valor apurado respeita diretamente a imposto em falta⁹⁵.

Esta informação foi recolhida para um ficheiro em formato Excel, tendo-se verificado a coerência entre o montante total das correções constantes deste, e o montante total das correções anuais apuradas no SIIT, em 2017.

Importa referir que, a informação recolhida separa por linhas, a tipologia de imposto, a saber:

- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS),
- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);
- Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA);
- Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT);
- Imposto do Selo (IS);

⁹³ Para melhor detalhe sobre a seleção de contribuintes, ver acima o ponto 2.5.1.1.

⁹⁴ A matéria coletável ou matéria tributável é o valor sobre o qual incide a taxa, ou taxas de imposto, para efeitos de cálculo da coleta. As referências a matéria coletável no presente trabalho, referem-se a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), pois a quantificação das correções apuradas pela inspeção tributária em termos de matéria coletável abrange apenas estes dois impostos.

⁹⁵ As referências neste trabalho a imposto em falta referem-se às correções apuradas pela inspeção tributária, em que a quantificação é efetuada diretamente em termos de montante de imposto em falta, podendo referir-se a IRS e IRC (proveniente por exemplo de correções apuradas em sede de tributação autónoma devida ou benefícios fiscais indevidamente deduzidos à coleta), retenção na fonte de IRS e IRC, IVA, Impostos sobre o património (Imposto Municipal sobre Imóveis – IMI e Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis – IMT) e Imposto do Selo (IS).

- Retenção na fonte de IRC (RFC);
- Retenção na fonte de IRS (RFS); separando também por linhas no ficheiro de Excel, o tipo de correção (matéria coletável ou imposto), pelo que, uma única ação inspetiva (ordem de serviço ou despacho), gera uma linha para cada tipo de imposto e cada tipo de correção. A título de exemplo, a ordem de serviço OI201700XX, na qual foram apuradas correções em sede de IVA, IMT, e IRC, sendo que relativamente a este último resultaram correções relativas a imposto em fata (tributação autónoma) e também matéria coletável, correspondem-lhe 4 linhas para análise (a que corresponderá o mesmo número de observações).

Tendo em conta os objetivos do estudo, mostrou-se necessária a recolha de mais informação, no sentido de acompanhar o destino de cada liquidação de imposto, bem como, o contencioso associado, o que não foi possível obter de forma automatizada.

Assim, seguiu-se uma segunda fase de recolha de informação de forma manual, por consulta individual de cada liquidação através da consulta à base de dados da AT⁹⁶, no sentido de apurar se as liquidações foram pagas no prazo de pagamento voluntário ou, não sendo pagas, deram origem a certidão de dívida, seguindo-se a cobrança coerciva através do processo de execução fiscal. Verificando-se a existência de processo de execução fiscal, foi consultada através do Sistema de Execuções Fiscais WEB (SEFWEB), a respetiva tramitação processual, no sentido de detetar a existência de plano de pagamento em prestações associado.

Em simultâneo, foi também efetuada consulta às aplicações de contencioso administrativo e judicial, designadamente, o Sistema de Contencioso Administrativo Tributário (SICAT) e o Sistema de Contencioso Judicial Tributário (SICJUT), respetivamente, no sentido de averiguar sobre a instauração de meios de defesa apresentados pelos contribuintes, na sequência do procedimento inspetivo.

Esta segunda fase de pesquisa decorreu entre os meses de dezembro de 2019 e março de 2020, inclusive.

⁹⁶ Nestas consultas foram salvaguardadas todas as regras de proteção de dados, sendo estes avaliados apenas em termos abstratos, verificando-se integralmente cumpridas as garantias de sigilo fiscal.

4.5 População

Entende-se por população a totalidade dos sujeitos ou objetos dos quais se pretende obter informação. A amostra é um subconjunto da população sobre o qual recaem as observações, que visam obter informação sobre a população (Stockemer, 2019).

Tendo em conta o desígnio do presente estudo, a população é constituída pela totalidade dos registos de correções apuradas no âmbito de ordens de serviço concluídas no período de 2017, pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Leiria, nas quais foram apuradas correções, tendo resultado em 2057 registos.

Após recolha manual da informação pertinente para o estudo, foram excluídos 414 registos, por evidenciarem informação não relevante no presente estudo, que levariam à distorção dos resultados. Neste propósito, foram excluídos os registos em que, embora tendo sido apuradas correções (matéria coletável ou imposto), não resultou qualquer imposto a pagar, em virtude do montante devido ser inferior ao limite legal⁹⁷; de correções de prejuízos fiscais em sede de imposto sobre o rendimento quando não geraram imposto a pagar; de correção ao reporte de IVA em que não gerou imposto a pagar no respetivo período.

Assim, a população inquirida em estudo é constituída por 1643 registos para observação, que corresponde a aproximadamente 80% da população alvo.

4.6 Apresentação e análise de resultados

Perante a população inquirida, começámos por caracterizá-la, em termos de tipo de ação (interna/externa), origem (central/distrital) e quanto à tipologia de sujeito passivo (SP) (singular/coletivo), tendo-se obtido os resultados seguintes:

⁹⁷ Em termos de IRS e IRC não há lugar a cobrança quando, a importância liquidada for inferior a 25,00 € – Cfr. art.s 95º do CIRS e 111º do CIRC; Em sede de IVA é observado o mesmo limite mínimo de 25,00 € quer para liquidação de imposto (ainda que adicional), quer para emissão de certidão de dívida – Cfr. art. 94º, n.º 5 do Código do IVA.

Tabela 4.1 - Caracterização da população inquirida por Tipo de ação/Origem/Tipologia de SP

Tipo de ação	N.º ocorrências	%	Origem	N.º ocorrências	%	Tipologia SP	N.º ocorrências	%
Interna	378	23,01%	Central	244	14,85%	Singular	498	30,31%
Externa	1265	76,99%	Distrital	1399	85,15%	Coletivo	1145	69,69%
Total	1643			1643			1643	

Desta análise concluímos que aproximadamente 77% dos registos analisados respeitam a ações externas; quanto à origem verificamos que cerca de 85% foram de origem distrital e aproximadamente 70% tiveram como alvo pessoas coletivas.

Em seguida procedemos à análise do âmbito da correção, distinguindo as correções à matéria tributável (MT) das correções ao imposto. Por forma a obter valores comparáveis neste âmbito, importa calcular a estimativa de imposto relativo à matéria tributável, que de acordo com o QUAR, resulta da aplicação da taxa de 20%, ao valor da matéria tributável corrigida pela inspeção tributária (donde resulta neste caso, o valor da coluna “valor efetivo” de 18.185.877,69 EUR = (90.929.388,46 EUR x 20%).

Tabela 4.2 - Âmbito da correção

Âmbito da correção	Valor	Valor efetivo	%	N.º de ocorrências	%
Matéria tributável	90 931 931,83 €	18 186 386,37 €	48,47%	693	42,18%
Imposto em falta	19 336 795,01 €	19 336 795,01 €	51,53%	950	57,82%
Total		37 523 181,38 €		1643	

Verificamos que, quer em termos de valor, quer em termos de número de ocorrências, as correções ao imposto assumem mais de 50% do valor das correções totais apuradas, como contributo para o QUAR.

4.6.1 Âmbito da correção

4.6.1.1 Correção à MT

Após distinguirmos o âmbito das correções, procedemos à análise de cada um dos grupos.

Começando pelas correções à matéria tributável (IRC e IRS)⁹⁸, no sentido de apurar o tipo de correção com maior significado (correções técnicas, métodos indiretos ou regularizações voluntárias), por tipo de imposto, em termos de valor.

Tabela 4.3- Correções à matéria tributável por tipo de correção – valor

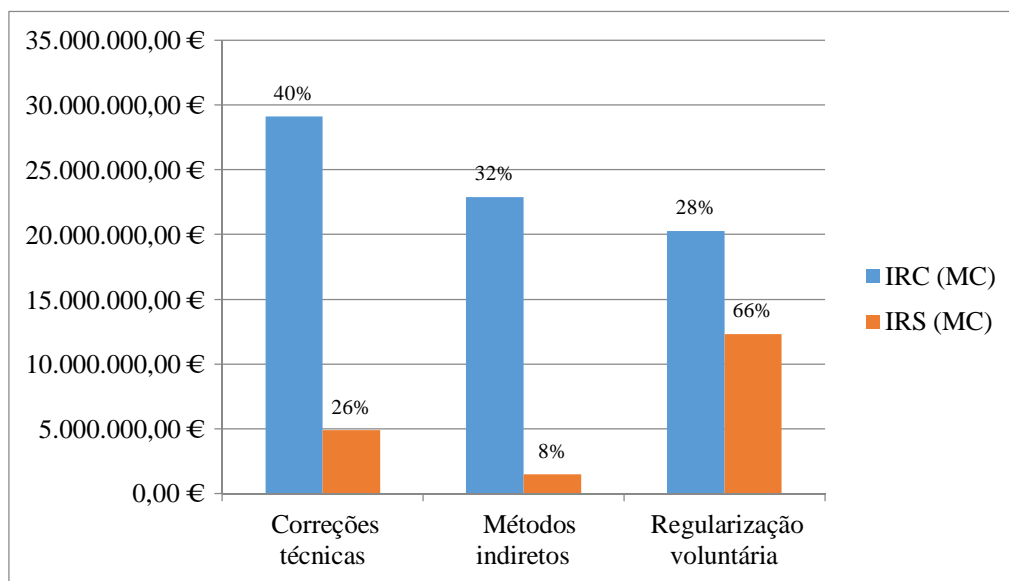
Tipo de imposto	Correções técnicas	%	Métodos indiretos	%	Regularização voluntária	%	Valor total
IRC (MT)	29 092 424,09 €	40,28%	22 882 520,17 €	31,68%	20 256 453,20 €	28,04%	72 231 397,46 €
IRS (MT)	4 874 070,96 €	26,06%	1 507 825,03 €	8,06%	12 318 638,38 €	65,87%	18 700 534,37 €
Total	33 966 495,05 €	37,35%	24 390 345,20 €	26,82%	32 575 091,58 €	35,82%	90 931 931,83 €

No total das correções à matéria tributável em valor, as correções técnicas representam 37,35%, seguindo-se das regularizações voluntárias que significam 35,82% do total. Apenas 26,82% das correções à matéria coletável foram apuradas com recurso a métodos indiretos.

Importa salientar, a percentagem das regularizações voluntárias em sede de IRS, que se fixa em 65,87%, contra 28,04% em sede de IRC, o que revela que as pessoas singulares evidenciam uma maior propensão para a regularização voluntária.

⁹⁸ Conforme já referido, as correções à matéria tributável ocorrem apenas em sede de IRC e IRS, ocorrendo também correções ao imposto no âmbito destes dois impostos. Quanto aos restantes impostos, a quantificação das correções é efetuada diretamente em termos de imposto, aqui designado de imposto em falta.

Gráfico 4.1 - Correções à matéria coletável por tipo de correção – valor



De acordo com o Gráfico 4.1, no total das correções à MT, assumem especial relevância as correções em sede de IRC, que representam aproximadamente 79% do total, restando 21% para as correções em IRS.

Das correções à MT em sede de IRC, 40% resultam de correções técnicas, 32% da aplicação de métodos indiretos e 28% de regularizações voluntárias.

Em sede de IRS salienta-se o valor das regularizações voluntárias, que representa cerca de 66% das correções à MT deste imposto, o que revela uma tendência das pessoas singulares para regularizarem voluntariamente as correções à MT apuradas, comparativamente com as pessoas coletivas, em que as regularizações voluntárias representam apenas 28%.

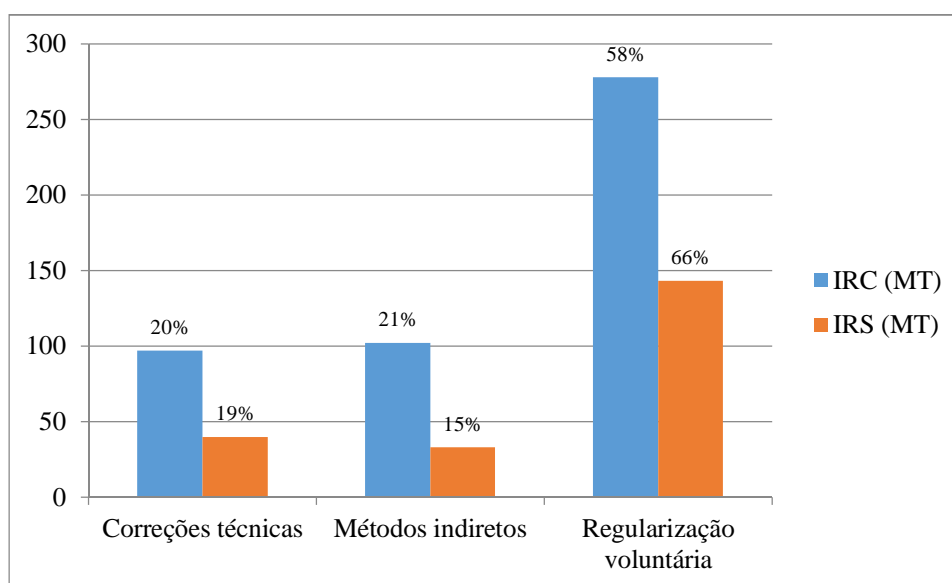
Idêntica análise foi feita em termos de registos, no sentido de apurar qual a distribuição do tipo de correção, em termos de número de registos.

Tabela 4.4- Correções à matéria tributável por tipo de correção – N.º de registos

Correções à matéria tributável	Correções técnicas	%	Métodos indiretos	%	Regularização voluntária	%	Valor total
IRC (MT)	97	20,34%	102	21,38%	278	58,28%	477
IRS (MT)	40	18,52%	33	15,28%	143	66,20%	216
Total	137	19,77%	135	19,48%	421	60,75%	693

Ao analisar o tipo de correção à MT em termos de número de registos, constatamos que as correções técnicas e os métodos indiretos significam cerca de 20%, cada um, destacando-se as regularizações voluntárias que ultrapassam os 60%. Quanto ao tipo de imposto, destacam-se as regularizações voluntárias em sede de IRS, o que evidencia a maior propensão das pessoas singulares para a regularização voluntária.

Gráfico 4.2 - Correções à matéria coletável por tipo de correção – N.º de registos



Das correções à MT apuradas, destacam-se as efetuadas em sede de IRC, que representam 69% do total, restando 31% para o IRS. Esta prevalência do número de correções em sede de IRC é normal, considerando que, do total da população inquirida (1643 registos), cerca de 70% respeitam a pessoas coletivas (Cfr. Tabela 4.1), sendo pois normal que 69% dos registos sejam referentes a IRC e representem cerca de 79% das correções à MT em termos de valor.

Verificamos também, que as regularizações voluntárias destacam-se, quer em sede de IRC quer em sede de IRS, representando cerca de 61% do total das correções à MT apurada. Daqui podemos concluir que, do total de incidências de correção à MT apurada, cerca de 61% dos visados regularizaram voluntariamente a situação em termos declarativos.

Regularizações voluntárias - MT

Sabendo que as regularizações voluntárias até aqui apuradas, são apenas regularizações declarativas, fomos averiguar se as mesmas corresponderam também a pagamento voluntário.

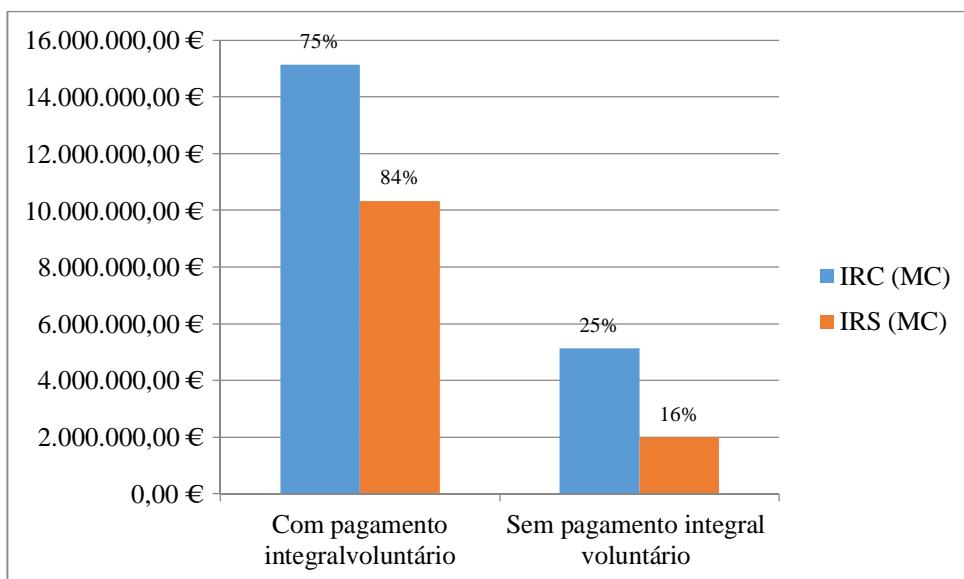
Tabela 4.5 – Correções à MT com regularização voluntária declarativa e pagamento voluntário - valor

Correções à matéria tributável	Regularização voluntária declarativa	Com pagamento integral voluntário	%	Sem pagamento integral voluntário	%
IRC (MT)	20 256 453,20 €	15 134 851,15 €	75%	5 121 602,05 €	25%
IRS (MT)	12 318 638,38 €	10 322 059,67 €	84%	1 996 578,71 €	16%
Total	32 575 091,58 €	25 456 910,82 €	78%	7 118 180,76 €	22%

Nota: A coluna “Sem pagamento integral voluntário” inclui 160.841,08 € em que ocorreu pagamento parcial.

Do valor total das correções à MT que foram objeto de regularização voluntária declarativa (através da entrega das declarações fiscais nas quais foram incluídos os montantes de correção apurados), cerca de 78% foi também pago voluntariamente pelos contribuintes.

Gráfico 4.3 - Correções à MT com regularização voluntária declarativa e pagamento voluntário - valor



Nota: A categoria “Sem pagamento integral voluntário” inclui 160.841,08 € em que ocorreu pagamento parcial.

Do Gráfico 4.3, constata-se que 75% das correções à MT em IRC e 84% das correções à MT em IRS, que foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos, foram também objeto de pagamento integral voluntário.

Efetuámos idêntica análise quanto ao número de registos, tendo obtido os valores seguintes.

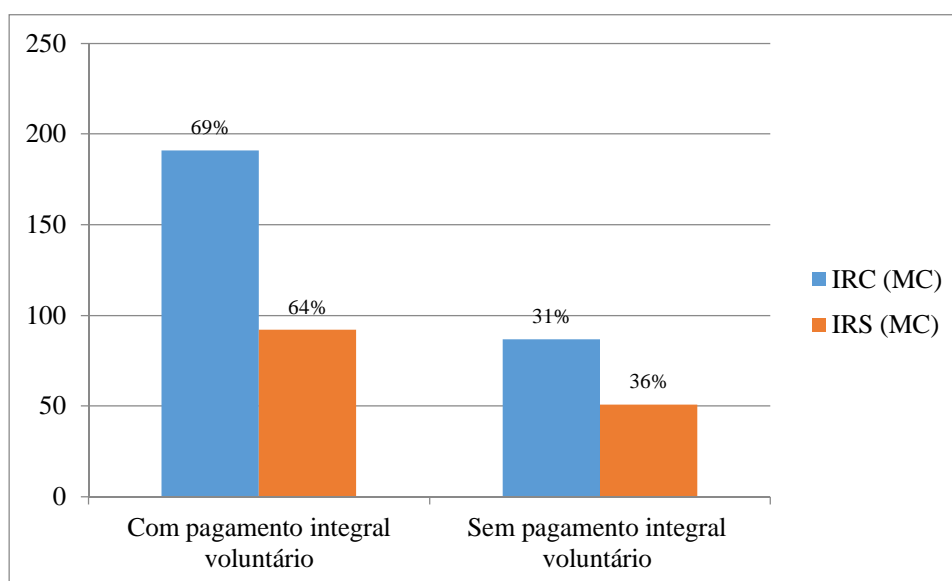
Tabela 4.6 - Correções à MT com regularização voluntária declarativa e pagamento voluntário – N.º de registos

Correções à matéria tributável	Regularização voluntária	Com pagamento integral voluntário	%	Sem pagamento integral voluntário	%
IRC (MT)	278	191	69%	87	31%
IRS (MT)	143	92	64%	51	36%
Total	421	283	67%	138	33%

Nota: A coluna “Sem pagamento integral voluntário” inclui 3 registos em que foi efetuado pagamento parcial

Da análise ao número de registos, concluímos que em 67% das ocorrências de regularizações voluntárias declarativas à MT, ocorreu também o pagamento integral voluntário.

Gráfico 4.4 - Regularizações voluntárias com pagamento voluntário – N.º de registos



Nota: A categoria “Sem pagamento integral voluntário” inclui 3 registos em que foi efetuado pagamento parcial

Da análise ao total dos registos das regularizações voluntárias declarativas à matéria tributável, constatamos que 69% em IRC e 64% em IRS, correspondem também a regularização voluntária em termos de pagamento integral, conforme resulta do Gráfico 4.4.

Da leitura dos Gráficos 4.2 e 4.4, concluímos que, em média, 62% das incidências de correções à matéria tributável foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos, sendo que destas, 67% foram também regularizadas voluntariamente em termos de pagamento pelos contribuintes.

4.6.1.2 Correções ao imposto

No que concerne às correções ao imposto, procedemos também ao desdobramento do valor das correções apuradas, por tipologia de imposto.

Nesta sede, tendo em conta a relevância dos valores e por forma a sistematizar a análise, agrupámos num único item, por um lado, o imposto relativo a retenções na fonte de IRC e IRS - RF (IRC, IRS) e, por outro, os impostos sobre o património (IMI e IMT) e Imposto do Selo (IS).

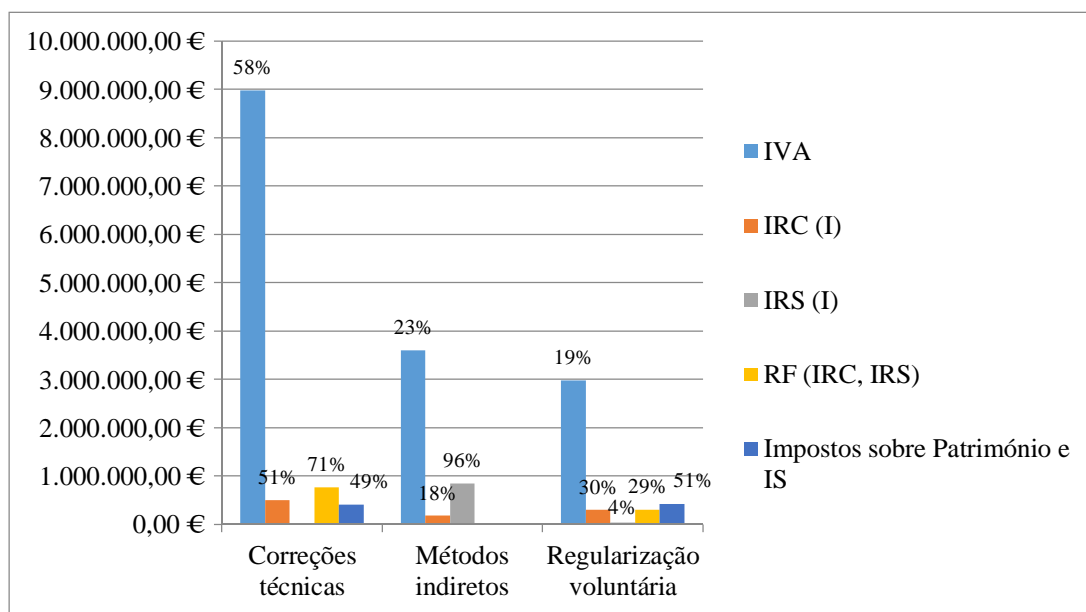
Tabela 4.7 – Correções ao imposto por tipo de correção - valor

Tipo de imposto	Correções técnicas	%	Métodos indiretos	%	Regularização voluntária	%	Valor total
IVA	8 979 788,06 €	58%	3 607 939,41 €	23%	2 973 211,41 €	19%	15 560 938,88 €
IRC (I)	504 719,35 €	51%	180 871,17 €	18%	298 476,60 €	30%	984 067,12 €
IRS (I)	0,00 €	0%	848 414,51 €	96%	35 336,19 €	4%	883 750,70 €
RF (IRC, IRS)	770 920,36 €	71%	Não aplicável	-	308 005,80 €	29%	1 078 926,16 €
Impostos sobre Património e IS	407 615,59 €	49%	Não aplicável	-	421 496,56 €	51%	829 112,15 €
Total	10 663 043,36 €	55%	4 637 225,09 €	24%	4 036 526,56 €	21%	19 336 795,01 €

Da análise ao valor das correções ao imposto, verificamos que 55% do valor corrigido foi originado por correções técnicas, 24% com aplicação de métodos indiretos e 21% resultaram de regularizações voluntárias.

Verifica-se também que o IVA é o imposto que assume maior relevância nesta sede⁹⁹, representando cerca de 80%, do montante total do imposto corrigido como contributo para o QUAR.

Gráfico 4.5 - Correções ao imposto por tipo de correção - valor



Do total do montante de IVA apurado, 58% derivou de correções técnicas, 23% da aplicação de métodos indiretos e 19% de regularizações voluntárias.

Procedemos também à análise das correções ao imposto por tipo de correção, em termos de número de registos.

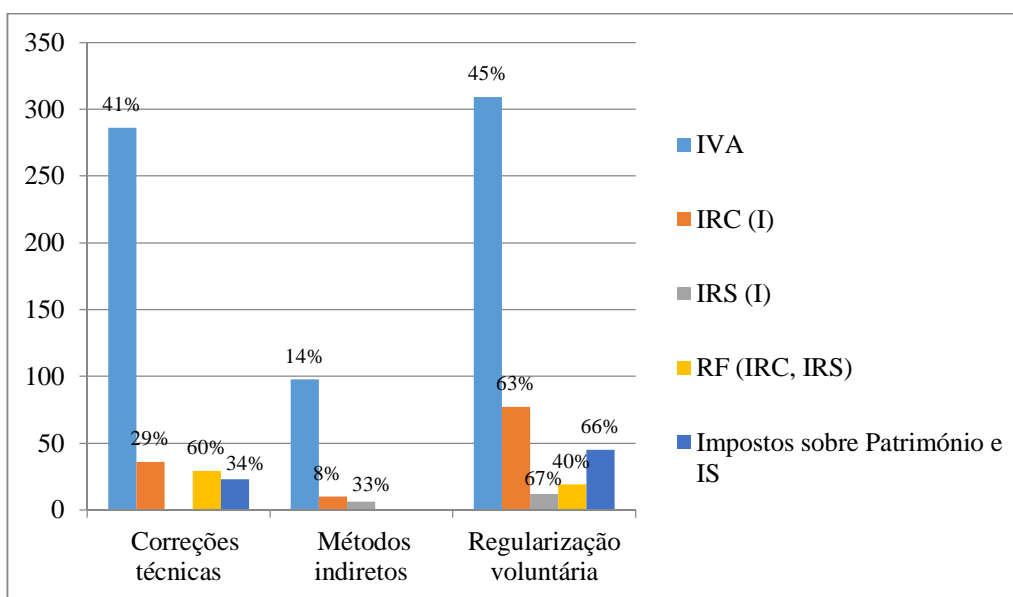
⁹⁹ Esta conclusão é coerente com a informação conhecida acerca do peso do IVA na estrutura das receitas fiscais em Portugal, pois é o imposto que mais receita arrecada. Nos anos de 2018 e 2019 as receitas provenientes de IVA representaram cerca de 37% do total da receita fiscal em Portugal (Relatório do Orçamento de Estado 2020).

Tabela 4.8 – Correções ao imposto por tipo de correção – N.º de registos

Correções ao imposto	Correções técnicas	%	Métodos indiretos	%	Regularização voluntária	%	Total
IVA	286	41%	98	14%	309	45%	693
IRC (I)	36	29%	10	8%	77	63%	123
IRS (I)	0	0%	6	33%	12	67%	18
RF (IRC, IRS)	29	60%	Não aplicável	0%	19	40%	48
Impostos sobre Património e IS	23	34%	Não aplicável	0%	45	66%	68
Total	374	39%	114	12%	462	49%	950

Verificamos que, em termos de número de ocorrências das correções ao imposto, as regularizações voluntárias assumem maior peso com 49%, seguindo-se as correções técnicas com 39% e os métodos indiretos com 12%.

Gráfico 4.6 - Correções ao imposto por tipo de correção – N.º de registos



Desta análise concluímos igualmente que o IVA é também o imposto que mais vezes é objeto de correções¹⁰⁰, seguindo-se do IRC e dos impostos sobre o património e IS.

¹⁰⁰ Dado que o IVA é o imposto que angaria maior volume de receita fiscal, também é o imposto que apresenta maiores níveis de fraude e evasão fiscal (Cfr. diversos estudos sobre economia paralela, a título de exemplo, Bragança, 2012). É um imposto de base declarativa, que impõe aos operadores económicos diversas obrigações (obrigação de faturação, obrigações contabilísticas e de conservação de documentos,

No que concerne ao tipo de correção, verificamos que as regularizações voluntárias assumem destaque nos impostos analisados, exceto em sede de retenção na fonte de IRC e IRS - RF (IRC, IRS).

Do total do número de registos referentes às correções ao imposto (950 – vide Tabela 4.2), cerca de 49% correspondem a regularizações voluntárias, o que nos permite concluir que do total das situações de correção ao imposto verificadas, 49% regularizaram voluntariamente a situação, em termos declarativos.

Regularizações voluntárias - imposto

Também em termos de análise ao imposto em falta, as regularizações voluntárias referidas, são apenas regularizações declarativas, pelo que, importa averiguar se as mesmas correspondem também a pagamento voluntário.

Tabela 4.9 – Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – valor

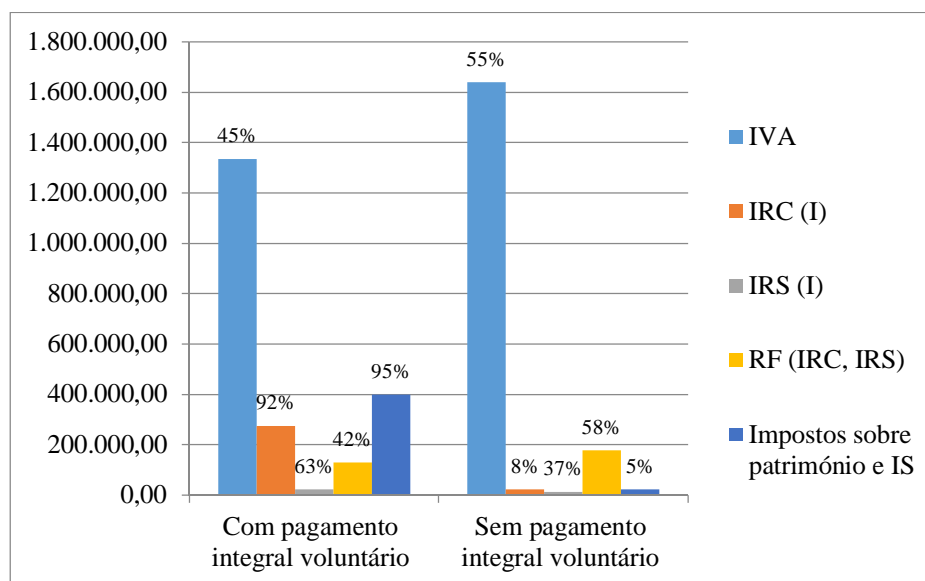
Imposto	Regularização voluntária (declarativa)	Com pagamento integral voluntário	%	Sem pagamento integral voluntário	%
IVA	2 973 211,41	1 334 916,37	45%	1 638 295,04	55%
IRC (I)	298 476,60	274 635,10	92%	23 841,50	8%
IRS (I)	35 336,19	22 330,80	63%	13 005,39	37%
RF (IRC, IRS)	308 005,80	129 834,11	42%	178 171,69	58%
Impostos sobre património e IS	421 496,56	399 059,35	95%	22 437,21	5%
Total	4 036 526,56	2 160 775,73	54%	1 875 750,83	46%

Nota: A coluna sem pagamento voluntário integral inclui 21.812,24 € relativos a IVA e 10.825,55 € relativos a Impostos sobre património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial.

Constatamos que, 54% das regularizações voluntárias declarativas em termos de imposto obtiveram também regularização voluntária em termos de pagamento.

obrigações declarativas e de pagamento do imposto), pelo que, apresenta algum nível de complexidade, uma vez que, estas operações são realizadas pelos agentes económicos sem a intervenção da AF, efetuando esta o controlo *a posteriori*. Nesta medida, é um imposto cujo apuramento é mais propenso à ocorrência de erros e, conseqüentemente, originar maior número de correções pela inspeção tributária.

Gráfico 4.7 - Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – valor



Nota: A categoria “Sem pagamento integral voluntário” inclui 21.812,24 € relativos a IVA e 10.825,55 € relativos a Impostos sobre património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial.

O Gráfico 4.7 mostra que, das regularizações voluntárias declarativas em termos de IVA, apenas 45% obtiveram pagamento voluntário.

Destacam-se aqui os impostos sobre o património e IS dado que, 95% das regularizações voluntárias declarativas, obtiveram também pagamento voluntário, seguindo-se o IRC (I) com 92%.

Prosseguimos com a mesma análise, tendo em conta o número de registos relativos a regularizações voluntárias declarativas, em termos de imposto.

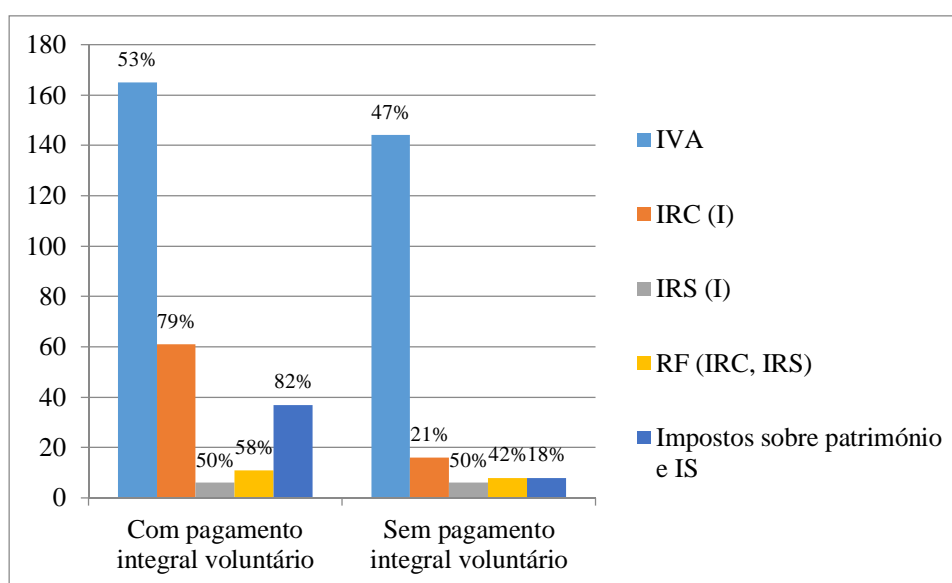
Tabela 4.10 - Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – N.º de registos

Imposto	Regularização voluntária (declarativa)	Com pagamento integral voluntário	%	Sem pagamento integral voluntário	%
IVA	309	165	53%	144	47%
IRC (I)	77	61	79%	16	21%
IRS (I)	12	6	50%	6	50%
RF (IRC, IRS)	19	11	58%	8	42%
Impostos sobre património e IS	45	37	82%	8	18%
Total	462	280	61%	182	39%

Nota: A coluna “Sem pagamento integral voluntário” inclui 1 registo relativo a IVA e 3 relativos a impostos sobre o património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial.

Verificamos que, em termos de número de ocorrências, 61% das ocorrências de correções ao imposto que foram objeto de regularização declarativa, também obtiveram pagamento integral voluntário.

Gráfico 4.8 - Regularizações voluntárias (imposto) com pagamento voluntário – N.º de registos



Nota: A categoria “Sem pagamento integral voluntário” inclui 1 registo relativo a IVA e 3 relativos a impostos sobre o património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial.

Verificamos no Gráfico 4.8, que as regularizações voluntárias declarativas ao imposto, em termos de número de registos, foram regularizadas voluntariamente em termos de pagamento, em mais de 50% das ocorrências, em todos os impostos (exceto o IRS – I que não ultrapassou os 50%), situando-se a média em 65%.

Tal permite-nos inferir uma tendência dos contribuintes que efetuaram a regularização voluntária declarativa, para pagarem também o respetivo imposto de forma voluntária.

Mais uma vez, o IVA é o imposto que se destaca nesta análise, pelos motivos já referidos.

Deste modo, verificamos que, o IVA é o imposto que obteve maiores correções, quer em valor, quer em número de ocorrências, o que está em consonância com a revisão de

literatura efetuada, que aponta a complexidade como causa dos erros fiscais (Lopes & Sá, 2014; Krause, 2000), pois trata-se de um imposto que apresenta algum nível de complexidade e impõe diversas obrigações aos sujeitos passivos deste imposto.

Neste estudo, apesar de nos referirmos a regularizações voluntárias, declarativas e de pagamento, de acordo com a revisão de literatura dissecada, estas regularizações, pese embora tenham sido realizadas voluntariamente pelos contribuintes, não consubstanciam efetivo cumprimento fiscal voluntário, pois foram concretizadas na sequência da atuação da AF, traduzindo-se assim, em situações de cumprimento fiscal involuntário (Lopes, 2008; Saad, 2012; Palil, et al, 2013).

Por outro lado, considerando a existência de erros fiscais, enquanto entrave ao cumprimento fiscal voluntário, as regularizações voluntárias concretizadas na sequência da ação inspetiva, poderão estar eventualmente associadas ao incumprimento fiscal involuntário, gerado, nomeadamente, pela prática de erros fiscais.

4.6.2 Tipo de correção - Correções técnicas e métodos indiretos

Relativamente às correções apuradas, que não foram objeto de regularização voluntária declarativa pelo contribuinte, originaram as correções técnicas e métodos indiretos, e consequente elaboração de DC, por parte do inspetor tributário.

No sentido de averiguar se os contribuintes, apesar de não procederem à regularização voluntária declarativa (através da entrega da respetiva declaração onde espelhem os montantes apurados pela inspeção tributária), procedem ao pagamento voluntário do imposto, após receberem a liquidação, obtivemos os seguintes resultados:

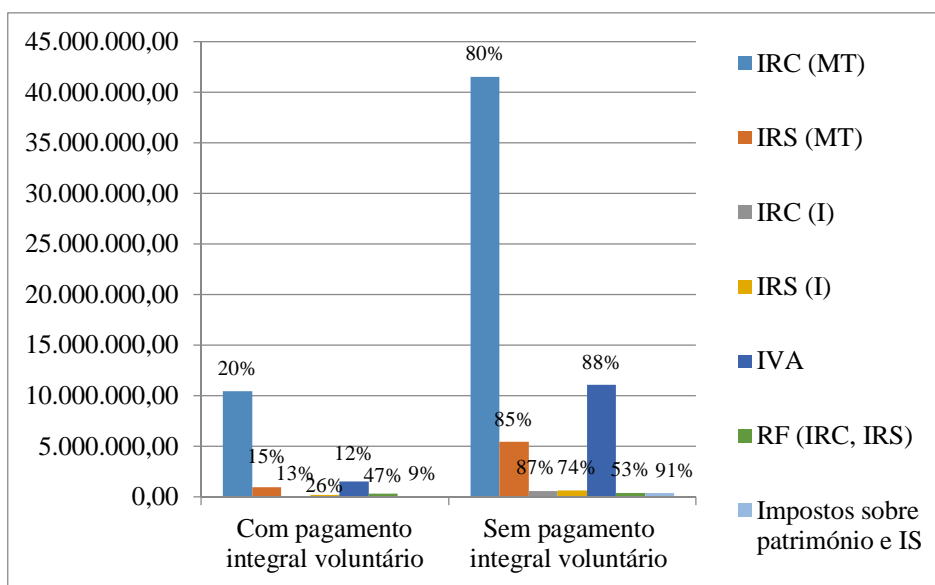
Tabela 4.11 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC - valor

Tipo de correção	Valor total	Com pagamento integral voluntário	%	Sem pagamento integral voluntário	%
IRC (MT)	51 974 944,26	10 441 942,87	20%	41 533 001,39	80%
IRS (MT)	6 381 895,99	952 015,52	15%	5 429 880,47	85%
IRC (I)	685 590,52	88 396,33	13%	597 194,19	87%
IRS (I)	848 414,51	223 865,63	26%	624 548,88	74%
IVA	12 587 727,47	1 525 658,96	12%	11 062 068,51	88%
RF (IRC, IRS)	770 920,36	359 808,67	47%	411 111,69	53%
Impostos sobre património e IS	407 615,59	36 742,73	9%	370 872,86	91%

Nota: A coluna "Sem pagamento integral voluntário" inclui 25.4210,38 € de IRC (MT); 4.718,67 € de IRC (I) e 5.438,93 € de impostos sobre o património e IS, em que foi efetuado pagamento parcial.

Constatamos que, em termos de valor, das correções que não foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos, a grande maioria também não obteve pagamento integral voluntário, pois a média deste valor é de apenas 20%.

Gráfico 4.9 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC – valor



Nota: A categoria "Sem pagamento integral voluntário" inclui 25.4210,38 € de IRC (MT); 4.718,67 € de IRC (I) e 5.438,93 € de impostos sobre o património e IS, em que foi efetuado pagamento parcial.

O Gráfico 4.9 ilustra a grande tendência da falta de regularização voluntária declarativa ser acompanhada da consequente falta de pagamento do imposto.

Destacam-se aqui as correções em sede de IRC (MT) e IVA devido à sua significância em termos de valor.

Efetuada semelhante análise em termos de número de registos, obtivemos semelhantes conclusões.

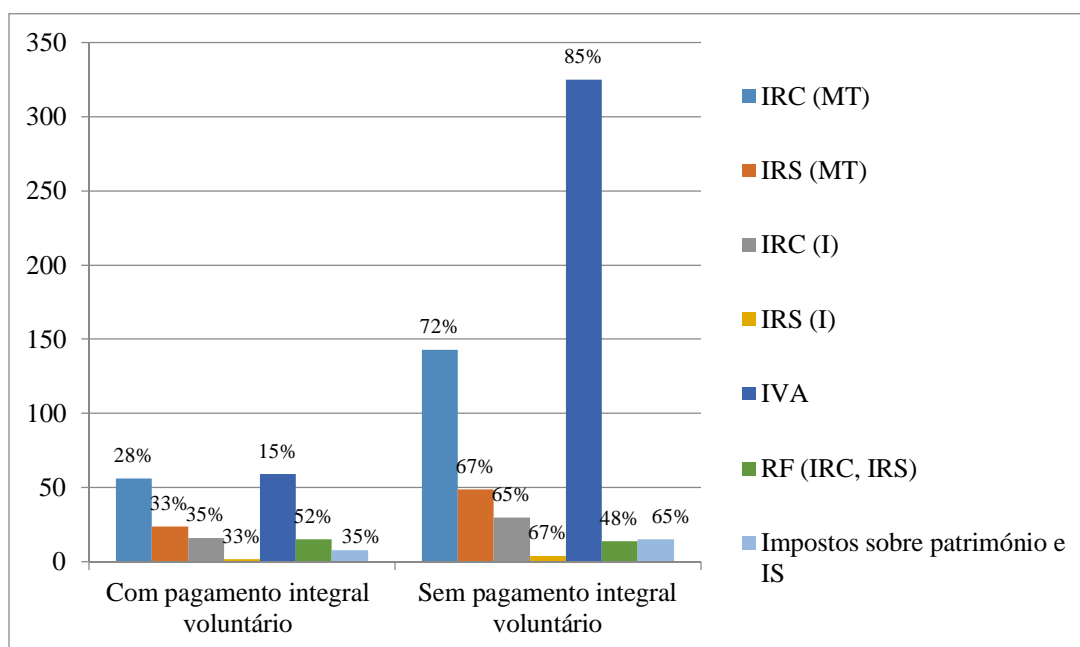
Tabela 4.12 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC – N.º de registos

Tipo de correção	N.º ocorrências	Com pagamento integral voluntário	%	Sem pagamento integral voluntário	%
IRC (MT)	199	56	28%	143	72%
IRS (MT)	73	24	33%	49	67%
IRC (I)	46	16	35%	30	65%
IRS (I)	6	2	33%	4	67%
IVA	384	59	15%	325	85%
RF (IRC, IRS)	29	15	52%	14	48%
Impostos sobre património e IS	23	8	35%	15	65%
Total	760	180	24%	580	76%

Nota: A coluna "Sem pagamento integral voluntário" inclui 1 registo de IRC (MT), 1 de IRC (I) e 2 de imposto sobre o património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial

Das ocorrências relativas a correções que não foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos e por isso foi elaborado DC, apenas 24% obtiveram pagamento integral voluntário.

Gráfico 4.10 - Pagamentos relativos às correções apuradas objeto de DC – N.º de registos



Nota: A categoria "Sem pagamento integral voluntário" inclui 1 registo de IRC (MT), 1 de IRC (I) e 2 de imposto sobre o património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial

Do Gráfico 4.10 concluímos que, apesar de alguns contribuintes efetuarem o pagamento voluntário do imposto, sem terem previamente realizado a entrega voluntária da declaração respetiva, a grande maioria dos que não regulariza voluntariamente em termos declarativos, também não efetua o pagamento voluntário do imposto apurado.

Do número total de registos em análise neste ponto, 76% não obtiveram pagamento voluntário.

A falta de regularização voluntária na sequência da ação inspetiva estará associada ao incumprimento fiscal voluntário, podendo também resultar, em alguns casos, de ações involuntárias, no caso de impossibilidade ou negligência no cumprimento das obrigações fiscais.

Constatamos ainda, que a falta de regularização voluntária declarativa, tem associada a consequente falta de pagamento, que poderá resultar de práticas de incumprimento fiscal voluntário.

4.6.3 Contencioso

Procedemos também à análise dos processos de contencioso, instaurados contra as autoliquidações e liquidações de imposto realizadas, na sequência da atuação dos serviços de inspeção tributária.

Neste âmbito, começamos por determinar o número de registos por cada tipo de processo contencioso, fazendo a distinção entre correções à matéria tributável e correções ao imposto.

Tabela 4.13 - Tipo de processo e origem da correção – N.º de registos

Origem da correção	Reclamação graciosa	Recurso hierárquico	Revisão da matéria tributável	Revisão dos atos tributários	Impugnação judicial
Matéria tributável	83	46	69	1	70
Imposto	118	84	69	3	90
Total	201	130	138	4	160

Constatamos que o procedimento de reclamação graciosa foi meio de defesa mais vezes apresentado pelos contribuintes, contando com 201 registos, seguindo-se em sede administrativa, da revisão da matéria tributável e do recurso hierárquico.

Do total do contencioso verificado, o processo de impugnação judicial ocupa o segundo lugar, com 160 registos.

Prosseguimos com a análise dos processos de contencioso, instaurados na sequência das correções apuradas pela IT, que foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos, por imposto.

Agrupámos por um lado, o contencioso administrativo que inclui a reclamação graciosa, o recurso hierárquico, a revisão da matéria tributável e a revisão dos atos tributários, e por outro, o contencioso judicial que aqui inclui apenas a impugnação judicial.

Tabela 4.14 – Tipo de contencioso na sequência de regularizações voluntárias declarativas com pagamento voluntário – N.º de registos

Imposto	Com pagamento integral voluntário	Contencioso administrativo	%	Contencioso judicial	%
IRC (MT)	191	3	2%	0	0%
IRS (MT)	92	1	1%	4	4%
IRC (I)	61	0	0%	0	0%
IRS (I)	6	0	0%	0	0%
IVA	165	6	4%	1	1%
RF (IRC, IRS)	11	0	0%	0	0%
Impostos sobre património e IS	37	0	0%	0	0%
Total	563	10	1,78%	5	0,89%

Verificamos que nas situações em que ocorreram regularizações voluntárias, em termos declarativos acompanhadas de pagamento voluntário, o contencioso apresentado é diminuto, destacando-se ainda assim, o IVA em sede de contencioso administrativo e o IRS (MT) em sede de contencioso judicial.

Tabela 4.15 - Tipo de contencioso, na sequência de regularizações voluntárias declarativas sem pagamento voluntário – N.º de registos

Imposto	Sem pagamento integral voluntário	Contencioso administrativo	%	Contencioso judicial	%
IRC (MT)	87	8	9%	8	9%
IRS (MT)	51	5	10%	4	8%
IRC (I)	16	0	0%	0	0%
IRS (I)	6	0	0%	0	0%
IVA	144	4	3%	4	3%
RF (IRC, IRS)	8	0	0%	0	0%
Impostos sobre património e IS	8	1	13%	1	13%
Total	320	18	6%	17	5%

Já nas situações em que as regularizações voluntárias declarativas não foram acompanhadas de pagamento integral voluntário, o contencioso apresentado assume maior significado, destacando-se o apresentado em sede de IRC (MT), quer em sede administrativa, quer judicial.

Para melhor sistematização de resultados, isolámos os registos que obtiveram regularização voluntária declarativa, e nestes distinguimos os que registaram pagamento integral voluntário e os que não registaram este pagamento.

Tabela 4.16 - Contencioso apresentado após regularização voluntária declarativa – N.º de registos

Regularização voluntária declarativa	N.º de registos	Contencioso administrativo	%	Contencioso judicial	%
Com pagamento integral voluntário	563	10	2%	5	1%
Sem pagamento voluntário	320	18	6%	17	5%

De acordo com a informação obtida, 2% do número de registos com regularização voluntária declarativa e pagamento integral voluntário, aprestaram contencioso administrativo e 1% apresentou contencioso judicial.

Do número de regularizações voluntárias declarativas que não obtiveram o pagamento voluntário do respetivo imposto, 6% apresentaram contencioso administrativo e 5% apresentaram contencioso judicial.

Dentro do grupo de contribuintes que efetuaram a regularização voluntária declarativa, verifica-se uma maior ocorrência de processos de contencioso, por parte dos contribuintes que não efetuaram o pagamento voluntário, sendo o nível de contencioso administrativo e judicial semelhante.

Procedemos ao mesmo tipo de análise, quanto aos registos que não foram objeto de regularização voluntária declarativa e por isso foram elaborados DC's, que originaram processos de contencioso, por tipo de imposto.

Tabela 4.17 – Tipo de contencioso, na sequência das correções objeto de DC (sem regularização voluntária declarativa), com pagamento voluntário – N.º de registos

Imposto	Com pagamento integral voluntário	Contencioso administrativo	%	Contencioso Judicial	%
IRC (MT)	56	23	41%	8	14%
IRS (MT)	24	8	33%	5	21%
IRC (I)	16	4	25%	3	19%
IRS (I)	2	0	0%	0	0%
IVA	59	25	42%	7	12%
RF (IRC, IRS)	15	8	53%	6	40%
Impostos sobre o património e IS	8	0	0%	0	0%
Total	180	68	38%	29	16%

Quanto ao contencioso apresentado na sequência das correções apuradas pela inspeção tributária, que não foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos mas foram objeto de pagamento voluntário, destaca-se, em termos percentuais, o contencioso administrativo apresentado contra as correções relativas a retenções na fonte (RF – IRC, IRS), seguindo-se das relativas ao IVA e IRC (MT).

Tabela 4.18 - Tipo de contencioso, na sequência das correções objeto de DC (sem regularização voluntária declarativa), sem pagamento voluntário – N.º de registos

Imposto	Sem pagamento integral voluntário	Contencioso administrativo	%	Contencioso judicial	%
IRC (MT)	143	70	49%	34	24%
IRS (MT)	49	11	22%	7	14%
IRC (I)	30	15	50%	7	23%
IRS (I)	4	1	25%	1	25%
IVA	325	91	28%	53	16%
RF (IRC, IRS)	14	7	50%	4	29%
Impostos sobre o património e IS	15	6	40%	3	20%
Total	580	201	35%	109	19%

Nota: A coluna "Sem pagamento integral voluntário" inclui 1 registo de IRC (MT), 1 de IRC (I) e 2 de Imposto sobre o património e IS, nos quais foi efetuado pagamento parcial

Relativamente às correções apuradas que não foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos e por isso foram objeto de DC's, cujas liquidações não foram pagas voluntariamente, verifica-se maior incidência de processos de contencioso, nomeadamente em sede IVA e IRC (MT). O contencioso apresentado quanto a estes dois impostos destaca-se, em termos absolutos, o que será normal, pois também são os dois impostos que obtiveram maiores correções, quer em montante, quer em número de ocorrências.

Para melhor análise, agrupámos os registos que não obtiveram regularização voluntária declarativa (e por isso foram elaborados DC's), e neste grupo distinguimos os que obtiveram pagamento integral voluntário dos que não obtiveram este pagamento.

Tabela 4.19 - Contencioso apresentado nas situações que não obtiveram regularização voluntária declarativa – N.º de registos

Correções apuradas sem regularização voluntária declarativa	N.º de registos	Contencioso administrativo	%	Contencioso judicial	%
Com pagamento integral voluntário	180	68	38%	29	16%
Sem pagamento integral voluntário	580	201	35%	109	19%

No grupo dos registos em que as correções não foram objeto de regularização voluntária declarativa, em termos absolutos, verificamos maior ocorrência de contencioso, quer administrativo, quer judicial, nas situações em que não foi realizado o pagamento voluntário do respetivo imposto. Porém, em termos proporcionais, verificamos maior incidência de contencioso administrativo nas situações com pagamento integral voluntário. Tal poderá explicar-se pelo facto da apresentação de contencioso, só por si, não suspender a cobrança da dívida fiscal, o que levará os contribuintes a efetuarem o pagamento voluntário, apesar de apresentarem meios de defesa administrativos, por forma a evitarem os inconvenientes que poderão advir da cobrança coerciva (penhora de bens e respetivos custos, por exemplo).

Em termos proporcionais, a incidência de contencioso judicial é maior nas situações sem pagamento voluntário.

Destaca-se o número de contencioso administrativo que sobressai em relação ao contencioso judicial. Esta maior incidência de contencioso administrativo poderá explicar-se pela facilidade na sua apresentação, pelo facto de ser gratuito e de não carecer da constituição de mandatário.

4.6.4 Pagamento em processo de execução fiscal

Nas situações em que não ocorreu o pagamento voluntário da autoliquidação ou da liquidação notificada ao contribuinte, tentámos perceber o seu comportamento após instauração do processo de execução fiscal, para obter a cobrança coerciva da dívida, tendo em conta o comportamento adotado no procedimento inspetivo (regularização voluntária declarativa, ou não).

Tabela 4.20 - Pagamentos em processo de execução fiscal

Situação no procedimento inspetivo	Processo de execução fiscal			Total
	Com pagamento total	Pagamento em prestações/parciais	Sem pagamentos	
Com regularização voluntária declarativa	148	86	86	320
Sem regularização voluntária declarativa	86	148	345	579

Nota: Relativamente aos registos “Sem regularização voluntária declarativa”, verificou-se um registo relativamente ao qual não foi identificado o respetivo processo de execução fiscal.

Da análise destes registos, verificamos maior ocorrência de pagamento total em processo de execução fiscal, relativamente aos contribuintes que regularizaram voluntariamente a situação em termos declarativos.

Relativamente às situações que não foram regularizadas voluntariamente em termos declarativos, verifica-se que predomina a falta de pagamento também em processo de execução fiscal. Salienta-se neste grupo o número de pagamentos em prestações e pagamentos parciais, o que poderá derivar da impossibilidade financeira para efetuar o pagamento total.

CONCLUSÕES FINAIS, LIMITAÇÕES E PERSPETIVAS FUTURAS

Sendo certo que a diminuição do imposto a pagar é um fator inerente à própria racionalidade económica, também é certo que, o dever de pagar impostos constitui um dever de cidadania que se sobrepõe, impondo-se aos titulares de rendimentos, no sentido de contribuírem para o bem comum da sociedade em que vivemos.

A literatura dominante aponta como fatores determinantes do cumprimento fiscal, os fatores económicos, onde se incluem a probabilidade de auditoria e a aplicação de sanções, e os fatores psicológicos ou comportamentais como a complexidade, a equidade, os contactos com a administração fiscal, o comportamento dos pares e a ética ou moral tributária.

Importa pois, promover uma cultura de cumprimento fiscal na qual o incumprimento seja reprovado socialmente.

A AF tem um papel crucial no desenvolvimento e implementação de medidas que aproximem a administração dos cidadãos, facilitem o cumprimento fiscal e promovam a confiança destes na AF de forma a ser vista como “parceira” no apoio ao cumprimento das obrigações fiscais e não como “inimiga”.

Cientes das muitas transformações que têm ocorrido no passado recente, no modo de funcionamento da AT, há ainda um longo caminho a percorrer no sentido de fomentar a confiança dos contribuintes na AF, através da colaboração mútua, assente na boa fé e na confiança recíproca, para desenvolver uma cidadania fiscal ativa e promover o cumprimento voluntário.

O presente estudo teve por objetivo averiguar a propensão dos contribuintes para regularizarem voluntariamente a sua situação fiscal, na sequência da atuação dos serviços de inspeção tributária.

Neste propósito, foram analisados, os procedimentos de inspeção tributária, concluídos no ano 2017, pela Direção de Finanças de Leiria, donde resultou uma população inquirida de 1643 registos, que foram analisados seguindo a metodologia quantitativa, na vertente de estudo de caso.

O estudo revelou que, cerca de 77% das ações foram realizadas externamente, aproximadamente 85% tiveram origem distrital e cerca de 70% visaram pessoas coletivas.

Concluimos que, relativamente às correções apuradas referentes a MT, 61% dos contribuintes (número de registos), regularizaram voluntariamente a situação, em termos declarativos, isto é, entregaram voluntariamente as declarações fiscais nas quais espelharam os montantes de MT em falta detetados. Destes, 67% efetuaram também o pagamento voluntário do imposto daí resultante.

No que respeita às correções ao imposto, 49% dos contribuintes (número de registos) também regularizaram voluntariamente a situação em termos declarativos e, destes, 61%, efetuaram também o pagamento integral voluntário.

Daqui resulta que, em média, 55% dos contribuintes regularizaram a situação fiscal voluntariamente, em termos declarativos e, destes, em média, 61% também efetuaram o pagamento do respetivo imposto.

Relativamente ao contencioso instaurado na sequência da atuação dos serviços de inspeção tributária, constatámos baixos níveis de contencioso apresentado pelos contribuintes que regularizaram voluntariamente a situação fiscal, verificando-se em média, 4% para o contencioso administrativo e 3% para o judicial.

O contencioso assume maiores níveis relativamente aos contribuintes que não regularizaram voluntariamente a situação fiscal, registando-se a média de 36% para o contencioso administrativo e 17% para o judicial. Assim, a falta de regularização voluntária da situação fiscal por parte dos contribuintes, conduz a maiores níveis de contencioso fiscal.

Apontamos como limitação a este estudo, o facto de ter sido realizado num único distrito (Leiria), podendo os resultados ser diferentes perante outras realidades geográficas e económicas, e por outro lado, o facto de ter abrangido apenas um ano (2017).

Como perspetiva de investigação futura, sugerimos a réplica de estudo semelhante, na mesma unidade orgânica, que permitirá conhecer e acompanhar a evolução do comportamento de cumprimento fiscal dos contribuintes, na sequência da ação inspetiva, e assim adaptar a estratégia de atuação da AT em conformidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alligham, M. G.; Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. *Physical Review E - Statistical, Nonlinear, and Soft Matter Physics*, 1, 323–338. <https://doi.org/10.1103/PhysRevE.71.062403>
- Alm, J. (1991). A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 66 (3), 577–593.
- Alm, J.; Torgler B. (2012). Do Ethics Matter? Tax Compliance and Morality, *Tulane University, Department of Economics* (N.º 1207).
- Alves, J. A. C., & Martins, J. A. (2008). *Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Lisboa, Centro de Formação, Direção Geral dos Impostos, Ministério das Finanças e da Administração Pública.*
- Andreoni, J.; Erard B.; and Feinstein, J. (1998). Tax Compliance. *Journal of Economic Literature*, Volume XXXVI, 816–860.
- Autoridade Tributária e Adunaneira (AT) - Ministério das Finanças. (2020). Plano Estratégico 2020-2022. Lisboa.
- _____ (2020). Plano de Atividades 2020. Lisboa
- Bragança, P. J. G. (2012). O Peso da Economia Paralela e da Dívida Fiscal nas Contas Públicas - Um Desafio à Administração Tributária Portuguesa. Dissertação de mestrado. Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas- Universidade Técnica de Lisboa.
- Bryman, A. (2012). *Social research methods*. (O. U. Press, Ed.) (4th ed.). Oxford.
- Campos, D. L. de; Rodrigues B. S. & Sousa, J. L. de. (2003). *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*. 3ª Edição, Lisboa, Vislis Editores.
- Devos, K. (2014). Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour. Springer, Dordrecht. https://doi.org/10.1007/978-94-007-7476-6_2
- Foers, M. (1993). Forms Design and Comprehensibility. Fiscal Publications, *Key Issues in Tax Reform*, 179–197.
- Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (2018). Relatório de Atividades Desenvolvidas "Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras" 2017. Lisboa.

- Kirchler, E., Hoelzl, E., & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, 29(2), 210–225. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2007.05.004>
- Krause, K. (2000). Tax Complexity: Problem or Opportunity? *Public Finance Review*, 28(5), 395–414.
- Lopes, C. M. da M. (2008). *Quanto custa pagar Impostos em Portugal? Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra. Almedina.
- Lopes, C. M. da M.; & Santos, A. C. (2013). O Cumprimento Fiscal em Portugal - Factores Associados a Erros e Atrasos na Entrega das Declarações Fiscais das Pessoas Singulares, 1–24. Disponível em:
<https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/99.pdf>.
- Lopes, C., & Sá, C. (2014). Erros associados ao não cumprimento fiscal involuntário: evidência empírica em Portugal. Ordem dos Contabilistas Certificados. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/295.pdf
- Marques, P. (2014). *O Procedimento de Inspeção Tributária*. Coimbra. Coimbra Editora.
- McBarnet, D. (2003). When Compliance is not the Solution but the Problem: From changes in law to changes in Attitude. *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, (18), 229–244.
- McKerchar, M. (2001). Understanding and predicting taxpayers’ behavioural responses to actions by tax administrations. *Brooks, See Greenbaum, A Swingen, J Review, Societyreview, Society*. Disponível em:
<http://www.oecd.org/tax/administration/2789937.pdf>
- Meirinhos, M. & Osório A. (2010). O estudo de caso como estratégia de investigação em educação. *Revista de Educação*, 2(2), 49–65.
- Mendoza, J., Wielhouwer, J., & Kirchler, E. (2017). The backfiring effect of auditing on tax compliance. *Journal of Economic Psychology*, 62, 284-294. <https://doi.org/10.1016/j.joep.2017.07.007>
- Ministério das Finanças. (2019). *Relatório do Orçamento do Estado 2020*. Lisboa.

Disponível em: <http://www.oe2020.gov.pt>.

Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal*. 9ª Edição. Coimbra. Almedina.

OCDE. (2004). Forum on Tax Administration - Compliance Sub-Group. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. October 2004

_____ (2010). Forum on tax administration: small/medium enterprise (sme); Understanding and Influencing Taxpayers Compliance Behaviour, (November), 1–49.

_____ (2019), Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/74d162b6-en>.

Palil, M. R.; Hamid, M. A.; & Hanafiah, M. H. (2013). Taxpayers Compliance Behaviour: Economic Factors Approach, *Jurnal Pengurusan*, 38, 75–85. Doi: 10.17576/pengurusan-2013-38-07

Park, C.-G. & Hyun, J. K. (2003). Examining the determinants of tax compliance by experimental data: a case of Korea, 25, 673–684. Doi: 10.1016/S0161-8938(03)00075-9

Pereira, M. H. de F. (2007). *Fiscalidade*. Coimbra. Almedina.

Pinto, C.; Cruz, S. R. & Abrunheiro, L. (2014). O comportamento fiscal dos contribuintes: revisão da literatura. *Estudos do ISCA*, 10(Série IV).

Pinto, C. (2016). Os contribuintes, os impostos e o incumprimento fiscal em Portugal. Dissertação de mestrado. Universidade de Aveiro - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion : A cross-country investigation, 15, 150–169. Doi: 10.1016/j.intaccudtax.2006.08.005

Rocha, J. F. da. (2018). *Lições de Procedimento e Processo Tributário*. 6ª Edição. Coimbra. Almedina.

Rodrigues, J. (2016). *Sistema de Normalização Contabilística - SNC Explicado*. 6ª Edição. Porto. Porto Editora.

Roth, J. A.; Scholz, J. T., & Witte, A. D. (1989). *Taxpayer Compliance*. Vol. 1: An

- agenda for research. Philadelphia: University of Pennsylvania Press.
- Saad, N. (2012). Tax Non-Compliance Behaviour: Taxpayers View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65(ICIBSoS), 344–351. Doi: 10.1016/j.sbspro.2012.11.132
- Saad, N. (2014). Tax Knowledge , Tax Complexity and Tax Compliance : Taxpayers ' View. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 109(1), 1069–1075. Doi: 10.1016/j.sbspro.2013.12.590
- Sanches, J. L. S. (2002). *Manual de Direito Fiscal*. 2ª Edição, Coimbra. Coimbra Editora.
- _____ (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e forma no Direito Fiscal Portugês, Comunitário e Internacional*. Coimbra. Coimbra Editora.
- Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (n.d.). *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira (PECFEFA), 2018 - 2020*. Lisboa.
- Slemrod, J.; Blumenthal, M., & Christian, C. (2001). Taxpayer response to an increased probability of audit: Evidence from a controlled experiment in Minnesota. *Journal of Public Economics*, 79(3), 455–483.
- Sousa, M. J.; Baptista, C. S. (2014). *Como fazer investigação, dissertações, teses e relatórios*. 5ª Edição. Lisboa. Lidel.
- Stockemer, D. (2019). *Quantitative methods for the social sciences: A practical introduction with examples in SPSS and Stata*. *Quantitative Methods for the Social Sciences*. Doi: org/10.1007/978-3-319-99118-4
- Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*. 2ª Ed. Vol. 5. London. Sage Publications.