

Daniela Veríssimo Lourenço

Peritos Independentes: O fenómeno em Portugal e as virtudes do acesso à justiça
fiscal com e sem recurso aos tribunais



2023

Daniela Veríssimo Lourenço

Peritos Independentes: O fenómeno em Portugal e as virtudes do acesso à justiça
fiscal com e sem recurso aos tribunais

Mestrado em Fiscalidade

Trabalho efetuado sob a orientação de:

Professora Doutora Maria Leonor Cruz dos Reis Salsa

Professora Doutora Celísia Isabel Domingues Baptista



2023

Peritos Independentes: O fenómeno em Portugal e as virtudes do acesso à justiça
fiscal com e sem recurso aos tribunais

Declaração de autoria de trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam da listagem de referências incluída.

Daniela Veríssimo Lourenço

©Copyright: Daniela Veríssimo Lourenço

A Universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do Direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Dedicatória

Aos meus...

Agradecimentos

Às orientadoras, professora Doutora Maria Leonor Salsa e professora Doutora Celísia Isabel Baptista, pelo acompanhamento, contributo e orientação na elaboração do presente trabalho.

A todos os peritos independentes que aceitaram participar no presente estudo.

Por toda a disponibilidade, dedicação e paciência incondicional, um grande obrigado aos meus pais (A-Z).

À minha irmã e à Carlota por todo o apoio e incentivo.

À Matilde de Sousa Gonçalves e ao Gustavo Guerreiro da Quinta, pela leveza transmitida, em todo este processo.

Por último, mas não menos importante, a todo(a)s – amigo(a)s e família - que das mais diversas formas me acompanharam nesta etapa, em especial por toda a motivação à Amália, Artur, Camila, Clara, Hugo, Joaquina, Maia, Oscarina, Rosa, Silvestre, Tobias e Zacarias.

Resumo

No sistema fiscal português, o contribuinte tem ao seu alcance diversos meios de defesa contra os atos, omissões e decisões da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), previstos nos diversos diplomas legais. Entre os meios de defesa, está o pedido de revisão da matéria tributável, que permite ao sujeito passivo (SP) recorrer da decisão da AT, na sequência da aplicação de métodos indiretos, através do qual a AT – e mediante inspeção tributária –, procede à correção (quantificação) da matéria tributável e/ou ao imposto em falta.

É neste contexto que o SP se pode “socorrer” da figura do Perito Independente (PI), para a reunião de peritos no procedimento de revisão da matéria tributável. Previsto na LGT, a figura do PI visa apoiar a obtenção de acordo, numa fase pré judicial, entre o SP e a AT, contribuindo desse modo para a justiça fiscal.

Face à importância e ao papel dos PI no procedimento de revisão, foi realizada uma abordagem direta a estes profissionais, aprofundou-se o fenómeno da figura do PI em Portugal e foram apresentadas as virtudes do acesso à justiça fiscal com e sem recurso aos tribunais. Para esse efeito, foi aferida a visão dos próprios PI, quanto à sua função e ao procedimento de revisão da matéria tributável, através da aplicação de questionários.

A colaboração dos PI permitiu obter uma vasta informação, relevando-se os seguintes aspetos: i) os SP encontram-se mais protegidos quando é nomeado um PI; ii) necessidade de transparência no processo de sorteio dos PI; iii) é importante a criação de um código de conduta e de um modelo de parecer, aplicáveis ao PI; e iv) a figura do PI é importante para a obtenção da justiça fiscal em Portugal (a sustentabilidade da figura do PI exige a necessidade de atualização das listas distritais).

Palavras-Chave

Peritos independentes, métodos indiretos, avaliação indireta, revisão da matéria tributável, justiça fiscal.

Abstract

In the Portuguese tax system, the taxpayer has several means of defense against the acts, omissions and decisions of the Tax and Customs Authority (AT), provided for in the various legal diplomas. Among the means of defense is the request for review of the taxable amount, which allows the taxpayer to appeal against the AT's decision, following the application of indirect methods, through which the AT – and through a tax inspection – corrects (quantifies) the taxable amount and/or the missing tax.

It is in this context that the taxpayer can "use" the figure of the Independent Expert (IE), in the meeting of experts, in the tax base review procedure. Provided for in the LGT, the figure of the IE aims to support the reaching of an agreement, at a pre-judicial stage, between the taxpayer and the AT, thus contributing to tax justice.

Given the importance and role of IEs in the review procedure, a direct approach was made to these professionals and the phenomenon of the IE in Portugal was explored in depth; and the virtues of access to tax justice with and without recourse to the courts were presented. To this end, questionnaires were used to gauge the views of the IEs themselves regarding their role and the procedure for reviewing taxable income.

The collaboration of the IEs made it possible to obtain a wide range of information, with the following aspects being highlighted: i) the taxpayers are better protected when an IE is appointed; ii) there is a need for transparency in the process of drawing IEs; iii) it is important to create a code of conduct and a model opinion applicable to IEs; and iv) the figure of the IE is important for achieving tax justice in Portugal (and the sustainability of the figure of the IE requires the need to update the district lists).

Keywords

Independent experts, indirect methods, indirect evaluation, review of taxable matter, fiscal justice

Índice Geral

1. Introdução	1
2. A tributação e a justiça fiscal em Portugal	4
2.1. O sistema fiscal português.....	4
2.2. Métodos de tributação	6
2.2.1. Métodos diretos	7
2.2.2. Métodos indiretos	8
2.2.2.1. Pressupostos para a aplicação de métodos indiretos.....	8
2.2.2.2. Critérios para a determinação da matéria tributável	10
2.2.2.3. Consequências da utilização de métodos indiretos.....	11
2.3. Inspeções tributárias.....	13
2.3.1. Atuação da Autoridade Tributária (AT)	13
2.3.2. A fiscalização tributária: procedimento de inspeção	15
2.3.2.1. Correção da matéria tributável	21
2.3.2.2. Dados estatísticos	22
2.4. Garantias dos contribuintes.....	24
2.4.1. Audição prévia.....	27
2.4.2. Reclamação graciosa	28
2.4.3. Recurso hierárquico	30
2.4.4. Revisão do ato tributário.....	31
2.4.5. Revisão da matéria tributável	31
2.4.6. Procedimento de correção de erros da Autoridade Tributária.....	32
2.4.7. Impugnação judicial	32
3. Peritos independentes	36
3.1. A figura do perito independente (PI).....	36
3.1.1. Enquadramento legal.....	36
3.1.1.1. Comissão Nacional de Revisão.....	37
3.1.2. Universo dos peritos independentes	38
4. O procedimento de revisão da matéria tributária	40
4.1. Pedido revisão da matéria tributável.....	40
4.1.1. Oposição ao relatório de inspeção.....	40
4.1.2. Perito do sujeito passivo	41
4.1.3. Pedido de nomeação de perito independente.....	41

4.2. O procedimento de revisão	42
4.2.1. A nomeação dos peritos (AT e PI).....	42
4.2.1.1. Incompatibilidade e conflitos de interesses	43
4.2.2. Reunião(ões) dos peritos	43
4.2.2.1. Orgânica.....	43
4.2.2.2. Desfecho da(s) reunião(ões)	45
4.2.3. Conclusão da comissão de revisão e opções do sujeito passivo.....	45
5. O recurso aos tribunais	48
6. Estudo: consulta aos peritos independentes	51
6.1. Metodologia	51
6.1.1. Amostra.....	51
6.1.2. Instrumento de recolha de dados	51
6.1.3. Recolha de dados.....	52
6.1.4. Tratamento de dados.....	52
6.2. Resultados	52
6.2.1. Secção I – Universo do perito independente (PI)	52
6.2.2. Secção II – Sobre o enquadramento legal	58
6.2.3. Secção III – O exercício das garantias do contribuinte	61
6.2.4. Secção IV – O processo de debate e contraditório: a(s) reunião(ões) entre peritos.....	65
6.2.5. Secção V – Sobre o âmbito, valor e tipo de matérias apreciadas pelos peritos.....	77
6.2.6. Secção VI – Questões éticas e transparência	83
6.2.6.1. Comentários finais dos peritos Independentes	87
6.3. Discussão dos resultados.....	87
7. Conclusão.....	95
Referências	100
Apêndices	104
Anexos.....	111

Índice de figuras

Figura 2.1. – Fases do procedimento de inspeção tributária.....	18
Figura 4.1. – Etapas da inspeção tributária à impugnação judicial, no caso dos métodos indiretos.....	47
Figura 6.1. – Idades dos peritos independentes inquiridos	53
Figura 6.2. – Primeira introdução nas listas distritais da CNR.....	54
Figura 6.3. – Distritos com presença dos PI participantes.....	55
Figura 6.4. – Primeiro ano em que PI foi nomeado.....	57
Figura 6.5. – Último ano em que PI foi nomeado.....	57
Figura 6.6. – Opinião dos PI sobre a nomeação e sorteio.....	59
Figura 6.7. – Opinião dos PI sobre a notificação de nomeação	60
Figura 6.8. – Opinião do PI sobre a sua remuneração	60
Figura 6.9. – Visão dos peritos referente à exposição da defesa do SP	62
Figura 6.10. – Responsável pela defesa do SP.....	63
Figura 6.11. – Qualidade do perito do SP.....	64
Figura 6.12. – Visão do PI sobre a reunião de peritos	66
Figura 6.13. – Visão dos PI sobre o perito da AT	67
Figura 6.14. – Visão dos PI sobre o perito do SP.....	69
Figura 6.15. – Visão dos PI sobre o seu papel na reunião de peritos.....	70
Figura 6.16. – Experiência dos PI quanto ao número de reuniões e alterações de posições	71
Figura 6.17. – Visão dos PI sobre a falta de acordo resultante de reunião de peritos	73
Figura 6.18. – Participação presencial nas reuniões de peritos pelos PI	75
Figura 6.19. – Regularidade de apresentação de Laudo por ausência na reunião de peritos	75
Figura 6.20. – Acordos obtidos nos procedimentos em que os PI participaram.....	76
Figura 6.21. – Fundamentação da aceitação ou rejeição por parte da AT, do laudo do PI	76
Figura 6.22. – Valores corrigidos à MT no relatório de inspeção.....	77
Figura 6.23. – Extensão das inspeções objeto de revisão.....	79
Figura 6.24. – Natureza do imposto abordado no procedimento	80
Figura 6.25. – Regularizações de impostos, pelo SP, até 31/12/2021.....	81
Figura 6.26. – Requerimento da reunião de regularização pelo SP.....	82
Figura 6.27. – Visão do PI das regularizações voluntárias como reforço das garantias dos SP	82
Figura 6.28. – Visão do PI sobre questões de ética e transparência	84
Figura 6.29. – Regularidade do pedido de escusa do PI por serviços prestados ao SP	86
Figura 6.30. – Regularidade do pedido de escusa do PI por relações próximas com SP.....	86

Índice de tabelas

Tabela 2.1. – N.º de inspeções tributárias realizadas	23
Tabela 2.2. – Ações inspetivas e correções de IRC	24
Tabela 3.1. – Universo dos peritos independentes.....	39
Tabela 6.1. – Nomeações de PI.....	56

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CC	Contabilista Certificado
<i>cfr.</i>	Conforme
(C)IRC	(Código do) Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
(C)IRS	(Código do) Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
(C)IVA	(Código do) Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPA	Código do Procedimento Administrativo
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CNR	Comissão Nacional de Revisão
CRP	Constituição da República Portuguesa
<i>e.g.</i>	por exemplo
LGT	Lei Geral Tributária
MI	Métodos Indiretos
MT	Matéria Tributável
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PI	Perito Independente
PNAITA	Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira
RCFEFA	Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras
RCPITA	Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira
ROC	Revisor Oficial de Contas
SP	Sujeito Passivo
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunal Administrativo Fiscal
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul

1. Introdução

É através do seu sistema fiscal que a República Portuguesa satisfaz as necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, bem com a repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

Encontram-se previstos neste, impostos com incidência nos rendimentos, no consumo e no património, competindo à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), enquanto organismo do Estado, a sua administração. Como tal, importa ao contribuinte conhecer as condições da sua relação com a AT, seja no tocante ao cumprimento das suas obrigações tributárias, seja no exercício das suas garantias e direitos.

Em 1998, foi aprovada a Lei Geral Tributária (LGT), através do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro que, conjuntamente com outros diplomas, como são o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), vêm clarificar e sistematizar os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da administração fiscal.

Nestes poderes inclui-se a possibilidade da avaliação indireta da matéria tributável – subsidiária à avaliação direta –, perante a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à sua correta determinação. Não obstante, esta forma de avaliação baseada em pressupostos e indícios não pode ser utilizada indiscriminadamente, pelo que se encontram fixados os pressupostos e os critérios a observar para a sua aplicação.

Está igualmente previsto, no Capítulo III da LGT, o Procedimento de Revisão da Matéria Tributável, que funciona como mecanismo de defesa do contribuinte, nas situações de determinação da matéria tributável com recurso à avaliação indireta, pela AT, e a figura do Perito Independente, elemento, que quando requerido pelo sujeito passivo (SP), intervém no procedimento de revisão, visando o acordo entre os peritos da AT e do SP.

Caso falhe a obtenção de acordo, o SP tem ainda como último recurso a impugnação judicial, para obter justiça fiscal.

É, pois, objetivo geral do presente trabalho abordar a figura dos Peritos Independentes (PI), as virtudes do acesso à justiça fiscal com e sem recurso aos tribunais, e aferir o seu impacto no sistema de justiça fiscal em Portugal. Faz-se a análise do acesso dos sujeitos passivos (contribuintes) à justiça fiscal com o recurso da figura do PI – com base na perceção dos próprios, quanto à sua nomeação, procedimento de revisão com os demais peritos e resultados dos processos da Comissão de Revisão – identificando os aspetos a melhorar para o futuro.

Quanto aos objetivos específicos, com este trabalho visa-se conhecer, determinar e analisar:

- i) A evolução legislativa no âmbito da justiça fiscal em Portugal;
- ii) Os métodos diretos e indiretos e a figura do perito independente;
- iii) A orgânica da Comissão de Revisão e a nomeação do(s) perito(s);
- iv) O impacto do PI na Comissão de Revisão; e
- v) Os resultados da Comissão de Revisão e o recurso aos tribunais.

A metodologia adotada foi, numa primeira fase, a realização da revisão da literatura, onde se inclui documentação emitida e/ou disponibilizada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), bem como legislação e acórdãos sobre a temática, assim como outros trabalhos e artigos sobre o assunto. Numa segunda fase foi elaborado o instrumento de recolha de dados – criação de questionário a aplicar aos PI. A terceira fase correspondeu à identificação dos peritos independentes suscetíveis de serem objeto de estudo, ao que se seguiu a seleção da amostra (onde o universo são os peritos independentes inscritos nas listas distritais), e aplicação dos questionários. Por fim, numa quarta fase, realizou-se o tratamento e análise dos dados recolhidos, e foram retiradas as conclusões correspondentes.

A presente dissertação encontra-se dividida em 7 capítulos, com a seguinte estrutura:

- No capítulo 1 (Introdução) é apresentada uma Introdução ao tema, objetivos e metodologia do presente trabalho.
- No capítulo 2 (A tributação e a justiça Fiscal em Portugal) é apresentado o enquadramento ao sistema fiscal português, à atuação da autoridade tributária e às garantias dos contribuintes.
- No capítulo 3 (Peritos independentes) é apresentada a figura do perito independente e o universo existente dos mesmos atualmente em Portugal.
- No capítulo 4 (O procedimento de revisão da matéria tributável) é apresentado o procedimento de revisão da matéria tributável, nomeadamente no que respeita ao pedido de revisão, aos seus intervenientes e à sua conclusão.
- No capítulo 5 (O recurso aos tribunais) é exposto o recurso aos tribunais e resultados que daí podem advir.
- No capítulo 6 (Estudo: consulta aos peritos independentes) é apresentada a metodologia e resultados obtidos com a aplicação de questionário aos peritos independentes.
- Por último, no capítulo 7 (Conclusão) são apresentadas as principais conclusões, limitação e propostas de trabalhos futuros.

2. A tributação e a justiça fiscal em Portugal

2.1. O sistema fiscal português

Previsto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), o Sistema Fiscal tem como objetivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, bem como a repartição justa dos rendimentos e da riqueza. O mesmo encontra-se assente em princípios constitucionais tais como o princípio da generalidade¹, legalidade^{2, 3}, igualdade⁴, capacidade contributiva^{5, 6} e da não retroatividade^{7, 8}.

Os impostos⁹ que constituem o sistema fiscal português recaem sobre os rendimentos, o consumo e o património. Dividindo-se em impostos diretos e indiretos, são a maior fonte de receita do Estado (com base em dados disponíveis no site do PORTATA representa em 2021 cerca de 55% da receita pública total). Com o maior peso na receita fiscal e, por conseguinte, entre os principais tributos, encontram-se os impostos sobre o rendimento – IRS e IRC – e o imposto sobre o consumo – IVA.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) é um imposto direto de carácter único e progressivo, que tem em consideração as necessidades e os rendimentos do agregado familiar¹⁰. Nesse sentido, atende à dimensão do agregado familiar oferecendo a possibilidade de tributação conjunta dos rendimentos¹¹, bem

¹ *cf.* artigo 12.º CRP.

² Os impostos só podem ser criados por lei sendo da competência exclusiva da Assembleia da República (*cf.* alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º e n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º da CRP).

³ Ainda sobre o princípio da legalidade tributária *vide* artigo 8.º da LGT.

⁴ *cf.* artigo 13.º da CRP.

⁵ “O princípio da capacidade contributiva é caracterizado consensualmente pela doutrina e pela jurisprudência do Tribunal Constitucional como um princípio estruturante do sistema fiscal que exprime e concretiza o princípio da igualdade tributária e que tem assento implícito na “Constituição Fiscal”, por força da conjugação dos artigos 103.º e 104.º da CRP.” (Acórdão do TC n.º 711/06 de 29-12-2006).

⁶ Consagrado no n.º 1 artigo 4.º da LGT.

⁷ Não é possível a aplicação de tributos a factos anteriores à sua entrada em vigor. *Vide* n.º 1 do artigo 12.º da LGT.

⁸ *cf.* n.º 3 do artigo 103.º da CRP.

⁹ “(...) Prestação pecuniária, coativa e unilateral, exigida por um ente público, com a finalidade de obtenção de receita.” Definição em www.dre.pt/dre/lexionario/termo/imposto.

¹⁰ *cf.* n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

¹¹ *cf.* n.ºs 2 e 3 do artigo 13.º do CIRS.

como prevê a aplicação de deduções e abatimentos específicos e à coleta. Este imposto incide sobre o valor anual das diferentes fontes de rendimentos, divididas em seis categorias: (A) trabalho dependente; (B) empresariais e profissionais; (E) de capitais; (F) prediais; (G) incrementos patrimoniais; e (H) pensões.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) é um imposto com incidência direta no lucro real das empresas.

O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) resultante da transposição de diretivas comunitárias, é o imposto indireto principal, plurifásico não cumulativo, que incide sobre o consumo de bens e serviços.

De acordo com o estudo realizado por Sarmiento e Duarte (2015), desde a reforma fiscal de 1989 várias têm sido as alterações aos normativos fiscais, gerando uma grande incerteza no planeamento fiscal das empresas e dos particulares, designada: “instabilidade fiscal”. Tal instabilidade poderá justificar, as críticas e fragilidades que têm sido apontadas ao sistema fiscal português nos últimos anos.

Foi afirmado no relatório do grupo para o estudo da política fiscal que “(...) o nosso sistema fiscal caminha, a passos largos, para um grau de complexidade normativa que ameaça tornar-se insuportável.” (Santos & Martins, 2009, p. 241) relevando ainda a sua correlação com a justiça fiscal “(...) a complexidade de um sistema fiscal envolve, também, a dimensão essencial da justiça na tributação” (Santos & Martins, 2009, p. 243).

A maioria das empresas inquiridas no estudo Observatório de Competitividade Fiscal de 2021 apontaram o sistema fiscal português como complexo e ineficaz e consideraram que a política fiscal não favorece a competitividade das empresas nacionais.

A classificação atribuída pelo Índice de Competitividade internacional¹² de 2022 vem corroborar a percepção das empresas nacionais inquiridas. Ocupando o 36.º lugar, o sistema fiscal português é considerado um dos sistemas fiscais menos competitivos entre os 38 países da OCDE. Não obstante, este índice indicou como pontos fortes do sistema fiscal português (1) a possibilidade de as empresas deduzirem os seus impostos sobre o património aos seus rendimentos tributáveis, e a existência de uma dedução para os aumentos de capital; (2) a existência de um regime fiscal territorial, que isenta de imposto os dividendos e as mais-valias de capitais obtidos na maioria dos países estrangeiros; (3) prevê amortizações acima da média para investimentos em maquinaria. Foram também referidas como fraquezas: (1) a elevada taxa de imposto sobre as empresas de 31,5%¹³ (quando a média da OCDE é de 23,6%); (2) limitação no reporte dos prejuízos fiscais que podem ser deduzidos aos lucros tributáveis futuros, e não é possível utilizar os prejuízos para recuperar imposto pago no passado; (3) o IVA a 23% aplica-se apenas a metade da base tributável potencial.

2.2. Métodos de tributação

A arrecadação (cobrança) das receitas provenientes dos impostos nos cofres do Estado dá-se com o cumprimento da obrigação de pagamento dos impostos liquidados por parte dos sujeitos passivos¹⁴.

É da competência da AT¹⁵ e/ou do sujeito passivo¹⁶ a liquidação do imposto – fixação do valor de imposto a pagar/entregar – tem por objeto a matéria tributável¹⁷ à qual será posteriormente aplicada a taxa de imposto correspondente.

Sendo primordial a determinação dessa matéria tributável. Esta realizada, regra geral, através de métodos diretos (avaliação direta) com base nos critérios de cada

¹² International Tax Competitiveness Index (ITCI), procura medir a aderência dos sistemas fiscais dos países da OCDE a dois aspetos importantes da política fiscal: competitividade e neutralidade.

¹³ Inclui IRC, derrama municipal e derrama estadual (à taxa máxima).

¹⁴ Sujeito Passivo: Pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito, vinculado ao cumprimento da prestação tributária - *vide* n.º 3 do artigo 18.º da LGT.

¹⁵ *e.g.* o IRS (*cf.* artigo 75.º do CIRS).

¹⁶ *e.g.* o IRC (*cf.* artigo 89.º do CIRC) e o IVA (*cf.* artigos 87.º a 89.º do CIVA).

¹⁷ Também designada para efeitos de IRS - rendimento coletável; IRC - matéria coletável; e IVA - valor tributável.

imposto. Contudo em situações específicas, previstas na lei, poderão ser aplicados métodos indiretos (avaliação indireta) na sua determinação.^{18, 19}

2.2.1. Métodos diretos

Os métodos diretos têm primazia no sistema fiscal português. Como consta no n.º 2 do artigo 104.º da CRP, a tributação deverá incidir diretamente sobre o rendimento real dos contribuintes.

Os métodos de determinação da matéria tributável diretos têm como base as declarações entregues e elementos disponibilizados pelo sujeito passivo ou entidades relacionadas, por conseguinte, este método assenta na confiança da AT no SP, acreditando que este age de boa-fé e com verdade, sendo por isso mais justo e seguro para o SP.

Como tal, é obrigação do sujeito passivo a apresentação das declarações e documentos fiscalmente relevantes, que possibilitem o apuramento/confirmação do imposto devido,²⁰ não obstante, a AT poderá ainda solicitar esclarecimentos e elementos adicionais ao SP – o qual terá o dever/obrigação de colaborar²¹.

No caso de falta da entrega das declarações, ou sejam verificadas distorções nas informações prestadas pelo SP, em que se verifique impossibilidade de correções meramente aritméticas²², compete à AT a determinação da matéria tributável, tal como, refere Leitão (2021a, p. 18) quando falha o diálogo entre a Administração Tributária e o contribuinte, a matéria tributável será fixada pelos métodos indiretos (MI).

¹⁸ *cf.* artigo 81.º da LGT.

¹⁹ Sempre que são aplicados métodos indiretos a competência da liquidação do imposto cabe à AT.

²⁰ As obrigações declarativas encontram-se contemplada no artigo 31.º da LGT, e nos códigos dos respetivos tributos.

²¹ O dever de colaboração é bilateral entre a AT e o SP, previsto no artigo 59.º da LGT, no tocante ao SP a recusa de colaborar poderá levar à aplicação de métodos indiretos.

²² Também designadas por correções técnicas, as correções aritméticas são as que resultam de acréscimos à matéria tributável, proposta pela AT na sequência da inspeção tributária (*e.g.* lapso no cálculo num imposto; erro na interpretação de uma norma fiscal, etc.).

2.2.2. Métodos indiretos

Como suprarreferido a avaliação indireta apenas poderá ser aplicada, com excepcionalidade, nos casos previstos na Lei, sendo por isso subsidiária à avaliação direta na determinação da matéria tributária.²³ A sua utilização encontra-se prevista nos artigos 87.º a 90.º da LGT, bem como no CIRS²⁴, CIRC²⁵, CIVA²⁶ e CIS²⁷.

A determinação da matéria tributável por métodos indiretos, também conhecidos por métodos indiciários, permitida à AT, assenta como o próprio nome indica em indícios e presunções sobre o valor patrimonial e rendimento do sujeito passivo, o que diminui a medida da prova para a AT e vê limitados os princípios da investigação e da verdade material, conforme comentado por Dourado e Rocha (2013). Não devendo, por isso, ter uma aplicação generalizada e desenfreada, tal como reforça Leitão (2021a, p. 21) “(...) o método indirecto para avaliação da matéria colectável não possa ser aplicado ilimitada e indefinidamente, como que ao sabor e na disponibilidade da Administração Tributária”.

Nesse sentido, caberá à AT demonstrar que se verificam os pressupostos justificativos à sua aplicação, bem como a utilização de critérios razoáveis na quantificação da matéria tributável, que possibilitem ser aproximados da realidade.

2.2.2.1. Pressupostos para a aplicação de métodos indiretos

A LGT²⁸ estabelece numa das suas disposições legais quais os pressupostos para a aplicação de MI. São motivos para justificar/fundamentar a sua adoção, nomeadamente:

²³ *cf.* artigo 85.º da LGT.

²⁴ *cf.* artigo 39.º do CIRS.

²⁵ *cf.* artigos 57.º a 62.º do CIRC.

²⁶ *cf.* artigo 90.º do CIVA.

²⁷ *cf.* artigo 18.º do CIS.

²⁸ *cf.* artigo 87.º da LGT.

- i) A utilização de regime simplificado de tributação²⁹, nos casos e condições previstos na lei;
- ii) A impossibilidade de comprovar e quantificar direta e de forma exata os elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;³⁰
- iii) O afastamento da matéria tributável do sujeito passivo, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na LGT³¹;
- iv) O afastamento significativo para menos dos rendimentos declarados em sede de IRS, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo;
- v) A apresentação pelos sujeitos passivos, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco; e
- vi) O acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100.000,00€, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de

²⁹ Encontram-se abrangidas pelo regime simplificado da determinação da matéria tributável, quando não tenha sido feita opção pelo regime de contabilidade organizada, as pessoas singulares que tenham obtido, no exercício de tributação anterior, rendimentos brutos (categoria B) inferiores a 200.000€ (*cf.* artigo 28.º do CIRS), no tocante às pessoas coletivas, poderão optar por este regime caso satisfaça os requisitos previstos no artigo 86.º-A do CIRC.

³⁰ *cf.* artigo 88.º da LGT, que indica anomalias e incorreções que quando inviabilizam o apuramento da matéria tributável, justificam a aplicação dos MI:

“Artigo 88.º - Impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável

A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorreções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.

d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.”

³¹ Margens de Lucro ou Rentabilidade, a ser definidos anualmente pelo Ministro das Finanças.

tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.³²

Para além destes, encontra-se ainda previsto no RCIPTA³³ que a falta de cooperação não justificada dos SP no procedimento de inspeção é justificação para a sua aplicação.

Conseguindo a AT comprovar – é em quem recai o ónus da prova³⁴ – que se verifica qualquer um destes pressupostos é da responsabilidade do diretor de finanças na área do domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do SP a determinação da matéria tributável por MI, não obstante, quando não se trate de manifestações de fortuna e/ou outros acréscimos patrimoniais não justificados, poder ser delegada tal responsabilidade a outro funcionário da AT.³⁵

2.2.2.2. Critérios para a determinação da matéria tributável

Como auxílio à determinação da matéria tributável por MI, a AT encontra enumerados na LGT³⁶ critérios que poderá empregar na sua quantificação, tais como:

- i) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- ii) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- iii) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- iv) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;

³² Quando este último pressuposto é verificado em simultâneo com o afastamento significativo para menos dos rendimentos declarados em sede de IRS, a avaliação indireta será realizada nos termos do n.º 3 e n.º 5 do artigo. 89.º-A da LGT – *cf.* n.º 2 do artigo 87.º da LGT.

³³ *cf.* artigo 10.º do RCPITA.

³⁴ *cf.* n.º 3 do artigo 74.º da LGT.

³⁵ *cf.* artigo 39.º do CIRS; artigo 59.º CIRC; artigo 90.º do CIVA; e n.º 6 do artigo 89.º-A da LGT.

³⁶ *cf.* artigo 90.º da LGT.

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

Segundo Ribeiro (2018, p. 54-55) e Leitão (2021b, p. 268-269) há quem defenda – considerando a letra da lei onde consta a expressão «poderá» – que esta enumeração de critérios não é taxativa e poderá ser conjugada, o que visará permitir uma maior aproximação à realidade do SP, interpretação não apoiada pelo o último autor que no tocante à utilização do termo «poderá» considera dar abertura à AT à escolha entre os diversos critérios enumerado, no entanto, também há jurisprudência com entendimento a contrário deste “os elementos a ter em conta na determinação da matéria coletável por métodos indiretos, podem não ser exclusivamente os mencionados nas diversas alíneas do artigo 90.º da LGT, assim como podem ser aplicados conjuntamente alguns desses critérios” (Acórdão do TCAN de 17-03-2022, processo n.º 00247/17.0BECBR).

Por outro lado, uma vez que caberá ao SP o ónus da prova do excesso de quantificação, deverá a AT fundamentar quaisquer critérios utilizados permitindo ao SP rebater a adequação e/ou a aproximação dos mesmos à sua realidade.

2.2.2.3. Consequências da utilização de métodos indiretos

A utilização de métodos indiretos significa, logo à partida, uma desvantagem para o sujeito passivo, pois sendo quantificada com base em pressupostos poderá incorrer num grande desfasamento entre a matéria tributável fixada e a real. Não obstante, a sua utilização poderá ainda levar a outras implicações fiscais desfavoráveis para o

SP, no mesmo período de tributação, nomeadamente a perda de benefícios fiscais³⁷ e do desagravamento fiscal³⁸, indicando-se a título exemplo os seguintes:

- Os sujeitos passivos ficam impossibilitados de deduzir possíveis prejuízos fiscais, contudo não limita a possibilidade de estes serem deduzidos posteriormente em um ou mais períodos de tributação em que não se recorram a métodos indiretos.³⁹
- Quando qualquer sociedade de um grupo tenha determinado o lucro tributável por métodos indiretos, este não pode usufruir do regime especial de tributação dos grupos de sociedades.⁴⁰
- Ilegibilidade no acesso e extinção de benefícios e incentivos fiscais⁴¹, previstos nos diversos diplomas legais como são os previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais, no Código Fiscal do Investimento, na Lei n.º 12/2022, de 27 de junho, e nos códigos de cada imposto. A extinção dos benefícios e incentivos fiscais implica ainda como agravamento a reposição automática da tributação.⁴²

De referir que, não existindo prova da matéria tributável real não é de excluir casos em que o SP venha a beneficiar deste método de tributação, basta que a matéria tributável presumível seja significativamente inferior à real, revelando-se este método vantajoso.

A verificação dos pressupostos, que leva à aplicação deste método de determinação da MT e que resultam nas consequências suprarreferidas, encontra-se implicitamente ligada à realização de inspeções tributárias pela AT.

³⁷ Benefícios Fiscais: também designado por despesa fiscal. são medidas de carácter temporário e excecional, que por motivos extrafiscais limitam ou impendem a tributação. (*cf.* artigo 2.º do EBF).

³⁸ Desagravamento fiscal: medida fiscal de carácter normativo que estabelecem delimitações negativas de incidência (*cf.* n.º 2 do artigo 4.º do EBF).

³⁹ *cf.* artigo 52.º do CIRC, com redação aplicável a partir de 2023 – artigo 227.º do Orçamento estado 2023 e n.º 7 do artigo 55.º do CIRS.

⁴⁰ *cf.* alínea c) do n.º 8 do artigo 69.º do CIRC.

⁴¹ *cf.* artigo 14.º da LGT.

⁴² *cf.* artigo 14.º do EBF.

2.3. Inspeções tributárias

2.3.1. Atuação da Autoridade Tributária (AT)

A AT⁴³ pretendendo a prossecução dos interesses públicos, é responsável pela administração dos impostos e demais tributos, atuando como sujeito ativo garantindo, com respeito pelos direitos e interesses dos SP, o cumprimento das obrigações tributárias por estes.⁴⁴ Estando-lhe atribuída entre outras as funções de 1) liquidar e cobrar os impostos e outros tributos; 2) prevenir e combater a fraude⁴⁵ e a evasão fiscal⁴⁶, através da realização de ações de inspeção;⁴⁷ 3) executar ações de justiça fiscal e representar a Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais; e 4) informar e apoiar os contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais.

No exercício das suas atribuições, e concretamente no que respeita ao procedimento tributário⁴⁸, a AT, deve reger-se pelos princípios basilares previstos na CRP, assim como pelos princípios previstos na LGT, CPPT, CPA e RCPITA. Tais como o:

- i) Princípio da legalidade, a AT deverá agir em subordinação à lei e ao direito;
- ii) Princípio da igualdade, a AT deverá tratar de forma igual situações iguais e de forma diferente situações diferentes, não beneficiando ou prejudicando ninguém com base nas suas características sociais e/ou económicas (*e.g.* género, nacionalidade, etc.);
- iii) Princípio da proporcionalidade, eficiência, praticabilidade e simplicidade, a AT deverá atuar com ponderação e na medida necessária, no alcance dos

⁴³ Autoridade Tributária e Aduaneira é um serviço de administração direta do Estado com autonomia administrativa.

⁴⁴ *cf.* n.º 1 do artigo 266.º da CRP.

⁴⁵ Fraude Fiscal: “crime cometido pelo contribuinte que, de forma voluntária e intencional, incorra em conduta ilegítima que vise a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária, ou que procure a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais”. *Vide:* infopédia Dicionários Porto Editora.

⁴⁶ Evasão fiscal: “falta deliberada e fraudulenta de pagamento de imposto obrigatório por parte do contribuinte”. *Vide:* infopédia Dicionários Porto Editora.

⁴⁷ Segundo o estudo realizado pelo Observatório da Competitividade Fiscal 2021, o alargamento das tributações por métodos indiretos, foi a medida de combate à fraude e evasão fiscal, considerada mais importante por cerca de 44% das empresas inquiridas.

⁴⁸ O procedimento tributário compreende os atos/ações previstos nos n.ºs 1 dos artigos 54.º da LGT e 44.º do CPPT.

- seus objetivos, não afetando desnecessariamente os direitos e interesses legítimos dos contribuintes;
- iv) Princípio da justiça, a AT deverá na sua atuação utilizar critérios materiais e de valor, constitucionalmente plasmados, visando a adoção de soluções/decisões justas;⁴⁹
 - v) Princípio da imparcialidade, a AT deverá ser isenta e equidistante nas suas relações com os contribuintes;
 - vi) Princípio da decisão, a AT tem a obrigação de pronunciar-se sobre todos os assuntos que lhe sejam competentes e apresentados;⁵⁰
 - vii) Princípio da colaboração, tal como o contribuinte a AT deve estar disponível e prestar os esclarecimentos e informações que por estes lhes sejam solicitados;
 - viii) Princípio do contraditório e da participação, é dada a oportunidade ao contribuinte de se fazer ouvir, participando assim na formação da decisão;
 - ix) Princípio do inquisitório, a AT deverá realizar todas as diligências necessárias e possíveis para a obtenção da verdade material; e
 - x) Princípio do duplo grau de decisão, a apreciação de decisões recorridas pelo SP, só pode ser sucessivamente realizada por até dois órgãos da AT, garantindo a celeridade e eficácia do procedimento tributário.

Atuando ativamente na prevenção e combate à fraude e evasão fiscal, a AT utiliza-se das ações de fiscalização – inspeções tributárias, como mecanismo para a procura de justiça no sistema fiscal português. De acordo com o RCFEFA 2021⁵¹ “(...) não haverá uma verdadeira justiça fiscal enquanto subsistam comportamentos de fraude e evasão fiscal”.

O planeamento, não limitativo, da atividade inspetiva, é realizado anualmente através da elaboração do Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e

⁴⁹ *cf.* interpretação de Canotilho, J. J. G. e Moreira, V (1993) citados pelo Acórdão de 23-04-2020 9872/16.6BCLSB.

⁵⁰ Não existindo, no entanto, este dever se a AT se tiver pronunciado há menos de 2 anos sobre igual pedido, ou o prazo legal de revisão do ato tributário tiver terminado (*cf.* artigo 56.º da LGT).

⁵¹ Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras.

Aduaneira (PNAITA), onde são fixados os objetivos a atingir, definidos programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos SP a inspecionar.⁵²

2.3.2. A fiscalização tributária: procedimento de inspeção

Em 1998⁵³ foi aprovado o regulamento da inspeção tributária (RCPITA), que veio diminuir a margem de discricionariedade entre os procedimentos inspetivos, tornando a fiscalizações mais seguras, eficientes e eficazes.

As inspeções tributárias, com o objetivo de observar as realidades tributárias, verificar o cumprimento das obrigações tributárias e prevenir as infrações tributárias,⁵⁴ são regra geral, iniciadas pela AT⁵⁵, contudo podem ocorrer por solicitação do próprio sujeito passivo ou terceiro com interesse legítimo^{56,57}

Na realização dos atos inspetivos, a AT, segue os princípios da verdade material, da proporcionalidade, do contraditório e da cooperação.⁵⁸ Estes atos englobam a:

- i) Confirmação de elementos declarados;⁵⁹
- ii) Verificação de factos tributários não declarados;
- iii) Realização de inventariação e avaliação de bens (móveis ou imóveis)
- iv) Prestação de informações oficiais, em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial dos atos tributários e recursos contencioso dos atos administrativos;
- v) Prestação de esclarecimento e orientação ao SP no cumprimento de deveres perante a AT;

⁵² *cf.* artigo 23.º do RCPITA.

⁵³ Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro.

⁵⁴ *cf.* n.º 1 do artigo 2.º do RCPITA.

⁵⁵ Na orgânica da AT dispõem de competência para o procedimento de inspeção tributária a: a) Unidade dos Grandes Contribuintes; b) Direções de serviços de inspeção tributária; e c) Unidades orgânicas desconcentradas (*cf.* artigo 16.º do RCPITA).

⁵⁶ Terceiros com interesse legítimo com autorização expressa do SP (*cf.* n.º 2 do artigo 47.º da LGT).

⁵⁷ Sobre as inspeções solicitadas pelo SP *vide* artigo 47.º da LGT e Decreto-Lei n.º 6/99 de 8 de janeiro, que regula as inspeções tributárias iniciadas por solicitação do SP ou terceiro com interesse legítimo.

⁵⁸ *cf.* artigos 5.º a 9.º do RCPITA.

⁵⁹ Não estão incluídas no procedimento de inspeção tributária as confirmações de dados declarados que: a) apresentem erros formais, de natureza aritmética, ou exija apenas clarificação ou justificação dos elementos; b) se apresentem não coincidentes com outras declarações entregues, quando sejam não relacionados com o exercício de uma atividade económica (*cf.* n.º 6 do artigo 2.º do RCPITA).

- vi) Realização de estudos sobre o comportamento dos SP e respetiva evolução económica setorial;
- vii) Realização de perícias ou exames técnicos;
- viii) Prestação de informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais, reconhecidos ou concedidos pela AT, e sobre direitos que o SP lhe invoque;
- ix) Promoção do sancionamento das infrações tributárias;
- x) Cooperação internacional e comunitária, para a prevenção e repressão da evasão e fraude; e
- xi) Realização de outras ações de averiguação ou investigação, da incumbência da AT.

Todos os SP estão sujeitos, a qualquer momento, de poderem ser inspecionados num procedimento inspetivo e submetidos aos respetivos atos. No entanto, os SP a inspecionar serão selecionados/identificados pela AT com base em 1) critérios estipulados no PNAITA;⁶⁰ 2) critérios que resultem de orientações comunitárias ou internacionais; 3) participações ou denúncias; e 4) desvios significativos no comportamento fiscal em relação ao que seria expectável e/ou omissões que indiquem infrações tributárias dos SP.⁶¹

O procedimento de inspeção tributária ao qual ficarão sujeitos pode ser classificado quanto ao seu fim, lugar, âmbito e extensão.⁶²

Quanto ao seu fim, classificam-se como procedimentos de:

- Comprovação e Verificação – Quando visem a confirmação do cumprimento das obrigações tributárias pelo SP; ou
- Informação e Prevenção – Quando visem o cumprimento dos deveres da AT de informação e elaboração de pareceres.

⁶⁰ Apesar do PNAITA não ser de acesso livre aos SP, os critérios genéricos lá definidos deverão ser divulgados pela AT (*cf.* artigo 26.º do RCPITA).

⁶¹ *cf.* artigo 27.º do RCPITA.

⁶² *cf.* artigos 12.º a 14.º do RCPITA.

Quanto ao lugar de realização, classificam-se como procedimentos:

- Internos – quando os atos inspetivos sejam realizados exclusivamente nos serviços da AT; ou
- Externos – quando os atos inspetivos sejam realizados (totalmente ou parcialmente) nas instalações e dependências dos SP ou de terceiros relacionados e/ou em outros lugares a que a AT tenha acesso.⁶³

Quanto ao seu âmbito, classificam-se como procedimentos:

- Gerais ou polivalentes – quando compreenda a situação tributária ou deveres tributários globais do SP; ou
- Parciais ou univalentes – quando compreenda apenas algum/alguns tributos ou deveres tributários do SP.

E quanto à sua extensão, poderão os procedimentos englobar:

- Um exercício tributável; ou
- Mais do que um exercício tributável;⁶⁴

Sendo possível, que no decurso do procedimento de inspeção estes (excluindo o lugar de realização) possam ser alterados, para tal será necessário despacho fundamentado da entidade ordenante e notificação à entidade inspecionada.

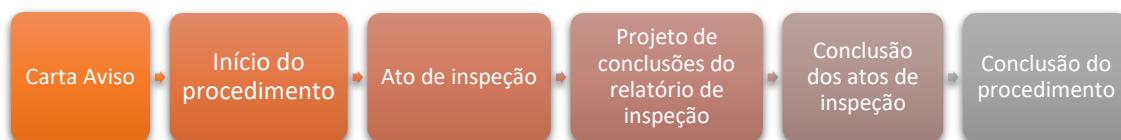
Previamente ao início do procedimento de inspeção tributária, com vista ao alcance dos seus objetivos, a AT prepara-o através da recolha de todos os dados disponíveis referentes ao SP, bem como programa e planeia a sequência de diligências a realizar no decurso do mesmo.

⁶³ Sobre local dos atos de inspeção *vide* artigo 34.º do RCPITA.

⁶⁴ O direito de liquidação caduca no prazo de quatro anos - se outro não for fixado por lei - pelo que a extensão das ações inspetivas não poderá exceder os quatro exercícios de tributação antecedentes. (*cf.* artigo 45.º da LGT). Pelo que, a AT, poderá iniciar o procedimento de inspeção a qualquer momento até à caducidade desse direito (*cf.* n.º 1 do artigo 36.º do RCPITA).

O procedimento de inspeção, cuja duração não deverá ser superior a 6 (seis) meses⁶⁵, sem prejuízo, de se poder verificar a sua suspensão⁶⁶, é constituído por cerca de seis fases, conforme apresentado infra (Figura 2.1.).

Figura 2.1. – Fases do procedimento de inspeção tributária



Fonte: Elaboração própria

Ainda previamente ao início do ato inspetivo, poderá o SP rececionar uma carta-aviso com a notificação, podendo conter, em anexo, um folheto informativo⁶⁷. A notificação dá nota do início do procedimento de inspeção tributária externo, bem como a identificação do seu fim, lugar, âmbito e extensão. Esta é enviada com uma antecedência mínima de 5 dias, concedendo ao SP tempo para a preparação dos elementos necessários.⁶⁸

O início do procedimento de inspeção verifica-se quando for:

- Interno: com a sua notificação ao SP, iniciando nessa mesma data; e
- Externo: com a assinatura e datação, do SP, da nota de serviço ou despacho que determina a realização do mesmo, entregues por técnico creditado⁶⁹.

Devendo o SP, no caso do procedimento externo, designar alguém que coordene os seus contactos com a AT bem como assegure o cumprimento das obrigações legais no âmbito das ações inspetivas.

⁶⁵ Não obstante, antes da conclusão dos atos de inspeção (emissão de nota de diligências), nas circunstâncias previstas no n.º 3 do artigo 36.º do RCPITA, este prazo poderá ser alargado por mais dois períodos de três meses, ou suspenso.

⁶⁶ A suspensão do procedimento de inspeção verifica-se nas situações previstas no n.º 5 do artigo do 36.º RCPITA e ainda artigo 57.º-A da LGT.

⁶⁷ Folheto informativo disponibilizado pela AT referente às diferentes fases do procedimento de inspeção tributária e aduaneira – direitos e deveres e garantias do sujeito passivo.

⁶⁸ *cf.* artigo 49.º do RCPITA.

⁶⁹ Apresentam-se creditados os funcionários da AT que estejam munidos da ordem de serviço ou de despacho que determina a realização do procedimento de inspeção, e devem-se fazer acompanhar pelo respetivo cartão profissional.

Após o início do mesmo, verifica-se a suspensão do prazo de caducidade da liquidação⁷⁰, e não será mais possível ao SP apresentar qualquer declaração relativa ao(s) ano(s) e tributo(s) objeto da inspeção.⁷¹

Os atos de inspeção, anteriormente identificados, correspondem à fase do procedimento de inspeção que visa a recolha de elementos e informações⁷². No caso do procedimento externo esta recolha será realizada, regra geral, nos locais onde constam os elementos a observar, no seu horário normal de funcionamento, podendo o SP, juntamente com o contabilista certificado (CC) e o revisor oficial de contas (ROC) ou outro perito especializado estar presente e assistir às diligências realizadas.

Na prática destes atos a AT deverá usar de todas as ferramentas, mecanismos e técnicas ao seu dispor para apurar a situação tributária do SP – conforme o princípio da verdade material e do inquisitório, bem como deverão os SP inspecionados colaborar, no período de inspeção, permitindo a existência de condições necessárias à sua realização e eficácia, tal como, entre outros, possibilitar o acesso às suas instalações e/ou locais relacionados com a sua atividade, permitir o acesso aos livros e registos contabilísticos, e responder a quaisquer esclarecimentos solicitados pela AT.

A não observância do dever de colaboração, exceto quando legítima⁷³, pode constituir fundamento para aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável, bem como poderá ainda o SP incorrer em responsabilidade disciplinar ou contraordenacional e criminal.⁷⁴

A fase do projeto de conclusões do relatório de inspeção, verificar-se-á no caso em que da inspeção resulte alterações à MT ou imposto em falta, desfavoráveis ao SP. A

⁷⁰ *cf.* n.º 1 do artigo 46.º da LGT.

⁷¹ *cf.* n.º 3 do artigo 28.º do RCPITA.

⁷² Recolha essa, que deverá obedecer aos critérios e procedimentos previstos nos artigos 55.º e 56.º do RCPITA.

⁷³ A falta de cooperação é legítima nos casos previstos no n.º 5 do artigo 63.º da LGT.

⁷⁴ *cf.* artigos 10.º e 32.º do RCPITA.

AT notificá-lo-á, através do projeto de relatório as correções que esta pretende realizar, com indicação dos respetivos fundamentos.

Para exercício do direito de resposta e eventual oposição ao teor do projeto relatório de inspeção tributária, o SP pode exercer o direito de audição, no prazo de 15 e 25 dias⁷⁵, sobre este, *vide* ponto 2.4.1. do presente trabalho.

Desde janeiro de 2022, é ainda possível solicitar a regularização voluntária total ou parcial da situação tributária, durante o período previsto para o exercício do direito de audição, o que permite ao SP beneficiar de redução das coimas. Para tal, o SP deverá apresentar requerimento ao dirigente do serviço, com indicação das correções presentes do projeto de relatório que pretende regularizar. Este resultará na realização, no prazo de 15 dias, de reunião, onde serão definidos e reduzidos a escrito os termos da regularização – designado Documento de Regularização, após a qual o SP terá 15 dias para proceder voluntariamente ao cumprimento das obrigações declarativas.⁷⁶

A conclusão dos atos de inspeção, ocorre na data de notificação da nota de diligência⁷⁷ que o técnico responsável pelo procedimento de inspeção emitirá. Sem prejuízo, de quando se observe o uso do direito de audição, antes dessa notificação, ser realizada a análise e verificação dos factos invocados pelo SP.

Por fim, é verificada a conclusão do procedimento de inspeção tributária na data da notificação do relatório de inspeção ao SP⁷⁸, que será realizada até 10 (dez) dias após a conclusão dos atos inspetivos.

⁷⁵ Caso se aplique a cláusula anti abuso (constante n.º 2 do artigo 38.º da LGT), este prazo será de 30 dias.

⁷⁶ *cf.* artigos 58.º e 58.º-A do RCPITA.

⁷⁷ A nota de diligência terá obrigatoriamente de indicar as tarefas realizadas quando as ações inspetivas tenham o objetivo: a) A consulta, recolha e cruzamento de elementos ou b) O controlo dos SP não registados (*cf.* n.º 2 do artigo 61.º do RCPITA).

⁷⁸ A notificação das conclusões ao SP quando a ação inspetiva tenha sido por ele solicitada limita a possibilidade de liquidações adicionais com fundamentos em factos ocorridos no período e objeto fiscalizados (*cf.* n.º 1 do artigo 47.º da LGT).

Deverá constar do relatório de inspeção, não obstante de ser adaptado à realidade de cada SP:⁷⁹

- i) Identificação do SP inspecionado;
- ii) Menção das alterações a efetuar;
- iii) Período dos atos inspetivos, incluindo indicação de possíveis interrupções e suspensões;
- iv) Âmbito e extensão da ação inspetiva;
- v) Motivo do procedimento e indicação do número da ordem de serviço ou despacho;
- vi) Informações complementares;
- vii) Descrição dos factos que fundamentem as responsabilidades solidária ou subsidiária;
- viii) Acréscimos patrimoniais injustificados ou despesas efetuadas desproporcionais;
- ix) Descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar;
- x) Infrações verificadas;
- xi) Identificação dos técnicos que o subscreveram;
- xii) Regularizações efetuadas pelo SP; e
- xiii) Outros elementos relevantes.

2.3.2.1. Correção da matéria tributável

No decorrer da ação inspetiva, verificadas distorções na realidade tributária dos SP, a AT irá, com recurso a alterações meramente aritméticas ou aplicação de métodos indiretos, realizar as correções necessárias à matéria tributável (*e.g.* quando em sede de IRC) e/ou indicar o imposto em falta (*e.g.* quando em sede de IVA), a apresentar no relatório de inspeção. Estas correções resultarão numa nova liquidação de imposto.

⁷⁹ *cf.* n.º 3 do artigo 62.º do RCPITA.

Em todo o caso, não basta à AT apresentar as correções realizadas. Esta tem, perante o SP, o dever de fundamentar a sua decisão. Sobre este aspeto se pronuncia o Acórdão do TCAS de 28-11-2019, processo n.º 9721/16.5BCLSB:

A Administração Tributária tem, (...) de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por métodos indiciários, de modo a que o contribuinte deles fique ciente e apto a discutir a valorimetria aplicada, isto é, para que possa provar que os critérios utilizados são desadequados e/ou inadmissíveis para a sua atividade, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada e que permitam extrapolar uma adequada ponderação da decisão.

Pelas liquidações adicionais resultantes do procedimento inspetivos serão ainda devidos juros compensatórios⁸⁰ e de mora⁸¹, quando estas sejam imputáveis ao SP. Geralmente, os relatórios de inspeção – apesar de se encontrar campo previsto para o efeito – não expressam os montantes sujeitos a juro, talvez pela sua difícil precisão. Por não ser, nessa data, possível quantificar o valor dos juros (desconhece-se o valor da matéria tributável que será fixada e o período de tempo de contagem de juros ainda indefinido).

2.3.2.2. Dados estatísticos

O Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (RCFEFA) apresenta anualmente os resultados das atividades e ações implementados no combate à fraude e evasão fiscais, das quais, como anteriormente referido, as inspeções tributárias fazem parte. Nesse sentido, são apresentados infra os resultados/evolução da atividade de inspeção tributária nos períodos de 2018 a 2021⁸².

A tabela 2.1. apresenta o número de inspeções tributárias, com separação pelos respetivos fins.

⁸⁰ São devidos juros compensatórios sempre que for retardada total ou parcialmente a liquidação ou entrega do imposto, ou recebido reembolsos superiores ao devido, quando imputáveis ao SP (*cf.* n.º 1 do artigo 35.º da LGT).

⁸¹ São devidos juros de mora sempre que o SP não tenha pago o imposto no prazo legal. (*cf.* n.º 1 do artigo 44.º da LGT).

⁸² Último ano disponível a data de realização do presente trabalho.

Tabela 2.1. – N.º de inspeções tributárias realizadas

	2018	2019	2020	2021
N.º Ações de inspeção realizadas	127.860	130.855	71.741	66.791
Das quais:				
Comprovação e Verificação	32.975	30.932	25.982	22.098
Informação e Prevenção	94.885	99.923	45.759	44.693

Fonte: Dados retirados do RCFEFA (2020, 2021 e 2022)

No que diz respeito ao número de inspeções tributárias, contrariando a tendência verificada nos anos anteriores, houve de 2019 para 2021 uma diminuição brusca, que pode ser justificado pelo período pandémico vivido, bem como todos os condicionalismos ao desempenho das atividades económicas que este período gerou.

A maioria das inspeções realizadas teve por fim a “informação e prevenção”, representando ao longo dos últimos (4) anos mais de 60% das mesmas. De acordo, ainda, com os dados apresentados nos RCFEFA, de 2018 a 2021, as ações de comprovação e verificação recaem em maior número nas pessoas coletivas (mais de 70%) e são realizadas mais inspeções internas em oposição às externas.

A tabela 2.2. apresenta o número de ações inspetivas, em que a AT recorreu à aplicação de métodos indireto na determinação da MT, bem como o valor das correções realizadas para efeitos de IRC, o RCFEFA não faz referência ao imposto em falta (*e.g.* para efeitos de IVA), corrigido por MI.

Tabela 2.2. – Ações inspetivas e correções de IRC

	2018	2019	2020	2021
N.º Ações Inspetivas com métodos indiretos	1.575	1.199	742	387
% inspeções com MI do total de inspeções realizadas	5%	4%	3%	2%
Valor das Correções em IRC	255	162	119	56
	Milhões	Milhões	Milhões	Milhões

Fonte: Dados retirados do RCFEFA (2020, 2021 e 2022)

O número de ações inspetivas com recurso aos métodos indiretos de tributação tem verificado desde um decréscimo nos últimos (4) anos, e conseqüentemente apresentam também uma diminuição nas correções realizadas por estes, o que de acordo com o exposto nos RCFEFA, sendo a grande maioria das correções realizadas por métodos indiretos, demonstra em contrapartida que os métodos indiretos têm uma utilização meramente residual, indo ao encontro do que prevê o sistema fiscal português.⁸³

Há uma diminuição da contribuição das ações de inspeção por métodos indiretos no contexto das ações de inspeção, ao longo dos anos de 1%. Faz-se notar que esta descida representa nos anos em apreciação uma diminuição anual de, respetivamente, 20%, 25% e 33%, nas ações inspetivas onde foram aplicados MI.

2.4. Garantias dos contribuintes

Tal como os contribuintes estão sujeitos a deveres e obrigações, contemplados nos diversos diplomas legais – como é o pagamento dos tributos e a entrega das declarações de rendimentos – também estes diplomas contemplam direitos e garantias, permitindo aos contribuintes o acesso à justiça fiscal⁸⁴.

⁸³ Esta evidência, pode ainda assim, ser significativa na esfera de cada uma das entidades inspeccionadas.

⁸⁴ O acesso à justiça fiscal é um direito constitucional previsto no artigo 20.º da CRP e artigo 9.º da LGT.

Como tal, a par com os princípios e direitos previstos na CRP, vem a LGT, aprovada pela Lei n.º 100/99, de 26 de julho, enunciar e definir os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da AT, tratando também as garantias dos contribuintes, que em complemento com o CPPT e RGIT definem e esclarecem as relações entre a AT e os contribuintes.⁸⁵

O normativo regulatório fiscal apresenta assim ferramentas importantes à disposição do contribuinte, seja para obtenção de respostas sobre os seus direitos, seja com os meios/mecanismos de defesa nos quais se pode apoiar na procura por justiça fiscal.

Na sua relação com a AT os contribuintes têm, entre outros, o direito:

- À informação⁸⁶, isto é, têm o direito a ser informados, quanto aos seus procedimentos tributários, às denúncias dolosas que lhe tenham sido dirigidas e quanto à sua situação tributária;
- À fundamentação⁸⁷, têm o direito de conhecer os motivos e critérios que sustentam as decisões formuladas nos atos administrativos e tributários, por um lado permitindo-lhes quando discordem reagir contra os mesmos e, por outro, assegurar uma maior transparência e imparcialidade nas decisões tomadas pela AT.
- À notificação⁸⁸, ou seja, têm o direito de ser notificados sobre os atos administrativos e tributários que lhes digam respeito, dependendo a validade dos atos e a eficácia da decisão da mesma.
- À Audição⁸⁹, que é o direito de serem ouvidos, nas diversas etapas do procedimento tributário, participando assim na formação das decisões.
- Ao sigilo⁹⁰, a AT tem o dever de sigilo e proteção dos dados pessoais sobre a situação tributável dos contribuintes.

⁸⁵ Recentemente, e com vista a um reforço nas garantias dos contribuintes, estes diplomas foram alterados em 2021, pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro.

⁸⁶ Contemplado nos n.ºs 1 e 2 do artigo 268.º da CRP e artigo 67.º LGT e artigo 82.º do CPA, ao direito à informação poderão ser impostas limitações, resultante de conflito direto com outros direitos dos contribuintes *e.g.* confidencialidade (previsto no artigo 64.º da LGT).

⁸⁷ *cf.* n.º 3 do artigo 268.º da CRP, artigo 77.º da LGT e artigo 152.º do CPA.

⁸⁸ *cf.* n.º 3 do artigo 268.º da CRP, artigo 114.º do CPA, n.º 6 do artigo 77.º da LGT e artigos 36.º e 37.º do CPPT.

⁸⁹ *cf.* artigo 60.º da LGT, artigo 45.º do CPPT e artigo 121.º do CPA.

⁹⁰ *cf.* artigo 64.º da LGT e n.º 3 do artigo 51.º do CPPT.

- À reclamação, recurso ou impugnação⁹¹ dos atos administrativos e dos atos tributários quando estes prejudiquem os direitos e interesses protegidos do contribuinte;
- A juros⁹², têm direito a juros de mora⁹³ e indemnizatórios pelo pagamento indevido da prestação tributária, aplicando-se neste último a taxa fixada para os juros compensatórios⁹⁴.

Os contribuintes têm ainda no que respeita às infrações tributárias o direito à redução da coima⁹⁵, direito à dispensa de coima⁹⁶ e direito à atenuação especial das coimas⁹⁷.

É também na LGT e no CPPT que estão previstos os meios de defesa em que os SP ou outros interessados com legitimidade podem socorrer-se, tanto pela via administrativa (procedimento tributário) como pela via judicial (processo judicial tributário⁹⁸), contra os atos, omissões e decisões da AT, sempre que vejam lesados os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

Optando pela via administrativa, quando não este não seja obrigatória, o SP tem ao seu alcance a possibilidade de defender-se de uma forma simples, sem grandes formalidades e na sua maioria sem custos.

Apesar de diversos os meios de defesa legalmente previstos, não é permitido ao contribuinte socorrer-se indiscriminadamente dos mesmos, há limitações, tais como, no que se refere:

- ao momento do seu uso – tem de ser respeitados os prazos⁹⁹ estipulados para a sua utilização;

⁹¹ *cf.* n.ºs 4 e 5 do artigo 268.º da CRP, artigo 9.º da LGT e 18.º do CPA.

⁹² *cf.* alínea e) do n.º 1 do artigo 30.º e artigos 43.º, 100.º e n.º 2 do artigo 102.º da LGT e artigo 61.º do CPPT

⁹³ Regulados pelo Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de março, a taxa de juros mora a aplicar será em conformidade com artigo 3.º do respetivo Decreto-Lei.

⁹⁴ Fixada em 4%, *cf.* Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril.

⁹⁵ *cf.* artigo 30.º do RGIT.

⁹⁶ *cf.* artigo 29.º do RGIT.

⁹⁷ *cf.* artigo 32.º do RGIT.

⁹⁸ Sobre os meios processuais tributários *vide* artigo n.º 101 da LGT e n.º 1 do artigo 97.º do CPPT.

⁹⁹ Ainda, no que diz respeito aos prazos do procedimento tributário e interposição da impugnação, estes são contínuos e contam-se nos termos do artigo 279.º do Código Civil, passando o termo do prazo para o primeiro

- às razões/fundamentação para o seu uso – os meios têm de ser os adequados e competentes a pronunciarem-se sobre as matérias de facto e direito levantadas;¹⁰⁰ e
- à simultaneidade dos mesmos – não é possível a utilização, para a mesma situação e com o mesmo fundamento, de mais do que um mecanismo ao mesmo tempo.¹⁰¹

Nos subpontos infra serão abordados individualmente diversos meios de defesa.

2.4.1. Audição prévia

Consagrado no artigo 60.º da LGT, o princípio da participação, confere ao contribuinte o direito de audição.

Nesse sentido, o SP nas situações a seguir elencadas pode fazer uso do direito de audição:

- i) antes da liquidação do imposto, quando não seja efetuada com base na declaração do contribuinte;¹⁰²
- ii) antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, quando a decisão do pedido não seja favorável ao contribuinte¹⁰³;
- iii) antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal;

dia útil quando este se verifique em dia que os serviços ou tribunais se encontrem encerrados; e a prática de atos do processo judicial nos termos do Código de Processo Civil (*cf.* artigo 20.º do CPPT).

¹⁰⁰ Quando o meio de defesa se mostre não ser o adequado, é ordenada a correção do mesmo “transferindo-o” para o meio que lhe cabe, não existindo perda ou paragem do direito de defesa, recurso, revisão e impugnabilidade *cf.* n.ºs 2 e 3 do artigo 97.º da LGT e artigo 52.º do CPPT.

¹⁰¹ Só será possível fazer-se valer de um meio de defesa para o mesmo ato de cada vez, encontrando-se o precedente dependente de indeferimento do atual, ainda no caso do recurso simultâneo aos meios administrativos e judiciais, ficará a decisão para os tribunais pela via da impugnação judicial (*cf.* n.º 2 do artigo 68.º, n.º 2 do artigo 76.º e n.ºs 3, 4 e 5 do artigo 111.º do CPPT), *vide* a título de exemplo Acórdão do TCAS, de 16-06-2019, processo n.º 03069/09.

¹⁰² Encontra-se dispensado o direito de audição antes da liquidação: 1) quando não se verifique a condição da presente alínea; 2) quando realizada liquidação oficiosa, se o SP não apresente declaração em falta quando tenha sido notificado nesse sentido; e 3) quando o SP tiver sido ouvido anteriormente nas restantes fases do procedimento, exceto quando o SP não se tenha pronunciado sobre novos factos invocados (*cf.* n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º da LGT).

¹⁰³ Quando não se verifique esta condição está dispensado o direito de audição.

- iv) antes da decisão de aplicação de MI, quando não há lugar a relatório de inspeção; e
- v) antes da conclusão do relatório da inspeção.¹⁰⁴

No que respeita à regulamentação do exercício da audição, esta é criticada por Leitão, dada a não observância desta na LGT ou CPPT, forçando a consulta a outros diplomas legais (*e.g.* o CPA), o que segundo este “(...) é mau, porque as adaptações terão que ser tantas e minuciosas que darão lugar, inevitavelmente, a dúvidas em sua aplicação prática com os inevitáveis contenciosos que conduzem, já se sabe, a delongas e incertezas na tramitação” (Leitão, 2003, p. 36-39).

A audição prévia será exercida através de exposição oral¹⁰⁵ ou escrita, em prazo a fixar pela AT¹⁰⁶, por meios eletrónicos (no portal das finanças) ou presencialmente nos serviços da AT. O exercício deste direito obrigará a AT a considerar os elementos e argumentos por estes levantados, podendo ainda verificar-se a realização de diligências complementares.

O SP sobre a mesma decisão só se poderá pronunciar com recurso à audição prévia uma única vez.

A opção do SP não recorrer ao direito de audição não prejudica a possibilidade de uso dos restantes meios de defesa.

2.4.2. Reclamação graciosa

O SP quando pretenda a anulação total ou parcial dos atos tributários, por observação de qualquer ilegalidade¹⁰⁷, e não tenha recorrido com o mesmo

¹⁰⁴ *cf.* n.ºs 2 e 3 do artigo 60.º do RCPITA.

¹⁰⁵ Sempre que realizadas exposições orais/verbais junto dos serviços da AT estes reduzi-la-ão a escrito, situação aplicável nos demais mecanismos de defesa.

¹⁰⁶ Prazo este entre 15 e 25 dias, notificado através de carta registada enviada para o domicílio fiscal do contribuinte. (*cf.* n.ºs 4 e 6 do artigo 60.º da LGT).

¹⁰⁷ Tal como as que constam do artigo 99.º do CPPT, sendo os fundamentos da reclamação os mesmos que os da impugnação (*cf.* n.º 1 do artigo 70.º do CPPT).

fundamento à sua impugnação, poderá apresentar reclamação – designada reclamação graciosa.¹⁰⁸

Este dispõe de 120 (cento e vinte) dias¹⁰⁹ após a ocorrência dos factos infra enumerados¹¹⁰:

- i) do termo do prazo para o pagamento voluntário do imposto;
- ii) da notificação dos restantes atos tributários, mesmo que não originem qualquer liquidação;
- iii) da citação em processo de execução fiscal, dos responsáveis subsidiários;
- iv) da formação da presunção de indeferimento tácito;
- v) da notificação dos restantes atos impugnáveis;
- vi) do conhecimento dos atos lesivos dos interesses legalmente protegidos;

para entregar a reclamação dirigida ao Diretor de Finanças regional, com indicação dos argumentos divergentes e junção da documentação que os sustentem, no serviço de finanças periférico local. A reclamação pode ser apresentada oralmente ou por escrito, por meio presencial, carta registada com aviso de receção ou por transmissão eletrónica de dados.¹¹¹

Cabe ao Diretor de Finanças regional, no prazo máximo de 4 (quatro) meses¹¹², proferir decisão referente a reclamação apresentada. Quando se verifique incumprimento desse prazo presume-se o indeferimento – indeferimento tácito.¹¹³ Nos casos em que a decisão seja do indeferimento expresso total ou parcial ou indeferimento tácito da reclamação graciosa o SP pode ainda recorrer dentro dos

¹⁰⁸ Prevista nos artigos 68.º e seguintes do CPPT.

¹⁰⁹ Estão previstos diferentes prazos para os casos de erros: 1) na autoliquidação – tendo a reclamação de ser apresentada no prazo de dois anos da entrega da declaração; 2) na retenção na fonte - tendo a reclamação de ser apresentada no prazo de dois anos; e 3) nos pagamentos por conta - tendo a reclamação de ser apresentada no prazo de 30 dias após o pagamento indevido.

Bem como, a impugnação judicial dos mesmos poderá estar condicionada à apresentação prévia da reclamação graciosa. (*cfr.* artigos 131.º a 133.º-A do CPPT).

¹¹⁰ *cfr.* artigos 70.º e 102.º do CPPT.

¹¹¹ *cfr.* n.ºs 6 e 7 do artigo 70.º do CPPT e artigo 104.º do CPA.

¹¹² *cfr.* n.º 1 do artigo 57.º da LGT.

¹¹³ *cfr.* n.º 5 do artigo 57.º da LGT e artigo 106.º do CPPT.

prazos que lhes são previstos, através do recurso hierárquico ou da impugnação judicial.¹¹⁴

Segundo dados constantes no RCFEFA 2021, nesse ano foram recebidas 54.378 reclamações gratuitas das quais cerca de 61%, obtiveram decisão favorável ao SP.

2.4.3. Recurso hierárquico

Conhecida a decisão do Diretor de Finanças regional referente à reclamação gratuita efetuada, mostrando-se esta desfavorável ao SP total ou parcialmente, este pode usar do Recurso Hierárquico¹¹⁵ para recorrer da decisão.¹¹⁶

Nesse sentido, no prazo de 30 dias após a notificação da decisão, o SP pode interpor recurso, dirigido ao mais elevado superior hierárquico (Ministro das finanças), junto do autor do ato recorrido.¹¹⁷ Este último, dispõe do prazo de 15 dias para se debruçar novamente sobre o ato, permitindo-lhe caso o seu entendimento inicial se altere, revogar total ou parcialmente o mesmo. Findo esse prazo o processo subirá hierarquicamente, exceto se o autor do ato o revogar na sua totalidade.¹¹⁸

No prazo máximo de 6 (seis) meses terá de ser tomada decisão sobre o recurso. Seja a decisão do recurso pelo indeferimento expresso (total ou parcial) ou tácito o SP pode ainda recorrer da impugnação judicial, dentro dos prazos que lhes são previstos.¹¹⁹

Segundo dados constantes no RCFEFA 2021, foram interpostos 2.743 recursos hierárquicos dos quais apenas cerca de 30%, obtiveram decisão favorável ao SP.

¹¹⁴ *cfr.* artigos 76.º e 102.º do CPPT.

¹¹⁵ O Recurso Hierárquico, não é um meio direto de defesa do contribuinte, tendo carácter não obrigatório, encontra-se dependente da aplicação de meios de defesa prévios, cuja decisão seja pelo indeferimento total ou parcial. Apresentando ainda um efeito devolutivo, na medida em que a sua utilização não limita a execução da decisão recorrida *cfr.* n.º 1 do artigo 67.º do CPPT.

¹¹⁶ *cfr.* artigo 80.º da LGT e n.º 1 do artigo 66.º do CPPT.

¹¹⁷ *cfr.* artigo 80.º da LGT e n.º 2 do artigo 66.º do CPPT.

¹¹⁸ *cfr.* n.ºs 3 e 4 do artigo 66.º do CPPT.

¹¹⁹ *cfr.* n.º 6 do artigo 66.º e n.º 2 do artigo 76.º do CPPT.

2.4.4. Revisão do ato tributário

A revisão do ato tributário é um mecanismo complementar de defesa, que pode ser iniciado tanto pelo SP como pela AT.

Permite que nas situações verificadas e devidamente fundamentadas de ilegalidade, de erros imputáveis ao serviço, de injustiça grave ou notória e de duplicação da coleta sejam revistos os atos tributários, por quem o praticou.

No que diz respeito aos prazos deste mecanismo consta dos n.ºs 1, 4 e 6 do artigo 78.º da LGT: 1) será da iniciativa do SP quando devido a qualquer ilegalidade, seja solicitada a revisão, no prazo da reclamação graciosa (120 dias); e 2) por iniciativa da AT no prazo de 3 anos¹²⁰ ou 4 anos¹²¹, conforme a situação de que resulte.

Não obstante, a jurisprudência entende que quer o SP tenha perdido o direito de usar ou tenha esgotados todos os outros meios de defesa (administrativos e judiciais) ao seu alcance, e por isso se encontre ultrapassado o prazo previsto para o SP solicitar com base em qualquer ilegalidade a revisão do ato tributável, poderá ainda assim no prazo previsto para a AT rever o ato tributário, solicitar a sua revisão, com o fundamento de erro imputável aos serviços.¹²²

2.4.5. Revisão da matéria tributável

O mecanismo de defesa da revisão da matéria coletável, pode apenas ser solicitado pelo SP nos casos em que a determinação da matéria tributável e/ou do imposto em falta sejam realizadas com base em métodos indiretos de tributação. Não sendo aplicável, no entanto, quando se verificarem situações de manifestação de fortuna e outros acréscimos patrimoniais injustificados¹²³, ou quando se aplique o regime simplificado de tributação e esse seja o único método indireto verificado.

¹²⁰ No prazo de 3 anos após o ato tributário, devido a injustiça grave e notória, quando o dirigente do serviço autorize.

¹²¹ No prazo de 4 anos: 1) devido a duplicação de coleta e 2) 4 anos após a liquidação ou a qualquer momento quando não tenha sido pago imposto, devido a erro imputável aos serviços.

¹²² Vide a título de exemplo Acórdão do Tribunal Constitucional, de 3-12-2019, processo n.º 687/2019.

¹²³ Caso em que só é possível recorrer à impugnação judicial *cf.* previsto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 89.º-A da LGT.

O procedimento da revisão da matéria coletável será abordado em maior detalhe no ponto 4 do presente trabalho.

2.4.6. Procedimento de correção de erros da Autoridade Tributária

Permitindo a reparação de erros materiais ou manifestos da AT¹²⁴, o SP pode, no prazo de 10 dias após ter conhecimento do ato lesivo em causa, solicitar verbalmente ou por escrito ao dirigente máximo da AT a correção de erros pelos quais se veja prejudicado.¹²⁵

Cabe ao dirigente máximo do serviço quando a outro não for delegada competência a tomada de decisão no prazo de 15 dias. Caso se verifique indeferimento do pedido, este não está sujeito ao direito de audição.

A utilização deste procedimento não limita o uso de outros meios de defesa administrativos ou judiciais, no tocante à ilegalidade da liquidação ou exigibilidade da dívida.¹²⁶ Quando servem de fundamento do pedido estes ou outros para o quais estejam previstos meios de defesa próprios, deve o SP ser convidado a alterar o procedimento para o meio adequado.

2.4.7. Impugnação judicial

Esgotados todos os meios administrativos possíveis, o SP pode ainda recorrer judicialmente (mediante impugnação judicial) dos atos que lesem os seus direitos e interesses legalmente protegidos¹²⁷. O que não prejudica que, nos casos permitidos pela lei, o SP possa optar pela impugnação direta desses atos.

¹²⁴ Os que resultam do funcionamento anómalo dos sistemas informáticos da AT, tal como situações inequívocas de erro de cálculo, de escrita, de inexatidão ou lapso, *cfr.* explicado no n.º 2 do artigo 95.º-A do CPPT.

¹²⁵ *cfr.* artigo 95.º-B do CPPT.

¹²⁶ *cfr.* n.º 4 do artigo 95.º-A do CPPT.

¹²⁷ Atos lesivos esses, como é, *e.g.* o caso da liquidação de tributos e indeferimentos expressos ou tácitos das reclamações, recursos ou pedidos de revisão, que se encontram enumerados no n.º 2 do artigo 95.º da LGT. Não serão, no entanto, suscetíveis de impugnar os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo da possibilidade de impugnação da decisão final deles resultantes, vigorando o princípio da impugnação unitária *cfr.* artigo 54.º do CPPT e artigo 11.º do RCPITA,

Nesse sentido, no prazo de 3 (três) meses após ocorrência dos factos anteriormente enumerados¹²⁸, e por observação de qualquer ilegalidade¹²⁹, e/ou a todo o tempo, quando se verifique nulidade dos atos, deve ser enviada por correio ou apresentada no tribunal tributário competente¹³⁰ ou nos serviços das finanças periféricos locais¹³¹ a petição inicial.¹³²

Da petição inicial, a dirigir ao juiz do tribunal competente, deve constar, entre outros, a identificação dos atos a impugnar e os seus autores, tal como a fundamentação do pedido explanando os factos e razões de direito que o justificam. A mesma, permite a apresentação de documentos de prova, da lista de testemunhas e ainda requerer provas.¹³³

Admite-se a coligação de pedidos e autores, quando cumulativamente seja observada mesma forma processual dos pedidos, e a apreciação considere as mesmas circunstâncias de facto, ou o mesmo relatório de inspeção, ou possam ser com base nas mesmas normas, decididas situações de facto do mesmo tipo.¹³⁴

Após a receção da petição pelo juiz, será solicitado à Fazenda Pública que, no prazo de 90 (noventa) dias, conteste e requeira produção de prova adicional. Sem prejuízo, de poder, em prazo a designar, convidar o SP impugnante a colmatar deficiências e/ou irregularidades constantes da mesma.

Na falta de contestação – que não representa confissão dos factos explanados na petição inicial – o juiz pode solicitar ao serviço periférico local o envio do processo administrativo¹³⁵, bem como apreciar livremente essa falta.¹³⁶

¹²⁸ Os factos a observar para o início do prazo da impugnação serão os mesmo da reclamação graciosa, *vide* ponto 2.4.2. do presente trabalho.

¹²⁹ *cfr.* artigo 99.º do CPPT.

¹³⁰ Poderá realizar-se a impugnação através dos tribunais administrativos fiscais ou em alternativa, quando tenha competência para tal, através dos tribunais arbitrários.

¹³¹ que procederão, no prazo de 5 dias após pagamento da taxa de justiça inicial, ao envio para o respetivo tribunal tributário.

¹³² *cfr.* artigos 102.º e 103.º do CPPT.

¹³³ *cfr.* artigo 108.º do CPPT.

¹³⁴ *cfr.* artigo 104.º do CPPT.

¹³⁵ Que no caso de haver contestação terá de ser solicitado pela Fazenda Pública, no prazo de 3 dias, aos serviços (que o organizará nos termos do artigo 111.º do CPPT), posteriormente será remetido esta por esta ao tribunal. E ainda, o envio dá-se por transmissão eletrónica de dados.

¹³⁶ *cfr.* artigo 111.º do CPPT.

No prazo dos 30 (trinta) dias, previsto para que os serviços da AT organizem o processo administrativo, a AT pode revogar, total ou parcialmente, o ato impugnado:¹³⁷

- Havendo revogação parcial do ato – a impugnante deverá, no prazo de 10 (dez) dias, após notificada para o efeito, pronunciar-se/declarar sobre o prosseguimento do processo, podendo ainda, no prazo de 30 (trinta) dias, a Fazenda Pública contestar as declarações do impugnante.
- Havendo revogação total do ato – é notificada a Fazenda Pública para promover a extinção do processo.

O juiz, terminado o prazo para o exercício da contestação, após vista ao Ministério, conhece de imediato o pedido, se a questão for apenas de direito, ou, sendo de facto o processo fornecer os elementos necessários.¹³⁸

Quando não conhecido de imediato o pedido, dá-se seguimento à fase da instrução, realizando-se diligências de obtenção de prova.¹³⁹ A produção de prova que não faça parte do processo administrativo, ou o tribunal o entenda necessário, precede-se a notificação das partes para que apresentem alegações escritas simultâneas, no prazo que for fixado entre 10 (dez) e 30 (trinta) dias.¹⁴⁰ Findas as alegações, o juiz dará vista do Ministério Público, para, caso pretenda, pronunciar-se sobre questões de legalidade levantadas no processo ou levantar outras.¹⁴¹

Por fim, concluídos os autos, o juiz proferirá sentença, na qual constará, entre outros¹⁴², discriminação da matéria provada e da não provada, apresentando fundamento para as suas decisões.¹⁴³

¹³⁷ *cfr.* artigo 112.º do CPPT.

¹³⁸ *cfr.* artigo 113.º do CPPT.

¹³⁹ *cfr.* artigo 114.º do CPPT.

¹⁴⁰ *cfr.* artigo 120.º do CPPT.

¹⁴¹ *cfr.* artigo 121.º do CPPT.

¹⁴² Como a identificação dos interessados e dos factos objeto de litígio, síntese da pretensão e fundamentos do impugnante, posição da Fazenda Pública e do Ministério Público, e questões fixadas que cumpre ao tribunal solucionar *cfr.* n.º 1 do artigo 123.º do CPPT.

¹⁴³ *cfr.* artigo 122.º e n.º 2 do artigo 123.º do CPPT.

Sempre que for provada fundada dúvida do facto tributário, quer sobre a sua existência quer sobre a sua quantificação, deve ser anulado o ato impugnado.¹⁴⁴ A sentença será comunicada, no prazo de 10 (dez) dias, ao impugnante e à Fazenda Pública.¹⁴⁵

No que se refere às situações de avaliação indireta, quando tenha dado origem a qualquer liquidação, a impugnação está sempre dependente da realização prévia do pedido de revisão da matéria tributável.

Sem prejuízo, de não se considerar, nestes casos, a existência de dúvida fundada que determine a anulação do ato, – quando seja o fundamento a inexistência ou desconhecimento da contabilidade e demais documentos legalmente, quando tenha sido recusada a sua exibição, ou a sua falsificação, ocultação e destruição – é ainda, possível impugnar com base em erros nos pressupostos ou na quantificação da matéria tributável, nos termos do artigo 117.º do CPPT, quando do procedimento de revisão não tenha resultado em acordo.¹⁴⁶

¹⁴⁴ *cfr.* n.º 1 do artigo 100.º do CPPT.

¹⁴⁵ *cfr.* artigo 126.º do CPPT. A notificação da sentença não determina o fim dos meios de defesa de determinado ato, havendo ainda a possibilidade de interpor recurso sobre a decisão do tribunal.

¹⁴⁶ *cfr.* n.ºs 2 e 3 do artigo 100.º e artigo 117.º do CPPT e n.ºs 3 e 4 do artigo 86.º da LGT.

3. Peritos independentes

3.1. A figura do perito independente (PI)

3.1.1. Enquadramento legal

Visando o apoio às comissões de revisão, através de intervenção direta¹⁴⁷ no processo de formação de decisão pré judicial de conflitos entre a AT e o sujeito passivo, foi criada¹⁴⁸ pelo Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de fevereiro, a figura do Perito Independente. Esta matéria foi posteriormente, introduzida e regulada¹⁴⁹ nos artigos 91.º a 93.º da LGT, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 1999.

Em setembro de 1999 e abril de 2000 foram abertos concursos públicos para a inscrição de Peritos Independentes, através dos Avisos n.º 14 400/99 (2.ª série) e n.º 8628/2000 (2.ª série). Seguiu-se a publicação das primeiras listas distritais elaboradas pela Comissão Nacional de Revisão, através do Aviso n.º 11 545/2000 (2.ª série) em julho de 2000.

Mais de meio ano depois, a 8 de fevereiro de 2001, é fixada por Portaria do Ministério das Finanças a remuneração do PI em 3% do valor contestado, taxa que veio a ser posteriormente retificada¹⁵⁰ para 3‰, com limite mínimo e máximo de 100 000\$00 e 500 000\$00, respetivamente.¹⁵¹

Em julho de 2003, através do aviso n.º 8559/2003 (2ª série) da Comissão Nacional de Revisão, é aberto o terceiro concurso público¹⁵² para inscrição de peritos independentes. Tendo, os peritos independentes em funções, puderam manifestar a sua intenção de continuar a exercer a atividade.

¹⁴⁷ Com a participação no debate contraditório do procedimento de revisão da matéria coletável e quando aplicável, elaboração de laudo.

¹⁴⁸ Criação autorizado pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro (Orçamento de Estado para 1997).

¹⁴⁹ Quanto à sua intervenção no procedimento de revisão da matéria tributável.

¹⁵⁰ Declaração de Rectificação n.º 4-H/2001, de 28 de fevereiro, retifica a Portaria 78/2001, de 8 de fevereiro.

¹⁵¹ Valores que não foram atualizados, após entrada do euro, correspondendo a cerca 498,80€ e 2.493.99€. Ainda, referente ao cálculo da remuneração do Perito Independente, *vide* Ofício-Circulado 60030/2003, de 25 de junho da Direcção de Serviços de Justiça Tributária.

¹⁵² E último, até à data de elaboração deste trabalho.

O resultado do concurso público realizado, foi publicado pela Comissão Nacional de Revisão em fevereiro de 2004, através do aviso n.º 1322/2004 (2.ª série) com a listas dos peritos independentes por distrito, a qual não sofreu atualizações até à presente data.

3.1.1.1. Comissão Nacional de Revisão

A Comissão Nacional de Revisão, a que aludem os artigos 93.º e 94.º da LGT, foi constituída pela primeira vez em março de 1999¹⁵³.

A esta, cabe à CNR:¹⁵⁴

- i) A elaboração trienalmente de listas distritais com identificação dos peritos independentes, tal como a sua subsequente correção, através da exclusão fundamentada de PI que se mostrem inaptos¹⁵⁵ para desempenhar a função;
- ii) Contribuir para a uniformização dos critérios técnicos aplicados na determinação da MT por métodos indiretos, podendo apresentar recomendações à AT; e
- iii) Elaborar relatório anual, no desempenho das suas funções.

A Comissão Nacional de Revisão, encontra-se regulada quanto ao seu funcionamento, estatuto e à remuneração dos seus membros pela Portaria n.º 640/99, de 12 de agosto.¹⁵⁶

A Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, alterou recentemente os elementos constituintes da Comissão Nacional de Revisão – passando-os de 8 para 5 membros,

¹⁵³ Através do Despacho n.º 5824/99 (2.ª série), de 19 de março. Posteriormente, foi nomeado novo fiscalista em 2003 (Despacho n.º 21388/2003 (2.ª série), de 6 de novembro e em 2008 novo representante da Inspeção-Geral de Finanças (Despacho n.º 12988/2008, de 8 de maio). Para além, das aqui indicadas, não se observaram mais nomeações públicas.

¹⁵⁴ *cfr.* n.º 1 do artigo 93.º e n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 94.º da LGT e Portaria n.º 640/99, de 12 de agosto.

¹⁵⁵ Quando se verifique: 1) infração do dever de zelo e imparcialidade; 2) intervenção dos PI em processos de SP aos quais tenham prestado serviços à menos de 3 anos; ou 3) falta injustificada às reuniões marcadas (*cfr.* Portaria n.º 640/99 e n.º 4 do artigo 94.º da LGT).

¹⁵⁶ *cfr.* n.º 5 do artigo 94.º da LGT.

sendo estes representantes da AT e da Inspeção-Geral de Finanças e três fiscalistas –, bem como definiu o período da sua designação.¹⁵⁷

3.1.2. Universo dos peritos independentes

A função de perito independente é exercida por quem tenha sido designado pela Comissão Nacional de Revisão, por dispor de qualificação, e mais de 10 (dez) anos de exercício profissional¹⁵⁸, nos domínios de economia, gestão ou auditoria de empresas.¹⁵⁹ Bem como não desempenhe ou tenha desempenhado nos últimos 3 (três) anos, qualquer função ou cargo público na administração financeira do Estado e seus organismos.¹⁶⁰

Leitão (2021a, p. 49-52) coloca em causa a independência dos ditos “peritos independentes”, com fundamento destes serem sorteados de listas criadas pela Comissão Nacional de Revisão, que por sua vez é composta por elementos da AT e ainda fiscalistas que serão nomeados pelo Ministro das Finanças, verificando-se que a nomeação dos PI está dependente da própria AT.

Nos 25 (vinte e cinco) anos de existência da figura do perito independente, foram abertos, como anteriormente referido, apenas três concursos públicos para inscrição na função – em 1999, 2000 e 2003 – resultando na publicação da lista com indicação dos peritos independentes por distrito¹⁶¹ elaborada pela Comissão Nacional de Revisão, pela primeira vez em 2000 e atualizada em 2004.

A atualização, em 2004¹⁶², levou a uma diminuição do número total de peritos independentes inscritos, de 189 para 166 (menos 23), dos quais 67 mantiveram-se em funções. No entanto, verificou-se um aumento nos peritos inscritos em cada distrito, com exceção do distrito do Porto, em que se verificou uma diminuição, e no

¹⁵⁷ *cfr.* n.ºs 3 e 6 do artigo 94.º da LGT.

¹⁵⁸ à data da sua inscrição.

¹⁵⁹ Verificou-se, que atualmente pelo menos cerca de 86% dos PI são Contabilistas Certificados (CC) e cerca de 61% são Revisores Oficiais de Contas (ROC).

¹⁶⁰ *cfr.* n.º 2 do artigo 93.º da LGT.

¹⁶¹ A escolha do(s) distrito(s) em que exercem a atividade de perito independente foi indicada pelos próprios aquando da sua inscrição.

¹⁶² Como já referido, última até à data de elaboração do presente trabalho.

distrito da Madeira onde não se verificaram alterações quantitativas, conforme apresentado infra (Tabela 3.1.).

Tabela 3.1. – Universo dos peritos independentes

DISTRITO/ N.º PERITOS	2004	2000	DIF.
AÇORES	3	2	1
AVEIRO	24	16	8
BEJA	5	3	2
BRAGA	30	15	15
BRAGANÇA	6	2	4
CASTELO BRANCO	10	6	4
COIMBRA	16	11	5
ÉVORA	6	4	2
FARO	6	3	3
GUARDA	13	3	10
LEIRIA	10	2	8
LISBOA	56	42	14
MADEIRA	2	2	0
PORTALEGRE	6	3	3
PORTO	50	53	-3
SANTARÉM	19	6	13
SETÚBAL	19	13	6
VIANA DO CASTELO	11	8	3
VILA REAL	12	2	10
VISEU	18	4	14

Fonte: Elaboração própria

No que respeita ao género dos PI, encontram-se inscritos 140 homens e 26 mulheres (84% e 16%, respetivamente, do total).

Importa referir que a falta de atualização das listagens, por parte da Comissão Nacional de Revisão, não permite que se conheça o verdadeiro universo de PI ativos profissionalmente, isto é, disponíveis para o exercício da função. Decerto constarão nas atuais listas distritais PI, que deixaram de exercer a função (*e.g.* reformados da sua atividade profissional), bem como PI que já tenham falecido.

4. O procedimento de revisão da matéria tributária

4.1. Pedido revisão da matéria tributável

4.1.1. Oposição ao relatório de inspeção

Com a receção do relatório final de inspeção, o SP toma conhecimento das correções com recursos a métodos indiretos realizadas pela AT – sejam elas correções à matéria tributável e/ou a fixação de imposto em falta.

Discordando do teor do relatório final de inspeção, seja pelos motivos que fundamentam a aplicação de métodos indiretos (quanto às questões de facto e quanto às questões de direito) seja relativamente aos critérios utilizados para a quantificação (seja em questões de facto e questões de direito), o SP¹⁶³ pode opor-se ao relatório de inspeção.¹⁶⁴ Em qualquer caso, é sobre o SP que recai o ónus da prova.¹⁶⁵

Esta oposição, é formalizada mediante um pedido de revisão da matéria tributável, através de requerimento fundamentado dirigido ao órgão da AT da área do domicílio fiscal do SP, no prazo de 30 (trinta) dias após notificado da decisão constante do relatório de inspeção.¹⁶⁶

Sobre o pedido de revisão, Leitão considera que este “(...) é uma luta entre um elefante e uma pulga, (...)” (2021a, p. 45). Segundo o autor, atentas as disposições da LGT, não existe neutralidade no processo, encontrando-se a AT em vantagem em relação ao SP.

¹⁶³ No caso de responsáveis subsidiários, estes não podem solicitar o pedido de revisão da matéria tributável, sem prejuízo de posteriormente poder reclamar e impugnar a dívida, *cfr.* Ofício Circulado n.º 60 064 de 23-10-2008, processo n.º 2008/0001614.

¹⁶⁴ No caso, de se verificarem neste relatório (de inspeção) apenas ou inclusive correções meramente aritméticas, estas seguem os tramites de outros mecanismos de defesa (sendo possível a impugnação direta), não estando, portanto, abrangidas no pedido de revisão. (*cfr.* n.º 14 do artigo 91.º e n.º 1 do artigo 86.º da LGT).

¹⁶⁵ *cfr.* n.º 3 do artigo 74.º da LGT.

¹⁶⁶ *cfr.* n.º 1 do artigo 91.º da LGT.

Admitido o pedido de revisão, é junto num único procedimento de revisão, no caso de reclamação de matéria tributável, que resulte da mesma inspeção, mesmo quando abranja exercícios tributáveis diferentes.¹⁶⁷ Tendo este, até à sua conclusão, efeito suspensivo da liquidação do imposto.

É, no entanto, o pedido de revisão passível de indeferimento, sem que por isso resultem, à partida, encargos para o SP.¹⁶⁸

Está prevista a possibilidade de agravamento em 5% da coleta quando cumulativamente 1) se prove que a aplicação de MI é da sua responsabilidade; 2) a reclamação não tiver qualquer fundamento; e 3) em caso de impugnação judicial, ser considerada improcedente.¹⁶⁹ Agravamento este, que ainda segundo Leitão (2021a, p. 58) pode funcionar como condição bloqueadora do SP, no uso do exercício do seu direito de reclamar, traduzindo-se num tratamento injusto.

4.1.2. Perito do sujeito passivo

Aquando da apresentação do requerimento do pedido de revisão da matéria tributável, o SP, tem obrigatoriamente de indicar, neste, o perito que o vai representar.

O SP pode escolher quem quiser para ser seu perito, isto é, não tem limitada, ou condicionada a escolha do seu perito. Nesse sentido pronuncia-se o acórdão do TCAS¹⁷⁰ “(...) a escolha do perito do contribuinte é um ato voluntário, com total liberdade de decisão por parte do sujeito passivo.”

4.1.3. Pedido de nomeação de perito independente

O SP tem ainda ao seu dispor, no âmbito do mecanismo de defesa de revisão da matéria tributável, a possibilidade de usar da intervenção de um elemento externo

¹⁶⁷ *cfr.* n.º 15 do artigo 91.º da LGT.

¹⁶⁸ Este indeferimento pode verificar-se pela existência de deficiência no requerimento, como previsto no artigo 108.º do CPA.

¹⁶⁹ *cfr.* n.ºs 8 e 9 do artigo 91.º da LGT.

¹⁷⁰ Acórdão do TCAS de 23-04-2020, processo n.º 9872/16.6BCLSB.

– o Perito Independente –, para, de modo imparcial, defender ou aceitar os pontos de vista do seu perito no contexto da reunião com os demais peritos, tendo em vista chegar ao melhor acordo possível.

Para esse efeito, aquando do requerimento, pode solicitar que seja feita a nomeação de um PI.¹⁷¹ Essa nomeação fica pendente do pagamento da remuneração do PI, que será determinada com base no valor contestado (da matéria tributável e/ou do imposto) pelo SP.¹⁷²

4.2. O procedimento de revisão

4.2.1. A nomeação dos peritos (AT e PI)

Admitido o pedido de revisão, no prazo de 8 (oito) dias após a sua receção, o órgão da AT a quem o pedido se dirigiu, nomeia um perito da AT, contante de lista distrital¹⁷³.

Complementarmente, e se requerido pelo SP, será nomeado perito independente, através de sorteio pela AT.¹⁷⁴ Ainda que, o SP não requeira PI, tal não prejudica que a AT utilize igual faculdade e decida, ela própria, nomear um PI, até ao agendamento da reunião de peritos.¹⁷⁵

Verificou-se, no passado, um desfasamento temporal, desde a data de entrada em vigor da LGT¹⁷⁶ que prevê figura do PI e a data em que foram conhecidas as primeiras listagens distritais¹⁷⁷ com a designação dos mesmos, por conseguinte, embora tendo sido requisitado pelo SP, não foi possível à AT a sua nomeação. Sobre

¹⁷¹ Sobre os Peritos Independentes *vide* Capítulo 3 do presente trabalho.

¹⁷² *cfr.* Portaria n.º 78/2001, de 8 de fevereiro e Ofício-Circulado n.º 60030/2003, de 25 de junho da DSJT.

Quando requerido por este, as despesas com a nomeação de PI são suportadas na totalidade pelo SP; e o PI terá acesso à remuneração após concluído o processo.

¹⁷³ Esta poderá estar organizada com base na qualificação dos peritos, por setores de atividade económica. Cabendo, anualmente, ao Ministro das Finanças a sua aprovação.

¹⁷⁴ *cfr.* n.ºs 3 e 4 do artigo 91.º e n.º 1 do artigo 93.º da LGT.

¹⁷⁵ Caso se verifique, cabe à AT o pagamento das despesas com a nomeação do PI, (*cfr.* n.º 4 do artigo 91.º da LGT e Portaria n.º 78/2001, de 8 de janeiro).

¹⁷⁶ 1 de janeiro de 1999.

¹⁷⁷ 25 de julho de 2000.

isso, a jurisprudência entende em sentido diverso. Não obstante, o Supremo Tribunal Administrativo veio entender que a não nomeação de PI quando requerida pelo SP consubstancia preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão e subsequentemente de todo procedimento.¹⁷⁸

4.2.1.1. Incompatibilidade e conflitos de interesses

No tocante ao perito da AT, não são, salvo as geralmente aplicadas aos seus funcionários, indicadas especificamente para o procedimento de revisão incompatibilidades e conflito de interesses, contudo, não sendo critério de exclusão ou escusa, dá-se preferência a peritos que não tenham participado no processo de inspeção.¹⁷⁹

Já no que ao perito independente diz respeito, encontra-se prevista situação de incompatibilidade, que verificada pode mesmo levar à exclusão deste das listas distritais, que seja a intervenção na qualidade de PI na comissão de revisão, quando nos últimos 3 (três) anos tenha prestado ao SP qualquer serviço.¹⁸⁰

4.2.2. Reunião(ões) dos peritos

4.2.2.1. Orgânica

Após a admissão do pedido de revisão, o órgão da AT da área do domicílio fiscal do SP, procede ao agendamento de reunião entre os peritos (AT e do SP), no prazo máximo de 15 (quinze) dias, após a nomeação do perito da AT.

Tendo sido requerido PI, o mesmo será nomeado, e, com uma antecedência mínima de 8 (oito) dias, conjuntamente com os demais peritos, convocado, por carta

¹⁷⁸ Sem prejuízo, dessa formalidade legal invalidante poder considerar-se irrelevante no caso de obtido acordo entre as partes. *Vide* Acórdão do STA de 3-05-2017, no processo n.º 01062/16 e Acórdão do STA de 19-06-2019, processo n.º 0116/08.5BEVIS.

¹⁷⁹ *cfr.* n.º 3 do artigo 91.º da LGT. Ainda, sobre as incompatibilidades aplicadas, em geral, aos funcionários da AT *vide* artigo 19.º e seguintes da Lei n.º 35/2014, de 20 de junho – Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas.

¹⁸⁰ Também o PI não pode ter desempenhado nenhuma função ou cargo na AT, sendo esta condição para o exercício da função, não obstante, esta situação não se encontra prevista “na letra da lei” como motivo de exclusão das listas distritais (*cfr.* n.ºs 2 e 3 do artigo 93.º da LGT).

registada, a estar presente no serviço de finanças (designado), para apreciação do pedido de revisão.

No que concerne à convocação do PI, esta notifica-o da sua nomeação para o desempenho das funções de perito e junta documentação relevante, como seja, o relatório final de inspeção, direito de audição, e a reclamação/pedido de revisão. Pese embora, a AT, regra geral, faculte essa documentação por correio eletrónico ou correio tradicional, nada impede que o PI consulte a documentação que exista, ou que considere importante na correspondente direção de finanças., A identificação do SP revela-se de especial importância para o PI, permitindo-lhe antemão a aferir sobre eventual incompatibilidade e/ou conflitos de interesse.

Encontrando-se os peritos¹⁸¹, no serviço de finanças respetivo, à data e hora indicados na convocatória, reúnem-se participando do debate do contraditório relativo ao pedido de revisão da matéria tributável, com vista à obtenção de acordo na matéria tributável fixada, para efeitos da liquidação do imposto.

O procedimento, conduzido pelo perito da AT, deve no prazo de 30 (trinta) dias encontrar-se resolvido, decorrendo neste período as reuniões que entendem necessárias à obtenção de acordo.¹⁸²

Verifica-se, ainda, em caso de não comparência na(s) reunião(ões) de peritos o seguinte:

- No caso de falta do perito do SP – este é avisado, pelo órgão da AT, para que justifique a falta dada¹⁸³, bem como é agendada nova reunião para o 5.º dia subsequente. Se a falta não for justificada e não comparecendo na nova data, será considera-se existir desistência do pedido de revisão.¹⁸⁴
- No caso da falta do perito independente – nada obsta a que a reunião prossiga com os dois peritos presentes (AT e SP) e o PI pode, no prazo dos

¹⁸¹ Dois ou três. Sejam eles o perito da AT e o perito do SP, juntando-se a estes (ou não) o perito independente.

¹⁸² *cfr.* n.º 2 do artigo 92.º da LGT.

¹⁸³ Justificação a dar nos termos do artigo 146.º do Código do Processo Civil.

¹⁸⁴ *cfr.* n.º 6 do artigo 91.º da LGT.

5 (cinco) dias seguintes, apresentar o laudo, que conterà as suas observações.¹⁸⁵

4.2.2.2. Desfecho da(s) reunião(ões)

Da convocação e da realização da reunião de peritos, pode resultar:

- i) Desistência do pedido de revisão, como suprarreferido, pela falta injustificada ou pela não comparência ao segundo agendamento do perito designado pelo SP;
- ii) Acordo na matéria tributária fixada na reunião, com concordância ou aceitação dos peritos (da totalidade ou de parte, dos critérios usados e subsequente quantificação da MT) constante da ata lavrada da reunião. Se em oposição à inicialmente fixada pela AT for fixada nova matéria esta deve ser fundamentada;¹⁸⁶ ou
- iii) Não chegada a acordo, quando se mostra impossível concluído o debate a concordância dos peritos nos critérios e/ou quantificação da MT. Apresentando cada um dos peritos os seus laudos. Ainda que não haja acordo a posição do perito independente e o perito do SP pode se concordante.

4.2.3. Conclusão da comissão de revisão e opções do sujeito passivo

Da Comissão de Revisão fazem parte todos os intervenientes no procedimento de revisão sejam estes apenas os peritos ou ainda, o órgão competente para a fixação da matéria tributável¹⁸⁷, que intervém na situação infra exposta.

Findos os 30 (trinta) dias para a chegada a acordo (por parte dos peritos), e isso não se verifique, é a matéria tributável fixada por decisão do órgão com competência

¹⁸⁵ *cfr.* n.º 7 do artigo da 91.º da LGT.

¹⁸⁶ Neste caso não poderá a AT fixar MT diferente da acordada, exceto em situações de transito em julgado de crime de fraude fiscal quando envolva os elementos que serviram como base à sua quantificação (*cfr.* n.º 5 do artigo 92.º da LGT).

¹⁸⁷ Dependente da natureza do imposto poderá alterar.

para tal. Não obstante, este último deve ter em consideração as posições de todos os peritos e, quando aplicável, fundamentar a aceitação ou rejeição do laudo do PI.¹⁸⁸

Se a decisão da AT diferir dos laudos quando concordantes dos peritos independente e o do SP, há efeito suspensivo da liquidação do imposto, dispensada de apresentação de garantia, na parte em que estes concordem, aquando da reclamação graciosa¹⁸⁹ ou impugnação judicial.¹⁹⁰

Para Leitão (2021), tanto o conducente, como o decisor¹⁹¹ do procedimento de revisão, geram desconfiança no mesmo, justificando o autor “Para além de juiz de si próprio, coloca-se um funcionário da hierarquia, nado no seio da Administração Tributária a conduzir o processo que, por seu turno, virá a ser decidido por um outro brotado no mesmo sistema” (2021a, p. 45), considerando-o apenas uma passagem para aceder a outros meios de defesa.

A Comissão de Revisão encontra-se concluída quando:

- Com acordo, é lavrada ata da reunião com o acordo e assinada por todos os peritos presentes na reunião; e
- Sem acordo, é notificada ao SP¹⁹² a decisão sobre a matéria tributária fixada pelo órgão competente.

Finalizado o procedimento de revisão. é realizada a liquidação do imposto – calculado com base na MT fixada, pelo acordo entre peritos, ou pelo órgão competente –, e respetivos juros compensatórios e de mora.¹⁹³

O SP pode aceitar a decisão do órgão competente quanto à matéria tributável fixada e proceder à regularização do respetivo imposto, ou, poderá recorrer da decisão – impugnando judicialmente (ou como a LGT admite através de reclamação graciosa).

¹⁸⁸ *cfr.* n.ºs 6 e 7 do artigo 92.º da LGT.

¹⁸⁹ Esta possibilidade afigura-se inviável já que o processo fica de novo dependente dos mesmos decisores – matem-se sobre a alçada da AT.

¹⁹⁰ *cfr.* n.º 8 do artigo 92.º da LGT.

¹⁹¹ em caso de não se obter acordo.

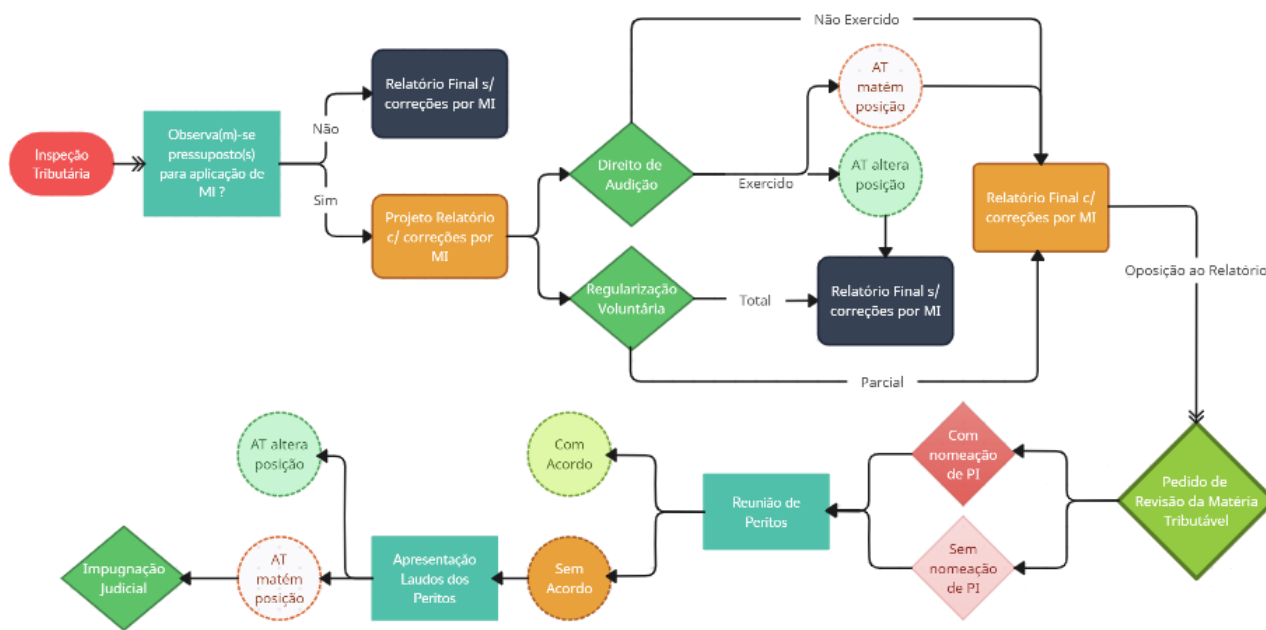
¹⁹² Esta notificação também pode ser feita ao PI.

¹⁹³ *cfr.* n.º 1 do artigo 62.º do CPPT e artigos 35.º e 44.º da LGT.

No caso da liquidação do imposto, resultante do acordo de peritos, não poderá ser impugnada a liquidação com base em fundamento de erros nos pressupostos de aplicação de MI ou erro na quantificação da MT, no entanto, se verificada qualquer outra ilegalidade é passível de impugnação com esse fundamento.

Em modo de resumo, apresenta-se infra, na Figura 4.1., com caráter generalista, as etapas com as quais o SP e o PI se deparam em todo o processo de avaliação indireta da matéria tributável¹⁹⁴, desde a fase inspeção tributária até à possível impugnação judicial.¹⁹⁵

Figura 4.1. – Etapas da inspeção tributária à impugnação judicial, no caso dos métodos indiretos



Fonte: Elaboração própria

¹⁹⁴ Não se incluído a aplicação dos MI devido à utilização do regime simplificado de Tributação pelo SP.

¹⁹⁵ Desconsiderando por completo, no presente caso, as etapas e possibilidades das correções meramente aritméticas, decorrentes da inspeção tributária.

5. O recurso aos tribunais

Abordada no ponto 2.4.5. acima, a impugnação judicial é um dos mecanismos de defesa ao dispor do contribuinte, na sua procura pela justiça fiscal.

Sendo passível que, na maioria dos casos de litigância com a AT, se ultrapasse a via administrativa e se recorra diretamente aos tribunais, este não é o caso, em matéria da aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria tributável, como já referenciado diversas vezes, a impugnação não se apresenta como um meio de defesa direto.¹⁹⁶

Nesse sentido, é condição necessária para a impugnação judicial a realização prévia de pedido de revisão da matéria tributável,¹⁹⁷ quando o fundamento desta seja os vícios legais em erros nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos e na quantificação da matéria tributável. Findo o procedimento de revisão, e na falta de acordo entre a AT e o SP, podem então os atos de determinação da matéria tributável e a respetiva decisão do órgão competente ser impugnados.¹⁹⁸

Em todo o caso, se o SP pretender impugnar com base em qualquer outra ilegalidade (*e.g.* falta de fundamentação, da AT, para o uso de avaliação indireta; violações no procedimento das ações inspetivas; etc.), pode fazê-lo sem que para isso seja necessário: 1) existência de pedido de revisão da matéria tributável prévio à impugnação; ou 2) o pedido de revisão não ter resultado em acordo. Conforme tem sido entendimento da jurisprudência, explanado *infra*.

O acesso aos tribunais é um direito constitucional dos cidadãos.¹⁹⁹ Encontrando-se os tribunais administrativos e fiscais (TAF) como o órgão com soberania, para

¹⁹⁶ *cfr.* artigo 86.º da LGT. Existindo, no entanto, exceções à regra: 1) quando, os métodos indiretos se referirem à utilização do regime simplificado de tributação; 2) situações de Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados; e ainda 3) quando a aplicação dos métodos diretos, nas restantes situações, não origine liquidação de imposto.

¹⁹⁷ Abordado no Capítulo 4 do presente trabalho.

¹⁹⁸ *cfr.* n.º 5 do artigo 86.º da LGT e n.º 1 do artigo 117.º do CPPT.

¹⁹⁹ *cfr.* Art.º 20 da CRP.

decidir sobre os litígios em matéria fiscal, resultantes das relações entre a AT e o SP.²⁰⁰

Apesar, de ser possível, em matéria fiscal, a partilha de competências²⁰¹ com os tribunais arbitrais (CAAD), esta não se aplica no caso dos métodos indiretos, verificando-se a incompetência material destes tribunais.²⁰²

Em matéria de métodos indiretos, tem sido, entre outros, entendimento dos tribunais:

- Quanto à impugnabilidade, quando não se tenha requerido previamente pedido de revisão – só podem ser impugnáveis quando os fundamentos não se substanciem nos critérios e quantificação da matéria tributável, nesse sentido o acórdão do TCAS refere: “é certo que a circunstância de não ser apresentado um pedido de revisão, nos casos de aplicação de métodos indiretos, não implica a impossibilidade de impugnação da liquidação dali resultante, conquanto sejam apenas invocados vícios que não contendam com os pressupostos do recurso àquela metodologia de determinação da matéria coletável (...).”²⁰³
- Quanto à impugnabilidade, quando se tenha obtido acordo no procedimento de revisão – é entendimento que o acordo inviabiliza a impugnação com fundamento em ilegalidades no processo de avaliação indireta, todavia, também o é a possibilidade de impugnar com base na sua validade. A esse respeito o acórdão do STA refere: “isso não quer dizer que seja proibida, em absoluto, a impugnação da liquidação efetuada com base no acordo, pois este regime pressupõe, naturalmente, a validade do acordo e a sua oponibilidade ao contribuinte. Ficará aberta, assim, a possibilidade

²⁰⁰ *cfr.* n.º 1 do artigo 1.º do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e n.º 3 do artigo 212.º da CRP. Apresenta-se o Supremo Tribunal Administrativo (STA) como superior hierárquico.

²⁰¹ Esta delegação de competências pretende a redução a pendência de processos no TAF, aumentar a celeridade dos processos (o tribunal arbitral decidirá no prazo de 6 meses, prazo que pode ser prorrogado por até mais 6 meses, em oposição aos 2 anos previstos no n.º 2 do artigo 96.º do CPPT para processo judicial tributário) e reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legítimos do SP (*cfr.* Preâmbulo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária).

²⁰² *cfr.* n.º 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e alínea b) do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março. *Vide* a título de exemplo Processo n.º 15/2021-T CAAD.

²⁰³ Acórdão do TCAS de 13-07-2023, processo n.º 623/14.OBELRA. Ainda, nesse sentido, acórdão do STA de 16-12-2021, processo n.º 0945/14.OBELRA.

de impugnação da liquidação efetuada com base no acordo invocando ilegalidade procedimental que afete a sua validade.”²⁰⁴

- Quanto aos erros de critérios e quantificação da matéria tributável – é da concordância dos tribunais que estes devem ser fundamentados e adequados, contudo não basta ao SP, invocar que estes se encontram desadequados à sua realidade, pois segundo o acórdão do TCAS²⁰⁵:

“O critério usado pela AT na quantificação da matéria tributável por métodos indiciários tem de revelar-se adequado e racionalmente justificado – um modo adequado de aproximação à realidade –, mas não pode ser atacado com o fundamento de que outro ou outros se revelariam mais ajustados, pois não pode perder-se de vista que a quantificação por presunção é imputável exclusivamente ao contribuinte, que se queria ser tributado pelo lucro real, deveria ter cumprido com as obrigações que sobre ele recaíam”,

e, ainda por forma a que o tribunal possa avaliar a sua pertinência, deve também o SP indicar quais as diligências não realizadas pela AT, e possíveis de realizar para alcançar a verdade material. Todavia, cabe o ónus da prova ao SP.

Posto isto, se impugnável, e se provadas as ilegalidades apontadas como fundamento em tribunal o ato impugnado será anulado. Dará lugar à restituição do imposto que já tenha sido pago, e ainda, em casos de erros imputáveis aos serviços, o SP tem direito a juros indemnizatórios^{206,207}

²⁰⁴ Acórdão do STA de 24-10-2012, processo n.º 0550/12; nesse sentido ainda acórdão do STA, 29-03-2017, processo n.º 0413/15.

²⁰⁵ Acórdão do TCAS de 4-05-2023, processo n.º 987/12.0BELRA.

²⁰⁶ Sobre os juros indemnizatórios “fica dependente da qualificação do vício pelo tribunal. Se o tribunal entender que se está perante falta de fundamentação formal não terá direito a juros indemnizatórios.” de acordo com Ribeiro (2018, p. 65), interveniente no e-book “Temas de Direito Tributário 2017 – IVA e Tributações do Rendimento” do Centro de Estudos Judiciários.

²⁰⁷ *cfr.* artigo 100.º do CPPT e n.º 1 do artigo 43.º da LGT.

6. Estudo: consulta aos peritos independentes

6.1. Metodologia

O presente estudo que tem como objeto os Peritos Independentes, visou aferir sobre a figura e o seu impacto no sistema de justiça fiscal português, com base na visão dos próprios, da respetiva função e do procedimento de revisão da matéria tributável. Este iniciou com a definição da amostra e a criação do instrumento para obtenção de dados – o questionário a dirigir aos PI.

6.1.1. Amostra

Tendo como público-alvo os 166 peritos independentes atualmente em funções de acordo com as últimas listagens distritais públicas (de 2004) elaboradas pela Comissão Nacional de Revisão,²⁰⁸ foi iniciado um processo de investigação para obter os contactos (correio eletrónico, contacto telefónico e/ou morada), disponíveis *online*, de cada um dos PI.

Do universo total de 166 PI foram obtidos os contactos de 133 PI (cerca de 80%), aos quais foi solicitada a colaboração na participação neste estudo.

6.1.2. Instrumento de recolha de dados

Foi criado um questionário (Apêndice A) como instrumento de recolha de dados. O questionário é anónimo e solicitou aos PI inquiridos o seu consentimento para o uso dos dados no presente trabalho. Inclui 75 questões de resposta fechada – escolha múltipla e/ou com recurso à Escala de Likert²⁰⁹ apresentando ainda em complemento 5 perguntas de resposta aberta. Encontra-se dividido em seis secções, pretendendo recolher a perceção e experiência do PI sobre:

- i) Universo do perito independente;

²⁰⁸ Vide ponto 3.1.2. do presente trabalho sobre o universo dos peritos independentes.

²⁰⁹ Permite verificar o nível de concordância dos PI com a(s) afirmação(ões) apresentadas em cada questão.

- ii) Enquadramento legal da figura PI;
- iii) Exercício das garantias do contribuinte;
- iv) O processo de debate e contraditório: a(s) reunião(ões) entre peritos;
- v) Âmbito, valor e tipo de matérias apreciadas pelo perito; e
- vi) Questões éticas e de transparência.

6.1.3. Recolha de dados

Foi realizada a recolha de dados através de meios eletrónicos, com o preenchimento, por parte dos PI inquiridos, do questionário criado para o efeito na aplicação Google Forms. Para tal, foi remetido um pedido de colaboração ao preenchimento do questionário, através de correio eletrónico para 98 PI e através de carta para 35 PI, tendo sido ainda realizados 16 contactos telefónicos prévios ao envio do pedido de colaboração, tentando obter dessa forma uma maior cooperação.

6.1.4. Tratamento de dados

Recolhidos os dados procedeu-se ao seu tratamento, com auxílio do programa informático Microsoft Office Excel, e realizada a sua análise (maioritariamente quantitativa), que se apresenta nos pontos seguintes.

6.2. Resultados

A aplicação dos questionários, no período de junho a agosto de 2023, a 133 peritos independentes, correspondente a cerca de 80% do universo total dos PI, e resultou na obtenção de 22 respostas – 19 questionários preenchidos e 3 e-mails recebidos – cerca de 17% do total de PI inquiridos. Todas as respostas foram consideradas válidas.

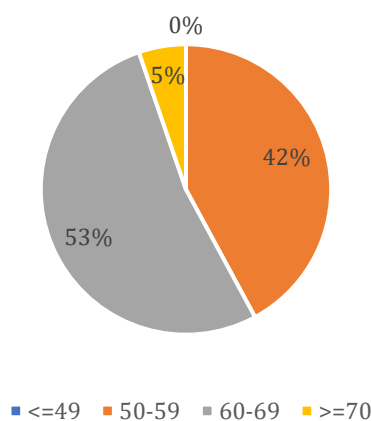
6.2.1. Secção I – Universo do perito independente (PI)

A primeira secção do questionário, pretende por um lado conhecer as idades (intervalos) dos PI, a data da sua inscrição, e os distritos em que se encontram

inscritos, por outro lado, conhecer as suas nomeações para o exercício da função, nos últimos 6 (seis) anos. Foram obtidos os resultados infra explanados.

Na Figura 6.1. apresenta-se a distribuição de idades dos PI participantes no presente estudo (relacionada com a questão 1.1. do questionário aos PI).

Figura 6.1. – Idades dos peritos independentes inquiridos



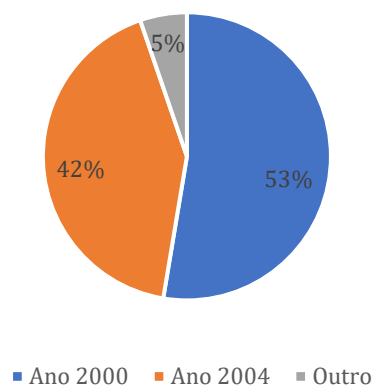
Fonte: Elaboração própria

A maioria dos PI participantes no presente estudo tem entre 60 e 69 anos, seguindo-se a faixa etária dos 50 aos 59 anos, respetivamente com 53% e 42%.

Não se encontram no presente estudo PI com idade inferior ou igual a 49 anos, e apenas 5% tem idade igual ou superior a 70 anos.

A Figura 6.2. apresenta informação relativa ao ano de inscrição dos PI (relacionada com a questão 1.2. do questionário aos PI).

Figura 6.2. – Primeira introdução nas listas distritais da CNR



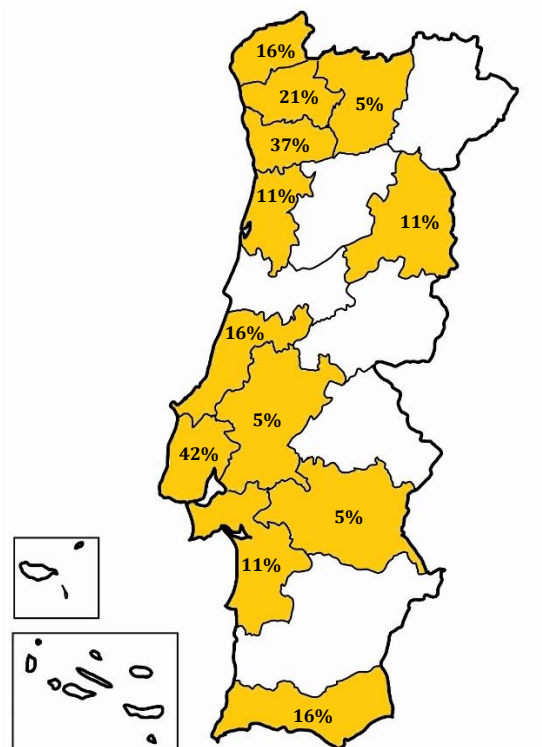
Fonte: Elaboração própria

Cerca de 53% dos participantes no presente estudo estão inscritos nas listas distritais públicas, na qualidade de PI, desde o ano de 2000 e, cerca de 42%, encontram-se inscritos desde o ano de 2004.

Foi recebida uma resposta que menciona ter havido inscrição antes do ano de 2000, o que dever-se-á ao aviso que houve em 1999, em que a lista foi fixada em conjunto com o aviso do ano de 2000.

Na Figura 6.3. são apresentados no mapa de Portugal os distritos onde os PI participantes no presente estudo estão inscritos para exercer funções (relacionada com a questão 1.3. do questionário aos PI).

Figura 6.3. – Distritos com presença dos PI participantes



Fonte: Elaboração própria

Os PI podem estar inscritos em mais do que um distrito judicial. Nesse sentido, observa-se que os PI participantes neste estudo encontram-se maioritariamente presentes nos distritos de Lisboa e no Porto, com 42% e 37%, respetivamente.

Há ainda uma presença no distrito de Braga com 21%, nos distritos de Faro, Leiria e Viana do Castelo com 16%, nos distritos de Aveiro, Guarda e Setúbal com 11% e nos distritos de Évora, Santarém e Vila Real com 5%.

Não houve representação no presente estudos de PI que exercem funções (inscritos) nos distritos de Bragança, Viseu, Coimbra, Castelo Branco, Portalegre, Beja e regiões autónomas dos Açores e da Madeira.

No tocante às nomeações dos PI participantes neste estudo, apresentam-se as Tabela 6.1. e Figuras 6.4. e 6.5. funções (relacionada com as questões 1.4. a 1.6. do questionário aos PI).

Tabela 6.1. – Nomeações de PI

Período	% Peritos c/ nomeações	% Peritos c/ nomeações em todos os distritos em que está inscrito	N.º total de nomeações
2017-2019	53%	47%	42
2020-2021	32%	5%	12
2022	21%	0%	4

Fonte: Elaboração própria

Retira-se da tabela supra que:

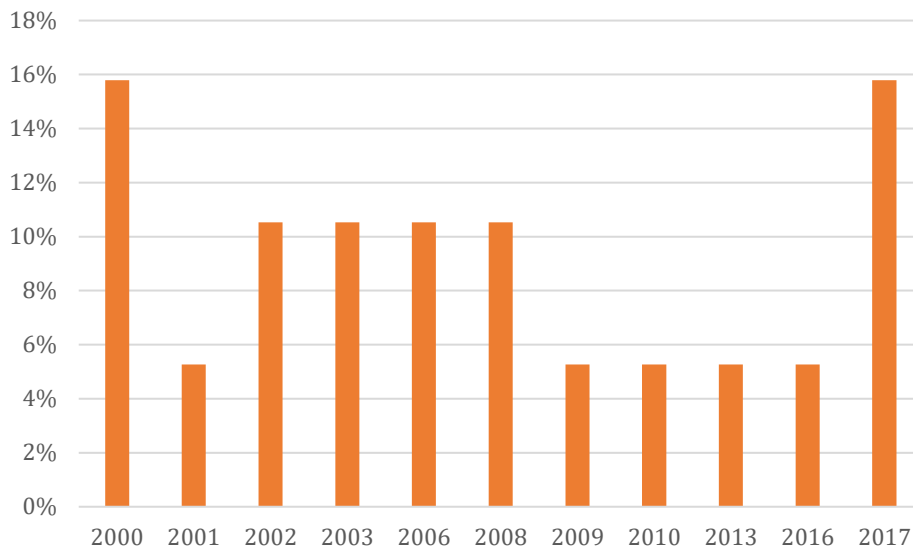
No período de 2017 a 2019, 53% dos PI que responderam tiveram pelo menos uma nomeação num dos distritos e 47% dos PI tiveram pelo menos uma nomeação em todos os distritos em que exercem funções.

No período 2020 a 2021 (período pandémico), estas percentagens foram, respetivamente, de 32% (pelo menos um dos distritos) e de 5% (todos os distritos no qual exercem funções).

No ano 2022, apenas 21% dos PI foram nomeados, em pelo menos um dos distritos no qual estão inscritos, e nenhum (0%) dos PI foi nomeado em todos os distritos.

Nas respostas obtidas apurou-se ainda que 42% dos PI não teve qualquer nomeação neste período de 6 anos (2017 a 2022).

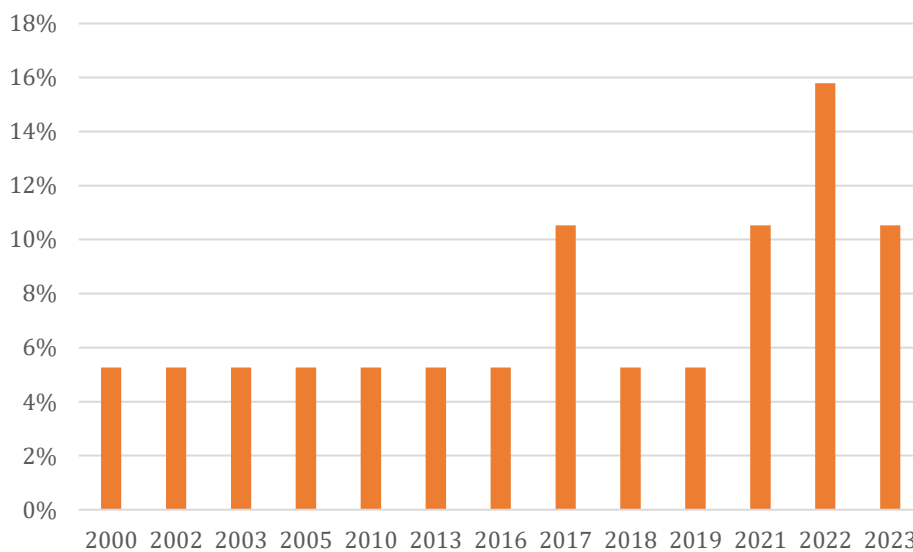
Figura 6.4. – Primeiro ano em que PI foi nomeado



Fonte: Elaboração própria

Aproximadamente 16% dos PI que participaram neste estudo obtiveram a primeira nomeação para exercer funções no ano 2000, igual percentagem apresentam os peritos que tiveram a primeira nomeação no ano de 2017. Nos anos de 2001, 2009, 2010, 2013 e 2016 essa percentagem foi de 5%. Nos anos de 2002, 2003, 2006 e 2008 o valor observado foi de 11%.

Figura 6.5. – Último ano em que PI foi nomeado



Fonte: Elaboração própria

Aproximadamente 63% dos PI participantes, foram nomeados pela última vez nos últimos 7 anos. Em contrapartida 32% dos PI não são nomeados há pelo menos 10 anos, tendo a nomeação mais longínqua sido há 23 anos (ano 2000).

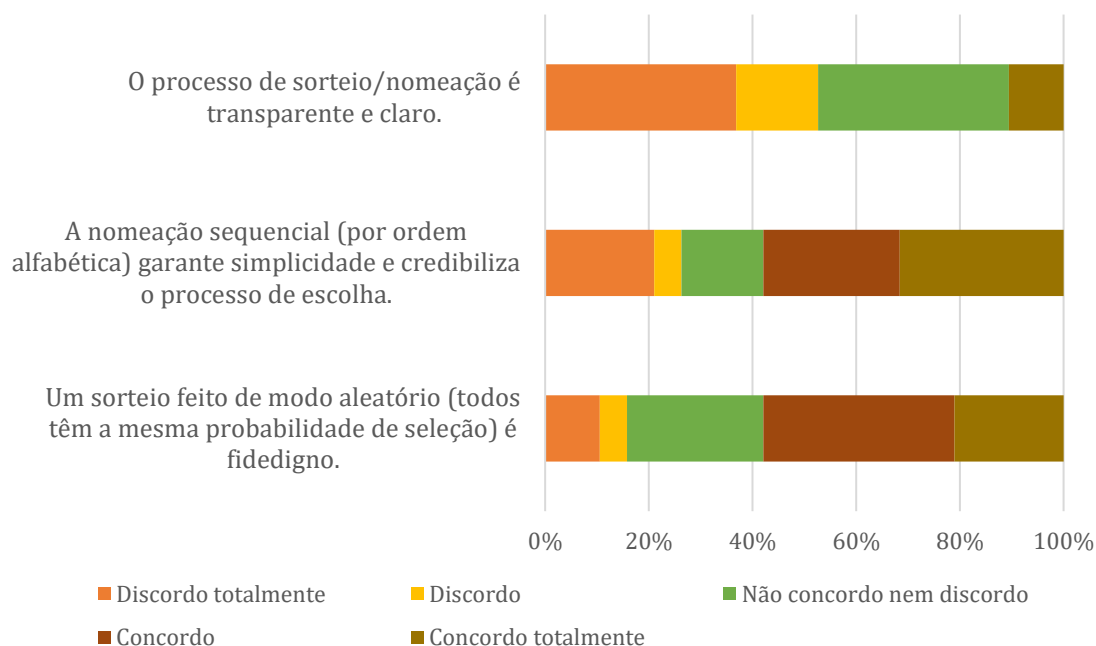
Ainda no que respeita às nomeações, foram rececionadas por correio eletrónico três respostas ao pedido de colaboração neste estudo, que informam que não poderiam responder ao questionário por este não ter qualquer aderência à sua realidade, ou porque nunca foram nomeados – questionada a AT, por um destes PI, a justificação apresentada foi o número de peritos inscritos no distrito – e/ou a nomeação ter sido há muitos anos.

6.2.2. Secção II – Sobre o enquadramento legal

Esta secção pretende mostra a visão do PI sobre a forma como se efetua a nomeação para o exercício da função, a notificação dessa nomeação e a adequação das remunerações auferidas para o exercício da função.

A Figura 6.6. apresenta a visão dos PI no que respeita ao procedimento de nomeação (relacionada com a questão 2.1. do questionário aos PI).

Figura 6.6. – Opinião dos PI sobre a nomeação e sorteio



Fonte: Elaboração própria

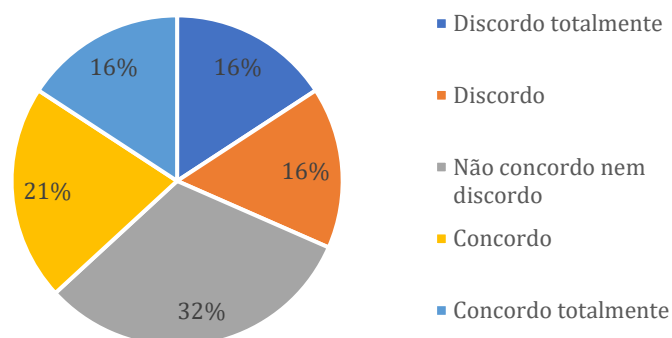
Da maioria dos PI que participaram no estudo, 53% discorda totalmente ou discorda, que o sorteio/nomeação seja transparente e claro (37% e 16%, respectivamente). Apenas 11% dos PI concorda totalmente e 37% não concorda nem discorda.

No que respeita ao método de sorteio sequencial (por ordem alfabética), 58% dos PI concorda que este garante simplicidade e credibiliza a escolha (32% concordam totalmente e 26% concordam), não obstante há ainda 26% dos PI que discorda (21% discordam totalmente e 5% discordam) e 16% não concorda nem discorda.

Por um lado, no que respeita ao método de sorteio aleatório, também 58% dos PI concorda que este é fidedigno (21% concordam totalmente e 37% concordam), por outro lado, 16% discorda (21% discordam totalmente e 5% discordam) e 26% não concorda nem discorda.

Na Figura 6.7. apresenta-se a visão dos peritos quanto à notificação da nomeação ser atempada (relacionada com a questão 2.1. do questionário aos PI).

Figura 6.7. – Opinião dos PI sobre a notificação de nomeação

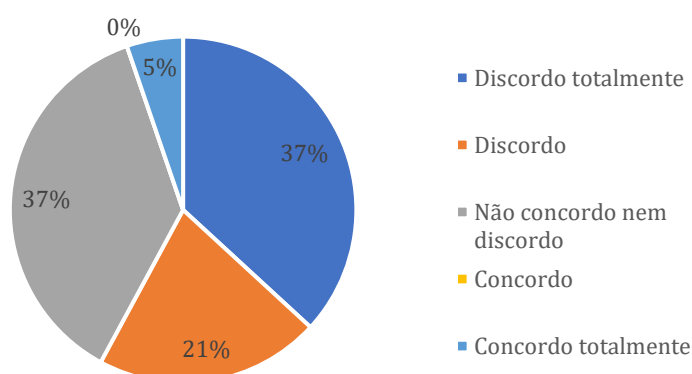


Fonte: Elaboração própria

No que respeita ao tempo da notificação as opiniões dividem-se, 37% dos PI demonstraram concordar (21% concordam e 16% concordam totalmente) que a notificação da nomeação é atempada permitindo a verificação dos elementos do processo e preparação da reunião de peritos e, apresentando a mesma percentagem (32%) discorda (16% discordam e 16% discordam totalmente) ou não concorda nem discorda.

A Figura 6.8. apresenta a visão dos PI quanto à adequação da sua remuneração (relacionada com a questão 2.1. do questionário aos PI).

Figura 6.8. – Opinião do PI sobre a adequação da sua remuneração



Fonte: Elaboração própria

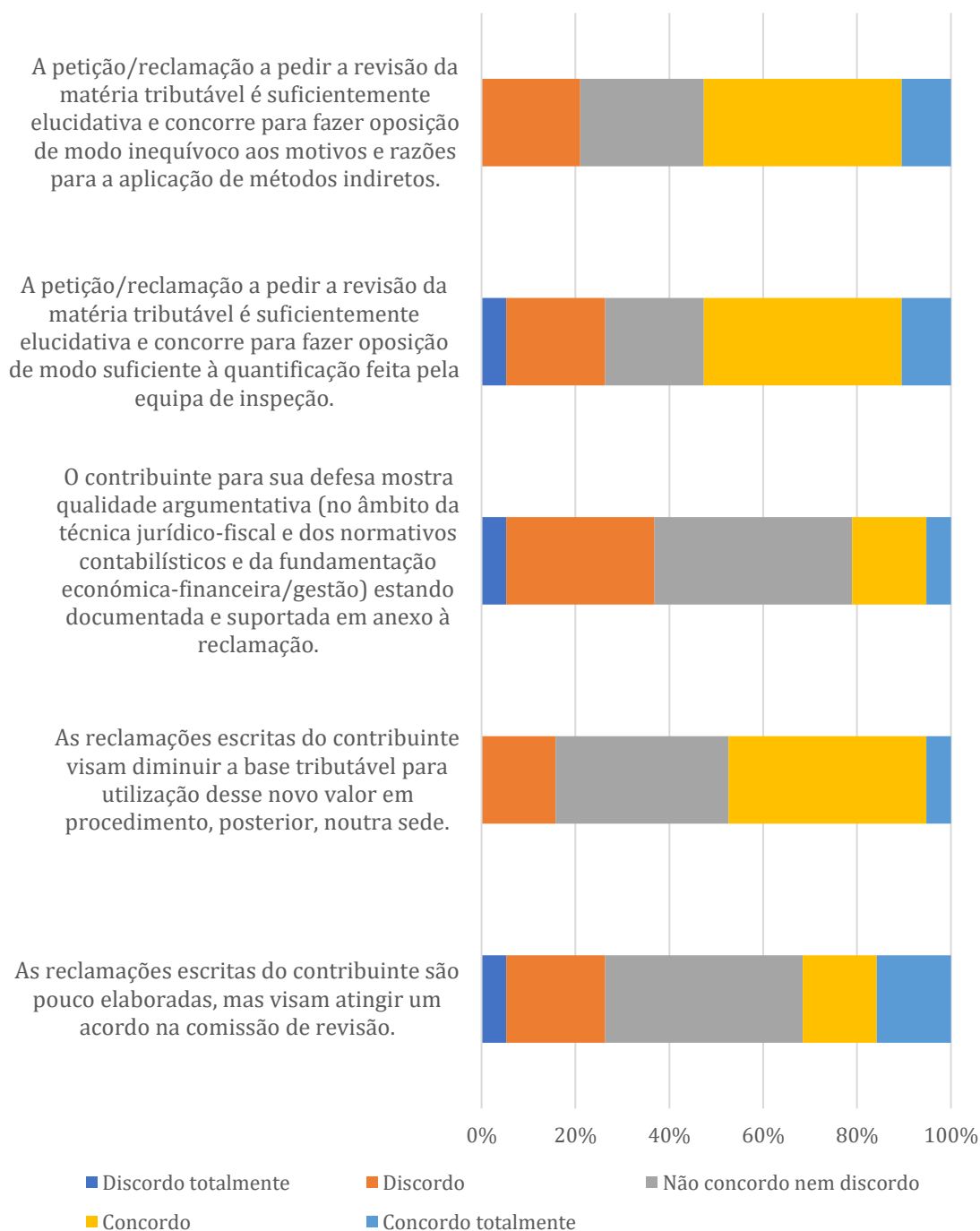
No que respeita à remuneração do PI, apenas cerca de 5% consideram-na totalmente adequada à função. A maioria dos PI, cerca de 58%, discorda (37% discordam totalmente e 21% discordam). Cerca de 37% dos PI não concorda nem discorda.

6.2.3. Secção III – O exercício das garantias do contribuinte

A terceira secção do questionário, visou perceber qual a perspetiva dos PI quanto à forma como o contribuinte usa as suas garantias/direitos, bem como quem é escolhido para o representar no debate do contraditório na reunião de peritos.

As Figuras 6.9. e 6.10. apresentam a visão dos PI que participaram no estudo quanto à defesa e argumentos dos SP aquando da reclamação – requerimento do pedido de revisão da matéria tributável – (relacionada com as questões 3.1. e 3.2. do questionário aos PI).

Figura 6.9. – Visão dos peritos referente à exposição da defesa do SP



Fonte: Elaboração própria

No que respeita à reclamação apresentada pelo SP, a maioria (cerca de 53%) dos PI concorda (11% concordo totalmente e 42% concordo) que esta é elucidativa e concorre para fazer oposição aos motivos e razões para a aplicação dos MI. Cerca de 26% não concorda nem discorda e 21% discorda.

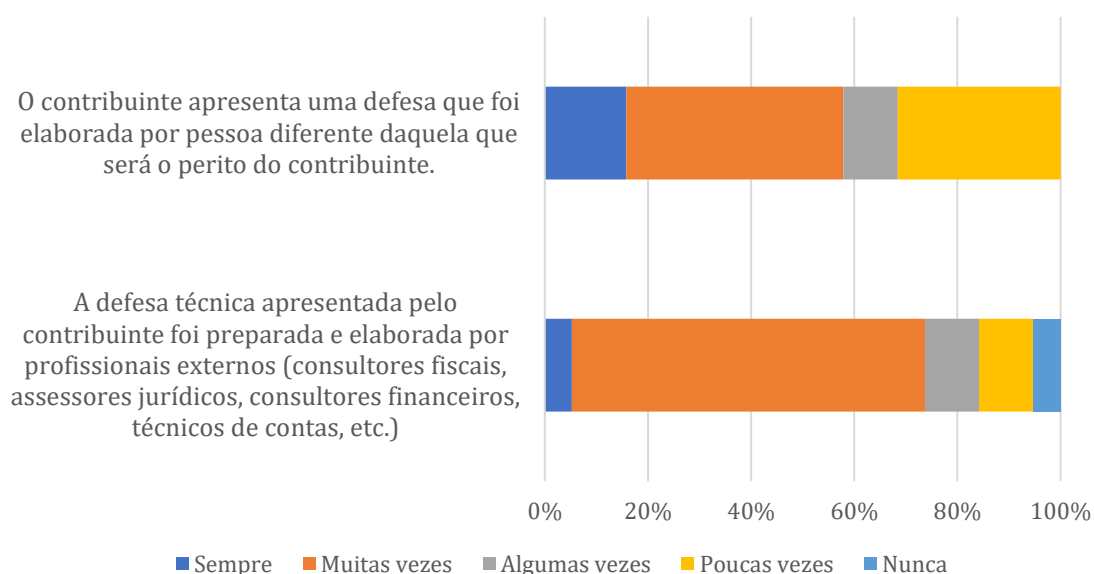
Já no que respeita à reclamação apresentada pelo SP, a maioria (cerca de 53%) dos PI concorda (11% concordo totalmente e 42% concordo) que esta é elucidativa e concorre para fazer oposição à quantificação da MT presente no relatório de inspeção. Cerca de 21% não concorda nem discorda e cerca de 26% discorda (5% discordo totalmente e 21% discordo).

É da opinião de apenas 21% dos PI que a defesa do contribuinte mostra qualidade argumentativa e está suportada em documentação, 37% discorda e 42% não discorda nem concorda.

Aproximadamente 47% dos PI participantes no presente estudo concorda (5% concordam totalmente, 42% concordam) que a reclamação do SP visa a diminuição da base tributável, 37% não concorda nem discorda e 16% discorda.

No que respeita à elaboração da reclamação com vista à obtenção de acordo, 42% dos PI não concorda nem discorda, 32% concorda (16% concordam totalmente e 16% concordam) e 26% discorda (21% discordam e 5% discordam totalmente).

Figura 6.10. – Responsável pela defesa do SP



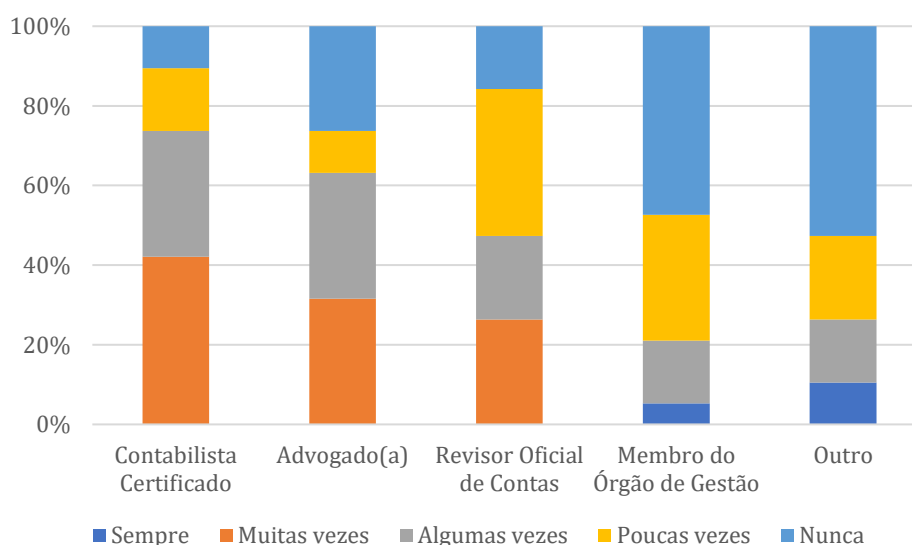
Fonte: Elaboração própria

De acordo com os PI que participaram no presente estudo, 16% consideram que a defesa apresentada é sempre elaborada por pessoa diferente do perito do SP, 42% que muitas vezes isso acontece, 11% algumas vezes e 32% que poucas vezes isso se verifica.

Aproximadamente de 68% dos PI consideram que muitas vezes a defesa é elaborada por profissionais externos. A percentagem de PI que consideram que isso acontece sempre, algumas vezes e poucas vezes, é em todas essas de 11%. Contrariamente 5% consideram que isso nunca acontece.

A Figura 6.11. apresenta a regularidade com que os profissionais e responsáveis pelas entidades, atuam na qualidade do perito do SP (relacionada com a questão 3.2.1. do questionário aos PI).

Figura 6.11. – Qualidade do perito do SP



Fonte: Elaboração própria

Uma ínfima parte dos PI (5%) consideram que os membros do órgão de gestão atuam “sempre” enquanto peritos do SP e 11% dos PI indicam outro técnico, para além dos expostos (CC, Advogado(a), ROC, membros do órgão de gestão).

De acordo com os PI atuam “muitas vezes” como peritos do contribuinte os contabilistas certificados (42%), o(a)s advogado(a)s (32%) e os ROC (26%).

De acordo com os PI, atuam “algumas vezes” como peritos do contribuinte os contabilistas certificados (32%), o(a)s advogado(a)s e os ROC (ambos com 21%), e os membros do órgão de gestão e os outros (ambos com 16%).

De acordo com os PI atuam “poucas vezes” como peritos do contribuinte os contabilistas certificados (16%), o(a)s advogado(a)s (11%), os ROC (37%), os membros do órgão de gestão (32%) e os outros (21%).

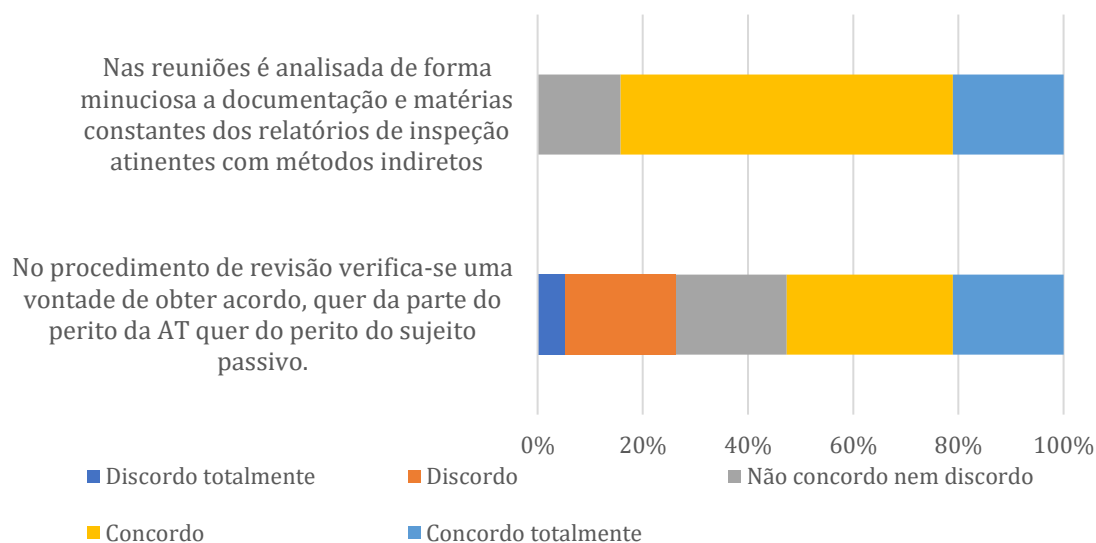
De acordo com os PI “nunca” atuam como peritos do contribuinte os contabilistas certificados (11%), o(a)s advogado(a)s (26%), os ROC (16%), os membros do órgão de gestão (47%) e os outros (53%).

6.2.4. Secção IV – O processo de debate e contraditório: a(s) reunião(ões) entre peritos

Nesta quarta secção do questionário, pretendeu-se conhecer a visão dos PI no que respeita à reunião entre os peritos e o que dela resulta.

Da Figura 6.12. à 6.21. apresenta-se a visão dos peritos sobre as reuniões de peritos e os próprios (relacionada com as questões 4.1. a 4.7. do questionário aos PI).

Figura 6.12. – Visão do PI sobre a reunião de peritos

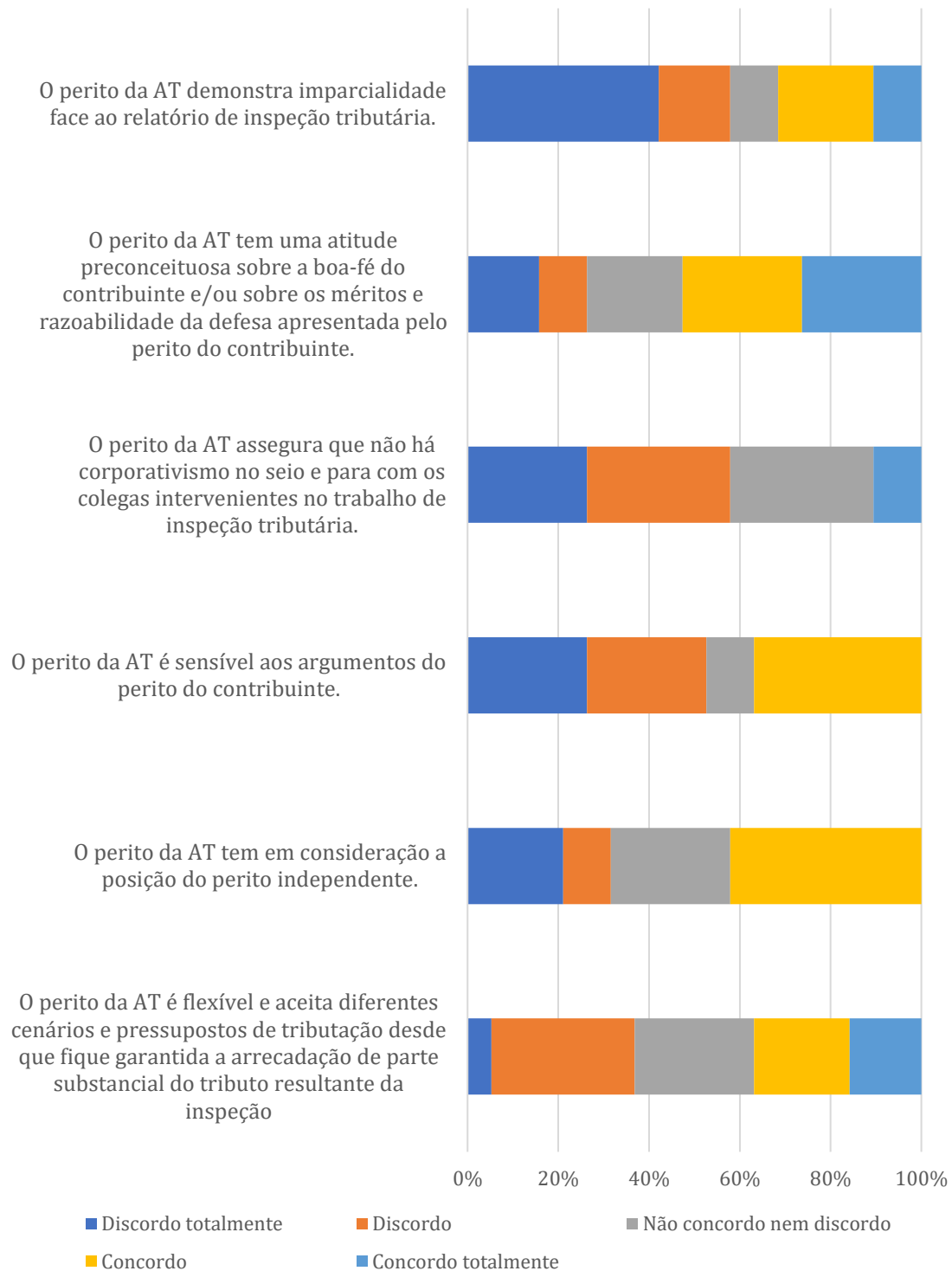


Fonte: Elaboração própria

Para além dos PI que não concorda nem discorda (16%) que nas reuniões é analisada de forma minuciosa a documentação e matérias constantes do relatório final de inspeção com base em MI, a grande maioria dos PI concorda (cerca de 84% – 21% concordam totalmente e 63% concordam) considera que a documentação e matérias constantes no relatório final de inscrição são analisadas minuciosamente.

Mais de metade dos PI considera existir vontade dos peritos da AT e do SP em obter acordo (cerca de 53% – 21% concorda totalmente e 32% concorda), mas há cerca de 26% de PI que discorda (5% concordam totalmente e 21% concordam). A percentagem de PI que não concorda nem discorda é de 21%.

Figura 6.13. – Visão dos PI sobre o perito da AT



Fonte: Elaboração própria

No que refere à imparcialidade face ao relatório de inspeção, a maioria dos PI discorda que os peritos da AT o sejam (42% discordam totalmente e 16%

discordam), 11% não concorda nem discorda e os restantes 32% dos PI concorda que estes o são (21% concordam e 11% concordam totalmente).

Também a maioria dos PI (52%) considera existir uma atitude preconceituosa por parte deste (perito da AT) em relação à boa-fé do SP e à razoabilidade da sua defesa (26% concordam totalmente e 26% concordam), 21% não concorda nem discorda e 27% discorda (16% discordam totalmente e 11% discordam).

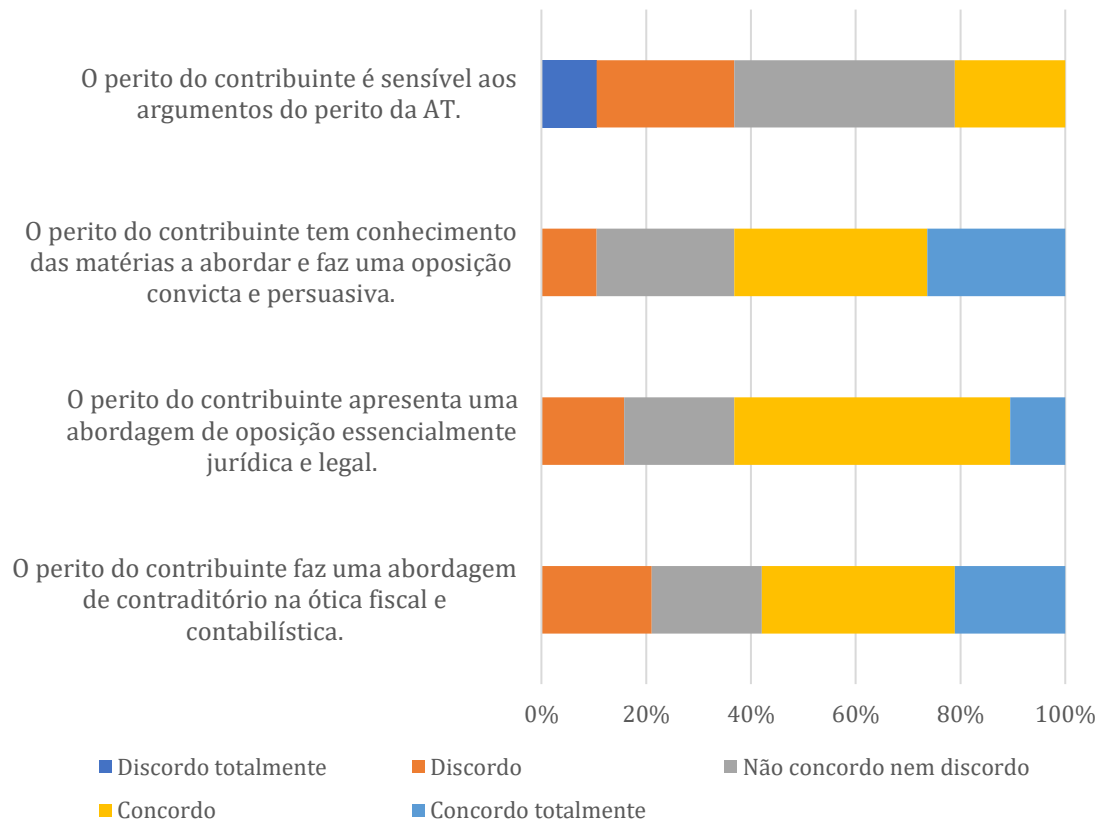
Cerca de 58% dos PI discorda que o perito da AT assegure que não haja cooperativismo entre ele e os colegas que elaboraram a inspeção (26% discordam totalmente e 32% discordam), 32% não concorda nem discorda e 11% concorda totalmente.

No que respeita à sensibilidade do perito da AT à argumentação do perito do SP, grande parte (52%) dos PI que participaram no presente estudo discorda (26% discordam totalmente e 26% discordam), 37% concorda que há sensibilidade e 11% não concorda nem discorda.

Já no que respeita à consideração que têm os peritos da AT pela posição do PI, 42% dos PI concorda existir consideração pela sua posição, 26% não concorda nem discorda e 32% discorda (21% discordam totalmente e 11% discordam).

As posições dividem-se no que diz respeito à flexibilidade e à aceitação de cenários e pressupostos de tributação diferentes desde que fique garantida a arrecadação de imposto. As posições antagónicas apresentam cada uma 37% e 26% não concorda nem discorda.

Figura 6.14. – Visão dos PI sobre o perito do SP



Fonte: Elaboração própria

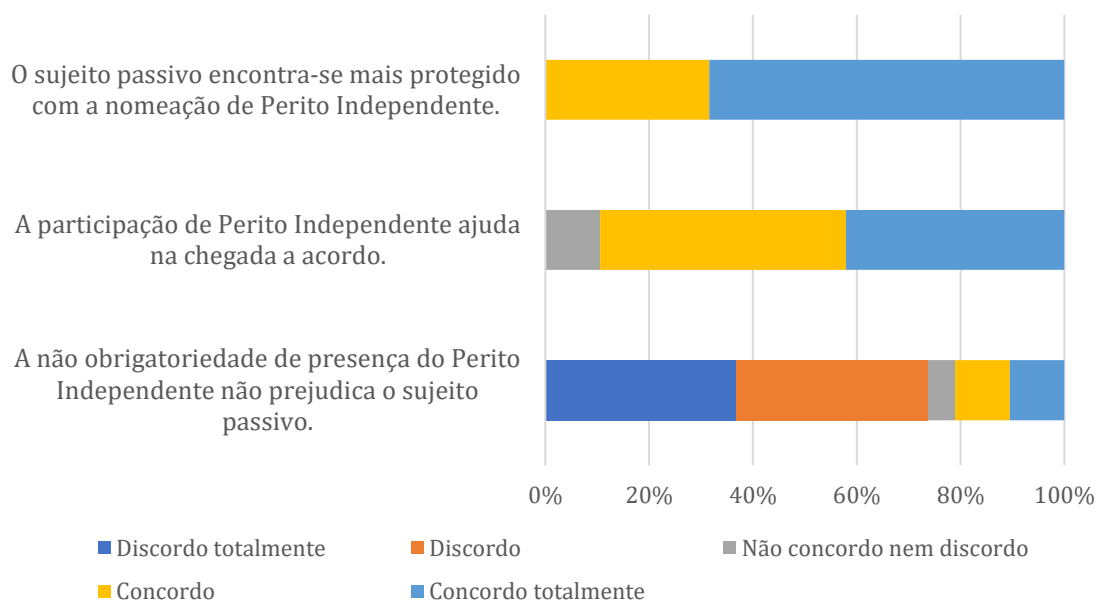
Relativamente à sensibilidade do perito do SP aos argumentos da AT, 42% dos PI não concorda nem discorda, 37% discorda que este seja sensível (11% discorda totalmente e 26% discorda) e 21% concorda.

É considerado pelos PI que o perito do SP tem conhecimento das matérias a abordar de forma convicta e persuasiva, pela maioria do PI (37% concordam e 26% concordam totalmente), 26% não concorda nem discorda e 11% considera que estes não têm esse conhecimento.

Grande parte dos PI considera que os peritos do SP apresentam uma oposição essencialmente jurídica e legal (11% concordam totalmente e 53% concordam), 21% não concorda nem discorda e 16% discorda.

A maioria dos PI considera que o perito do SP tem uma abordagem na ótica fiscal e contábilística (37% concordam e 21% concordam totalmente), 21% não concordam nem discorda, bem como a mesma percentagem discorda.

Figura 6.15. – Visão dos PI sobre o seu papel na reunião de peritos



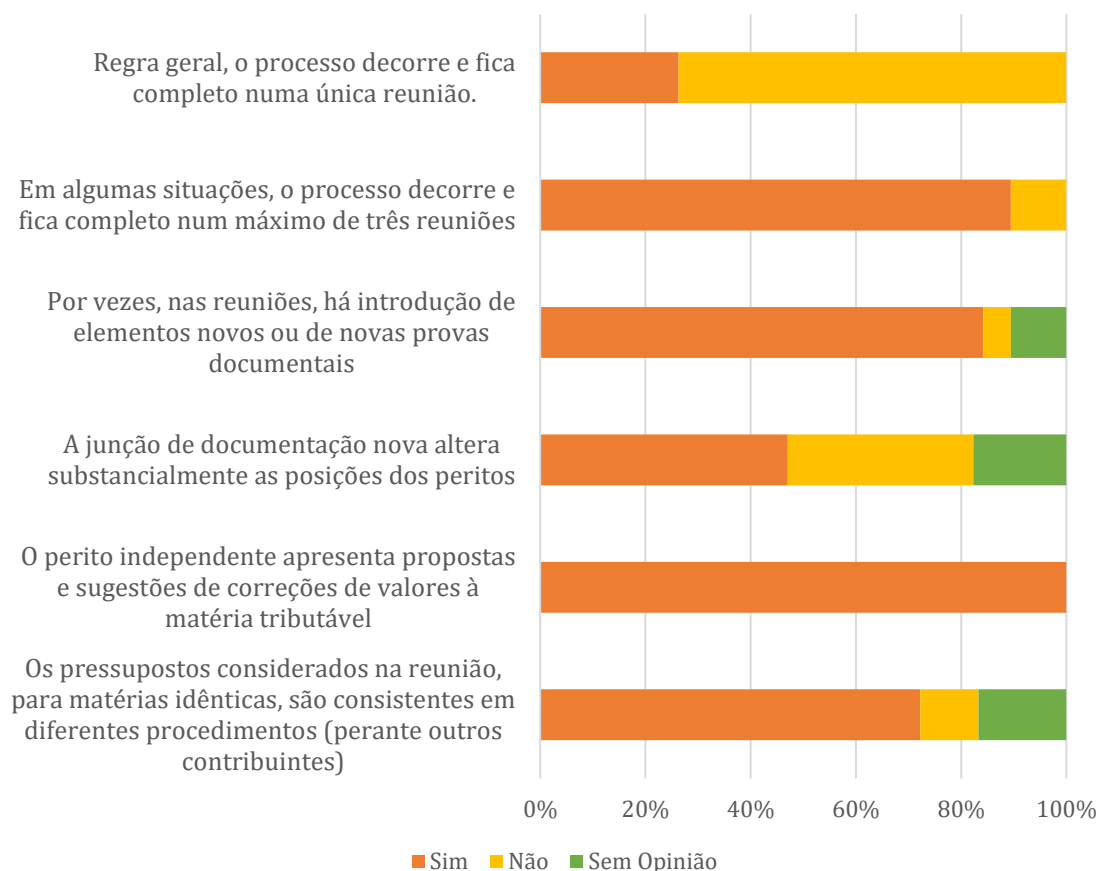
Fonte: Elaboração própria

No que respeita ao seu próprio papel há unanimidade no que respeita à proteção que eles próprios dão ao SP (68% concordam totalmente e 32% concordam).

Parte substancial dos PI, cerca de 89%, (42% concordam totalmente e 47% concordam) considera que a figura do PI ajuda na chegada a acordo e os restantes 11% não concordam nem discorda.

Já no tocante à não existência de obrigatoriedade de presença do PI nas reuniões, os mesmos consideram ser prejudicial para o SP (cerca de 74% – 37% discorda totalmente e 37% discorda que não seja prejudicial), 5% não concordam nem discorda e cerca de 22% consideram que não é prejudicial (11% concorda totalmente e 11% concorda).

Figura 6.16. – Experiência dos PI quanto ao número de reuniões e alterações de posições



Fonte: Elaboração própria

A maioria dos procedimentos não fica resolvido em apenas uma única reunião segundo, aproximadamente, 74% dos PI.

Cerca de 89% dos PI considera que os peritos se encontram em não mais de três reuniões, 11% não tem opinião e 5% deixa entender que o processo não fica completo em três reuniões.

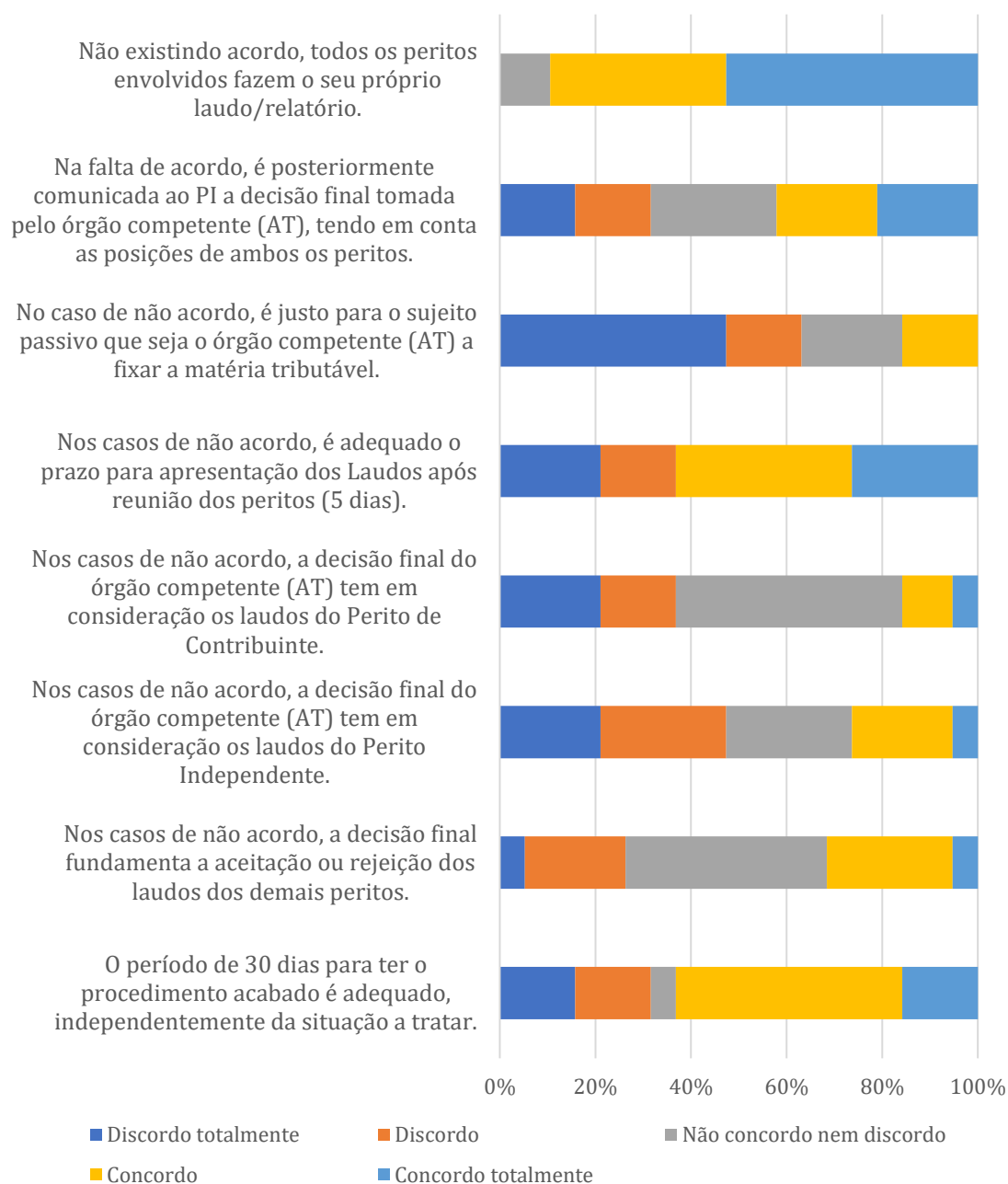
De acordo com a maioria dos PI (cerca de 84%), por vezes, há introdução de novos elementos aquando da reunião de peritos. Cerca de 16% não tem opinião e 32% discorda.

Aproximadamente de 42% dos PI considera que a junção dos novos elementos altera substancialmente as posições dos peritos, 32% considera que não altera e 16% não tem opinião.

É unânime (100% dos PI) que os peritos apresentam sugestões de correções da MT na reunião de peritos.

A maioria dos PI considera que os pressupostos são consistentes independentemente dos diferentes SP ou processos (68% dos PI), 16% não tem opinião e 11% não considera que se utilizem os mesmos pressupostos.

Figura 6.17. – Visão dos PI sobre a falta de acordo resultante de reunião de peritos



Fonte: Elaboração própria

A maioria de PI concorda que na falta de acordo todos os peritos elaboram e entregam o seu Laudo (53% concordou totalmente e 37% concordou) e 11% não concorda nem discorda.

Sobre a comunicação do órgão competente, que é dirigida ao PI sobre a decisão final do procedimento de revisão, 42% de PI (21% em cada um dos casos) concorda e concorda totalmente que de facto é realizada tal comunicação. Por outro lado, 32%

dos PI discorda (16% discorda totalmente e 16% discorda) que haja essa comunicação, havendo ainda 26% que não concorda nem discorda.

A maioria dos PI discorda que seja justo para o SP que, em caso de falta de acordo, seja a AT a fixar a MT (47% discordam totalmente e 16% discordam). Cerca de 16% dos PI consideram justo e 21% não concorda nem discorda.

A maioria dos PI concorda que o prazo de 5 dias para apresentação do seu laudo é suficiente (26% concordam totalmente e 37% concordam), em oposição aos 37% de PI que discorda (21% discordam totalmente e 16% discordam).

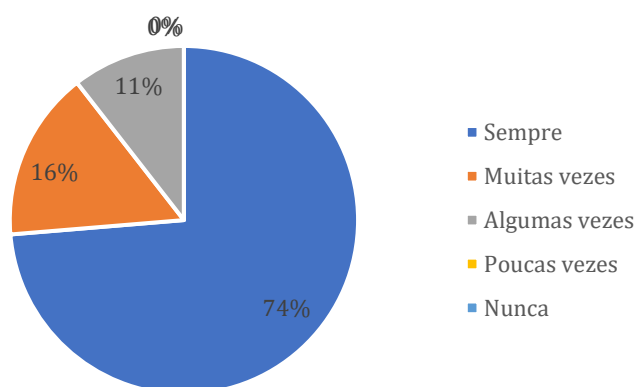
No que respeita à decisão final do órgão competente de ter em consideração o laudo do perito do SP, 47% dos PI não concorda nem discorda, 37% discorda (21% discordam totalmente e 16% discordam) que haja consideração e 16% concorda (5% concordam totalmente e 11% concordam) que há.

Já relativo ao laudo do PI, cerca de 47% dos PI discorda que seja tida em consideração pelo órgão competente o seu laudo (21% discorda totalmente e 26% discorda), sendo as percentagens de PI concordantes cerca de 26% (5% concordam totalmente e 21% concordam). Cerca de 26% não tem opinião.

Nos casos em que não há acordo, antes uma decisão do órgão competente, 31% dos PI (5% concordam totalmente e 26% concordam) considera que a decisão final não está fundamentada com a aceitação ou rejeição dos laudos dos demais peritos. Aproximadamente 26% discorda que a decisão esteja fundamentada (5% discordam totalmente e 21% discordam) e 42% não tem opinião formada.

Cerca de 63% dos PI, considera que o prazo de 30 (trinta) dias para terminar o procedimento (os peritos chegarem a acordo) é suficiente (16% concordam totalmente e 47% concordam), cerca de 32% discorda (16% discordam totalmente e 16% discordam) e 5% não concorda nem discorda.

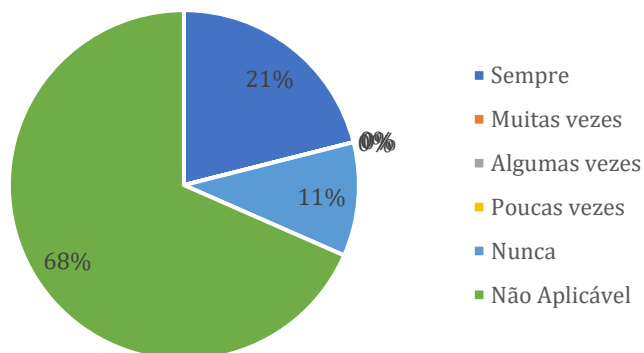
Figura 6.18. – Participação presencial nas reuniões de peritos pelos PI



Fonte: Elaboração própria

A maioria dos PI (cerca de 74%) comparece “sempre” que nomeado às reuniões de peritos, 16% comparece “muitas vezes” e 11% “algumas vezes”. Dos PI participantes no presente estudo não se encontra quem nunca tenha participado presencialmente nas reuniões de peritos.

Figura 6.19. – Regularidade de apresentação de Laudo por ausência na reunião de peritos

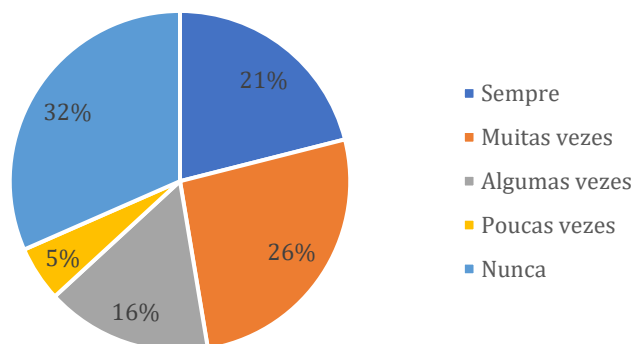


Fonte: Elaboração própria

À maioria dos PI (cerca de 68%) participantes no presente estudo não se aplica a preparação de laudo – previsto no n.º 7 do artigo 91.º da LGT – por ausência às reuniões de peritos.

Cerca de 21% dos PI que não participaram na reunião de peritos elaboraram sempre um laudo e cerca de 11% nunca os elaboraram.

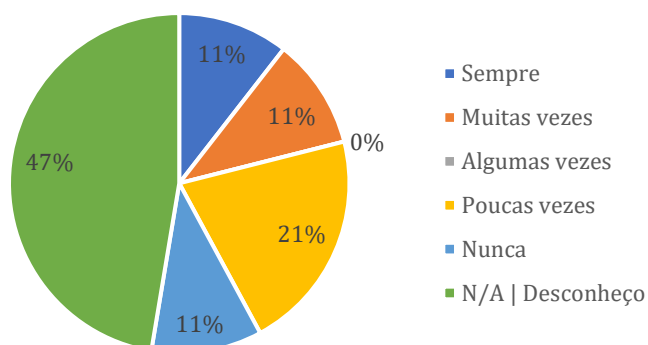
Figura 6.20. – Acordos obtidos nos procedimentos em que os PI participaram



Fonte: Elaboração própria

Cerca de 32% do PI participantes no presente estudo nunca obtiveram acordos nas reuniões de peritos. Em contrapartida os restantes 68% obtiveram pelo menos uma vez acordo na reunião de peritos (26% “muitas vezes”, 21% “sempre”, 16% “algumas vezes” e 5% “poucas vezes”).

Figura 6.21. – Fundamentação da aceitação ou rejeição por parte da AT, do laudo do PI



Fonte: Elaboração própria

Cerca de 47% dos PI, desconhecem se houve fundamentação à aceitação ou rejeição dos seus Laudos, por parte da AT.

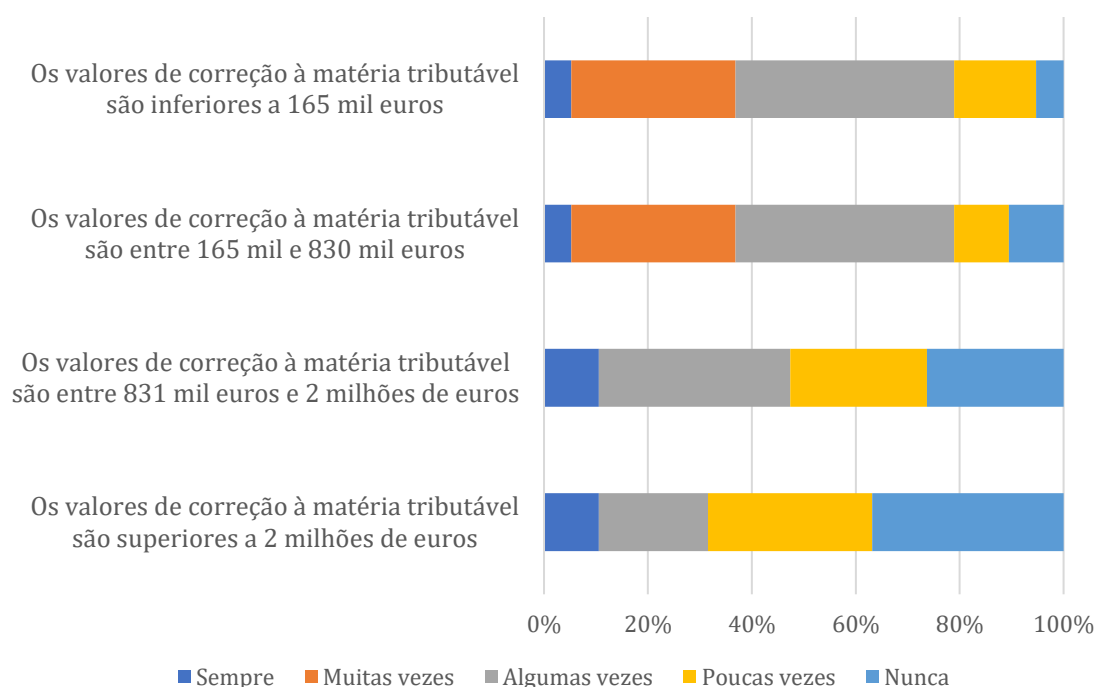
Cerca de 21% dos PI consideram existir fundamentação para a aceitação ou recusa. A percentagem de PI que consideram que “nunca”, “sempre” e “muitas vezes” foi fundamentado a aceitação ou rejeição foi de cerca de 11%.

6.2.5. Secção V – Sobre o âmbito, valor e tipo de matérias apreciadas pelos peritos

Nesta secção do questionário, pretende-se conhecer o âmbito e extensões de análise de inspeção, apreciados pelos PI nos procedimentos de revisão onde intervieram.

As Figuras 6.22. a 6.24. apresentam os âmbitos, extensão e natureza de impostos dos procedimentos nos quais os PI participaram (relacionada com as questões 5.1. e 5.2. do questionário aos PI).

Figura 6.22. – Valores corrigidos à MT no relatório de inspeção



Fonte: Elaboração própria

Quanto aos valores de correções à MT constantes do relatório final de inspeção, nos procedimentos de revisão em que os PI (participantes no presente estudo) intervieram, verifica-se que:

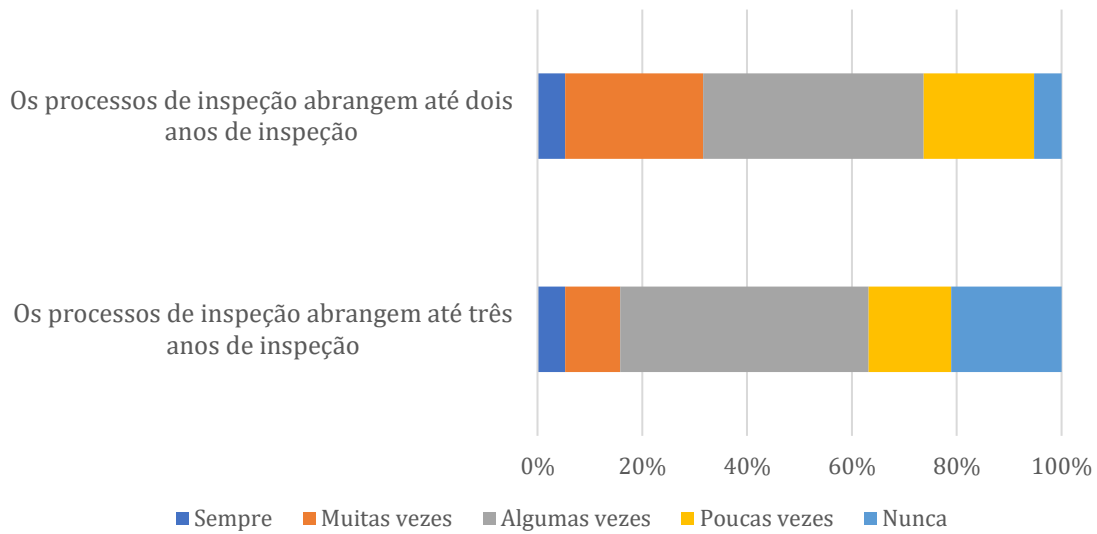
Os casos em que os valores da distorção (correção à MT tributável) são inferiores a 165 mil euros, apresenta as ocorrências de “algumas vezes” para 42% dos PI, “muitas vezes” para 32%, “poucas vezes” para 16% dos PI, e para 5% “sempre” e “nunca”, em ambos os casos.

As correções à MT entre os 165 mil e os 830 mil euros, ocorre no procedimento de revisão para 42% dos PI “algumas vezes”, para 32% “muitas vezes”, para 11% “poucas vezes” e “nunca”, em ambos os casos. Cerca de 5% dos PI observaram correções entres estes valores “sempre”.

As correções de MT entre 831 mil e 2 milhões euros, apresentam uma regularidade: para 26% dos PI de “nunca” e “poucas vezes”, em ambos os casos, para 37% “algumas vezes” e 11% dos PI “sempre”.

As correções de MT para valores superiores a 2 milhões, inexistem para 37% dos PI, para 32% ocorre “poucas vezes”, para 21% “algumas vezes” e, apenas 11%, verificaram “sempre” este nível de correções.

Figura 6.23. – Extensão das inspeções objeto de revisão

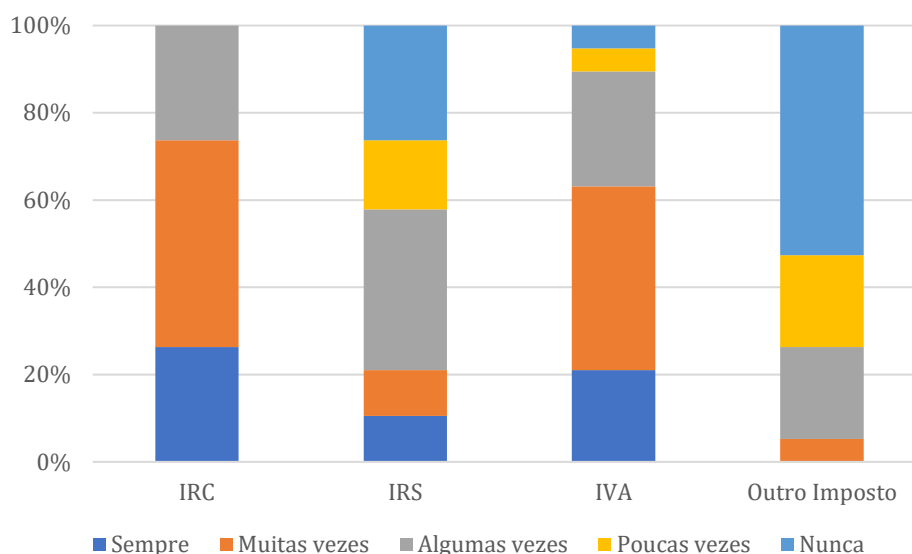


Fonte: Elaboração própria

No que respeita ao período que é objeto de inspeção tributária pela AT, os PI que participaram no procedimento de revisão indicam que estes abrangem “algumas vezes” até dois exercícios tributáveis, para 42% dos PI, “muitas vezes” para 26%, “poucas vezes” para 21% e “sempre” e “nunca” para 5% dos PI.

Já no que toca a processos com os períodos de inspeção até três anos, verificou-se “algumas vezes” para 47% dos PI, “nunca” para 21%, “poucas vezes” para 16%, “muitas vezes” para 11% e apenas 5% dos PI verificou “sempre” esta situação.

Figura 6.24. – Natureza do imposto abordado no procedimento



Fonte: Elaboração própria

Relativamente à natureza do imposto abordado no procedimento de revisão tem-se que:

Em sede de IRC: foi objeto do pedido de revisão “sempre” para 26% dos PI, “muitas vezes” para 47% dos PI e “algumas vezes” para 26% dos PI.

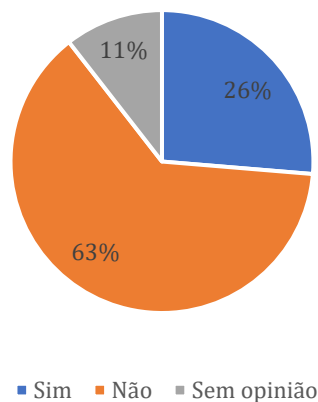
Em sede de IRS: foi objeto do pedido de revisão “sempre” para 11% dos PI, “muitas vezes” para 11% dos PI, “algumas vezes” para 37% dos PI, “poucas vezes” para 16% e “nunca” para 26%.

Em sede de IVA: foi objeto do pedido de revisão “sempre” para 21% dos PI, “muitas vezes” para 42% dos PI, “algumas vezes” para 26% dos PI, “poucas vezes” para 5% e “nunca” para 5%.

No que respeita a Outros Impostos: foi objeto do pedido de revisão “muitas vezes” para 5% dos PI, “algumas vezes” para 21% dos PI, “poucas vezes” para 21% e “nunca” para 53%.

As Figuras 6.25. a 6.27. apresentam a visão dos PI sobre a nova opção dada aos SP de regularização voluntária, criada pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro (relacionada com a questão 5.3. do questionário aos PI).

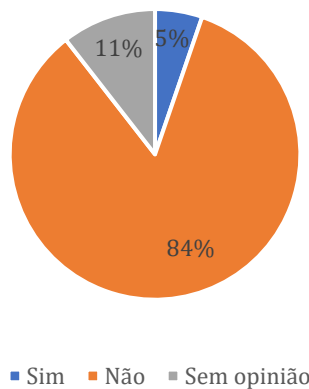
Figura 6.25. – Regularizações de imposto que motivou a aplicação de MI, pelo SP, até 31/12/2021



Fonte: Elaboração própria

Dos PI que participaram no presente estudo, cerca de 63% não verificou regularização/pagamento dos impostos que inicialmente motivaram a aplicação de MI, por parte dos SP. Cerca de 26% verificaram que houve regularização de impostos até 31/12/2021 (antes de tal estar expressamente previsto na Lei) e 11% não têm opinião.

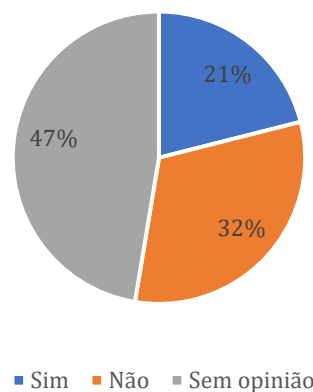
Figura 6.26. – Requerimento da reunião de regularização, prevista no artigo 58.º-A do RCPITA, pelo SP



Fonte: Elaboração própria

De acordo com os PI que participaram neste estudo – e após alteração legislativa que admite expressamente a regularização voluntária de impostos resultantes de inspeção por MI –, 84% dos PI não verificou pedido da reunião de regularização por parte dos SP dos procedimentos nos quais participaram. Apenas 5% verificou esta situação e 11% não têm opinião.

Figura 6.27. – Visão do PI das regularizações voluntárias como reforço das garantias dos SP



Fonte: Elaboração própria

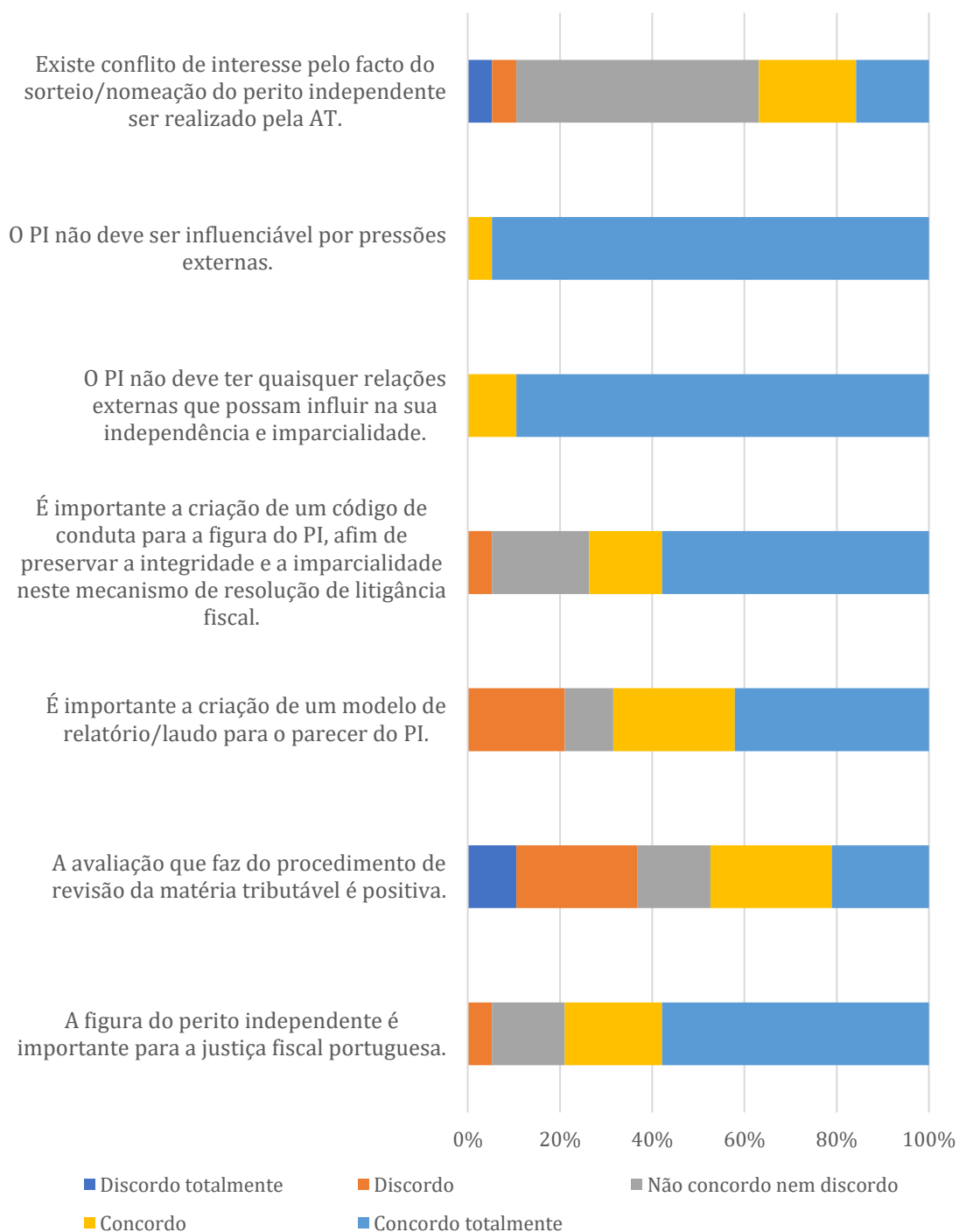
Cerca de 47% dos PI não têm opinião sobre a regularização voluntária, prevista na Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, contribuir para o reforço das garantias do contribuinte, cerca de 32% considera que não, com 21% a considerar que sim.

6.2.6. Secção VI – Questões éticas e transparência

Por último, nesta secção do questionário são abordadas as questões de ética e transparência e a sua experiência nesse sentido.

A Figura 6.28. apresenta a visão dos PI participantes no estudo, no tocante a questões éticas e de transparência (relacionada com a questão 6.1. do questionário aos PI).

Figura 6.28. – Visão do PI sobre questões de ética e transparência



Fonte: Elaboração própria

A maioria dos PI não concorda nem discorda, que existe conflito de interesses pelo facto do sorteio/nomeação do PI ser realizado pela AT, 37% dos PI concorda (16% concordam totalmente e 21% concordam). Os restantes 10% discorda.

É unânime a opinião dos PI que nos processos em que estejam envolvidos não devem deixar-se influenciar por relações ou pressões externas.

A maioria dos PI, cerca de 74% (58% concordam totalmente, 16% concordam) consideram importante a criação de um código de conduta, 21% não concorda nem discorda, e 5% discorda.

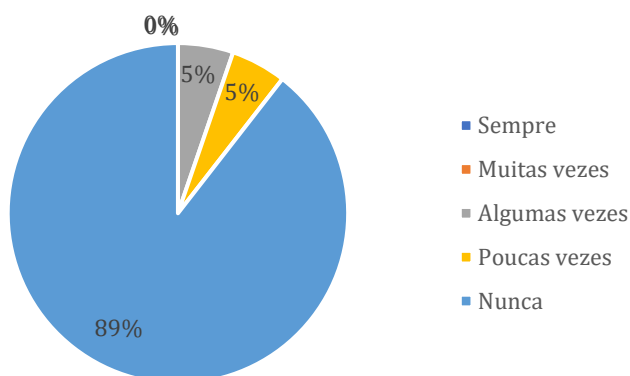
Grande parte dos PI consideram ser importante a criação de um modelo de Laudo para o parecer do PI (cerca de 68% – 42% concordam totalmente e 26% concordam), 21% discorda e 11% não concorda nem discorda.

No que respeita à avaliação do procedimento de revisão, 47% dos PI faz uma avaliação positiva, contra 37% cuja avaliação não é positiva e 16% não concorda nem discorda.

Cerca de 79% dos PI consideram que a sua função é importante para a Justiça Fiscal Portuguesa (58% concordam totalmente e 21% concordam), 16% não concorda nem discorda e 5% discorda.

As Figuras 6.29. e 6.30. apresentam a regularidade de pedido de escusa do PI do procedimento de revisão pelas suas relações e interações com SP (relacionada com as questões 6.2. do questionário aos PI).

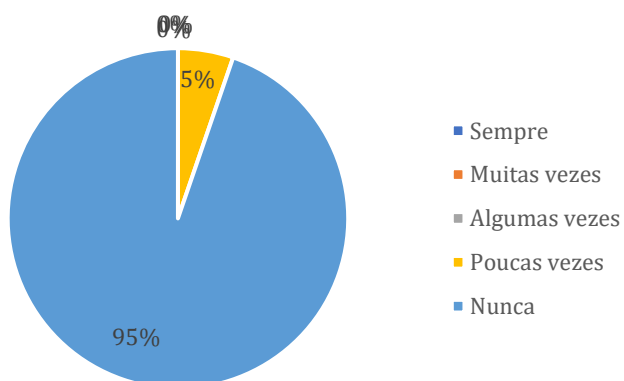
Figura 6.29. – Regularidade do pedido de escusa do PI por serviços prestados ao SP



Fonte: Elaboração própria

Relativamente aos peritos que participaram no estudo, estes na sua grande maioria (cerca de 89%), indicam nunca ter feito pedido de escusa à aceitação da nomeação, devido ao facto de terem prestado a qualquer título serviços ao SP. Cerca de 5%, teve de pedir escusa poucas vezes, bem como, cerca de 5% algumas vezes.

Figura 6.30. – Regularidade do pedido de escusa do PI por relações próximas com SP



Fonte: Elaboração própria

Parte substancial (cerca de 95%) dos peritos que participaram no estudo nunca precisou de pedir escusa à aceitação de nomeação pela sua relação com SP. Cerca de 5%, teve de pedir escusa poucas vezes.

6.2.6.1. Comentários finais dos peritos Independentes

Os PI tiveram oportunidade na parte final do questionário de deixar os seus comentários finais. Abaixo ficam transcritos alguns deles:

“A figura do PI permite a resolução de muitas situações entre a AT e o SP evitando o recurso aos tribunais”

“Espero que o resultado deste inquérito possa contribuir para uma maior aplicação deste modelo de resolução dos conflitos tributários”

“(…) É um tema que os contribuintes deviam ter mais conhecimento (a possibilidade da nomeação de um (PI), de forma a poder utilizá-lo nas suas contestações.”

6.3. Discussão dos resultados

Tendo presente os resultados obtidos e apresentados no ponto supra, e as informações públicas sobre a figura do PI, pode-se retirar/concluir, no que respeita à:

- Idade dos peritos independentes
 - i) Em razão da não atualização, no período de 19 anos, das listas distritais, e uma vez ser condição à data da candidatura à função, ter pelo menos 10 anos de atividade profissional, compreende-se que não se encontrem atualmente em exercício PI com idade inferior ou igual aos 49 anos, como comprova a amostra do presente trabalho, o que deve ser representativo de todo o universo de PI;
 - ii) Encontram-se a exercer a função, profissionais com pelo menos 30 anos de experiência, o que pode mostrar-se vantajoso e facilitar a obtenção de acordo entre os peritos; e

- iii) Por outro lado, a maioria dos PI (da amostra) encontram-se com idades de/ou perto da reforma²¹⁰, o que pode condicionar o interesse na continuação do exercício da função dos atuais PI.
- Listagens de Peritos
 - i) O número total de pessoas inscritas como PI é de 166, dos quais 57 encontram-se inscritas em mais do que um distrito judicial;
 - ii) O número de PI inscritos por distrito apresentam grandes disparidades – existindo distritos com mais de 50 peritos e outros com apenas 2 – o que causa com que haja peritos que desde o início da sua inscrição nunca tenham sido nomeados, e outros que o são recorrentemente; e
 - iii) As listagens carecem de atualização, a última verificou-se no ano de 2004.²¹¹
 - Nomeação dos peritos independentes
 - i) O número de nomeações tem vindo a diminuir nos últimos seis anos (o que no período de 2020-2021, pode ser justificado pela situação pandémica), acompanhando a tendência do número de inspeções tributárias realizadas com aplicação de métodos indiretos;
 - ii) Ao longo 23 anos de exercício verificou-se que houve PI com atividade (nomeações) regulares, existindo por outro lado peritos cuja nomeação só veio a ocorrer decorridos muitos anos da data de inscrição, para além de casos em que nunca foram nomeados. A dimensão da(s) lista(s) da qual fazem parte pode justificar a não seleção;²¹²
 - iii) O processo de sorteio/nomeação, não é, pela maioria dos PI considerado transparente e claro; e

²¹⁰ O exercício da função é feito sem vínculo laboral, na qualidade de profissionais independentes, pelo que o profissional pode já estar reformado e continuar a ser PI. Nesta situação, importa ter em atenção a atualização necessária em matéria de formação profissional.

²¹¹ A falta de atualização pode levantar dúvidas quanto à atividade da CNR, bem como à continuidade do uso da própria figura do PI?

²¹² Questionando-se se o procedimento do sorteio é realizado da melhor forma?

iv) Não obstante à utilização do método aleatório de sorteio (que é pela maioria considerado um modo de sorteio fidedigno), o método de nomeação sequencial apresenta uma maior concordância quanto à simplicidade e credibilização do processo de escolha dos PI.

- Notificação da nomeação

Não existe uma opinião geral consensual quanto à adequação do tempo que decorre da notificação/convocação até à realização da reunião de PI. Contudo, a opinião formada mostra-se mais concordante do que discordante, quanto ao prazo da notificação de nomeação.

- Remuneração da função

- i) A maioria dos PI considera que a remuneração não é adequada à função, podendo-se inferir que se encontra abaixo do que seria espectável para um PI; e
- ii) A maioria dos procedimentos envolvem correções nos valores de inferiores a 165 mil e até 830 mil euros, e por consequência constata-se que a média da remuneração dos PI cai dentro dos limites mínimos e máximos que foram fixados para remunerar os PI, cerca de 500€ e 2.500€ (3% do valor total das correções constantes em cada relatório final de inspeção).²¹³

- Defesa/Oposição do SP

- i) A maioria dos PI considera que a reclamação do SP é elucidativa e faz oposição tanto aos motivos para utilização dos MI como à quantificação da MT fixada, visando diminuir a mesma;

²¹³ Quando as distorções (correções à MT) são muito superiores a 830 mil euros como se verifica em alguns procedimentos dos PI participantes neste estudo (a cerca de 63% dos PI esta situação verificou-se), constata-se que existindo um teto máximo da remuneração do PI esta fica muito aquém do que corresponderiam os 3%. O mesmo verifica-se para as distorções inferiores a 165 mil euros, com o limite mínimo.

- ii) Por outro lado, não consideram que o SP mostre qualidade argumentativa na sua defesa;
 - iii) As opiniões dividem-se no que refere ao facto das reclamações serem pouco elaboradas, mas ainda assim pretenderem no final “na comissão de revisão” a obtenção de acordo;
 - iv) A defesa do SP é muitas vezes elaborada por profissionais externos e por pessoa diferente de quem é o perito do SP; e
 - v) Verifica-se que na maioria das vezes o perito do SP atua na qualidade de CC, ROC ou advogado(a) (por esta ordem).
- Reunião de Peritos
 - i) Nas reuniões são analisadas minuciosamente a documentação e matérias constantes no relatório final de inspeção relativos aos MI;
 - ii) Na maioria das situações verifica-se vontade em alcançar acordo por parte dos peritos;
 - iii) O procedimento de revisão, por norma, fica completo até ao máximo de três reuniões;
 - iv) As reuniões permitem a introdução de novos elementos e provas, que por vezes permitem a alteração da posição dos peritos;
 - v) Regra geral, os pressupostos e procedimentos utilizados nas diferentes reuniões e ainda que perante SP distintos, são aplicados transversalmente;
 - vi) Na maioria das vezes a extensão da inspeção vai até aos dois anos;
 - vii) No âmbito deste procedimento os impostos com maior incidência são: IRC, IVA e IRC (por essa ordem);
 - viii) Por norma, a dimensão das distorções à MT que a AT considera vai até aos 830 mil euros; e
 - ix) O período de 30 dias é considerado suficiente para finalizar o procedimento.
 - Perito da AT

- i) O perito da AT não observa imparcialidade em relação ao relatório de inspeção da própria AT;
- ii) Observa-se uma atitude preconceituosa por parte da AT, relativa à boa-fé e razoabilidade da defesa do SP;
- iii) Os peritos da AT demonstram cooperativismo com os colegas que realizaram a inspeção tributária, prévia ao procedimento de revisão;
- iv) Os peritos da AT não demonstram sensibilidade à argumentação apresentada pelo perito do SP;
- v) Os peritos da AT demonstram ter mais consideração pelos argumentos apresentados pelo PI do que os argumentos apresentados pelo perito do SP; e
- vi) Não há uma opinião consensual sobre a disponibilidade do perito da AT em aceitar diferentes cenários/pressupostos, mesmo que fique garantida a arrecadação substancial de imposto.

- Perito do SP

- i) As opiniões dividem-se no que respeita à sensibilidade do perito do SP aos argumentos do perito da AT, sendo tendencialmente discordante;
- ii) Na sua maioria os peritos do SP têm conhecimento das matérias a abordar, fazendo uma oposição convicta e persuasiva; e
- iii) O perito do SP faz uma abordagem de contraditório, regra geral, contabilística, bem como jurídico e legal.

- Perito Independente

- i) O SP encontra-se mais protegido com a nomeação de um PI;
- ii) A participação do PI na reunião de peritos ajuda no alcance de acordo;
- iii) A não obrigatoriedade de comparência do PI à reunião é prejudicial ao SP, por um lado este pagou para ter a sua intervenção no procedimento, por outra o PI está a desfraldar o SP da possibilidade de alcançar acordo (em sede de reunião), quando a sua posição lhe seja favorável, mesmo que o laudo posteriormente apresentado seja em favor do SP;

- iv) Os PI apresentam sempre sugestões de correções de valores à MT nas reuniões de peritos;
- v) A maioria dos PI participa presencialmente nas reuniões de peritos. Em contrapartida, quando não participam, apresentam o seu laudo no prazo de 5 dias, o que consideram ser um prazo adequado;
- vi) A grande maioria dos PI, no exercício da função, alcançou acordo pelo menos uma vez;
- vii) A maioria das respostas dos PI mostram não existir opinião quanto à possibilidade de conflito de interesses pelo facto da sua nomeação/sorteio do PI ser realizado pela AT;
- viii) Os PI entendem que não devem ser influenciáveis por relações ou pressões externas;
- ix) Na generalidade das situações, não se verifica ser necessário o pedido de escusa à aceitação da nomeação por parte do PI, devido a relacionamentos ou serviços prestados ao SP;
- x) É importante a criação de código de conduta, por forma a “regular” a função do PI;
- xi) É importante a criação de um modelo de laudo (parecer) para o PI; e
- xii) A figura do perito independente é considerada pela maioria dos PI presentes no estudo importante para a obtenção da justiça fiscal em Portugal.

▪ Resultados da reunião de peritos

- i) Todos os peritos elaboram o seu laudo quando não se chega a acordo;
- ii) Não se considera justo que, em caso de não acordo, seja a AT (órgão competente) a fixar a MT;
- iii) Nos casos de falta de acordo, a decisão final do órgão competente, não tem em consideração o laudo do PI; e
- iv) No que refere à comunicação da decisão final do órgão competente, não se observa consenso na notificação da mesma ao PI, desconhecendo-se ainda se é fundamentada a aceitação ou rejeição dos laudos do PI.

- Outras considerações
 - i) Até 31/12/2021 era reduzido o número de SP que realizava regularizações ao imposto prévio à reunião de peritos; e, o mesmo se observa após a possibilidade do SP requerer “reunião de regularização” prevista no artigo 58.º-A do RCPITA;
 - ii) Os PI não consideram que a possibilidade da regularização voluntária prevista na Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro, tenha contribuído para o reforço das garantias do contribuinte;
 - iii) Não há uma opinião consensual sobre a avaliação do procedimento de revisão da matéria tributável, todavia a avaliação dá sinais positivos; e
 - iv) Não são divulgados pela AT informações sobre o número de ações inspetivas com recurso a MI que levam a pedidos de revisão da matéria coletável por parte do SP, e dessas, quantos solicitam a figura do PI – não permitindo perceber o quanto esta figura é utilizada pelos SP na tentativa de obter acordo com a AT.

6.3.1. aspetos pertinentes e soluções a adotar

Com base nas conclusões retiradas, considera-se no que respeita à figura do PI, como principais aspetos a melhorar ou soluções a adotar:

- Atualização das listas distritais públicas por parte da CNR – permitindo por um lado retirar das mesmas quem já não exerce funções, por outro compor e diminuir as disparidades de inscritos nos diversos distritos (tendo por base as necessidades – com base nas entidades aí sediadas);
- Clarificação por parte da AT de quais são os procedimentos de realização do sorteio, permitindo existir uma maior transparência – não suscitando dúvidas quanto às razões pelas quais os PI são nomeados ou não nomeados;
- Criação de código de conduta para o exercício da função do PI, designadamente para evitar conflitos de interesses/independência profissional;

- Criação de modelo de laudo aplicável ao PI, permitindo que todos os SP que requeiram o PI usufruam da mesma qualidade do trabalho e esclarecimentos (mínimos) para suportarem a fundamentação da posição adotada;
- Notificação da decisão final ao PI, para que este tenha conhecimento do resultado do seu parecer, bem como o entendimento para melhorar o seu apoio em futuros procedimentos.

7. Conclusão

O sistema fiscal português está em constante mutação respondendo às exigências constitucionais e às novas exigências e desafios sociais, em que os normativos fiscais têm um papel fundamental para enquadrar os tributos que podem advir, entre outros, dos rendimentos individuais e empresariais; do consumo das famílias, das empresas e de outras instituições; e do património, seja pela sua manutenção, seja pelas transações que sejam feitas. É, portanto, um sistema complexo que requer um controlo da administração central.

Neste contexto, a AT é o organismo do estado responsável pela administração dos impostos com um papel fundamental na cobrança de impostos, cabendo-lhe informar e auxiliar os SP nas suas obrigações tributárias.

Para que tudo funcione, para além dos códigos fiscais (aplicáveis a diferentes naturezas de rendimentos), e dos demais diplomas legais – designadamente a LGT, CPPT, RCPITA –, a AT e o SP devem cooperar. Porém, por vezes, a relação não decorre normalmente, seja porque o SP incumpe de modo voluntário ou involuntário com as suas obrigações declarativas ou pagamentos de impostos ou ainda porque a AT não confia na informação por este prestada, e desencadeia mecanismos de prevenção de evasão e fraude fiscal – mormente com ações inspetivas (com diferentes fins, âmbitos e extensões).

Decorre daqui que o incumprimento por parte do SP tem consequências. Embora, a liquidação de impostos, regra geral, esteja fundada em elementos contabilísticos preparados pelos SP (dando origem à tributação por métodos diretos – tributação real), podem resultar do ato inspetivo correções à matéria tributável (sendo as correções mais comuns feitas em sede de IRC) ou de impostos em falta (sendo o IVA o imposto mais relevante). As correções da AT têm por base informações sustentadas na lei (aplicação de normativos fiscais de modo objetivo, como seja, por exemplo a taxa de IVA que deve ser aplicada a um determinado bem ou prestação de serviços, e que o não foi, dando origem a correções designadas de técnicas), ou em estimativas, projeções de rendimentos ou de outros tributos, com origem em

distorções quantificadas pela AT (com base em critérios fundados na LGT) por esta entender que existem indícios de que os dados contabilísticos (ou os elementos do SP) não são fidedignos/não correspondem à realidade dos factos. Por outras palavras, a AT pode recolher indícios ou motivos que sustentarão uma tributação indireta do rendimento. Neste caso, estamos perante tributação por métodos indiretos.

A tributação por métodos indiretos afigura-se (à priori) desfavorável ao SP, não só porque vê as suas declarações fiscais corrigidas, mas também porque entra em litigância com a AT, que em última instância pode levar aos tribunais.

Nas últimas duas décadas, verificou-se um aumento na prossecução de mais garantias para os contribuintes. Assim, o SP está munido de diversas opções para ver garantidos os seus direitos e interesses legítimos.

É neste âmbito que se salienta a figura do Perito Independente, e com este a possibilidade do SP – perante uma ação de fiscalização que implique os métodos indiretos poderá requerer a revisão da matéria tributária – de recorrer à designada Comissão de Revisão, onde conjuntamente com um perito do SP e com um perito da AT, procederão a uma “negociação” (debate do contraditório) visando a obtenção de acordo quanto a uma nova MT e correspondente imposto em falta.

Na eventualidade dos peritos (em que o PI só estará presente se for solicitada a sua nomeação – sujeito a pagamento da remuneração por parte do SP) não chegarem a acordo, restará ao SP recorrer aos tribunais daquela que for a decisão tomada pelo órgão competente (AT).

A figura do PI foi criada no final do século passado (1998), tendo as listas distritais de PI sido publicadas oficialmente no ano 2000 e atualizadas no ano de 2004. Desde então constam das listas distritais um total de 166 PI (passados quase 20 anos fica evidente a necessidade de atualização das listas distritais).

Para sabermos mais sobre o fenómeno em Portugal e as virtudes do acesso à justiça fiscal com e sem recurso aos tribunais, é fulcral saber o que pensam os PI no desempenho desta função.

Posto isto, foram questionados 133 profissionais que atuam na qualidade de PI, tendo-se obtido 22 respostas com as quais foi possível retirar os seguintes apontamentos sobre a figura do PI bem como do procedimento da revisão da MT.

No que respeita concretamente à figura do PI, esta é desempenhada por pessoas com idade superior a 50 anos e muitas delas em idade de reforma (o que não invalida o aspeto deveras favorável da valia que aportam com a sua experiência), o que pode pôr em risco a nomeação num futuro próximo.

Para a maioria dos PI, a sua nomeação não é um processo que esteja claro. O número de nomeações diminuiu de modo expressivo nos últimos anos, que tem por justificação uma diminuição do número de inspeções (com base em MI), decerto motivado pela pandemia. Existem PI que não foram nomeados nos últimos 23 anos, e muitos outros foram-no pontualmente.

Quanto ao procedimento de revisão e seus intervenientes, os PI observam regularmente que a defesa escrita do SP é elaborada por profissionais externos, que não irão representar o SP – é preferencialmente representado pelo CC – na reunião de peritos. Os PI consideram que a defesa escrita (reclamação – pedido de revisão da matéria coletável) do SP é suficientemente elucidativa para se opor aos motivos e quantificação feita pela aplicação de MI, por outro lado consideram que não apresenta qualidade argumentativa no âmbito da técnica-jurídico-fiscal e dos normativos contabilísticos e da fundamentação económico-financeira/gestão.

Os PI consideram que há parcialidade e cooperativismo perante o perito da AT e os colegas que realizaram a inspeção, demonstrando uma atitude preconceituosa relativa à boa-fé e razoabilidade da defesa do SP. Consideram ainda que os peritos da AT não demonstram sensibilidade à argumentação apresentada pelo perito do SP, em todo o caso têm mais consideração pela argumentação dos PI. Similarmente,

os PI consideram que os peritos dos SP não são sensíveis aos argumentos dos peritos da AT.

Na maioria das situações os PI verificam vontade de obtenção de apoio por parte dos demais peritos, sendo analisada minuciosamente a documentação e matérias constantes no relatório final de inspeção e introduzidos novos elementos que permitem a alteração de posição dos peritos.

Os procedimentos de revisão nos quais os PI participam, ficam na sua maioria completos até ao máximo de três reuniões e terminam no prazo de 30 dias – prazo considerado, por estes, adequado. Os PI não consideram justo que, em caso de não acordo, seja o órgão competente (AT) a fixar a MT.

Os PI consideram que os SP se encontram mais protegidos quando solicitam a sua nomeação, já que essa participação na reunião de peritos ajuda na obtenção de acordo. De outro modo, a não obrigatoriedade de comparência do PI à reunião é prejudicial ao SP.

É de notar que os PI não têm uma opinião consensual e inequívoca de que é positiva a avaliação que fazem do procedimento de revisão da matéria tributável. Consideram ainda que é importante a criação de um modelo para o seu laudo (parecer), bem como a criação de um código de conduta profissional.

Conclui-se por fim, tal como referem os PI, que a figura do PI é considerada importante para a obtenção da justiça fiscal em Portugal.

Constrangimentos e Limitações

Foram constrangimentos e limitações à realização do presente trabalho: i) A não atualização das listas distritais dos PI, em 19 anos, – constando das mesmas PI que já não exercem a função e até mesmo falecidos –, o que, dificultou a obtenção de dados de contacto dos respetivos peritos; ii) o baixo número de PI que cooperaram através do preenchimento dos questionários; e iii) a não existência de informação

sobre esta temática produzida pela AT – designadamente dos processos que envolveram PI e informação conexa.

Proposta de investigações futuras

Propõe-se como investigações: i) A justiça fiscal na ótica do contribuinte; ii) A visão do contribuinte e/ou do perito do contribuinte referente ao PI e ao procedimento de revisão; e iii) O acompanhamento da evolução da função do perito independente na obtenção de justiça fiscal em Portugal.

Referências

Livros, E-Book, Revistas e Relatórios

- Deloitte (2021). Observatório da Competitividade Fiscal 2021.
<https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/tax/articles/observatorio-competitividade-fiscal-2021.html>
- Dourado, A. P. & Rocha, A. G. (2013). Manifestações de Fortuna: Pressupostos e Limites de Tributação. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, p. 289-299.
- Leitão, Helder Martins (2003). Meios de Defesa do Contribuinte: direito de audição prévia, reclamação, recurso hierárquico, pedido de revisão da matéria colectável, impugnação judicial, oposição. Porto: Almeida & Leitão.
- Leitão, Helder Martins (2004). Reclamação tributária: revisão da matéria colectável: recurso hierárquico. Porto: Almeida & Leitão.
- Leitão, Helder Martins (2021a). Como reagir à fixação da matéria tributável por métodos indirectos. Porto: Librum Editora.
- Leitão, Helder Martins (2021b). Lei geral tributária: anotada e comentada. Porto: Librum Editora.
- República Portuguesa (2020). Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras – 2019.
<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNDA0tgAAg8yIUwUAAAA%3d>
- República Portuguesa (2021). Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras – 2020.
<https://www.portugal.gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=%3d%3dBQAAAB%2bLCAAAAAAABAAzNLQ0NwEAcXP9iAUAAAA%3d>
- República Portuguesa (2022). Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras – 2021.
<https://www.portugal.gov.pt/pt/gc23/comunicacao/documento?i=relatorio-sobre-o-combate-a-fraude-e-evasao-fiscais-e-aduaneiras-2021->
- Ribeiro, P. F. C. (2018). Os métodos Indirectos. Em *Temas de Direito Tributário 2017 – IVA e Tributações de Rendimento* (1.^a ed., p. 45-67). Lisboa: Centro de Estudos Jurídicos. Disponível em cej.justica.gov.pt
- Santos, A. & Martins, A. (2009). Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal: Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

Sarmiento, J. M. & Duarte, I. (2015). A Instabilidade do sistema fiscal português: uma retrospectiva entre 1989 e 2014. *Revista Julgar*, dezembro. www.julgar.pt/a-instabilidade-do-sistema-fiscal-portugues-uma-retrospectiva-entre-1989-e-2014/

Tax Foundation (2021). International Tax Competitiveness Index 2021. Resumo traduzido e anotado | Instituto +Liberdade.

<https://maisliberdade.pt/noticias/indice-de-competitividade-fiscal-internacional-2021/>

Tax Foundation (2022). International Tax Competitiveness Index 2022.

<https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>

Internet ou página web

AT - Autoridade Tributária e Aduaneira (2022). Códigos Tributários. https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-compdf.aspx

Diário da República Eletrónico. <https://dre.pt>

E-Portugal – <https://eportugal.gov.pt>

Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça I.P. Bases Jurídico – Documentais <http://www.dgsi.pt/home.nsf?OpenDatabase>

PORDATA: Receitas das Administrações Públicas: total e por classificação económica. Consultado a 20 de dezembro de 2022. Disponível em: <https://www.pordata.pt>.

Legislação

Aviso n.º 8628/2000 (2.ª série), de 23 de maio do Ministério das Finanças – Direcção Geral dos Impostos. Diário da República n.º 119/2000, Série II de 2000-05-23. Disponível em www.dre.pt.

Aviso n.º 11545/2000 (2.ª série), de 25 de julho do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 170/2000, Série II de 2000-07-25. Disponível em www.dre.pt.

Aviso n.º 8559/2003 (2.ª série), de 12 de agosto do Ministério das Finanças – Direcção-Geral de Impostos. Diário da República n.º 185/2003, Série II de 2003-08-12. Disponível em www.dre.pt.

Aviso n.º 1322/2004 (2.ª série), de 3 de fevereiro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 28/2004, Série II de 2004-02-03. Disponível em www.dre.pt.

Declaração de Rectificação n.º 7-H/98, de 31 de março da Presidência do Conselho de Ministros. Diário da República n.º 76/1998, 3.º suplemento, Série I-A de 1998-03-31. Disponível em www.dre.pt.

Declaração de Rectificação n.º 4-H/2001, de 28 de fevereiro da Presidência do Conselho de Ministros. Diário da República n.º 50/2001, 3.º Suplemento, Série I-B de 2001-02-28. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 277/1988, 1.º Suplemento, Série I de 1998-11-30. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 277/1988, 2.º Suplemento, Série I de 1998-11-30. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 297/1984, 1.º Suplemento, Série I de 1984-12-26. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de janeiro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 19/1997, Série I-A de 1997-01-23. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 24/98, de 09 de fevereiro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 33/1998, Série I-A de 1998-02-09. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 301/1998, Série I-A de 1998-12-31. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 118/2008, Série I de 2008-06-20. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 108/2008, de 26 de junho do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 122/2008, Série I de 2008-06-26. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro do Ministério das Finanças e da Administração Pública. Diário da República n.º 14/2011, Série I de 2011-01-20. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 112-A/2011, de 22 de março do Ministério das Finanças e da Administração Pública e da Justiça. Diário da República n.º 57/2011, 1.º Suplemento, Série 1 de 2011-03-22. Disponível em www.dre.pt.

Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 239/2011, Série I de 2011-12-15. Disponível em www.dre.pt.

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de Agosto da Assembleia da República. Diário da República n.º 155/2005, Série I-A de 2005-08-12. Disponível em www.dre.pt.

Portaria n.º 640/99, de 12 de agosto do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 187/1999, Série I-B de 1999-08-12. Disponível em www.dre.pt.

Portaria n.º 78/2001, de 8 de fevereiro do Ministério das Finanças. Diário da República n.º 33/2001, Série I-B de 2001-02-08. Disponível em www.dre.pt.

Outras referências

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30-05-2006, no processo 01188/06.

Acórdão n.º 711/06 do Tribunal Constitucional, de 29-12-2006, no Processo n.º 1067/06.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 29-10-2015, no Processo n.º 01126/15.6BELRS.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 28-11-2019, no Processo n.º 9721/16.5BCLSB.

Acórdão n.º 687/2019 do Tribunal Constitucional, de 3-12-2019, no processo n.º 294/2019.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 23-04-2020, no Processo n.º 9872/16.6BCLSB.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte. de 17-03-2022, no Processo n.º 00247/17.0BECBR.

OCC (2023) Guia Prático: Meios de Defesa Graciosos do Contribuintes. Disponível em: https://content.occ.pt/news/Guias/Guia_pratico_gracioso.pdf

Observação de documentos que fazem parte do procedimento de revisão tributável (Notificações, Relatório de Inspeção; Requerimento do Sujeito Passivo; Laudo Perito Independente; e Ata Reunião de inspeção).

Apêndices

Apêndice A. Questionário aplicado aos Peritos Independentes

Questionário a Peritos Independentes

O meu nome é Daniela Lourenço, encontro-me a realizar o trabalho final do Mestrado em Fiscalidade, da Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo, da Universidade do Algarve (UALg), que aborda a temática dos Peritos Independentes (PI) no procedimento de revisão da matéria tributável. Nesse sentido solicito a sua colaboração no preenchimento do presente questionário.

Este, visa aferir a (sua) visão enquanto perito independente, no que respeita ao seu papel no procedimento de revisão, bem como relativo ao próprio procedimento.

Mais se informa que este questionário é anónimo e que as informações fornecidas serão usadas exclusivamente para o fim indicado, respeitando o direito de confidencialidade. Pelo que solicito que responda de forma espontânea e sincera a todas as questões.

O questionário tem uma duração de aproximadamente 15 - 20 minutos.

Agradeço desde já a sua colaboração!

Li e compreendi as informações supra. Aceito participar neste estudo e permito a utilização dos dados fornecidos.

Sim

Tomei conhecimento da Política de Privacidade da Google Forms.

Sim

Consentimento para Tratamento de Dados

Autorizo expressamente o tratamento dos dados pessoais pela Universidade do Algarve, para efeitos de estudo realizado na investigação "Peritos Independentes: O fenómeno em Portugal e as virtudes do acesso à justiça fiscal com e sem recurso aos tribunais", de acordo com os termos de informação sobre tratamento de dados e a Política de Proteção de Dados que se encontram disponíveis em www.ualg.pt. Estou consciente de que posso retirar o consentimento ou exercer os direitos de proteção de dados, designadamente os direitos de reclamação, acesso, retificação, oposição, limitação do tratamento ou apagamento, através de contacto com o Encarregado da Proteção de Dados da Universidade do Algarve pelo correio eletrónico rgpd@ualg.pt, e caso assim o considere necessário, apresentar reclamação à Comissão Nacional de Proteção de Dados, através dos contactos disponíveis em www.cnpd.pt

Sim

I. Universo do Perito Independente (PI)

1.1. Idade do Perito Independente (anos):

<= 49 50 - 59 60 - 69 >=70

1.2. Faz parte da lista dos PI elaborada pela Comissão Nacional de Revisão desde:

Ano 2000 Ano 2004 Outra: _____

1.3. Assinale com um (X) os distritos judiciais em que foi ou é PI e, por memória, o número de vezes em que foi sorteado nos últimos seis anos em cada um dos distritos judiciais:

Distritos	Inscrito Perito Independente	N.º de vezes nomeado 2017-2019	N.º de vezes nomeado 2020-2021 (*)	N.º de vezes nomeado no ano 2022
Aveiro				
Beja				
Braga				
Bragança				
Castelo Branco				
Coimbra				
Évora				
Faro				
Guarda				
Leiria				
Lisboa				
Portalegre				
Porto				
Santarém				
Setúbal				
Viana do Castelo				
Vila Real				
Viseu				
Região Autónoma dos Açores				
Região Autónoma da Madeira				

(*) Período Covid-19

1.4. Em que ano foi sorteado pela primeira vez? _____

1.5. Qual foi o último ano em que desempenhou funções: _____

II. Sobre o Enquadramento Legal

2.1. Considerando a sua experiência, indique quanto concorda/discorda com as seguintes afirmações, relativas ao processo de inscrição e nomeação do perito independente.

(1 - Discordo totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
O processo de sorteio/nomeação é transparente e claro.					
A nomeação sequencial (por ordem alfabética) garante simplicidade e credibiliza o processo de escolha.					
Um sorteio feito de modo aleatório (todos têm a mesma probabilidade de seleção) é fidedigno.					
A comunicação da nomeação é atempada, permitindo a verificação de incompatibilidade, análise aos elementos do processo e preparação da reunião de peritos.					
A remuneração do Perito Independente é adequada à função.					

III. O Exercício das Garantias do Contribuinte

3.1. Tendo presente a sua experiência na qualidade de PI, indique quanto concorda/discorda com as seguintes afirmações, relativas ao exercício das garantias por parte do contribuinte.
(1 - Discordo totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
A petição/reclamação a pedir a revisão da matéria tributável é suficientemente elucidativa e concorre para fazer oposição de modo inequívoco aos motivos e razões para a aplicação de métodos indiretos.					
A petição/reclamação a pedir a revisão da matéria tributável é suficientemente elucidativa e concorre para fazer oposição de modo suficiente à quantificação feita pela equipa de inspeção.					
O contribuinte para sua defesa mostra qualidade argumentativa (no âmbito da técnica jurídico-fiscal e dos normativos contabilísticos e da fundamentação económica-financeira/gestão) estando documentada e suportada em anexo à reclamação.					
As reclamações escritas do contribuinte visam diminuir a base tributável para utilização desse novo valor em procedimento, posterior, noutra sede.					
As reclamações escritas do contribuinte são pouco elaboradas, mas visam atingir um acordo na comissão de revisão.					

3.2. Indique a regularidade em que ocorrem as seguintes situações, relativas à qualidade do profissional que assegura a defesa (teórica e técnica) do contribuinte.

	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Poucas vezes	Nunca
O contribuinte apresenta uma defesa que foi elaborada por pessoa diferente daquela que será o perito do contribuinte.					
A defesa técnica apresentada pelo contribuinte foi preparada e elaborada por profissionais externos (consultores fiscais, assessores jurídicos, consultores financeiros, técnicos de contas, etc.)					

3.2.1. Considerando a sua experiência, o perito do sujeito passivo age na qualidade de:

	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Poucas vezes	Nunca
Contabilista Certificado					
Advogado(a)					
Revisor Oficial de Contas					
Membro do Órgão de Gestão					
Outro					

IV. O Processo de debate e contraditório: A(s) Reunião(ões) Entre Peritos

4.1. Indique quanto concorda/discorda com as seguintes afirmações, relativas ao desenrolar da reunião entre os três peritos (da AT, do contribuinte e do próprio perito independente).

(1 - Discordo totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
Nas reuniões é analisada de forma minuciosa a documentação e matérias constantes dos relatórios de inspeção atinentes com métodos indiretos					
O sujeito passivo encontra-se mais protegido com a nomeação de Perito Independente.					
O perito da AT demonstra imparcialidade face ao relatório de inspeção tributária.					
A não obrigatoriedade de presença do Perito Independente não prejudica o sujeito passivo.					
O perito da AT tem uma atitude preconceituosa sobre a boa-fé do contribuinte e/ou sobre os méritos e razoabilidade da defesa apresentada pelo perito do contribuinte.					
O perito da AT assegura que não há corporativismo no seio e para com os colegas intervenientes no trabalho de inspeção tributária.					
O perito da AT é sensível aos argumentos do perito do contribuinte.					
O perito do contribuinte é sensível aos argumentos do perito da AT.					
O perito da AT tem em consideração a posição do perito independente.					
O perito do contribuinte tem conhecimento das matérias a abordar e faz uma oposição convicta e persuasiva.					
O perito do contribuinte apresenta uma abordagem de oposição essencialmente jurídica e legal.					
O perito do contribuinte faz uma abordagem de contraditório na ótica fiscal e contabilística.					
No procedimento de revisão verifica-se uma vontade de obter acordo, quer da parte do perito da AT quer do perito do sujeito passivo.					
A participação de Perito Independente ajuda na chegada a acordo.					
O perito da AT é flexível e aceita diferentes cenários e pressupostos de tributação desde que fique garantida a arrecadação de parte substancial do tributo resultante da inspeção					

4.2. Relativamente ao procedimento de revisão, indique qual a sua perceção:

(S – Sim; N - Não; SO – Sem opinião)

	S	N	SO
Regra geral, o processo decorre e fica completo numa única reunião.			
Em algumas situações, o processo decorre e fica completo num máximo de três reuniões			
Por vezes, nas reuniões, há introdução de elementos novos ou de novas provas documentais			
A junção de documentação nova altera substancialmente as posições dos peritos			
O perito independente apresenta propostas e sugestões de correções de valores à matéria tributável			
Os pressupostos considerados na reunião, para matérias idênticas, são consistentes em diferentes procedimentos (perante outros contribuintes)			

4.3. Indique quanto concorda/discorda com as seguintes afirmações, relativas ao desfecho do procedimento de revisão.

(1 - Discordo totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
Não existindo acordo, todos os peritos envolvidos fazem o seu próprio laudo/relatório.					
Na falta de acordo, é posteriormente comunicada ao PI a decisão final tomada pelo órgão competente (AT), tendo em conta as posições de ambos os peritos.					
No caso de não acordo, é justo para o sujeito passivo que seja o órgão competente (AT) a fixar a matéria tributável.					
Nos casos de não acordo, é adequado o prazo para apresentação dos Laudos após reunião dos peritos (5 dias).					
Nos casos de não acordo, a decisão final do órgão competente (AT) tem em consideração os laudos do Perito de Contribuinte.					
Nos casos de não acordo, a decisão final do órgão competente (AT) tem em consideração os laudos do Perito Independente.					
Nos casos de não acordo, a decisão final fundamenta a aceitação ou rejeição dos laudos dos demais peritos.					
O período de 30 dias para ter o procedimento acabado é adequado, independentemente da situação a tratar.					

4.4. Enquanto Perito Independente quantas vezes participou presencialmente nas reuniões de peritos:

Sempre Muitas vezes Algumas vezes Poucas vezes Nunca

4.5. Enquanto Perito Independente, quando não esteve presente na reunião apresentou, por escrito, as suas observações como previsto no n.º 7 do artigo 91.º da LGT:

Sempre Muitas vezes Algumas vezes Poucas vezes Nunca Não aplicável

4.6. Das comissões de revisão em que participou foi obtido acordo entre a AT e o Sujeito Passivo:

Sempre Muitas vezes Algumas vezes Poucas vezes Nunca

4.7. No caso de apresentação do seu Laudo (por não acordo ou não presença à reunião de peritos) considera que foi fundamentada a aceitação ou recusa por parte da AT, do seu parecer:

Sempre Muitas vezes Algumas vezes Poucas vezes Nunca N/A | Desconheço

V. Sobre âmbito, valor e tipo de matérias apreciadas pelos peritos

5.1. Indique, por memória, a regularidade de ocorrência de correções no relatório de inspeção tributária resultantes de métodos indiretos, no que se refere aos anos e aos valores.

	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Poucas vezes	Nunca
Os processos de inspeção abrangem até dois anos de inspeção					
Os processos de inspeção abrangem até três anos de inspeção					
Os valores de correção à matéria tributável são inferiores a 165 mil euros					
Os valores de correção à matéria tributável são entre 165 mil e 830 mil euros					
Os valores de correção à matéria tributável são entre 831 mil euros e 2 milhões de euros					
Os valores de correção à matéria tributável são superiores a 2 milhões de euros					

5.2. Considerando a sua experiência, indique a regularidade com que ocorreram correções da matéria coletável nos impostos que se seguem:

	Sempre	Muitas vezes	Algumas vezes	Poucas vezes	Nunca
IRC					
IRS					
IVA					
Outro Imposto					

5.3. Reportando-se às matérias e correções constantes no relatório de inspeção tributária, indique a sua perceção:
(S – Sim; N - Não; SO – Sem opinião)

	S	N	SO
Até 31/12/2021, participou alguma vez num procedimento de revisão em que o SP procedeu ao pagamento/regularização de impostos que, no projeto de relatório de inspeção eram motivo para aplicação de métodos indiretos			
Já, no âmbito da Lei n.º 7/2021, de 26/2, participou alguma vez num procedimento de revisão no qual o SP requereu “Reunião de Regularização” prevista no artigo 58.º-A do RCPITA, tendo sido regularizadas correções projetadas no projeto de relatório da inspeção tributária			
O novo processo de regularização voluntária no âmbito dos procedimentos inspetivos decorrente da Lei n.º 7/2021, de 26/2, contribui para o reforço das garantias do SP			

VI. Questões Éticas e Transparência

6.1. Indique quanto concorda/discorda com as seguintes afirmações, relativas a questões de cariz ético e de transparência.

(1 - Discordo totalmente; 2 - Discordo; 3 - Não concordo nem discordo; 4 - Concordo; 5 - Concordo totalmente)

	1	2	3	4	5
Existe conflito de interesse pelo facto do sorteio/nomeação do perito independente ser realizado pela AT.					
O PI não deve ser influenciável por pressões externas.					
O PI não deve ter quaisquer relações externas que possam influir na sua independência e imparcialidade.					
É importante a criação de um código de conduta para a figura do PI, afim de preservar a integridade e a imparcialidade neste mecanismo de resolução de litigância fiscal.					
É importante a criação de um modelo de relatório/laudo para o parecer do PI.					
A avaliação que faz do procedimento de revisão da matéria tributável é positiva.					
A figura do perito independente é importante para a justiça fiscal portuguesa.					

6.2. Considerando a sua experiência no exercício das funções de PI indique, para as situações seguintes, a regularidade em que ocorreram:

6.2.1. Ter de pedir escusa da função por ter prestado serviços a qualquer título há menos de três anos ao sujeito passivo que fez o pedido de revisão da matéria tributária:

- Sempre
 Muitas Vezes
 Algumas Vezes
 Poucas Vezes
 Nunca

6.2.2. Ter de pedir escusa por ter relações próximas ou não ter o distanciamento devido em razão de outros interesses diretos ou indiretos com o sujeito passivo e/ou peritos, em especial durante o processo fiscal em apreciação:

- Sempre
 Muitas vezes
 Algumas vezes
 Poucas vezes
 Nunca

Comentários finais (opcional):

Agradeço a sua colaboração!

Anexos

Anexo 1. Listagem distrital de Peritos Independentes, elaborada pela Comissão Nacional de Revisão, publicada em 2004 em

N.º 28 — 3 de Fevereiro de 2004

DIÁRIO DA REPÚBLICA — II SÉRIE

1861

Manuel David Rodrigues Leite de Assunção.
Rui Manuel Correia de Pinho.
Telmo Manuel Rebola Pascoal.

Distrito de Beja

Carlos Correia de Matos.
Fernando Ceita da Silva.
João Leocádio Galo Casadinho.
José Manuel Parada Ramos.
Maria do Rosário da Conceição Mira de Carvalho.

Distrito de Braga

Ana Maria de Oliveira Inverneiro Resende Neiva.
António Armando Marques Coelho de Meireles.
António Carlos da Silva Santos.
António Fernando Correia Pacheco.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
Armindo Fernandes da Costa.
Carlos Alberto da Silva e Cunha.
Carlos Correia de Matos.
Fernando Virgílio Cabral Macedo.
Francisco Agostinho Martins da Costa.
Francisco Paiva Campos.
Ismael Resende Neiva.
João Manuel Trigo de Moraes.
Jorge Manuel Oliveira da Silva Campos.
Jorge Marques Pereira Ribeiro.
José Augusto da Silva Mendes.
José Augusto Leal Pereira.
José Francisco Cortes Mendez.
Luís Manuel Moura Esteves.
Manuel Cabão Pires.
Manuel David Rodrigues Leite de Assunção.
Manuel Fernando Rocha Rodrigues.
Manuela Fernanda Barroso Vilela Ferreira.
Maria Paula Fernandes Baia.
Paula Alexandra Monteiro Batista Alves e Sá.
Romeu José Fernandes da Silva.
Rui Alberto Machado de Sousa.
Rui Manuel Correia de Pinho.
Sara Cristina Estrada de Barros.
Sebastião Campos Cruz.

Distrito de Bragança

António Joaquim Ribeiro da Costa.
Carlos Correia de Matos.
Dionísio Santos da Costa.
Fernando Virgílio Cabral Macedo.
Luís Manuel Moura Esteves.
Sílvia Maria dos Santos Costa Gonçalves Nogueiro.

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

Comissão Nacional de Revisão

Aviso n.º 1322/2004 (2.ª série). — Nos termos do n.º 1 do artigo 94.º da lei geral tributária, publica-se a lista dos peritos independentes elaborada pela Comissão Nacional de Revisão:

Distrito de Aveiro

Ana Maria de Oliveira Inverneiro Resende Neiva.
Ángelo Manuel de Oliveira Couto.
António Armando Marques Coelho de Meireles.
António Fernando Correia Pacheco.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
António José Matos Loureiro.
Cândida Manuela Raimundo Ferreira.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Alves Ribeiro.
Carlos Correia de Matos.
Carlos Manuel Pereira da Silva.
Fernando Virgílio Cabral Macedo.
Ismael Resende Neiva.
João Paulo Raimundo Henriques Ferreira.
João Pedro Gomes Pereira de Matos.
Joaquim dos Santos e Silva.
Jorge Humberto Vaz Ribeiro.
Jorge Marques Pereira Ribeiro.
José Augusto Leal Pereira.
José Manuel Parada Ramos.
Justino Gomes Almeida Pereira Alegre.

Distrito de Castelo Branco

António Joaquim Ribeiro da Costa.
António José Matos Loureiro.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
Fernando José Pego Magro.
João Alberto da Cruz Martins.
João António Marrucho de Carvalho.
Joaquim Domingues da Costa.
José Manuel Parada Ramos.
Victor Manuel Lopes Simões.

Distrito de Coimbra

Alberto Henriques de Figueiredo Lopes.
Aníbal dos Santos Almeida.
António Fernando Correia Pacheco.
António José Cardoso Simões.
António José Matos Loureiro.
António Paiva Martinho.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
João Pedro Gomes Pereira de Matos.
Jorge Humberto Vaz Ribeiro.
Jorge Marques Pereira Ribeiro.
José Luís de Sousa Leal.
José Manuel Bernardo Vaz Ferreira.
José Manuel Parada Ramos.

Diário da República

1862

DIÁRIO DA REPÚBLICA — II SÉRIE

N.º 28 — 3 de Fevereiro de 2004

Maria Teresa Escada Fontes.
Rui Manuel Correia de Pinho.

Distrito de Évora

Bruno Belo Tanoeiro Pacheco de Mendonça.
Carlos Correia de Matos.
Fernando Ceita da Silva.
José Manuel Parada Ramos.
Mário José Vicente de Almeida.
Vitor João Amaral Vergamota.

Distrito de Faro

Arlindo Mateus Lourenço.
Bruno Belo Tanoeiro Pacheco de Mendonça.
Carlos Correia de Matos.
João António Correia Vieira Cascao.
José Manuel Parada Ramos.
José Martins Correia.

Distrito da Guarda

Alberto Henriques de Figueiredo Lopes.
Aníbal dos Santos Almeida.
António Bernardo.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
António José Matos Loureiro.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
Fernando José Pego Magro.
João Alberto da Cruz Martins.
João António Marrucho de Carvalho.
Joaquim Domingues da Costa.
Maria Teresa Escada Fontes.
Victor Manuel Lopes Simões.

Distrito de Leiria

António Joaquim Ribeiro da Costa.
António José Matos Loureiro.
Arlindo Mateus Lourenço.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
Fernando Jorge de Sá Pereira.
José Manuel Parada Ramos.
Paulo José Alves Ferreira.
Rui Manuel Oliveira Pedro.
Vitor João Amaral Vergamota.

Distrito de Lisboa

Abílio Ançã Henriques.
Albano de Sena Ferreira.
Alexandre da Paixão Coelho.
Anabela Vieira Lourenço.
António Alexandre Pereira Borges.
António Dias Nabais.
António Francisco Escaraméia Mariquito.
António Joaquim Andrade Gonçalves.
António José Lino Patrocínio Santos.
António Paulo Góis Gouveia.
António Sérgio Gameiro Rosa.
Arlindo Mateus Lourenço.
Bruno Belo Tanoeiro Pacheco de Mendonça.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
Donato José Lourenço Viçoso.
Filomena Maria Pereira Menezes.
Francisco Macedo Tóco.
Francisco Manuel Constantino Pinto.
Gabriel José dos Santos Fernandes.
Geoffrey Michael Fletcher.
Isabel Maria dos Santos Costa Lageira Florindo de Matos Braz.
Jaime Abrantes da Silva Matos.
João Barata Pires Leitão.
João Cabrita Lourenço.
Joaquim Patrício da Silva.
Joaquim Santos Silva.
José Duarte Assunção Dias.
José Francisco Antunes Rodrigues.
José Joaquim Afonso Diz.
José Luís Areal Alves da Cunha.
José Luís de Melo Estima.

José Manuel Parada Ramos.
José Martins Lampreia.
Júlio Andrade Fernandes Mendes.
Júlio Lourenço Alves.
Luís Filipe da Silva Quinaz.
Luís Manuel da Silva Rosa.
Manuel de Oliveira Lima.
Maria Adelaide Melo e Trigo.
Maria Fernanda Barreto Mendonça Colaço.
Maria Luísa Cacirola Costa Marçal.
Maria Natividade Pacheco Marreco Gameiro Fernandes.
Maria Teresa Escada Fontes.
Maria Teresa Machado Gomes.
Maria Teresa Prata Rosa Ferreira Marques.
Mário Filipe Tavares Vale.
Miguel Luís Cortês Pinto de Melo.
Nuno Eduardo Pereira Pinto Fernandes.
Paulo Jorge Kaposztas Marques.
Rashide Elias Peralta.
Rui Gonçalves de Ascensão.
Rui Manuel Oliveira Pedro.
Rui Neves da Silva.
Victor Manuel Bizarro do Vale.
Vitor João Amaral Vergamota.

Distrito de Portalegre

Carlos Correia de Matos.
Francisco Macedo Tóco.
Joaquim Domingues da Costa.
José Manuel Parada Ramos.
Maria do Rosário da Conceição Mira de Carvalho.
Vitor João Amaral Vergamota.

Distrito do Porto

Abílio Alves Andrade Maciel.
Afonso da Cunha Fernandes.
Alberto Manuel Alves da Silva Martins.
Alfredo António Paulino.
Amadeu José Maia Monteiro de Magalhães.
Amílcar Teixeira da Silva.
Ana Jorge Neves de Barros.
Ana Maria de Oliveira Inverneiro Resende Neiva.
António Armando Marques Coelho de Meireles.
António da Agonia Gonçalves Dias.
António Fernando Correia Pacheco.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
António José dos Anjos.
Augusto Moreira Azevedo.
Cláudio Awelino Ribas Pacheco.
Carlos Alberto Freitas dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
Carlos Manuel dos Santos Faria Moreno Governador.
Dionísio Santos da Costa.
Fernando da Silva Rente.
Fernando Manuel de Magalhães Teixeira Pinto.
Fernando Virgílio Cabral Macedo.
Filipe Manuel Monteiro Vieira Mendes.
Francelina Maria Nogueira Maia Gomes.
Hélder Pires de Castro.
Hélder Silvério Borges.
Ismael Resende Neiva.
João Carlos Cruzeiro da Silva.
João Rodrigues Fernandes.
Jónatas de Jesus Margarida.
Jorge Marques Pereira Ribeiro.
José Augusto da Silva Mendes.
José Augusto Leal Pereira.
José Fernando de Sá Reis.
José Pinto de Almeida Soutinho.
José Rodrigues de Jesus.
Leonardo Pires Cerejeira.
Luís Fernando Moreira Ribeiro.
Luís Manuel Moura Esteves.
Manuel David Rodrigues Leite de Assunção.
Manuela Fernanda Barroso Vilela Ferreira.
Maria Fátima Pereira Fialho.
Maria Fátima Serrano Marante.
Maria Graça Ferreira Gonçalves Lobato.
Maria Paula Fernandes Bala.
Rodrigo Bruno de Magalhães Ribas Pacheco.
Romeu José Fernandes da Silva.
Rui Manuel Correia de Pinho.

Sara Cristina Estrada de Barros.
Vitor Manuel de Lima Lobato.

Distrito de Santarém

Alexandre da Paixão Coelho.
António Joaquim Andrade Gonçalves.
Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Correia de Matos.
Fernando da Piedade Cruz.
Geoffrey Michael Fletcher.
Isabel Maria dos Santos Costa Lageira Florindo de Matos Braz.
Jaime Abrantes da Silva Matos.
José Manuel Parada Ramos.
Luís Filipe da Silva Quinaz.
Luís Manuel da Silva Rosa.
Manuel de Oliveira Lima.
Maria Fernanda Barreto Mendonça Colaço.
Maria Natividade Pacheco Marreneca Gameiro Fernandes.
Mário Filipe Tavares Vale.
Rashide Elias Peerally.
Rui Manuel Oliveira Pedro.
Rui Neves da Silva.
Vitor João Amaral Vergamota.

Distrito de Setúbal

Alexandre de Paixão Coelho.
António Joaquim Andrade Gonçalves.
Carlos Correia de Matos.
Dina Teresa Frazão Vasques Paulo.
Geoffrey Michael Fletcher.
Isabel Maria dos Santos Costa Lageira Florindo de Matos Braz.
Jaime Abrantes da Silva Matos.
José Manuel Parada Ramos.
Lino António Gonçalves Correia.
Luís Filipe da Silva Quinaz.
Luís Manuel da Silva Rosa.
Manuel de Oliveira Lima.
Maria Fernanda Barreto Mendonça Colaço.
Maria Natividade Pacheco Marreneca Gameiro Fernandes.
Mário Filipe Tavares Vale.
Rashide Elias Peerally.
Rui Manuel Oliveira Pedro.
Rui Neves da Silva.
Vitor João Amaral Vergamota.

Distrito de Vianna do Castelo

Amadeu da Conceição Moreira Rodrigues Cambão.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
Carlos Correia de Matos.
Fernando Virgílio Cabral Macedo.
Francisco Agostinho Martins da Costa.
Ismael Resende Neiva.
Jorge Marques Pereira Ribeiro.
Luís Manuel Moura Esteves.
Manuel de Oliveira Lima.
Rui Dário Carvalhido Parente Novo.
Rui Manuel Correia de Pinho.

Distrito de Vila Real

Ana Maria de Oliveira Inverneiro Resende Neiva.
António Fernando Ledo de Matos.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
Carlos Correia de Matos.
Fernando Virgílio Cabral Macedo.
Ismael Resende Neiva.
José Alberto Figueiredo da Fonseca Lima.
José Augusto Leal Pereira.
Luís Manuel Moura Esteves.
Romeu José Fernandes da Silva.
Rui Carvalho Martins.
Rui Manuel Correia de Pinho.

Distrito de Viseu

Alberto Henriques de Figueiredo Lopes.
Anabela Santos de Sousa.
Aníbal dos Santos Almeida.
António Armando Marques Coelho de Meireles.
António Joaquim Ribeiro da Costa.
António José Matos Loureiro.

Carlos Alberto Marques dos Santos.
Carlos Alberto Moura Cabral.
Carlos Correia de Matos.
Carlos Manuel dos Santos Faria Moreno Governa.
Fernando José Pego Magro.
João Carlos de Figueiredo Loureiro.
Jorge Marques Pereira Ribeiro.
José Manuel Parada Ramos.
Manuel Marques da Costa Figueiredo.
Maria Teresa Escada Fontes.
Pedro Alexandre Canavarro Arraya Mendes Paulo.
Vitor Manuel Lopes Simões.

Região Autónoma dos Açores

Armando Duarte Pereira Nunes.
Maria Fátima Pereira Fialho.
Maria Manuela de Lemos Cardoso.

Região Autónoma da Madeira

João Gabriel Fernandes Caldeira.
Maria Fátima Pereira Fialho.

16 de Janeiro de 2004. — O Presidente, *Rogério Fernandes Ferreira*.