

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

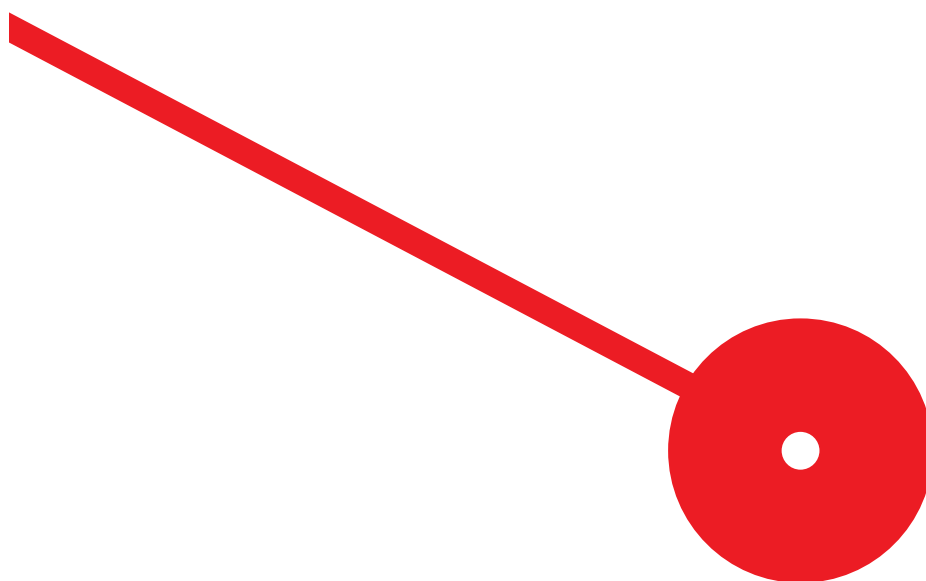
M

MESTRADO
Contabilidade e Finanças

O contencioso tributário em Portugal – Meios de atuação do contribuinte

Rosa Maria da Silva Soares

12/2020



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

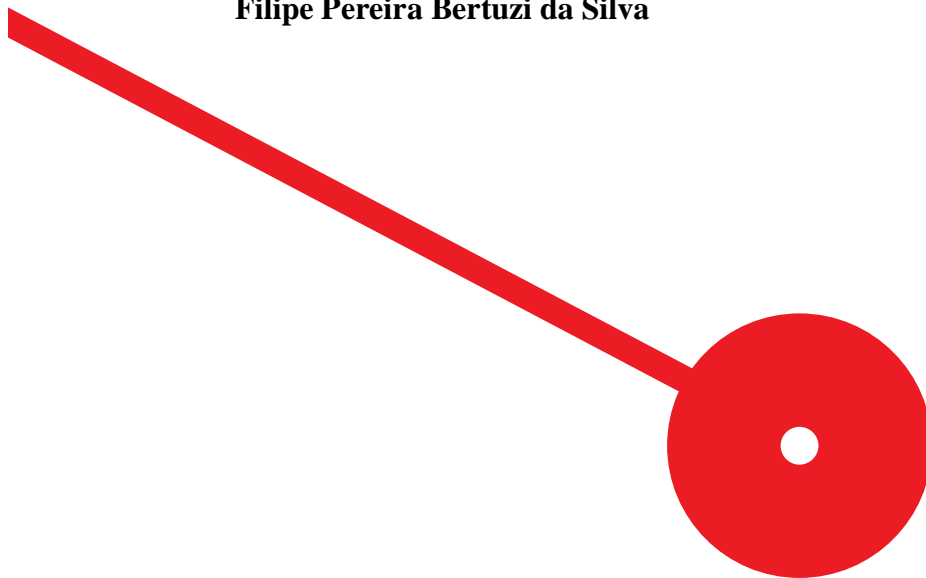
MESTRADO
Contabilidade e Finanças

O contencioso tributário em Portugal – Meios de atuação do contribuinte

Rosa Maria da Silva Soares

Dissertação de Mestrado

apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob orientação do Professor Dr. Rui Filipe Pereira Bertuzi da Silva



Resumo:

O presente trabalho de investigação, tem como tema “O contencioso tributário em Portugal – Meios de atuação do contribuinte”, tendo como meu objetivo apurar competências sobre como atuar numa situação de contencioso tributário, através das diversas formas de agir, comprovadas pelos vários profissionais de contabilidade, bem como, pela opinião dos distintos autores que vão surgindo ao longo do trabalho. Para além de ser um tema sempre atual e cada vez mais presente na vida da generalidade dos contribuintes, por esse motivo, reveste – se de extrema importância, dada a sua complexidade na sua abordagem, uma vez que, a maioria dos processos de contencioso tributário são morosos, incitando milhares de euros do estado por cobrar no *timing* adequado, influenciando tal-qualmente, a proteção dos direitos e benefícios dos contribuintes. Desta forma, procurei entender quais têm sido as solvências impostas pelo estado para uma diminuição de processos de litígio fiscal, bem como, para o melhoramento notório da taxa de sucesso nos processos pendentes.

Será iniciado com a revisão da literatura, abordando os temas a meu mais relevantes do contencioso tributário, sendo dado especial ênfase, ao tema garantias dos contribuintes no âmbito de processos tributários, e posteriormente será feita uma abordagem sobre o papel dos contabilistas certificados perante processos de contencioso tributário. Prosseguir-se-á a análise de um estudo de caso, tendo sido examinadas as estatísticas disponibilizadas pela autoridade tributária e aduaneira referentes aos últimos três anos. Por fim, foi possível concluir, que aos contribuintes entre outros benefícios, são dadas garantias que visam a sua defesa perante atos ilegais da administração tributária, e que as garantias enunciadas ao longo do trabalho, visam essa defesa.

Palavras-chave: Justiça Tributária, Contencioso Tributário, Garantias dos Contribuintes, Contabilistas Certificados, Obrigações fiscais, Contribuinte.

Abstract

The present research work has as its theme “Tax litigation in Portugal - Means of action of the taxpayer”, with the aim of ascertaining competences on how to act in a tax litigation situation, through the different ways of acting, proven by the various tax professionals. accounting, as well as, by the opinion of the different authors that emerge throughout the work. In addition to being a topic that is always up to date and increasingly present in the life of most taxpayers, for this reason, it is extremely important, given its complexity in its approach, since most of the tax litigation processes they are time consuming, inciting thousands of euros from the state to charge at the appropriate time, influencing, as such, the protection of taxpayers' rights and benefits. In this way, I tried to understand what the solvencies imposed by the state have been for a reduction in tax litigation processes, as well as for the notable improvement of the success rate in pending cases.

It will start with a review of the literature, addressing the most relevant topics of my tax litigation, with a special emphasis on the topic of taxpayer guarantees in the context of tax proceedings, and then an approach will be made on the role of certified accountants before tax litigation. tax litigation. The analysis of a case study will continue, having examined the statistics provided by the tax and customs authority for the last three years. Finally, it was possible to conclude that taxpayers, among other benefits, are given guarantees that aim to defend themselves against illegal acts by the tax administration, and that the guarantees stated throughout the work, aim at this defense.

Keywords: Tax Justice, Tax Litigation, Taxpayers Guarantees, Certified accountants, Tax Obligations, Taxpayer.

Lista de Abreviaturas

AL – Autoliquidação

AT – Autoridade Tributária

Art.º - Artigo

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CC – Contabilista Certificado

CGAA – Cláusula Geral Anti Abuso

CPA – Código do Processo Administrativo

CPCI – Código do Processo das Contribuições e Impostos

CPP- Código do Processo Penal

CPPT- Código do Procedimento e Processo Tributário

CPT – Código do Processo Tributário

CPTA – Código no Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

EOCC – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados

IES/DA – Informação Empresarial Simplificada/ Declaração Anual

IRC – Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

PC – Pagamento por conta

QUAR – Quadro de Avaliação e Responsabilização

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RF – Retenção na Fonte

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

RJAT – Regime Jurídico de Arbitragem em Matéria Tributária

SEAF – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

Segs - Seguintes

SIAT – Sistema de Inquéritos da Administração Tributária e Aduaneira

STA - Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCA – Tribunal Central Administrativo

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Nível do cumprimento das obrigações declarativas (%): 2017 / 2019.....	45
Gráfico 2 - Capacidade de resposta via do e-balcão: 2017 / 2019	47
Gráfico 3 - Avaliação dos serviços disponibilizados no Portal das Finanças (canal internet), por grupos de utilizadores, em 2017	48
Gráfico 4 - Avaliação dos serviços prestados em 2018 através do Portal da AT.....	49
Gráfico 5 - Avaliação dos serviços prestados em 2019 através do Portal da AT.....	49
Gráfico 6 - Fatores de comparabilidade com outros portais por categoria - 2018.....	50
Gráfico 7 - Fatores de comparabilidade com outros portais por categoria - 2019.....	51

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Derrogação do Sigilo Bancário.....	9
Tabela 2 - Sindicato do Ato de Liquidação	12
Tabela 3 - Erros em atos realizados pelos Contribuintes – AL, RF e PC.....	13
Tabela 4 - Atos Tributários ou em Matéria Tributária	14
Tabela 5 - Processo de Execução Fiscal	16
Tabela 6 - Infrações Tributárias de Natureza Contraordenacional	17
Tabela 7 - Prestação de Informação através da passagem de Certidão	20
Tabela 8 - Informação Vinculativa	20
Tabela 9 - Forma e Perfeição das Notificações	22
Tabela 10 - Exercício do Direito de Audição.....	23
Tabela 11 - Prazos de Caducidade do direito à Liquidação dos Tributos	25
Tabela 12 - Direito à Redução da Coima.....	27
Tabela 13 - Suspensão do Processo de Execução Fiscal	28
Tabela 14 - Direito a Juros Indemnizatórios.....	30
Tabela 15 - Cumprimento das Obrigações Fiscais e Aduaneiras - 2017	41
Tabela 16 - Cumprimento das Obrigações Fiscais e Aduaneiras – 2017 / 2018.....	43
Tabela 17 - Nível de Cumprimento das Obrigações Declarativas, em 2018	43
Tabela 18 - Nível do cumprimento das obrigações declarativas – 2017 / 2018 / 2019.	44
Tabela 19 - Nível de Cumprimento das Obrigações Declarativas: 2018 / 2019	44

índice

Resumo:.....	III
Abstract.....	IV
Lista de Abreviaturas.....	V
Lista de Gráficos.....	VI
Lista de Tabelas.....	VII
Índice de Anexos.....	IX
Capítulo I – Introdução.....	1
1.1. Introdução	1
Capítulo II – Revisão da Literatura.....	3
2.1 As garantias dos contribuintes perante a administração fiscal no âmbito do processo tributário	3
2.2 O papel dos contabilistas certificados no processo judicial tributário	33
2.2.1 Regime Jurídico do Justo impedimento	36
Capítulo III – Metodologia de Investigação.....	39
3.1 Estudo de Caso	39
3.2 Técnica de recolha de dados–a entrevista	39
Capítulo IV – Análise de Resultados.....	41
4.1 Análise dos resultados obtidos	41
4.1.1 O cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras	41
4.1.2 Inquéritos de avaliação da satisfação dos utentes – SIAT	48
Capítulo V - Conclusão.....	52
Bibliografia.....	56

Documentos Oficiais

Legislação ou Normas

Anexos

Índice de Anexos

Anexo I – Guião das entrevistas.....	iv
Anexo II – Requerimento para utilização da entrevista e uso da mesma para fins académicos.....	vi
Anexo III – Declaração de autorização de utilização da entrevista e uso da mesma para fins académicos.....	viii
Anexo IV – Transcrição das entrevistas.....	x

Capítulo I – Introdução

1.1. Introdução

O tema apresentado, teve como minha motivação, o interesse pessoal e profissional, no sentido de perceber o modo de atuação dos contribuintes perante a autoridade tributária no âmbito do contencioso tributário.

A presente pesquisa, consistiu numa abordagem exploratória, de carácter qualitativa. Desta forma, serão executadas entrevistas a alguns contabilistas, sediados na região do grande Porto, com a propósito de apurar a sua perceção sobre o contencioso tributário e as suas condicionantes.

Pretendo explorar o ponto de situação do cumprimento das obrigações fiscais nos últimos três anos, assim como, qual o papel dos contabilistas certificados no âmbito dos processos judiciais tributários. Pretendo também neste contexto, desenvolver a questão das garantias dos contribuintes, como forma de acautelar e reagir contra um possível trabalho ilícito das funções da administração tributária.

Porém, nos dias de hoje, é normal a presença de algum conflito tributário, e apesar de se considerar normal, poderá ser interpretado como um problema.

Segundo Nóvoa, (2002) cita que “Nas sociedades modernas não se pode negar a importância do conflito tributário. A administração tributária, que aplica a lei, possui um legítimo interesse em maximizar a arrecadação dentro do permitido pela norma, enquanto o particular possui o legítimo direito de pagar o menos possível, também dentro da legalidade”.

Também Ferreira Lapatza (2005) refere que “A visão de um sistema fiscal claro, simples, coerente e estável certamente não corresponde à realidade atual. Com frequência se tem constatado o carácter metucioso, excessivo, casuístico e complexo da norma tributária, em cuja redação se utiliza uma linguagem esotérica e obscura que não é mais do que o resultado de uma mistura atropelada da linguagem técnica do direito, da economia e da contabilidade. Uma norma instável, cujas alterações constantes obedecem muitas vezes a necessidades de

propaganda eleitoral que usa a escuridão da linguagem técnica fiscal para esconder o seu vazio”.

Perante o elevado volume de processos que existem atualmente no nosso país, este torna se preocupante, pois coloca a nossa justiça tributária em causa.

Atualmente, é indiscutível o aumento da eficiência da administração fiscal. Todavia, é também incontroversa a consciência dos contribuintes sobre os direitos que estes podem exercer perante a administração fiscal.

A melhoria dos sistemas de informação da autoridade tributária, tem sido um aspeto de extrema preocupação, reforçando a sua base de dados de gestão, através de um sistema que permita centralizar um elevado volume de dados para uma melhor interpretação do contribuinte, chamadas as soluções de *Business Intelligence*. possibilitando assim, a partilhada de resultados. Com a implementação destes mecanismos mais recentes, passa a ser notório o aumento de processos de contencioso, derivado do aumento do pagamento de impostos, havendo por vezes erros por parte da autoridade tributária, pois o processamento dos pagamentos de dívidas é tão moroso, que acabam por ser geradas penhoras indevidas. Também Vasques (2011), dizia que “o dever de pagar impostos constitui, por isso, uma das marcas distintivas mais profundas da moderna vida em sociedade, exprimindo o mais grave e controverso ato ablativo praticado pelo poder público sobre o património particular”.

Assim, no primeiro capítulo será realizada, uma introdução ao trabalho a desenvolver, começando por uma análise às garantias dos contribuintes perante a administração fiscal no âmbito do processo tributário, ao papel dos contabilistas certificados no âmbito de processos de contencioso tributário, será ainda feita uma abordagem à matéria do regime jurídico do justo impedimento associado aos contabilistas certificados. No capítulo dois, será abordada a metodologia adotada, onde será referida a técnica de recolha de dados usada sobre o tema, no meu trabalho de investigação. No terceiro capítulo, irei analisar os inquéritos de avaliação da satisfação dos utentes da autoridade tributária decorrente dos últimos três anos, assim como, será feita uma análise às estatísticas, sobre o nível de cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras, por parte dos contribuintes nos últimos três anos.

No quarto capítulo, será apresentada a conclusão do meu estudo empírico.

Capítulo II – Revisão da Literatura

2.1 As garantias dos contribuintes perante a administração fiscal no âmbito do processo tributário

Conforme o disposto no artigo 55.º da Lei Geral Tributária, “[a] administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários.”

Quer o disposto no referido artigo dizer, que a atuação da administração tributária, rege-se por um conjunto de primórdios que possibilitam beneficiar os contribuintes.

Segundo Sanches (2010), referia que, “a existência de garantias dos contribuintes é uma condição essencial para que haja um Estado de Direito, que nunca existirá onde combater o arbítrio administrativo. Mas as garantias dos contribuintes devem coexistir com poderes administrativos que tornem possível um efetivo controlo fiscal, condição de justiça na aplicação das leis fiscais”.

As garantias dos contribuintes, surgem assim como meio de precaução contra eventuais práticas ilegais no exercício da autoridade tributária.

Por obrigação constitucional, o legislador, estabeleceu meios de proteção que colocou à disposição dos contribuintes como forma de reação contra comportamentos abusivos ou atos ilegais das entidades administrativas.

Aos contribuintes, inquestionavelmente, são devidos o cumprimento dos seus deveres tributários. Contudo, estes acarretam o respeito pelos seus direitos e pelas garantias que a lei lhes garante de forma clara e indubitável, sendo imprescindível que todos os contribuintes conheçam os seus direitos e garantias.

Um dos motivos de proteger o contribuinte contra juízos do estado é a existência do princípio da legalidade tributária de acordo com o artigo 8.º, nº 1 da LTG, “[a] incidência, a taxa, os

benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra - ordenações fiscais”, impondo limites ao poder do estado no momento de tributar.

Neste sentido, Nabais (2015) refere que, “a existência de um conjunto de princípios jurídico constitucionais disciplinadores quer do quem, do como e do quando tributar, quer do que e do quanto tributar, estabelecendo assim toda uma teia de limites à tributação”.

Por outro lado, de acordo com Domingos (2013), cita que, “a diversidade de impostos existentes no Ordenamento-jurídico português, as bases de incidência, a diversidade de taxas, a proliferação de isenções, exceções e benefícios fiscais, são fatores que contribuem para a complexidade do sistema fiscal, põem em causa princípios como a igualdade e a equidade e conduzem ao avolumar do litígio fiscal”.

Sendo certa a legitimidade do estado de arrecadar receitas fiscais, o mesmo tem de obedecer aos princípios fundamentais consagrados no artigo 266.º da CRP, bem como, corporalizados em regras da LGT, especialmente no título relativo ao procedimento tributário conforme os artigos 54.º a 60.º-A da LGT.

Como diz Nabais (2015), “o imposto, enquanto receita que exprime um dever coletivo de financiamento da comunidade, representa o preço que pagamos por termos uma sociedade assente na ideia de liberdade ou, que é o mesmo, assente no prévio reconhecimento dos direitos, liberdades e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações”.

Também no artigo 268.º da CRP, são adaptados os direitos e garantias dos administrados elementares ao exercício da cidadania e da dignidade da pessoa humana. Sendo de extrema importância no exercício dos direitos dos cidadãos e de todos os que, de uma forma direta ou indireta, participam no crescimento e progresso da atividade económica.

Por outro lado, de acordo com n.º 1 do art.º 20.º da CRP e do art.º 9.º n.º 1,2 e 3 da LGT, para a execução das garantias constitucionais, os contribuintes podem ficar crentes que “ a todos é garantido o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos”, não havendo a possibilidade de recusa por escassez de meios económicos, assim como, “ todos os atos em matéria tributária que lesem direitos ou

interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei”, não ficando de parte “o direito de reclamação, impugnação ou recurso, não obstante a possibilidade de renúncia expressa, nos termos da lei”.

Segundo Rocha (2012) refere que, “Ressalta à evidência, a utilização das reclamações e impugnações com efeito suspensivo como modo de adiar ou protelar o pagamento de uma dívida que é abstratamente exigível, no sentido de vertida já em ato administrativo com força executiva, utilizando-se, por exemplo, a impugnação judicial e requerendo-se a prestação de garantia adequada como meio de obter a suspensão da liquidação subjacente. Se tal for feito, compreensivelmente, e se a impugnação for indeferida, o pagamento respetivo apenas será feito num momento bastante mais avançado, o que pode consistir em vantagem substancial para o agente económico que assim procede”.

Contextualização Histórica

O artigo 14.º do CPCI instituía que “constituem garantias gerais do contribuinte além das estabelecidas nas leis especiais de tributação:

- a) O esclarecimento, pelos serviços competentes da administração fiscal, acerca da interpretação das leis tributárias e do modo mais cómodo e seguro de lhes dar cumprimento;
- b) A informação sobre a sua concreta situação tributária;
- c) O benefício da redução da multa nos casos de pagamento espontâneo”.

Com a entrada em vigor, em 1 de julho de 1991, do CPT, cujas normas do art.º 19.º dispunham que “são, designadamente, garantias dos contribuintes:

- ✚ O direito à informação;
- ✚ A fundamentação e notificação de todos os atos praticados em matéria tributária que afetem os seus direitos e interesses;
- ✚ Os direitos de reclamação, impugnação, audição e oposição;
- ✚ O direito a juros indemnizatórios;

- ✚ O direito à redução das coimas em caso de pagamento antes da instauração do respetivo processo contra-ordenação”.

Por outro lado, conforme o disposto no n.º 3 do art.º 59.º da LGT “[a] colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

- a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações;
- b) A publicação, no prazo de 30 dias, das orientações genéricas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- c) A assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios;
- d) A notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos;
- e) A prestação de informações vinculativas, nos termos da lei;
- f) O esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias;
- g) O acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse direto, pessoal e legítimo;
- h) A criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos;
- i) A publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária;
- j) O direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela direção dos procedimentos que lhes respeitem;
- k) A comunicação antecipada do início da inspeção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo;
- l) Informação ao contribuinte dos seus direitos e obrigações, designadamente nos casos de obrigações periódicas;
- m) A interpelação ao contribuinte para proceder à regularização da situação tributária e ao exercício do direito à redução da coima, quando a administração tributária detete a prática de uma infração de natureza não criminal.”.

Quanto à sua caracterização, as garantias podem ser consideradas de âmbito administrativa ou judicial.

Relativamente às garantias administrativas, estas podem ser impugnatórias e não impugnatórias.

As garantias impugnatórias visam a contestação da legalidade dos atos da administração tributária, levando no caso de ilegalidades, à anulação dos atos tributários ou em matéria tributária.

As garantias impugnatórias, podem derivar de:

- ✚ processos de contraordenação, dando esta acesso a defesa de acordo com os art.º 70 e art.º 80 do RGIT;
- ✚ processos de execução fiscal, por oposição judicial (art.º 203 do CPPT), embargos de terceiro (art.º 237 do CPPT), e por reclamação dos atos do órgão de execução fiscal (art.º 276 do CPPT);
- ✚ processo penal tributário (inquérito), princípio contraditório (art.º 32 do CRP).

Por outro lado, as garantias impugnatórias podem proporcionar diversos tipos de procedimentos:

1. Procedimento de inspeção tributária;
2. Procedimento de avaliação de matéria tributável;
3. Procedimento de derrogação de sigilo bancário;
4. Procedimento de aplicação de cláusula geral anti abuso;
5. Procedimento de adoção de providências cautelares;
6. Procedimento de liquidação;
7. Procedimento de classificação, origem ou valor aduaneiro das mercadorias;
8. Procedimento de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
9. Procedimento de práticas de atos ou tomada de decisões em matéria tributária;
10. Procedimento de prestação de informação.

1. Procedimento de inspeção tributária

O contribuinte, apesar de ter ou não procedido ao cumprimento das suas obrigações tributárias, poderá ser alvo de uma conduta de inspeção no sentido de apuramento da situação tributária e, igualmente, de verificar se a prestação tributária e o cumprimento das obrigações acessórias foram efetuados nos termos prescritos na lei ou se em contrapartida, existem irregularidades.

No princípio do contraditório, de acordo com o disposto no artigo 9.º do RCPITA, define que “O princípio do contraditório não pode pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária, nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhes exigem.”. Isto significa que no caso de haver atos de natureza inspetiva, não há lugar a nenhum tipo de impugnação, pois os mesmos estão enquadrados no princípio do contraditório, seja perante um diálogo entre o inspetor tributário e o contribuinte, ou no exercício do direito de audição na sequência da notificação do projeto de relatório ao sujeito passivo.

Também o artigo 11.º do RCPITA, “O procedimento de inspeção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adotadas ou de quaisquer outros atos, nos termos da lei.”

2. Procedimento de avaliação de matéria tributável

O contribuinte cumprindo com as suas obrigações tributárias, quer as de natureza acessória, quer as suas obrigações principais, consagradas no artigo 31.º da LGT, a matéria tributável do sujeito passivo da relação jurídica tributária, será sempre apurada com base nas regras do sistema de avaliação direta, ou seja, com base na determinação do valor real dos rendimentos.

Por outro lado, a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Tributária disponha. Porém, a aplicação de ambas é da competência da administração tributária.

3. Procedimento de derrogação de sigilo bancário

Nos termos dos art.º s 63.º-A a 63.º-C da LGT, a administração tributária, pode aceder a informação bancária, comprovando – se necessária para o apuramento da situação tributária do contribuinte.

De acordo com os normativos do art.º 63.º-B da LGT, conforme o despacho do Diretor-Geral da administração tributária, ou dos seus substitutos legais, com fundamentação clara dos motivos concretos que justificam a derrogação do sigilo bancário, a administração tributária, pode aceder a todas as informações ou documentos bancários, assim como a informações ou documentos de outras entidades financeiras.

No prazo de 30 dias, o Diretor-Geral da AT, tem de informar a sua decisão, alegando as razões que justificam o pedido de acesso à informação bancária, devendo o contribuinte ser notificado, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º - B.

Perante a notificação, nos termos do n.º 5 do artigo 63.º-B da LGT e do artigo 146.º-B do CPPT, o contribuinte pode, no prazo de 10 dias a contar da notificação, interpor recurso judicial para o juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, conforme tabela ilustrativa.

O recurso judicial tem de ser entregue no tribunal administrativo e fiscal (TAF).

Tabela 1 - Derrogação do Sigilo Bancário

Tipologia	Base legal	Recurso Judicial
Informação referente a operações financeiras	Art.º 63.º-A da LGT	Efeito devolutivo
Sujeito passivo da RJT alvo do procedimento de inspeção tributária	n.º 1 do art.º 63.º-B da LGT	Efeito devolutivo
Familiar ou terceiro	n.º 2 do art.º 63.º-B da LGT	Efeito suspensivo
Entidade em relação de domínio	n.º 7 do art.º 63.º-B da LGT	Efeito devolutivo
Prazo do recurso judicial	10 dias a contar da notificação da decisão do Diretor-Geral	

Fonte: elaboração própria

Tabela 1 - Derrogação do Sigilo Bancário (continuação)

<p>Invocação de sigilo profissional</p>	<p>A derrogação do sigilo bancário não pode ser efetuada por ato administrativo, carece de autorização do Tribunal da Comarca competente –n.º 6 do art.º 63.º da LGT.</p>	
<p>Recurso judicial: decisão desfavorável ao contribuinte</p>	<p>Recurso jurisdicional no prazo de 10 dias –art.º 279.º e seguintes do CPPT</p>	<p>Para o TCA Para o STA, quando a matéria controvertida for exclusivamente de direito</p>

Fonte: elaboração própria

4. Procedimento de aplicação de cláusula geral anti abuso

A aplicação da cláusula geral anti abuso é prévia e obrigatoriamente autorizada, após a audição do contribuinte, nos termos do art.º 60.º da LGT e no prazo de 30 dias, pelo Diretor-Geral da AT.

As cláusulas específicas de anti abuso inseridas nos diversos códigos fiscais estão sujeitas a um procedimento próprio previsto no art.º 63.º da LGT, pelo que a sua aplicação é feita diretamente no âmbito da execução dos atos inspetivos no desenvolvimento do procedimento de inspeção tributária, provocando, quando for o caso, as inerentes correções à matéria tributável, desta forma de acordo com o n.º1 do artigo 63.º, “A liquidação de tributos com base na disposição anti abuso constante do n.º 2 do artigo 38.º da lei geral tributária segue os termos previstos neste artigo.”

Face à revogação do n.º 10 do artigo 63.º do CPPT, a aplicação da cláusula geral anti abuso ou das cláusulas específicas, caso o contribuinte discorde das razões que determinaram a sua aplicação ou pretender invocar qualquer outro tipo de ilegalidade, apenas pode fazê-lo mediante interposição de impugnação judicial contra o ato de liquidação do tributo, no prazo de três meses a contar do termo do prazo de pagamento, conforme decorre da alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

De acordo com Ribeiro (2012), “as garantias dos contribuintes, inseridas no âmbito mais lato do Estado de Direito, assumem um papel de especial relevo na defesa das posições jurídicas subjetivas. E de entre elas não pode deixar de reconhecer-se um papel particular à

ação dos Tribunais no controlo da atividade administrativa e na defesa daquelas posições jurídicas”.

5. Procedimento de adoção de providências cautelares

As providências cautelares aplicadas pela Administração Tributária podem ser de natureza administrativa (art.º 51 da LGT e art.º 30 e art.º 31 do RCPITA), ou de natureza judicial (art.º 136 e art.º 140 do CCPT). Ambas dependem da iniciativa da Administração Tributária, todavia, só as de natureza administrativa podem ser tomadas livremente pela AT, na medida em que as providências cautelares de natureza judicial carecem de autorização judicial.

O contribuinte pode acionar meios de defesa para reagir contra a adoção medidas cautelares que visam assegurar os interesses do estado, desde logo através da impugnação judicial, art.º 144 e art.º 279 do CPPT, e art.º 372 CPC.

Por outro lado, as providências cautelares, também podem ser a favor do contribuinte, podendo intervir de acordo com o art.º 147, nº 6, do CPPT, art.º 112 do CPTA.

6. No procedimento de liquidação

Comprovando – se que os dados registados e organizados na contabilidade estão de acordo com a legislação fiscal e comercial, apresentados assim de acordo com a lei, pressupõe-se que as declarações entregues dos contribuintes são verdadeiras e de boa fé.

Na determinação da matéria tributável real, no âmbito do procedimento de inspeção tributária, a administração tributária, procede a correções meramente aritméticas e, em opção, nos casos previstos na lei, à determinação do rendimento normal através da aplicação de métodos indiretos.

Por outro lado, optando pelo a avaliação direta para a avaliação da matéria coletável, e houver correções por parte da administração tributária, caso o contribuinte se discordar, tem de aguardar pela liquidação, visto que a ilegalidade das correções à matéria tributável só pode ser invocada na impugnação do ato de liquidação.

De acordo com os artigos 68.º a 77.º - A do CPPT, o ato de liquidação, sempre que seja efetuado pela Administração Tributária, é impugnável por via administrativa ou por via judicial. Sendo que na via administrativa o meio procedimento mais adequado é a reclamação graciosa.

O ato de liquidação –originário, adicional ou oficioso –tem de ser efetuado e notificado no prazo de caducidade sob pena de ser inválido ou ineficaz.

Por outro lado, se o contribuinte optar por sindicalizar a legalidade do ato de liquidação através da via contenciosa, deve apresentar impugnação judicial, ou seja, solicitar a anulação total ou parcial do ato tributário em causa, com fundamento da sua legitimidade, dirigida ao juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância, de acordo com os artigos 99.º a 126.º do CPPT.

Contudo, existem vários meios para o contribuinte questionar a legalidade dos atos de liquidação de tributos, conforme a tabela ilustrativa a baixo.

Tabela 2 - Sindicato do Ato de Liquidação

Via Administrativa	Via Judicial	Via Arbitral
Reclamação graciosa	Impugnação judicial	Pedido de constituição de tribunal arbitral
Prazo: 120 dias	Prazo: 3 meses	Prazo 90 dias
Isenção de custas	Sujeição a custas	Sujeição a custas
Prazo legal de decisão: 4 meses –n.º 1 do art.º 57.º da LGT	Prazo legal de decisão: 4 meses –n.º 2 do art.º 96.º do CPPT	Prazo legal de decisão: 6 meses –n.º 1 do art.º 21.º do RJAT

Fonte: elaboração própria

Por outro lado, o ato de liquidação, poderá ser feito por requerimento através de petição articulada em triplicado, ou por requerimento enviado por via eletrónica.

No entanto, este obriga à constituição de mandatário judicial se o valor for superior a 10.000€, e o requerimento enviado por via eletrónica, obriga a indicação de um árbitro ou nomeação de árbitro pelo CAAD.

Contudo, ambos carecem de garantia ou de autorização de dispensa de garantia, para ter efeito suspensivo do processo de cobrança coerciva.

7. No procedimento de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta

A autoliquidação é o resultado da quantia calculada pelo contribuinte, de um imposto a entregar à Administração Tributária.

A retenção na fonte e os pagamentos por conta, resultam de um pagamento antecipado do imposto que é devido ao estado no final de cada ano.

Assim, na tabela a baixo, são identificados para cada tipologia de atos realizados pelo contribuinte, os fundamentos, os meios de defesa, os prazos e a base legal.

Tabela 3 - Erros em atos realizados pelos Contribuintes – AL, RF e PC

Erros em atos realizados pelos contribuintes –AL, RF e PC				
Tipologia	Fundamentos	Meios de defesa	Prazos	Base legal
Erro na autoliquidação	Matéria de fato ou matéria de fato e de direito	Reclamação graciosa	2 anos a contar da apresentação da declaração	n.º 1 do art.º 131.º do CPPT
	Matéria de direito e observância das orientações genéricas da AT	Impugnação judicial	3 meses a contar da apresentação da declaração	n.º 3 do art.º 131.º do CPPT
Erro na Retenção na Fonte	Correção nas entregas seguintes		Até 20 de Janeiro do ano seguinte	n.º 2 do art.º 132.º do CPPT
	Matéria de fato ou matéria de fato e de direito	Reclamação Graciosa	2 anos a contar do prazo legal da última entrega	n.º 3 do art.º 132.º do CPPT
	Matéria de direito e observância das orientações da AT	Impugnação Judicial	3 meses a contar do prazo legal da última entrega	n.ºs 1 e 6 do art.º 132.º do CPPT
Erro no Pagamento por Conta	Matéria de fato ou matéria de fato e de direito	Reclamação Graciosa	30 dias a contar do pagamento indevido	n.º 2 do art.º 133.º do CPPT
		Impugnação Judicial	3 meses a contar da notificação da decisão da RG	n.º 1 do art.º 133.º do CPPT

Fonte: elaboração própria

8. No procedimento de classificação, origem ou valor aduaneiro da mercadoria

Esta até à dissolução do Conselho Técnico Aduaneiro, era tratada através de processo próprio no âmbito do contencioso aduaneiro.

O Conselho Técnico-Aduaneiro era responsável pela decisão sobre as contestações de carácter técnico geradas no momento da verificação das mercadorias ou no seu desalfandegamento.

Com a evolução legislativa foram adicionados ao CPPT os artigos 77.º-A e 133.º-A, sendo o meio processual usado, a reclamação graciosa com um prazo de 120 dias, e a impugnação judicial respetivamente, com um prazo de três meses.

9. No procedimento de prática de atos ou tomada de decisões em matéria tributária

Neste procedimento, para a tomada de decisão em matéria tributária, será necessário identificar se estamos perante um ato de liquidação, e assim sendo aplica – se o processo de impugnação judicial, ou se por outro lado, não estamos perante um ato de liquidação sendo aplicada a ação administrativa especial, vigente no artigo 97.º do CPPT.

Na tabela seguinte, será distinguido por tipologia, o procedimento a adotar para cada ato tributário.

Tabela 4 - Atos Tributários ou em Matéria Tributária

Tipologia	Via de opção	Meio processual	Prazo	Base legal
Apreciação da legalidade do ato de liquidação	Administrativa	Reclamação graciosa	120 dias	Art.º 68.º do CPPT
	Judicial	Impugnação judicial	3 meses	Art.º 99.º do CPPT

Fonte: elaboração própria

Tabela 4 - Atos Tributários ou em Matéria Tributária (continuação)

Indeferimento total ou parcial ou revogação de isenções ou outros benefícios fiscais	Administrativa	Recurso hierárquico	30 dias	Art.º 66.º do CPPT
	Judicial	Ação Administrativa Especial	3 meses	Art.º 46.º e seguintes do CPTA
Outros atos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do ato de liquidação	Administrativa	Recurso hierárquico	30 dias	Art.º 66.º do CPPT
	Judicial	Ação Administrativa Especial	3 meses	Art.º 46.º e seguintes do CPTA

Fonte: elaboração própria

10. No procedimento da prestação de informação

No âmbito da prestação de informação, a administração tributária, tem o dever de conduta a uma correta colaboração com o contribuinte.

De acordo com os artigos 67.º e 68.º da LGT, o direito à informação pode ser de natureza geral ou específica respetivamente.

Por outro lado, o contribuinte tem o direito de consultar os processos pendentes ou arquivados de que é alvo, direito este consagrado no artigo 30.º do CPPT.

Porém, se o contribuinte não obter qualquer resposta por parte da administração tributária, da sua pretensão, sem qualquer justificação, o contribuinte pode requerer notificação do deferimento do acesso aos documentos e processos, ou passagem de certidões, conforme o estabelecido nos artigos 104.º a 108.º do CPTA, e do disposto no artigo 146.º, n.º 1, do CPPT, bem como o disposto no artigo 60.º n.º 2 do CPTA.

No caso de o contribuinte optar por esta via, a intimação assume o carácter de procedimento judicial urgente, podendo ser acionada nos seguintes campos de ação:

✓ No âmbito do processo de execução fiscal

O processo de execução fiscal, é da competência do juiz do Tribunal Tributário de 1.^a instância, conforme o disposto no artigo 103.º da LGT, muito embora, seja instaurado pela administração tributária, administração da segurança social e câmaras municipais e os seus trâmites se desenvolverem nestes serviços.

Neste tipo de procedimento o executado tem sempre o direito de reclamar para o juiz da execução fiscal, sendo este considerado o titular do processo, beneficiando de meios de reação específicos no sentido de garantir a tutela plena e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos do executado e dos demais interessados que tenham legitimidade para intervir no processo de execução fiscal.

Por outro lado, no âmbito do processo de execução fiscal, não é possível recorrer à reclamação graciosa e à impugnação judicial, uma vez que, estas têm por objeto a ilegalidade do ato de liquidação, não sendo o meio processual apropriado para questionar a ilegalidade de atos praticados no processo de execução fiscal, não podendo assim reagir contra qualquer ato ou decisão do órgão da execução ou de outro órgão da Administração Tributária praticado no processo de execução fiscal.

No quadro seguinte, são identificados os meios de reação, o prazo e base legal para cada tipologia de situações que geram processos de execução fiscal.

Tabela 5 - Processo de Execução Fiscal

Tipologia	Meio de reação	Prazo	Base legal
Discussão da exigibilidade da dívida exequenda	Oposição judicial	30 dias após a citação	Art.º 204.º do CPPT
Penhora ou outro ato determinado por decisão judicial incidente sobre bens de terceiro	Embargos de terceiro	30 dias após o conhecimento do ato lesivo	Art.ºs 167.º e 237.º do CPPT
Todos os outros atos lesivos ou ilegais que não sejam fundamento de oposição judicial ou de embargos de terceiro	Reclamação dos atos do órgão da execução fiscal	10 dias a contar da notificação ou do conhecimento do ato lesivo	Art.ºs 276.º a 278.º do CPPT

Fonte: elaboração própria

Tabela 5 - Processo de Execução Fiscal (continuação)

Discussão da ilegalidade do ato de liquidação do tributo constitutivo da dívida exequenda	Reclamação graciosa	120 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário	Art.º 68.º e segs. do CPPT
	Impugnação judicial	3 meses a contar do termo do prazo de pagamento voluntário	Art.º 99.º e segs. do CPPT
	No caso de o executado ser responsável subsidiário os prazos acima indicados contam-se a partir da citação		

Fonte: elaboração própria

✓ **No âmbito do processo de contraordenação**

No processo de contraordenação, se os contribuintes não procederem atempadamente ao cumprimento das obrigações tributárias, então convergem para o exercício de ilícitos fiscais, originando infrações tributárias de natureza contraordenacional ou de natureza criminal.

Proporcionando a aplicação de coimas, sendo que a decisão de aplicação da mesma, deverá estar de acordo com os requisitos consagrados no artigo n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, ao invés, de poder ser suscetível de nulidade, comprometendo a legalidade e a validade dos tramites processuais.

Na tabela seguinte, são descritos os procedimentos a adotar pelo contribuinte no caso de pedido de redução de coima, de acordo com o disposto na lei.

Tabela 6 - Infrações Tributárias de Natureza Contraordenacional

Direito à redução das coimas			
Situações previstas no n.º 1 do artigo 29.º do RGIT	Alíneas a) e b)	Não carece de requerimento	Pagamento no prazo de 15 dias após notificação
	Alínea c)	Carece de requerimento e informação ao inspetor tributário	Pagamento no prazo de 15 dias após notificação

Fonte: elaboração própria

Tabela 6 - Infrações Tributárias de Natureza Contraordenacional (continuação)

Processo de contra- ordenação tributário			
Tipologia	Meio de defesa	Prazo	Base legal
Infrações tributárias de natureza contra-ordenação	Defesa escrita ou verbal	10 dias	Art.º 71.º do RGIT
	Recurso judicial	20 dias	Art.º 80.º do RGIT

Fonte: elaboração própria

✓ No âmbito do processo penal tributário

A prática de atos ilícitos, conduzem a atos de natureza criminal, sendo instaurado um processo de inquérito dirigido ao ministério público.

Os procedimentos a adotar no inquérito instaurado, estão consagrados no artigo 262.º n.º 1 do CPP, “O inquérito compreende o conjunto de diligências que visam investigar a existência de um crime, determinar os seus agentes e a responsabilidade deles e descobrir e recolher as provas, em ordem à decisão sobre a acusação.”

Após a identificação dos indiciados, o órgão da AT competente, procede à constituição de arguidos do agente dos atos ilícitos tributários, de acordo com o disposto no artigo 58.º do CPP, sendo – lhes assegurados, todos os direitos e deveres processuais estabelecidos no artigo 61.º do CPP, podendo se destacar a alínea c), “ Ser informado dos fatos que lhe são imputados antes de prestar declarações perante qualquer entidade”, e a alínea d), “Não responder a perguntas feitas, por qualquer entidade, sobre os fatos que lhe forem imputados e sobre o conteúdo das declarações que acerca deles prestar”.

Contudo, até à sentença de condenação, o arguido presume se inocente, sendo lhe asseguradas todas as garantias de defesa. Porém ao longo de todo o processo criminal, nas suas várias fases de investigação da existência do crime, da responsabilidade dele, etc., é dada relevância ao longo da evolução processual, ao princípio do contraditório, consagrado no artigo 32.º da CRP.

Todavia, nos termos do disposto no artigo, 287 do CPP, o agente ilícito, dispõe de 20 dias a contar da notificação em caso de acusação, para requerer a abertura de instrução.

Nestes termos, se a decisão final for de não pronúncia, o processo é arquivado, caso o contrário, o processo penal tributário, passa para a fase de julgamento, sendo decidida a condenação, ou absolvição do agente ilícito.

Por outro lado, as garantias não impugnatórias, existem para reforçar o bom relacionamento entre a Administração Tributária e os contribuintes. Permitem a cumprimento dos direitos dos contribuintes no âmbito do contencioso tributário, sujeitando a Administração Tributária à prossecução do interesse público e dos princípios legalmente consagrados.

Segundo Martins, J.A. (2015), “Aos contribuintes compete determinar a caracterização dos atos ou decisões lesivas dos seus interesses legalmente protegidos e identificar o meio procedimental ou processual idóneo e adequado a produzir a defesa dos seus direitos ou a formalizar o pedido de anulação do ato ou decisão ilegal”.

Neste seguimento existem diversas garantias não impugnatórias ao dispor dos contribuintes sendo elas as seguintes:

Direito à Informação

O direito à informação por parte do contribuinte, segue o disposto nos artigos 67.º e 68.º da LGT.

A prestação da informação solicitada à administração tributária, no exercício da atividade tributária, e nos seus deveres de cooperação, nos termos da lei, segue os normativos das alíneas a), c), f) e m) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT.

Atualmente esta informação pode ser prestada através de uma certidão emitida diretamente do portal das finanças, nos termos do n.º 1 do art.º 24.º do CPPT, abrangendo os comprovativos de cadastros ou outros elementos em arquivo na Administração Tributária. Em função do tipo de informação requerida, das características do procedimento tributário, a certidão tem a seguinte validade:

Tabela 7 - Prestação de Informação através da passagem de Certidão

Tipo de certidão	Validade	Prorrogação	Limite
Situação Tributária Regularizada	3 meses	Não	3 meses
Outro tipo de certidão	1 ano	Sim	3 anos

Fonte: elaboração própria

Já a informação vinculativa tem de ser requerida pelo contribuinte, através de modelo oficial disponível no portal das finanças, podendo atribuir-se o carácter de informação regra ou de informação urgente.

Para alegar a urgência é necessário a apresentação de uma proposta de enquadramento jurídico-tributário para os fatos em relação aos quais se pretende a prestação de informação vinculativa por parte da Administração Tributária, conforme descrição na tabela seguinte:

Tabela 8 - Informação Vinculativa

Tipologia	Regra	Urgente
Quem pode requerer	O contribuinte e outras pessoas com legitimidade	O contribuinte e outras pessoas com legitimidade
Apresentação de proposta de enquadramento jurídico-tributário	Não	Sim
Dever de entrega de documento sou prestação de esclarecimentos	Sim	Sim
Prazo de prestação da informação pela AT	150 dias	90 dias
Sancionamento tácito	Não	Sim
Caducidade da informação	Sim	Sim
Revogação	Sim	Sim
Pagamento de taxa	Não	Sim

Fonte: elaboração própria

Direito à fundamentação de decisão

A instauração de um procedimento tributário, acarreta, uma sucessão de atos e de formalidades dirigidas à declaração de direitos tributários dos sujeitos da relação jurídica tributária, seja da iniciativa do contribuinte ou da administração tributária, o ato ou a decisão tem de ser fundamentada, com as razões de direito e do fato que a tenham motivado.

A fundamentação constitui assim, uma garantia específica dos contribuintes, decorrente do n.º 3 do artigo 268.º da CRP.

Já as regras gerais sobre a fundamentação encontram-se estabelecidas no artigo 77.º da LGT, aplicando-se, quando for necessário, subsidiariamente os artigos 152.º a 154.º do CPA.

A fundamentação deve ser:

- ✓ Expressa, inculcando a manifestação de vontade da Administração Tributária;
- ✓ Clara, não podendo ser confusas, sob pena de não dar a entender ou a conhecer o que determinou o órgão ou o agente da Administração Tributária a praticar o ato ou a escolher o seu conteúdo;
- ✓ Congruente, que seja lógica e consistente com os fundamentos invocados;
- ✓ Suficiente, permitindo ser compreendida por qualquer cidadão.

Direito à Notificação de decisão

A notificação é o meio pelo qual se comunica um fato ao conhecimento de uma pessoa ou entidade, sendo que apenas só produz efeitos, quando afetem os interesses e os direitos do contribuinte quando lhe seja validamente notificado.

A formalidade de constituição de notificação, encontra se regulada no n.º 6 do artigo 77.º da LGT, devendo sempre cumprir os requisitos da forma e da substância.

Contudo, só a observância destes diversos aspetos é que permitirá alcançar uma situação de perfeita validade da notificação dos atos e das decisões em matéria tributária.

Uma notificação para ser suficiente, tem de conter todos os elementos legais, caso o contrário, estar-se-á perante uma notificação insuficiente suscetível de provar a anulabilidade do ato de notificação.

Todavia, o contribuinte tem a possibilidade de acionar o mecanismo previsto no art.º 37.º n.º 1 do CPPT. Porém, a ausência de requisitos legais na notificação pode conduzir à invalidação absoluta do ato de notificação, de acordo com o n.º 12 do art.º 39.º do CPPT.

Na tabela seguinte, são descritos os procedimentos a adotar na elaboração de uma correta notificação.

Tabela 2 - Forma e Perfeição das Notificações

Tipologia do ato ou decisão	Forma da notificação	Perfeição da notificação	
Ato que afete a situação tributária do contribuinte, por exemplo, aplicação de métodos indiretos, liquidação oficiosa, indeferimento de procedimento tributário	Carta registada com aviso de receção	Assinatura do aviso de receção	Em caso de envio de 2.ª carta, presunção igual à carta registada
Liquidação de tributos feita com base em declaração entregue pelo contribuinte ou liquidação feita na sequência de procedimento de inspeção tributária	Carta registada		No 3.º dia após o registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando aquele não seja dia útil
Qualquer tipo de ato ou decisão em matéria tributária	Transmissão eletrónica de dados	Na data do acesso à caixa postal eletrónica	Presunção 25º dia posterior ao envio dos dados
Notificação para direito de audição	Carta registada		No 3.º dia após o registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando aquele não seja dia útil
Qualquer tipo de ato ou decisão em matéria tributária		Notificação Pessoal contato direto do funcionário com o contribuinte	Assinatura da nota de notificação pelo contribuinte

Fonte: elaboração própria

Direito à participação na decisão

Aos contribuintes é dada a possibilidade de participar nas decisões que lhes dizem respeito, permitindo assim um esclarecimento mais claro dos fatos, bem como, uma justa decisão sobre os mesmos.

A participação do contribuinte, é uma das garantias dos contribuintes consagrada no artigo 60.º da LTG, emergente do normativo do n.º 5 do artigo 267.º da CRP, contribuindo assim para que as decisões sejam mais justas, equilibradas e adequadas aos fins do procedimento, sendo o dever da administração tributária, notificar o contribuinte do exercício desse direito. Já o direito de audição no procedimento tributário, visa a proteção dos interesses do contribuinte, sendo considerado um direito fundamental, contribuindo para decisões mais justas.

Porém, nos termos do n.º 4 do art.º 23.º da LGT, os contribuintes têm direito a exercer o direito de audição no âmbito da reversão do processo de execução fiscal para efetivação da responsabilidade subsidiária.

Direito da participação na audição

Apesar de muitas vezes os contribuintes não encontrarem qualquer benefício no exercício do direito de audição, devem insistir com o seu direito de audição, contribuindo para o aperfeiçoamento do exercício da atividade tributária, uma vez que o direito de audição previsto no artigo 60.º da LGT, além de constituir uma importante garantia de defesa dos direitos dos contribuintes constitui também uma manifestação do princípio do contraditório.

Na tabela a baixo, é discriminado, o procedimento do exercício do direito a audição do contribuinte.

Tabela 10 - Exercício do Direito de Audição

Notificação	Carta registada com envio de proposta de decisão		
Prazo para exercer o direito de audição	Geral 15 dias	Prorrogação até 25 dias	CGAA 30 dias

Fonte: elaboração própria

Tabela 3 - Exercício do Direito de Audição (continuação)

Procedimento Tributário em geral sempre que a decisão não seja totalmente favorável ao contribuinte	15 dias	O contribuinte pode fundamentadamente pedir a prorrogação	
Procedimento de Inspeção Tributária- Interno ou Externo -em qualquer situação em que exista alteração ou fixação da matéria tributável	15 dias	O contribuinte pode fundamentadamente pedir a prorrogação	
Forma do exercício do direito de audição	Escrita ou verbal (só se a AT não fixar a forma é que o contribuinte pode optar)		O contribuinte fica vinculado à forma fixada na notificação da AT
Consulta do Processo	Se com a proposta de decisão não forem enviados todos os elementos que permitam exercer de forma adequada e suficiente o direito de audição, o contribuinte tem o direito de consultar o processo		
Audição oral	Tem de ser reduzida a termo escrito		
Falta de notificação do contribuinte	A preterição desta formalidade legal é suscetível de provocar a anulabilidade da decisão		
Dispensa de direito de audição	Decisão totalmente favorável ao contribuinte		
	Liquidação de tributo feita com base em declaração entregue pelo contribuinte		
	Liquidação oficiosa		
	Exercício de poderes vinculados		
	Decisão em procedimento de 2.º grau sem elementos novos		
	Dispensa expressamente prevista na lei		

Fonte: elaboração própria

Direito à Caducidade

A direito à caducidade encontra se consagrado no artigo 45.º n.º 1 da LGT, que define que se a notificação ao contribuinte não for feita dentro de quatro anos, o direito de liquidar os tributos, se extinguem pelo o seu não exercício durante o mesmo período.

Para a determinação da caducidade do direito à liquidação dos tributos é crucial saber qual o prazo aplicável, o momento inicial da contagem do mesmo, assim como, se existem ou não causas de suspensão do prazo de caducidade.

Para isso, o n.º 4 do art.º 45.º da LGT determina que, “ O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o fato tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o fato tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o fato tributário.”

Os diversos prazos de caducidade aplicáveis em concreto a cada situação tributária, são regulamentados pela lei, de forma clara, expressa e objetiva, o que se torna fundamental, dado que o que está em causa, são os direitos do contribuinte.

Se a liquidação do tributo não for feita no prazo de caducidade ou for feita após o termo do prazo de caducidade, o contribuinte pode invocar a reclamação graciosa ou a impugnação judicial, da ilegalidade do ato de liquidação.

Por outro lado, após a notificação do contribuinte, dentro dos termos legais, o prazo de caducidade fica suspenso, não dando origem a qualquer procedimento de inspeção externa, de acordo com o artigo 46.º n.º 1 da LGT.

Porém, a suspensão cessa, implicando a contagem do prazo desde o seu início, se a duração da inspeção ultrapassar o prazo de seis meses.

Na tabela seguinte, são apresentados os prazos legais, distinguidos por tipologia.

Tabela 11 - Prazos de Caducidade do direito à Liquidação dos Tributos

Tipologia	Prazo	Suspensão
Prazo geral	4 anos	Sim
Prazos especiais	3 anos	Sim
	4 anos	
	5 anos	
	8 anos	
	12 anos	
Processo de inquérito criminal	+ 1 ano após o arquivamento do processo penal ou trânsito em julgado da decisão	Sim
Causas de suspensão	Art.º 46.º da LGT, n.º 5 do art.º 92.º da LGT e outras situações previstas na lei	

Fonte: elaboração própria

Tabela 11 - Prazos de Caducidade do direito à Liquidação dos Tributos (continuação)

Efeitos do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira	
Ação de inspeção Interna	Não tem qualquer efeito suspensivo sobre o prazo de caducidade
Ação de inspeção externa	Suspende o prazo de caducidade, desde que o procedimento de inspeção não tenha duração superior a 6 meses
Procedimento de inspeção tributária com prorrogação nos termos do n.º 3 do art.º 36.º do RCPITA	Não tem qualquer efeito suspensivo do prazo de caducidade

Fonte: elaboração própria

Direito à regularização da situação tributária

A regularização da situação tributária, depende da iniciativa própria do contribuinte, ou resultante do início do procedimento tributário de inspeção, em caso de incumprimento, mesmo sendo um ato ilícito muito grave, o contribuinte, tem sempre o direito de proceder à regularização da situação tributária, de acordo com o disposto no artigo 58.º n.º 1 do RCPITA, que refere “[a] entidade inspecionada pode, no decurso do procedimento de inspeção, proceder à regularização da sua situação tributária, mesmo quando as infrações tenham sido apuradas no âmbito do mesmo procedimento”.

Este direito dos contribuintes, sobreveste a natureza de direito fundamental, pois, caso a regularização da situação tributária não fosse permitida, poderiam estar em causa direitos fundamentais do contribuinte, não só a nível dos direitos tributários, mas também, a nível dos direitos e garantias no âmbito dos processos sancionatórios (processo de inquérito e processo de contra -ordenação).

O Direito à redução da coima

As infrações tributárias podem ser detetadas pelos serviços da Administração Tributária no âmbito das suas funções de controlo ou de inspeção tributária, ou então, autodenunciadas pelos próprios contribuintes.

A regularização voluntária e espontânea é bem acolhida pelos serviços da Administração Tributária e o contribuinte pode, inclusive, beneficiar do mecanismo do direito à redução da coima.

De acordo com o artigo 29.º a 31.º do RGIT, o direito à redução da coima pode ser caracterizado como uma garantia específica dos contribuintes.

Na tabela seguinte, é especificado por tipologia, os prazos e base legal para usufruir do direito à redução de coimas.

Tabela 12 - Direito à Redução da Coima

Tipologia	Pedido	Coima reduzida	Base legal
Falta de entrega de declaração de rendimentos ou outro tipo de declaração ou	Nos 30 dias após a prática da infração	12,5% do mínimo legal	al. a) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT
	Após 30 dias e até à prescrição do procedimento, desde que a AT não identifique a prática da infração	25% do mínimo legal	al. b) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT
falta de entrega ou pagamento de prestação tributária	Após o início da ação de inspeção, desde que o pedido seja feito até ao termo do prazo para o exercício do direito de audição	75% do mínimo legal	al. c) do n.º 1 do art.º 29.º do RGIT

Fonte: elaboração própria

Direito à suspensão do processo de execução fiscal

De acordo com o disposto no n.º 1 do art.º 52.º da LGT e do n.º 1 do art.º 169.º do CPPT resulta que “[a] execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda”, ou seja, a suspensão do processo de execução fiscal só pode ocorrer nos casos expressamente previstos na lei.

Relativamente à extensão da garantia a prestar pelo contribuinte, no caso executado no processo de execução fiscal, esta tem de abranger o valor da dívida exequenda, juros de mora contados até ao termo do prazo de pagamento voluntário ou até à data do pedido, quando posterior, com o limite de cinco anos, e custas na totalidade, acrescida de 25 % da soma daqueles valores.

Na tabela a baixo, é descrito os meios através dos quais poderá ser possível, solicitar a suspensão do processo de execução fiscal.

Tabela 13 - Suspensão do Processo de Execução Fiscal

Motivação	Garantia Idónea	Validade
Reclamação graciosa	Garantia bancária	Até à decisão do pleito com decisão definitiva ou com trânsito em julgado
Recurso Hierárquico	Caução, Seguro-caução	
Impugnação judicial	Penhor	Pagamento integral das prestações
Oposição judicial	Hipoteca	
Pagamento em prestações	Penhora de bens	
Contencioso Tributário	Dispensa de garantia	Sujeita a prazo de caducidade. Carece de renovação do pedido
Pagamento em prestações		Sem caducidade

Fonte: elaboração própria

Direito à caducidade da garantia

Uma das formas de procedimento tributário, é a reclamação graciosa, assim, nos termos do n.º 1 do art.º 57.º da LGT, refere que “[o] procedimento tributário deve ser concluído no prazo de quatro meses, devendo a administração tributária e os contribuintes abster-se da prática de atos inúteis ou dilatatórios”. Por outro lado, a caducidade da garantia apenas ocorre um ano a contar da interposição da reclamação graciosa.

Após o término do prazo, caberá ao órgão competente decidir a reclamação graciosa, mediante requerimento do interessado, devendo a decisão ser proferida no prazo de 30 dias, constituindo-se, no termo deste prazo, na ausência de decisão expressa, o deferimento.

Conforme Araújo (2014), este referia que “além de um meio de defesa do contribuinte, a reclamação, se bem utilizada, constitui um valioso instrumento para melhorar o relacionamento entre os contribuintes e a Administração Fiscal” e, com isso, reduzir significativamente o litígio fiscal”.

Direito à execução das decisões

A plena averiguação, dos direitos e interesses dos contribuintes, termina quando, se verifica que o contribuinte conseguiu acionar o meio processual aduado, quando conseguiu um prazo razoável para a tomada de decisão, e quando obtém a execução da decisão.

Neste seguimento, seja por meio de reclamações ou recursos administrativos ou em processo judicial, devem ser aplicados os efeitos da decisão favorável ao sujeito passivo, consagrados no artigo 100.º da LGT, que refere, “[a] administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos e condições previstos na lei”.

Direito a juros indemnizatórios

O direito aos juros indemnizatórios é devido ao contribuinte pela Administração Tributária, sempre que se demonstre que houve pagamento, total ou parcial, de tributo em excesso, ou quando a Administração Tributária não proceda ao reembolso de tributo no prazo legalmente fixado.

Conforme o disposto no artigo 43.º n.º 4 da LGT, quando forem devidos juros indemnizatórios a favor do contribuinte, a taxa destes juros corresponde à taxa dos juros compensatórios.

O reconhecimento do direito e forma de pagamento dos juros indemnizatórios encontra se consagrado no art.º 61.º do CPPT.

Na tabela seguinte, são descritas as situações que podem originar o direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte.

Tabela 4 - Direito a Juros Indemnizatórios

Reclamação Graciosa	Erro na liquidação imputável aos serviços da AT
Impugnação Judicial	Erro na liquidação imputável aos serviços da AT
Declaração preenchida com observância das orientações genéricas	Erro na liquidação imputável aos serviços da AT
Reembolso, restituição	Incumprimento pela AT do prazo previsto na Lei
Revisão da iniciativa da AT	Não emissão da Nota de Crédito no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão ao contribuinte
Revisão da iniciativa do contribuinte	Não decisão do procedimento no prazo de 1 ano (abrange erro imputável ao contribuinte)
Prazo de Pagamento	
Procedimento tributário	90 dias (a contar da decisão)
Processo Judicial	30 dias (prazo de execução da decisão)
Direito de reclamação ou de impugnação do não pagamento dos juros	
Procedimento Tributário	Reclamação graciosa –120 dias Impugnação judicial –3 meses
Processo Judicial	Reclamação –30 dias

Fonte: elaboração própria

Direito à dedução, reembolsos e restituição de tributos

O direito à dedução está dependente da observância dos requisitos prescritos na lei, pelo que a verificação destes atribui ao contribuinte a prerrogativa do direito à dedução do tributo, conforme o disposto no artigo 30.º n.º 1 alínea c) da LGT.

O direito ao reembolso materializa se pelo mecanismo da retenção na fonte do imposto devido, bem como pelo pagamento antecipado do tributo, através da figura do pagamento por conta.

O direito à restituição verifica-se em consequência da revisão do ato tributário, quer esta ocorra em reclamação graciosa, recurso hierárquico, pedido de revisão oficiosa ou em processo judicial tributário.

Direito à prescrição da prestação tributária

O direito à prescrição da prestação tributária, resulta do desfasamento temporal em que a AT pode exercer o direito à cobrança.

Terminado esse prazo, a AT deixa de poder exigir o pagamento da dívida tributária e o contribuinte não está obrigado a cumprir a obrigação tributária.

Contudo, caso o contribuinte proceda ao pagamento voluntário da prestação tributária, sem o conhecimento da prescrição, o valor pago não lhe é restituído.

Conforme o disposto no n.º 1 e n.º 2 do art.º 48.º da LGT, “ [as] dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o fato tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o fato tributário ocorreu, exceto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efetuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respetivamente, a exigibilidade do imposto ou o fato tributário”.

Posto isto, a causa de suspensão traduz-se num ato ou acontecimento que determina a paragem da contagem do prazo de prescrição, sendo que, o prazo de suspensão não é considerado para o cálculo do prazo de prescrição, ou seja, o prazo de oito anos.

De acordo com o n.º 3 e n.º 4 do artigo 48.º da LGT, “A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efetuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação”, já “No caso de dívidas tributárias em que o respetivo direito à liquidação esteja abrangido pelo disposto no n.º 7 do artigo 45.º, o prazo referido no n.º 1 é alargado para 15 anos”.

A interrupção é um ato ou um acontecimento que determina que o prazo de prescrição começa a contar de novo a partir da causa interruptiva, conforme refere o artigo 326.º do Código Civil refere que “[a] interrupção inutiliza para a prescrição todo o tempo decorrido anteriormente, começando a correr novo prazo a partir do ato interruptivo”.

A prescrição das dívidas tributárias é de conhecimento oficioso pelo juiz se o órgão da execução fiscal que anteriormente tenha tido intervenção no processo não o tiver feito.

Porém, a prescrição, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, é fundamento de oposição judicial, devendo ser invocada no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal do executado.

Direito à Confidencialidade

O direito à confidencialidade, é a contrapartida ao sigilo profissional (sigilo fiscal), consagrado aos contribuintes, designadamente em relação aos dados ou elementos de natureza pessoal e suscetíveis de revelar a sua capacidade contributiva.

De acordo com Costa, S. (2013), “Os cidadãos têm o direito ao silêncio, que engloba o direito a não prestar declarações, mas também o direito a não entregar documentos que sirvam para os incriminar. Este direito inclui o direito a não colaborar com a inspeção tributária quando isso possa contribuir para a aplicação de sanções de natureza contraordenacional ou criminal.”

De acordo com o artigo 26.º da CRP, refere que, “A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à proteção legal contra quaisquer formas de discriminação”, sendo este artigo continuado pelo art.º 64.º da LGT, em relação aos dados relativos à situação tributária do contribuinte.

Se o contribuinte tiver a sua situação tributária regularizada, nos termos definidos no art.º 177.º-A do CPPT, apenas as circunstâncias previstas no n.º 2 do art.º 64.º da LGT é que

podem permitir que cesse o direito à confidencialidade sobre os elementos ou dados da sua situação tributária.

No entanto, a violação do direito à confidencialidade dos contribuintes é suscetível de aplicação de sanção, mediante o comportamento do agente ilícito seja executado por ação negligente ou por ação dolosa.

Por outro lado, como indica o artigo 115.º do RGIT, a violação de segredo fiscal, “é punível com coima de (euro) 75 a (euro) 1500”. Porém se a conduta for dolosa, tendo a intenção de provocar um prejuízo ao interesse público ou a terceiro, implica a prática de um crime tributário previsto no art.º 91.º do RGIT.

Assim, segundo Amorim, J. (2017) “Apesar da existência de uma pluralidade de garantias administrativas e jurisdicionais nos respetivos procedimentos e processos tributários, o sistema fiscal português está bem longe de assegurar uma tutela plena e efetiva dos direitos e interesses dos contribuintes.”

2.2 O papel dos contabilistas certificados no processo judicial tributário

De acordo com o artigo 10.º, n.º 2, alínea b) do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (aprovado pela Lei n.º 139/2015 de 7 de setembro),” Intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas;”

Esse limite, por sua vez, consta do art.º 6.º n.º 1 do CPPT conjugado com o art.º 105.º da Lei Geral Tributária, e atualmente é de 10.000 euros. Por sua vez o art.º 5.º do CPPT determina que “o mandato judicial, nos termos da lei, só pode ser exercido por advogados, advogados-estagiários e solicitadores quando se suscitem ou discutam questões de direito perante a administração tributária em quaisquer reclamações, petições ou recursos”.

Quer isto dizer, que o contabilista certificado deparasse com alguns limites na sua interposição numa situação de contencioso tributário, como a obrigação de constituir advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas.

Contudo, dada a impossibilidade de o contabilista certificado exercer em simultâneo a função de mandatário e testemunha ou perito num processo, este será talvez um dos problemas que a representação do cliente acarreta.

Da mesma forma, que de acordo com o artigo 10.º nº1, do código deontológico dos contabilistas certificados, “Os contabilistas certificados e os seus colaboradores estão obrigados ao sigilo profissional sobre os fatos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, devendo adotar as medidas adequadas para a sua salvaguarda”, ou seja, o contabilista certificado, tem que ter cuidados rigorosos, para não passar informações, no decorrer das suas funções, ou quando são nomeados como testemunhas numa impugnação judicial ou noutra processo judicial tributário.

Por outro lado, “É ponto assente que a documentação contabilística é propriedade do sujeito passivo que está obrigado a centralizá-la no domicílio fiscal. Todavia, é prática corrente o CC ficar com essa documentação no seu escritório, contudo, e devido às imposições legais, tal só deve acontecer pelo tempo indispensável ao seu tratamento contabilístico.” Ora, em caso de exigência da administração tributária para apresentação de documentos, não é legítimo que a administração lhe exija essa entrega, sem o consentimento do sujeito passivo. (art.º 31, nº 2 da LGT).

A contabilidade surge como um dos principais meios de prova utilizados, no sector tributário. Na generalidade, nos procedimentos judiciais tributários, os argumentos de prova prendem-se com a presença, ou ausência dela, da própria contabilidade, com o registo de uma certa operação na contabilidade, com a correta organização e arquivo de documentos, com a formalidade de provas físicas contabilísticas e com a conotação entre o registo contabilístico e as verdadeiras operações praticadas pelos agentes económicos.

A contabilidade é essencialmente um conjunto de documentos, em papel ou em formato eletrónico. Sendo este, o meio de prova aceite na generalidade em todos os processos e procedimentos tributários. De uma forma geral, a contabilidade expressa-se como uma ciência dos processos utilizados na análise, no registo, na interpretação, e no controlo dos fatos de gestão, isto é, a contabilidade visa quantificar tudo aquilo que ocorre numa unidade

económica, fornecendo simultaneamente informação para a tomada de decisões por todos os utentes da informação contabilística (bancos, seguros, etc.).

Relativamente à sua robustez probatória existe a distinção entre os documentos particulares, os documentos autênticos e os autenticados. Tem também uma indubitável função probatória, sendo que a autonomização se justifica, a nível comercial, e essencialmente a nível fiscal.

Podemos dizer que as declarações fiscais são um aspeto decisivo na observação de questões como o cumprimento das obrigações acessórias, bem como, para a confirmação da contabilidade para com os restantes elementos contabilísticos.

Conforme o disposto no n.º 1 do art.º 75.º da LGT, “presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”. Campos, Rodrigues e Sousa citam que, “se a administração tributária não demonstrar a falta de correspondência entre o teor de tais declarações, contabilidade ou escrita e a realidade, o seu conteúdo terá de considerar-se como verdadeiro”.

Constatando – se esta presunção, o seu afastamento assenta em pressupostos previstos explicitamente no n.º 2, alínea a), do artigo 75.º da LGT, “as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo”. Neste seguimento, também Vidal Matos cita que, “a existência destas presunções de verdade encontra-se condicionada ao correto cumprimento de deveres acessórios pelos contribuintes”.

Desta forma, Autoridade Tributária regula - se pelo princípio da boa-fé e da descoberta da verdade material, não sendo qualquer pequena irregularidade, omissão ou erro, que disporá em causa a presunção de boa-fé e verdade da contabilidade dos contribuintes.

Por outro lado, os CC desempenham um crucial papel nos processos judiciais tributários, quer como peritos ou testemunhas. Já no que toca ao processo arbitral tributário, desempenha o papel de juiz-árbitro. No processo arbitral tributário existe a possibilidade de nomeação de árbitros licenciados em economia e gestão (determinados deles CC), “nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas” (art.º 7.º RJAT). O restante cumpre-lhes os requisitos previstos no número 2.º do presente artigo, “Os árbitros devem ser juristas

com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e júris consultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.”

Os não juristas têm normalmente, uma sólida formação contabilística, permitindo uma análise e valorização das provas contabilísticas em proporções que os juristas nem sempre têm condições de elaborar.

Assim, uma vez que, neste tipo de procedimento podem estar envolvidos vários profissionais das ciências económicas, sejam contabilistas certificados, revisores oficiais de contas ou economistas, será benéfico a junção de toda a prova documental contabilística.

Esta abrange todos os processos constantes do art.º 97.º CPPT. Sendo que determinados desses processos são jurídicos, como a anulação de venda, os embargos de terceiro, a impugnação de providências cautelares, ou a reclamação judicial de atos praticados na execução fiscal (276.º CPPT).

2.2.1 Regime Jurídico do Justo impedimento

O regime do justo impedimento, não é mais do que aquele que protege os contabilistas certificados no caso de lhes ser inexecutável, por motivos pessoais, de cumprirem com as obrigações profissionais das entidades para quem trabalham.

Assim, a publicação da portaria n.º 276/2020 de 04 de dezembro, que sucede à Portaria n.º 232/2020, de 1 de outubro, vem estabelecer as obrigações declarativas fiscais que estão abrangidas pelo o regime do justo impedimento de curta duração, de acordo com o disposto no artigo 12.º A, do estatuto da ordem dos contabilistas certificados, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, e que constam do quadro anexo, à Portaria n.º 232/2020 de 01 de outubro.

Com a promulgação da portaria referida, os contabilistas certificados fortalecem assim os seus direitos, razões de exercício profissional e âmbito pessoal, não sendo prejudicados ou limitados por motivos que os inviabilizem de exercer normalmente a sua atividade.

Verificando - se qualquer das situações previstas nos artigos 12 – A e 12-B (Aditado pelo Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro) dos Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, o justo impedimento deve ser invocado, por solicitação no portal das finanças, referindo as obrigações que não podem ser cumpridas por esse fato e identificando os contribuintes em causa.

O contabilista certificado, deve igualmente, solicitar à ordem dos contabilistas certificados, a indicação de outro contabilista certificado, para ser nomeado como suplente provisório.

Por outro lado, a proposta de lei n.º 43/XIV, recentemente levada à assembleia da república, veio criar um regime de Diferimento e suspensão extraordinários de prazos, altera o regime de responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados e modifica substancialmente o regime da dispensa, redução e atenuação especial das coimas.

De um modo geral, esta proposta de lei, veio assegurar mais direitos aos contribuintes, chegando a ser considerada uma “vitória da democracia”, ou seja, mais justiça tributária equilibrada para todas as partes, não tendo contudo, obtido um consenso geral, porém, prevaleceu a democracia, resultante de um enorme esforço de vários meses por parte da ordem dos contabilistas certificados, com a junção do SEAF.

Relativamente à responsabilidade subsidiária dos contabilistas certificados, enquadrada no artigo 24.º da LGT, a sua responsabilidade só existia, se lhe fosse imputada do ponto de vista doloso, entretanto o termo “doloso”, tinha perdido a sua força, e com esta nova proposta de lei, foi repostado.

Se bem que, o contabilista certificado sempre teve responsabilidade subsidiária, só que a lei, não dizia que era só em questões onde houvesse violação dolosa dos deveres de assunção da responsabilidade da regularidade técnica. É sabido que a responsabilidade pelo pagamento das dívidas, é do contribuinte, e não do contabilista certificado, a não ser que este tivesse agido de uma forma dolosa.

Por outro lado, outro grande feito está relacionado com o artigo 32.º do RGIT, que chegou a ser proposto pelo governo por influência da administração tributária, de o retirar da lei, em vez de o adaptar, tornando mais justo.

Assim, a nova proposta de lei, veio também alterar do artigo 32.º do RGIT, que passou para o artigo 29.º do RGIT, que tem haver com a dispensa de coimas, em situações em que não haviam danos para o estado, e o imposto estaria já regularizado, mas ainda assim, a autoridade tributária, não retirava a coima, pois segundo a autoridade tributária, havia um contabilista certificado responsável, e sempre conhecedor do erro cometido.

Mas com o surgimento do disposto no artigo 29.º, este veio banir o disposto na alínea c) do artigo 32.º do RGIT, “[a] falta revelar um diminuto grau de culpa”.

Porém, a administração tributária não deixa de referir que, “Prejuízo efetivo à receita tributária é quando tiver em causa a falta a entrega da prestação tributária”, não podendo desta forma ser solicitado o afastamento da coima, apenas podemos pedir a sua atenuação. No entanto, todos estes feitos, trazem uma responsabilidade mais acrescida aos contabilistas certificados, no correto cumprimento das obrigações tributárias.

Capítulo III – Metodologia de Investigação

3.1 Estudo de Caso

Nesta fase da minha investigação, não poderia deixar de mencionar o autor mais notório no âmbito da pesquisa de estudos de caso, sendo ele Robert K. Yin, distinguido como o cientista mais citado nos trabalhos pesquisa quantitativa e qualitativa de estudos de caso, sendo uma referência neste campo de ação.

Assim, nesta fase do meu trabalho de dissertação, surgiu a necessidade de perceber qual o nível de satisfação dos utilizadores que interagem com a AT, relativamente à qualidade dos serviços prestados através do Portal das Finanças, uma vez que, é fundamental para que se possa ir de encontro às suas expetativas, aperfeiçoando a qualidade do serviço prestado. Assim, com base nos inquéritos disponibilizados no portal das finanças foi possível analisar as opiniões de alguns grupos alvo, dos quais se destacam, utilizadores profissionais – contabilistas certificados.

3.2 Técnica de recolha de dados—a entrevista

A entrevista escrita é uma das técnicas utilizadas para recolha de informação. Trata-se de uma técnica não documental, de observação. No presente trabalho de investigação, por razões que se prendem com a disponibilidade de recursos, o instrumento de recolha de dados utilizados foi a entrevista escrita, do tipo misto, composto por questões fechadas e abertas. A entrevista é composta por sete questões. As primeiras três questões, são questões relacionadas com o género, a idade, e o nome, e que consiste na recolha de diferentes pontos de vista de várias faixas etárias. A quarta questão, consiste em perceber a relação entre os contribuintes e a AT na tomada de decisões no âmbito de processos de contencioso tributário. A quinta questão, consistiu em perceber como classificam os contribuintes a capacidade de resposta da AT, através do e - balcão. Na sexta questão, procurei entender, qual a opinião a cerca dos serviços disponibilizados pela autoridade tributária. E na sétima questão, indaguei entender se o contribuinte considera suficiente a quantidade de recursos humanos atualmente existentes na AT.

Todas as respostas obtidas foram consideradas válidas, embora existe-se alguma dificuldade, por parte dos respondentes, em responder a algumas das questões colocadas, devido à complexidade do assunto em estudo.

De acordo com os dados expostos nos inquéritos de avaliação da satisfação dos utentes, foi possível observar que de uma forma geral, e ao longo dos últimos três anos, os utilizadores avaliam de forma positiva a utilização dos serviços disponibilizados no portal das finanças. Relativamente à recolha da opinião dos vários entrevistados, estas divergem, pois, alguns entrevistados, acham os serviços adequados/suficientes, mas, consideram que algumas aplicações são disponibilizadas fora do timing, dando aos contribuintes, um prazo mais curto, para cumprirem as suas obrigações.

Capítulo IV – Análise de Resultados

4.1 Análise dos resultados obtidos

4.1.1 O cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras

Na presente investigação, pretendi analisar, a evolução do cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras por parte dos contribuintes, nos últimos três anos, ou seja, 2017, 2018, 2019.

Tabela 15 - Cumprimento das Obrigações Fiscais e Aduaneiras – 2017

Objetivo 2. Facilitar o cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras						
Ponderação: 60% Realização: 69,1%						
Indicadores	2016	2017				
	Resultado	Meta	Valor crítico	Peso	Resultado	Taxa de realização (%)
3. Declarações de IRS entregues via eletrónica (%)	95,0	[92;96]	98	25%	97,2	119,9
4. Eficácia processual nas infrações fiscais (%)	77,2	[70;80]	90	25%	84,3	115,6
5. Eficácia do contencioso administrativo (%)	79,2	[70;80]	90	20%	80,5	109,1
6. Taxa de resolução de divergências (%)	92,8	[75;85]	100	30%	92,1	115,1

Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

De acordo com o quadro acima, constata-se que em 2017, o número de declarações de IRS entregues através da Internet representou 97,2% do total, resultado que se situou favoravelmente acima do limite superior do intervalo definido como meta, conduzindo deste modo à superação da mesma.

Este resultado reflete o sucesso da AT na promoção da utilização dos meios eletrónicos para efeitos do cumprimento das obrigações fiscais.

O bom resultado alcançado, em 2017, reflete uma grande adesão por parte dos contribuintes à entrega da declaração de rendimentos pela internet, isto deve-se às medidas que ao longo

de vários anos foram sendo implementadas com o objetivo de promover esta forma de entrega.

A par da implementação do IRS Automático, mantiveram-se e melhoraram-se as vantagens associadas à entrega da declaração por Internet, como sejam:

- ✚ O pré-preenchimento;
- ✚ A existência de validações da coerência e da completude da informação que está a ser declarada em momento anterior ao da submissão da declaração, induzindo o contribuinte ao seu adequado preenchimento;
- ✚ A emissão de alertas, avisando antecipadamente o contribuinte da existência de divergências entre os valores declarados e aqueles que foram comunicados à AT por entidades terceiras;
- ✚ A disponibilização de ajudas ao preenchimento da declaração;
- ✚ A existência de um simulador da liquidação de imposto, permitindo ao contribuinte conhecer antecipadamente o resultado da sua liquidação;
- ✚ O pagamento mais célere de reembolsos, quando devidos.

O incremento dos níveis de cumprimento voluntário das obrigações fiscais é um elemento central na avaliação do impacto das medidas e iniciativas adotadas pela AT, nos últimos anos, pelo que se justificava a inserção no QUAR da AT de um indicador neste âmbito. Este indicador visa a aferição dos níveis de cumprimento voluntário de obrigações declarativas em sede de impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) e de IVA, integrando assim três componentes com o mesmo peso no resultado.

Tabela 16 - Cumprimento das Obrigações Fiscais e Aduaneiras – 2017 / 2018

Indicadores	2017	2018				
	Resultado	Meta	Valor crítico	Peso	Resultado	Taxa de realização (%)
4. Nível de cumprimento de obrigações declarativas (mod 3 IRS, mod 22 IRC e declarações periódicas IVA)	95,2	[93;96]	99	35%	95,8	100,0
5. Capacidade de resposta através do e-balcão (1 a 3 dias úteis, em %)	67,3	[60;70]	95	35%	84,1	115,9
6. Disponibilidade da infraestrutura e sistemas de informação (%)	95,9	[95;98]	99	30%	96,4	100,0

Indicador 4. Nível de cumprimento de obrigações declarativas (mod 3 IRS, mod 22 IRC e declarações periódicas IVA)

Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

O resultado alcançado, em 2018, situou-se dentro do intervalo definido como meta e resulta da média das suas três componentes, conforme pode ser observado, mais detalhadamente, no quadro abaixo.

Tabela 17 - Nível de Cumprimento das Obrigações Declarativas, em 2018

Nível de cumprimento das obrigações declarativas, em 2018

Componente do indicador	Nº declarações entregues no prazo	Nº declarações vigentes (s/ faltosos)	Nº declarações de faltosos	Total com fórmula de cálculo (%)
Declarações Mod. 3 IRS	5.153.072	5.195.264	19.378	98,8
Declarações Mod. 22 IRC	459.309	468.001	24.983	93,2
Declarações periódicas de IVA	3.487.137	3.656.416	-	95,4
Total do indicador				95,8

Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Tabela 18 - Nível do cumprimento das obrigações declarativas – 2017 / 2018 / 2019

Indicadores	2017	2018	2019				
	Resultado	Resultado	Meta	Valor crítico	Peso	Resultado	Taxa de realização (%)
4. Nível de cumprimento de obrigações declarativas (mod 3 IRS, mod 22 IRC, decl. periódicas IVA e decl. IES/DA)	-	-	[93;96]	100	40%	94,6	100,0 Atingido
5. Informações vinculativas (prazo médio de resposta, em dias)	99,3	81,2	[70;95]	60	30%	129,0	73,6 Não atingido
6. Capacidade de resposta através do e-balcão (1 a 3 dias úteis, em %)	67,3	84,1	[75;85]	95	30%	87,2	111,9 Superado

Indicador 4. Nível de cumprimento de obrigações declarativas (mod 3 IRS, mod 22 IRC, declarações periódicas IVA e declarações IES/DA)

Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

O resultado alcançado, em 2019, situou-se em 94,6%, dentro do intervalo definido como meta, registando, assim, um a taxa de realização de 100%, significando que o indicador foi atingido. Este indicador visa a aferição dos níveis de cumprimento voluntário de obrigações declarativas em sede de impostos sobre o rendimento (IRS e IRC) e de IVA, integrando ainda, em 2019, uma nova componente relacionada com as declarações IES/DA. O resultado obtido decorre da média das suas quatro componentes, as quais possuem todas o mesmo peso no resultado.

Tabela 19 - Nível de Cumprimento das Obrigações Declarativas: 2018 / 2019

Nível de cumprimento das obrigações declarativas: 2018-2019

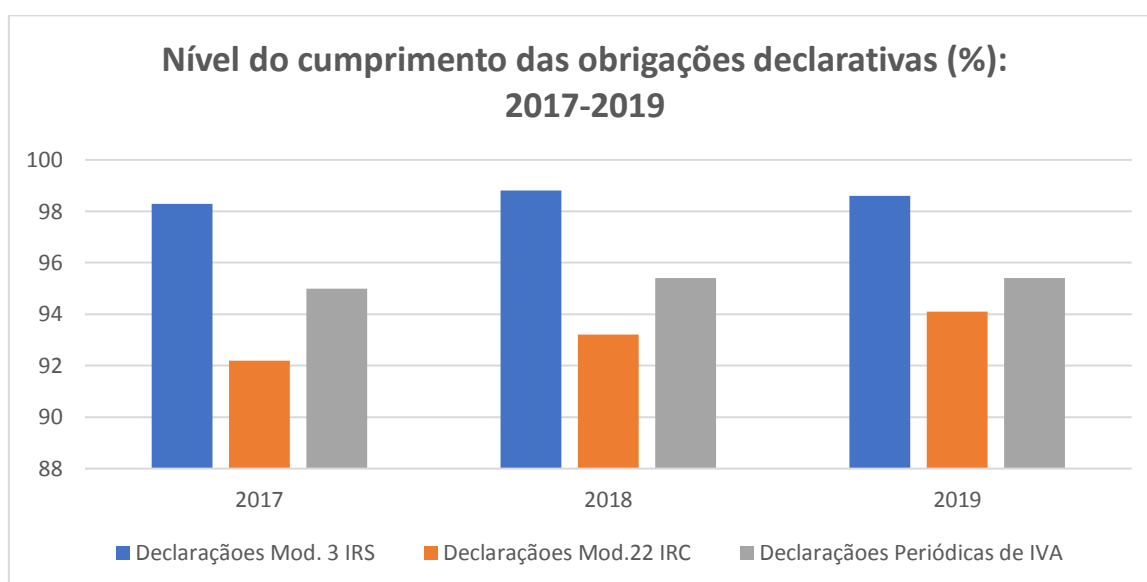
Componente do indicador	2018	2019			
	Total	Nº declarações entregues no prazo	Nº declarações vigentes (s/ faltosos)	Nº declarações de faltosos	Total
Declarações Mod. 3 IRS	98,8	5.270.551	5.319.849	25.260	98,6
Declarações Mod. 22 IRC	93,2	477.202	486.074	20.853	94,1
Declarações periódicas de IVA	95,4	3.621.421	3.796.250	-	95,4
Declarações IES/DA	-	433.013	442.554	37.197	90,3
Total do indicador	95,8				94,6

Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Relativamente às declarações IES/DA, constatamos que o nível de cumprimento declarativo, quando comparado com as restantes declarações que compõem o indicador, se situa a um nível inferior. Este nível de cumprimento deve-se ao fato de, por um lado se tratar de uma declaração cujo preenchimento poderá ser complexo e moroso em face da dimensão e atividade da entidade declarante e, por outro, pelo fato de se tratar de uma declaração que, ao contrário das restantes, não dá origem a liquidação de imposto, uma vez que se trata de uma declaração de natureza contabilística, entregue para efeitos estatísticos, fiscais e para registo da prestação de contas.

Conforme pode ser observado no quadro abaixo, assiste-se desde 2017 a uma melhoria continuada em todas as componentes do indicador.

Gráfico 1 - Nível do cumprimento das obrigações declarativas (%): 2017 / 2019



Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

O resultado do indicador revela níveis de cumprimento elevados, para os quais contribuíram medidas como:

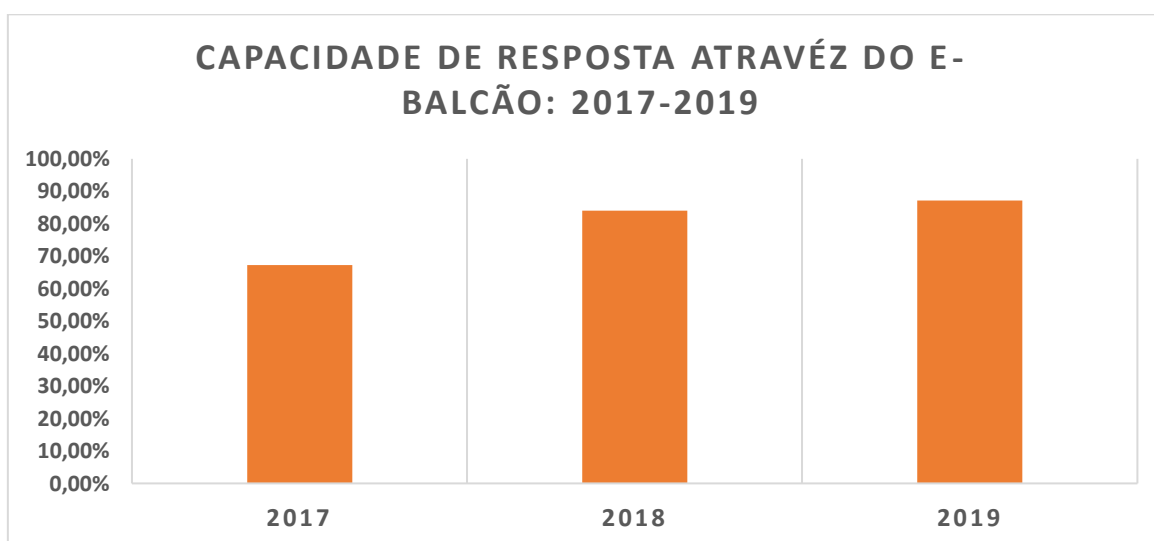
- ✚ Simplificação do cumprimento, designadamente através da disponibilização de declarações automáticas, como é o caso do IRS e do IVA;
- ✚ Alargamento do pré-preenchimento das declarações;
- ✚ Envio de alertas sobre os prazos de cumprimento das obrigações;
- ✚ Resposta em tempo útil às dúvidas colocadas pelos contribuintes relativamente ao cumprimento das suas obrigações, mais concretamente das declarativas.

Quanto às restantes declarações, conforme pode ser observado no quadro acima, os níveis de cumprimento mantiveram-se num patamar bastante elevado, sendo que para o resultado obtido contribuíram medidas como:

- ✚ Simplificação do cumprimento, de que constituem exemplos a Declaração Automática de IRS (IRS Automático) e o IVA Automático, bem como o alargamento das situações de pré-preenchimento;
- ✚ Envio de alertas sobre os prazos de cumprimento das obrigações declarativas;
- ✚ Disponibilizações de ajudas ao preenchimento das declarações;
- ✚ Resposta em tempo útil às dúvidas colocadas pelos contribuintes relativas ao cumprimento das suas obrigações declarativas;
- ✚ Deteção atempada da situação de falta de entrega das declarações e subsequente emissão de liquidações oficiosas nas situações em que se mantém o incumprimento e aplicação das correspondentes penalizações, o que constitui, também, um fator indutor do cumprimento.

No indicador Capacidade de resposta através do e-balcão (1 a 3 dias úteis, em %), A preocupação crescente da AT em fomentar a utilização dos canais remotos de atendimento, como forma de relacionamento com os contribuintes e operadores económicos tem-se refletido na construção de indicadores que traduzem essa realidade. O resultado apurado pela AT para o indicador “Capacidade de resposta através do e-balcão (1 a 3 dias úteis, em %”, introduzido em 2017 no seu QUAR, foi de 67,3%, em 2018 no seu QUAR, foi de 84,1%, e em 2019 no seu QUAR, foi de 87,2%, situando-se em todos os anos, favoravelmente acima do limite superior do intervalo definido como meta, conduzindo deste modo à superação da mesma.

Gráfico 2 - Capacidade de resposta via e-balcão: 2017 / 2019



Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Este indicador avalia não só a capacidade de resposta a questões submetidas eletronicamente, mas também a rapidez dessa resposta (respostas dadas num prazo não superior a 3 dias úteis).

O serviço e-balcão está disponível no Portal das Finanças, sete dias por semana e 24 horas por dia, contribui significativamente para a diminuição da necessidade de deslocações dos contribuintes aos serviços de finanças, diminuindo, também, os custos para o Estado. Os resultados do indicador mostram uma evolução bastante positiva em relação a 2017, com um aumento de cerca de 25%.

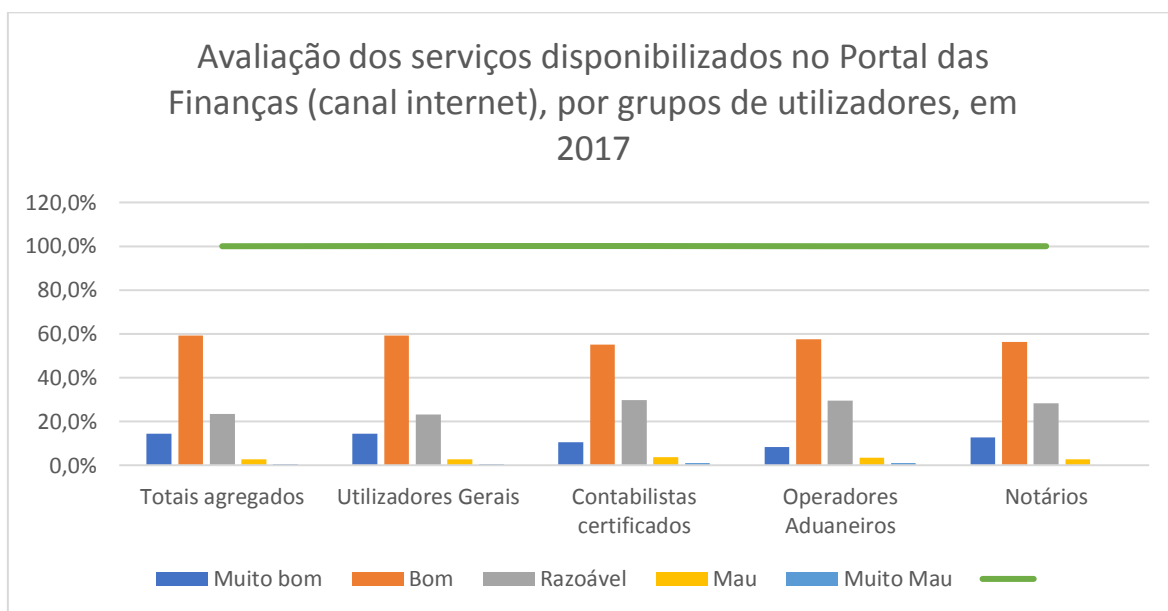
Para os resultados obtidos contribuiu, nomeadamente;

- ✚ A disponibilização de uma plataforma de consulta de informação de gestão – *Dashboard CRM* e-balcão;
- ✚ A disponibilização de um módulo de extração de relatórios, que podem ser customizados por cada UO/Gestor de equipa. O que veio permitir um melhor acompanhamento e controlo dos objetivos fixados, através:
- ✚ Da disponibilização de informação atualizada (respeitante dia anterior);
- ✚ Da gestão da equipa, adequando o número de funcionários que a constitui tendo em conta, por exemplo, a sazonalidade do número de pedidos registados no e-balcão;
- ✚ Da análise do tempo de resposta/conclusão e de pendência;
- ✚ Da análise do tipo de contribuintes que utiliza este canal (singulares/coletivos, novo/recorrente, entre outros).

4.1.2 Inquéritos de avaliação da satisfação dos utentes – SIAT

Das respostas recebidas, 73,6% dos utilizadores do Portal das Finanças, consideraram o serviço prestado como “bom” ou “muito bom”. A análise detalhada do nível de satisfação percebida, por grupo de utilizadores, evidenciada no gráfico seguinte, indica-nos a percentagem de utilizadores que consideraram o serviço prestado, através do canal internet, como “bom” ou “muito bom”: 73,7% dos utilizadores gerais; 65,4% dos contabilistas certificados; 66,6% dos operadores aduaneiros e 69,2% dos notários.

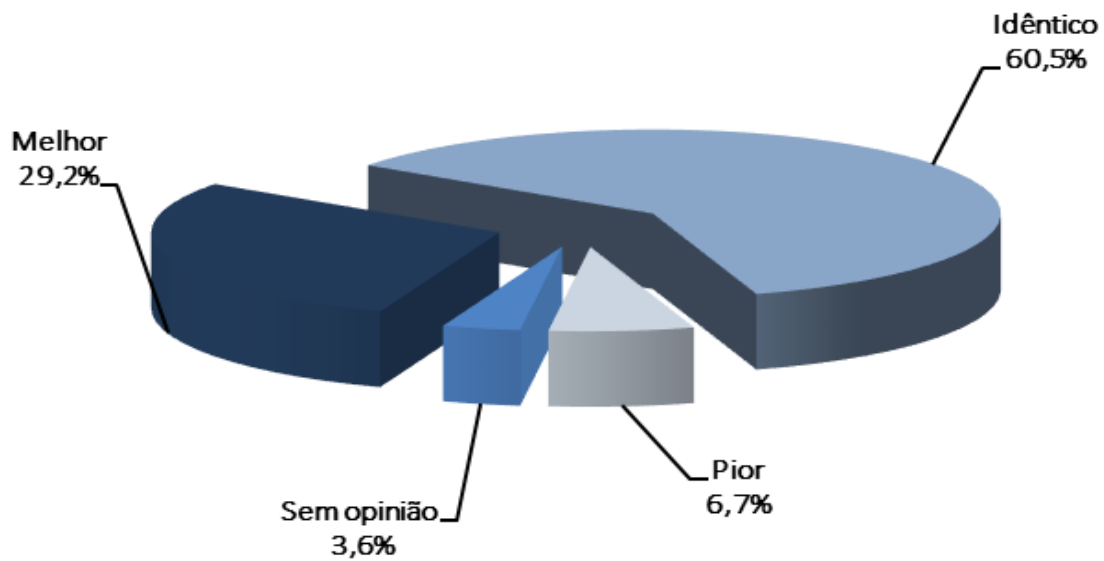
Gráfico 3 - Avaliação dos serviços disponibilizados no Portal das Finanças (canal internet), por grupos de utilizadores, em 2017



Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

A análise dos dados mostrou, também, um elevado nível de resposta do Portal das Finanças perante as expectativas dos utilizadores, verificando-se que cerca de 70,7% de utilizadores não sentiu necessidade de utilizar outros canais de atendimento/esclarecimento. Por outro lado, daqueles que necessitaram de recorrer a outros canais, principalmente os utilizadores profissionais, 43,3% privilegiaram o atendimento presencial, 34,3% o apoio telefónico, 18,1% o correio eletrónico e os restantes 4,2% o atendimento presencial por marcação.

Gráfico 4 - Avaliação dos serviços prestados em 2018 através do Portal da AT comparativamente ao dos outros portais da administração pública



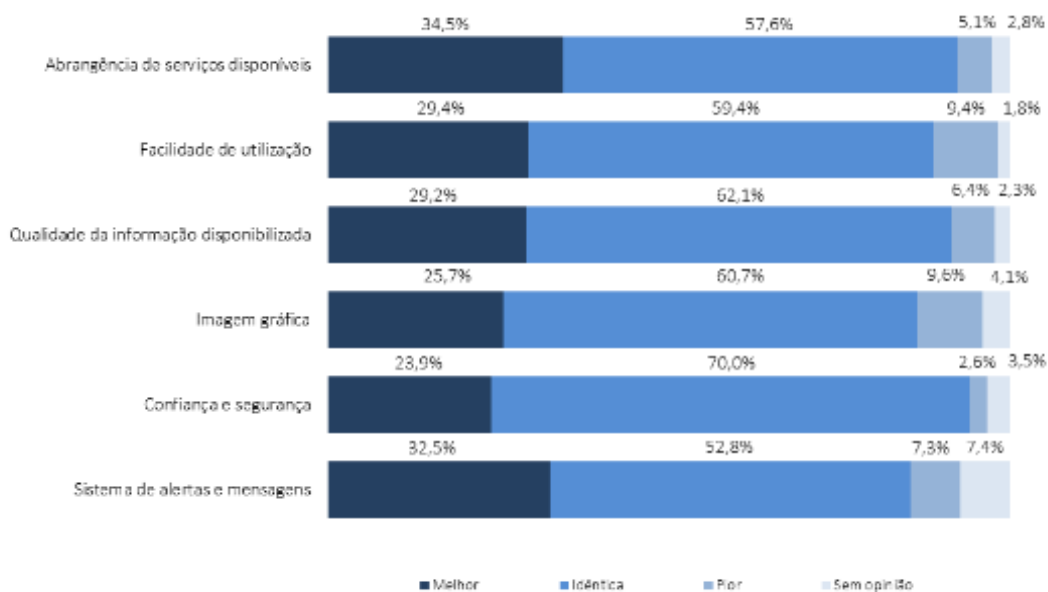
Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Relativamente à apreciação global, em 2018, da qualidade dos serviços prestados através do Portal das Finanças face à dos outros portais, 89% dos utilizadores consideraram ser melhor ou idêntica, contra apenas 6,7% que consideraram ser pior.

Quando comparado com os outros portais da administração pública, dos utilizadores que acederam a outros portais, 93,9% realçaram a confiança e segurança do Portal das Finanças como melhor ou idêntica, logo seguido pela abrangência de serviços disponíveis e pela qualidade da informação disponibilizada, com 92,1% e 91,3%, respetivamente, a considerarem melhor ou idêntica.

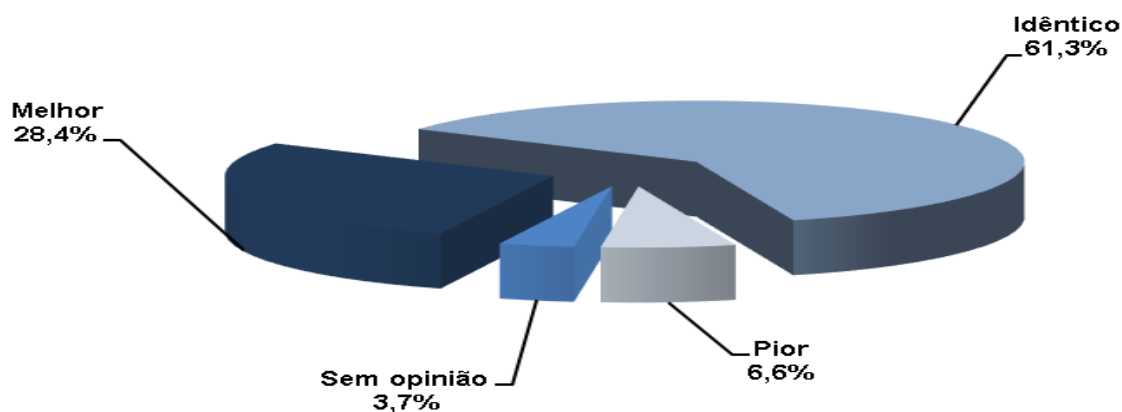
Gráfico 5 – Fatores de comparabilidade com outros portais da categoria - 2018

Fatores de comparabilidade com os outros portais por categoria



Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Gráfico 6 - Avaliação dos serviços prestados em 2019 através do Portal da AT

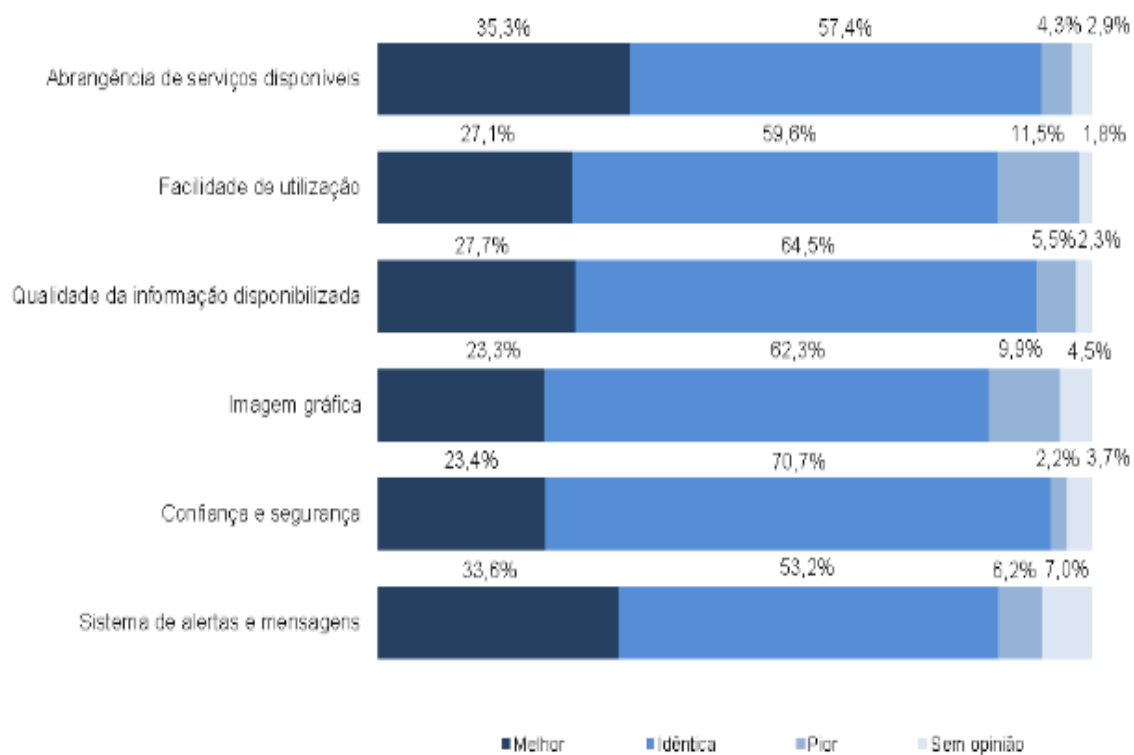


Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Dos utilizadores que acederam a outros portais, 94,1% realçaram o fator confiança e segurança do Portal das Finanças como melhor ou idêntico ao dos outros portais, logo seguido pela abrangência de serviços disponíveis e pela qualidade da informação disponibilizada, com 92,8% e 92,2%, respetivamente.

Gráfico 7 – Fatores de comparabilidade com outros portais por categoria - 2019

Fatores de comparabilidade com os outros portais por categoria



Fonte: Autoridade tributária e aduaneira

Capítulo V - Conclusão

Desde sempre que a contabilidade é utilizada como um meio essencial, na análise e interpretação dos fatos que ocorrem no meio económico, servindo de testemunho fundamental, numa situação de litígio tributário, designadamente, onde se discutem fatos e questões de natureza contabilística, utilizando os documentos como meio de prova.

Na defesa dos contribuintes, em casos de processo de contencioso tributário, surge o contabilista certificado, que de acordo com o artigo 10.º do EOCC, este deve “Intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis”, “até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado”, ou seja, enquanto perito de contabilidade, o contabilista certificado, deve estar apto a esclarecer aspetos técnicos da aplicação do direito contabilístico. A legitimidade decorrente desde artigo, aumenta assim a responsabilidade do contabilista certificado no momento de atuar.

Também de acordo com o artigo 10.º do código deontológico dos contabilistas certificados, o contabilista certificado, convocado como testemunha, num processo de contencioso tributário, tem de ter sempre ciente o dever de sigilo profissional, sendo legítima a sua não colaboração justificando esse fundamento.

Ao longo do meu trabalho de pesquisa, foi igualmente possível averiguar, que os CC, no âmbito das suas funções, perante a regulamentação existente do governo, podem falhar prazos fiscais, se invocarem à ordem, o justo impedimento, afastando assim a responsabilidade contraordenacional nas situações doença, parentalidade ou morte de familiares, devidamente justificadas, impedindo – o assim, de cumprir as obrigações declarativas dos seus clientes.

Perante estas situações, ao contabilista certificado, são dados prazos posteriores para cumprirem com as obrigações fiscais, dependendo de cada situação, de acordo com o disposto no artigo 12.º - A, n.º 3 do EOCC.

Porém, as declarações declarativas abrangidas por esta regulamentação, foram fixadas pelo secretário dos assuntos fiscais na portaria 232/2020 de um de outubro de 2020, que estabelece as obrigações declarativas fiscais que estão abrangidas pelo regime do justo

impedimento de curta duração, previsto no artigo 12.º-A e 12.º B, do estatuto da ordem dos contabilistas certificados, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro de 1999, esta alteração ao EOCC, resultou de uma alteração à lei, 119/2019, de 18 de setembro.

Constatei ainda, que o estado, para o seguimento do interesse público, encontra-se constitucionalmente legitimado a proceder à arrecadação de receitas fiscais.

Por outro lado, de acordo com o artigo 276.º do CPPT, que caso o contribuinte não se conforme com a obrigação da liquidação de um imposto que lhe seja exigido pela administração fiscal, este pode reclamar.

Dei ainda especial ênfase, ao tema garantias dos contribuintes, neste tema, e entre outros assuntos abordados, verifiquei que aos contribuintes são dadas garantias que visam a sua defesa perante atos ilegais da administração tributária, e que as garantias enunciadas ao longo do trabalho, visam essa defesa. Porém apurei que este tipo de procedimentos geram custos elevados, para assegurar os trâmites de todos os processos, nomeadamente no que se refere aos custos fixos, assim como, as despesas gerais desde, custos de correio e custos administrativos, por um lado, honorários de advogados envolvidos, e custos do próprio contribuinte, por outro, chegamos à conclusão que por vezes a defesa desses interesses sai demasiado dispendiosa.

No contexto atual onde se exige cada vez mais um acesso eficaz à justiça tributária, o direito de impugnar ou recorrer sobre comportamentos abusivos do estado, possibilita obter prazos razoáveis para o efeito. Catarino e Guimarães, (2013).

Contudo, estão cada vez mais presentes os interesses económicos nesta área, se houver maiores restrições, haverá maior justiça, por outro lado, poderá gerar um aumento de impostos.

Todos sabemos que a justiça não tem preço, uma vez que, há que garantir que todos os contribuintes pagam os seus impostos, e não apenas uma parte cumpre com essa obrigação.

Constatai ainda, que em caso da falta de entrega de uma obrigação tributária, o contribuinte, tem direito à redução da coima, de acordo com a regulamentação dos artigos 29.º a 32.º do RGIT.

Foi ainda possível constatar, que de acordo com os dados apresentados ao longo do trabalho, o contribuinte, independentemente de já ter tido uma experiência de contencioso tributário, considera que os seus direitos apenas são garantidos quando recorre ao tribunal, ou seja, o contribuinte não considera justas e confiáveis as decisões da AT, pois muito embora a AT considere cumpridas as três alíneas do artigo 32.º do RGIT, o fato de as sociedades disporem de contabilista certificado, já não consideram um diminuto grau de culpa.

Por outro lado, analisando os relatórios de atividades dos últimos três anos, foi possível, observar a evolução positiva do cumprimento das obrigações fiscais por parte dos contribuintes à autoridade tributária.

Já relativamente à utilização dos serviços disponibilizados pela AT, foi possível observar, que tanto a informação obtida nos inquéritos de avaliação da satisfação dos utentes, como as opiniões dos entrevistados, estes consideram os mesmos bons / adequados, mas, acham que algumas aplicações são disponibilizadas fora do timing, dando aos contribuintes, um prazo mais curto, para cumprirem as suas obrigações.

Na minha opinião, talvez se o estado, proporcionasse um maior aumento de recursos humanos, haveria certamente uma diminuição significativa do tempo de resolução dos processos de contencioso, assim como possibilitava, mais ações de fiscalização de prevenção, no sentido de alertar para as sanções futuramente aplicadas a eventuais futuros incumprimentos dos contribuintes, ao invés de culpar em primeira instancia, o contabilista certificado, pela falta do pagamento de uma dívida, ou pela falta da entrega de uma declaração, sem antes conceder o benefício da dúvida, haveria talvez um maior respeito por ambas as partes.

Dada a premência da criação de soluções consistentes para a problemática do contencioso tributário, nas futuras investigações neste tema, seria talvez necessário aprofundar o estudo das causas e das medidas necessárias à diminuição dos elevados níveis de contencioso tributário, aplicando a pesquisa, possivelmente, noutros operadores económicos.

Findo assim a minha exposição sobre o tema, sabedora que os itens abordados foram apenas nos seus perímetros mais ténues, sendo que muito falta ainda abordar para uma verdadeira panorâmica do contencioso tributário, porém este é o meu contributo possível.

Por último, saliento a limitação atual em que o país e o mundo atravessam, que não me permitiu alargar o âmbito do trabalho empírico, tanto quanto desejaria.

Bibliografia

- Amorim, J. (2017, p.30). *As garantias dos contribuintes perante a administração fiscal no âmbito do processo tributário. Anotado e Comentado, vol. I, 5ª. edição, Lisboa.* Áreas Editora.
- Araújo, A. M. (2014, p.1). *A Reclamação Graciosa em Direito Fiscal. Dissertação de Mestrado.* Instituto Politécnico de Bragança.
- Campos, D. R. (2012). *Lei Geral Tributária anotada e comentada, 4ª edição, p.664.* Lisboa: Encontro da Escrita.
- Costa, S. (2013, p.12). *Os limites as dever de colaboração com a inspeção tributária - o direito à não auto-liquidação e o sigilo profissional dos TOC.* Revista da Associação dos profissionais da Inspeção Tributária.
- Domingos, F. J. (2013, p. 9.). *“Los Métodos de Resolución Alternativa de Conflictos Tributarios: Nuevas Tendências Dogmáticas”.* Cáceres: Tesis Doctoral. Universidad de Extremadura.
- Lapatza, F. (2005, p.33). *La Justicia Tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos.* Marcial Pons.
- Martins, J. A. (2015, p.152-153). *Fomação. As Garantias dos Contribuintes.SEG2616.* DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da Ordem dos Contabilistas Certificados.
- Matos, P. (. (2010, p.119). *O Princípio do Inquisitório no Procedimento Tributário.* Coimbra Editora.
- Nabais, J. C. (2015, p.134;139). *Direito Fiscal (8ª Edição).* Coimbra: Almedina.
- Novoa, C. G. (2002). *Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias su introducción en el derecho español.*In *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale.* In *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale* n.º 2/2002.
- Ribeiro, N. M. (2012, p.23). *O Controlo Jurisdicional dos Atos da Administração Tributária: Reflexões em Torno da Articulação com o Processo Administrativo.* Universidade do Minho, Escola de Direito.
- Rocha, J. F. (2012, pp. 1213 e ss). *Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal.* Almedina, Coimbra.
- Sanches, J. L. (2010. p.46). *Justiça Fiscal.* Fundação Francisco Manuel dos Santos.
- Vasques, S. (2011, p. 11). *Manual de Direito Fiscal.* Coimbra. Almedina.

Documentos Oficiais

Constituição da República Portuguesa. Obtido de

<https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>, acessido em 10-09-2020

Código de procedimento e processo tributário. Obtido de <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34577575/view>, acessido em 10-09-2020

Estatísticas da arbitragem tributária, Centro de Arbitragem Administrativa, Obtido de http://www.caad.org.pt/files/documentos/noticias/CAAD-Estatisticas_Arbitragem_Tributaria-2013-12-11.pdf, acessido em 22/09/2020.

Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido de <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/estatuto-e-codigo-deontologico/>, acessido em 10-09-2020

Lei Geral Tributária. (s.d.). Obtido de https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34438775/view?p_p_state=maximized, acessido em 10-09-2020

Ofício - Circulado n.º 60.076 de 2010/07/29 da Direção Serviços de Gestão dos Créditos Tributários.

Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal e Aduaneira, 2018-2020, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais.

Relatório de Atividades 2017. Obtido de https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos_Gestao/Relatorio_atividade_s/Documents/Relatorio_Atividades_AT_2017.pdf, acessido em 18-09-2020

Relatório de Atividades 2018. Obtido de https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos_Gestao/Relatorio_atividade_s/Documents/Relat%C3%B3rio_Atividades_AT_2018.pdf, acessido em 18-09-2020

Relatório de Atividades 2019. Obtido de https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos_Gestao/Relatorio_atividade_s/Documents/Relatorio_Atividades_AT_2019.pdf, acedido em 18-09-2020

Legislação ou Normas

DL n.º 398/98, de 17 de dezembro – Aprova a Lei Geral Tributária

Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Portaria n.º 232/2020 - Estabelece as obrigações declarativas fiscais que estão abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração

Anexos

I - Guião das entrevistas

Entrevista Escrita

1. Qual o seu nome?

Resposta:

2. Qual a sua Profissão?

Resposta:

3. Qual a sua idade?

Resposta:

4. Como considera as decisões da AT (justas/injustas) no âmbito de processos de contencioso tributário? Justifique.

Resposta:

5. Relativamente à capacidade de resposta da AT através do e-balcão, como classifica?

Resposta:

6. Qual a sua opinião sobre os serviços disponibilizados pela Autoridade Tributária?

Resposta:

7. Considera adequada a quantidade de recursos humanos atualmente existentes na Autoridade Tributária? Justifique.

Resposta:

**Anexo II – Requerimento para gravação da entrevista e uso da mesma
para fins académicos**

Ex.mo (a) Sr.(a)

Eu, Rosa Soares, Contabilista Certificada, encontro-me neste momento a desenvolver uma investigação para a tese de mestrado em Contabilidade e Finanças, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, sob a orientação do Prof. Doutor Rui Bertuzi da Silva.

A realização deste trabalho de investigação, tem como ambição, o estudo sobre as causas responsáveis pelo contencioso tributário que possam contribuir para a adoção de medidas vocacionadas a diminuir o grau de litígio que se verifica atualmente, e que possa servir como ponto de partida a novos estudos que visem alcançar a melhoria da justiça tributária.

Neste contexto, o ponto de partida para elaboração deste trabalho, foi a compreensão, possibilitada pela revisão bibliográfica, da importância de se conhecer os fatores que operam como causas desta tendência generalizada de aumento do contencioso tributário, e, perante a constante preocupação das administrações fiscais e dos próprios governos em fazerem face a esta problemática.

Como instrumento de recolha de dados do estudo utilizar-se-á a entrevista a vários intervenientes, entre os quais Vossa Excelência. As entrevistas irão assumir a forma escrita.

Assim sendo, uma vez que se disponibilizou para colaborar no estudo após o convite que lhe foi endereçado, peço-lhe autorização para utilização da entrevista.

A sua colaboração neste projeto será muito útil, estando desde já garantido, sob compromisso de honra, que todos os dados serão tratados de forma anónima, servindo as entrevistas unicamente para fins académicos.

Agradeço desde já a sua disponibilidade e colaboração no meu estudo.

Com os mais respeitosos cumprimentos,

(Rosa Soares)

**Anexo III – Declaração de autorização de gravação da entrevista e uso da
mesma para fins acadêmicos**

DECLARAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO

Eu, _____, tendo aceite a realização da entrevista escrita, no âmbito da investigação levada a cabo por Rosa Soares, integrada no mestrado de Contabilidade e Finanças, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, autorizo a utilização da mesma, atendendo a que o seu conteúdo será usado unicamente para fins académicos e tendo sido garantido o anonimato.

_____, ____ de _____ 2020

(O participante)

IV – Transcrição de entrevistas

D1. Qual o seu nome?

- Patrícia Carla Ferreira Maia

D2. Qual a sua Profissão?

- Técnica Superior

D3. Qual a sua idade?

- 45

D4. Como considera as decisões da AT (justas/injustas) no âmbito de processos de contencioso tributário? Justifique.

- No contexto do contencioso tributário, fatores como a complexidade da legislação fiscal, a carência de recursos humanos nos tribunais, a perceção desfavorável acerca da atuação da AT, assumem uma maior importância na explicação dos elevados níveis de contencioso tributário.

D5. Relativamente à capacidade de resposta da AT através do e-balcão, como classifica?

- Adequada

D6. Qual a sua opinião sobre os serviços disponibilizados pela Autoridade Tributária?

- Suficiente

D7. Considera adequada a quantidade de recursos humanos atualmente existentes na Autoridade Tributária? Justifique.

- Adequada

D1. Qual o seu nome?

- Dulce Sofia Monteiro da Silva

D2. Qual a sua Profissão?

- Contabilista Certificada

D3. Qual a sua idade?

- 41

D4. Como considera as decisões da AT (justas/injustas) no âmbito de processos de contencioso tributário? Justifique.

- Justas, tendo em conta que o contencioso tributário significa que as empresas estão em incumprimento perante as autoridades. Este ato pode possibilitar evitarem de ter de pagar multas ou serem gerados juros compensatórios.

D5. Relativamente à capacidade de resposta da AT através do e-balcão, como classifica?

- Adequada

D6. Qual a sua opinião sobre os serviços disponibilizados pela Autoridade Tributária?

- Adequada. No entanto, existem serviços, nomeadamente as aplicações relativas a algumas declarações fiscais que são disponibilizadas pela AT fora do timing.

D7. Considera adequada a quantidade de recursos humanos atualmente existentes na Autoridade Tributária? Justifique.

- Sim, apesar das respostas às perguntas colocadas à AT, serem muito demoradas.

D1. Qual o seu nome?

- Luísa Costa

D2. Qual a sua Profissão?

- Técnica de contabilidade

D3. Qual a sua idade?

- 31

D4. Como considera as decisões da AT (justas/injustas) no âmbito de processos de contencioso tributário? Justifique.

- A AT como entidade responsável por fazer cumprir as normas e procedimentos tributário tem, na grande parte dos processos de contencioso, decisões justas quando estão em falta a prestação de determinadas informações e/ou pagamento das obrigações fiscais. No entanto, existem situações que não considero de todo justas, como por exemplo, a cobrança por parte da AT de portagens. Na minha opinião este tipo de cobranças deverá estar a cargo da empresa responsável pela gestão das autoestradas. As ações para prevenir o pagamento desnecessário de multas ainda são, na minha opinião, insuficientes, deveriam ser realizadas mais campanhas de sensibilização ao contribuinte ou disponibilizadas ações de formação sobre o procedimento e processo tributário aos empresários.

D5. Relativamente à capacidade de resposta da AT através do e-balcão, como classifica?

- Pela minha experiência, a capacidade de resposta ainda tem muito a melhorar, seja pelo tipo de resposta fornecido, seja pelo tempo de resposta do e-balcão não ser de todo célere. Para resolver situações mais urgentes, o contato telefónico ou é ainda o mais rápido

D6. Qual a sua opinião sobre os serviços disponibilizados pela Autoridade Tributária?

- Tenho uma opinião positiva acerca dos serviços disponibilizados pela AT, influenciada pelo fato do acesso à grande parte destes serviços ser feito através da sua página de internet

D7. Considera adequada a quantidade de recursos humanos atualmente existentes na Autoridade Tributária? Justifique.

- Considerando a exigência de cada vez mais relatórios e procedimentos contabilísticos
- pela AT, não considero suficientes os recursos atualmente existentes da AT. Isto porque o esclarecimento de dúvidas, bem como a regulamentação das instruções administrativas são, por vezes, confusas e o apoio por parte do e-balcão ou por telefone está muito dependente da pessoa que presta o esclarecimento / agência, não existindo coerência nas informações prestadas.