



Universidade do Porto
Faculdade de Direito

Jorge Manuel Araújo Breia de Matos

**A PROBLEMÁTICA DA FUNDAMENTAÇÃO DAS
CORREÇÕES DO RELATÓRIO DE INSPEÇÃO
TRIBUTÁRIA**

Mestrado em Direito de Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora Glória Teixeira

26 de julho de 2012

Resumo

O presente trabalho aborda a Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária. Analisa a fundamentação à luz do ordenamento jurídico português, enquadra a questão no procedimento de inspeção tributária, dá a conhecer algumas das decisões, mais relevantes, dos Tribunais Portugueses sobre esta matéria e fornece algumas ideias para a melhoria da Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária.

Abstract

The current work deals with the issues encountered in giving grounds to corrections to the tax inspection report. It analyses these grounds in the light of the Portuguese legal system, places the question within the tax inspection procedures, brings to light some of the most relevant decisions made by the Portuguese courts on the subject and puts forth some ideas for the improvement of the grounding of the corrections to the tax inspection report.

1. Introdução

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária tem assumido uma importância crescente no procedimento tributário. Fundamentar bem todas as suas ações, mesmo aquelas que são meramente preparatórias, é uma faceta importante da atividade da Administração Tributária, no contexto de uma desejável política de boas práticas administrativas, sendo um instrumento pedagógico e disciplinador, além de uma garantia de defesa dos interesses do cidadão. A fundamentação dos atos tributários e, particularmente, a Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária assume-se, hoje, como um importante tema de análise e reflexão, com vista a garantir o equilíbrio na relação jurídico-tributária.

A exigência constitucional e, em sede de legislação ordinária, de Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária tem como objetivo principal permitir aos contribuintes interessados conhecer as razões que levaram a Administração Tributária a optar pelas correções propostas e possibilitar-lhes uma escolha consciente entre aceitar a legalidade do ato ou escolher o recurso contencioso.

A fundamentação pretende assegurar a transparência da atuação da Inspeção Tributária, particularmente a observância dos princípios constitucionais da legalidade, da justiça, da igualdade e da imparcialidade (n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa) e impor aos Serviços de Inspeção Tributária uma adequada apreciação e ponderação sobre a existência de razões de facto e de direito para efetuar a correção proposta.

Ao longo dos últimos anos, principalmente, a partir de 1977, assistimos a um aprimoramento da legislação sobre a fundamentação, e em particular sobre a fundamentação dos atos tributários o que contribuiu para que esta seja cada vez mais efetiva, objetiva e esclarecedora, diminuindo, assim, uma área de conflito potencial entre a Administração Tributária e os cidadãos-contribuintes, havendo um interesse, partilhado, em alcançar um patamar mais elevado em termos de qualidade, transparência e rigor.

As correções propostas através do Relatório de Inspeção Tributária têm que ser fundamentadas, obedecendo aos limites da lei e tendo em conta os direitos dos contribuintes, de modo a acautelar todos os meios de reação, visto que as correções terão, inevitavelmente, influência na esfera jurídico-tributária do contribuinte.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

Este trabalho pretende contribuir, humildemente, para lançar mais alguma luz sobre esta problemática, tendo como objetivos:

- 1- Abordar os normativos legais que regem a fundamentação;
- 2- Explicitar os requisitos de uma boa fundamentação;
- 3- Enquadrar a fundamentação no procedimento de inspeção tributária;
- 4- Dar a conhecer algumas das decisões, mais importantes, dos Tribunais, com destaque para as decisões dos Tribunais Superiores;
- 5- Propor alguns caminhos que conduzam a uma melhor fundamentação.

2. Enquadramento da Problemática da Fundamentação no Ordenamento Jurídico Português

2.1. Constituição da República Portuguesa (CRP)

A nossa lei fundamental no seu n.º 3 do artigo 268.º preconiza: “Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos.”

Este n.º 3 do artigo 268.º da Constituição refere-se a duas garantias dos administrados, a notificação e a fundamentação dos atos administrativos. Os atos tributários são atos administrativos, emanados de autoridades administrativas.

A Constituição aponta para que o dever de fundamentação da Administração deve ser contextual, ou seja, indicação dos fundamentos no próprio ato, ela deve ser parte da decisão administrativa, não sendo possível uma fundamentação à posteriori e será sempre notificada juntamente com a decisão administrativa, mesmo sem haver um pedido do interessado nesse sentido. A fundamentação é um direito e uma garantia fundamental dos contribuintes.

A dignidade constitucional atribuída ao dever de fundamentação expressa foi efetivada com a revisão constitucional de 1982, através, do então, n.º 2 do artigo 268.º.

Esta relevância atribuída ao dever de fundamentação, no texto constitucional, é consequência de uma evolução que se foi consolidando na legislação ordinária, logo após à revolução de 1974, reconhecendo o dever geral de fundamentação dos atos administrativos perante os administrados, que teve a sua consagração no Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de junho. Este Decreto-Lei ao estabelecer a fundamentação expressa e atribuindo-lhe características como clareza, congruência e suficiência (n.º 2 e 3 do artigo 1.º) criou o clima para uma evolução positiva ao nível das garantias dos cidadãos, que culminou com a sua inscrição, posterior, no texto constitucional.

Os Tribunais portugueses num processo lento, mas firme, passaram a conceder crescente importância ao tema, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de março de 2000, Processo n.º 024240, onde se declara que “Por força do artigo 268.º, n.º 3 da CRP, a fundamentação dos atos de liquidação tem de ser expressa, no sentido de explícita e contextual, não podendo ser tácita ou implícita.” Acrescenta, este Acórdão “A indicação das disposições legais aplicáveis enquadra-se na fundamentação de direito e não de facto.” Estabelece ainda que “Limitando-se o fisco a alterar a

qualificação de uma verba de ajudas de custo para vencimento, sem indicação das razões dessa alteração de qualificação, não há fundamentação expressa do facto.”

A fundamentação assume a dupla função de justificação e motivação, na opinião de J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira¹. Motivação “...traduzida na indicação das razões que estão na base da escolha operada pela Administração” e justificação “... traduzida na exposição dos pressupostos de facto e de direito que conduziram à decisão tomada.”

Ainda de acordo com estes autores² “A imposição do dever de fundamentação expressa dos atos administrativos que afetem direitos e interesses legalmente protegidos indicia claramente que, pelo menos nestes casos, o dever de fundamentação é, sob o ponto de vista constitucional, uma dimensão subjetivo-garantística dos direitos fundamentais. Não se trata apenas de uma condição objetiva dos direitos; é, sim um dos vários componentes do “feixe” de direitos enquadráveis no âmbito de um determinado direito fundamental, globalmente considerado.”

Jorge Miranda e Rui Medeiros³ afirmam que “...estamos aqui perante direitos de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias: não se trata, portanto de meras garantias institucionais, mas de direitos-garantia, atenta a sua esfera subjetiva daqueles no interesse dos quais é imposto à Administração o dever de notificação e fundamentação.”

¹ CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2010, p. 825.

² CANOTILHO, J.J. Gomes e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II, 4.ª Edição, Coimbra Editora, 2010, p. 827.

³ MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, 2007, p. 605.

2.2. Código do Procedimento Administrativo (CPA)

Neste Código é relevante a análise do artigo 124.º – Dever de Fundamentação e do artigo 125.º – Requisitos da Fundamentação, sendo a consagração da regulamentação espelhada no Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de junho.

A fundamentação deve ser expressa, através da exposição dos fundamentos de facto e de direito, podendo consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, que constituirão neste caso parte integrante do respetivo ato. Equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam, concretamente a motivação do ato (artigo 125.º do Código do Procedimento Administrativo).

“Haverá obscuridade da fundamentação quando as afirmações feitas pelo autor da decisão não deixarem perceber quais as razões porque decidiu da forma que decidiu. Ocorrerá contradição da fundamentação quando as razões invocadas para decidir, justificarem não a decisão proferida, mas uma decisão de sentido oposto (contradição entre fundamentos e decisão), e quando forem invocados fundamentos que estejam em oposição com outros.

A fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões por que foi tomada a decisão.”⁴

Adotando uma boa fundamentação permite-se uma fiscalização pelas entidades hierarquicamente superiores, aumentando a garantia da legalidade administrativa e dos direitos dos cidadãos perante a Administração, obriga-a a ter mais cuidado na tomada de decisões, é ainda um importante instrumento de pacificação social.

“A Constituição e a lei ao imporem a fundamentação não o fazem por mero academismo; antes têm por escopo uma dupla finalidade, por um lado, “obrigar” a Administração a refletir sobre a adequada solução de determinada questão em aberto; por outro, permitir ao administrado avaliar da qualidade de mérito da solução encontrada, se a mesma é conforme à lei, se deve recorrer ou impugná-la.”⁵

⁴ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 1998, p. 265-266.

⁵ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de março de 1991, Processo n.º 024555.

2.3. Lei Geral Tributária (LGT)

O n.º 1 do artigo 76.º da Lei Geral Tributária explicita que as informações prestadas pela Inspeção Tributária fazem fé quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei. Já o n.º 1 do artigo 77.º da LGT diz que a decisão do procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo as que integrem o Relatório de Fiscalização Tributária. Acrescenta o n.º 2 do artigo 77.º da LGT, que a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sucinta, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributária e do tributo.

O artigo 77.º da LGT fixa as bases em que assenta a Fundamentação das Correções da Inspeção Tributária. Refere que todas as decisões, em sede de procedimento, devem ser fundamentadas. Esta fundamentação deve ser expressa, sucinta e clara. O grau de fundamentação varia consoante o ato que estiver em causa, não havendo uma fórmula para todas as situações, esta tem que ser adequada ao ato tributário e aos casos concretos.

José Carlos Vieira de Andrade declara que “...o dever de fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele ato, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória.”⁶

Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa escrevem que “A fundamentação deve dar a conhecer ao interessado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro.”⁷

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de outubro de 1993, Processo n.º 031805, estabelece que “É equivalente a falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato.” No mesmo Acórdão o Tribunal conclui que “A

⁶ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa dos atos administrativos*, 2.ª Reimpressão, Almedina, 2007, p. 13.

⁷ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 1998, p. 265.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

fundamentação é um conceito relativo que depende do tipo concreto do ato e das circunstâncias em que é proferido. Declara ainda que “É essencial que a sucinta exposição a que a lei alude, revele “o iter cognoscitivo e valorativo do ato” por forma a que o seu destinatário normal apreenda os motivos de facto e de direito da decisão.”

Este Acórdão explicita de forma clara os requisitos de uma boa fundamentação. Destaca, igualmente, a importância da exposição do raciocínio lógico e o percurso realizado até dar a conhecer a um destinatário normal, na terminologia do Tribunal, a opção feita, de forma a que este compreenda os motivos de facto e de direito da decisão. “Esta exigência compreende-se em face das pluralidades de razões que impõem a exigência de fundamentação dos atos administrativos, que vão desde a necessidade de possibilitar ao administrado a formulação de um juízo consciente sobre a conveniência ou não de impugnar o ato, até à garantia da transparência e da ponderação da atuação da administração e à necessidade de assegurar a possibilidade de controle hierárquico e jurisdicional do ato.”⁸

⁸ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 1998, p. 264.

2.4. Código de Procedimentos e de Processo Tributário (CPPT)

O n.º 2 do artigo 36.º do CPPT refere que a notificação dos atos que em matéria tributária afetam direitos e interesses legítimos dos contribuintes, devem integrar a fundamentação dos mesmos. A falta ou insuficiência da fundamentação afeta a validade da notificação⁹, pelo que esta não produzirá efeitos em relação ao seu destinatário, como prevê o n.º 1 do artigo 36.º do CPPT.

Nesta matéria é importante destacar o artigo 37.º do CPPT, que prevê que se a situação da comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha.

A notificação de um ato tributário (e respetiva fundamentação) é um ato exterior a este, o que significa que os vícios que, eventualmente, afetem a notificação levam à invalidade da mesma e à consequente ineficácia do ato notificado, mas não afetam a validade do ato tributário. Fundamentação do ato tributário e notificação da fundamentação são realidades distintas e com consequências diversas: a falta da primeira leva à anulação do ato por vício de forma, a falta da segunda constitui irregularidade sanável que não inquina a validade do ato.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de junho de 2002, Processo n.º 025822 estabelece “A alegada circunstância de ao contribuinte não ter sido oportunamente enviado o Relatório da Inspeção com base na qual se procedeu à liquidação adicional de IRC, não contendendo com a validade intrínseca do ato de liquidação, releva tão só em sede de eficácia do mesmo e, por isso mesmo, nestes casos, a lei confere ao contribuinte a faculdade prevista, ao tempo, no art.º 22º do CPT, a que hoje corresponde o art.º 37º do CPPT.”

Jorge Lopes de Sousa¹⁰ levanta a questão da possível inconstitucionalidade relativamente ao vício de falta de indicação da fundamentação, prevista no n.º 1 do artigo 37.º do CPPT. Argumenta que estando a “fundamentação expressa e acessível”

⁹Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de setembro de 2009, Processo n.º 0611/09: “A notificação de uma liquidação efetuada ao contribuinte, sem conter a respetiva fundamentação, mostra-se insuficiente, não podendo tal deficiência considerar-se suprida pela notificação anterior de relatórios, pareceres ou informações dos serviços de inspeção tributária.”

¹⁰ SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 6.ª Edição, Vislis Editores, 2011, p. 352-355.

especificamente prevista no n.º 3 do artigo 268.º da CRP, a sua ausência é uma falta essencial, afetando os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos.¹¹

Defende que, à luz da Constituição, o n.º 1 do artigo 37.º do CPPT, no que diz respeito à falta de fundamentação, “será não a de impor que atos desse tipo tenham eficácia sem a notificação, mas sim, a de atribuir às pessoas que devem ser notificadas e a quem foi feita uma notificação inválida uma faculdade para obter a sanção da deficiência.

Porém, se o interessado notificado sem comunicação da fundamentação não fizer uso desta faculdade, não poderá, por força daquela norma constitucional, considerar-se que o ato é eficaz em relação a ele, designadamente para efeitos de contagem do prazo para impugnação administrativa ou contenciosa.”¹²

Ao contrário do entendimento deste autor o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 245/99, de 29 de abril de 1999, proferido no Processo n.º 631/97 entendeu que a norma do n.º 2 do artigo 31.º da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos (equivalente ao n.º 2 do artigo 37.º do CPPT), ao fazer recair sobre o interessado o ónus de requerer, no prazo de um mês, a notificação da fundamentação em falta do ato, como meio de diferir o início do prazo de recurso contencioso, não viola qualquer norma ou princípio constitucional, designadamente o n.º 3 do artigo 268.º da CRP, por ela não dispensar “a Administração de notificar integralmente o ato administrativo ao respetivo interessado; apenas prevenindo a hipótese de tal não ter sido feito, manda contar o prazo para o recurso contencioso da data em que o interessado tomar, efetivamente, conhecimento da fundamentação do ato” e porque “com a imposição desse ónus, cujo cumprimento não torna o exercício do direito ao recurso particularmente difícil ou oneroso, o que se pretende é evitar que o ato administrativo fique aí “dependurado”, ou seja, indefinidamente sujeito a ser impugnado”, o que considera ser uma consequência menos má do que “contar o prazo para o recurso da própria notificação deficiente”, defendendo que “no plano constitucional, não pode deixar de legitimar a referida solução legislativa”, pois “a certeza é um valor não despiciendo nos quadros de Estado de

¹¹ Também José Casalta Nabais aborda esta questão: “... parte significativa da doutrina, que o considera mesmo inconstitucional por violação daquela garantia constitucional, argumentando que o mesmo é incompatível com a obrigatoriedade constitucional da inclusão na notificação do ato da respetiva fundamentação. Pois, numa interpretação conforme à Constituição, o que o referido art.º 37.º do CPPT consagra é uma faculdade para o sujeito passivo e não um ónus cujo incumprimento redunde na sanção da falta de notificação da fundamentação.” ver NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4.ª Edição, Almedina, 2006, p. 329.

¹² SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 6.ª Edição, Vislis Editores, 2011, p. 353.

Direito. E ela não existe, enquanto o ato administrativo for suscetível de ser impugnado.”

A jurisprudência confirma esta tese, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, Processo n.º 0552/09 declara “Não se vislumbra que a interpretação adotada no n.º 2 do artigo 37.^o¹³ seja inconstitucional, por violação nos números 1 e 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, e também o recorrente não explicita como a interpretação acolhida pode pôr em causa os direitos constitucionalmente garantidos à informação (n.º 1) e à notificação e fundamentação dos atos lesivos (n.º 3).”

No mesmo sentido está o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de fevereiro de 2009, Processo n.º 0889/08, onde se escreve que “A notificação, ao contribuinte não integra o ato tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afeta a validade deste mas apenas a sua eficácia”. Destaca que “Fundamentação do ato e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.” Na opinião do Tribunal “Tal interpretação não viola qualquer princípio ou norma constitucional.”

Por fim, e ainda relativamente ao Código de Procedimento e de Processo Tributário, no que concerne à fundamentação, o seu artigo 99.º explicita que constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade designadamente, na sua alínea c), a ausência ou vício da fundamentação legal exigida. Mais uma vez é destacada a importância da fundamentação. Como já referido, uma fundamentação insuficiente é equivalente a ausência ou vício de fundamentação.

¹³ do Código de Procedimento e de Processo Tributário

2.5. Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT)

O n.º 1 do artigo 63.º do RCPIT estabelece que os atos tributários ou em matéria tributária que resultem do Relatório de Inspeção podem fundamentar-se nas suas conclusões. Isto significa que deve existir um cuidado redobrado ao nível da fundamentação das correções fiscais concretizadas nesse relatório, sob pena de o próprio ato tributário não estar devidamente sustentado, em termos de fundamentação. Devemos destacar que o n.º 1 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária que refere que a decisão final é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos que integrem o Relatório da Fiscalização Tributária. Isto significa que a LGT refere explicitamente “Relatório da Fiscalização Tributária” e não apenas as suas conclusões. Concordamos com Martins Alfaro quando afirma “... parece-nos que a fundamentação deverá ser efetuada por adesão ou concordância com o relatório do procedimento de inspeção”¹⁴, o que significa que em vez de valorizarmos apenas as conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, devemos valorizar todo o Relatório de Inspeção.

O n.º 2 do artigo 77.º da LGT refere, explicitamente, que a fundamentação dos atos tributários deve conter sempre as disposições legais aplicáveis, a qualificação e a quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo. Assim sendo, não chega que fundamentação se faça por remissão para o Relatório Final de Inspeção, tem esta que conter sempre os elementos expressamente referidos no citado n.º 2 do artigo 77.º da LGT. Por outro lado a possibilidade da fundamentação “consistir numa mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou proposta, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária”, significa que a fundamentação pode basear-se noutras peças do processo administrativo, mas estas têm que ser expressamente referidas e concretizadas no parecer, informação ou proposta para que se remete. “É necessária uma referência expressa e inequívoca a elementos bem individualizados do processo administrativo, pois caso contrário, estaria a transferir-se para o administrado o ónus ou dever de determinar, como a lei exige – clara, suficiente e congruentemente – o que

¹⁴ ALFARO, Martins, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2003, p. 446.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

motivou a decisão tomada, pesquisando no processo quais os elementos tidos em conta na decisão.”¹⁵

No n.º 2 do artigo 63.º do RCPIT preconiza-se que aos serviços de inspeção fossem obrigatoriamente comunicados os atos tributários ou em matéria tributária que resultassem do relatório, bem como a sua revisão em virtude de contencioso posterior quer, em sede de procedimento, quer, em sede de processo tributário. Dada a importância das correções espelhadas no relatório é importante que os serviços de inspeção tenham conhecimento daquilo que acontece após a sua intervenção. Pretende-se, assim, possibilitar a melhoria qualitativa do trabalho de fundamentação.

¹⁵ ALFARO, Martins, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2003, p. 447.

2.6. Outros Códigos Tributários

2.6.1. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)

O artigo 66.º do CIRS concretiza, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o preconizado na Constituição da República Portuguesa, no seu n.º 3 do artigo 268.º, no que diz respeito à notificação e fundamentação dos atos tributários. O seu n.º 1 refere que os atos de fixação ou alteração, previstos no artigo 65.º do CIRS, são sempre notificados aos sujeitos passivos com a respetiva fundamentação. Já o n.º 2 prescreve que a fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos, que por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a sua motivação.

Este artigo 66.º do CIRS para além, de como já referido ir no sentido do estabelecido pela Constituição, é similar ao proposto na Lei Geral Tributária (n.º 1 do artigo 77.º) e no Código de Procedimento Administrativo (artigo 125.º).

Pela importância que assume, em sede de correções do Relatório de Inspeção Tributária, destaca-se o artigo 39.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que trata da importante questão da aplicação de métodos indiretos e as particulares exigências que lhe são associadas. A Inspeção Tributária, no seu relatório tem que fazer uma demonstração, para além de qualquer dúvida razoável, de que foram respeitados os requisitos legais previstos e a impossibilidade de apurar a matéria tributável por outro método.

A declaração do contribuinte goza da presunção de verdade que só poderá ser ilidida por elementos de prova bastante fortes carreados pela Inspeção Tributária, que destruam aquela presunção de verdade.

A este propósito o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 1 de março de 2007, Processo n.º 00230/98 afirma:

“1. Tendo a Fazenda Pública apurado a matéria tributável de um contribuinte por métodos indiciários, cabia-lhe demonstrar a verificação de algum dos requisitos legais consagrados no artigo 38¹⁶ do CIRS, então em vigor, demonstrando ainda a impossibilidade de apurar tal matéria por outro método.

¹⁶ Este artigo corresponde ao artigo 39.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, na redação posterior à revisão do seu articulado efetuada pelo DL n.º 198/2001, de 3 de julho.

2. Sendo certo que, no entender do Tribunal, não foram pela AF¹⁷ provados factos suficientes que permitam enquadrar a situação numa das alíneas, máxime na alínea d), do citado artigo 38.º do CIRS, a liquidação impugnada tem de ser anulada, procedendo a respetiva impugnação.”

Este acórdão é um bom exemplo da jurisprudência dos Tribunais Portugueses, nesta matéria, destacando a importância da prova inequívoca dos factos que conduzem à aplicação de métodos indiretos. Não tendo, na opinião do Tribunal, a Administração provado de forma concludente os factos suficientes para aplicação de métodos indiretos declara que a liquidação efetuada é anulada.

2.6.2. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

No n.º 1 do artigo 60.º do CIRC¹⁸ é expressamente referido que os sujeitos passivos são notificados do lucro tributável, por métodos indiretos, com a indicação dos factos que lhe estiveram na origem e, bem assim, dos critérios e cálculos que lhe estão subjacentes. Constatam-se que existe muita jurisprudência dos Tribunais Superiores (Tribunais Centrais Administrativos e Supremo Tribunal Administrativo) onde se discute precisamente a questão dos critérios utilizados na quantificação operada por métodos indiretos.

Tendo a Inspeção Tributária efetuado correções ao Lucro Tributável, é necessário dar a conhecer ao sujeito passivo os factos e as razões que conduziram a esta correção, bem como os critérios usados na quantificação. Deve ser facultado ao contribuinte conhecer a forma como foi efetuada a correção. Qual foi o raciocínio e a metodologia adotadas que conduziu à correção do Relatório da Inspeção Tributária.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de outubro de 2007, Processo n.º 315/07, estipulou que não se encontra fundamentado um ato de liquidação, com recurso a métodos indiretos, tendo sido aplicada uma margem de comercialização de 20% sobre o presumido volume de vendas, sem nada explicar sobre as razões da escolha

¹⁷ Administração Fiscal

¹⁸ Corresponde ao artigo 55.º na redação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código.

dessa margem, e não outra qualquer. A falta de fundamentação gera anulabilidade do ato.

2.6.3. Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA)

O n.º 1 do artigo 87.º do CIVA¹⁹ refere que a Administração Tributária procede à retificação das declarações dos sujeitos passivos “quando fundamentadamente considere que neles figure um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando adicionalmente a diferença.”

O n.º 4 do artigo 87.º do CIVA estabelece que “Se for demonstrado, sem margem para dúvidas, que foram efetuadas omissões ou inexatidões” no registo e na declaração a que estão obrigados os Pequenos Retalhistas, procede-se à tributação com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente efetuou.

O artigo 90.º do CIVA²⁰ ao prever a liquidação de imposto com base em métodos indiretos, de acordo com as regras da LGT, remete para a importância da fundamentação.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 7 de julho de 2005, Processo n.º 00375/04 defende²¹ que o recurso a métodos indiretos (métodos indiciários na altura dos factos) para apuramento do IVA é sempre subsidiário e apenas pode ser usado quando verificados os pressupostos legais que o legitimam, sendo decorrente dessa constatação a impossibilidade da Administração Tributária comprovar e quantificar diretamente a matéria tributável. Declara, o Tribunal, que a Administração está obrigada a fundamentar tal impossibilidade. Não o fazendo ocorre preterição de formalidade legal, suscetível de inquinar o ato administrativo final da liquidação.

¹⁹ Corresponde ao artigo 82.º na redação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20/6, que republicou aquele Código.

²⁰ Corresponde ao artigo 84.º na redação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado em vigor previamente à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20/6, que republicou aquele Código.

²¹ Ver, também, entre outros, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24 de janeiro de 2008, Processo n.º 01834/04 e o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 6 de outubro de 2005, Processo n.º 00314/04.

3. A Fundamentação e os seus requisitos

A Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária insere-se, como já referido, no mais vasto território da fundamentação dos atos administrativos, que teve consagração constitucional no n.º 3 do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa. Nesse sentido a fundamentação das correções do Relatório da Inspeção Tributária, sendo uma área específica, com características próprias, tem obviamente que obedecer aos normativos que regem a fundamentação expressa de todos os atos administrativos.

3.1. Fundamentação material e formal²²

A Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária é uma exposição das razões, dos motivos, das normas que conduziram a uma decisão.

Assume assim duas vertentes, por um lado um aspeto material, no sentido da sua substância, do seu conteúdo, tendo a ver com uma vertente interna à própria fundamentação. José Carlos Vieira de Andrade escreve a este propósito “... dá-se relevo à idoneidade substancial do ato praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade.”²³

Por outro lado, no sentido formal, tem um lado externo, tendo a ver com os meios e modos que deve cumprir na exposição das razões de facto e de direito de uma decisão. Está em causa a exposição exterior, num caso concreto, das razões que levaram a uma determinada decisão, dentro do quadro normativo e a descrição dos interesses determinantes e pontos de vista em confronto. “Ao prescrever a obrigatoriedade de fundamentação expressa de atos administrativos, o ordenamento jurídico português está basicamente a impor à Administração o dever de atuar sob determinada forma.”²⁴

²² Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de fevereiro de 2009, Processo n.º 0910/08.

²³ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa dos atos administrativos*, 2.ª Reimpressão, Almedina, 2007, p. 11.

²⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa dos atos administrativos*, 2.ª Reimpressão, Almedina, 2007, p. 23.

3.2. A fundamentação como discurso justificativo, como motivação e com discurso adequado

A fundamentação das correções tem que obedecer a um discurso justificativo, através de um enunciado que tenha como objetivo exprimir a relevância material da correção. Exige-se capacidade para esclarecer as razões que levaram à correção, à opção efetuada, tendo em atenção que existe uma margem de discricionariedade, em algumas dessas opções que importa justificar adequadamente. A declaração fundamentadora tem que ser um discurso capaz de sustentar uma correção.

Deve, igualmente, a fundamentação explicar a motivação, no sentido de expressão de uma vontade, explicar o conteúdo escolhido dentro dos interesses em confronto e a adoção da medida mais adequada à satisfação do interesse público, naquele caso.

A fundamentação tem que ser adequada ao caso concreto²⁵. O conteúdo da fundamentação é variável. A declaração fundamentadora deve procurar o conteúdo adequado conforme a matéria e de acordo com a correção, tendo em conta a situação concreta, no contexto em que se apresentam os interesses públicos e privados, relevantes, em confronto.

3.3. A fundamentação como declaração de autoria, explícita e contextual²⁶

Para conseguirmos atingir os objetivos acima revelados a fundamentação tem que ser explícita, no sentido de que é a expressão do ponto de vista de quem decidiu de forma clara e expressa, não sendo suficiente que resulte implicitamente da atuação da Administração.

A Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária tem que exprimir uma declaração de autoria, assume-se como a decisão do inspetor, sancionada pelos seus superiores.

Existem momentos de colaboração e interação entre vários órgãos, bem como audiência e participação dos particulares, mas no final é expressão da decisão de alguém, existe um autor que atua dentro de uma esfera de poderes vinculados, enquanto agente da Administração. Todo o procedimento é "... uma interação complexa de momentos de iniciativa, instrução, decisão e controle, em que matrizes de colaboração, de

²⁵ Ver entre outros o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de junho de 2008, Processo n.º 0247/08 e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de julho de 2008, Processo n.º 024/08.

²⁶ Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de setembro de 2008, Processo n.º 065/08, e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de outubro de 2006, Processo n.º 0827/07

coordenação, de participação e até de negociação alteram o perfil estilizado da manifestação de vontade hierárquica, unilateral e autoritária.”²⁷ Não sendo adequado encarar a decisão como a manifestação final da vontade de um indivíduo, mas sim como o corolário de todo um processo de recolha e tratamento de informação, para além de opções, enquadradas pelas previsões legais, deve também ser destacado que é sempre, claramente, identificado o autor (ou autores) do ato.

“A fundamentação não é um registo historiográfico”²⁸, quando muito será a história interna da decisão, da deliberação final que conduziu ao ato. A invocação de factos ou avaliações anteriores só pertencem à fundamentação se forem assumidas pelo seu autor ou se para elas remeter, nesse caso, por força da lei, esses fundamentos são como as respetivas documentações integrados no ato.

A Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária tem que ser contextual, ou seja, acompanha “o conteúdo da decisão, constando do mesmo instrumento de externalização”.²⁹ Nunca a Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária deverá ser à posteriori ou sucessiva³⁰. Trata-se de um dever da Administração de fornecer os fundamentos das suas decisões.

Por último a fundamentação tem que ser comunicada aos interessados, particularmente quando é contrária aos seus interesses ou pontos de vista. Os contribuintes interessados, no caso concreto, têm que conhecer a fundamentação das correções para tentar compreendê-las, ajuizar da sua justiça e pertinência, avaliar quais as possibilidades de reclamação e impugnação. Uma declaração fundamentadora só faz sentido se os interessados tomarem conhecimento dela. No entanto, a comunicação da fundamentação não se confunde com a fundamentação, nem se integra no dever de fundamentação, é sim um dever acessório e não uma condição formal de legitimidade do ato, tem o objetivo de garantir a defesa dos contribuintes, nada tendo a ver com a validade da fundamentação. A sua falta ou insuficiência afeta a sua eficácia perante o contribuinte interessado e não a validade da fundamentação.

²⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa doa atos administrativos*, 2.^a Reimpressão, Almedina, 2007, p. 31.

²⁸ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa doa atos administrativos*, 2.^a Reimpressão, Almedina, 2007, p. 228.

²⁹ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa doa atos administrativos*, 2.^a Reimpressão, Almedina, 2007, p. 39.

³⁰ “A fundamentação à posteriori não cumpre as exigências do dever de fundamentar” ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de outubro de 2009, Processo n.º 0192/09.

3.4. Fundamentação clara, congruente e suficiente

A lei diz que é equiparado a falta fundamentação se o autor enuncia fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareçam, no caso concreto, as razões da correção adotada (artigo 125.º do Código do Procedimento Administrativo). Logo, a fundamentação tem que ser clara, congruente e suficiente.

A clareza é aquele requisito que parece mais simples. Se os fundamentos são confusos, se a argumentação é ambígua ou obscura, não conseguimos entender o que levou o inspetor a escolher aquela correção. Pode haver mesmo contradição entre os fundamentos invocados o que leva a que a fundamentação seja incompreensível. “Uma fundamentação obscura não é fundamentação, porque não contém sequer um discurso, faltando-lhe o conteúdo semântico.”³¹

Sendo a fundamentação das correções um discurso, que tem por base um ordenamento jurídico, este discurso tem que ser racional, que não contenha erros de raciocínio evidentes. A congruência assume particular importância na relação entre fundamentação e correção efetuada, devendo esta ser uma consequência lógica daquela. Uma fundamentação incongruente, não é fundamentação, porque não é racional.

A fundamentação deve ser suficiente³², no sentido de que deve conter os requisitos bastantes, capazes e aptos a sustentar a correção. O inspetor deve verificar e ponderar todos os elementos de forma a que a fundamentação concreta seja suficiente a revelar a reflexão deliberativa sobre os interesses e pontos de vista em confronto e a escolha efetuada. Uma fundamentação insuficiente não é fundamentação porque não está apta a justificar a correção, faltando-lhe uma base mínima que a sustente.

Não é qualquer problema quanto à clareza, congruência ou suficiência da fundamentação que leva a considerar que a correção não está fundamentada. O vício de fundamentação tem que ser de tal forma que seja impossível compreender a correção e a sua fundamentação. Ou seja, só se for impossível determinar o seu conteúdo, houver falta evidente de racionalidade ou manifesta insuficiência justificativa se poderá considerar que não existe fundamentação.

³¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa dos atos administrativos*, 2.ª Reimpressão, Almedina, 2007, p. 233.

³² Ver entre outros o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de janeiro de 2009, Processo n.º 0651/09 e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de julho de 2009, Processo n.º 0239/09.

4. A Fundamentação e o Ónus da Prova³³

O artigo 74.º da Lei Geral Tributária é que principalmente regula a questão do ónus da prova, em Direito Fiscal. O seu n.º 1 estabelece que o ónus da prova dos factos constitutivo dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Assume grande importância o n.º 3 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, que prevê que em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos compete à Administração Tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação³⁴, cabendo ao contribuinte o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação. “Porém, isso não significa que a administração apenas deva procurar carrear para o procedimento provas de factos que aproveitem à sua posição, pois, nessa matéria, mantém-se o seu dever, derivado do princípio do inquisitório, de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade, mesmo as que tenham como objetivo provar factos invocados pelos interessados (art.º 58.º da LGT).”³⁵

A expressão ónus da prova significa necessidade, dever de provar. Regra geral, o ónus da prova cabe a quem alega³⁶. Existe um dever de comprovar o facto, de acordo com a lei, demonstrar com provas, ou seja, de fundamentação.

“As regras do ónus da prova previstas no artigo 74.º da LGT, as quais estivemos a analisar têm assim a natureza de regras do ónus da prova em sentido objetivo, na medida em que pressupõe a repartição dos encargos de alegação e de prova nos termos do princípio da legalidade, sendo a Administração Fiscal onerada com a prova da existência e quantificação do facto tributário, e o contribuinte onerado com a prova dos factos extintivos, impeditivos ou modificativos do direito alegado por aquela.”³⁷

A primeira questão a demonstrar pela Inspeção Tributária, no caso das correções do Relatório, para que exista a situação de sujeito passivo de um imposto, é provar a existência do facto tributário. A verificação do facto tributário cria a relação jurídica. Esta demonstração implica que o sujeito passivo tenha um conjunto de deveres de

³³ Ver SANCHES, José Luís Saldanha, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal* in Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, n.º 151, Centros de Estudos Fiscais, 1987.

³⁴ Ver MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010, p. 186-191.

³⁵ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Visli Editores, 2003, p. 261.

³⁶ Ver MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010, pp. 195-227, onde aborda a aplicação das regras do ónus da prova na tributação dos preços de transferência e na subcapitalização.

³⁷ Ver MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010, p. 284.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

cooperação, por exemplo, antes de se concluir que um sujeito passivo tem o dever de ter contabilidade, a Inspeção Tributária tem que provar, para além de qualquer dúvida razoável, que este exerce uma atividade comercial ou industrial.

Provado, no caso da aplicação de métodos indiretos, pela Inspeção Tributária, a existência do facto tributário e na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributária e do respetivo imposto, caberá ao sujeito passivo o ónus da prova de demonstrar que a Administração na aplicação de métodos indiretos se excedeu na quantificação.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 11 de janeiro de 2007, Processo n.º 00070/01 – PORTO declara que a Administração Tributária tem o ónus da prova dos pressupostos do seu direito de proceder a correções, tendo que demonstrar os factos que sustentam a decisão de desconsiderar o custo contabilizado, só então passando a competir ao contribuinte o ónus da prova de que esses custos são fiscalmente relevantes. Este Acórdão é bem exemplificativo da posição dos Tribunais portugueses de respeito pelos princípios básicos do ónus da prova, em Direito Fiscal, plasmados no artigo 74.º da Lei Geral Tributária.

5. Enquadramento no Procedimento de Inspeção

5.1. Objetivos e Etapas do Procedimento da Inspeção Tributária

O n.º 1 do artigo 2.º do RCPIT estabelece que o procedimento de inspeção visa:

- 1- A observação das realidades tributárias, cada vez mais complexas à medida que a sociedade evolui;
- 2- A verificação do cumprimento das obrigações tributárias, o que implica que os Serviços de Inspeção Tributária se organizem e planifiquem as ações inspetivas numa perspetiva de atuação rigorosa, mas dialogante com os contribuintes;
- 3- A prevenção das infrações tributárias, na perspetiva de evitar quanto possível a fraude e evasão fiscal.

Os princípios orientadores do procedimento de Inspeção Tributária (artigo 5.º do RCPIT) são:

- 1- O princípio da verdade material (artigo 58.º da LGT e artigo 6.º do RCPIT) “...que permite à administração tributária a adoção oficiosa de todas as iniciativas adequadas a esse objetivo”³⁸;
- 2- O princípio da proporcionalidade (artigo 63.º da LGT e artigo 7.º do RCPIT), que exige que a atuação, em sede de procedimento de inspeção, seja adequada e proporcional aos objetivos da inspeção;
- 3- O princípio da participação (artigo 60.º da LGT e artigo 60.º do RCPIT), em obediência ao direito de participação dos interessados na formação das decisões que lhes digam respeito;
- 4- O princípio da cooperação (artigo 59.º da LGT e artigos 9.º e 48.º do RCPIT), “que implica para os sujeitos passivos e demais obrigados tributários um dever mútuo de cooperação”³⁹.

Para atingir os objetivos acima explicitados e, de acordo com os princípios norteadores do procedimento de inspeção, uma fundamentação rigorosa e credível revela-se uma ferramenta essencial. O trabalho da inspeção é valorizado, essencialmente, pela forma como os inspetores conseguirem explicitar corretamente as diligências realizadas durante procedimento de inspeção e fundamentar adequadamente as conclusões do seu trabalho.

³⁸ NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2006, p. 347.

³⁹ NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2006, p. 348.

O procedimento de Inspeção Tributária é composto por várias fases que se concluem com a elaboração de um Relatório Final (n.º 1 do artigo 62.º do RCPIT) que será notificado ao contribuinte inspecionado (n.º 2 do artigo 62.º do RCPIT). A fundamentação deve estar presente em todas as fases do procedimento, desde a prática de atos de inspeção (como análise da escrita dos contribuintes e a recolha de elementos de prova), passando pelo Projeto de Relatório e o Direito de Audição.

5.2. A Prática dos Atos de Inspeção e a Recolha de Elementos de Prova

A palavra prova tem como origem a palavra latina *probatio*, e pretende transmitir a ideia de exame. É qualquer evidência factual que ajude a estabelecer a verdade sobre alguma coisa. Tem como função ajudar a demonstrar, sustentar uma narrativa que seja o mais próxima possível da verdade factual.

A reunião de provas e de indícios diversos constitui um conjunto probatório que conduz à convicção.

Ao fundamentar uma correção será necessário reunir todos os elementos de prova que demonstrem a ocorrência da situação narrada e prontos a ser analisados por todos os interessados.

A fundamentação começa a ser construída no cuidado colocado na prática dos atos de inspeção, com os elementos de prova recolhidos na análise e verificação da situação tributária do contribuinte. Obviamente que a fundamentação será tanto melhor, quanto melhor forem os elementos de prova recolhidos.

A fundamentação evidencia o trabalho realizado, consubstanciado, em grande parte, pelos elementos de prova recolhidos e a sua qualidade. Se os elementos de prova recolhidos são relevantes o discurso fundamentador das correções será mais efetivo.

Os artigos 55.º a 57.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária explicitam os procedimentos para a recolha e escolha das provas. É importante identificar os documentos verificados e analisados e quais os registos contabilísticos que lhe corresponderam. As declarações prestadas pelos contribuintes inspecionados ou por outras pessoas com ele relacionados devem ser reduzidos a escrito, se prestadas oralmente e devem ser transcritas na integra.

A Inspeção Tributária tem, no fundamental, um trabalho de recolha de elementos de prova que sustentem presumíveis futuras correções fiscais que venha a propor. A sua atividade é baseada nesse objetivo o que explica que o Regime Complementar do

Procedimento da Inspeção Tributária tenha vários artigos que se preocupam com essa temática, entre outros os artigos 6.º, 30.º e 31.º.

Como já referido os elementos de prova têm como função ajudar a criar uma convicção. A Inspeção Tributária deve juntamente com a fundamentação produzir provas que criem a condições de convicção favoráveis à sua argumentação.

A Inspeção deve ter provas concludentes de que a narração efetuada no Relatório de Inspeção ocorreu, de forma a ter respaldo no normativo legal para as correções efetuadas.

5.3. O Projeto de Conclusões do Relatório

Na data da notificação da Nota de Diligência concluem-se os atos de inspeção (n.º 1 do artigo 61.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária), caso os mesmos possam originar atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis à entidade inspecionada é elaborado o Projeto de Conclusões do Relatório (como previsto no n.º 1 do artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária) com a identificação desses atos e a sua fundamentação.

No Projeto de Relatório devem estar explicitadas as correções fiscais propostas e respetiva fundamentação, devendo obedecer a duas vertentes obrigatórias. A primeira é a natureza da correção fiscal, trata-se da identificação e escolha do tipo de correção. Se no caso das correções técnicas é relativamente simples dizer que estas são ditadas por exigência legal, já no caso de aplicação de métodos indiretos, esta revela-se muito mais problemática e complexa. A segunda vertente tem a ver com a adequação da fundamentação ao tipo de correções efetuadas, dependendo da situação concreta, não existindo regras fixas. Desenvolveremos estas vertentes no ponto 6.

5.4. O Direito de Audição

A audição dos interessados representa o cumprimento da diretiva constitucional de “participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito” (n.º 5 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa

de preparar a decisão final⁴⁰. Este princípio foi vertido com carácter geral no Código do Procedimento Administrativo, com destaque para o artigo 100.º e explicitamente contemplado no Procedimento Tributário de Inspeção através do artigo 60.º da Lei Geral Tributária e artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária.

O objetivo do exercício do Direito de Audição é estabelecer uma comunicação prévia à decisão, de forma a resolver, através do diálogo, problemas quanto a eventuais divergências existentes. Este princípio implica que esta etapa do procedimento é de grande importância.

O Direito de Audição não é uma reclamação perante a Administração, visto que ainda não foi proferida uma decisão, há apenas um projeto de decisão, sendo o contribuinte ouvido no sentido de contra-argumentar e tem a possibilidade de convencer a Administração Tributária de que tem razão.

É de destacar que no procedimento de inspeção, mesmo antes do Projeto de Relatório, já o contribuinte exerce, ainda que informalmente, o Direito de Audição, devendo existir entre o inspetor e o contribuinte um diálogo constante durante o referido procedimento. Se esta comunicação for efetiva é possível que as eventuais diferenças de posição possam ser colmatadas e assim o Direito de Audição formal dos artigos 60.º da LGT e do RCPIT se concretize antes do seu prazo legal.

O contribuinte não é obrigado a exercer o direito de audição, trata-se apenas de um direito do contribuinte, “ficando na discricionariedade deste o seu exercício”⁴¹. Como escreve António Lima Guerreiro “O direito de audição é claramente uma mera faculdade do contribuinte, não tendo quaisquer consequências no procedimento o seu não exercício, que, inclusivamente não poderá ser valorado para efeitos probatórios, a título, por exemplo, de admissão da verdade dos factos imputados pela administração tributária.”⁴²

Os elementos novos suscitados na audição do contribuinte devem ser obrigatoriamente tidos em conta na fundamentação da decisão⁴³, nos termos do n.º 7 do artigo 60.º da Lei Geral Tributária. Como afirma António Lima Guerreiro “Não pode, pois, considerar-se cumprido o dever de fundamentação quando a decisão final se limita a afirmar, por

⁴⁰ Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de dezembro de 2007, Processo n.º 0497/07 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de maio de 2003, Processo n.º 0317/03.

⁴¹ GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, p. 276.

⁴² GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, p. 277.

⁴³ Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de dezembro de 2005, Processo n.º 01245/03.

exemplo, apenas que “ouvido o contribuinte este não trouxe elementos novos”, devendo a decisão conter a justificação por que esses elementos nada trouxeram de novo relativamente ao projeto de decisão apresentada ao contribuinte ou interessado.”⁴⁴

Escrevem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa “...se no exercício do direito de audiência os interessados suscitarem elementos novos, a fundamentação da decisão deverá tê-los em conta, mencionando-os e apreciando-os, tanto no caso de se tratar de elementos de facto como de direito.”⁴⁵

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de outubro de 2002, Processo n.º 0780/02, declara:

“I – Mesmo antes da entrada em vigor da Lei Geral Tributária e por força do disposto no art.º 100.º do Código de Procedimento Administrativo, a lei ordinária dava já consagração ao princípio constitucional da participação do administrado nas decisões administrativas, impondo/estabelecendo o direito de audiência prévia tanto para o procedimento administrativo comum, como para os procedimentos administrativos especiais.

II – E o direito de audição antes da liquidação e ou da conclusão do relatório da inspeção tributária, em que se materializa o referido princípio constitucional da participação do administrado, mostra-se agora expressamente previsto e estabelecido pelas als. a) e e) do art.º 60.º n.º 1 da LGT.

III - Tendo as impugnadas liquidações adicionais de IVA sido efetuadas já em plena vigência da LGT, era-lhes aplicável também o estatuído pelo art.º 60.º n.º 1 al. a) daquela lei.”

Existe uma vasta jurisprudência sobre o direito de audição⁴⁶, entre muitos podemos destacar o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de dezembro de 2007, Processo n.º 0497/07:

⁴⁴ GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001, p.280.

⁴⁵ CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 1998, p. 264.

⁴⁶ Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de setembro de 2006, Processo n.º 0457/06:

“I - O contribuinte que foi convidado a pronunciar-se sobre o projeto do relatório da inspeção tributária a que foi sujeito, e que propunha a tributação por métodos indiciários e a quantificação da matéria coletável, e se limitou a requerer a revisão da matéria coletável, sem trazer factos novos ao procedimento, e sem que também a Administração o tenha feito, não tem que ser chamado a pronunciar-se de novo, antes do ato de liquidação.”

Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de dezembro de 2005, Processo n.º 0644/05:

“IV - Elaborado o relatório da inspeção, no qual se propõe a tributação por métodos indiretos, e dada ao contribuinte oportunidade para se pronunciar sobre esse relatório, não se impõe que, antes da fixação da matéria tributável por métodos indiretos, seja de novo ouvido.”

Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de outubro de 2003, Processo n. 01115/03.

“I – A audiência dos interessados, como figura central do procedimento administrativo decisório de primeiro grau, representa o cumprimento da diretiva constitucional de "participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito" (artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República), determinando para o órgão administrativo competente a obrigação de associar o administrado à tarefa de preparar a decisão final.

II – Se não for dada a possibilidade de exercício do direito de audiência ao particular, o ato final é anulável por padecer de vício formal.”

Os Acórdãos acima referidos apreciam as consequências jurídicas da preterição da audição do contribuinte, visando garantir o exercício do contraditório, com a defesa antecipada de direitos e interesses legalmente protegidos, em matéria tributária e o apuramento da verdade material.

5.5. O Relatório Final de Inspeção

O Relatório Final de Inspeção, como referido no artigo 62.º do RCPIT, identifica e sistematiza os factos detetados e procede à sua qualificação jurídico-tributária. Neste sentido o Relatório Final de Inspeção é o elemento chave de todo o trabalho desenvolvido pela Inspeção Tributária, espelhando todas as qualidades e defeitos do procedimento de inspeção.

O Relatório deve ser claro e conciso, atendendo aos vários destinatários a quem se dirige, contribuintes, vários agentes da Administração Tributária e todos aqueles que sejam chamados a debruçar-se sobre o Relatório e, principalmente, sobre a fundamentação. Toda a fundamentação de facto e de direito tem de ser adequada ao caso concreto e basear-se em meios de prova consistentes.

O inspetor, autor do Relatório, deve ter em conta que, caso o contribuinte não exerça o Direito da Audição, apesar de notificado para o efeito, não pode alterar o Relatório Final, caso isto aconteça terá o contribuinte que ser notificado, de novo, para exercer o direito de audição.

As correções fiscais e respetiva fundamentação constituem as partes mais importantes do Relatório, a razão de tal importância radica numa constatação simples, se há

“A circunstância de o recorrente ter sido ouvido antes da conclusão do relatório da inspeção tributária, dispensa a sua audição antes da liquidação mas não antes da decisão de aplicação de métodos indiretos.”

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

correções isto significa que a situação tributária do contribuinte não era a correta e foi corrigida no sentido de repor a verdade, pelo que a fundamentação desta realidade é primordial.

O inspetor tem, no seu Relatório, que provar inequivocamente que a situação não era a correta e quais os motivos pelos quais efetuou as correções e qual o raciocínio que conduziu às citadas correções. Existe, obviamente, alguma margem de subjetividade na fundamentação utilizada, mas o inspetor deve tentar redigir a sua fundamentação de forma clara e objetiva, evitando sempre a emissão de juízos de valor sobre os factos em análise.

O trabalho da Inspeção Tributária é preparatório dos atos que, em sede de matéria tributária, serão tomados em fases posteriores, pelo que é crucial que as correções fiscais operadas, em sede de procedimento de inspeção, sejam rigorosas e claras. Sendo a fundamentação de qualidade isto traduz-se num menor contencioso com o contribuinte, sendo este mais facilmente convencido a proceder à regularização da sua situação tributária.

6. Alguns casos de fundamentação das correções do Relatório de Inspeção Tributária

6.1. Avaliação direta e avaliação indireta

O n.º 1 do artigo 83.º da Lei Geral Tributária prevê que a avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

O n.º 4 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa declara: “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real.”

Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos pela lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, de acordo com o n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

No sistema de avaliação direta o apuramento da matéria tributável baseia-se no cumprimento dos deveres de cooperação pelo Sujeito Passivo, que nas declarações que entrega à Administração Tributária qualifica e quantifica a matéria tributável e o imposto a pagar.

A Administração Tributária no âmbito do sistema de avaliação direta tem uma função de mera fiscalização dos deveres de cooperação do contribuinte.

A avaliação indireta assume natureza subsidiária da avaliação direta (n.º 1 do artigo 85.º da Lei Geral Tributária), dado que a Administração só pode recorrer a este método de avaliação se demonstrar, para além de qualquer dúvida, que as declarações do contribuinte não cumprem os pressupostos formais e materiais que permitem que a matéria tributável seja apurada pelo sistema direto de tributação, tendo de ficar demonstrada a impossibilidade de comprovação e quantificação direta dos elementos necessários para a determinação da matéria tributável.

Caso seja possível o recurso a correções técnicas, com base na documentação apresentada pelo contribuinte, a Administração deve aplicar as referidas correções, sendo o recurso a métodos indiretos ilegal, dado que é possível a determinação da matéria tributável com recurso a métodos diretos⁴⁷.

Nas correções técnicas existem dois momentos, primeiro deve ser explicitada a fundamentação de facto e de direito adequada à situação concreta, depois deve ser demonstrado que a correção resultou de imperativo legal.

⁴⁷ Ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de setembro de 2003, Processo n.º 193/03.

Em alguns casos será possível a aplicação conjunta de métodos diretos e indiretos, desde que a documentação do contribuinte tenha condições suficientes para o efeito, mas a Administração tem que demonstrar com que fundamentos é possível, no caso concreto, recorrer a métodos diretos e métodos indiretos de tributação.⁴⁸

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de dezembro de 2002, Processo n.º 01510/02, debruça-se sobre a utilização de correções técnicas, em sequência de um exame à escrita do contribuinte, considerando a Administração que metade das quantias inscritas num grupo de recibos como respeitante a “ofertas e publicidade”, constituíam custo de publicidade e a outra metade corresponderia a donativos, quando o contribuinte declara como custos com publicidade a totalidade. Declara o Tribunal que a Administração está obrigada a fundamentar o ato, enunciando as razões da correção e o critério utilizado. A Administração deveria ter explicitado o raciocínio que esteve na origem da correção, o que na opinião do Tribunal, não aconteceu, neste caso.

6.2. Dever de fundamentação da decisão de aplicação de métodos indiretos

No caso de correções com recurso a métodos indiretos deve ser demonstrado e fundamentado que existem pressupostos que justificam a aplicação dos citados métodos indiretos. Para tal deve ser provado que existe a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, como explicitado na alínea b) do artigo 87.º da LGT. Devem ainda ser indicados quais os critérios utilizados para a avaliação da matéria tributária, ponderação dos factos que influenciaram a sua determinação e a descrição das operações e cálculos utilizados na sua determinação.

O n.º 1 do artigo 85.º da Lei Geral Tributária estipula que a avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta.

O n.º 3 do artigo 83.º da Lei Geral Tributária diz que 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.

O n.º 4 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária prevê que a aplicação de métodos indiretos deve respeitar regras específicas no que concerne à fundamentação, dado que a avaliação indireta tem carácter subsidiário, só sendo aplicada nos casos previstos na lei, sendo necessário provar de forma inequívoca que não era possível recorrer ao método

⁴⁸ Ver Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 16 de junho de 2006, Processo n.º 02885/90.

“normal” de avaliação direta. Assim a fundamentação da aplicação de métodos indiretos tem que explicitar:

- a) Os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação diretas e exata da matéria tributável;
- b) Descrever o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica ou descrever os bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes;
- c) Ou indicar a sequência de prejuízos fiscais relevantes;
- d) Indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável⁴⁹.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 1 de março de 2005, Processo n.º 00404/04 no seu sumário estabelece:

“IV – No nosso sistema fiscal vigora o princípio da declaração do contribuinte no apuramento da matéria tributável, o que implica um acréscimo dos deveres de colaboração do sujeito passivo para com a AT, entre os quais o de manter uma contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal e que permita o apuramento e fiscalização do imposto IVA (arts. 78.º do CPT, em vigor à data dos factos).

V - Excecionalmente, quando a AT, através do controlo efetuado à situação tributária do contribuinte, fundamentadamente considere que nas declarações figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, a lei permite-lhe que seja ela a quantificar a matéria tributável, o que será feito por métodos diretos, no caso de tal ser possível e, não sendo possível, com recurso a métodos de prova indireta ou presunções, impondo neste caso a lei que a AT especifique os motivos daquela impossibilidade (cfr. arts. 51º e 52º do CIRC e 81.º do CPT).

VI - Ainda que a AT demonstre a existência de factos que permitem concluir que a contabilidade do contribuinte não merece credibilidade, não está legitimada a partir para a tributação por métodos indiciários se não alega e demonstra a impossibilidade de apurar a matéria tributável por métodos diretos, ou seja, a impossibilidade de comprovar e quantificar, direta e exatamente, o volume de negócios da Contribuinte por falta dos elementos pertinentes para esse efeito.

⁴⁹ O n.º 5 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária prevê que “Em caso de aplicação de métodos indiretos por afastamento dos indicadores objetivos da atividade de base científica a fundamentação deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte nos termos da presente lei.”

VII - Quando a AT fala de omissão de vendas tem que fundamentar tal conclusão como e o facto de determinadas operações não serem contabilizadas nas contas devidas mas em outras contas não permite só por si concluir que houve omissão de contabilização de vendas. Em tal conspecto, a AT tinha elementos para ter procedido ao cálculo da matéria tributável através de simples operações corretivas.

VIII - Nas situações antes explanadas, a AF não especificou os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos exigidos pelo Art. 81.º do CPT, quedando-se por não aceitar os resultados apurados pela impugnante, pelo facto de não coincidirem com aqueles que a administração apurou e considerou como razoáveis sem nunca aludir quaisquer factos ou motivos que lhe permitissem concluir que a quantificação direta da matéria tributável não era possível, com os elementos constantes da contabilidade.

XI - Assim, a administração não provou, como lhe competia, que, não obstante as anomalias ou incorreções detetadas na contabilidade da impugnante, existissem indícios de que a contabilidade não refletia a exata situação patrimonial e resultado efetivamente obtido e, bem assim, que não era possível a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, segundo os princípios contabilísticos constantes do Art. 44.º e seguintes do CIVA, pelo que se mostram violados os Art. 51.º do CIRC, 81.º do CPT e 82.º do CIVA.”⁵⁰

Este Acórdão explicita de forma clara todos os requisitos que conduzem à aplicação de métodos indiretos. Estabelece que apenas pode ser aceite a avaliação indireta quando não haja possibilidade de o fazer de forma direta e com base em argumentos muito fortes, que na opinião do Tribunal, não foram aduzidos pela Administração Tributária, neste caso, pelo que não é aceite a aplicação de métodos indiretos.

⁵⁰ Ver também Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2009, Processo n.º 890/08:

“II- A tributação por métodos indiretos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam os pressupostos.

III- Se os peritos dos Serviços de Fiscalização Tributária detetaram que a contabilidade do contribuinte não permite formular um juízo de valor sobre as margens de comercialização de azeite, justifica-se o recurso a métodos indiciários.

IV – O direito à fundamentação do ato tributário ou em matéria tributária, constitui uma garantia específica dos contribuintes, devendo obedecer aos requisitos expressos nos art.ºs 82.º do CPT e 125.º do CPA, correspondentes, aliás no essencial ao art.º 1.º, n.ºs 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17/06, hoje art.º 77.º da LGT.

V – Não está fundamentado um ato de liquidação, com uso de métodos indiretos, em que foi aplicada uma margem de comercialização de 25% sobre o presumido volume de vendas, sem nada dizer sobre as razões da escolha dessa margem, em detrimento de qualquer outra.”

6.3. Dever de fundamentação específica no caso de preços de transferência

A decisão de aplicação de correções por aplicação do artigo 63.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Preços de Transferência, implica um cuidado acrescido de fundamentação. O Relatório de Inspeção deve demonstrar a observância de todos os pressupostos legais de que depende a aplicação das correções, sendo de realçar a importância do n.º 3 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária, que prevê que em caso de existência de operações ou série de operações sobre bens, direitos ou serviços, ou operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento, com a qual aquele esteja em situação de relações especiais, com incumprimento de qualquer obrigação estatuída na lei para essa situação, deverá fundamentar a determinação da matéria tributável corrigida dos efeitos das relações especiais, de forma clara, congruente e suficiente observando os seguintes requisitos:

- a) Descrição das relações especiais;
- b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo;
- c) Aplicação dos métodos previstos na lei, podendo a Autoridade Tributária e Aduaneira utilizar quaisquer elementos de que disponha e considerando-se o seu dever de fundamentação dos elementos de comparação adequadamente observado ainda que de tais elementos sejam expurgados os dados suscetíveis de identificar as entidades a quem dizem respeito;
- d) Quantificação dos respetivos efeitos.

A fundamentação, nestes casos, é ainda mais complexa e fonte de frequentes conflitos entre a Administração Tributária e os contribuintes. Existe abundante doutrina⁵¹ e jurisprudência⁵² sobre esta matéria.

⁵¹ Ver entre muitos outros TEIXEIRA, Glória, BARROS, Duarte, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, 2004 e TEIXEIRA, Glória (Coordenação), *Preços de Transferência – Casos Práticos*, Vida Económica, 2006.

⁵² Ver a Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de março de 2001, Processo n.º 025744 de TEIXEIRA, Glória in *Jurisprudência Fiscal Anotada Supremo Tribunal de Justiça*, Almedina, 2001, p. 54-61.

Ver igualmente, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 4 de outubro de 2005, Processo n.º 00278/04; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de março de 2003, Processo n.º 1508/02; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22 de setembro de 2004, Processo n.º 0119/04 e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 17 de novembro de 2004, Processo n.º 0915/04.

No Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de fevereiro de 2010, Processo n.º 0573/07 escreve-se:

“I- São pressupostos cumulativos de aplicação do art.º 57.^{o53}, n.º 1 do CIRC:

- a) Existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa.
- b) Que entre ambos seja, estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes.
- c) Que tais relações sejam causa de um lucro apurado diverso do que se apuraria na sua ausência.

II- O direito à fundamentação do ato tributário ou em matéria tributária constitui hoje uma garantia específica dos contribuintes devendo aquela obedecer aos requisitos expressos no art.º 125.º do CPA, correspondentes aliás, no essencial, ao art.º 1.º n.ºs 1 e 2 do Dec.-Lei 256/11, de 17 de junho.

III- Particularmente no que concerne à correção da matéria coletável prevista no art.º 57.º, há que cumprir as exigências postuladas pelo art.º 80.º do CPT.

IV- Se a Administração Fiscal, ao efetuar tal correção, omite a “descrição dos termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias”, o ato respetivo é ilegal, devendo ser anulado.”

Neste Acórdão o Tribunal declara que compete à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos do artigo 63.º do CIRC (artigo 57.º do CIRC à data dos factos), sendo a sua aplicação muito objetiva. É exigível que a Administração Tributária explicita as razões que a levou a aplicar as correções técnicas. Na opinião do Tribunal, no caso em apreço, a Administração não fundamentou corretamente a correção, pelo que o ato é ilegal e determina a sua anulação.

6.4. Dever de fundamentação específica no caso de subcapitalização

A fundamentação, quando a Inspeção Tributária aplica uma correção no âmbito do artigo 67.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas – Subcapitalização, na opinião de Elisabete Louro Martins⁵⁴, que partilhamos, está abrangida, pelo n.º 3 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária visto que estamos a tratar:

⁵³ Corresponde ao atual artigo 63.º na redação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas posterior à produção de efeitos do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que republicou aquele Código.

⁵⁴ Ver MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010, p. 226.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

- a) Operações financeiras;
- b) Efetuadas entre um sujeito passivo de imposto sobre o rendimento e qualquer outra entidade, sujeita ou não a imposto sobre o rendimento;
- c) Com a qual aquele esteja em situação de relações especiais;
- d) Com incumprimento do dever de não dedução para efeitos de determinação do lucro tributável, dos juros considerados excessivos.

Assim o Relatório da Inspeção Tributária deverá fundamentar a decisão de aplicação de correções técnicas, expondo de forma clara, congruente e suficiente os factos constitutivos previstos nos pressupostos do artigo 67.º, nomeadamente:

- a) Descrição das relações especiais;
- b) Indicação das obrigações incumpridas pelo sujeito passivo, que neste caso é a dedução de juros superiores aos que deveria deduzir;
- c) Aplicação dos métodos previstos na lei, que neste caso será a determinação do excesso de endividamento;
- d) Quantificação dos respetivos efeitos.

Cabe à Administração Tributária⁵⁵ o ónus da prova da verificação dos pressupostos previstos no artigo 67.º do CIRC e só se estes forem inequivocamente provados é que tem o direito de emitir o ato de liquidação. É exigível que o contribuinte tenha conhecimento do motivo que levou a Administração Tributária a aplicar correções técnicas, de forma a poder defender-se, nomeadamente cumprindo o ónus da prova do n.º 6 do artigo 67.º, quer em sede de audição prévia, quer em sede de impugnação judicial ou reclamação graciosa da liquidação.

⁵⁵ Ver Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de junho de 2008, Processo n.º 0275/08; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de novembro de 2008, Processo n.º 0281/08; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 4 de dezembro de 2007, Processo n.º 740/07; Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de novembro de 2009, Processo n.º 03501/09.

7. Algumas sugestões para melhorar a Fundamentação

A Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção é sempre uma questão em aberto, havendo sempre espaço para melhorar a sua qualidade, o que coloca em destaque esta problemática no seio da Administração Tributária, pelo que propomos alguns passos para o seu aperfeiçoamento:

a) Especialização

Dada a crescente complexidade da realidade económica e social, o crescente grau de exigência da atuação da inspeção é necessário uma especialização dos inspetores, particularmente quando se procede a correções com recurso a métodos indiretos ou correções técnicas, em casos de preços de transferência ou subcapitalização. Uma maior sensibilidade e experiência podem tornar a fundamentação mais eficiente, correta e clara. Se o inspetor conhecer bem o setor de atividade encontrará a fundamentação mais adequada. A recolha de elementos de prova e a sistematização dos factos, torna-se mais fácil e fluida, logo a fundamentação será de maior qualidade e mais rigorosa.

b) Articulação entre a Inspeção e os outros serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

A articulação com todos os outros serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira é muito importante para potenciar o trabalho da Inspeção e, conseqüentemente, aumentar a qualidade da fundamentação. Sendo certo que o procedimento de inspeção depende dos posteriores procedimentos tributários para alcançar o seu resultado final é, também, verdade que a eficácia do procedimento de inspeção depende, cada vez mais, da informação tributária disponível, da rapidez com que chega aos inspetores, como é tratada, e qual a importância que se lhe atribui.

Seria muito importante que a Inspeção tivesse acesso às informações vinculativas prestadas aos contribuintes, não obstante termos que ter em conta o princípio do sigilo fiscal, que aliás vincula os inspetores tributários (artigo 22.º do RCPIT).

Era, igualmente, importante conhecer as informações relativas aos procedimentos tributários de reclamação, recursos hierárquicos, revisão da matéria tributária, permitindo uma visão global da situação tributária e constatar se os procedimentos de inspeção foram corretamente executados, particularmente se a fundamentação foi a mais adequada ao caso concreto.

c) Acesso a informações relativas às decisões proferidas pelos Tribunais

O conhecimento das decisões dos Tribunais permite que os inspetores tenham uma maior sensibilidade relativamente às opções e ao raciocínio que está na base das decisões do poder judicial, permitindo adequar os seus procedimentos, tanto quanto possível, às exigências reveladas.

d) Apoio técnico-jurídico

Um dos caminhos que tem vindo a ser traçado para tentar resolver o problema da Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção reside na criação de equipas de juristas vocacionados para a Inspeção e que possam contribuir para melhorar a fundamentação e colmatar as diferenças que, por vezes, existem entre o discurso dos inspetores, maioritariamente com formação ao nível da contabilidade, gestão e economia, e o discurso jurídico.

e) Estágios noutros países e conhecimento de outras realidades

A troca de experiências a nível internacional, no seio da União Europeia, nomeadamente, o programa Fiscalis (que promove visitas, seminários e trocas de informações entre os países membros) e no seio de outros organismos internacionais, como por exemplo, IOTA – Intra-European Organization of Tax Administrations e CIAT – Centro Inter-Americano de Administrações Tributárias, pode ser relevante para a melhoria da situação, mesmo que as realidades jurídico-tributárias sejam muito diferentes. Esta experiência pode ter efeitos positivos, podendo criar novas abordagens para a melhoria da fundamentação.

f) Estabelecer mecanismos para a criação de regras que conduzam a boas práticas

Os outros serviços da Autoridade Tributária e Aduaneira, que não a Inspeção, não se debruçam sobre a fundamentação das correções a não ser numa perspetiva meramente crítica e estéril. Seria útil uma discussão franca e aprofundada com o contributo de todos os serviços. A troca de experiências e análise de casos, com situações concretas já decididas, poderia contribuir para a criação de regras orientadoras para o futuro.

g) Cooperação com Universidades e Institutos de Investigação

O aperfeiçoamento científico dos inspetores e a troca de informações com as Universidades e Institutos de Investigação é sempre uma mais-valia, no que à fundamentação concerne. Os mais óbvios serão as Faculdades de Economia e Gestão, Institutos de Contabilidade e Fiscalidade, Faculdades de Direito mas também, por exemplo, Faculdades de Engenharia e Institutos Tecnológicos, que podem possibilitar uma apreensão mais abrangente de fenómenos sociais, tecnológicos e técnicos complexos que afetam a nossa sociedade e têm efeitos na atividade inspetiva e afetam, por consequência, a fundamentação.

Só como exemplo das possibilidades de cooperação refiram-se o Observatório de Economia e Gestão de Fraude (OBEGEF) da Escola de Gestão do Porto/Faculdade de Economia da Universidade do Porto e o Centro de Investigação Jurídico-Económica (CIJE) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

h) Cooperação com as Ordens Profissionais

É muito útil ouvir o que os profissionais e as suas ordens profissionais têm a dizer sobre a fundamentação. Destacamos a neste sentido a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, a Ordem dos Economistas, a Ordem dos Advogados e a Ordem dos Engenheiros.

i) Cooperação com Associações de Contribuintes ou da Defesa do Consumidor

O n.º 1 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa prescreve: “A Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática.”. Cumprindo esta diretiva constitucional a Administração Tributária terá sempre muito a ganhar ao estabelecer um diálogo franco e aberto com as Associações de Contribuintes e da Defesa do Consumidor que podem com a sua experiência contribuir para a melhoria do relacionamento entre a Administração e os contribuintes. Muitas vezes problemas recorrentes e práticas reiteradas podem ser resolvidos ou minimizados através da comunicação.

j) Cooperação com Associações Empresariais e Sindicatos

A experiência acumulada nestas instituições é sempre um contributo válido, que a Administração deve ouvir, com humildade, com o objetivo de prestar um melhor serviço à comunidade, que no caso concreto se concretiza numa melhoria da Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária.

8. Conclusão

1- A Fundamentação das Correções do Relatório da Inspeção Tributária pretende atingir vários objetivos. O primeiro é a defesa do contribuinte, no sentido em que a fundamentação permite controlar a legalidade da decisão da Administração Tributária e permitir argumentar, em sede de procedimento e de processo tributário. Depois a fundamentação ao assentar em provas obtidas previamente, permite afirmar que a explicitação da motivação do ato passa pela enunciação clara e objetiva dos elementos de prova recolhidos, ou seja, a clarificação da prova. Em terceiro, a Administração ao ter que fundamentar o ato tributário tem de refletir sobre este e ponderar a sua motivação, exercendo assim autocontrole. Por último, o ato, sendo bem fundamentado de facto e de direito, poderá convencer o contribuinte sobre a sua justiça e possibilitar assim a sua aceitação, contribuindo para pacificar as relações entre a administração tributária e os contribuintes.

2- Do contencioso tributário constata-se que a argumentação mais invocada é a preterição de formalidades legais, e entre essas formalidades a questão da falta ou insuficiência na fundamentação das correções da Inspeção Tributária assume uma importância primordial, constituindo vício de forma gerador de anulabilidade. Esta argumentação tem grande receptividade junto dos Tribunais Administrativos e Fiscais. Apesar das melhorias verificadas nos últimos anos, mercê de um assinalável aumento na qualidade do trabalho da Inspeção Tributária, ao nível técnico, com destaque para o cuidado na fundamentação, é verdade que quando estes argumentos são esgrimidos em Tribunal, na maior parte das vezes a decisão é favorável ao contribuinte. Esta realidade é muito dura para Administração Tributária, tendo em conta que ao considerar-se anulável a liquidação decorrente de um procedimento de inspeção tributária, cai por base o trabalho de toda uma estrutura, por um vício de forma.

3- O aspeto positivo é que existe, hoje, tanto por parte da Administração Tributária, como por parte dos contribuintes, uma maior atenção a este problema e, por conseguinte, um maior cuidado de ambas as partes. A fundamentação assume-se como uma importante garantia do contribuinte e contribui para um cada vez maior entendimento, evitando-se, tanto quanto possível, o contencioso, os conflitos e a desconfiança. Se os fundamentos de facto e de direito forem credíveis, coerentes e

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

transparentes reduz-se o contencioso, aumenta o grau de qualidade e confiança na Administração. É cada vez mais raro arguir-se falta total de fundamentação e, mesmo, as deficiências ao nível da fundamentação, como incoerência, insuficiência, obscuridade, tendem a ser menores. Pretende-se que os contribuintes quando discordem das conclusões do procedimento de inspeção o façam com base em argumentos de fundo, de discordância com a filosofia da correção e não com base numa questão de preterição de uma formalidade essencial como uma boa fundamentação.

4- Os passos que a Administração Tributária tem encetado apontam para uma melhoria da qualidade da fundamentação, o que será sempre um trabalho inacabado, contínuo, mas profícuo.

Porto, 26 de julho de 2012

Jorge Manuel Araújo Breia de Matos

9. Bibliografia

- ALFARO, Martins, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária Comentado e Anotado*, Áreas Editora, 2003.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, *O dever de fundamentação expressa dos atos administrativos*, 2.^a Reimpressão, Almedina, 2007.
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 1998.
- CAMPOS, Diogo Leite, RODRIGUES, Benjamim Silva, SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 2003.
- CANOTIHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume II, 4.^a Edição, Coimbra Editora, 2010.
- GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Rei dos Livros, 2001.
- MACHETE, Pedro, *A Audição Prévia do Contribuinte*, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, págs. 301-335.
- MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, 2010.
- MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui, *Constituição Portuguesa Anotada*, Tomo III, Coimbra Editora, 2007.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 4.^a Edição, Almedina, 2006.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 2.^a Edição, Coimbra Editora, 2002.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *O Ónus da Prova no Processo Fiscal* in Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, n.º 151, Centros de Estudos Fiscais, 1987.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* in Cadernos Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Centros de Estudos Fiscais, 1995.
- SOUSA, Alfredo José de, PAIXÃO, José da Silva, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Comentado e Anotado*, Almedina, 2000.
- SOUSA, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 6.^a Edição, Vislis Editores, 2011.
- TEIXEIRA, Glória, *Preços de Transferência* in Jurisprudência Fiscal Anotada Supremo Tribunal de Justiça, Almedina, 2001, p. 54-61.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2012.

TEIXEIRA, Glória (Coordenação), *Preços de Transferência – Casos Práticos*, Vida Económica, 2006

TEIXEIRA, Glória, BARROS, Duarte, *Preços de Transferência e o Caso Português*, Vida Económica, 2004.

VASQUES, Sérgio, *O Dever de Fundamentação na Jurisprudência Tributária*, in *Fisco*, n.º 76/77, março/abril 1996 – Ano VIII, p. 27-39.

10. Jurisprudência citada⁵⁶

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21 de março de 1991, Processo n.º 024555.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de outubro de 1993, Processo n.º 031805.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 245/99, de 29 de abril de 1999, Processo n.º 631/97.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de março de 2000, Processo n.º 024240.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de março de 2001, Processo n.º 025744.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26 de junho de 2002, Processo n.º 025822.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de outubro de 2002, Processo n.º 0780/02.

O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de dezembro de 2002, Processo n.º 01510/02.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de março de 2003, Processo n.º 1508/02.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de maio de 2003, Processo n.º 0317/03.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30 de setembro de 2003, Processo n.º 193/03.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 15 de outubro de 2003, Processo n.º 01115/03.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de setembro de 2004, Processo n.º 0119/04.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 22 de novembro de 2004, Processo n.º 0915/04.

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 1 de março de 2005, Processo n.º 00404/04.

⁵⁶ Todos os Acórdãos estão disponíveis no sítio <http://www.dgsi.pt>

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

O Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 7 de julho de 2005, Processo n.º 00375/04.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 4 de outubro de 2005, Processo n.º 00278/04.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 6 de outubro de 2005, Processo n.º 00314/04.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de dezembro de 2005, Processo n.º 01245/03.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de dezembro de 2005, Processo n.º 0644/05.

No Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 27 de abril de 2006, Processo n.º 04902/01.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 16 de junho de 2006, Processo n.º 2885/90.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28 de setembro de 2006, Processo n.º 0457/006.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23 de outubro de 2006, Processo n.º 0827/07.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 11 de janeiro de 2007, Processo n.º 00070/01.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 1 de março de 2007, Processo n.º 00230/90.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de outubro de 2007, Processo n.º 315/07.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 4 de dezembro de 2007, Processo n.º 740/07.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 11 de dezembro de 2007, Processo n.º 0497/07.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 24 de janeiro de 2008, Processo n.º 01834/04.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de junho de 2008, Processo n.º 0247/08.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de junho de 2008, Processo n.º 0275/08.

A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de julho de 2008, Processo n.º 024/08.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de setembro de 2008, Processo n.º 065/08.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de novembro de 2008, Processo n.º 0281/08

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de janeiro de 2009, Processo n.º 0651/09.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de fevereiro de 2009, Processo n.º 0889/08.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de fevereiro de 2009, Processo n.º 0910/08.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10 de março de 2009, Processo n.º 890/08.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 1 de julho de 2009, Processo n.º 0239/09.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16 de setembro de 2009, Processo n.º 0611/09.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de outubro de 2009, Processo n.º 0192/09.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de novembro de 2009, Processo n.º 0552/09.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25 de novembro de 2009, Processo n.º 03501/09.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de fevereiro de 2010, Processo n.º 0573/07.

ÍNDICE

RESUMO	1
ABSTRACT	2
1. INTRODUÇÃO	3
2. ENQUADRAMENTO DA PROBLEMÁTICA DA FUNDAMENTAÇÃO NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS	5
2.1. Constituição da República Portuguesa (CRP).....	5
2.2. Código do Procedimento Administrativo (CPA)	7
2.3. Lei Geral Tributária (LGT)	8
2.4. Código de Procedimentos e de Processo Tributário (CPPT).....	10
2.5. Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).....	13
2.6. Outros Códigos Tributários	15
3. A FUNDAMENTAÇÃO E OS SEUS REQUISITOS	18
3.1. Fundamentação material e formal	18
3.2. A fundamentação como discurso justificativo, como motivação e com discurso adequado.....	19
3.3. A fundamentação como declaração de autoria, explícita e contextual.....	19
3.4. Fundamentação clara, congruente e suficiente	21
4. A FUNDAMENTAÇÃO E O ÓNUS DA PROVA	22
5. ENQUADRAMENTO NO PROCEDIMENTO DE INSPEÇÃO	24
5.1. Objetivos e Etapas do Procedimento da Inspeção Tributária	24
5.2. A Prática dos Atos de Inspeção e a Recolha de Elementos de Prova.....	25
5.3. O Projeto de Conclusões do Relatório.....	26
5.4. O Direito de Audição.....	26
5.5. O Relatório Final de Inspeção	29

6.	ALGUNS CASOS DE FUNDAMENTAÇÃO DAS CORREÇÕES DO RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA.....	31
6.1.	Avaliação direta e avaliação indireta.....	31
6.2.	Dever de fundamentação da decisão de aplicação de métodos indiretos	32
6.3.	Dever de fundamentação específica no caso de preços de transferência	35
6.4.	Dever de fundamentação específica no caso de subcapitalização.....	36
7.	ALGUMAS SUGESTÕES PARA MELHORAR A FUNDAMENTAÇÃO .	38
8.	CONCLUSÃO	42
9.	BIBLIOGRAFIA.....	44
10.	JURISPRUDÊNCIA CITADA	46