



FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

João Pedro Regueiras Moreira

A revisão da matéria colectável nos casos de avaliação indirecta

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na área de especialização em Ciências Jurídico-Forenses

Orientadora: Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva

Coimbra, 2015

Para os meus pais e para a Teresa!

Agradecimentos

Este texto corresponde à dissertação de Mestrado em Direito, na área de Ciências Jurídico-Forenses, pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

O interesse e a dedicação investidos na elaboração deste trabalho não bastariam caso não tivesse a ajuda imprescindível de pessoas a quem muito devo.

Antes de mais, é meu dever agradecer à Professora Doutora Suzana Tavares da Silva por ter aceite a orientação da minha dissertação, bem como a leitura paciente, profissional e assídua que tanto me encorajou. Um obrigado pela disponibilidade que revelou para a discussão das questões que nos detiveram.

Um agradecimento especial à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, minha casa de formação, bem como o seu corpo docente pelo contributo ao longo do meu percurso académico que se revelou fundamental para o produto final desta dissertação.

Cumpre-me, também, reconhecer a amizade e o companheirismo de todos os meus amigos, cuja solidariedade e camaradagem, nos momentos de maior dificuldade, me fizeram chegar até aqui.

Seria imperdoável não mencionar o nome da Teresa Maria, que muito contribuiu (com a sua extrema paciência) para que estes meses não fossem tão árduos, quando me sentia sem forças ou motivação para continuar. *“Por estar sempre comigo nos bons e maus momentos, com o seu sorriso e sábias palavras”*.

Por fim, aos meus pais e irmão, a quem dedico este trabalho, pelos valores e princípios que sempre me ensinaram e pelo que de bom me deixaram. Sem eles, aquilo que sou, nunca seria possível.

*“...but in this world nothing can be said to be certain,
except death and taxes.”*

B. Franklin

Abreviaturas

AT – Administração Tributária

Art(s). – Artigo(s)

CCI – Código da Contribuição Industrial

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CPPT – Código do Processo e do Procedimento Tributário

CPA – Código do Procedimento Tributário

CPT – Código do Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DCGI – Direcção-Geral dos Impostos

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TC – Tribunal Constitucional

1. Introdução

A relação jurídica fiscal, devido à sua complexidade, divide-se, por um lado, na relação de imposto, e de outro, em diversas relações jurídicas acessórias. Nesta dimensão, apresenta um núcleo central que é constituído pela obrigação fiscal (ou obrigação de imposto), no qual, apesar de ser, na sua estrutura, um direito de crédito, tem as suas características próprias e peculiares¹.

No âmbito do procedimento tributário, de forma a proceder correctamente à liquidação dos tributos, o sistema fiscal português tem consagrado o princípio da tipicidade que estabelece que o imposto só pode ser liquidado se existir um facto tributário que esteja previamente definido na lei. Para tal, o processo de apuramento do imposto tem de se apresentar obrigatoriamente como claro, preciso e transparente, de forma a garantir a segurança jurídica. Ou seja, estando o princípio da legalidade² consagrado no nosso sistema fiscal, todos os elementos essenciais que compõem a relação jurídico-tributária terão que ser necessariamente objecto de tipificação em sede de Lei Formal. Se tal não se verificar, proceder-se-á a uma actuação discricionária por parte da AT³.

Neste procedimento, que é entendido como toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários (previsto nos arts. 54.º da LGT e 44.º do CPPT), vamos encontrar os procedimentos de avaliação que se irão desdobrar em três tipos, sendo o procedimento de avaliação indirecta um deles, a par do procedimento de avaliação prévia e de avaliação directa. E é neste âmbito que o presente estudo irá incidir, ou seja, irá ser feita

¹ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2012, Coimbra, página 238 – segundo o autor “é uma obrigação: legal, pública, exequível e executiva, semi-executória, indisponível e irrenunciável, auto-titulada e especialmente garantida.

² É um princípio que tem na base a ideia de que os impostos devem ser consentidos pelos próprios contribuintes. Trata-se de um princípio que se desdobra em dois aspectos fundamentais: no *princípio da reserva de lei formal* e no *princípio da reserva de lei material*. O primeiro implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja esta uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o governo-legislador a estabelecer, em consonância com a respectiva lei de autorização legislativa, essa disciplina (art. 165.º n.º1 al. i) 1ª parte da CRP). Por seu lado, o princípio da reserva de lei material, nos termos do n.º 2 do art. 103.º da CRP, exige que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada (incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes).

Ou seja, o princípio da legalidade fiscal apresenta a exigência de os impostos serem criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através da lei. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, página 133.

³ NETO, Serena Cabrito, *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, 2004, Coimbra, página 39.

uma exposição acerca dos meios alternativos que estão ao dispor da Administração Fiscal para que a mesma proceda ao apuramento da matéria tributável.

Destarte, o procedimento de avaliação indirecta corresponde a uma “solução” do direito português (prevista na LGT), *maxime* nos casos de incumprimento imputável aos contribuintes, correspondente às situações de impossibilidade de determinação da matéria tributável de acordo com as regras legais. Trata-se, pois, de um problema que é transversal aos vários ordenamentos jurídicos.

Porém, a falta de meios alternativos que apurem a matéria tributável leva certamente a situações negativas na área da tributação, pois acabará por penalizar aqueles contribuintes que satisfazem as suas obrigações fiscais, ao passo que estimulará os comportamentos à margem da lei (veja-se, a título de exemplo as fraudes e evasões fiscais – 87.º al. c),d),e), 88.º e 89.º-A da LGT). Ou seja, a AT irá fazer uso do procedimento de avaliação indirecta da matéria tributável quando tal não seja possível conhecer a situação do rendimento do sujeito passivo, por causa imputável a este. Estes casos devem-se ao facto de haver uma violação dos deveres de colaboração por parte do contribuinte, onde são apresentados vícios ou irregularidades que vão descredibilizar os elementos que foram tidos em conta no procedimento de avaliação directa. Está expressamente prevista no n.º1 do art. 104.º da CRP que a tributação do agregado familiar é feita em imposto de rendimento⁴. Assim, mesmo que não houvesse uma recepção expressa na Constituição, a capacidade contributiva, enquanto princípio inerente ao ordenamento jurídico-fiscal, deve apresentar uma projecção fiscal que decorreria do princípio constitucional da igualdade. Tal opção feita pelo rendimento pessoal, globalmente considerado, como indicador principal, deriva do facto de se considerar o mais apto para definir a capacidade contributiva do sujeito passivo⁵. Trata-se, portanto, de definir o rendimento como o objecto central da tributação, decorrente do princípio em que a tributação é feita mediante a capacidade contributiva do sujeito passivo

No presente estudo, ter-se-á em conta também os pressupostos legitimadores em que assenta a avaliação indirecta, bem como os critérios a adoptar na quantificação da matéria tributável. Tal deve-se ao facto de o sucesso ou insucesso da actuação da AT depender destes pressupostos e critérios.

⁴ SOUSA FRANCO, *Finanças públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 1992, páginas 185 a 187.

⁵ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa* – Lex Editora, página 53 a 56, 2000, Lisboa.

2. Contexto Histórico

Antes da Reforma de 1989, os métodos indiciários tinham por principal objectivo indicar e classificar os métodos de prova indirecta ao dispor da AT, isto sempre que a quantificação de uma obrigação fiscal não se pudesse fundamentar nem basear nos elementos que eram fornecidos pelo contribuinte⁶. Assim, foi com a Reforma de 1989 que se procedeu a uma alteração profunda e séria no sistema fiscal português, mudando-se também a concepção global da tributação do rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas. O CIRC, aprovado pelo DL n.º 442-B/88, também de 30 de Novembro, veio proceder a uma reforma global na tributação do rendimento das pessoas colectivas. Era nos casos em que as declarações dos contribuintes eram consideradas insuficientes que se instituiu um novo método de avaliação que apurasse as declarações de rendimentos (bem como os rendimentos não declarados) apresentadas pelos contribuintes. Desta forma, verificou-se uma terminologia mais rigorosa, do conteúdo e limite dos poderes atribuídos à AT para reagir aos incumprimentos dos contribuintes. Isto era tudo disciplinado pelo CCI⁷, de forma branda e sem o controlo e rigor necessários.

Assim, fazendo um recorte geral do regime fiscal anterior a 1989, a tributação pelo lucro efectivamente obtido⁸ apenas vigorava para os contribuintes enquadrados no grupo A, pois era o grupo que apresentava os contribuintes de maiores dimensões. Já para os sujeitos passivos dos grupos B e C, a tributação era baseada nos lucros presumidos ou normais, fixado pelo chefe de repartição de finanças⁹.

Também não era admitida a adopção de métodos indiciários quando houvesse divergências entre a AT e o contribuinte que correspondessem apenas à qualificação jurídica de um certo facto, cuja ocorrência factual não estivesse em causa. Todavia, esta situação não era totalmente clara, pois bastaria somente uma violação grave dos princípios contabilísticos, para que se aplicassem presunções.

⁶ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa* – Centro de Estudos Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 173, 1995 Lisboa, página 394 a 395.

⁷ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45 103, de 1 de Julho de 1963.

⁸ Note-se que, com a vigência deste código, também se previa a possibilidade de fixar o lucro tributável presumido, pelo chefe da repartição de finanças, de acordo com as regras do grupo B, conforme previsto no art. 54.º.

⁹ Art. 6.º do CCI do capítulo I.

Outra diferença entre o regime actual e o regime anterior a 1989 prende-se com a questão de a AT se ver impossibilitada de recorrer à aplicação de métodos indiciários quando tivesse conhecimento de factos que fossem fiscalmente relevantes, comunicados por um terceiro que a tal esteja obrigado, não através de uma comunicação do contribuinte¹⁰. Trata-se aqui de um pressuposto que aparece como “*condição*” para a avaliação indirecta, devendo haver, por um lado, um relação de causalidade entre o comportamento ilícito ou irregular do contribuinte, e por outro, a impossibilidade de calcular normalmente o facto tributável. Ou seja, há uma violação do dever de cooperação, que é pressuposto na medida em que seja impossível a determinação do lucro tributável com base na declaração do contribuinte.

Também em sede de IRS, IRC se encontram outras alterações operadas em virtude da reforma de 1989, alterações essas que têm, obviamente, uma natureza mais específica. Isto porque em 1989, antes de ser feita a reforma fiscal a que se faz alusão, o procedimento de avaliação indirecta encontrava-se disperso pelos vários impostos, e não baseado num conjunto de princípios gerais que tinham uma aplicação comum aos diversos impostos.

Assim, e a título de exemplo, pode-se ver que a tributação feita com base na avaliação indirecta estava expressamente condicionada pela impossibilidade de comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável, devendo haver o esgotamento (prévio) de todos os meios de apuramento da matéria tributável efectivamente obtida (cfr., art. 38.º n.º2 CIRS, art. 52.º n.º2 CIRC)¹¹. É também de salientar que, neste domínio, a matéria tributável passou a ser calculada com base na declaração do contribuinte, quando essa declaração não evidenciasse inexactidões ou omissões (cfr., à data o art. 66.º n.º1 CIRS, art. 16.º n.º1 CIRC).

Em suma, no âmbito do IRC e IRS, há que dar particular importância aos pressupostos e critérios que permitiam à AT utilizar os métodos indirectos. Já no domínio do IVA, há que dar destaque para as presunções e as estimativas que permitem a utilização de métodos de controlo físico das existências. Apesar disso, quer no caso do IRS e IRC, quer na situação do IVA, estamos perante casos que se mostram como formas de avaliação indirecta, esta que tem por objectivo evitar que o contribuinte, aquando do seu

¹⁰ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.* página 395 a 396.

¹¹ Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, 2002, Lisboa, página 299.

incumprimento com os deveres de cooperação que lhe são inerentes, possa obter uma situação de vantagem face ao contribuinte cumpridor.

3. Processo e procedimento tributário

No âmbito do direito administrativo e do direito fiscal, encontramos sempre a distinção entre aquilo que é, por um lado, o processo tributário e, por outro, o que é o procedimento tributário. Tendo a sua consagração legal nos arts. 54.º da LGT e 44.º do CPPT, o procedimento tributário é visto como “*toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários*”¹² no qual se englobam vários procedimentos de naturezas distintas, sem terem, qualquer natureza taxativa. O procedimento tributário é, portanto, um conjunto de actos provenientes de órgãos tributários, direccionados à produção de um determinado resultado (do qual são instrumentais), sendo a forma de exteriorização de vontade dos poderes das entidades tributárias, neste caso.

No entanto, Freitas ROCHA admite que em termos legais não é apresentada qualquer definição de procedimento e processo tributário. Pode-se, desta forma, referir que o CPPT se dirige especificamente aos actos que são compreendidos no procedimento (art. 44.º) e no processo (art. 97.º), bem como as suas finalidades. Segundo o mesmo Autor, a distinção a fazer entre procedimento e processo deve ser realizada consoante uma ideia de exteriorização de vontade dos poderes públicos. Ou seja, “*o procedimento será a forma típica de exteriorização da vontade dos poderes legislativo e administrativo, enquanto o processo será a forma típica de exteriorização da vontade do poder jurisdicional*”¹³.

Do exposto do art. 54.º n.º4 e 5 da LGT percebe-se que o conceito de procedimento tributário, como afirma Casalta NABAIS, não deixa de se integrar no conceito de procedimento administrativo, este último constante do art. 1.º n.º1 do CPA¹⁴. Também é importante referir que o CPA, no n.º2 do art. 1.º, faz questão de mencionar a distinção entre aquilo que é o procedimento administrativo e o processo administrativo, o que na

¹² NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, página 309 e seguintes.

¹³ ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2014, 5ª Edição, Coimbra, página 89.

¹⁴ Segundo o preceito legal, “*entende-se por procedimento administrativo a sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à formação e manifestação da vontade da Administração Pública ou à sua execução*”.

esteira do Autor se poderia designar por processo tributário “*o conjunto de documentos em que se traduzem os actos e formalidades que integram o procedimento tributário*”, fazendo aqui menção à característica documental.

Hoje em dia, segundo os arts. 69.º a 80.º LGT, o procedimento tributário (no qual tem integrado o acto tributário) integra várias fases: a *fase da iniciativa*, a qual é desencadeada pela iniciativa dos interessados (através de denuncia, nos termos dos arts. 69.º e 70.º da LGT) ou da própria administração tributária (com base nas declarações dos contribuintes, de acordo com o art. 75.º da LGT) ou, na falta ou vício destas, em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente (59.º n.º1 do CPPT), devendo ser concluído no prazo de seis meses (art. 57.º LGT); a *fase de instrução*, a cargo do órgão que vai decidir o procedimento (neste caso, a AT) e com base em elementos fornecidos pelo sujeito passivo ou por terceiro ou obtidos pela administração fiscal¹⁵ (71.º a 76.º LGT); a *fase de decisão* (art. 77.º a 80.º LGT), em que se produz um acto administrativo definitivo no dizer do art. 60.º do CPPT; e a *fase executiva* ou de cobrança.

Do que foi explicado *supra*, podemos concluir que estamos perante as três fases típicas que integram normalmente o procedimento administrativo: uma fase preparatória (integrada pelas subfases da iniciativa e da instrução), uma fase constitutiva (ou da decisão) e uma fase executiva (ou da cobrança).

Assim, por processo tributário entender-se-á o processo judicial tributário, uma vez que o procedimento é tido como procedimento administrativo, uma vez que se trata de um conjunto de documentos.

Falando do procedimento tributário em especial, podemos considerar três grupos: o primeiro, referente aos procedimentos pré-liquidatórios; o segundo engloba os procedimentos de liquidação e de cobrança; por último temos os procedimentos impugnatórios. É de salientar que no primeiro grupo, isto é, no grupo dos procedimentos pré-liquidatórios, podemos identificar os procedimentos informativos, de avaliação e os de reconhecimentos de benefícios fiscais.

Em suma, e no entender de Freitas ROCHA, podemos encarar o procedimento tributário como o conjunto de actos concretizadores e exteriorizadores da vontade dos

¹⁵ Note-se que, nos termos do art. 50.º do CPPT, são admitidos todos os meios de prova.

agentes administrativo-tributários. Por seu turno, o processo tributário será o conjunto de actos concretizadores da vontade dos agentes jurisdicionais tributários¹⁶.

4. Enquadramento dos Procedimentos de Avaliação

Apesar de haver confusão entre métodos indiciários e métodos indirectos, ambos não correspondem à mesma realidade, isto é, nem sempre os métodos indirectos são métodos indiciários, pois não se trata aqui de utilizar qualquer índice, outrossim da aplicação de elementos declarados pelo contribuinte¹⁷. Daí a alteração terminológica que a LGT veio implementar (que também dizia respeito ao regime dos métodos indiciários), passando os tradicionais métodos indiciários a denominarem-se de métodos indirectos, por estarem em causa declarações do sujeito passivo e não índices. Ou seja, trata-se de aplicar, actualmente, os elementos declarados pelo contribuinte, não na mera aplicação de índices. Parafraseando Sérgio RIBEIRO¹⁸, entende-se utilizar a expressão tributação por *métodos indiciários* apenas quando a lei se refira a indícios, quando a lei não infere dos indícios outros factos desconhecidos. Também, para além daquela mudança terminológica, se procederam a outras alterações¹⁹, destacando como principais o aumento dos casos em que a AT pode recorrer aos métodos indirectos de forma a apurar a matéria tributável, bem como a aplicação à avaliação indirecta das regras da avaliação directa e o aumento da participação que o contribuinte possa ter, quer na fase de avaliação indirecta, quer no processo de revisão.

Poderá concluir-se, portanto, que houve uma ampliação ao regime vigente do domínio dos métodos indirectos, onde o legislador procedeu a um alargamento dos índices através dos quais a Administração, no uso dos seus poderes, poderia quantificar o lucro tributável. Quis, tão-só, garantir que esta tributação do rendimento que adopta a metodologia indirecta não se afastasse do lucro real, de modo a proceder a um apuramento

¹⁶ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 92.

¹⁷ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.*, página 47.

¹⁸ RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, 2014, Coimbra, página 60.

¹⁹ CÂMARA, Francisco de Sousa, *Avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, Lisboa, páginas 343 a 345.

da matéria colectável justo²⁰. Mas note-se que, para haver lugar à metodologia indirecta de tributação do rendimento, é preciso que exista um facto tributário que constitua, nos termos do art. 36.º da LGT, a relação jurídica tributária. Para tal, terá de compreender a existência de um contribuinte ou sujeito passivo, e um facto em si ainda que determinado por indícios ou presunções: neste sentido, fala-se de incidência objectiva²¹.

Relativamente ao enquadramento do procedimento de avaliação indirecta na LGT, podemos verificar que este está expressamente compreendido no âmbito do procedimento tributário em geral ao abrigo da alínea g) do n.º1 do art. 54.º. Quanto ao conjunto norteador de princípios informadores do procedimento tributário, os artigos 55.º a 60.º da LGT aponta que *“a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”*.

Actualmente, a tributação presuntiva pode substituir a tributação baseada em declarações contabilísticas dos contribuintes. Tal situação terá lugar por questões de simplicidade e praticabilidade, bem como no facto de a informação dada pelos contribuintes não for credível para nela ser fundada a tributação. Neste campo podemos identificar dois tipos de tributação presuntiva²²: a avaliação objectiva, que consiste num meio alternativo de determinação do rendimento tributável face à determinação do rendimento com base na declaração contabilística do contribuinte; e a avaliação indirecta, que se encontra ligada a situações patológicas e envolve alguma margem de apreciação por parte da AT, assente em factores meramente indicativos do rendimento efectivamente obtido.

Estando regulado na LGT, o procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável tem de se conformar com os princípios que orientam a ordem tributária e a relação jurídica²³ entre AT e contribuintes, bem como dos princípios gerais a que estão sujeitos estes últimos, quando façam uso do direito de impugnar ou recorrer dos actos que violam os seus direitos e interesses legalmente protegidos.

²⁰ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.*, página 47.

²¹ Sobre a incidência do imposto, esta define o complexo de pressupostos dos quais resulta a obrigação de imposto, definindo quem é ou são os sujeitos passivos (incidência subjectiva) e qual a matéria colectável e as taxas de imposto (incidência objectiva).

²² RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, página 63.

²³ Artigo 1.º n.º1 da LGT.

Por fim, importa referir que a LGT regula, com o maior detalhe possível presenciado na legislação fiscal, os pressupostos da utilização do procedimento de avaliação indirecta até ao procedimento de revisão da mesma.

4.1. Categorias dos Procedimentos de Avaliação

Quando se fala em procedimentos de avaliação, deve ter-se em conta que não se resumem somente ao procedimento de avaliação indirecta. Para além deste, existem outros dois procedimentos que, embora não sejam objecto de estudo aprofundado, são indispensáveis para enquadrar a figura do procedimento de avaliação: um respeitante ao procedimento de avaliação prévia, enquanto o outro se apresenta como procedimento de avaliação directa, do qual a avaliação indirecta é subsidiária.

No tocante à avaliação prévia, esta tem uma natureza meramente informativa e avaliativa, pois visa avaliar os bens ou direitos que são base de incidência do imposto, como também pretende fornecer ao contribuinte uma informação abstracta (porque não é feita propositadamente para efeitos de um acto de liquidação em concreto, podendo ter outros fins), fidedigna (utiliza critérios que permitem apurar o valor real do bem ou direito) e vinculativa (na medida em que cabe à AT acatar e respeitar o valor apurado, devendo calcular os impostos com base nesse resultado), que respeita aos bens ou direitos e ao seu correspondente valor. São os contribuintes com interesse legítimo quem tem legitimidade para instaurar este procedimento, nos termos do art. 58.º n.ºs 1, 2 e 3 do CPPT. Nestes termos, ficará a AT vinculada ao contribuinte por um prazo de três anos, excepto se for interposta reclamação administrativa ou impugnação judicial do valor em causa²⁴.

Relativamente ao procedimento de avaliação directa, reza o art. 81.º n.º1 da LGT: *“a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder à avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei”*. Isto é, a lei impõe a adopção da avaliação directa como regra para o apuramento da matéria tributável. Tal competência é dada à AT, como se denota do art. 82.º n.º1 da LGT, quando afirma que *“a competência*

²⁴ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 192.

para a avaliação directa é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo”. Segundo Leite CAMPOS²⁵, neste último caso de autoliquidação em que o contribuinte tem competência, e sendo ele que determina o montante do tributo, é a ele que cabe a fixação da matéria tributável.

Assim, a avaliação directa traduz-se num instrumento útil na busca da verdade material, enquanto princípio que deve nortear todo o procedimento tributário, conforme se percebe pela leitura do art. 83.º n.º1 da LGT: *“A avaliação directa visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.”*.

4.1.1. Primado da verdade declarativa

O n.º 1 do art. 75.º, a LGT estabelece que, quando a declaração do contribuinte for conforme aos elementos que constavam na sua contabilidade e se mostrar que está organizada, não se verificarem erros, inexactidões ou quaisquer outros indícios fundados de que tal declaração não corresponde à realidade, presumir-se-á que a matéria tributável que o contribuinte declarou é a real. Parafraseando Alfredo SOUSA e José PAIXÃO²⁶ *“...a declaração é um acto pelo qual o contribuinte leva ao conhecimento da Administração Fiscal a existência da matéria tributável que integra o facto tributário, indicando o seu montante e todos os elementos necessários para o cálculo do imposto (encargos, deduções, etc...). A declaração é exigida pela lei e traduz um acto de colaboração do contribuinte face à natureza pública do imposto, justificada pelas ideias de que a obrigação tributária não é uma obrigação voluntária, contratual, mas o cumprimento de um dever legal. É um acto obrigatório e se o contribuinte, estando nas condições previstas na lei, não o cumprir, está sujeito a sanções. A declaração é uma base suficiente para a imposição e é um elemento justificativo da receita correspondente. Além de ser uma obrigação do contribuinte traduz uma prova da matéria colectável.”*.

Casos há em que a determinação da matéria tributável não se fará com base na declaração do contribuinte. Para tal, o art. 75.º da LGT expõe no seu n.º 2 as hipóteses em

²⁵ CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, *A Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3ª Edição, Vislis, 2003, Lisboa, página 422.

²⁶ SOUSA Alfredo José e PAIXÃO José da Silva, *Código do Processo Tributário Comentado e Anotado*, 2ª Edição, Almedina, 1994,Coimbra, página 158.

que tal situação se verificará: *as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo; o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, nos termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações; a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica previstos na presente lei; os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A.*

Sumariando, estamos perante situações em que o contribuinte não entrega a declaração, podendo a AT intervir e determinar a matéria tributável oficiosamente, com os elementos já obtidos ou que lhe venham a ser fornecidos; quando a declaração não corresponde ao exigido por lei ou o contribuinte não forneça à AT os elementos indispensáveis para que esta controle a sua situação tributária; ou se, quando feito o controlo pela AT, se verificar que a matéria tributável na declaração não coincide com a realidade, ou não corresponder sem justificação aos indicadores de base técnico-científica. É nestes casos que, de acordo com as alíneas a) a d) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT cessa a presunção da verdade declarativa.

Estando este princípio consagrado no nosso sistema fiscal (art. 75.º da LGT), como se constata que está na esfera do contribuinte a iniciativa do procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos. Para tal, exige-se uma estreita cooperação entre o contribuinte e a AT, de modo a que se tribute os rendimentos reais. Caso tal cooperação deixe de existir, é facultado pela lei à AT o recurso a meios alternativos, que são o recurso às correcções técnicas/avaliação directa ou aos métodos indirectos²⁷.

Convém referir, porém, que o recurso a métodos directos ou indirectos não depende de critérios discricionários da AT, revelando-se antes como um poder que esta tem ao seu dispor, estando vinculada a ele, na estrita medida do necessário. Estas são razões que se prendem, *maxime*, com o combate da evasão e fraude fiscal.

²⁷ Acórdão do TCA, de 06/05/2003, processo n.º 112/03.

4.1.2. A Legalidade dos Métodos Indirectos

A avaliação indirecta da matéria colectável, uma vez que é baseada em presunções, deve respeitar os princípios fundamentais, ou seja, deve respeitar *os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material*, nos termos do art. 5.º n.º 2 da LGT. São princípios, definidos na lei constitucional, que devem orientar o nosso sistema fiscal na prossecução dos seus objetivos.

Tendo o Estado perante si um conjunto de tarefas que têm carácter prioritário no campo económico e social (art. 81.º da CRP), ele necessita de recursos financeiros. Destarte, o n.º 1 do art. 5.º da LGT afirma que a tributação tem por objectivo a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento²⁸.

De acordo com Casalta NABAIS, existe na Constituição um dever de pagar impostos²⁹. Mas que solução adoptar quando estamos perante um incumprimento deste dever fundamental fundado em presunções onde não é possível conhecer a situação real do sujeito passivo, por causa imputável a este? Ora, o legislador utilizou o procedimento de avaliação indirecta, baseada em indícios, presunções ou outros elementos que a AT disponha, nos termos do art. 83.º n.º2 da LGT. Desta forma, foi dado à AT um poder-dever para usar a metodologia indirecta nos casos expressamente previstos na lei, de forma a combater a evasão fiscal e sedimentarem-se os princípios constitucionais patentes na CRP e LGT.

O legislador constitucional, ao estabelecer como regra que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real (art. 103.º n.º 2 CRP), pretendeu que a tributação se baseasse no princípio da capacidade contributiva³⁰.

O princípio da tributação pelo rendimento real veio impor “*o direito do contribuinte a ser tributado de acordo com a sua declaração de rendimentos, isto é, o direito a ser*

²⁸ LOPES, Cristina Mota, *A Tributação Por Métodos Indirectos, Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilístico – fiscais.*, página 23.

²⁹ CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Teses Almedina, pagina 674.

³⁰ O princípio da capacidade contributiva expõe que imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar, ou seja, a contribuintes com maior capacidade económica deve ser exigido um imposto maior e a contribuintes com menor capacidade contributiva deve ser exigido um imposto menor.

*tributado na exata medida do seu rendimento real*³¹ uma vez que o rendimento declarado pelas empresas, e determinado de acordo com a sua contabilidade, presume-se verdadeiro, segundo o n.º1 do art.75.º da LGT.

Depreende-se do exposto que a declaração de rendimentos do contribuinte é a base de cálculo do imposto, não significando, no entanto, que o rendimento real seja sempre o rendimento declarado. Nestes casos, ilidem a presunção da verdade declarativa (art. 75.º n.º 2 e 3 da LGT) a existência de omissões nos registos contabilísticos, de irregularidades ou anomalias, entre outros fatores, quer na contabilidade quer na declaração do contribuinte.

Contudo, o recurso à avaliação indirecta tem carácter excecional, sendo estabelecido pela lei fiscal (art. 81.º n.º 1 da LGT) a subsidiariedade da avaliação indirecta em relação à avaliação direta. Assim, pode a AT avaliar ou apurar a matéria tributável através da metodologia indirecta, nos termos definidos na lei, através da qual visa determinar o rendimento real e efetivamente obtido, levando ao cumprimento do princípio constitucional da tributação das empresas.

O rendimento (que tem por base a realidade económica, contabilística e fiscal, bem como um conjunto de pressupostos identificáveis) ao ser determinado pela AT através da metodologia indirecta não é mais do que o rendimento real presumido, uma vez que se pretende obter o valor mais aproximado do rendimento real e efetivamente obtido pelo contribuinte³².

Também a jurisprudência se tem aproximado deste entendimento, ao considerar o rendimento presumido como rendimento real, de acordo com o n.º2 do art. 104.º da CRP. Neste sentido, o acórdão do STA de 07/10/2009³³, ao evidenciar que, *“em conformidade com o princípio constitucional segundo o qual a tributação das empresas recai fundamentalmente sobre o seu rendimento real, são excecionais e obedecem à tipificação legal (em especial a contida no artigo 87º da LGT) os casos em que é lícito à Administração tributária fixar a matéria tributável dos contribuintes por “avaliação indirecta”, afastando-se dos valores declarados, porque inexistentes ou fundamentalmente desmerecedores de confiança, recorrendo a outros elementos que permitem a determinação do valor tributável”*.

³¹ LOPES, Cidália M. Mota *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo Comparativo na União Europeia*, Porto, Coimbra Editora.

³² LOPES, Cristina Mota, *op. cit.*, página 25.

³³ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07 de Outubro de 2009, Processo n.º 0422/09.

Com o exposto podemos concluir que a avaliação indirecta não revela qualquer inconstitucionalidade nem desrespeito pelos princípios fundamentais da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material, que orientam o nosso sistema fiscal e o Estado na prossecução dos seus objetivos, mormente o cumprimento das funções e tarefas públicas que lhe são inerentes. Tendo em conta o carácter excepcional e subsidiário que reveste a avaliação indirecta, a tributação do rendimento real não exclui qualquer possibilidade de recurso à tributação dos rendimentos empresariais baseada em rendimentos presumidos³⁴.

5. Procedimento de avaliação indirecta – Excepcionalidade e Subsidiariedade

Quando falamos de tributação presuntiva do rendimento, isto é, dos mecanismos que permitem à AT fazer uma avaliação da matéria tributável, temos de ter presente dois aspectos: por um lado, que tal metodologia de avaliação é um instrumento de luta contra a fraude e evasão fiscal³⁵; por outro, que estes procedimentos de avaliação assentes em presunções se mostram como um meio de simplificação e praticabilidade da tributação. Tal esquema é comum em países como a França e a Itália, não obstante em Portugal é uma figura que tem uma natureza excepcional e subsidiária³⁶.

Neste tipo de procedimento de avaliação, diz-nos Freitas ROCHA³⁷ que o que se procura é uma “*verdade material aproximada*” e não uma verdade material efectiva, pois estamos perante uma tributação baseada em presunções, presumida por uma série de factores³⁸. Na esteira de João Rodrigues da SILVA³⁹, este tipo de métodos surgem no

³⁴ Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1994), *Lições de Finanças Pública*, 5ª Edição. Refundida e atualizada, Coimbra, Coimbra Editora página 307.

³⁵ RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, página 18.

³⁶ Neste sentido, é por força constitucional que o sistema fiscal português atribui à avaliação indirecta um carácter de subsidiariedade. Veja-se, a este propósito o art. 104º n.º2 da CRP: “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*”. Aqui, em sede de IRC, tributa-se o lucro real, não o lucro normal.

³⁷ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 190 a 196.

³⁸ RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, página 61. Nestes factores destacam-se, principalmente: os sinais exteriores de riqueza, o consumo realizado pelo contribuinte, as despesas, o valor dos bens utilizados na actividade, entre outros.

âmbito do procedimento de avaliação da matéria tributável quando não é possível conhecer a situação real do sujeito passivo, por causa imputável a este. Isto justifica-se na medida em que há vícios ou irregularidades que descredibilizam os elementos que foram tidos em conta na avaliação directa, havendo uma violação dos deveres de colaboração que recaem sobre o contribuinte.

Daqui se percebe a natureza *excepcional*⁴⁰ e o carácter *subsidiário* que a avaliação indirecta apresenta face à avaliação directa, conforme se pode constatar do preceituado no art. 85.º da LGT, onde o seu n.º 1 expõe que “a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa”. Segundo Casalta NABAIS⁴¹, esta característica da excepcionalidade demonstra que a avaliação indirecta só será admitida “nos casos e condições expressamente previstos na lei”, segundo os casos enumerados no art. 87.º da LGT. Ou seja, quando as situações previstas na lei não se verificarem, não poderá a AT lançar mão dela. Este procedimento também é subsidiário da avaliação directa, na medida em que se lhe aplicam, sempre que possível, e a lei não prescrever em sentido contrário, as regras da avaliação directa, nos termos dos arts. 81.º n.º 1 e 85.º da LGT.

Assim, estamos perante um verdadeiro caso em que os métodos de avaliação indirecta dependem de pressupostos legais para que a AT possa mobilizá-los de modo a proceder ao cálculo da matéria colectável. Isto acontece apenas no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa. É necessário, fazer a distinção (dentro dos métodos de avaliação indirecta) entre os métodos indirectos *lato sensu* e *strictu sensu*⁴². Aqueles não dependem de qualquer impossibilidade na determinação directa da matéria tributável, tão-só tendem a operar um controlo normativo da declaração do contribuinte pelo meio de presunções ou indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica. Assentam numa *ratio* verificadora da situação fiscal do contribuinte, quando seja justificada por preocupações relacionadas com a fraude e evasões fiscais. Para Sérgio RIBEIRO, “o actual sistema apresenta, grandes debilidades, dado que a evasão fiscal

³⁹ SILVA, João Pedro Rodrigues da, *Crítérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os “novos” caminhos abertos pela [pré] suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Tese de Mestrado, 2002, Coimbra, páginas 21 e seguintes.

⁴⁰ SANCHES, José Luís Saldanha, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Auto-avaliação e Avaliação Administrativa*, 1995, Lisboa, página 396. O autor alerta para o facto de a tributação por meio de elementos de prova indirecta dever ter uma carácter meramente excepcional, pois este tipo de avaliação é marcada por uma grande incerteza que exige uma cuidadosa fundamentação, devendo conservar-se como ultima *ratio fisci*.

⁴¹ NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, página 295 e seguintes.

⁴² SILVA, João Pedro Rodrigues da, *op. cit.*, páginas 21 e seguintes.

*resulta de um tratamento desigual, de «facto», daqueles que conseguem fugir ao fisco relativamente aos que são incapazes de o fazer. O uso de declarações suportadas por elementos de teor contabilístico como base da tributação do rendimento pode levar a grandes injustiças, prejudicando essencialmente os trabalhadores por conta de outrem, dado os seus salários serem tributados (...) através do mecanismo de retenção na fonte, do que os rendimentos dos profissionais independentes. Conclui o Autor citado que “a aplicação de mecanismos de tributação presuntiva aos profissionais independentes poderia repor alguma equidade”⁴³. Por seu lado, os métodos indirectos *strictu sensu* pertencem ao conjunto de meios disponíveis pela AT, de modo a serem mobilizados por ela aquando da impossibilidade em determinar directamente a matéria colectável – sobre este propósito, veja-se o que consta dos arts. 87.º al. c),d),e) e 88.º e 89.º-A da LGT⁴⁴.*

Ao fazer uma leitura atenta do art. 85.º da LGT percebe-se que foi intenção do legislador em dar prevalência à utilização dos métodos de avaliação directa, onde se fará recurso à avaliação indirecta nos casos em que não seja possível determinar, avaliar ou fixar a matéria colectável através do procedimento de avaliação directa. Isto implica que o procedimento de avaliação dos rendimentos e bens sujeitos a tributação se há-de nortear por critérios que permitam estabelecer por via directa o valor efectivo da base tributável. Ainda que se utilizem os métodos indirectos, temos de ter em atenção que eles não vão ser utilizados sozinhos, pois a lei impõe que se adoptem (na medida do possível) as regras de avaliação directa⁴⁵ – art. 85.º n.º 2 da LGT⁴⁶.

Também, como já foi referido *supra*, a prática dos actos de avaliação indirecta é da competência da AT, diferenciando-se assim da avaliação directa, cuja competência é repartida entre a AT e o contribuinte.

No entanto, há sempre uma dependência intrínseca da verificação de irregularidades que impossibilitem a determinação exacta, certa e efectiva da base tributável sujeita a imposto, surgindo o procedimento de avaliação da matéria tributável como resposta de ultima *ratio*, que será dada aquando do incumprimento das obrigações dos contribuintes, que leva à impossibilidade de conhecer o real valor dos rendimentos sujeitos à tributação. Não basta a mera verificação dos pressupostos de que depende a

⁴³ RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, página 18.

⁴⁴ CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, *op. cit.*, páginas 436 a 454.

⁴⁵ CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, *op. cit.*, páginas 424 e 425.

⁴⁶ Art. 85º nº2 da LGT: “À avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa”.

avaliação indirecta, é também necessário que daí resulte a material impossibilidade de a AT poder proceder à quantificação directa da matéria colectável⁴⁷. Deverá afirmar-se, portanto, a “*necessidade de uma determinação tendencialmente analítico-contabilística do rendimento, mesmo no caso de o contribuinte haver tido um comportamento ilegítimo (...) cabendo à administração o poder de efectuar um acertamento no analítico ed extra contabile apenas e só em situações residuais, como medida de extrema ratio*”.

É de extrema importância ter em conta que, para a AT mobilizar e proceder à aplicação da metodologia de avaliação indirecta, é fundamental haver um juízo administrativo que fundamente a inviabilidade e a impossibilidade do procedimento de avaliação directa, pois, como se viu, esta tem prevalência sobre a avaliação indirecta, nos termos legais. É de salientar que, quando a base tributável é encontrada mediante a concorrência de diferentes elementos de prova ou quando há confronto entre os *métodos directos e indirectos* no apuramento da matéria tributável, a primazia será dada aos critérios *directos* no caso de manifesta oposição destes com o que resulte da consideração de realidades presumidas ou construídas indiciariamente. Isto sob pena de “*não se relevar na devida conta a gravidade e a extensão da violação por parte do contribuinte das obrigações que lhe são legalmente impostas.*”⁴⁸.

Last but not least, o contribuinte terá direito de participação (conferido pela lei) nos casos de avaliação indirecta, isto antes de ser proferida a decisão, ao abrigo do direito de audição previsto no art. 60.º da LGT. Também poderá participar mais tarde, em sede de pedido de revisão da matéria tributável, de acordo com o art. 91.º do mesmo diploma legal.

5.1. Pressupostos e Critérios do Procedimento de Avaliação Indirecta

Foi referido que o recurso ao procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável só pode verificar-se nas situações e condições legais previstas na lei (arts. 81.º e 85.º da LGT), devido ao carácter subsidiário e excepcional que esta tem relativamente à avaliação directa. Desta forma, a LGT, no art. 87.º, começa por identificar os pressupostos

⁴⁷ SILVA, João Pedro Rodrigues da, *op. cit.*, página 28.

⁴⁸ SILVA, João Pedro Rodrigues da, *op. cit.*, página 28.

que permitem à AT recorrer à metodologia indirecta. Fazendo uma breve exposição, podemos verificar seis pressupostos, sendo eles:

- Regime simplificado de tributação;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica;
- Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos, ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco;
- Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Adiante será feito um estudo específico de cada pressuposto.

5.1.1. O regime simplificado

O primeiro pressuposto que possibilita o recurso à avaliação indirecta é o regime simplificado, previsto na alínea a) do art. 87.º da LGT. Com este regime para pequenos contribuintes, que tem um conjunto especial de regras de apuramento dos rendimentos, *“as principais vantagens apontadas a um sistema de determinação do rendimento, de acordo com indicadores de aplicação automática aos contribuintes com volumes de negócios ou rendimentos abaixo de determinados níveis, decorrerão essencialmente do aumento da equidade fiscal, do acréscimo de receita, da diminuição da carga burocrática que recai*

sobre a Administração Fiscal e de, uma vez implementado, permitir a libertação de recursos dos serviços da Inspeção Tributária para outras tarefas”⁴⁹. A *ratio* está, portanto, assente na simplificação e na facilidade da administração do imposto.

Quanto aos sujeitos que são abrangidos por este regime, podemos distinguir dois grupos: o primeiro, referente às pessoas singulares; o segundo, dirigido às pessoas colectivas.

Quanto ao grupo das pessoas singulares, serão abrangidas aquelas que forem beneficiárias de rendimentos da categoria B, que não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado na sua actividade, no período de tributação imediatamente anterior, um determinado número de volume de vendas e um certo número de valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria.

Relativamente às pessoas colectivas, estas têm de ser residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentas nem sujeitas a algum regime especial de tributação, com excepção das que se encontrem sujeitas à revisão legal de contas, que apresentem no exercício anterior ao da aplicação do regime, um volume total anual de proveitos não superior a um determinado valor e que não optem pelo regime normal de determinação do lucro tributável (art. 53.º CIRC).

5.1.2. Impossibilidade de comprovação e quantificação directa: o artigo 88.º da LGT

Em segundo lugar a LGT apresenta na alínea b) do art. 87.º a situação que resulta da falta dos elementos necessários que possam comprovar e quantificar, directamente e de forma exacta, a matéria colectável. Isto para permitir o recurso ao mecanismo da avaliação indirecta. Porém, esta impossibilidade ocorre quando se verifica alguma das quatro situações previstas no art. 88.º da LGT. Deste jeito, tal impossibilidade ocorre quando há inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros ou registos, ou irregularidades na sua organização ou execução, quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais. Mas note-se que o que está em causa é uma impossibilidade de uma

⁴⁹ CÂMARA, Francisco de Sousa, *op. cit.* p. 345 a 346.

avaliação indirecta no momento em que ela deve ser efectuada, e não estarmos perante uma situação de impossibilidade absoluta. A lei aponta também o facto de a impossibilidade dever-se a uma recusa de exibição da contabilidade e dos demais documentos legalmente exigidos, abrangendo, como é óbvio, os casos da ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação de tais documentos essenciais. Outra causa prende-se com a existência de várias contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária, tal como erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal. Por fim, a impossibilidade de comprovação e quantificação directa perdura nas situações de existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente.

5.1.2.1. A alínea a)

De acordo com o n.º1 do art. 81.º da LGT, estamos perante uma enumeração com carácter taxativo⁵⁰, desde logo porque a alínea a) do art. 88º compreende casos passíveis de configurar infracções tributárias, principalmente a falta de entrega de declarações, a inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes e a não organização da contabilidade de harmonia com as regras da normalização contabilística, bem como os atrasos na sua execução (nestas três situações aplicam-se os arts. 116.º, 120.º e 121.º do RGIT, respectivamente).

Importante também é referir o contributo da organização contabilística, isto para efeitos de tributação com recurso à avaliação indirecta. Neste campo, podemos distinguir a contabilidade organizada, por um lado, usada para os contribuintes tributados pelo regime normal, e a contabilidade não organizada, pelo outro, para os contribuintes tributados pelo regime simplificado.

Verificada a inexistência ou mera insuficiência de contabilidade, bem como a falta ou atraso na escrituração dos livros ou irregularidades na sua execução, o contribuinte deverá ser notificado para a sua regularização no prazo que será fixado pela AT, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art. 39.º do CIRS, dos n.ºs 2 e 3 do art. 52.º do CIRC e do n.º 2 do art. 120.º e n.º 2 do art. 121.º, ambos do RGIT, onde o prazo não deverá ser superior a

⁵⁰ CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, op. cit., páginas 443.

trinta dias. No entanto, só se poderá concluir pela impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria colectável quando o prazo tiver decorrido sem que as deficiências tenham sido supridas.

5.1.2.2. A alínea b)

Por seu turno, a alínea b) representa os casos de recusa de exibição da contabilidade e dos demais documentos exigidos por lei, bem como os casos de ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação.

A verificação de recusa pressupõe a existência de dois actos: o *primeiro*, por parte da AT, consubstanciado numa exigência dirigida ao contribuinte para que este apresente a sua contabilidade ou outros elementos solicitados. O *segundo*, a cargo do contribuinte, traduzido num acto que possa considerar-se como uma manifestação de intenção de não os apresentar⁵¹.

Quer a falsificação, quer a viciação, incluem todas as formas do crime de falsificação de documentos, previsto no art.º 256º do Código Penal. Deve-se ter em conta, nomeadamente os casos de falsificação material, com fabricação de documentos integralmente forjados pelo agente, ou alteração do seu conteúdo e os casos de falsidade intelectual, por divergência entre o conteúdo do documento e a realidade⁵².

Quanto à ocultação, destruição e danificação, cabem aqui os casos em que se verifica o desaparecimento físico, total ou parcial de um documento, inviabilizando a sua utilização para o apuramento da matéria tributável.

5.1.2.3. A alínea c)

A alínea c) vislumbra as situações em que existem várias contabilidades ou grupos de livros com conteúdos diferentes relativamente aos mesmos factos, tendo como objectivo retirar-lhe a sua credibilidade de forma a ficcionar uma realidade perante a AT.

⁵¹ Veja-se, neste caso, o n.º 3 do artigo 113º do RGIT: *Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei.*

⁵² CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, op. cit., páginas 447.

Estamos perante uma alínea que prevê ainda os casos de existência de erros ou inexactidões não supridas no prazo legal, exigindo-se em consequência, uma prévia notificação da AT, notificação essa na qual será fixado o prazo e que, apesar desta notificação, os erros ou inexactidões não sejam sanados no prazo determinado.

5.1.2.4. A alínea d)

Por fim, a alínea d) exige à AT a prova de factos que evidenciem uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços e bem assim, de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

5.1.3. Critérios adoptados para a quantificação da matéria colectável

Verificadas as situações referidas nas alíneas a) a d) do art. 88.º, compete agora apresentar os casos em que avaliação da matéria tributável tem em conta os seguintes elementos, previstos no n.º 1 do art. 90.º:

- As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- O coeficiente técnico de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- A localização e dimensão da actividade exercida;
- Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
- A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;

- Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Trata-se de uma lista taxativa⁵³ de factores a ter em conta nos casos de aplicação de impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria colectável, que já foi estudada no art. 88.º da LGT. É importante ter presente o que a LGT estipula no n.º 2 do art. 90.º, quando afirma que, nos casos em que a matéria tributável se afaste significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectuar-se-á de acordo com esses indicadores.

5.1.4. Indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica

Estamos, nestes casos, perante situações que demonstram uma expansão das situações que permitem a adopção de uma metodologia indirecta pois, apesar de não estarmos defronte a inexistência ou defeitos formais de contabilidade, estamos perante verdadeiros defeitos de carácter substancial da contabilidade, defeitos esses que se traduzem na circunstância de serem apresentados valores que se afastam (ainda que estejam formalmente correctos) para menos, sem qualquer razão justificada, dos indicadores objectivos de base técnico-científica. Destarte, a razão da utilização da avaliação indirecta da matéria tributável prende-se com razões onde há uma forte suspeita em que o valor que leva à aplicação da metodologia indirecta não corresponde à matéria colectável real. Segundo Leite CAMPOS, estamos perante valores fixados de forma arbitrária, pois é fácil mostrar situações de desvios permanentes face aos valores apontados pelos ditos indicadores, situações essas que poderão levar a um aumento do número de suspeitas de fraude fiscal, que não entram no âmbito desta alínea c)⁵⁴.

Este mecanismo do apuramento indirecto da matéria colectável, previsto no art. 89.º da LGT, prevê que os indicadores de base técnico-científica sejam definidos anualmente

⁵³ CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, op. cit., páginas 457 e seguintes. Segundo os Autores, “...este carácter taxativo (...) está em sintonia com a intenção legislativa de procurar objectividade na realização da avaliação de rendimentos (art. 84.º da LGT).

⁵⁴ CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, op. cit., página 438.

pelo Ministro das Finanças, após se ter procedido à audição das associações empresariais e profissionais. Há que notar, porém, que estes indicadores podem ter uma natureza diversa uns dos outros, na medida em que uns são tidos como margens de lucro, enquanto outros são vistos como taxas de rentabilidade. Isto deve-se a factores de distorção da concorrência, devido à localização e dimensão da actividade, sendo os indicadores manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade.

O procedimento de avaliação indirecta da matéria colectável assente neste pressuposto só poderá acontecer nos casos em que o contribuinte não apresente na sua declaração que serve de suporte à liquidação razões justificativas para o afastamento percentual de “30%, para menos, num ano, da matéria tributável por si declarada em relação à que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos” ou de 15%, para menos, durante três anos consecutivos, da matéria tributável por si declarada em relação à que resultaria da aplicação desses mesmos indicadores objectivos⁵⁵. Há que salientar que, nestes casos, e de acordo com o n.º 2 do art.º 90 da LGT, a determinação da matéria tributável através da avaliação indirecta traduz-se na aplicação dos referidos indicadores.

Todavia, apesar de o TC⁵⁶ ter rejeitado a tese da inconstitucionalidade destes mecanismos, desde que foram instituídos no sistema fiscal português pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro⁵⁷ os referidos indicadores ainda não foram aprovados pelo Ministro das Finanças⁵⁸.

Hoje, estamos perante um regime simplificado de determinação do lucro tributável que é alheio aos aspectos particulares dos diversos sectores, o que levará a uma tributação injusta que não obedece nem respeita os princípios jurídico-fiscais. Segundo Casalta Nabais⁵⁹, esta desigualdade de tratamento não se justifica uma vez que há uma discriminação a favor dos contribuintes que não apresentem as respectivas declarações. O Autor defende que a tributação com base em elementos objectivos e subjectivos previstos no art. 90.º n.º 1 da LGT, ao estar mais próxima do rendimento real seria mais vantajosa do que aquela que se afasta mais daquele e que se baseia num rendimento puramente normal.

⁵⁵ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 203.

⁵⁶ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003.

⁵⁷ Alterada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro.

⁵⁸ N.º2 do artigo 89.º da LGT: *Os indicadores objectivos de base técnico-científica referidos no número anterior são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorsivos da concorrência.*

⁵⁹ NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, página 322 a 324.

A ter de haver tal discriminação, deveria ser em sentido inverso, na medida de que deveriam ser os contribuintes faltosos a ser tributados com base no rendimento normal, nos termos do art. 90.º n.º 2 da LGT.

5.1.4.1. Acórdão do TC n.º 84/2003 Processo n.º 531/99

O provedor de Justiça, fazendo uso da competência prevista no art. 281.º n.º 2 alínea d) da CRP, requereu para o Plenário do Tribunal Constitucional a declaração da inconstitucionalidade das normas contidas nos arts. 87.º alínea c), 89.º, 90.º n.º 2 e 75.º n.º 2 alínea c) da LGT. Para tal, alegou o seguinte:

1 - Há violação dos princípios da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real consignados nos arts. 13.º, 103.º e 104.º da CRP, bem como do princípio da proporcionalidade, ínsito na ideia de Estado de direito democrático expressa no art. 2.º da CRP.

2 - O estatuído no art. 87.º da LGT representa, para o requerente, *“uma inversão dos princípios fundamentais do direito fiscal consagrados no texto constitucional, designadamente os que se prendem com a capacidade contributiva e com a tributação do rendimento real”* porque *“o que se faz é transformar a necessária subsidiariedade da avaliação indirecta (...) na regra geral para a determinação naqueles casos da matéria colectável”*.

3 - O regime em causa não se mostra *“imprescindível ou sequer útil no combate à fraude e à evasão fiscais”*.

4 - No respeitante aos arts. 89º n.º 2 e 90º n.º 2 da LGT, há a violação dos princípios da legalidade e da tipicidade fiscais, resultante de os indicadores técnico-científicos, a utilizar quando se verifique a situação prevista no artigo 87º, alínea c), serem definidos anualmente pelo Ministro das Finanças, interferindo *“de forma determinante na determinação dos elementos do imposto mencionados no artigo 103º, n.º 2 da Constituição”*.

5 - A faculdade de o Ministro das Finanças *“escolher “os critérios que nas circunstâncias entenda como os mais adequados”* (o que *“aumenta substancialmente o poder discricionário da administração fiscal na determinação da matéria colectável das*

situações em apreço inadmissível num Estado de direito democrático”) põe em crise o princípio da segurança jurídica aplicado ao domínio tributário.

Destarte, o Primeiro-Ministro contestou o pedido do Provedor de Justiça alegando:

Relativamente aos artigos 87º, alínea c), 89º, 90º, n.º 2, e 75º, n.º 2, alínea c) da LGT:

- Decorre da CRP que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real.

- A mesma admite excepções ao “*princípio da tributação do rendimento real através da avaliação directa*”, corporizadas nomeadamente através dos métodos de avaliação indirecta, tendo lugar nos casos taxativamente definidos no art. 87.º alínea c).

- O afastamento entre a declaração do contribuinte e os indicadores objectivos, de que se trata na alínea c), do artigo 87º, não desencadeia automática e necessariamente a aplicação do método da avaliação indirecta, mas unicamente após “*um processo inspectivo pautado pelos princípios do contraditório e da participação*”, em que “*o contribuinte não logre justificar*” tal afastamento.

Quanto, em especial, ao n.º 2, do artigo 89º e ao n.º 2, do artigo 90º, da LGT:

- No n.º 2, do artigo 89º, dessa Lei dispõe-se que a definição dos indicadores de base técnico-científica será feita anualmente nos termos da lei de sorte que a competência do Ministro das Finanças, de que nela se trata, se restringirá à concretização.

- Não há, portanto, qualquer violação, dos princípios da tipicidade e legalidade fiscal.

Uma vez submetido a debate o memorando apresentando pelo Presidente do TC, decidiram os juízes em Plenário do TC:

- Na redacção actual do artigo 87.º alínea c) da LGT prevê-se que, se a matéria tributável apresentada ou declarada pelo sujeito passivo “*se afastar, sem razão justificada, mais de 30 % para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos*” da que resultaria de certos “*indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica*”, se procederá à avaliação indirecta dessa matéria tributável.

- Para que se passe à avaliação indirecta, é necessário que:

- Não haja justificação, por parte do sujeito passivo, para o referido afastamento em causa dos indicadores objectivos;

- Tenham decorrido mais de três anos sobre o início do exercício da actividade.

- Os aludidos indicadores são definidos anualmente pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais. É de acordo com esses indicadores que se efectuará a determinação da matéria tributável quando se verificarem os pressupostos previstos no art. 87.º alínea c) e 89.º n.º 1 da LGT.

- Quando se verificar a situação em apreço não vale a presunção de que são “*verdadeiras e de boa-fé*” as declarações dos contribuintes (artigo 75º, n.ºs 1 e 2, alínea c), da LGT).

- A decisão de tributação pelos métodos indirectos “*descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica e indicará os critérios utilizados na sua determinação*” e “*a fundamentação deverá também incluir as razões da não-aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte*” (artigo 77º, n.ºs 4 e 5, da LGT).

– Dispõe o artigo 104º, n.º 2 da Constituição: “*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*” Ou seja, o apuramento do rendimento real (no sentido do rendimento efectivamente auferido), com base nas declarações ou na escrita do contribuinte, não deixa de assentar em presunções ou ficções. Se a determinação do rendimento tributável de acordo com presunções exprime ainda a tributação de um rendimento “*real*”, aquela expressão terá necessariamente um sentido mais amplo do que apenas o de consentir a tributação de um rendimento presumido. Em suma, a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui um princípio ou uma regra que permite, excepcionalmente, desvios ou excepções.

- Importa salientar que as normas contidas na alínea c), do artigo 87º e nos artigos 89º, n.ºs 1 e 2 e 90º, n.º 2, da LGT, prosseguem claramente uma finalidade de “*combate á evasão fiscal*”.

– Uma vez que as receitas fiscais representam um instrumento necessário para o cumprimento pelo Estado das tarefas fundamentais e que a política fiscal é um dos meios através do qual o Estado deve “*promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento*” reconhece-se que as situações prevista na alínea c), do artigo 87.º

e 90.º n.º 2, da LGT, como um dos pressupostos e critérios da avaliação indirecta da matéria colectável, têm total respaldo.

- A “lei” para que o artigo 89.º, n.º 2, da LGT remete e onde presumivelmente devem constar os critérios a que os indicadores devem obedecer não foi ainda aprovada.

- Não pode afirmar-se que a tributação das empresas que não têm contabilidade que permita a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável seja sempre efectuada de acordo com índices com atinência à sua situação concreta.

- Considerando o afastamento dos indicadores, nos termos em que ele pode dar lugar à tributação pelo rendimento normal, como um adequado e forte indício de evasão fiscal, não é lícito atribuir-se um relevo excessivo à referida “contabilidade organizada e sã”, uma vez que a contabilidade organizada não é sempre e necessariamente o reflexo da realidade da empresa, podendo ocultar, com maior ou menor sofisticação, rendimentos superiores aos escriturados.

Em suma, entenderam os juízes do TC que as normas contidas nos artigos 87.º, alínea c), 89.º, 75.º, n.º 2, alínea c) e 90.º, n.º 2, da LGT, não violam o princípio consagrado no artigo 104.º, n.º 2, da Constituição, em si mesmo considerado ou em conjugação com o princípio da proporcionalidade.

Sustenta ainda o Provedor de Justiça a questão da inconstitucionalidade orgânica das normas dos artigos 89.º, n.º 2 e 90.º, n.º 2, da LGT, por desrespeitarem a reserva de lei em matéria fiscal, no ponto em que, versando ainda sobre a “*incidência*” dos impostos, cuja definição entra naquela reserva, não poderia ser transferida para um regulamento ministerial a regulamentação da matéria correspondente matéria; ao fazê-lo, aquelas normas violariam o artigo 165.º, n.º 1, alínea i), conjugado com o artigo 103.º, n.º 2 e o disposto no artigo 112.º, n.º 6, todos da CRP.

Os juízes do TC afirmaram que a jurisprudência do Tribunal Constitucional vem entendendo que não podem subtrair-se à alçada da reserva parlamentar «*as próprias normas sobre a determinação da matéria colectável, quando o seu conteúdo e alcance transcender a pura esfera processual e assumir já, afinal, um carácter “material” ou “substantivo”*».

Mas apesar desta “*particular sensibilidade às implicações do princípio da legalidade fiscal*” não deixa a jurisprudência deste Tribunal de entender que se subtraia àquele princípio o que constituem já “*determinados aspectos de regime estritamente*

técnicos”, considerando “*constitucionalmente admissível que a lei fiscal remeta para diplomas regulamentares a definição de determinados aspectos técnicos que exprimam apenas um saber no qual o Direito se apoia e que não exige qualquer decisão valorativa*”.

Ora, entende o Tribunal que, no caso, o poder regulamentar delegado no Ministro das Finanças não tem, nem o âmbito e a extensão, nem a natureza e o alcance que lhe vêm atribuídos pelo requerente.

Trata-se, com efeito, de um poder regulamentar que se destina a ser exercido “*nos termos da lei*”.

Será a lei (que não foi ainda emitida) a definir os princípios e os critérios com base nos quais se construirão os “*indicadores*” de cada actividade. Ou seja, o Ministro das Finanças estará sempre limitado por essas limitações legais, cabendo-lhe “*concretizá-las*” em cada ano, em função da conjuntura.

Ao exercer o poder regulamentar delegado, o Ministro das Finanças não estará a determinar, neste domínio, os “*critérios materiais da definição da incidência real*” do imposto

5.1.5. Manifestações de Fortuna

A quarta situação que permite o recurso à metodologia indirecta está associada às denominadas “*manifestações de fortuna*”, reportando-se à tributação dos rendimentos enquadrados em sede de IRS.

A criação de mecanismos de controlo das alterações de fortuna dos contribuintes, comum noutros países europeus, traduz mais um instrumento legal ao dispor da AT para prosseguir uma maior equidade fiscal, sendo um regime que possibilita à AT confrontar os contribuintes com a informação que eles fornecem, ultrapassando o problema do ónus da prova que impende sobre a AT aquando da aplicação do procedimento de avaliação indirecta. Desta forma, com a transferência para o contribuinte do dever de declarar os bens que possui e de justificar as alterações significativas do seu património, possibilita-se uma actuação mais eficaz à AT⁶⁰.

⁶⁰ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.*, página 52.

É desta forma que, pela primeira vez, o legislador criou presunções tipificadas de rendimento para quem possua bens de determinado valor. Todavia, sempre que se verificarem desvios injustificados a essas presunções, o contribuinte ficará sujeito à aplicação dos métodos indirectos dos seus rendimentos, sem maior necessidade de justificação.

As manifestações de fortuna constam no art. 89.º-A, mas as condições em que a administração tributária pode recorrer à avaliação indireta, tal como a metodologia de avaliação naquilo que se determinou como “*manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados*”, vêm previstas nas alíneas d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, conjugadas com o artigo 89.º-A, cujos rendimentos tributáveis em sede de IRS serão de enquadrar na categoria G, nos termos do art. 9.º do CIRS. Trata-se, assim, de uma situação muito específica da avaliação indireta, introduzida na LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, com alterações posteriores até à da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, porque se aplica só em sede de IRS e a rendimentos da categoria G.

5.1.5.1. Acórdão STA de 18-06-2014, processo n.º 0418/14

Os contribuintes, não se conformando com a decisão proferida no TAF de Penafiel de 2ª instância que julgou improcedente o recurso contencioso por si interposto, vem dela interpor recurso para o STA.

A questão que constituiu o “*thema decidendum*” é a de saber se, com base na manifestação de fortuna evidenciada pelos recorrentes (a compra de três imóveis em 2007 no preço global de € 259.000,00, quando o rendimento declarado pelos contribuintes no ano da aquisição, para efeitos de IRS era de € 11.988,16), é legítima a actuação da AT de, com base nas manifestações de fortuna reveladas, fixar o rendimento tributável a cada um dos anos os rendimentos declarados pelos contribuintes por haver uma desproporção superior a 50%, para menos (art. 89.º-A n.º 4 LGT).

Quanto aos fundamentos alegados pelo contribuinte, este alega que o Director de Finanças do Porto lhe fixou um rendimento tributável por métodos indirectos, para efeitos de IRS, a enquadrar na categoria G (art. 9.º n.º1 CIRS) para cada um dos anos de 2008, 2009 e 2010. Isto porque vêm os recorrentes invocar erro de julgamento de direito

consubstanciado na errada interpretação do art. 89.º-A da LGT, afirmando também que não se evidenciou qualquer tipo de manifestação de fortuna, acréscimo de património ou despesa efectuada. O valor de uma determinada aquisição pode constituir um indicador de capacidade contributiva nesse ano e porventura nos anos anteriores. Mas não pode constituir um indicador de rendimento em anos posteriores, uma vez que tal transposição para anos posteriores obtidos em anos anteriores não é meio idóneo de determinação de rendimentos.

A redacção do n.º 4 do art. 89.º-A parece autorizar a interpretação de que, verificada que seja uma aquisição de bens constantes da tabela legalmente prevista, caso o sujeito passivo não justifique a desproporção a que a lei confere a relevância relativamente ao rendimento declarado no ano de aquisição, permitirá a presunção (que na esteira de João Sérgio Ribeiro, só pode ser feita uma vez e não em vários anos) de rendimentos, cumulativamente, no ano em que se verificou a aquisição e nos três anos seguintes. Desta maneira, o tribunal entendeu que a presunção de rendimentos do artigo 89.º-A apenas pode actuar uma vez, seja relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que nos a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção prevista e não em todos esses anos.

Face ao exposto, concluiu-se pela ilegalidade da actuação da AT ao fixar os rendimentos aos anos 2008, 2009 e 2010 através da avaliação indirecta da matéria colectável ao abrigo do artigo 89-A. Portanto, a sentença padecia de erro de julgamento de direito, consubstanciando uma errada interpretação do n.º4 do artigo 89.º-A da LGT, pelo que não poderia manter-se. Daqui deu-se provimento ao recurso e revogou-se a sentença recorrida.

Por sua vez, a Fazenda Pública contra alegou, apresentando os seguintes argumentos:

A sentença recorrida foi proferida em cumprimento do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 43/2014 de 9 de Janeiro que, sobre o caso em apreço, decidiu não julgar inconstitucional a norma contida nos n.ºs 2 al. a) e n.º4 do artigo 89-A da LGT, não violando o princípio da capacidade contributiva e da igualdade.

A aquisição dos bens patrimoniais de “per si” são uma evidência da capacidade contributiva do contribuinte para a realização de despesas da ordem de grandeza

evidenciada, capacidade essa que não está harmonizada com os rendimentos declarados pelo contribuinte.

Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT competia aos recorridos a prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade ou que os acréscimos de património ou de despesa exibidos provêm de fonte não sujeita a tributação em Portugal ou não sujeita a declaração.

Notificados para se pronunciarem sobre a origem ou proveniência da verba aplicada na aquisição referida, os mesmos não vieram apresentar qualquer justificação quanto à origem ou proveniência do montante que utilizaram para a compra dos referidos imóveis, não o tendo feito até ao presente momento. Destarte, a ausência desta prova justifica a sujeição a tributação por métodos indirectos.

Destarte, entendeu o recorrente que o tribunal “*a quo*” decidiu que a correcção do rendimento colectável decorrente da manifestação de fortuna em qualquer dos três anos seguintes ao ano em que se verifica não viola o princípio da matéria colectável real com o fundamento de que é razoável presumir que o sujeito passivo mantenha os mesmos rendimentos nesses anos ou mesmo superiores e que esta presunção não é ilegal.

Deste modo, foi considerado pelo STA não terem sido reunidos pelos recorrentes as causas que impediriam o recurso à avaliação indirecta e, em consequência, foi negado provimento ao recurso e confirmada a decisão recorrida.

5.1.5.2. Acórdão STA de 19-02-2014, processo n.º 085/14

A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão proferida no TAF do Porto que julgou procedente o recurso jurisdicional deduzido pelo contribuinte vem dela interpor recurso para o STA.

Apesar de a AT aceitar o julgamento do tribunal “*a quo*” quanto à matéria de facto, considerando assente que o sujeito passivo justificou parcialmente a manifestação de fortuna relativa à aquisição em 2008 de um imóvel pelo valor de € 280.000,00 com o recurso a um crédito bancário de € 250.000,00, o mesmo não acontecer relativamente com o julgamento em matéria de direito. Isto porque a AT entende que a desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna, em face da comprovada obtenção da

importância de € 250.000,00 com recurso a empréstimo bancário, não determina a ilegalidade do acto sindicado por erro quanto aos pressupostos legais de que depende a avaliação indirecta em causa. Por outro lado, estes factos levam a uma alteração do facto base, que por sua vez leva a que a inversão do ónus imposta pelo art. 89.º n.º 3 da LGT impede a verificação do rendimento padrão presumido, e logo a tipificação material e subjectiva da regra de incidência do art. 89.º-A n.ºs 1 e 4 da LGT.

Quanto aos fundamentos alegados pelo sujeito passivo para justificar o impedimento do recurso aos métodos indirectos destacam-se:

- Desde logo, a sentença recorrida entende que o acto sindicado é ilegal por não estarem reunidos os pressupostos legais que admitem a fixação de um rendimento padrão presumido.

- Entendeu o Tribunal “a quo” que a justificação da importância de € 250.000,00 aplicada na aludida aquisição, para efeitos do ónus probatório do n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, “impede a verificação do rendimento padrão presumido, e logo a tipificação material e subjectiva da regra de incidência do art. 89.º-A/1 e 4 da LGT”.

- O Tribunal “a quo” julgou improcedente o pedido subsidiário ou alternativo efectuado pela AT de fixação de um rendimento padrão reduzido parcialmente “por consideração da questão dos 30.000,00 restantes (...) pois tal operação viola a norma de incidência do art. 89.º/1 e 4 da LGT e 9.º/1 do CIRS”.

Também, o facto de a Recorrida demonstrar que contraiu um empréstimo bancário que destinou à aquisição do imóvel em causa justificou parcialmente, o montante que indiciou a manifestação de fortuna. Todavia, tal facto não tem a virtualidade de afastar os pressupostos de aplicação do art. 89.º-A, que legitimaram o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável e que se mantêm incólumes no que se refere à parte do montante não justificado, ou seja, in casu, de € 30.000,00.

E nem sequer se coloca aqui a questão de inversão do ónus da prova a que se refere a sentença recorrida, pois nos moldes definidos no art. 89.º-A, não era à Administração Tributária que incumbia demonstrar a falta de justificação dessa desproporção mas sim à contribuinte que cabia ilidir a presunção que decorre da lei, através da justificação dos valores em causa.

Por outro lado, contra alegou a AT:

- A AT discorda em absoluto deste entendimento, na esteira da jurisprudência do STA vertida no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 19/05/2010, no processo n.º 0734/09, adoptando a tese de que a justificação parcial dos rendimentos em causa não é susceptível de afastar a aplicação do método indirecto previsto no art. 89.º-A da LGT.
- Conclui que a decisão da Administração Tributária não incorreu em erro quanto aos pressupostos legais da avaliação indirecta prevista no n.º 1 e n.º4 do art. 89.º-A da LGT.
- Não obstante a justificação parcial da manifestação de fortuna em causa, deverá o acto sindicado ser mantido na sua totalidade, por se entender que a justificação meramente parcial não é susceptível de influir na quantificação da matéria colectável a fixar por aplicação da tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT.
- O método de tributação previsto no art. 89.º-A da LGT pressupõe a tributação de um rendimento cuja existência é fortemente indiciada, a partir de factos típicos como as manifestações de fortuna (que são factos indiciadores de fraude ou evasão fiscais quando se verifica a desproporção com o rendimento declarado), mas cuja fonte ou natureza, assim como a sua quantidade, são desconhecidos.

Portanto, no caso sub judice, é inegável a legalidade do recurso ao método indirecto previsto no n.º 4 do art. 89.º-A da LGT, ocorrendo a ilegalidade unicamente na parte tocante à quantificação operada, por desconsideração da justificação parcial da manifestação de fortuna. Ou seja, a ilegalidade verificou-se somente na medida da não justificação, sendo corrigível mediante mera operação aritmética que expurgue do valor da matéria colectável fixada o valor justificado.

Deste modo, foi considerado pelo STA a revogação da sentença recorrida na parte em que julgou totalmente procedente o recurso judicial deduzido contra o acto que fixou o rendimento líquido da contribuinte para efeitos de IRS do ano de 2008, e que, em consequência, anulou esse acto tributário na sua totalidade, julgando, ao invés, parcialmente procedente esse recurso judicial e anulando o acto impugnado somente na parte em que na quantificação operada se desconsiderou o valor parcialmente justificado.

6. Deveres de Cooperação

Fazendo alusão à declaração contabilística (sendo o mais importante dever de cooperação respeitante aos contribuintes) do contribuinte denominada de declaração tributária, teremos, obrigatoriamente, de fazer alusão aos deveres de cooperação⁶¹ inerentes ao sujeito passivo, que regem a relação tributária entre a AT e o contribuinte, devendo-se, maioritariamente, à manutenção de uma contabilidade organizada, de acordo com as leis fiscais e comerciais. Tal obrigação legal resulta da conexão com a forma jurídica de uma entidade, podendo estar ligada também a certos critérios substanciais. Como bem evidencia Saldanha SANCHES⁶², os impostos não são hoje em dia o centro da relação jurídico-tributária, havendo também prestações que são impostas por deveres de cooperação que constituem um princípio sedimentado no direito português, como é o caso do dever que recai sobre o contribuinte de declarar anualmente o seu rendimento, ou de as empresas disporem de contabilidade organizada e de a facultar às inspecções da AT. Isto porque, e devido à complexidade que reveste o sistema fiscal português, tem havido uma transferência das actividades e operações fiscais que pertenciam ao Estado, sendo atribuídas ao contribuinte, o que, por outro lado, levou a um alargamento da relação jurídica tributária. Daí que, ao lado das prestações fiscais pecuniárias, surja uma complexa panóplia de prestações não-pecuniárias, que se destinam a tornar possível a determinação exacta das primeiras. Este fenómeno tem sido importante na medida de que, segundo o art. 75.º da LGT, “*presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita (...)*”. A esta atribuição das competências do Estado estão ligados factores que se prendem, desde logo, com a influência das normas comerciais e também ao facto de ser o contribuinte quem declara ao fisco a qualidade e quantidade dos rendimentos que obteve⁶³. Depreende-se que, devido à relevância destas obrigações para efeitos jurídico-fiscais, se vão cumprir finalidades distintas relacionadas com a correcta determinação do lucro para fins fiscais. Aqui, o comportamento do contribuinte enquadrar-

⁶¹ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 62 a 85. Por deveres de cooperação ou deveres de colaboração deve entender-se “*o conjunto de deveres de comportamento resultantes de obrigações que têm por objecto prestações de facto, de conteúdo não directamente pecuniário, com o objectivo de permitir à AT a investigação e determinação dos factos fiscalmente relevantes.*”.

⁶² SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 81.

⁶³ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.*, página 45.

se-á num procedimento, que vai relevar a participação do cidadão na actividade da administração, oriunda do artigo 268.º n.º 1 da CRP⁶⁴.

Apresentando uma consagração constitucional, o sistema fiscal, regulado pela CRP nos arts. 103.º e 104.º, está estruturado de acordo com o princípio unificador e estruturante da capacidade contributiva. Ou seja, é esta capacidade que molda as principais decisões normativas sobre o modo como os encargos são distribuídos, privilegiando a justiça tributária⁶⁵. Daqui se depreende a força probatória, um princípio de validade das declarações dos contribuintes, que deve ser organizada, nos termos da lei comercial ou fiscal. Tal princípio geral da validade das declarações dos contribuintes, há muito presente na esfera do Direito Comercial, foi transposto para o Direito Fiscal de forma a lhe atribuir um alcance geral com uma particular validade para os casos de litígio onde a AT põe em causa a veracidade dos dados fornecidos pelo contribuinte. Nestes casos, cabe à AT ilidir as presunções de veracidade dos registos através da alegação de “*erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que não se reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte*”⁶⁶.

Assim, impende sobre o contribuinte o dever de declarar todos os anos o seu rendimento, ou, como já se disse *supra*, de as empresas disporem de uma contabilidade organizada, por modo a declarar o seu rendimento *real*. Focando-nos na declaração do sujeito passivo, esta apresenta-se no centro da relação fiscal, condicionando a dívida fiscal nas situações normais ou tornando necessário um procedimento administrativo por meio a afastar os seus efeitos em caso de litígio. É nesta medida que a violação dos deveres de cooperação confere à AT o uso dos poderes (administrativos) e os respectivos meios de reacção⁶⁷. Estes deveres correspondem a um “*dever declarativo*”, que recai sobre o contribuinte, mas, conforme explana Cabrita NETO⁶⁸, pode chegar até à obrigatoriedade de manutenção por parte do sujeito passivo de registos e elementos que possam comprovar os factos tributários declarados. É neste caso que entra a AT, quando verifica que as regras “*subjacentes à correcta fundamentação dos valores declarados não foram cumpridas*”, onde poderá questionar tais valores, nos termos do n.º 2 do art. 75.º da LGT. Resumindo, nos casos previstos nas alíneas a) a d) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, sempre que a AT tenha

⁶⁴ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 255 e seguintes.

⁶⁵ SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, página 227, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

⁶⁶ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 259 e seguintes.

⁶⁷ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 249 e seguintes.

⁶⁸ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.*, página 45.

conhecimento da violação dos deveres de colaboração inerentes ao sujeito passivo, após análise dos rendimentos declarados e elementos providenciados pelo mesmo, pode ou não optar por uma abordagem na qual seja necessária usar a metodologia indirecta, de forma a quantificar ou apurar a matéria colectável. Isto resulta do facto de, após tal violação dos deveres de colaboração por parte do contribuinte, se proceder ao alargamento dos poderes de investigação da AT.

7. A fundamentação de actos tributários

Conforme se depreende do exposto do n.º 3 do art. 268.º da CRP, os administrados têm a garantia de fundamentação expressa e acessível de todos os actos que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos, o que por si ajuda a por um travão na grande discricionariedade que ocorre do desempenho das funções da avaliação indirecta da AT. No CPA, o art. 123.º estabelece quais os requisitos gerais que os actos administrativos devem revestir, como v.g.: a indicação da autoridade que praticou o acto e a menção da delegação ou subdelegação de poderes, a identificação adequada de destinatário ou destinatários, a enunciação dos factos ou actos que lhe deram origem, a fundamentação, etc. Estes requisitos deverão ser enunciados de “*forma clara, precisa e completa*”, de modo a ser possível determinar-se inequivocamente o seu sentido e alcance, bem como os efeitos jurídicos do acto administrativo em questão⁶⁹. Contudo, o dever de fundamentação não é um requisito da aplicação da metodologia indirecta da AT, é uma garantia do qual o contribuinte dispõe para fazer valer as suas pretensões. Desta forma, há uma obrigação de a AT justificar as suas próprias acções aquando da intervenção na esfera jurídica do contribuinte.

Faltando algum dos requisitos impostos por lei, bem como a falta de fundamentação dessa falta, há lugar a uma ilegalidade que poderá levar à susceptibilidade de anulação do acto em questão.

A LGT, no art. 77.º, também apresenta um quadro sobre o dever de fundamentação das decisões da AT, devendo estas ser, segundo o n.º 1 do preceito legal referido, “...*sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito*”

⁶⁹ Art. 123.º n.º 2 do CPA.

que a motivaram...”, acrescentando posteriormente o n.º 2 que a fundamentação dos actos tributários deverão “...*sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”. Ou seja, a LGT prevê que a decisão de procedimento deverá ser sempre fundamentada através de uma breve exposição das razões de facto e de direito que a motivaram⁷⁰.

Conforme evidencia Cabrito NETO⁷¹, a fundamentação das decisões tem um carácter obrigatório, quer sejam favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte. Note-se que este dever mostra-se mais intenso consoante for maior o afastamento da AT às declarações dos contribuintes.

Nos n.ºs. 3 e 4 do art. 77.º da LGT encontram-se outras regras de fundamentação, todavia são de aplicação mais estrita e apertada (v.g.: nos casos de correcções efectuadas quando o contribuinte encontra-se numa situação de relações especiais com terceiros e no caso de métodos indirectos). É, contudo, no n.º 4 que há a obrigação de a AT concretizar todos os pressupostos que levaram à metodologia, bem como os critérios adoptados na avaliação da matéria tributável.

Por último, há um requisito especial previsto no n.º 5 do art. 77.º da LGT referente aos casos em que a avaliação por métodos indirectos tem como pressuposto o afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica. Nestas situações, o contribuinte poderá justificar o afastamento quando a AT optar por apurar a matéria tributável. De acordo com Leite CAMPOS⁷² compreende-se que, nestas circunstâncias, seja exigido à AT que explicita os motivos pelos quais não aceita as razões apresentadas pelo contribuinte.

Em suma, o dever de fundamentação apresenta-se como uma consagração da importância que tem o princípio da legalidade em matérias relativas às quais se verifica uma desigualdade de posições entre os sujeitos envolvidos, como é o caso do Direito Fiscal.

⁷⁰ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 472.

⁷¹ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.* p. 29, citando SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa* – Centro de Estudos Fiscais - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 173, 1995, Lisboa

⁷² CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, *op. cit.*, página 386.

7.1. Acórdão STA de 19/11/2014, processo n.º 0407/12

No presente acórdão o contribuinte recorre da decisão proferida pelo TAF de Coimbra que julgou improcedente o pedido do Autor. Neste âmbito, aduziu os seguintes fundamentos:

- O preço declarado não corresponde ao real.
- Não foram carreados para o processo elementos suficientemente seguros de que o preço declarado fosse inferior ao real, e sobretudo que o preço aproximado rondasse o valor presumido pela AT.
- A AT não demonstrou, como lhe competia, que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal ou na redução da margem de erro, havendo por isso, insuficiência instrutória.
- A fundamentação dos actos tributários em causa redundam na invocação de um critério, puramente subjectivo, de razoabilidade. As liquidações impugnadas padecem, também, do alegado vício de falta de fundamentação.

Destarte, neste recurso a questão a decidir prende-se em saber se, conforme alega o sujeito passivo, a tributação deveria ter sido efectuada com recurso à avaliação indirecta, ou, em conformidade com a actuação da AF, deveria ter sido concretizada pela avaliação directa. Também está em causa a fundamentação que permite ao contribuinte conhecer os motivos por que a fixação foi naquele concreto montante, habilitando-o a conformar-se ou contra ela reagir graciosamente ou contenciosamente. Os Juízes do STA decidiram, com base nos seguintes argumentos:

- Não foi questionada a verificação dos pressupostos para a tributação por métodos indiciários, mas apenas a quantificação da matéria tributável. Todavia, é no relatório dos serviços de fiscalização que encontramos a fundamentação para o recurso aos métodos indiciários.
- O Recorrente questiona o recurso aos métodos indiciários, afirmando a insuficiência instrutória do procedimento de inspecção para a conclusão de que os preços declarados não correspondiam ao real e afirmando que a AT «não demonstrou, como lhe competia, que não tivesse podido ir mais longe no apuramento da verdade fiscal». Este fundamento não tem razão, segundo os juízes do STA.

- O direito à fundamentação, e o correspondente dever por parte da Administração, decorre do n.º 3 do art. 268.º da Constituição da República Portuguesa.

- A lei traça os requisitos de que deve revestir-se a fundamentação, de facto e de direito: tem de ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente. O regime jurídico da fundamentação dos actos administrativos visa, o do perfeito esclarecimento dos administrados sobre o *iter* cognoscitivo e valorativo seguido pela Administração, dando-lhes a saber quais os motivos, as razões por que se pratica um acto, em ordem a permitir-lhes optar entre a aceitação da sua legalidade ou a reacção graciosa ou contenciosa contra o mesmo.

- No que concerne ao vício de falta de fundamentação, o erro de julgamento que o Recorrente assaca à sentença refere-se ao critério utilizado na quantificação.

- Depois, cumpre ter também presente que a fundamentação da quantificação da matéria tributável deve procurar-se na decisão proferida.

- Ora, no entender dos juízes do STA, a decisão da reclamação cumpriu integralmente com as exigências do dever de fundamentação. A declaração fundamentadora aí externada permite reconstituir todo o *iter* seguido pela AT e que culminou na fixação daqueles valores.

- Estes elementos, que a AT levou ao conhecimento do Contribuinte permitiram a este ficar ciente dos motivos de facto e de direito por que entendeu corrigir os rendimentos declarados (e, assim, proceder à liquidação adicional de IRS) e, consequentemente, exercer plenamente, como exerceu, o seu direito de impugnar judicialmente.

Deste modo, os Juízes do STA negaram provimento ao recurso, confirmando a sentença na parte em que julgou improcedente o invocado erro na determinação e quantificação da matéria colectável.

8. O ónus da prova

Previsto no art. 74º da LGT, o regime legal do ónus da prova em matéria tributária estabelece como regra que este ónus sobre os factos constitutivos dos direitos invocados no procedimento tributário incide sobre quem os invoque. Entretanto, situação diversa

acontece nos casos de aplicação da metodologia indirecta. O n.º 3 do art. 74.º diz que “*em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação*”. Ou seja, assistimos a uma divisão ou repartição do ónus da prova entre a AT e o sujeito passivo. Tal divisão⁷³ verifica-se de duas formas: se se verificar a situação prevista na alínea b) do art. 87.º da LGT, isto é, quando estamos perante a impossibilidade de comprovação directa e exacta da matéria tributável, a AT continua a estar onerada de provar esse impedimento, sendo da competência do contribuinte o eventual excesso na respectiva quantificação; por outro lado, nos casos previstos nas alíneas c), d), f) e e) do art. 87º da LGT, quando houver um afastamento da matéria tributável comparativamente com os indicadores objectivos de base técnico-científica ou com as manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, bem como nos casos em que sejam apresentados resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, cabe ao contribuinte alegar as correspondentes razões justificativas. Caso não o faça, a AT reúne as condições para aplicar automaticamente a metodologia indirecta. Assim, quem tem a seu favor uma presunção legal, não necessita de provar os factos que a elas conduzem, havendo uma verdadeira inversão do ónus da prova.

8.1. Acórdão STA de 17/03/2010, processo n.º 01211/09

O contribuinte vem interpor recurso da decisão proferida no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé apresentando, para o efeito, as seguintes alegações:-
Perante a falta de elementos contabilísticos a AT socorreu-se da falta de elementos contabilísticos para apurar o rendimento colectável, ignorando o recurso a rácios de actividade para calcular o rendimento. Todavia, conseguiu determinar um rendimento

⁷³ O CPPT, no n.º 1 do art. 100º, também se pronuncia sobre este regime de repartição ou divisão, onde refere que sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado. Já o n.º 2 prevê que em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos não se considera existir dúvida fundada, se o fundamento da aplicação dos métodos indirectos consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos, ou em virtude da sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.

colectável, o qual não corresponde à realidade. A AT optou pela não descoberta da verdade tributária.

- Censura-se a sentença quando considerou que o critério utilizado pela AT não é ostensivamente inadmissível ou desacertado. Também é censurável a parte da sentença que concluiu que a recorrente não demonstrou que o critério utilizado é ostensivamente inadmissível ou desacertado.

- Cabia à AT lançar dos meios informáticos que possui para verificar a existência dos recibos, provando a existência destes recibos e impedindo o ficcionar da sua existência.

- À recorrente, sob pena de ser um ónus ilegal por impossível de cumprir, não se poderia exigir que provasse a não existência destes recibos.

- O tribunal sabia que tal prova pode ser superada pela evidência da factualidade e razões de bom senso que aquelas são opostas.

- O Meritíssimo Juiz “a quo” ao proferir a dita sentença violou dos artigos 81.º n.º 1 (in fine), 82.º n.º 2 e 3, 84.º n.º 1 e 3, 85.º n.º 1 e 2 e 90.º da LGT.

Pelos factos expostos do Relatório de Inspeção a AT entendeu que a contabilidade não reflectia a exacta situação patrimonial nem o resultado efectivamente obtido e como tal, estavam reunidos os pressupostos para a adopção da metodologia indirecta.

O STA sustenta a sua decisão, essencialmente, nos seguintes argumentos:

- A recorrente parece aceitar o veredicto do tribunal “a quo” quanto à verificação dos pressupostos do recurso a métodos indirectos, embora não se conforme com o método de avaliação indirecta da matéria tributável utilizado.

- Tendo a avaliação indirecta carácter excepcional e subsidiário em relação à avaliação directa, cabe à Administração tributária a demonstração da verificação dos pressupostos do recurso à avaliação indirecta da matéria tributável, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74.º, n.º 3 da LGT).

- No caso *sub judice*, os factos constantes do probatório fixado na sentença recorrida, designadamente os referidos no relatório de fiscalização aí parcialmente reproduzidos, concretamente e especificamente identificados, legitimam o recurso à avaliação indirecta da matéria tributável.

- A contribuinte não tinha os livros de registo de receitas e despesas a que estava legalmente obrigada nem sequer os duplicados dos recibos que emitiu, não dando também

explicação cabal para o facto de ter descaminhado quatro dos cinco livros de recibos que requisitou e se presumiu terem sido utilizados no período em causa.

- Em face deste circunstancialismo e atento ao disposto nos artigos 87.º, n.º 1 alínea b) e 88.º alíneas a) e b) da LGT entende-se que era legítimo à AT o recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável, encontrando-se formal e substancialmente fundamentado no relatório da inspecção o recurso a tais métodos de determinação da matéria tributável.

- Quanto ao critério eleito pela Administração entenderam os juízes do STA que não está a Administração tributária impedida de a ele recorrer, pois o n.º 1 do artigo 90.º da LGT não tem carácter taxativo e o método escolhido mostra-se racional e fundamentado em factos concretamente apurados.

- A escolha de tal método poderá conduzir, contudo, a um excesso na quantificação da matéria colectável apurada, sendo que cabe ao contribuinte o ónus da prova do excesso da quantificação (n.º 3 do artigo 74.º da LGT).

- Relativamente ao eventual excesso na quantificação da matéria tributável, as alegações da recorrente limitam-se a ser genéricas e inconclusivas, não se alicerçando nem em factos nem em depoimentos inequívocos. Contudo, tais alegações revelaram-se insuficientes para criar a convicção de que o valor apurado para a matéria tributável é efectivamente excessivo.

- Assim, persistindo a situação de “*non liquet*” quanto ao excesso na quantificação a que chegou a Administração tributária, a dúvida terá de ser decidida em desfavor da recorrente, que não logrou provar a existência de tal excesso (artigo 74.º n.º 3 da LGT).

Atento o exposto foi negado provimento ao recurso.

9. Carácter Sancionatório?

Sendo a tributação por métodos indirectos um meio de que a ordem jurídico-tributária lança mão para proceder à quantificação da matéria colectável com vista ao pagamento do imposto, poderá questionar-se ter esta tributação uma componente sancionatória. Trata-se de uma questão delicada onde há divergência na doutrina. Relativamente à dimensão punitiva inerente à aplicação dos métodos indirectos a resposta

será, à partida, negativa, uma vez que a avaliação indiciária tem por objectivo quantificar a matéria tributável do contribuinte reconstruindo de forma mais próxima possível da sua real situação tributária o valor dos seus rendimentos sujeitos a imposto e não sujeitá-lo a uma tributação arbitrária. Embora a terminologia adoptada pelo RGIT para certas contraordenações, a verdade é que coincide com alguns pressupostos de aplicação dos métodos indirectos. Não se trata de marginalizar aqui um certo sujeito passivo através do procedimento de avaliação indirecta, mas sim impor uma alternativa ao procedimento directo de apuramento da avaliação indirecta.

Em defesa da tese sancionatória da avaliação indirecta, Saldanha SANCHES⁷⁴ afirma que a violação de um dever de cooperação é um pressuposto para se aplicar a metodologia indirecta, logo tem de se sublinhar a gravidade de tal violação, na medida que impossibilite o apuramento do lucro tributável que dá origem à declaração do contribuinte. Deve, portanto, existir uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do sujeito passivo e a impossibilidade de se proceder ao cálculo do facto tributável.

Conforme expõe o Autor, o ponto de partida estaria na violação dos deveres de cooperação que recaem sobre o contribuinte como fundamento para o enfraquecimento da situação jurídica do sujeito passivo, justificando dessa forma a dimensão sancionatória da avaliação indirecta. Trata-se, assim, de um regime de avaliação criado pelo ordenamento jurídico-tributário para responder à violação dos seus deveres de cooperação. Nestas situações, poderiam aplicar os métodos indirectos como um instrumento de punição da fraude fiscal⁷⁵. Mas para tal deveria haver uma expressa habilitação legal, como uma opção política tributária reservada a encontrar meios adequados à prevenção dos comportamentos delituosos, pois “*o sujeito passivo perde em boa parte as garantias jurídicas que são próprias dos regimes de determinação directa da base tributária sem que isso surpreenda*”⁷⁶.

É de adoptar, portanto, a posição que refuta o carácter sancionatório dos métodos indirectos. Isto porque a mera existência de um vício ou irregularidade (enquanto pressuposto) não determina de forma imediata a aplicação dos métodos indirectos. Segundo o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 25 de Novembro de 2008⁷⁷, “*em*

⁷⁴ SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da...*, *op. cit.*, página, 341.

⁷⁵ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 344.

⁷⁶ GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal, Vol. I*, página 132.

⁷⁷ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 25 de novembro de 2008, processo 8904/2008-5.

processo penal é admissível prova por presunções, contudo (...) tem sempre que ser conjugado com o “princípio in dubio pro reo”, cedendo as presunções perante a simples dúvida sobre a sua exactidão no caso concreto”. Adianta o mesmo acórdão que “para efeitos de tributação, admite-se o recurso a métodos indiciários, em hipóteses em que o Estado só não tributa o rendimento real por factos imputáveis ao próprio contribuinte, mas não pode este vir a ser perseguido criminalmente com base na presunção em que se vem a traduzir a utilização do método indiciário” em virtude de no processo penal, “o silêncio ou a falta de colaboração do arguido não afasta o ónus da acusação de provar todos os elementos constitutivos do crime”. Também a relação de dupla subsidiariedade dos métodos indirectos impõe que sejam valoradas as regras de avaliação directa mesmo em sede de aplicação dos métodos indirectos. Por fim, os elementos a valorar pela administração fiscal não deixam de permitir considerar o caso concreto, levando a que a tributação se aproxime o mais possível da que resultaria da avaliação directa⁷⁸, onde o Fisco deverá preocupar-se com a adequação probatória dos elementos presuntivos considerados.

Assim, uma coisa será a avaliação indirecta *tout court* (que não pode ser vista como uma reacção punitiva do contribuinte) onde a prova recolhida não é admissível em processo penal, outra é o facto de o comportamento do contribuinte poder ser sancionado ou penalizado a título de crime ou contraordenação fiscal, na medida em que a ordem jurídica lhe faça corresponder uma reacção punitiva independentemente da aplicação dos métodos indirectos.

Entendemos que a avaliação indirecta não tem natureza sancionadora, uma vez que não se procura estabelecer uma sanção para o incumprimento dos deveres de cooperação, mas somente estabelecer a matéria tributável daqueles sujeitos passivos que não tenham cumprido com as suas obrigações ou não o tenham feito correctamente.

Em suma, a avaliação indirecta não está, orientada teleologicamente para a punição, mas tão-só para a determinação da matéria tributável.

⁷⁸ SILVA, João Pedro Rodrigues da, *op. cit.*, página 24 a 26.

10. Garantias de tutela do contribuinte

No plano jus-tributário, podemos identificar dois tipos diferentes de garantias administrativas que salvaguardem a tributação do contribuinte, podendo elas ser de natureza impugnatória ou não impugnatória. As primeiras (nas quais se destacam a reclamação e o recurso) correspondem a meios através dos quais um sujeito põe em crise a conformidade de um determinado acto da AT com o ordenamento jurídico, tendo como objectivo primordial proceder à sindicância ou o controlo desse acto, enquanto as garantias não impugnatórias (são exemplos destas garantias o direito de participação, que permitem ao contribuinte participar na formação das decisões que lhes digam respeito – art. 267.º da CRP - e de informação – art. 268.º da CRP) não prosseguem tal finalidade⁷⁹.

Relativamente às garantias impugnatórias, convém distinguir a reclamação do recurso. Enquanto aquela se prende no pedido de controlo de um acto administrativo junto do ente que o praticou, no recurso há um pedido de controlo junto de uma entidade diferente daquela que praticou o acto em si.

10.1. Reclamação e Direito de recurso

Nestas situações podemos referir que o caso mais comum de reclamação é a reclamação graciosa prevista no art. 68.º e seguintes do CPPT, o qual estabelece que “*o procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis*”. É um meio de impugnação onde o sujeito passivo solicita a uma entidade superior a anulação do acto tributário. Para tal, há que invocar um fundamento de qualquer ilegalidade. Apesar de ter um carácter facultativo, há casos (previstos no art. 131.º e seguintes do CPPT) em que esta reclamação se revela necessária face a uma futura impugnação judicial, onde esta não pode ser deduzida enquanto não tiver tido lugar à reclamação. Por sua vez, o recurso (ou recurso hierárquico), ao contrário da reclamação, traduz-se na possibilidade de impugnação do acto tributário junto do superior hierárquico do agente que o praticou. Todavia, em virtude do princípio do duplo grau de decisão,

⁷⁹ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 50.

prescreve-se que os recursos hierárquicos devem ser dirigidos ao mais elevado superior hierárquico do autor do acto, ou à entidade em quem ele tenha delegado essa competência.

10.1.1. Garantias jurisdicionais

Quanto às garantias jurisdicionais, estas efectivam-se perante os órgãos jurisdicionais. Neste âmbito temos três garantias: o direito de acção judicial, que consiste na possibilidade de propor junto de um tribunal uma acção destinada a proteger determinada situação emergente de normas substantivas; o direito de oposição dos contribuintes; e por último, o direito de recurso jurisdicional que se configura como um meio de impugnação das decisões dos tribunais inferiores com o objectivo de modificar a decisão recorrida. Trata-se de sindicar uma decisão de um órgão jurisdicional por parte de um outro órgão jurisdicional superior, distinguindo-se quer do recurso hierárquico, quer do recurso contencioso junto do tribunal⁸⁰.

10.2. O Pedido de Revisão da Matéria Colectável - Enquadramento

O sistema fiscal português tem previsto o procedimento de avaliação indirecta para que a AT tenha poderes que lhe permitam uma ingerência na esfera privada do contribuinte. Apesar disso, tal “*invasão*” feita pela AT pode ser considerada, em certos casos, abusiva, de tal modo que o legislador consagrou meios de protecção a favor do contribuinte para que este possa ter um direito a aceder à tutela eficaz que lhe possibilite reagir contra a avaliação indirecta. Isto porque, na óptica do sujeito passivo, a avaliação do rendimento tributável efectuada pela AT não vai de encontro às expectativas de tributação.

Conforme explana Saldanha SANCHES, este direito de protecção oferecido ao contribuinte resulta do exposto do n.º 3 do art. 103.º da CRP, mas também se retira a *ratio* do direito à tutela jurisdicional efectiva⁸¹, ou seja, o direito e a possibilidade de o cidadão (no caso *sub judice*, o contribuinte, enquanto sujeito passivo da relação tributária) apelar para uma decisão jurisdicional sobre uma questão que tenha gerado o conflito, garantindo

⁸⁰ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 54 a 59.

⁸¹ Art. 20º e 268º n.º4 da CRP.

também os meios essenciais para que a garantia em causa seja efectiva. Porém, a mera existência de tais meios não se revela suficiente, sendo preciso um inteiro sistema que controle e esteja alerta para os erros da actuação da AT, da mesma maneira que não protegerá o contribuinte excessivamente, tendo em conta uma harmonização das duas partes.

Do que já foi explanado, as correcções que a AT pode efectuar à matéria colectável podem resultar desde logo de uma avaliação directa, ou avaliação *a priori*, através da recolha e processamento dos dados das declarações ou através da verificação do seu conteúdo e de correcções de eventuais erros. Trata-se de um tipo de avaliação que se baseia na análise da declaração do contribuinte ou nos elementos da sua contabilidade, originando correcções técnicas ou meramente aritméticas, pois não envolvem um juízo subjectivo sobre a realidade dos factos. As correcções técnicas destinam-se a corrigir proveitos registados por montantes inferiores aos que constam das facturas emitidas, a desconsiderar custos ou perdas não comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (art. 23.º, do CIRC) ou deduções de imposto que se refira a operação simulada (art. 19.º, n.º3 do CIVA) bem como deduções de imposto referido em facturas ou documentos equivalentes que não obedeçam aos requisitos formais legalmente exigidos (arts. 19.º, n.º 2 e 6 e 35.º do CIVA).

Por outro lado, na avaliação indirecta, que pressupõe uma falta de colaboração do contribuinte e a ausência de apresentação ou deficiência dos elementos declarativos ou da contabilidade, a fixação da matéria colectável é feita com recurso a indícios e presunções, isto porque não é possível, como na avaliação directa, chegar a um resultado objectivo extraído da escrita do sujeito passivo ou da sua declaração.

Não obstante ambos os referidos métodos de avaliação partam de pressupostos diferentes, é possível conciliar e aplicar os dois numa só operação de avaliação⁸². Para tal, devem os métodos de registo e de cálculo dos actos relevantes à vida das empresas, no desenvolvimento dos respectivos objectos sociais, reflectir na contabilidade enquanto um todo e pelos períodos económicos relevantes os factos patrimoniais ocorridos ao longo da existência daquelas. Também, a circunstância da contabilidade ser una não colide com a sua correcção, por parte da AT, através da utilização simultânea de correcções técnicas e métodos indirectos. Por último, a utilização simultânea de tais metodologias alternativas

⁸² Opinião fundamentada na decisão do acórdão TCA Sul de 02-06-2009.

quando se apresente possível, em face dos factos patrimoniais sujeitos a registo, torna-se, não só uma faculdade, mas um poder/dever da AT na medida em que impliquem uma maior proximidade à realidade a tributar⁸³.

10.2.1.O pedido de revisão da matéria colectável

O pedido de revisão da matéria colectável é o meio específico, ao dispor do contribuinte, de reacção contra a aplicação da metodologia indirecta de tributação, esta que é da competência exclusiva da AT. Legalmente, o seu enquadramento está previsto nos arts. 91.º a 94.º da LGT.

Trata-se aqui de um procedimento cuja particularidade reside, sobretudo, no facto de ser um meio de tutela com efeito suspensivo imediato da liquidação do imposto. A particularidade assenta também no seu carácter informal, uma vez que se pretende aqui obter um acordo entre o perito nomeado pelo contribuinte, por um lado, e o perito da AT, pelo outro, acordo esse que irá fixar a quantia a liquidar⁸⁴.

Este procedimento de revisão deve ser apresentado pelo contribuinte, visto ser sua a competência para reagir, desde que tenha por fundamentos a não verificação dos pressupostos de determinação indirecta da matéria tributável (art. 91º nº14 da LGT *a contrario* e 117º do CPPT), a errónea quantificação da matéria tributável (art. 92º nº1 da LGT e 117º do CPPT) e, no âmbito do regime simplificado (explicitado *supra*), quando sejam realizadas correcções com base noutro método indirecto (art. 91º nº1 da LGT, *a contrario*).

Porém, excluem-se deste leque de possibilidades os casos que sejam enquadrados no regime simplificado quando não sejam aplicadas as correcções com base noutro método (art. 91º nº1 da LGT), os casos de avaliação da matéria tributável com base nas manifestações de fortuna e nos acréscimos patrimoniais injustificados (art. 89º-A nº7 da LGT), as correcções aritméticas que resultem de imposição legal e as questões de direito cujos fundamentos de reclamação não sejam relativos aos pressupostos de determinação da matéria tributável (art. 91º nº14 da LGT).

⁸³ Acórdão do TCA Sul de 29-02-2014, processo n.º 07497/14.

⁸⁴ NETO, Serena Cabrito, *op. cit.*, página 55.

10.2.2.Princípio Solve et Repete

Como vimos, o pedido de revisão da matéria colectável é uma garantia administrativa que está ao serviço do contribuinte, enquanto sujeito passivo da complexa relação jurídica fiscal. Contudo, o contribuinte, no momento em que faz uso da garantia que lhe diz respeito, isto é, da interposição do pedido de revisão da matéria colectável, está, nos termos do n.º 2 do art. 91.º da LGT a accionar o efeito suspensivo da liquidação do tributo que é inerente a tal garantia. Como refere Saldanha SANCHES⁸⁵, as medidas coactivas não serão aplicadas sem que seja previamente decidida a reclamação do sujeito passivo, uma vez que o dever de fundamentação da avaliação administrativa constitui a principal garantia do contribuinte, correspondendo a um dever subjectivo que o mesmo dispõe.

Como vemos, trata-se aqui de um regime excepcional, pois o que é tendência no processo tributário é negar ao contribuinte a possibilidade de parar a marcha do processo e, subsequentemente, de pôr em causa a cobrança do imposto.

Isto pode explicar-se na medida em que a AT exige ao contribuinte o pagamento prévio do imposto, havendo lugar à devolução da quantia indevida, caso o sujeito passivo venha a ganhar o litígio que tem com a AT. Nestes casos, o contribuinte irá adquirir o direito a receber o dinheiro correspondente ao imposto indevido, juntamente com juros indemnizatórios.

Por fim, convém referir a importância do art. 169.º do CPPT, no qual o n.º 1⁸⁶ dá ao contribuinte a possibilidade de prestação de uma garantia em alternativa ao pagamento do imposto. Conforme Saldanha SANCHES, havendo lugar a reclamação graciosa, impugnação judicial e recurso judicial que visem a legalidade da dívida exequenda, poderá a execução ser suspensa até a decisão do pleito, desde que seja prestada garantia para a

⁸⁵ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 465 a 483.

⁸⁶ O preceito legal expõe: *A execução fica suspensa até à decisão do pleito em caso de reclamação graciosa, a impugnação judicial ou recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, bem como durante os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de Julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correcção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros, desde que tenha sido constituída garantia nos termos do artigo 195.º ou prestada nos termos do artigo 199.º ou a penhora garantida a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, o que será informado no processo pelo funcionário competente.*

quantia em dívida ou a cobrança da dívida do Estado seja assegurada de qualquer forma pelo sujeito passivo⁸⁷.

Resumindo, estamos perante um regime que constitui uma forma de impedir comportamentos que impeçam a cobrança efectiva da dívida do Estado. Todavia, a regra passará sempre pelo pagamento do imposto pelo contribuinte, exceptuando os casos em que o contribuinte interpuser o pedido de revisão da matéria colectável, na medida em que o processo de cobrança ficará suspenso. Ficando o litígio resolvido a favor do contribuinte, terá este de ser reembolsado pelo imposto que pagou, acrescido de juros indemnizatórios.

10.2.3. Funcionamento do procedimento de revisão

O procedimento de revisão da matéria colectável inicia-se com a interposição do pedido de revisão, que deve ser apresentado no prazo de 30 dias a contar da data da notificação da decisão do procedimento de avaliação indirecta (art. 91.º n.º 1 da LGT) e onde deve o contribuinte indicar o seu perito. Após esta interposição cabe à AT designar, no prazo de 8 dias, o seu perito, agendando uma reunião entre o seu perito e o do contribuinte, reunião essa que deve ser realizada no prazo máximo de 15 dias. Podem, no entanto, quer a AT, quer o contribuinte, requerer a nomeação de um perito independente, mediante sorteio entre os nomes de listas distritais elaboradas pela Comissão Nacional de Revisão (arts. 93.º e 94.º da LGT). Se forem nomeados os peritos, eles participarão na reunião a decorrer entre os vogais do contribuinte e da AT (art. 91.º n.º 4 da LGT)⁸⁸.

Faltando o perito do contribuinte à reunião, caso não seja justificada ou reiterada, vale como desistência da reclamação. Note-se que a falta do perito da AT não impede a realização da reunião, podendo apresentar as suas observações no prazo de 5 dias a seguir à reunião (art. 91.º n.ºs 6 e 7 da LGT).

Depois destas fases estarem concluídas, dá-se início à fase do debate contraditório e da decisão do procedimento de revisão. Este último tem por objectivo, segundo Freitas

⁸⁷ SANCHES, José Luís Saldanha, *op. cit.*, página 486.

⁸⁸ A não intervenção do perito independente reconduz-se a um vício de violação da lei que pode ser determinante na decisão. Acórdão do TCA Sul de 16/11/04, processo n.º 190/04, em que o incumprimento desta formalidade resultou na anulação da liquidação.

ROCHA, o estabelecimento de um acordo entre peritos, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação⁸⁹. Aqui podemos distinguir duas situações distintas: assim, no caso de se conseguir um acordo entre os peritos do contribuinte e da AT, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada que deverá ser fundamentada, no caso de ser diferente da matéria fixada inicialmente (art. 92.º n.ºs 3 e 4 da LGT). Havendo acordo, a susceptibilidade de impugnação judicial posterior fica completamente inviabilizada, o que se percebe perfeitamente. Na situação contrária, caso não seja atingido qualquer acordo, cabe ao órgão da AT competente para a fixação da matéria tributável resolver em conformidade com o seu “*prudente juízo*” e tendo em conta as opiniões e posições dos peritos. Fica, nestes casos, aberta a possibilidade de impugnação judicial.

Tratando dos casos em que houve intervenção do perito independente, a decisão deverá fundamentar obrigatoriamente a adesão/rejeição do seu parecer, sendo esta decisão susceptível de reclamação graciosa ou impugnação judicial (nos termos do art. 92.º n.ºs 7 e 8 da LGT), tendo efeito suspensivo nos casos de o parecer do perito independente e do contribuinte forem no mesmo sentido e oposto à decisão da AT, ou sem efeito suspensivo nos restantes casos.

10.2.3.1. Acórdão STA de 13-03-2013, processo n.º 01134/12

A Fazenda Pública, não se conformando com o acórdão do TCA Sul que concedeu provimento ao recurso interposto pelo recorrido da sentença do TAF de Castelo Branco, veio alegar oposição de julgados, fundamentando:

- Havendo existência de oposição de acórdãos (a qual foi confirmada pelo Relator do TCA Sul), a questão foi decidida de modos diferentes pelos dois acórdãos.

- No âmbito de um pedido de revisão da matéria colectável, apenas esteve presente o perito designado pela AT e o perito nomeado pelo contribuinte, sem que estivesse presente o requerido perito independente.

- Os peritos independentes teriam de ser sorteados de entre uma lista elaborada previamente por uma Comissão Nacional de Revisão.

⁸⁹ ROCHA, Joaquim Freitas, *op. cit.*, página 224 e 225.

- Tais listas de peritos independentes só foram publicadas em Diário da República em 2000, depois de realizada a reunião da comissão de revisão.

- Segue o entendimento do acórdão fundamento, que decidiu que “se à data em que o contribuinte requereu essa nomeação ainda não estavam organizadas e publicadas as listas, a Administração Tributária não podia nomear perito independente por impossibilidade legal, por tal nomeação só poderia ocorrer entre peritos constantes daquelas listas”.

- Desta forma, não há qualquer vício de forma por preterição de formalidades legais, uma vez que a reunião de peritos teve lugar no processo de revisão sem a participação do perito independente.

Foi dado provimento ao recurso, onde se deram conta dos factos:

A impugnante foi notificada da decisão proferida no recurso hierárquico, tendo sido objecto de inspecção no ano de 1999. A impugnante apresentou um pedido de revisão nos termos do art. 91.º n.º 1 da LGT, requerido ainda a nomeação de um perito independente.

Na sequência deste pedido de revisão, foi marcada uma reunião entre o perito designado pela AT e o perito indicado pela impugnante. Nesta reunião não foi estabelecido acordo, tendo sido elaborados os respectivos pareceres.

Foi remetida para o serviço de finanças pela contribuinte reclamação graciosa contra as liquidações em causa. Apesar de a reclamação ter estado parada, foi mais tarde indeferida. Em virtude deste indeferimento foi apresentado recurso hierárquico pela contribuinte, o qual foi igualmente indeferido.

Para a cobrança coerciva da dívida fiscal em causa foi instaurada contra o sujeito passivo uma execução fiscal.

Apreciaram os juízes do STA:

A questão que constitui o objecto do presente recurso é a de saber se a falta de nomeação de perito independente requerida pelo contribuinte no procedimento de revisão, em momento anterior à publicação das listas de peritos a que se refere o artigo 93.º da Lei Geral Tributária, consubstancia ou preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão e dos actos consequentes deste, incluindo a liquidação de imposto sindicada.

O Acórdão recorrido⁹⁰ respondeu em sentido afirmativo, e onde se afirmou que o regime de intervenção de perito independente, a requerimento do contribuinte, previsto nos arts 91.º e 92.º da LGT, é aplicável a todos os pedidos de revisão apresentados após a entrada em vigor da LGT, em 1-1-1999, desde que o contribuinte o requeira, nos termos do n.º 4 do referido artigo 91.º, sendo que o facto de, no momento da entrada em vigor da LGT, não estar ainda constituída a Comissão Nacional prevista nos seus arts. 93.º e 94.º e elaborada lista de peritos independentes, não obsta ao exercício desse direito pelo contribuinte a partir da entrada em vigor da LGT, como evidencia o art. 3.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

Por outro lado, o acórdão fundamento considerou, ao invés, que se à data em que o contribuinte requereu essa nomeação ainda não estavam organizadas e publicadas as listas, a Administração Tributária não podia nomear perito independente por impossibilidade legal, por tal nomeação só poder ocorrer entre peritos constantes daquelas listas. Assim, não sofre de vício de forma por preterição de formalidades legais a reunião de peritos que teve lugar no processo de revisão sem a participação do perito independente.

Entendem os juízes do STA que a interpretação adoptada no acórdão recorrido é inteiramente de sufragar, pois que se revela a mais consentânea com a intenção do legislador de conferir maior tutela ao contribuinte no procedimento de revisão da matéria tributável fixada por recurso a métodos indirectos.

O regime da intervenção do perito independente no procedimento de determinação indirecta da matéria colectável foi concretizado nos arts. 91.º e 92.º da LGT, reconhecendo-se ao sujeito passivo o direito de requerer a nomeação de perito independente (art. 91.º, n.º 4). O DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro através do qual foi aprovada a LGT fixou o regime da sua aplicação no tempo, estabelecendo, como data da entrada em vigor geral, o dia 1-1-1999.

Na esteira do acórdão recorrido, concluiu, em sintonia, que a falta de nomeação de perito independente requerida pelo contribuinte no procedimento de revisão, em momento anterior à publicação das listas de peritos a que se refere o artigo 93.º da Lei Geral

⁹⁰Para tal, fundamentou o decidido no entendimento firmado pelo Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal de 13 de Fevereiro de 2008, rec. n.º 686/07, que confirmou o Acórdão do TCAN proferido no rec. 61/01.

Tributária, consubstancia preterição de formalidade legal invalidante da decisão da comissão de revisão.

Face ao exposto, concluiu-se não dar provimento ao recurso apresentado pela Fazenda Pública.

11. Conclusão

Com o trabalho realizado, compreendemos que a avaliação indirecta já estava consagrada no sistema fiscal português, muito antes da Reforma Fiscal de 1989. Hoje em dia esse mesmo mecanismo mantém-se, atribuindo a lei uma preferência à avaliação directa para proceder ao apuramento da matéria colectável, uma vez que tal apuramento assenta na declaração do contribuinte.

Saldanha SANCHES afirma que os impostos não são hoje em dia o centro da relação jurídico-tributária, havendo também prestações que são impostas por deveres de cooperação que constituem um princípio sedimentado no direito português. Assim, é incumbência do contribuinte cumprir com os seus deveres, desde logo o dever de declarar todos os anos o seu rendimento, até porque a LGT afirma que se presumem verdadeiras as declarações dos contribuintes, tais como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade.

Porém, quando a determinação da matéria colectável por métodos directos não seja possível devido a eventuais irregularidades na contabilidade do contribuinte (que inviabilizem a comprovação da quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis ao correcto apuramento do lucro tributável) e que fazem cessar a presunção da verdade declarativa, a AT encontra-se legitimada para recorrer à metodologia indirecta, que tem carácter subsidiário e excepcional face à avaliação directa. Assim depende-se do exposto que está na esfera do contribuinte a iniciativa do procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos exigindo-se uma estreita cooperação entre o contribuinte e a AT, de modo a que se tribute os rendimentos reais.

Ora, o procedimento de avaliação indirecta tem enquadramento na LGT, estando expressamente compreendida no âmbito do procedimento tributário em geral ao abrigo da alínea g) do n.º 1 do art. 54.º. Para este procedimento de avaliação indirecta ser

desencadeado têm de estar preenchidos os pressupostos, devendo a AT usar critérios para apurar a matéria tributável, bem como fundamentar e provar os factos constitutivos de que a adopção dos métodos indirectos se tornou a única forma possível de apurar o imposto. Por outro lado, cabe ao sujeito passivo demonstrar o eventual excesso na respectiva quantificação.

No tocante aos actos tributários emanados pela AT, a fundamentação dessas decisões tem um carácter obrigatório, quer sejam favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte. Trata-se aqui de um direito-garantia, apresentando-se este dever de fundamentação como uma consagração da importância que tem o princípio da legalidade nas matérias onde se verifica uma desigualdade de posições entre os sujeitos envolvidos, assegurando o princípio da segurança jurídica.

Relativamente às garantias dos contribuintes, a LGT consagra o pedido de revisão da matéria colectável. Trata-se, pois, de um meio específico de reacção à aplicação dos métodos indirectos que está ao dispor do contribuinte, que visa a obtenção de um acordo a partir do qual se fixe a quantia a liquidar. Na eventualidade de não haver acordo, fica aberto o caminho à via judicial.

12. Bibliografia

- CÂMARA, Francisco de Sousa, *Avaliação indirecta da matéria colectável e os preços de transferência na LGT, Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, Lisboa.
- CAMPOS, Diogo Leite, «A determinação administrativa da matéria colectável: fixação de rendimentos e avaliação de bens», *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 370, Abril/Junho, 1993.
- CAMPOS, Diogo Leite, Rodrigues, BENJAMIM Silva e Sousa, Jorge Lopes, *A Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3ª Edição, Vislis, 2003, Lisboa.
- Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Caderno de Ciência e Técnica Fiscal, 2002, Lisboa.
- Dos SANTOS, António Carlos, *A avaliação indirecta e as garantias dos contribuintes*, O Economista, Volume 12, Lisboa, 1999.
- LOPES, Cristina Mota, *A Tributação Por Métodos Indirectos, Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilístico – fiscais*, Tese de Mestrado, 2013, Coimbra.
- NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Almedina, 2012, Coimbra.
- NABAIS, José Casalta, «Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal», *Separata de Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita*, Volume 2, Coimbra, 2009.
- NABAIS, José Casalta, «Anotação ao acórdão de 19 de Maio de 2010 do processo nº 0734/09 do S.T.A. (Pleno da STC)», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Coimbra, nº 3963, Ano 139, 2010.
- OLIVEIRA, Brito, *Avaliação directa e indirecta nos impostos sobre o rendimento*, Porto, Vida Económica, 2000.
- RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, 2014, Coimbra.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 5ª Edição, 2014, Coimbra.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária – deveres de cooperação, auto-avaliação e avaliação administrativa* – Lex Editora, 2000, Lisboa.
- SILVA, João Pedro Rodrigues da, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável – Os “novos” caminhos abertos pela [pré] suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Tese de Mestrado, 2002, Coimbra.
- SOUSA Alfredo José e PAIXÃO José da Silva, *Código do Processo Tributário Comentado e Anotado*, 2ª Edição, Almedina, 1994, Coimbra.

- SOUSA FRANCO, Finanças públicas e Direito Financeiro, Vol. II, 1992.

13. Jurisprudência

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 29/02/2014, processo n.º 07497/14.
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 16/11/04, processo n.º 190/04
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 06/05/2003, processo n.º 112/03.
- Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003 Processo n.º 531/99
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 25/11/2008, processo 8904/2008-5.
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 18/06/2014, proc. 0418/14
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19/02/2014, processo 085/14
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19/11/2014, processo 0407/12
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo 17/03/2010, processo n.º 01211/09
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13/03/2013, processo n.º 01134/12
- Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/10/2009, Processo n.º 0422/09.

Dissertação escrita ao abrigo do antigo acordo ortográfico.

Índice

1. Introdução.....	1
2. Contexto Histórico.....	3
3. Processo e procedimento tributário	5
4. Enquadramento dos Procedimentos de Avaliação	7
4.1. Categorias dos Procedimentos de Avaliação	9
4.1.1. Primado da verdade declarativa.....	10
4.1.2. A Legalidade dos Métodos Indirectos	12
5. Procedimento de avaliação indirecta – Excepcionalidade e Subsidiariedade	14
5.1. Pressupostos e Critérios do Procedimento de Avaliação Indirecta	17
5.1.1. O regime simplificado	18
5.1.2. Impossibilidade de comprovação e quantificação directa: o artigo 88.º da LGT	19
5.1.2.1. A alínea a)	20
5.1.2.2. A alínea b).....	21
5.1.2.3. A alínea c)	21
5.1.2.4. A alínea d).....	22
5.1.3. Critérios adoptados para a quantificação da matéria colectável.....	22
5.1.4. Indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica	23
5.1.4.1. Acórdão do TC n.º 84/2003 Processo n.º 531/99	25
5.1.5. Manifestações de Fortuna	29
5.1.5.1. Acórdão STA de 18-06-2014, processo n.º 0418/14.....	30
5.1.5.2. Acórdão STA de 19-02-2014, processo n.º 085/14.....	32
6. Deveres de Cooperação	35
7. A fundamentação de actos tributários	37
7.1. Acórdão STA de 19/11/2014, processo n.º 0407/12	39
8. O ónus da prova.....	40
8.1. Acórdão STA de 17/03/2010, processo n.º 01211/09	41
9. Carácter Sancionatório?.....	43
10. Garantias de tutela do contribuinte	46

10.1.	Reclamação e Direito de recurso	46
10.1.1.	Garantias jurisdicionais	47
10.2.	O Pedido de Revisão da Matéria Colectável - Enquadramento	47
10.2.1.	O pedido de revisão da matéria colectável	49
10.2.2.	Princípio Solve et Repete	50
10.2.3.	Funcionamento do procedimento de revisão	51
10.2.3.1.	Acórdão STA de 13-03-2013, processo n.º 01134/12	52
11.	Conclusão	55
12.	Bibliografia	57
13.	Jurisprudência	59
	Índice	62