



**Faculdade de Direito**  
Universidade de Coimbra

Teresa Filipa Rodrigues Lopes

# **O Procedimento de Inspeção Tributária: A Avaliação Indireta da Matéria Tributável**

## **The procedure Tax Inspection: The Indirect Assessment of Taxable Matter**

Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Administração Pública Empresarial (conducente ao grau de Mestre).

Orientador: Professor Doutor Daniel Taborda

Coimbra, 2016

## **AGRADECIMENTOS**

Tal como diria a filósofo Aristóteles «*Ninguém escolheria uma existência sem amigos, mesmo que fossem oferecidas todas as outras coisas do mundo*».

Este trabalho é o resultado de um percurso muito longo e com algumas adversidades, que só se realizou graças ao apoio incondicional de familiares, amigos e todos os que me orientaram até aqui.

Antes de mais quero agradecer ao meu orientador professor Doutor Daniel Taborda, pelos seus contributos úteis e fundamentais para a elaboração deste relatório.

Ao Doutor Jaime Devesa, Diretor de Finanças de Coimbra, agradeço pelo acolhimento, aprendizagem e inestimável dedicação.

Quero agradecer aos meus pais, José Manuel e Maria de Fátima, e aos meus padrinhos, José Abreu e Teresa Abreu, que me ajudaram e sem eles este percurso seria impensável.

Depois quero agradecer o apoio incondicional do meu companheiro Márcio Antunes, que sempre me motivou e deu força nos momentos de maior fraqueza, não me deixando desistir dos meus projetos e sonhos.

Agradeço a toda a Direção de Finanças de Coimbra, que me receberam e integraram desde o primeiro minuto, mas em especial à Conceição César pela amizade e ao tempo que me dedicou. Quero agradecer ao Jaime Calcinha, à Lucília Alves, ao senhor Baptista, Mário e Carlos.

Por fim, agradeço a toda a Equipa de Justiça tributária pela amizade, em especial à Dr.<sup>a</sup> Manuela, ao Dr.<sup>o</sup> António Domingues, ao Dr.<sup>o</sup> Alberto Ferreira que tanto me ensinaram e ajudaram a ultrapassar as dificuldades.

## **RESUMO**

O presente relatório de estágio trata o tema do procedimento de inspeção tributário e a determinação da matéria tributável por avaliação indireta como uma ferramenta ao dispor do auditor tributário para o apuramento da real matéria tributável dos contribuintes.

O objetivo será enumerar quais as principais irregularidades e erros encontrados na contabilidade das empresas e de que forma os tribunais avaliam os pressupostos de aplicação de métodos indiretos para calcular o lucro tributável.

Desta forma, analisar-se-á a jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos para obter os fundamentos que levam a AT a recorrer à avaliação indireta.

**Palavras – Chave:** Procedimento de Inspeção Tributário; Avaliação Indireta; Métodos Indiretos; Procedimento de Revisão da Matéria Tributável; Jurisprudência.

## **ABSTRACT**

This internship report deals with the subject of the tax inspection procedure and the determination of the taxable amount for indirect assessment as a tool available to the tax auditor to calculate the actual taxable income of taxpayers.

The goal will be to list what are the main irregularities and errors found in business accounts and how the courts assess the application assumptions of indirect methods for calculating the taxable income.

Thus, it will analyze the jurisprudence of the Courts Administrative Central for the fundamentals that lead to AT to resort to indirect evaluation.

**Keywords:** Procedure of Tax Inspection; Indirect evaluation; Indirect methods; Review Procedure of Taxable Matter; Jurisprudence.

## **ABREVIATURAS**

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE- Código de Atividade Económica

CC-Código Comercial

CPA- Código do Procedimento Administrativo

CRP- Constituição da República Portuguesa

CSC- Código das Sociedades Comerciais

CPPT- Código do Procedimento e Processo Tributário

DF- Direção de Finanças

DGCI- Direção Geral de Impostos

DIT- Divisão de Inspeção Tributária

DJT- Divisão de Justiça Tributária

DSPC-Divisão de Serviços e Planeamento e Coordenação

DMR- Declaração Mensal de Rendimentos

DTC-Divisão de tributação e Cobrança

EAIIT- Equipa de Análise Interna de Inspeção Tributária

IEC- Imposto Especial de Consumo

GNR- Guarda Nacional Republicana

IMI- Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT- Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC-Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS-Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares

IUC-Imposto Único sobre Circulação

IMTT- Instituto para a Mobilidade e Transporte Terrestre

IS- Imposto de Selo

ITA-Inspeção Tributária e Aduaneira

IVA- Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT- Lei Geral Tributária

MI- Métodos Indiretos

PNAITA- Plano Nacional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira

PRAITA- Plano Regional de Atividades de Inspeção Tributária e Aduaneira

PSP- Polícia de Segurança Pública

RCPITA- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras

SAF-T- Standard Audit File for Tax purposes

SATAC- Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal

SCI- Sistema de Controlo Interno

SEF- Serviço de Estrangeiros e Fronteiras

UE- União Europeia

UGC- Unidade dos Grandes Contribuintes

<b>Índice</b>	
AGRADECIMENTOS.....	i
RESUMO .....	ii
ABSTRACT.....	ii
ABREVIATURAS.....	iii
Introdução .....	1
I. Contextualização .....	4
1 Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).....	4
1.1 Competências da AT .....	5
1.2 Estágio curricular na DG de Finanças de Coimbra.....	6
1.3 Inspeção Tributária.....	8
2 Procedimento de Inspeção Tributária.....	11
2.1 Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária .....	12
2.2 Princípios do Procedimento de Inspeção Tributária .....	14
2.3 Planeamento e critérios de seleção dos contribuintes a inspecionar .....	17
II. Métodos de Avaliação da Matéria Tributável das Empresas.....	20
3 Determinação do Lucro Tributável nas Empresas e o Modelo de Dependência Parcial	20
3.1 Obrigações Contabilísticas das Empresas e os Seus Eventuais Vícios.....	25
3.2 Avaliação Direta.....	31
3.3 Avaliação Indireta .....	33
4 Procedimento de Revisão da Matéria Tributável .....	39
4.1 Os Métodos Indiretos e o Procedimento de Revisão .....	39
III. Análise Jurisprudencial dos Fatores Contabilísticos e Fiscais de Aplicação de Métodos Indiretos .....	44
5 Metodologia de Investigação.....	44
5.1 Questões da Investigação .....	44

5.2	Definição da Amostra .....	45
5.3	Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo.....	46
5.3.1	Acórdão do TCA Norte de 16-04-2015, Processo n.º 00450/13.2BECBR.....	46
5.3.2	Acórdão do TCA Sul de 14-04-2016, Processo n.º 08776/15.....	50
5.3.3	Acórdão do TCA Sul de 13-07-2016, Processo n.º 05241/11.....	54
5.3.4	Acórdão do TCA Norte de 12-05-2016, Processo n.º 03152/10.8BEPRT 57	
6	Jurisprudência- Análise dos erros e irregularidades .....	60
IV.	Conclusões Finais .....	62
	Bibliografia .....	64
<b>Imagens</b>		
	Imagem 1, Fonte: Adaptado de DF. Coimbra (2015) .....	8
	Imagem 2, Fonte: Adaptado de Lopes & Martins (2014:129).....	30
	Imagem 3, Fonte: Elaboração Própria.....	61

## **Introdução**

No âmbito do Mestrado em Administração Pública Empresarial da Universidade de Direito de Coimbra, realizei um estágio curricular com a duração de seis meses, tendo sido iniciado em 01 de outubro de 2015 e terminado em 31 de março de 2016 na Direção de Finanças de Coimbra (DF de Coimbra).

Durante a minha experiência na DF de Coimbra, fui numa primeira fase integrada, com a duração de três meses, na Equipa de Análise Interna de Inspeção Tributária (EAIIT) e igualmente por prazo de três meses na Equipa de “Justiça Tributária”.

Este trabalho é o resultado dos conhecimentos adquiridos no decurso do estágio curricular e do trabalho desenvolvido no livro “A Tributação por métodos Indiretos: Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilístico-fiscais ” de Cistina Mota Lopes e António Martins.

Em função das várias temáticas que poderia abordar neste relatório, a minha escolha recai sobre a avaliação indireta da matéria tributável em Portugal que tem como pressuposto a verificação de um conjunto de irregularidades, vícios e anomalias existentes na contabilidade das empresas que inviabiliza de tal forma a sua credibilidade não podendo ser supridas por meras correções técnicas (avaliação direta).

A aplicação da avaliação indireta<sup>1</sup> em Portugal, assim surge com a reforma fiscal de 1989, com a introdução do CIRS e do CIRC que estabelece novas regras de determinação do rendimento real e um aperfeiçoamento da sua aplicação em função consciencialização da necessidade do controlo fiscal mais apertado sobre as empresas, da insuficiência dos meios de avaliação pela AT e pela crescente existência de fuga e evasão fiscal. No entanto, é reforçado o carácter excepcional de aplicação dos métodos indiciários para a tributação do rendimento real sob forma de rendimento presumido. De acordo com Bastos *in* Fisco,82-83 (1997:121) o rendimento presumido tem um carácter de matéria coletável de segunda linha que a AT pode utilizar sempre que o rendimento real e efetivo não puder ser calculado a partir das declarações de rendimentos do contribuinte e da contabilidade.

---

<sup>1</sup> Anteriormente o Código da Constituição Industrial de 1929, já previa para os grupos B e C a possibilidade de tributação pelos lucros normais ou presumidos. O legislador agrupou os contribuintes para efeitos de determinação da matéria coletável em três grupos: o grupo A era constituído pelas grandes e médias empresas, que seriam tributadas pelos rendimentos reais, com recurso à contabilidade; o grupo B incluía os contribuintes não abrangidos pelos grupos A e C e os que realizassem apenas uma operação tributável que seria tributada pelos lucros presumidos; o grupo C constituído pelas pequenas empresas e a tributação incidia sobre os lucros que os contribuintes normalmente poderiam ter obtido, uma vez que, as informações contabilísticas eram simples e insuficientes.

A reforma de 1989 só vem implementar o conceito de avaliação indireta para o CIRS e CIRC.

A relevância do tema e da descrição dos procedimentos adotados pela Inspeção Tributária é fundamentalmente pela função fiscalizadora e de controlo da AT, vocacionada para a transparência fiscal e detecção de situações de fuga ao pagamento de imposto e das inúmeras situações em que a AT faz uso de presunções para o apuramento da matéria tributável como via alternativa à contabilidade exibida pelas empresas.

Torna-se necessário o controlo fiscal das empresas e sujeitos passivos através de auditorias em consequência do aumento de verificação de irregularidades e inexatidões constantes nas declarações de rendimentos.

O auditor tributário sempre que detete situações de impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria tributável, erros, irregularidades e vícios que inviabilizem a veracidade da contabilidade e verifique que a capacidade contributiva do sujeito passivo não corresponde à realidade declarada, tem ao seu alcance as presunções de aplicação da avaliação indireta.<sup>2</sup>

No caso de aplicação de avaliação indireta compete à AT nos termos do n.º 3 do art.74.º da LGT o dever especial de fundamentação (ónus da prova) dos pressupostos de utilização e a prova de impossibilidade de obtenção do rendimento real a partir de correções técnicas à contabilidade competindo ao contribuinte o dever de provar o excesso da quantificação no apuramento da real capacidade contributiva.

De forma a compreender melhor o tema com este estudo pretende-se por um lado analisar os pressupostos contabilísticos e fiscais de aplicação da avaliação indireta. Por outro mediante a jurisprudência nacional compreender quais os pressupostos aceites pelos tribunais para a aplicação de avaliação indireta da matéria tributável.

Este trabalho está dividido em quatro capítulos.

No Capítulo I está exposta a informação sobre a estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira, a visão e missão e a competência para a prática dos atos tributários. Também se expõem a entidade acolhedora do estágio curricular e o enquadramento genérico da inspeção tributária por ser o ex-líbris da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O Capítulo II é referente quanto aos métodos de avaliação da matéria tributável das empresas, explicando a forma de determinação do lucro tributável, as principais obrigações

---

<sup>2</sup> O conceito de presunções aparece no art.349.º do Código Civil e refere que são ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para afirmar um facto desconhecido.

contabilísticas das empresas e os seus vícios, e explicação do procedimento de avaliação direta e indireta e de revisão da matéria tributável a pedido do contribuinte.

O Capítulo III aborda a metodologia de investigação e a conseqüente análise do estudo de caso sobre a jurisprudência. Por fim, o capítulo IV tem as conclusões gerais.

## I. Contextualização

### 1 Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) resulta da união de três outras entidades, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 117/2011, de 15 de Dezembro que aprovou a Lei Orgânica do Ministério das Finanças: Direção Geral dos Impostos, Direção Geral das Alfândegas e Impostos Especiais sobre o Consumo e Direção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros.

A estrutura orgânica da AT foi aprovada pelo Decreto-lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro e regulada na Portaria n.º 320-A/2011 de 30 de Dezembro. É um serviço da administração direta do estado munida de independência administrativa.

Assim, para o cumprimento das suas funções, dispõe de duas unidades orgânicas desconcentradas: regional e local. No que concerne à unidade de âmbito regional, temos as Direções de Finanças e as Alfândegas. A unidade de âmbito local, compreende os Serviços de Finanças, as Delegações Aduaneiras e os Postos Aduaneiros. Referente aos órgãos de direção, no artigo 3.º n.º1 do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro, a autoridade tributária é dirigida « *por um diretor-geral, coadjuvado por 12 subdiretores-gerais, cargos de direção superior de 1.º e 2.º grau, respectivamente;*» Referente às Direções de Finanças e Alfândegas no artigo 3.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro são dirigidas « *por diretores de finanças e diretores de alfândegas, cargos de direção intermédia de 1.º grau;*»

A AT enquanto instituição pública que segue as políticas da União Europeia (UE) e do Governo Nacional tem como visão, a optimização gradual dos seus recursos humanos e tecnológicos de forma a ser um modelo para todas as Instituições do seio da Administração Pública Portuguesa, « *pela prestação de um serviço público de qualidade e possuindo um padrão de desempenho aos níveis das melhores administrações fiscais e aduaneiras internacionais.*»<sup>3</sup>

A missão da AT assenta essencialmente em « *administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do território aduaneiro nacional, para fins fiscais,*

---

<sup>3</sup> Ministério das Finanças, “*Plano Estratégico de combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras – 2012-2014*”, p.5.

*económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia.»<sup>4</sup>*

## **1.1 Competências da AT**

A AT sendo uma instituição ao serviço do estado e de administração de impostos e direitos aduaneiros, tem como principais atribuições o dever de garantir o combate de forma eficaz à fraude, evasão fiscal e aduaneira e o tráfico ilícito e arrecadar impostos. Para a prossecução da sua missão, tem ao dispor funcionários dotados de capacidades técnicas para a realização das diligências necessárias ao cumprimento das regras, que asseguram as seguintes competências: (Finanças, 2015)

- 1) Liquidar os impostos sobre os rendimentos<sup>5</sup>, património<sup>6</sup> e consumo<sup>7</sup>;
- 2) Administrar, arrecadar e cobrar outras receitas do Estado ou de pessoas coletivas de direito público, assim como, executar inspeções tributárias;
- 3) Assegurar a fiscalização em cooperação com outras instituições europeias e internacionais, sobre as mercadorias que entram e circulam no território nacional e que saem para a UE e espaço Internacional de forma a prevenir a fuga e evasão fiscal e combatendo também o tráfico ilícito;
- 4) Exercer nos atos de inspeção a correta aplicação da legislação e regras conexas de forma a respeitar os direitos dos cidadãos.
- 5) Estimular o capital humano a realizar investigações técnicas e científicas de sectores de atividade, de forma a aumentar a qualidade e eficiência de atuação;
- 6) Persuadir os contribuintes e os demais obrigados tributários a cumprir as obrigações fiscais, se necessário proceder à utilização da ação de justiça tributária;<sup>8</sup>
- 7) Proceder à revisão oficiosa dos atos tributários;<sup>9</sup>
- 8) Tomar decisões sobre petições e reclamações dos contribuintes, e pronunciar-se sobre os recursos hierárquicos apresentados;<sup>10</sup>

---

<sup>4</sup>Ibidem, pág.5.

<sup>5</sup> Por impostos sobre rendimentos compreende-se: IRS e IRC.

<sup>6</sup> Refere-se a IMI,IMT,IS e IUC.

<sup>7</sup> Entende-se por impostos sobre o consumo: IVA,IS, IEC, que inclui o imposto sobre Bebidas Alcoólicas, Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos, e Imposto sobre o Tabaco

<sup>8</sup> Com vista a representar a Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais.

<sup>9</sup> Artigo 10.ºn.º1, al.b) do CPPT

- 9) Receber e enviar ao tribunal tributário competente as petições iniciais nos processos de impugnação judicial que neles sejam entregues, e dar cumprimento ao disposto nos artigos 111.º e 112.º do CPPT;<sup>11</sup>

As situações acima descritas fazem parte do amplo conjunto de competências que cabem à AT de forma gerir e assegurar satisfação das necessidades económicas do estado. No que concerne ao ponto n.º 4 referente a atos de fiscalização e inspeção são competência específica das Direções de Finanças. (Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro)

## 1.2 Estágio curricular na DG de Finanças de Coimbra

A Direção de Finanças de Coimbra é uma unidade de âmbito regional que segue os princípios e os objectivos da Autoridade Tributária e Aduaneira. As competências da DF estão regulamentadas no artigo 36.º n.º1 da Portaria n.º 320-A/2011 e tem sucintamente as importantes funções:

- ⇒ Executar procedimentos técnicos e administrativos relativamente à gestão tributária;
- ⇒ Garantir as atividades e os recursos humanos necessários para a arrecadação dos impostos e outros tributos;
- ⇒ Assegurar as atividades de inspeção tributária, desenvolvendo todos os procedimentos necessários e previstos para combate e prevenção da fraude e evasão fiscal;
- ⇒ Em caso de verificação de incumprimento fiscal acionar os meios de justiça tributária ou de apoio ao crime;

Neste serviço concentram-se as atividades constantes na imagem infra, que detém competências específicas: (Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro)

- ⇒ **Serviço de Planeamento e Gestão de Apoio à Inspeção Tributária (SPGAI)** tem como função o planeamento anual das atividades da inspeção – PNAITA, elaborar o relatório de atividades, promover programas de inspeção tendo em vista as áreas de risco previamente identificadas, definir os procedimentos técnicos de inspeção, modelos de pesquisa, inventariação e análise de informação, seleccionar contribuintes e ações de fiscalização, gerir troca de informação com países comunitários e países terceiros,

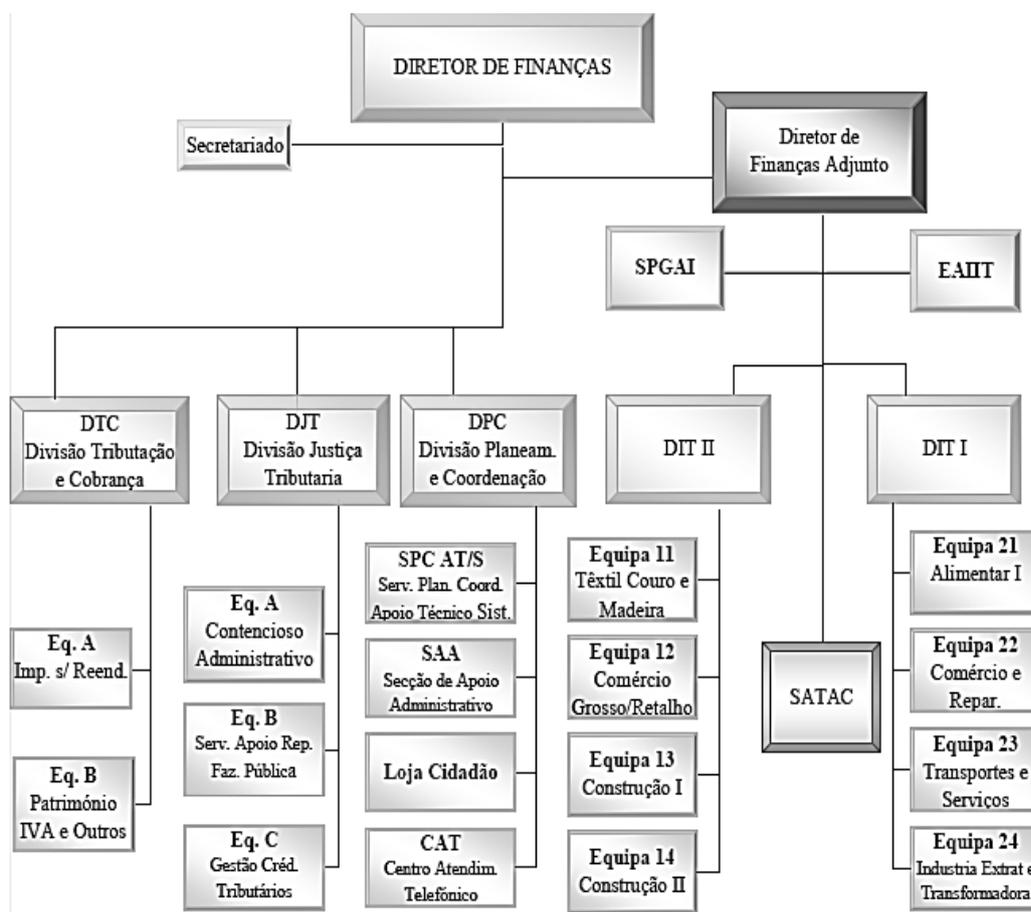
---

<sup>10</sup> Artigo 10.º n.º 1, al.c) do CPPT

<sup>11</sup> Artigo 10.º, n.º 1, al.e) do CPPT

assegura a elaboração e divulgação dos instrumentos de gestão, controla a sua execução e fomenta a implementação de iniciativas que visem a melhoria contínua do desempenho e da qualidade da AT, e planos sectoriais anuais da AT;

- ⇒ **Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT)** avalia e verifica o cumprimento das obrigações tributárias, utiliza procedimentos de controlo interno de forma a recolher informações para a elaboração de relatórios.
- ⇒ **Divisões de Prevenção e Inspeção Tributária (DIT I e II)** subdivididas em seis equipas sectoriais de inspeção (divididas por código de atividade económica (CAE), cada equipa detém uma especialidade;
- ⇒ **Divisão de Tributação e Cobrança (DTC)** assegura os procedimentos necessários à efetiva cobrança dos tributos fiscais e aduaneiros, a gestão da conta corrente dos contribuintes, bem como os procedimentos de arrecadação das receitas tributárias;
- ⇒ **Divisão de Justiça Tributária (DJT)** tem como funções assegurar a coordenação, gestão e execução dos procedimentos e processos relativos à justiça tributária, nas áreas de execução e infrações tributárias e aduaneiras;
- ⇒ **Divisão de Planeamento e Coordenação (DPC)** tem como função o planeamento, coordenação e operacionalização de propostas aprovadas;
- ⇒ **Serviço de Apoio Técnico e Ação Criminal (SATAC)** combate o crime fiscal e aduaneiro, situações de fraude e evasões tributárias;



**Imagem 1, Fonte: Adaptado de DF. Coimbra (2015)**

### 1.3 Inspeção Tributária

A inspeção Tributária constitui uma competência específica das Direções de Finanças tal como refere o artigo 36.º n.º 1, al.i) da Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro.<sup>12</sup>

Como se pode verificar pela imagem 1, a DIT está subdividida em I e II, e acolhe seis equipas sectoriais de inspeção (divididas por código de atividade económica (CAE), para prevenção e controlo da fraude e evasão fiscal e visa na sua essência pelo disposto do art.2.º do RCPITA observar as realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias.

<sup>12</sup> As Direções de Finanças devem assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhes sejam cometidas.

Como é referido por Canedo, Guedes, & Monteiro, 2007,p.8 o âmbito de atuação da Inspeção Tributária detém funções específicas, e está em harmonia com o disposto no artigo 2.º n.º2 da LGT:

- ⇒ Confirmação dos elementos declarados pelos obrigados tributários;
- ⇒ Indagação de factos não declarados;
- ⇒ Inventariação e avaliação de bens;
- ⇒ Prestação de informações em matéria de facto, nos processos de reclamação e impugnação judicial;
- ⇒ Pedido de esclarecimento e dar orientações sobre o procedimento de cumprimento dos deveres tributários;
- ⇒ Realização de estudos individuais, sectoriais ou territoriais sobre o comportamento tendenciosos e sectores económicos;
- ⇒ Realização de perícias ou exames técnicos;
- ⇒ Informação sobre os pressupostos de facto dos benefícios fiscais;
- ⇒ Aplicação de sanções após verificação de infracções tributárias;
- ⇒ Cooperação com outros organismos europeus e de países terceiros, nos termos das convenções internacionais ou regulamentos comunitários;
- ⇒ Ações de averiguação ou investigação;

A atuação da ITA exerce-se numa perspetiva complementar às estratégias de persuasão ao cumprimento voluntário, procurando corrigir situações de incumprimento recorrente não sanadas. Para tal, realizam-se ações sobre os contribuintes que os incentive a regularizar voluntariamente as omissões verificadas, aumentando a percepção do risco de incumprimento das suas obrigações e custos associados ao não cumprimento pela aplicação de sanções cada vez mais elevadas.<sup>13</sup>

Com crise iniciada em 2008 e com o agravamento do sistema financeiro português para fazer face ao aumento da fuga e evasão fiscal o XIX Governo Constitucional em 2011 criou um “*Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscal*”.<sup>14</sup> O plano define estratégias específicas da IT para atuação contra o fenómeno de incumprimento fiscal de forma a consciencializar os cidadãos que os impostos não devem ser reconhecidos como

---

<sup>13</sup> Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2015-2017), consulta em 2016-03-04 obtido em ([http://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015\\_2017.pdf](http://www.portugal.gov.pt/media/3322199/20150129-mf-plano-combate-fraude-fiscal-2015_2017.pdf)), pág.33

<sup>14</sup> Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2012-2014), consulta em 2016-03-04.

uma obrigação mas um dever para a existência da “máquina pública”. O dever fundamental de pagar impostos segue a persecução da justa repartição das obrigações tributárias, a diminuição das desigualdades sociais e conseqüentemente diminuição da carga tributaria sobre os contribuintes cumpridores.

Assim sendo, pelo sucesso obtido pelo anterior plano (2012-2014) definiram-se novas estratégias de atuação para a prossecução do combate ao incumprimento fiscal para 2015-2017 <sup>15</sup> confere especial destaque à diminuição do conflito existente entre contribuinte/AT e uma maior transparência como se pode verificar pelas linhas orientadoras:

➡ **Aumento da eficácia e eficiência da Inspeção Tributária e Aduaneira**, uma vez que a AT assegura o cumprimento da arrecadação das receitas para o Estado, mas é à Inspeção Tributária que compete a importante tarefa de verificar a diferença entre o cumprimento teórico e o cumprimento real das obrigações tributárias, designadamente o “Tax Gap”. É necessário evidenciar a importância dos novos métodos e sistemas de trabalho que conciliam o máximo de informação possível sobre um mesmo contribuinte, tal como a criação do E-Fatura e a reforma da faturação que tem apresentado um impacto decisivo no controlo do IVA; <sup>16</sup>

➡ **Promoção do cumprimento voluntário das obrigações fiscais e aduaneira**, esta medida corresponde ao desenvolvimento do conceito de “cooperative conphiance” consolidado pela OCDE e que tem como principal objetivo criar um relação entre contribuinte e AT sólida, transparente e de confiança. Esta mediada está relacionada com a criação de duas unidades orgânicas dentro da AT e numa gestão de identificação de situações de risco de incumprimento. Desta forma, assenta na partilha de informação e consciencialização da importância do papel dos cidadãos no combate à economia paralela para que adotem comportamentos de cumprimento voluntário. O sistema E-fatura é o reflexo desta medida e constitui um mecanismo eficaz de controlo e detecção de situações irregulares. Com vista ao cumprimento voluntário das obrigações fiscais, a AT após a análise de risco emite avisos sempre que o prazo legal de cumprimento voluntário de uma obrigação tributária esteja a terminar, assim como quando submetida uma declaração, o

---

<sup>15</sup> Ibidem, Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2015-2017), p.33-35

<sup>16</sup> “Tax Gap” é o conceito utilizado para definir as receitas previstas e não arrecadadas. Consulta em 2016-03-04 obtido em (<http://www.publico.pt/opiniao/jornal/combater-o-tax-gap-24298316>)

contribuinte recebe um alerta sempre que os valores constantes na declaração se distanciem dos valores a que a AT tem acesso.

➡ **Aumento da eficácia na gestão e cobrança fiscais e aduaneira**, esta estratégia relaciona-se com a eficiência e rapidez da ação de cobrança coerciva no caso de contribuintes que estejam em incumprimento fiscal e conseqüentemente a eficácia do sistema contraordenacional e de tramitação processual. O aumento da eficácia de obtenção de receitas fiscais e a aduaneiras está forçado no cumprimento voluntário e na simplificação dos procedimentos e da legislação.

## 2 Procedimento de Inspeção Tributária

O conceito de procedimento de inspeção está relacionado com a noção de procedimento presente no n.º 1, art.1.º do CPA que se define como *«uma sucessão ordenada de atos e formalidades relativos à formação, manifestação e execução da vontade dos órgãos da Administração Pública.»*

Vários outros autores detêm-se na noção de procedimento contida no código administrativo. Para Diogo Freitas do Amaral (2004:289) trata-se de uma *«sequência juridicamente ordenada de atos e formalidades tendentes à prática de um ato da administração ou à sua execução.»* Segundo Mário Esteves de Oliveira, Pedro Costa Gonçalves e J. Pacheco de Amorim (2006:44) o procedimento administrativo é uma *«sucessão concatenada e ordenada de atos e formalidades (atos e operações), estrutural e funcionalmente distintos uns dos outros, tendendo à produção de um determinado resultado ou modificação jurídico-administrativa, consubstanciada numa “decisão final”»*

Nas palavras de Casalta Nabais (2016:287), a ideia de procedimento tributário está plasmado nos artigos 54.º da LGT e 44.º do CPPT, e compreende *«toda a sucessão de atos dirigida à declaração de direitos tributários».*

O n.º1, al.i) do art.44.º do CPPT também define procedimento tributário como *«todos os demais atos dirigidos à declaração dos direitos tributários.»*

Assim, pela comparação de definições, pode-se afirmar que o procedimento nas várias dimensões é uma sequência organizada, dinâmica e com tramitação comum entre processos, de ações e regras formalizadas, que orientam os vários órgãos de administração pública, norteiam para os objetivos da organização independentemente do tipo de procedimento.

Em função da reflexão sobre o procedimento tributário, pode caracterizar-se como toda a sucessão ordenada de atos e ações preparatórias para a execução das leis fiscais, isto é, execução hierárquica de regras exigíveis para que o procedimento seja válido.

O procedimento tributário pode adotar várias configurações, diversificando-se nas seguintes formas: «a) *Ações preparatórias ou complementares de informação e fiscalização tributária; b) Liquidação dos tributos quando efectuada pela administração tributária; c) Revisão, oficiosa ou por iniciativa dos interessados, dos atos tributários; d) O reconhecimento ou revogação dos benefícios fiscais; e) Emissão ou revogação de outros atos administrativos em matéria tributária; f) Reclamações, incluindo as que tenham por fundamento a classificação pautal, a origem ou o valor aduaneiro das mercadorias e os recursos hierárquicos; g) Avaliação direta ou indireta dos rendimentos ou valores patrimoniais; h) Cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial.*»<sup>17</sup>

Os atos assumidos para a configuração dos direitos tributários referidos acima assumem forma à luz do direito fiscal, podendo diversificar-se em atos tributários, não tributários e atos de natureza contenciosa.

## **2.1 Classificação do Procedimento de Inspeção Tributária**

O procedimento de inspeção tributária segue uma sequência dinâmica e ordenada de etapas regulamentado pelo RCPITA e que orienta a prática dos atos de inspeção desde a fase inicial até à conclusão. A inspeção tributária visa desta forma a comprovação, a verificação, a confirmação, a informação, a prevenção e acompanhamento permanente do cumprimento das obrigações tributárias.

O lugar do procedimento de inspeção pode ser interno ou externo. No caso de ser um procedimento interno de acordo com o art.13.º al.a) do RCPITA realiza-se o ato de inspeção exclusivamente nas instalações e serviços da administração tributária. Neste caso executa-se uma análise formal e de coerência de todos os documentos do contribuinte e o cruzamento de informações para detetar eventuais inconformidades, erros ou irregularidades.

No caso de ser um procedimento externo, de acordo com o art.13.º al.b) realiza-se total ou parcialmente nas instalações do contribuinte e visa a análise e verificação formal

---

<sup>17</sup> Artigo 54.º n.º1 da LGT

de documentos contabilísticos ou que sejam relacionados com a atividade da entidade fiscalizada. O impulso da inspeção externa é uma Ordem de Serviço aprovada pelo superior hierárquico e o contribuinte terá de ser notificado com a antecedência mínima de cinco dias relativamente ao seu início, com carta aviso que deverá conter: a) A identificação do contribuinte visado; b) o objecto da inspeção; c) o âmbito e extensão da realização do ato inspetivo. Em anexo deve seguir informação sobre direitos, deveres e garantias dos contribuintes no decorrer do procedimento.<sup>18</sup>

Quanto ao âmbito do procedimento, este refere-se ao objetivo da inspeção, enquanto que a extensão do procedimento inspetivo se relaciona com o número de períodos de tributação que serão inspecionados de acordo com o art.14.º do RCPITA. O âmbito e a extensão limitam a finalidade do procedimento e estabelecem limites aos atos de inspeção, pelo que definem de duas formas:

- 1) **Geral ou polivalente**, isto quando estiver em causa a verificação de todos os deveres tributários do contribuinte.

Canedo, Guedes & Monteiro (2007:12) referem que este tipo de inspeções são *«vulgarmente designadas por exames à escrita, com incidência em todos os impostos, tendo como objectivo o apuramento da situação tributária global do contribuinte. Este tipo de auditorias desenvolve-se de acordo com um modelo próprio de planeamento, execução e relato.»*

- 2) **Parcial ou univalente**, quando se limita a averiguar um ou alguns deveres tributários.

Canedo, Guedes & Monteiro (2007:12) referem que este tipo de inspeções são muito precisas quanto às *«áreas de risco de incumprimento fiscal, podendo incidir num ou mais impostos, constituindo o trabalho externo em verificações de tipo cirúrgico, quer em termos documentais quer em termos de registos contabilísticos. Deve, não obstante, ter-se sempre em consideração que, por exigência do princípio da proporcionalidade, a verificação de um facto tributário relacionado com um determinado imposto, inviabiliza a posterior verificação de outros factos relacionados com o mesmo imposto e o mesmo período.»*

---

<sup>18</sup> Artigo 49.º do RCPITA

A extensão de um procedimento de inspeção poderá ir de 1 a 4 anos de períodos de tributação.<sup>19</sup>

Os fins, o âmbito e a extensão do procedimento no decorrer da inspeção podem ser alterados em qualquer altura caso se encontrem indícios de prática de outras infracções noutras anos de tributação, ou caso existam indícios de crime e desde que se verifiquem as seguintes condições:

- ⇒ Preenchimento de um despacho fundamentado de direito e de facto enumerando e fundamentando as razões da alteração;
- ⇒ A autorização por parte dos órgãos administrativos, ordenando uma nova ordem de serviço;
- ⇒ Notificação do contribuinte nos termos exigíveis pelos atos administrativos

## 2.2 Princípios do Procedimento de Inspeção Tributária

O Procedimento de Inspeção Tributária segue quatro princípios fundamentais: a) verdade material; b) proporcionalidade; c) contraditório; d) cooperação.

O **Princípio de verdade material** visa na sua génese revelar os factos ocultos à realidade física e materialmente relevante. Na procura da verdade material, os inspetores não podem cingir-se à análise e observação dos elementos que constam nas declarações apresentados pelos contribuintes. Sempre que existam indícios de omissão ou ocultação de rendimentos, devem realizar as diligências necessárias para o correto apuramento da situação tributária do sujeito passivo ou demais obrigados tributários. Assim, deve proceder-se à recolha de todos os documentos e indícios de omissão e inexatidão (livros de contabilidade, registos, declarações de rendimentos), que sejam mais tarde um meio de prova para fundamentar o apuramento dos factos e as conclusões do procedimento. Este princípio tem em vista a prossecução da satisfação do interesse público e bem-estar colectivo.<sup>20</sup>

O **Princípio da proporcionalidade** resulta no ajuste dos procedimentos de inspeção aos objectivos que motivaram o sujeito passivo a ser inspecionado. Uma das referências principais é a de não existir mais do que um procedimento externo de inspeção tributária referente ao mesmo sujeito passivo, imposto ou período de tributação. Somente em casos excepcionais, como a descoberta de novos factos relevantes para o processo,

---

<sup>19</sup> Artigo 15.º do RCPITA

<sup>20</sup> Artigos 6.º do RCPITA e 58.º da LGT

pode ser desencadeada uma nova inspeção sobre o mesmo contribuinte, imposto ou período de tributação.<sup>21</sup>

O **Princípio do contraditório** resulta no facto de qualquer sujeito passivo ter o direito a pronunciar-se quanto aos factos que lhe sejam imputados, tendo a liberdade de os confirmar ou refutar. Este princípio é assegurado pelo direito de audição, podendo o sujeito passivo participar na deliberação depois do relatório da inspeção, com a nomeação de um perito independente. O direito de audição apresenta-se como uma de garantia dos contribuintes.<sup>22</sup>

O **Princípio da cooperação** tem por base o dever recíproco de colaboração, isto porque, se o contribuinte tem o dever de cooperar com a administração tributária, também a administração tributária tem o dever de informar o sujeito passivo dos seus direitos e deveres.<sup>23</sup> No caso de avaliação indireta da matéria tributável, de acordo com Hugo Luz dos Santos (2016:152) o dever de cooperação estabelece o nexó funcional que se repercute de forma instrumental, na obrigação, que irrompe na esfera jurídica do contribuinte de facultar à AT todo o acervo documental inerente à determinação quantitativa da matéria coletável. O princípio da boa-fé também está intrinsecamente ligado ao princípio da cooperação, uma vez que se presumem verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes e este, em caso de dúvidas, cooperará com a administração tributária de boa-fé nos termos do art.6.º - A do CPA.

A recusa de cooperação por parte do contribuinte no decorrer da inspeção quando ilícita constitui um fundamento de aplicação de métodos indiretos nos termos do art.10.º do RCPITA. Desta forma, a violação do dever de cooperação sempre que ilegítima de acordo com o art.32.º do RCPITA faz incorrer o infrator em responsabilidade disciplinar, contraordenacional e criminal, nos termos da lei.

Os contribuintes têm direito a impugnar os atos da inspeção acolhidos pela administração tributária, uma vez que, as ações de inspeção são unicamente de cariz preparatório ou complementar a outras diligências adotadas.<sup>24</sup> No entanto não são passíveis de impugnação os atos introdutórios do procedimento.<sup>25</sup>

---

<sup>21</sup> Artigos.7.º do RCPITA, 46.º e 63.º n.º3 da LGT e 5.º do CPA

<sup>22</sup> Artigos 8.º do RCPITA, 8.º e 60.º da LGT e 45.º do CPPT

<sup>23</sup> Artigos 9.º e 48.º do RCPITA, 59.º da LGT

<sup>24</sup> Artigo 11.º do RCPITA

<sup>25</sup> Artigo 54.º do CPPT

O Procedimento de Inspeção para além dos princípios basilares de ação tem de obedecer aos princípios consagrados no art. 55.º da LGT o qual refere 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.»

O **princípio da igualdade** está consagrado no art.13.º n.º 1 da CRP «*Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.*»<sup>26</sup> Significa que independentemente da condição social, raça, religião etc., cidadão algum deve ser privilegiado, beneficiado ou prejudicado, em detrimento de outros.<sup>27</sup> O princípio da universalidade enuncia que detendo os cidadãos igualdade perante a lei todos detém os mesmos direitos e deveres perante a Constituição de acordo com o art.12.º da CRP.

O **princípio da justiça** postula que o conceito de justiça social é de incumbência prioritária do Estado e tem como objeto principal a estruturação dos direitos e deveres dos cidadãos concebendo um equilíbrio entre os interesses individuais e coletivos. Segundo Edmundo Balsemão (2011:285) a obra de J.Rawls “Uma Teoria da Justiça” contempla o conceito de justiça e que se entende como “justiça social”. Este conceito por sua vez compreende que «*o objeto primeiro da justiça é a estrutura de base da sociedade ou, mais exatamente, a forma como as instituições sociais importantes repartem os deveres e direitos fundamentais e determinam a repartição dos proveitos que resultam da cooperação social.*»

O **princípio da imparcialidade**<sup>28</sup> postula que a administração tributária e os contribuintes devem atuar de boa-fé e a administração tributária deve tratar de forma justa e imparcial todos os que com ela se relacionem.

O **princípio do inquisitório**<sup>29</sup> determina que a administração tributária dever realizar todas as diligências durante a ação de inspeção para a descoberta da verdade material em função da satisfação do interesse colectivo.

Quanto ao **princípio da celeridade**<sup>30</sup> «*a administração tributária e os contribuintes devem abster-se da prática de atos inúteis e dilatatórios*». Todos os atos que

---

<sup>26</sup> Artigo 13.º n.º 1 da CRP

<sup>27</sup> Artigo 13.º n.º 2 da CRP

<sup>28</sup> Artigos 59.º n.º 2, 75.º n.º1 da LGT e 6.º do CPA

<sup>29</sup> Artigo 58.º da LGT

<sup>30</sup> Artigos 55.º n.º 1 da LGT e 266.º da CRP

não forem justificáveis e que possam prejudicar os trâmites normais do procedimento não devem ser praticados.

### **2.3 Planeamento e critérios de seleção dos contribuintes a inspecionar**

A seleção dos contribuintes por parte da inspeção tributária segue os critérios e os paragramas definidos pelo “*Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA)*”.<sup>31</sup> Elaborado anualmente sob proposta da Direção de serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT) e posteriormente aprovado pelo membro do governo responsável pela área das finanças sob proposta do diretor geral da AT, o plano define os programas, critérios e ações a desenvolver de forma a criar uma base sustentada de critérios de seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários. É sem dúvida um momento muito importante na inspeção tributária, uma vez que, a partir do plano nacional criar-se-á um plano de atividades da inspeção tributárias regionais (PRAITA), adequado a cada serviço periférico regional, em conformidade com os sectores existentes dessa região.

Por exemplo, as zonas costeiras são predominantemente abundantes em pesca e no sector da restauração pela influência do turismo, pelo que o plano regional de inspeção *a priori* conterà medidas e critérios orientadores para os funcionários e equipas de inspeção. Os funcionários e equipas de inspeção poderão proceder a investigações técnicas sobre a área que lhe compete, de modo a aumentar a eficiência e eficácia na realização de inspeções num sector de atividade específico.

O reconhecimento dos sujeitos passivos como possíveis transgressores da lei passa por uma seleção aleatória perante parâmetros normais que caracterizem um determinado sector de atividade, participações e denúncias apresentadas via portal da AT e via CTT, ou contribuintes que possuam ter antecedentes contraordenacionais, dívidas ao fisco ou à Segurança Social.<sup>32</sup>

Assim torna-se determinante o sistema informático interno da AT que detém um detalhado registo do cadastro do contribuinte e dinamiza a utilização de ferramentas de seleção de contribuintes e de controlo fiscal facilitando a obtenção de informações pelo cruzamento de dados, se define:

---

<sup>31</sup> Ibidem. DGCI, «Plano Nacional de atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira», 2013 e 2014

<sup>32</sup> Artigo 27.º do RCPITA

- Cruzamento de **declarações recapitulativas anuais**, nomeadamente os anexos P (referente a fornecedores) e O (referente a clientes);
- Cruzamento com as **obrigações de terceiros**:
  - Modelo 19**- Planos de opção, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente de acordo com o art.119.º do CIRS;
  - Modelo 38**- Declaração de Transferências Transfronteiriças de acordo com o n.º 2e 6 do art.63.º-A da LGT relativo a transferência e envio de fundos para lugares com regime de tributação privilegiada mais favorável;
  - Modelo 39**- Rendimentos e retenções a taxas liberatórias (comunicação de rendimentos de capitais sujeitos a retenção na fonte de acordo com o art.71.º do CIRS)
  - Modelo 40**- Abrange instituições de crédito e sociedades financeiras de acordo com o n.º 3 do art.63.º-A da LGT
- Análise da **Modelo 10 de IRS-IRC** referente a rendimentos sujeitos a retenção na fonte;
- **Histórico de ordens de serviço**;
- **Pagamentos por conta e pagamentos especiais por conta (PEC)** por disposto dos artigos 105.º e 106.º do CIRC:
- **Obrigações acessórias** das empresas e sujeitos passivos;
- Informações relativas a **reembolsos**;
- Existência de **denúncias** recentes ou anteriores;
- Cruzamento das declarações de rendimentos e **comunicações de início ou fim de atividade**;
- Controlo dos sujeitos passivos enquadrados em **regime de isenção de IVA**;
- Controlo de sujeitos passivos que **auferiram rendimentos no estrangeiro e deram lugar a crédito de imposto por dupla tributação**;
- Controlo declarativo dos sujeitos passivos que **beneficiam do sistema de incentivos ao investimento e desenvolvimento empresarial**;
- Controlo de **sectores de atividade considerados de alto risco** de fuga e evasão fiscal;
- **Controlo do Software certificado** pela AT junto dos operadores económicos;

A existência de meios informáticos eficientes facilita a seleção de contribuintes, por realizar um cruzamento de transações existentes, o que simplifica a descoberta de irregularidades ou a observação de que os valores declarados correspondem há realidade, como o cruzamento de dados útil para verificar as relações que o contribuinte detém com outros obrigados tributários. Os sistemas informáticos têm vindo a facilitar a atuação da IT no combate à economia paralela. São disso exemplo o e-fatura que permite o controlo das faturas emitidas e declaradas o e-arrendamento que permite um controlo sobre os contratos de arrendamento e consequentemente os rendimentos prediais auferidos.

No entanto para as áreas de maior risco de fuga e evasão fiscal, a AT realiza ações conjuntas com outros organismos. Assim, em 2015 de acordo com o “Relatório de Atividades Desenvolvida: Combate à Fraude e Evasão Fiscal” a AT deu início ao PAELAC- Plano de Ações Externas Locais de Promoção e Apoio Voluntário no sistema e-fatura que tem como missão *«a informação e esclarecimento junto dos agentes económicos, bem como esclarecer e fortalecer as relações de proximidade e confiança com os Serviços de Finanças.»*<sup>33</sup> e que se tornou essencial para deteção da economia paralela. Também se desenvolveu a operação “Dongle Certificado” que permite AT controlar os sujeitos passivos que utilizavam o programa de faturação e exportação de ficheiros informáticos iECR após a sua revogação em 2014. Esta ação visou a apreensão do “dongle/pen”, impedindo a utilização do referido software e a recolha de informação para comprovar a adulteração da faturação pelos sujeitos passivos.

As duas ações referidas anteriormente revelam a intensificação dos instrumentos de controlo das empresas e sujeitos passivos bem como a cooperação entre a AT e outras entidades com competências genéricas de investigação e de fiscalização para o controlo de bens em circulação tal como a Unidade de Ação Fiscal da GNR.

---

<sup>33</sup> República Portuguesa “Relatório de Atividades Desenvolvida: Combate à Fraude e Evasão Fiscal” (2015), pág.53, consultado em 2016-04-05 em : [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio\\_de\\_Combate\\_a\\_Fraude\\_e\\_Evasao\\_Fiscal\\_2015\\_GSEAF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GSEAF.pdf)

## II. Métodos de Avaliação da Matéria Tributável das Empresas

### 3 Determinação do Lucro Tributável nas Empresas e o Modelo de Dependência Parcial

O sistema fiscal em Portugal visa na sua essência a satisfação das necessidades financeiras do Estado e das demais entidades públicas utilizando os tributos pagos pelos contribuintes como uma forma de suprir as desigualdades de distribuição da riqueza e do rendimento promovendo a justiça social, a igualdade de oportunidades que por seu turno garante que todos os cidadãos têm a mesma dignidade social, não podendo ser privilegiados ou prejudicados em função da sua situação económica, de acordo com o estabelecido pelo art.13.º da CRP.<sup>34</sup> Neste sentido, Santos (2016:143) refere que o sistema financeiro em Portugal tem como natureza primordial, a da sustentabilidade desse mesmo sistema por via de cobrança de receitas fiscais.

Desta forma, torna-se necessário estabelecer a forma de apuramento do rendimento tributável das empresas que o legislador fiscal designa como instrumento de medida e informação do rendimento real efetivo, a contabilidade.<sup>35</sup> Conforme estipula o n.º2 do art.104.º da CRP, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real<sup>36</sup> e deve obedecer ao princípio geral estabelecido no n.º1 do art.75.º da LGT, nomeadamente a presunção de verdade e boa-fé nas declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos previsto na lei, bem como todos os apuramentos inscritos na contabilidade.

A relação entre contabilidade e fiscalidade está no entanto envolvida em alguma controvérsia, já que em Portugal, ao contrário de países como a Noruega, Estados Unidos da América, Reino Unido, Dinamarca e Holanda, o modelo adotado para conjugar as duas matérias é de dependência parcial. Assim, o modelo de dependência parcial caracteriza que as demonstrações financeiras das empresas e por consequência a determinação do lucro tributável seguem as regras e princípios contabilísticos estabelecidos no Sistema de Normalização Contabilística.

---

<sup>34</sup> De acordo com o estabelecido no art.5.º da LGT e em obediência ao art.103.º da CRP que definem os fins da tributação e o sistema fiscal em Portugal.

<sup>35</sup> Estabelecido no preâmbulo da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março - CIRC

<sup>36</sup> Segundo Nabais (2016:174) o princípio da tributação pelo rendimento real mais não é do que uma concretização, uma explicitação dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade fiscal. O que denota que a tributação do rendimento real seja por imposição constitucional, a regra da tributação do rendimento empresarial.

Nestes termos, para determinar o lucro tributável das empresas que constitui a base de incidência do imposto sobre pessoas coletivas torna-se necessário indicar quem são os obrigados tributários.

Conforme o estabelecido no n.º 1 do art.2.º do CIRC, são sujeitos passivos do CIRC:

*a) As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português;*

*b) As entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direção efetiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em IRC diretamente na titularidade de pessoas singulares ou coletivas;*

*c) As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.*

Por conseguinte, as bases de incidência do imposto em IRC são sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando procedentes de atos ilegítimos, no decorrer do período de tributação. Nestes termos, existe uma distinção na base de tributação sobre entidades residentes e não residentes em território nacional como refere o art.3.º do CIRC.

De acordo com este conceito, segundo Casalta Nabais (2016:499) as bases de imposto sobre entidades residentes em território português são as seguintes:

- Se forem **empresas** que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, a base do imposto é o lucro assente na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação;
- Se forem **entidades não empresariais** (que não exerçam nenhuma das atividades de natureza anteriormente exposta) a base de imposto será sobre o rendimento globalmente obtido, que corresponda à soma algébrica dos rendimentos das várias categorias consideradas para efeitos de IRS (categorias B, E, F e G);

As bases de imposto sobre entidades não residentes são as seguintes:

- Se forem entidades com **estabelecimento estável em território nacional** reporta-se ao lucro imputável ao estabelecimento estável;
- Se forem entidades **sem estabelecimento estável em território português** a base do imposto é constituída por cada um dos rendimentos das diferentes categorias considerada para efeitos do (categorias B, E, F e G);

A determinação da matéria coletável de acordo com o art.16.º do IRC pode assumir três configurações diferentes: a) autoliquidação; b) cálculo da matéria coletável pela AT no caso de não apresentação da declaração de rendimentos pela entidade; c) aplicação de métodos indiciários.

No caso de autoliquidação, a entidade ao executar a entrega de declaração modelo 22 determina a sua matéria coletável, limitando-se a AT à comprovação e verificação dos elementos que lhes serviram de base e se necessário realizar correções aritméticas ou técnicas dos valores considerados. De acordo com Lopes & Martins (2014:18) a presunção da verdade declarativa expressa na LGT expõe que é da responsabilidade do contribuinte o apuramento do imposto a ser tributado, o que se traduz em autoliquidação.

No caso de não entrega de declaração de rendimentos, compete à AT o cálculo e determinação da matéria coletável que terá por base os elementos a que a tenha acesso. Por fim, nos casos em que nenhuma das anteriores situações tenha sido possível, a aplicação de avaliação indireta da matéria coletável recorrendo aos critérios de base disposto nos arts.87.º a 89.º da LGT, em que a determinação do lucro tributável é calculada pelo diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por um funcionário em que delegue de acordo com o art.59.º do CIRC.

Desta forma, a tributação das empresas realiza-se fundamentalmente sobre o rendimento real (os excedentes económicos), apresentando-se a contabilidade como um instrumento de medida e informação da realidade económica das empresas.

O lucro, esse é entendido como o suporte para determinar o rendimento real e efetivo a ser tributado. A determinação do lucro tributável nos termos do n.º1, art.17.º do CIRC traduz-se pela soma algébrica do resultado líquido do período (rendimentos e ganhos menos gastos e perdas) e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas durante o mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC. Desta forma, a contabilidade deve refletir todas as operações realizadas nos período de tributação e estar

organizada de acordo com as normas contabilísticas e outras disposições legais em vigor para o sector de atividade ao qual pertença a empresa, sem prejuízo de observância das disposições previstas no CIRC de forma a refletir todos os rendimentos e gastos do período, isto é, o balanço contabilístico.

Assim, o modelo de dependência parcial em Portugal caracteriza-se pelo facto de existirem gastos que são considerados pela contabilidade, mas que por sua vez, não são considerados como gastos pela fiscalidade criando alguma tensão entre as empresas e AT. No entanto, a fiscalidade adotou como base para a determinação do lucro tributável o lucro contabilístico. Isto é, as empresas têm o dever de ter a contabilidade organizada mediante os princípios e normas contabilísticas, no entanto, a fiscalidade introduz normas extracontabilísticas que permite limitar a dedutibilidade de gastos, depreciações e amortizações. Neste sentido, Lopes & Martins (2014:25) entendem que esse conjunto de normas fiscais aplicadas no CIRC visam para além da limitação da dedutibilidade dos gastos e perdas pela empresas pretendem «estabelecer a *obrigatoriedade do reconhecimento fiscal de rendimentos, incluir na incidência do imposto determinadas realidades que, caso contrário, poderiam escapar à tributação (v.g., as doações) ou ainda excluir da tributação variações patrimoniais que se entende não deverem ser gravadas.*»

Por conseguinte, Casalta Nabais (2016:522) refere que o lucro tributável das empresas tem como base a contabilidade, no entanto, não se reduz a este, pois por via do direito fiscal o lucro das empresas tem em conta todas as variações patrimoniais positivas, de conformidade com o art.21.º do CIRC, e negativas de acordo com o art.24.º do CIRC. Com efeito, pode afirmar-se que o apuramento do lucro tributável das empresas não segue por exclusivo o CIRC (num modelo de dependência total entre fiscalidade e contabilidade, ou de autonomia, em que o lucro tributável seria apurado de maneira totalmente autónoma em função do resultado contabilístico), mas antes, um modelo de dependência parcial do direito fiscal em relação ao direito da contabilidade.

Desta forma, por gasto o que se pode considerar? De acordo com o art.23.º do CIRC considera-se por gasto, o que devidamente justificado por prova documental seja indispensável à atividade do sujeito passivo. Neste sentido, desde que os gastos sejam relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, à distribuição e venda, de natureza financeira (juros de capitais alheios, descontos, transferências etc.), de natureza administrativa (tais como remunerações, rendas, seguros etc.), os relativos à análise,

racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento, de natureza fiscal e parafiscal, depreciações e amortizações, perdas por imparidades, provisões, perdas por reduções de justo valor (instrumentos financeiros e ativos biológicos consumíveis), podem ser deduzidos em IRC. Com efeito, de acordo com Casalta Nabais (2016:516) consideram-se gastos para efeitos fiscais, todos os que se revelem imprescindíveis para a realização dos rendimentos ou para subsistência da fonte produtora de rendimento.

Neste sentido, para além do preceito legal referido anteriormente, a legislação contém outras normas que limitam a dedutibilidade dos gastos e encargos que podem afastar de modo significativo o resultado fiscal do lucro tributável. Veja-se como exemplos de limite de dedução de gastos categoricamente expressos no CIRC, o art. 23.º- A que limita os encargos não dedutíveis para efeitos fiscais. Os arts. 28.º a 28.º-B que definem e limitam a dedutibilidade das perdas por imparidade em inventários, dívidas a receber e em créditos, o art.34.º que limita a dedutibilidade das depreciações e amortizações e o art.63.º que determina as regras de uniformização da comparabilidade dos preços de transferência (comparabilidade de bens ou serviços transacionados, funções e operações, mercados, riscos de atividade e estratégias empresariais).

Com efeito, também o rendimento obtido em sede de IRC tem limites estabelecidos. De acordo com o art.18.º do CIRC, os rendimentos e gastos, assim como quaisquer outras variações patrimoniais, revelados em consequência da utilização do método de equivalência patrimonial<sup>37</sup>, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, não concorrem para a determinação do lucro tributável, devendo os rendimentos provenientes dos lucros distribuídos ser imputados ao período de tributação em que se adquire o direito aos mesmos. Também assim, de acordo com os arts.51.º a 51.º-D do CIRC se estabelecem limites para as deduções de lucros e reservas distribuídos e de mais e menos valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, a fim de eliminar a dupla tributação económica.

---

<sup>37</sup> Na sequência do SNC, o método de equivalência patrimonial encontra-se na NCRF-13 que tem por base as Normas Internacionais Contabilísticas IAS 31- Interesses em Empreendedorismos Conjuntos, e IAS 28- Investimentos em Associadas, adotadas pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro. Assim, o Método de equivalência patrimonial é um método de contabilização pelo qual o investimento ou interesse é inicialmente reconhecido pelo custo e posteriormente ajustado em função das alterações verificadas, após a aquisição, na quota-parte do investidor ou do empreendedor nos ativos líquidos da investida ou da entidade conjuntamente controlada, veja-se o SNC 5.ª edição, Porto Editora, pp.126-132.

### 3.1 Obrigações Contabilísticas das Empresas e os Seus Eventuais Vícios

Neste ponto, serão evidenciadas as principais obrigações contabilísticas das empresas e os seus eventuais vícios que permitem à AT questionar a credibilidade da contabilidade e a inviabilizar de tal forma que, se recorra à avaliação indireta da matéria tributável por recurso a métodos indiretos.

Desta forma, as principais obrigações contabilísticas das empresas de acordo com o direito fiscal estão estabelecidas no art.123.º do CIRC, para além dos requisitos indicados no n.º3 do art.17.º do CIRC. Com efeito, as empresas devem conter a contabilidade organizada de acordo com as regras contabilísticas, refletir todas as operações realizadas no período de tributação e servir de base de cálculo do rendimento real a ser tributado.

Neste sentido, de acordo com o n.º 2, art.123.º do CIRC todos os lançamentos devem ser documentados e datados para poderem ser apresentados sempre que necessário. As operações devem ser registadas cronologicamente sem quaisquer erros ou rasuras e qualquer erro detetado deve ser de imediato regularizado. Por conseguinte, as empresas têm o dever conservar e guardar todos os registos, livros e documentos contabilísticos no prazo de 10 anos, assim como, se a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, deve ser conservada pelo prazo estabelecido no n.º4 do art.123 do CIRC, e que se estende à documentação referente à análise, programação e execução dos programas informáticos.<sup>38</sup>

Na observância destes requisitos, a contabilidade<sup>39</sup> em princípio deve estar com os princípios legais e ser um ponto credível para a determinação do lucro tributável, em conformidade com a real capacidade contributiva da empresa. Neste caso, a tributação é realizada pelo rendimento real da empresa e tem como forma efetiva a declaração do contribuinte. Segundo Bastos *in* Fisco, 82-83 (1997: 120) o rendimento pode ser

---

<sup>38</sup> Neste sentido, toda a documentação de suporte prevista no n.º 4 do art.123.º do CIRC que não esteja autenticada ou não sejam autênticos, decorridos três períodos de tributação subsequentes aquele a que se reportam e por prévia autorização do diretor-geral da AT, devem ser substituídos por microfímes que reproduzam a documentação na sua totalidade e de forma fiel (n.º 6 e n.º 7 do art.123.º do CIRC). Assim, também os meios informáticos de faturação e seus equivalentes com relevância fiscal, nos termos do n.º7 do art.52.º do CIVA podem ser arquivados desde que processados por computador.

<sup>39</sup> Com efeito, refere a NCRF 4- “Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros” que as políticas contabilísticas resultam de demonstrações financeiras contendo informação relevante e fiável sobre transações, outros acontecimentos e condições a que se aplicam. Assim, as demonstrações financeiras devem ser relevantes para a tomada de decisões, fiáveis de tal modo que com fidedignidade a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa, reflitam a substância económica de transações, sejam neutras, prudentes e completas em todos os seus aspetos materiais.

determinado de forma efetiva e de forma presumida. No primeiro, o rendimento real, a suporte de tributação é a declaração do contribuinte com base nos suportes contabilísticos e devidamente controlada por aproximação dos verdadeiros ganhos. No segundo, o rendimento é determinado de forma presumida, ou seja, a contabilidade está de tal forma contaminada e descredibilizada por erros, omissões e vícios com intenção de obter vantagem patrimonial indevida, que a tributação por rendimento real se demonstra totalmente inadequada e a opção será recorrer a outros elementos que não a contabilidade do contribuinte. Nas duas situações referidas, estamos perante o princípio da tributação pelo rendimento real, o que diverge é o grau de confiança que os elementos fornecidos pelo contribuinte merecem perante a AT.

De acordo com o descrito, na segunda situação (tributação pelo rendimento presumido) os requisitos de tributação em conformidade com o art.123.º do CIRC não se verificam apresentados, pelo que a AT tem toda a legitimidade de questionar a transparência e a verdade da contabilidade. A descoberta de erros materialmente relevantes conduz à investigação dos rendimentos presumidos no período de tributação e à procura de rendimento efetivamente obtidos pelo contribuinte. Neste sentido, de acordo com Bastos *in* Fisco,82-83 (1997:121) a tributação pelo rendimento presumido é sempre uma matéria coletável de segunda linha a utilizar quando o rendimento real não poder ser calculado de forma direta, substituindo os dados declarados pelo contribuinte por índices e elementos de carácter indireto. Também de acordo com Lopes & Martins (2014:31) a contabilidade é o instrumento de apuramento do lucro efetivamente obtido, deixando de ser credível sempre que apresente vícios, erros e incorreções que inviabilizem a sua utilização.

Com efeito, existe no art.88.º da LGT um conjunto de situações para demonstrar a inviabilidade da contabilidade:

- a. Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b. Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

- c. Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
- d. Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

A mensuração dos resultados em contabilidade tem por base os rendimento e ganhos, assim como, os gastos e os fluxos financeiros do período de tributação, pelo que na observância de omissões graves e inexatidões que não possam ser supridas por correções aos valores contabilísticos, a AT tem ao seu alcance fortes indícios e presunções para descredibilizar os registos contabilísticos das empresas.

De acordo com o estudo de Lopes & Martins (2014:128) os erros, vícios e irregularidades verificados na contabilidade das empresas, em conformidade com a análise detalhada da atividade exercida pelo sujeito passivo, constituem o fundamento recurso à avaliação indireta da matéria tributável por impossibilidade da determinação direta e exata pela AT. No entanto, as leis fiscais não são totalmente explícitas quanto ao que pode considerar por erros, vícios e irregularidades e quais os critérios de inviabilização nos elementos contabilísticos.

No caso ora em apreço, torna-se necessário refletir sobre os conceitos de erro e fraude e o grau de intencionalidade que cada um comporta. De acordo com Lopes & Martins (2014:74) a problemática das distorções na contabilidade tais com erros e fraude e o seu impacto nas demonstrações financeiras é antiga.

Segundo a Norma Internacional de Auditoria 240 (ISA) sobre a *responsabilidade do auditor ao considerar a fraude numa auditoria de demonstrações financeira*, o erro é considerado um ato não intencional, consequência de incorretas interpretações e falta de conhecimento, que ocorre por efeito de omissões não intencionais de operações na contabilidade. Por sua vez, a fraude é um ato intencional realizado por um ou mais indivíduos, que resulta da manipulação e falsificação da contabilidade para obter vantagem injusta e ilegal. Neste sentido no § A2 os relatórios financeiros fraudulentos envolvem distorções intencionais, incluindo omissões de montantes ou informações divulgadas nas demonstrações financeiras para enganar os operadores económicos.

Por sua vez, as Normas Brasileiras de Contabilidade- NBCT 11 de acordo com Santos et al. (2006) por conceito de erro compreende-se um ato não intencional resultante de omissões, desatenções ou interpretação deficiente de factos no decorrer da elaboração dos registos e demonstrações contabilísticas, enquanto, por fraude se compreende um ato de natureza intencional de omissão, deturpação e manipulação de transações contabilísticas em conformidade com a subsequente falsificação de documentos, registos e demonstrações contabilísticas.

Neste sentido, a Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º4 portuguesa estabelece erros de períodos anteriores são omissões, e declarações incorretas, nas demonstrações financeiras das empresas. Esses erros incluem efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contabilísticas, descuidos ou incorretas interpretações de factos e fraudes.

De acordo Chistensen *apud* Martins & Sá (2015:7-8) sobre a origem dos erros na contabilidade e sobre o seu impacto na esfera económica da sociedade, argumenta que o erro é inerente nos sistemas de contabilísticos. Segundo Chistensen a contabilidade serve vários propósitos no nosso sistema económico, onde residem diversos e contraditórios interesses entre os vários operadores económicos.

Também segundo Lourenço & Sarmiento *apud* Martins & Sá (2015:7-8) o erro no contexto da contabilidade surge de um ato aleatório, não intencional ou resolutamente de negligência. Por sua vez, a fraude é compreendida como um ato intencional e deliberado, com o objetivo de obter benefícios ilícitos e ilegais.

Por conseguinte, Gonçalves (2011:25) a ISA n.º 240 esclarece que as distorções nas demonstrações financeiras podem provir quer de fraude (carácter intencional) quer de erro (carácter não intencional). Também Taborda (2004:14) refere que em concordância com a ISA n.º240, a probabilidade de detetar erros é mais provável, já que não é um ato intencional, do que a de detetar fraudes, uma vez que a fraude é um ato intencional concebido para ocultar a sua existência.

De acordo com Lopes & Martins (2014:74) no que se refere ao conceito de erro, este tem um carácter não intencional e de atuação acidental, não detendo propósito de deturpar a informação contabilística. No que se refere à fraude, é percebida como um ato intencional e deliberado com o intuito de obtenção de benefícios ilícitos.

Assim, compreende-se que pelas várias interpretações sobre o conceito de erro e fraude, existe uma clara distinção entre ambos ao nível da intencionalidade que comportam. O erro, na sua extensão é um ato não intencional que pode resultar de descuido e incorretas interpretações na contabilidade. A fraude é um ato intencional de distorção dos resultados operacionais e manipulação de informações financeiras, com o objetivo de obter vantagem económica ilícita.

Ora vejamos de acordo com Lopes & Martins (2014:129), em harmonia com a descrição dos conceitos de erro e fraude e da análise aos acórdãos do TCA, enumeram um conjunto de vícios, erros e irregularidades que constituem os verdadeiros pressupostos de aplicação da avaliação indireta da matéria tributável por métodos indiretos no caso de impossibilidade de quantificação de forma direta e exata a partir da contabilidade do contribuinte, livros e documentos materialmente relevantes.

	<i>Vícios, erros e irregularidades</i>	
Rendimentos	*Vendas com prejuízo; * Preços de mercado superiores aos preços declarados; *Preços de venda diferenciados de bens com idênticas características;	<i>O</i> <i>M</i> <i>I</i>
Gastos	*Inexistência de documentação suporte *Gastos declarados elevados quando comparados com as vendas ou prestações de serviços declarados	<i>S</i> <i>S</i> <i>A</i>
Meios financeiros	*Entradas em bancos (por depósitos, transferências e pagamentos em TPA) superiores às registadas; *Inexistência de registo de adiantamentos de clientes; *Saldos de caixa credores; *Suprimentos de sócios efetuados com base em documentos internos e não documentos bancários;	<i>O</i>  <i>D</i> <i>E</i>
Documentos suporte das operações registadas	*Documentos sem forma legal (art.36º e art.40º, do CIVA) *Documentos meramente internos *Inexistência de documentação suporte *Existência de mais do que um documento suporte para a mesma operação (ex. contratos de promessa de compra e venda)	<i>R</i> <i>E</i> <i>N</i> <i>D</i> <i>I</i> <i>M</i> <i>E</i>
Informação obtida junto de terceiros: -clientes, fornecedores, outros devedores e credores -entidades reguladoras da atividade, entre outras	*No setor da construção: mítuos de valores superiores ao valor escriturado; pagamentos adicionais de IMT; tabela de preços dos mediadores superiores aos valores escriturados; *Pareceres das associações que regulam o exercício da atividade (ex. Associação Nacional de Farmácias e ANTRAL); *Informação recolhida nos diversos órgãos de comunicação social;	<i>N</i> <i>T</i> <i>O</i> <i>S</i>  <i>E</i>  <i>D</i> <i>E</i>
Rácios da atividade	*Margens brutas de comercialização negativas; *Margens brutas obtidas por amostragem superiores às apuradas com base na contabilidade; *Maior crescimento dos rácios de gastos associados às vendas comparativamente com o rácio volume de vendas;	<i>G</i> <i>A</i> <i>S</i> <i>T</i>
Caraterização específica da atividade exercida e dos bens	*características específicas dos bens sem correspondência ao preço de venda declarado;	<i>O</i> <i>S</i>
Sistema de Normalização Contabilístico	*Não cumprimento do normativo contabilístico adotado;	

**Imagem 2, Fonte: Adaptado de Lopes & Martins (2014:129)**

Neste sentido, pela análise da imagem 2, podemos deduzir existe uma relação de causa-efeito decorrente dos vícios, erros e irregularidades detetados na contabilidade que dão ao sujeito passivo a possibilidade de declarar um rendimento inferior em relação ao rendimento realmente obtido. Assim, a possibilidade de omitir os rendimentos só se revela possível se existir uma deturpação na documentação de suporte das operações registadas e nos meios financeiros que conferem credibilidade dos gastos e dos rendimentos. O errado processamento dos documentos, a existência de documentos meramente internos, inexistência de documentos ou mesmo a existência de uma pluralidade de documentos para a mesma situação o que não transmite credibilidade na contabilidade. Desta forma, constituem motivos de descredibilização da contabilidade, as situações em que as empresas

não obedecem às regras contabilísticas e fiscais estabelecidas, a falta de documentação das operações realizadas, a adulteração dos preços de venda (inferiores aos de mercado), a dedução de gastos superiores aos efetivamente obtidos e os rácios de atividade (margens de comercialização negativas, superiores às apuradas com base na contabilidade e maior crescimento dos rácios de gastos associados às vendas analogamente com o rácio volume de vendas).

### 3.2 Avaliação Direta

Um dos princípios que norteia a AT é o princípio da verdade material, presumindo que as declarações dos contribuintes são verdadeiras e de boa-fé.

O procedimento normal de apuramento da matéria tributável calcula-se com base nas declarações de rendimentos dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei, desde que tornem acessível à AT todos os dados e informações imprescindíveis à verificação da sua situação tributária e da verdade material, sem prejuízo de controlo através de avaliação indireta.<sup>40</sup> O regime regra de apuramento da matéria coletável<sup>41</sup> para pessoas coletivas calcula-se de forma direta com base no lucro tributável constante das declarações de IRC - Modelo 22 pelo disposto no artigo 17.º do CIRC.

Neste sentido, veja-se o Acórdão do TCA Sul de 11-05-2004. P. n.º 00878/03 refere que *«A tributação das empresas deve fazer-se pelo lucro real, sendo regra geral a da determinação do lucro tributável com base na respetiva declaração de rendimentos, a qual, por sua vez, assenta na contabilidade.»*

No caso de apuramento do rendimento tributável para pessoas singulares, que exerçam atividades empresariais ou profissionais, inseridas na categoria B de IRS e sujeitas ao regime simplificado<sup>42</sup> ou de contabilidade organizada, calcula-se com base nas

---

<sup>40</sup> Artigo 59.º n.º2 do CPPT

<sup>41</sup>  $MC = \text{Lucro Tributável} - \text{prejuízos fiscais} - \text{Benefícios}$ ;  $\text{Coleta} = \text{Matéria Coletável} \times \text{Taxa de Imposto}$ ; Cálculo do IRC devido:  $\text{Coleta} - \text{crédito de imposto} - \text{pagamento por conta}$ .

Para a determinação da matéria coletável, quando existam rendimentos obtidos no estrangeiro que tenham dado lugar a “Crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional” pelo disposto do art.68.º do CIRC, esses rendimentos devem ser considerados para efeitos de tributação pelas importâncias ilíquidas dos impostos sobre o rendimento pago no estrangeiro.

Já no caso da determinação tributável o conceito de crédito de imposto está no art.81.º do CIRS e revela-se uma forma de eliminar a dupla tributação internacional dedutível até à concorrência da parte da coleta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos do n.º 6 do artigo 22.º.

<sup>42</sup> Em conformidade com o n.º2 do art.28.º do CIRS, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000.

declarações anuais de rendimentos, seguindo as regras de tributação dispostas nos artigos 28.º e seguintes do CIRS, mediante a categoria em que se insira o sujeito passivo.

A matéria tributável calcula-se diretamente a partir das declarações de rendimentos dos contribuintes e visa a determinação do valor real a tributar de acordo com os n.ºs 1 dos arts.81.º a 84.º da LGT. Em situações em que a AT tenha dúvidas quanto aos valores declarados o sujeito passivo tem o dever de colaborar na determinação dos valores, ao abrigo do princípio de cooperação, estipulado no n.º2 do art.84.º da LGT. A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados que influenciaram a determinação dos resultados, de acordo com o n.º3 do art.84.º da LGT.

No caso de detecção de erros e inexatidões na contabilidade da empresa, a AT não pode recorrer imediatamente à avaliação indireta, uma vez que, este tipo de avaliação é uma medida de último recurso quando a contabilidade se encontra de tal forma impregnada de vícios, erros e irregularidades que permite questionar a credibilidade dos registos. Pelo que, sempre que possível deve optar-se pela aplicação de correções técnicas, resultantes da alteração da matéria tributável, com base nas declarações apresentadas pelo contribuinte, a quantificação deve efetuar-se de forma direta, sem recurso a métodos indiretos. Ou seja, estas correções visam a alteração da matéria tributável.

No entanto existem situações em que a utilização de avaliação direta e indireta se apresenta legítima para a descoberta da realidade material, devendo no entanto ser devidamente fundamentada como é possível perceber pela jurisprudência do Acórdão do TCA Sul, 02803/08 de 02-06-2009 *«A utilização simultânea de tais metodologias alternativas quando, em face dos factos patrimoniais sujeitos a registo, se apresente possível, torna-se, mão só, uma faculdade, mas um poder/dever da AF na medida em que impliquem uma maior proximidade à realidade a tributar»*

Desta forma, a avaliação direta é passível de impugnação contenciosa direta, como estipulado pelo n.º1 do art.86.º da LGT e depende do esgotamento dos meios administrativos existentes para a sua revisão. A impugnação contenciosa direta deve-se ao facto de a avaliação direta estar excluída do procedimento de revisão da matéria tributaria, que se apresenta como uma garantia do contribuinte que é tributado por métodos indiretos.

A impugnação pode realiza-se em caso de autoliquidação, retenção na fonte ou pagamento por conta:

- No caso de erro na autoliquidação, a impugnação será precedida de reclamação graciosa enviada ao dirigente do órgão periférico regional da Administração Tributária;<sup>43</sup>
- Se existir erro na retenção do imposto (imposto entregue superior ao retido), a reclamação será enviada ao órgão periférico regional da Administração Tributária;<sup>44</sup>
- Em caso de pagamento por conta quando exista erro nos pressupostos da sua existência ou do seu quantitativo quando determinado pela Administração Tributária, e será enviada ao órgão periférico local da Administração tributária;<sup>45</sup>

As incorreções nas inscrições matriciais dos valores patrimoniais podem também ser alvo de impugnação caso o contribuinte tenha pedido antecipadamente a correção da inscrição junto da entidade competente.<sup>46</sup>

### 3.3 Avaliação Indireta

O conceito de avaliação indireta em Portugal surge com a reforma fiscal de 1989, com a introdução do CIRS e do CIRC que estabeleceu novas regras de determinação do rendimento real pela consciencialização da necessidade do controlo fiscal mais apertado sobre as empresas e da insuficiência dos meios de avaliação pela AT. O conceito de tributação por rendimento presumido era o conceito que anteriormente se aplicava, antes da reforma de 1989, de acordo com o Código da Contribuição Industrial.

A possibilidade de aplicação de avaliação indireta e de recurso a métodos indiretos encontra-se no art.39.º do CIRS e nos arts.57.º e 59.º do CIRC, determinando que a decisão de apuramento do rendimento por métodos indiretos se verifica nas situações e condições estabelecidas nos arts. 87.º a 89.º da LGT.

A declaração do contribuinte é sempre a base de cálculo do imposto, no entanto não significa que o rendimento declarado constitua o rendimento real. Pelo que, só se considera rendimento real obtido após a comprovação e verificação pela AT dos factos declarados. Sempre que se verifiquem anomalias, irregularidades, omissões e a impossibilidade de

---

<sup>43</sup> Artigo 131.º n.º1 do CPPT

<sup>44</sup> Artigo 132.º n.º 1 e 2 do CPPT

<sup>45</sup> Artigo 133.º n.º1 e 2 do CPPT

<sup>46</sup> Artigo 134.º n.º 3 do CPPT

quantificação exata e direta da matéria a ser tributada, a AT afasta a presunção de que as declarações do contribuinte são verdadeiras e de boa-fé e tem ao seu dispor critérios para avaliação e cálculo por via indireta. De acordo com Lopes & Martins (2014:36) «*A existência de omissões nos registos contabilísticos, de irregularidades ou anomalias, entre outros fatores, quer na contabilidade quer na declaração do contribuinte, poderão ilidir a presunção de verdade declarativa.*»

A avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta de acordo com o n.º 1 do art.85.º da LGT e visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha conforme estabelecido no n.º 2 do art.83.º da LGT, realizando ela mesma a quantificação dos valores em falta e omissos nas declarações dos contribuintes. De acordo com Santos (2016:137) a AT só pode proceder à avaliação indireta nos casos estabelecidos e previstos na lei e nestes casos «*o apuramento do benefício económico ilegítimo dos arguidos, realizado pela Administração fiscal, não é feito de forma arbitrária, por conjecturas ou por suposições, mas, com base em dados, pressupostos e procedimentos objetivos e precisos.*».

O conceito de presunções referido anteriormente está interpretado na lei, e significa suspeitas de incumprimento de obrigações tributárias, que o sujeito passivo a qualquer altura pode esclarecer ou revelar factos desconhecidos pela AT, que expliquem os indícios de prática de ilegalidades.<sup>47</sup> A competência da avaliação indireta é da administração tributária e só se pode aplicar este tipo de avaliação, desde que demonstre os pressupostos legais e fundamente devidamente o recurso a tal método de avaliação.<sup>48</sup> Como se pode verificar pela jurisprudência do Acórdão do TCA Sul de 04-05-2010. P. n.º 03903/10: «*Tendo a AT adoptado o recurso a métodos indiciários para determinar o lucro tributável do contribuinte, compete-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação com recurso a tais métodos e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação.*»

Assim, de acordo com o n.º4 do art.77.ºda LGT, a decisão de aplicação de tributação por métodos indiretos deverá especificar os motivos de impossibilidade de verificação e quantificação direta e correta da matéria tributável. Como se pode verificar pela jurisprudência do Acórdão do TCA Sul de 03-07-2012. P. n.º 04397/10 «*O recurso*

---

<sup>47</sup> Artigo 73.º da LGT

<sup>48</sup> Artigos 81.º n.º 1 e 82.º n.º 2 da LGT

*aos métodos indirectos só é legalmente possível quando o apuramento da matéria colectável através de correcções técnicas se revele, de todo, impraticável, pois que a fixação da matéria tributável por tais métodos deve revestir a natureza de “ultima ratio fisci” e exigir uma cuidada fundamentação quanto à opção pela sua utilização (cfr.artº.81, nº.1, da L.G.Tributária)»*

No caso da avaliação indireta da matéria tributável compete à AT o ónus da prova de verificação dos pressupostos legais de aplicação dos métodos indirectos, assim como, a fundamentação clara, objetiva que enumere todos os factos e provas recolhidas.<sup>49</sup> De acordo com Santos (2016:140) «a prova indiciária, devidamente valorada, permite fundamentar uma condenação.» Assim, a multiplicidade de provas e indícios que o inspetor possa apresentar na realização do relatório de inspeção, desde que, demonstrem uma correlação direta entre os factos descritos e os indícios provados, são a base de valoração e eficácia da prova indiciária, ainda que, o contribuinte possa a vir mais tarde fazer contraprova dos factos.

Neste sentido, Santos (2016:143) refere que uma fundamentação contendo indícios múltiplos, concatenados e impregnados de elementos positivos de credibilidade são suficientes para ser a base de uma decisão condenatória pelos tribunais fiscais.<sup>50</sup> Desta forma, o sistema fiscal português estabelece no art.87.º da LGT os pressupostos de recurso à avaliação indireta:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;
- c) 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 atividade de base técnico científica referidos na presente lei.

---

<sup>49</sup> Segundo Sanches (2000:126) para garantir o recurso excepcional aos métodos indirectos à AT é exigido na fundamentação especial que deverá acompanhar o exercício do poder que lhe permite o recurso a métodos indirectos, especificar os motivos de impossibilidade de comprovação de forma direta e exata da matéria tributável.

<sup>50</sup> De acordo com a LGT 2016- Anotada & comentada, refere o art.76.º que a AT se encontra vinculada por o dever geral de fundamentação. Assim, o art.77.º da LGT refere que para a eficácia do procedimento a fundamentação deve refletir os fundamentos de facto e de direito da decisão por meio de uma clara exposição das razões que as motivaram.

- d) 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;
- e) Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.
- f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Usualmente, este conjunto de índices concebidos pela legislação fiscal e que servem de base para fundamentar os critérios de ponderação de utilização de avaliação indireta de acordo com Lopes & Martins são divididos em três grupos<sup>51</sup>: 1- Regime simplificado; 2- Impossibilidade de quantificação direta e exata da matéria tributável; 3- A aplicação de métodos indiretos tem por base a utilização de meios diretos disponibilizados pelo contribuinte por receio de situações de fraude e evasão fiscal.<sup>52</sup>

No primeiro grupo, destaca-se o regime simplificado de tributação, previsto nos arts.28.º e 31.º do CIRC e consiste num método de avaliação indireta da matéria tributável que tem por base coeficientes técnicos de tributação. Neste sentido, é um regime de tributação para pequenas empresas, que não ultrapassem o montante anual ilíquido de rendimentos de categoria B de €200.000.

---

<sup>51</sup> Também neste sentido, segundo Casalta Nabais (2016:296-297) no que se refere à avaliação indireta distingue quatro situações de tributação: 1- uma tributação que se aproxima do rendimento normal (por opção), no caso do regime simplificado; 2- uma determinação da matéria coletável por métodos indiretos no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta; 3- uma tributação que se aproxima do rendimento normal imposta, no caso de desvio significativo do lucro apurado para menos e no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos; 4- uma presunção de não declaração de rendimentos, no caso de afastamento do rendimento declarado em face às manifestações de fortuna ao acréscimo de património ou consumo evidenciados. Apenas a segunda situação, se revela a possibilidade de determinação da matéria coletável por métodos indiretos.

<sup>52</sup> Em qualquer uma das situações descritas nos critérios de ponderação de aplicação de metodologia indiciária, deveria mencionar o art.10.º do RCPITA sobre o dever de cooperação do sujeito passivo para com a AT. Neste sentido, o não cumprimento do princípio de cooperação constitui um fundamento de aplicação de métodos indiretos, sempre que se verifique ilegítima.

No segundo grupo, verifica-se a verdadeira impossibilidade de quantificação direta e exata da matéria tributável a partir da contabilidade do contribuinte, pelo que a AT recorrendo a indícios e presunções deve aplicar os critérios constantes no n.º 1 do art.90 da LGT para determinar o rendimento efetivamente real a ser tributado.

Por fim, o terceiro grupo envolve todas as situações de desvio significativo do lucro para menos, casos sistemáticos de declaração de resultados negativos ou nulos e a presunção de não declaração de rendimentos (manifestação de fortuna e acréscimos patrimoniais ou de consumo indevidos.)

Por seu turno, as manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais ou de consumo indevidos, esses são tributados em sede de IRS na Categoria G “Incrementos patrimoniais e mais-valias” de acordo com o art.89-A da LGT.

Representadas as situações de possibilidade de aplicação de métodos indiretos para descoberta do rendimento real a ser tributado, importa agora expor quais as anomalias e incorreções que os pressupostos legais determinam para invalidar a contabilidade como base de apuramento do lucro tributável. De acordo, com o Acórdão do TCA Norte de 14-04-2016, Processo n.º 04689/04 <sup>53</sup>, refere que «Sendo *a factualidade relatada claramente indicativa de que a contabilidade não reflete a situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, nem possibilita o controlo do lucro tributável, não vemos como nela se pudesse basear o apuramento do lucro tributável, ficando legitimado o recurso à avaliação indireta (art.º87.º alínea b) e 88.º da LGT).*»

Neste sentido a lei fiscal, enumera um conjunto de irregularidades que inviabilizam a utilização da contabilidade para a quantificação direta e exata de acordo com o art.88.º da LGT e que se dá por reproduzido:

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

---

<sup>53</sup>Base IGFEJ, consultado em 7-07-2016 em <http://www.gde.mj.pt/jtcm.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/7c1775403879694380257faa002d6d1f?OpenDocument>

- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Para efeitos de aplicação de métodos indiretos, como se pode verificar pelo art.88.º da LGT a contabilidade ocupa especial relevância. De acordo com a lei, a inexistência ou insuficiência dos elementos da contabilidade, atrasos, diversas contabilidades ou elevada discrepância entre os valores declarados e os de valor de mercado, são fortes indícios de que o rendimento declarado pelo contribuinte não corresponde à verdadeira capacidade contributiva, e portanto, não corresponde ao rendimento real e efetivo obtido.

Se a contabilidade não merece confiança por parte da AT e se opta por dar primazia a outros elementos que não a declaração do contribuinte, substituindo-os e complementando-os por elementos de carácter indireto, compete à AT um dever especial de fundamentação. Neste sentido, de acordo com o n.º4 e 5 do art.77.º da LGT estabelece que a AT quando tributar por métodos indiretos deve especificar os motivos de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável descrevendo-os com base nos critérios estabelecidos no n.º 1 do art.90.º da LGT:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- d) 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;
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;

- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

De acordo com Sanches (2000:126) o recurso a métodos indiretos para apuramento do lucro tributável de um determinado sujeito passivo, está entrelaçado na lei por um conjunto de cautelas e precauções destinadas a garantir os direitos do contribuinte, uma vez que, se afastou as suas declarações de rendimentos por não merecerem credibilidade.

Neste sentido, para garantir o recurso à avaliação indireta, que como já foi referido, é de carácter subsidiário à avaliação direta, estando o inspetor obrigado a fazer uso de uma especial fundamentação, descrevendo todos os motivos de impossibilidade de impossibilidade de avaliação direta, as irregularidades e incorreções verificadas que remeteram à utilização de tais métodos.<sup>54</sup> Aqui, reside a base de maior conflito entre a AT e o contribuinte, uma vez que, os pressupostos utilizados para a quantificação do lucro tributável por recurso a métodos indiretos podem não ser aceites pelo contribuinte, no entanto pode ser resolvida por procedimento de revisão da matéria tributável.

## **4 Procedimento de Revisão da Matéria Tributável**

### **4.1 Os Métodos Indiretos e o Procedimento de Revisão**

Do resultado final do relatório de inspeção, todas as diligências executadas e o método de avaliação da matéria tributável devem ser fundamentados. Todas as conclusões retiradas do ato tributário devem fundamentar a decisão de aplicação das correções técnicas ou da aplicação de avaliação indireta, bem como as sanções a serem aplicadas pelas irregularidades detetadas em consonância com os princípios do contraditório e proporcionalidade (arts.45.º e 26.º do CPPT). A linguagem de argumentação deverá ser precisa, técnica, sem abreviaturas, siglas ou expressões de conhecimento restrito.

O Relatório Final de Inspeção Tributária está por isso normalizado e composto pelas seguintes partes: (Canedo, Guedes, & Monteiro, 2007, p. 271)

- Conclusões da Ação Inspetiva;

---

<sup>54</sup> Segundo Sanches (2000:128) o carácter subsidiário da avaliação indireta em relação à avaliação direta deve-se ao equilíbrio que tem de existir entre os poderes atribuídos à AT e os direitos dos contribuintes para aplicação de métodos indiretos.

- Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção;
- Descrição dos factos e fundamentos das correções à matéria tributável e ao imposto;
- Regularizações efetuadas pelo sujeito passivo no decurso da ação inspectiva;
- Infrações aplicáveis;
- Direito de audição – fundamentação.

Assim, o n.º 1 e 2, art.77.º da LGT refere que, «A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária; A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável.»

Desta forma, à AT compete o ónus da prova, recaindo sobre o contribuinte ónus de prova do excesso de quantificação da matéria tributável ou que os pressupostos demonstrados pela AT não são suficientes para apoiar o recurso a métodos indiretos. Todas as irregularidades verificadas em regime contraordenacional ou crimes de qualquer natureza serão punidos pelo normativo aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de Junho, nomeadamente o Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), aplicando subsidiariamente o Regime Geral de Contra Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-lei n.º 433/82 de 27 de Outubro, ou o Código Penal e restante legislação complementar.

Nos casos em que sejam aplicados métodos indiretos de avaliação das realidades tributárias, o relatório deverá conter todos os fundamentos que levaram à impossibilidade de quantificação da matéria colectável por avaliação direta.<sup>55</sup> Após a determinação das correções a aplicar e enviada a notificação ao sujeito passivo, este deve efetuar um pedido de revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos à administração tributária da sua área de residência, no prazo de 30 dias contados a partir da data de notificação.<sup>56</sup>

O procedimento de revisão da matéria tributável por métodos indiretos é um mecanismo administrativo que antecede à fixação da matéria tributável, uma garantia do contribuinte, tem efeitos suspensivos do prazo de liquidação e é uma obrigatoriedade para

---

<sup>55</sup> Artigo 77.º n.º 4 da LGT

<sup>56</sup> Artigo 91.º da LGT

o contribuinte que pretende impugnar por via judicial de acordo com o n.º3 do art.86.º da LGT e n.º 1 do art.117.º do CPPT.<sup>57</sup> A revisão constitui uma oportunidade de o contribuinte demonstrar que a AT procedeu a uma excessiva quantificação da matéria tributável, também neste sentido numa fase anterior, o contribuinte teve oportunidade de participar no apuramento da matéria tributável por métodos indiretos, através de audição prévia prevista no n.º 3, art.82.º da LGT.

No procedimento de revisão são discutidas situações e questões de carácter técnico e os pressupostos de critérios utilizados para determinar a matéria tributável por métodos indiretos, pelo que, se encontra referido no n.º14 do art.91.º da LGT que as correções meramente aritméticas do procedimento de revisão da matéria tributável não são abrangidas pelo procedimento de revisão. Também neste sentido, estão excluídas certas circunstâncias de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, tais como as manifestações de fortuna e os regimes simplificados. A razão de afastamento das manifestações do procedimento prende-se pelo estabelecido no n.º7 do art.89.º-A da LGT e refere que, da decisão de aplicação da avaliação da matéria coletável por métodos indiretos cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos arts.91.º a 94.º da LGT.<sup>58</sup>

A revisão da matéria tributável consiste num debate aberto ao contraditório e deve ser concluída no prazo de 30 dias. Como já foi referido, o pedido de revisão, detém efeitos suspensivos da liquidação do imposto, uma vez que, é concedido ao contribuinte discutir e rever com a AT os pressupostos de quantificação. Após o deferimento do requerimento, no prazo de oito dias será nomeado um perito da administração tributária para a intervenção no processo, e a AT marca uma reunião entre peritos a ser realizada no prazo máximo de 15 dias subsequentes à convocação do contribuinte, de acordo com os n.ºs 3 e 5 do art.91.º da LGT. No caso de não comparência do perito independente e do contribuinte, a administração tributária procede à marcação de uma nova reunião contando a partir do 5.º

---

<sup>57</sup> De acordo com Casalta Nabais (2016:348) para que exista o discussão da ilegalidade da determinação por avaliação indireta da matéria tributável, quer seja por errada quantificação ou aos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, tem de ter havido uma “reclamação prévia” que se traduz por procedimento de revisão de natureza arbitral e pericial.

<sup>58</sup> Como refere Casalta Nabais (2016:350) o procedimento de revisão da matéria tributável não se aplica à determinação da matéria tributável com base nas manifestações de fortuna decorrente dos n.ºs 7 e 8 do art.87.º-A da LGT. Nesses termos, estamos presente de um ato destacável que pode ser impugnado autonomamente sem necessidade de esperar pela liquidação do imposto.

dia subsequente, alertando que, a não comparência nessa segunda reunião corresponde à desistência da reclamação, de acordo com o n.º6 do art.91.º da LGT.

O requerimento do contribuinte a solicitar o pedido de revisão, deve conter as especificidades do art.74.º do CPA, nomeadamente os fundamentos que motivaram o pedido, indicação do perito nomeado pelo contribuinte. O requerimento apresentado fora de prazo, de acordo com o art.83.º do CPA, de forma a não prejudicar o desenvolvimento normal do procedimento não será apreciado, caso que impossibilita a impugnação judicial da liquidação com fundamento em erro na quantificação da matéria a ser tributável. No entanto, a apresentação fora do prazo do requerimento de revisão da matéria tributável não determina como definitiva a fixação da liquidação, ainda que esta seja uma condição obrigatória para o contribuinte impugnar judicialmente. Nestes termos, o contribuinte pode impugnar judicialmente invocando qualquer outra ilegalidade, que não se enquadre no erro de quantificação ou pressupostos de aplicação de métodos indiretos.

O contribuinte no requerimento de pedido de revisão da matéria tributável deve indicar o perito escolhido por si e que deverá ser escolhido mediante a complexidade do tema. Por vezes, dada a complexidade do tema e pela imparcialidade do perito independente é requerida a sua presença pelo contribuinte ou pela AT. O perito independente deve constar na lista distrital da Comissão Nacional de Revisão de acordo com o n.º1 do art.93.º da LGT.

O pedido de revisão, de acordo com o n.º 8 do art.91.º da LGT não comporta qualquer encargo adicional. No entanto, de acordo com o n.º 10 do art.91.º da LGT, poderá ser aplicado um agravamento da coleta até 5%, caso o requerimento não tenha qualquer fundamento e tenha sido deduzida impugnação judicial e esta tenha sido considerada improcedente pelo órgão de avaliação. Em conformidade com o exposto, de acordo com Campos *et al* (2012:809) *apud* Lopes & Martins (2014:62) este agravamento da coleta tem uma natureza de sanção, para dissuadir os contribuintes a formularem pedidos de revisão sem fundamentos, o que perturba o procedimento.

Durante a revisão da matéria tributável, de acordo com o n.º1 do art.92.º da LGT, deve estar presente o perito nomeado pelo contribuinte e o perito da administração

tributária<sup>59</sup>, com a presença de um perito independente, nos casos em que se pretenda chegar a um acordo do valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

Ao perito da AT compete conduzir a reunião e verificar o cumprimento legal da mesma com base no debate do contraditório como já foi referido e de acordo com o n.º 2 do art.92.º da LGT, já o perito do contribuinte, deve em rigor do tema discutido trazer para a reunião elementos novos que fazem valor probatório dos fundamentos do contribuinte e permitam chegar a um acordo entre o valor a fixar. O inspetor que realizou o relatório não está no procedimento de revisão, sendo nomeado outro funcionário, para que o procedimento possa ser transparente, imparcial e um debate do contraditório.

Havendo acordo entre os peritos, o tributo será liquidado com base na matéria acordada, não podendo mais tarde o contribuinte impugnar a liquidação ou a administração tributária alterar a matéria tributável, salvo em situações de trânsito em julgado de crime fiscal, de acordo com o n.º 5 do art.92 e n.º 4 do art.86 ambos da LGT. O acordo consiste num vínculo entre contribuinte e AT que impede a impugnação judicial e visa diminuir o número de processos de contencioso entre os intervenientes.

Na inexistência de acordo entre as partes no prazo de 30 dias, compete ao Diretor de Finanças a fixação da matéria a ser tributada, de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta os argumentos dos dois peritos como consagra o n.º 6 do art.92.º. O interessado poderá exercer o seu direito de impugnação judicial aplicado os fundamentos previstos no art.99.º do CPPT<sup>60</sup>, suspendendo-se o prazo de caducidade de acordo com o n.º 7 do art.92.º da LGT. O direito de impugnação aplica-se sempre que exista correções quantitativas à matéria tributável do contribuinte, no entanto, como já referido as correções de natureza indireta têm possibilidade de pedido de procedimento de revisão prévio, só podendo as correções aritméticas e correções técnicas ser impugnadas após a consequente liquidação.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> O perito da AT é designado por peritos da Fazenda Pública com base na lista distrital e que é aprovada anualmente pelo Ministro das Finanças até 31 de março. As listas são organizadas por sectores de atividade económica (CAE) e em consonância com a qualificação de cada perito, sendo distribuídos de acordo com a data de entrada e a ordem nas listas, de acordo com os n.ºs 12 e 13 do art.91.º da LGT.

<sup>60</sup> Os fundamentos de impugnação podem ser: a) errada quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; b) incompetência; c) ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; d) preterição de outras formalidades legais.

<sup>61</sup> De acordo com Casalta Nabais (2016:351) as correções aritméticas consistem em meras correções de erros de cálculo nas declarações dos contribuintes de acordo com os arts.95.º-A a 95.º-C do CPPT. Já as correções técnicas têm lugar na avaliação direta com correções caracterizadas a gastos fiscais ou correções a valores de base contabilísticos necessários para apurar o lucro tributável no regime simplificado.

### **III. Análise Jurisprudencial dos Fatores Contabilísticos e Fiscais de Aplicação de Métodos Indiretos**

#### **5 Metodologia de Investigação**

Após uma descrição dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos e da consequente impossibilidade de comprovação, verificação e quantificação de forma direta e exata da matéria tributável, torna-se necessário o enquadramento dos aspetos metodológicos desta investigação. De acordo com Moreira (2007) a observação, as perguntas e a leitura são as três formas fundamentais para a realização de uma investigação.

Esta pesquisa é essencialmente qualitativa e utilizo como estratégia de investigação o estudo de caso. O caso de estudo é definido por Stanley *et al* (2007:139) como uma estratégia de investigação que implica investigação empírica de um fenómeno particular e contemporâneo no seu contexto real, utilizando múltiplas fontes de evidência. Segundo Yin (2009) num estudo de caso são fulcrais cinco componentes: as questões que orientam o estudo, o seu propósito, a unidade de análise, a ligação entre os dados adquiridos em correlação com o propósito da investigação, e consequentemente, as conclusões retiradas da interpretação dos dados recolhidos.

Neste sentido, a decisão de utilização do caso de estudo está normalmente associado à sua natureza exploratória, descritiva e interpretativa.

Assim, para estabelecer um conjunto de irregularidades e erros comuns encontrados na contabilidade, e que se apresentam como pressupostos legais para que a AT tenha legitimidade de aplicação de métodos indiretos, a análise jurisprudencial parece a mais indicada, uma vez que, conseguimos perceber de que forma os tribunais interpretam as leis fiscais e os procedimentos aplicados pela AT.

#### **5.1 Questões da Investigação**

O método de recolha de dados passa por análise da jurisprudência do Tribunal Central Administrativo (TCA). Neste com este estudo, pretendo responder às seguintes questões:

- 1. Quais os principais fatores contabilísticos e fiscais para aplicação de métodos indiretos de forma a determinar a real matéria tributável?**

## **2. De que forma avaliam os tribunais os fundamentos aplicados pela AT para avaliação indireta da matéria tributável? Dão provimento aos recursos ou declaram-nos improcedentes?**

Pretende-se com estas questões, estabelecer um conjunto de erros e irregularidades encontradas pela AT na contabilidade das empresas como fundamento de aplicação da avaliação indireta e compreender de que forma os tribunais interpretam esses motivos como base de aplicação de métodos indiretos.

### **5.2 Definição da Amostra**

Com se referiu no ponto 4.1, este trabalho tem como estratégia de investigação o caso de estudo, analisando a jurisprudência dos tribunais (TCA). Os Tribunais Centrais Administrativos são tribunais de 2.<sup>a</sup> instância que julgam os recursos interpostos. As suas decisões são publicadas no sítio <http://www.dgsi.pt/> e que são as Bases Jurídico-Documentais.

Neste sentido, farei alusão à organização judiciária fiscal em conformidade com a descrição feita por Casalta Nabais (2016:342-343) e que refere que os meios impugnatórios dos contribuintes são da competência dos tribunais fiscais, que integram na sua génese os tribunais administrativos e fiscais, que têm a sua disciplina orgânica no ETAF.

Desta forma, os tribunais fiscais dividem-se em três níveis: os Tribunais Administrativos e Fiscais- TAF, são tribunais de 1.<sup>a</sup> instância e as suas decisões não são publicadas. Dispõem de competência no domínio da justiça fiscal, isto é, da competência para julgar todas as questões jurídicas fiscais que não sejam da competência dos restantes tribunais fiscais como o TCA e STA, e a sua alçada é de €5000; o Tribunal Central Administrativo-TCA é um tribunal de segunda instância e a sua alçada é de €30.000; por fim o Supremo Tribunal Administrativo- STA, julga em 2.<sup>a</sup> instância de jurisdição administrativa com competência genérica para apreciar os recursos dos TAF (1.<sup>a</sup> instância) quando o fundamento seja exclusivamente de direito e a alçada seja superior do que a definida para o TCA.

De acordo com n.º1 do art.31.º do ETAF são considerados tribunais administrativos o TCA Sul, com sede em Lisboa, e o TCA Norte, com sede no Porto, pelo que esta será a base da nossa investigação.<sup>62</sup>

Segundo Lopes& Martins (2014:96), a jurisdição dos tribunais de 2.ª instância é de €30.000 e as decisões de valor superiores podem ser objeto de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

Assim, a seleção do número de acórdãos para permitir retirar conclusões relevantes, dadas as condicionantes deste trabalho será de quatro acórdãos, pelo que, a análise tem por base os fundamentos de aplicação dos métodos indiretos, as inúmeras irregularidades encontradas na contabilidade das empresas e de que forma os tribunais analisam esses argumentos. Os limites evidentes deste relatório será a análise de apenas quatro acórdãos. A análise de apenas quatro acórdãos deve-se ao limite de caracteres de escrita que é de 120.000, sendo um factor inibidor importante para desenvolvimento das questões de investigação, analisando-as de forma menos aprofundada.

### **5.3 Jurisprudência do Tribunal Central Administrativo**

A análise dos acórdãos passará por três passos: o primeiro é a descrição sumária do caso em impugnação; o segundo é a decisão do TCA e os motivos; por ultimo, o comentário sobre a decisão do TCA e a conseqüente enumeração das irregularidades evidenciada pela AT para aplicação de métodos indiretos.

#### **5.3.1 Acórdão do TCA Norte de 16-04-2015, Processo n.º 00450/13.2BECBR**

##### **I. Descrição do Caso**

A “P... PRODUTOS PIROTÉCNICOS LDA” é uma empresa que se dedica à comercialização por grosso de produtos pirotécnicos e foi alvo de uma ação de inspeção tributária que incidiu sobre os exercícios de 2009 a 2011. Em sede de ação inspetiva, verificou-se que o sujeito passivo apresenta um desvio significativo nas margens brutas de vendas declaradas para o exercício de 2009, 2010, 2011. Desta forma, a AT considerou que não se tratando de meras ilações retiradas da amostragem realizada (com base nos elementos disponibilizados pelo SP – SAFT, Ficheiro Normalizado de Exportação de

---

<sup>62</sup> Ver DL n.º 214-G/2015, de 02/10 que define o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF)

Dados criado pela Portaria n.º 321-A/2007, de 26/03 e documentos, facturas de compra e venda de mercadorias. sendo essa abrangência de 67,12% em 2009, 56,98% em 2010 e 39,26% em 2011, sobre o universo de produtos comercializados pela ora impugnante, correspondendo a um total de vendas amostradas a valor do SAFT, de respectivamente € 1.710.336,92, € 1.397.614,98 e € 816.363,19, não sendo a mesma mais abrangente, porque conforme resulta do Relatório de Inspeção, tendo o sujeito passivo sido notificado em 10/09/2012 na pessoa do seu TOC, para fornecer esses elementos/esclarecimentos não veio a fazer. Resultando um desvio entre os valores da margem bruta das vendas sobre o preço de custo declaradas pelo sujeito passivo e a margem bruta das vendas sobre o preço de custo obtido na amostragem, de 33,46% para 65,89% em 2009, 32,19% para 52,07 em 2010 e, 31,22 % para 57,87% em 2011.

Dada esta abrangência, os valores descritos demonstram uma capacidade contributiva superior à declarada. De acordo com as anomalias evidenciadas encontram-se reunidas as condições legais para a tributação por recurso a métodos indiretos designadamente previstas na alínea b) do art. 87º e alínea d) do art. 88º da LGT, de acordo com a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da Matéria Tributável. Foram evidenciadas as seguintes situações: 1) Desvio significativo entre a margem bruta de vendas; 2) Anomalias verificados nos inventários, designadamente discrepâncias, por vezes significativas de valorização de mercadorias; 3) Margens brutas, manifestamente desajustadas dos valores considerados normais da atividade;

## **II. A decisão do TCA Norte**

A divergência entre as margens declaradas e as da amostragem efetuada, bem como dos rácios do sector, muito embora na sua expressão quantitativa, não é suficiente para concluir pela “impossibilidade de comprovação e quantificação direta exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.”

Como tal, a AT deveria ter fundamentado em causa os dados da escrita do contribuinte, recolhendo factuais pertinentes que permitisse reconhecer com o mínimo de solidez e consistência, ou pela existência de operações à margem da contabilidade e escrita ou que os dados inscritos nessa contabilidade e escrita não

coincidiam com a realidade declarada. No entanto, não tendo a AT trilhado esse caminho, baseou-se unicamente nos critérios de divergência das margens brutas de venda, valendo-se de amostragens, as relatadas anomalias não assumem expressão suficientemente significativa. Neste sentido, o TCAN nega provimento ao recurso e confirma a sentença recorrida, já que a AT baseou-se unicamente no desvio da margem bruta declarada das vendas, com base numa amostragem baseada em elementos da escrita do próprio contribuinte não se fazendo acompanhar de qualquer outra factualidade relevante que permita pôr em causa a realidade dos elementos escriturados

### **III. Comentário ao acórdão**

No caso em concreto, o TAF de Coimbra considerou que os motivos em que a AT se baseou na decisão de determinação da matéria coletável através de métodos indiretos não constituem factos concretamente identificados através dos quais se revele uma capacidade contributiva superior à declarada, e por outro lado, não deu cumprimento à exigência de fundamentação nos moldes adequados para aplicação de métodos indiretos.

A avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta, e só pode ter lugar nos casos expressamente previstos na lei. Indicando o RIT que o recurso à avaliação indireta se baseou, de direito, na alínea b) do art.º87.º e na alínea d) do art.º88.º, da LGT, tem de conter a factualidade pressuposta nesses preceitos legais;

A “impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”, não está consistentemente fundamentada. Os “factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada” reportam-se a elementos diretamente constatáveis na esfera patrimonial do contribuinte e não a elementos obtidos por amostragem na qual se seleccionou uma parte da realidade que se pretende analisar. Como tal, a AT deveria ter fundamentado em causa os dados da escrita do contribuinte, recolhendo factualidades pertinentes que permitisse reconhecer com o mínimo de solidez e consistência, ou pela existência de operações à margem da contabilidade e escrita ou que os dados inscritos nessa contabilidade e escrita não coincidiam com a realidade declarada. Também neste sentido, o TCAN nega provimento ao recurso e confirma a sentença recorrida.

Assim, pode afirmar-se que pela exigência de uma especial fundamentação formal por parte da AT dos factos considerados para proceder à aplicação de métodos indiretos, ainda que tenha especificado o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do ato de inspeção, acresce uma fundamentação materialmente relevante. Não obsta a que se faça uma enumeração fundamentada dos factos, é necessário fazer uma demonstração quantitativa dos factos para fundamentar as conclusões apresentadas, isto é, deve existir uma correlação entre a veracidade dos factos e a adequação e valoração do suporte de atuação. De acordo com o TCA “Ora, a divergência constatada entre as margens declaradas e as da amostragem efectuada, bem como dos rácios do sector, pese embora a sua expressão quantitativa (vd. quadro comparativo a fls.7 do RIT), não é bastante para concluir pela “impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto. Para isso, a Administração Tributária teria de pôr fundadamente em causa os dados da escrita do contribuinte, recolhendo factualidade pertinente que lhe permitisse concluir, com um mínimo de solidez e consistência, ou pela existência de operações à margem da contabilidade e escrita ou que os dados inscritos nessa contabilidade e escrita não têm aderência à realidade.”.

A sentença refere também que, as situações descritas no relatório para justificar a aplicação de métodos indiretos foram: «i) Desvio significativo entre a margem bruta de vendas que se obtém com base nos valores declarados pelo sujeito passivo nos exercícios económicos de 2009, 2010 e 2011, e as efetivamente praticadas na empresa conforme se explicita no Anexo II; ii) Anomalias verificados nos inventários, designadamente discrepâncias, por vezes significativas de valorização de mercadorias, entre os valores de inventários sem motivos que o justifiquem (vide Anexo III); iii) Margens brutas, manifestamente desajustadas dos valores considerados normais da atividade.»

No que se refere aos desvios significativos entre a margem bruta de vendas que se obtém com base nos valores declarados pelo sujeito passivo nos exercícios de 2009, 2010 e 2011, e as aplicadas na empresa, não é um facto concretamente enumerado que explica uma capacidade contributiva significativamente superior à declarada, mas antes uma ilação que a AT retirou partindo de uma amostragem de produtos, de acordo como teor do relatório de inspeção tributária. De acordo com Sanches (1997) não se apresenta um método viável para a obtenção de resultados concretos, as margens de rentabilidade uma

vez que se baseiam em médias por vezes descontextualizadas face à realidade, “As *taxas média de rendibilidade por sector - apesar da insuficiência das nossas estatísticas - podem ser muito úteis para determinarem os alvos da fiscalização. Mas serão um paupérrimo instrumento para determinar sem mais, os lucros se o legislador remeter para elas como será tentado a fazer. São apenas media, com enormes desvios em relação aos casos concretos, irreduzíveis na sua individualidade.*”

No que respeita às “anomalias verificadas nos inventários”, não é possível compreender em que medida as variações negativas e positivas, demonstram uma capacidade contributiva significativamente superior à declarada e também não constituem um sinal exterior de riqueza como afirma a AT.

Assim, ainda que a AT tenha efetuado uma fundamentação de acordo com os preceitos legais, não se apresenta como base para dar provimento ao recurso interposto, pelo que o TCA procedeu corretamente ao concluir que, as liquidações impugnadas continham erros nos pressupostos de direito pela falta de fundamentação materialmente relevante para justificar a avaliação indireta por recurso a métodos indiciários.

### **5.3.2 Acórdão do TCA Sul de 14-04-2016, Processo n.º 08776/15**

#### **I. Descrição do Caso**

A Impugnante exerce a atividade de compra e venda de propriedades e foi objecto de uma ação de inspeção, face a uma denúncia realizada contra si, no âmbito da qual foi corrigida a matéria colectável com recurso a métodos indiretos. Tendo sido requerida a respectiva revisão matéria colectável em sede de comissão de revisão por unanimidade dos vogais manteve-se a quantificação. Neste contexto, a Recorrente impugnou as liquidações de IRC dos exercícios de 1994 e 1995 que foi julgada improcedente pelo TAF de Castelo Branco.

Não se conformando com a decisão, a recorrente C...,Lda. recorre agora da decisão do TAF para o TCA Sul alegando a nulidade da sentença ao concluir-se pela impossibilidade de a errónea quantificação da matéria tributável poder ser invocada como fundamento de impugnação quando há acordo entre os vogais, por violação do princípio da legalidade (art. 84.º, n.º 3 do CPT, DL 154/91), nulidade da sentença por omissão de pronúncia sobre o fundamento invocado de aplicação das normas da LGT à avaliação

indireta, Erro de julgamento porquanto não se encontra fundamentado os pressupostos para o recurso a métodos indiretos, não se indicando as normas, sendo inconstitucional a aplicação da lei “velha” face à vigência do art. 51.º do CIRC, e art.s 87.º e 88.º da LGT e Erro de julgamento uma vez que não se encontra fundamentado os critérios da quantificação de métodos indiretos a AT não invocou norma legal para o enquadramento dos critérios na avaliação sendo irrelevante o acordo entre os vogais ilegal o apuramento dos imóveis por métodos indiretos o que infringe o n.º2 do art.32.º da LGT.

No caso em apreço, os fundamentos legitimadores para o recurso à avaliação indireta, têm por base os indícios recolhidos pela AT em sede de ação inspectiva, a saber: 1) A existência de indícios fundados de que a contabilidade não reflete a totalidade das operações tributáveis (art. 51.º, n.º 1, al. d) CIRC); 2) A denúncia apresentada demonstra que houve simulação de valores quanto ao preço de venda da fracção 1.º Esq. do bloco A5 de ... na escritura celebrada em 05/09/94; 3) A escritura foi efectuada por 7.000.000\$00 quando na realidade o preço foi de 12.000.000\$00; 4)O sujeito passivo admitiu que assim aconteceu pois, após ter ocorrido a denúncia regularizou essa venda em mais 5.000.000\$00, através do documento interno n.º 315, de Dezembro de 1994); 5)Verificação de inexistência de correspondência entre os valores de venda e o tipo, localização ou a permissão dos andares; 6) Vendas por valores inferiores aos custos de produção/aquisição; 7) divergências entre os valores dos livros obrigatórios de Diário/Razão/Balancetes e Balanços e as declarações de rendimentos apresentada para o ano de 1994; 8) Não existe movimento da conta de Depósitos à Ordem, ainda que, as transações comerciais sejam feitas, em maior parte das vezes, por cheque ou transferência bancária; 9) A conta caixa apresenta saldos negativos até Agosto de 1994, o mesmo sucedendo nos meses de Janeiro e Dezembro de 1995.

## **II. Decisão do TCA Sul**

O TCA Sul negou provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida, ou seja, manteve-se a liquidação de IRC para o exercício de 1994 e 1995.

Desta forma, o TCA analisou os argumentos invocados pela recorrente de ilegalidade dos critérios usados para quantificação em relação à fundamentação do relatório de inspeção, entendendo que o critério se mostra adequado à situação ora em apreço. Concordou desta forma o TCA com os factos expostos pela AT, considerando que a sentença recorrida, não detém qualquer erro de julgamento, uma vez que, se demonstram

os fundamentos de quantificação por métodos indiretos utilizados pela AT, assim como a alusão ao disposto no n.º1, al.d) do art.51.º do CIRC, enquanto regime aplicável em consonância com a forma adequada como se evidenciou os critérios e cálculos utilizados para a quantificação.

### **III. Comentário**

No caso em apreciação a AT evidenciou um conjunto de erros e irregularidades na contabilidade, demonstrando que não merecia credibilidade suficiente para servir de base para refletir a verdadeira situação patrimonial.

Neste sentido, as várias irregularidades evidenciadas em sede de inspeção externa, motivada por uma denúncia feita por um comprador de um imóvel, levaram a AT a recorrer métodos indiretos. Da ação de inspeção foram encontradas as seguintes irregularidades:1) *a ausência de qualquer nexo de correspondência entre os valores de venda e o tipo, localização ou a pernilagem dos andares;* 2)*o facto de a contabilidade revelar vendas por valores Inferiores aos custos de produção/aquisição;*3) *as divergências entre os livros de contabilidade obrigatórios e as declarações de rendimentos apresentadas;*4) *a ausência de movimentação da conta "Depósitos à Ordem", pese embora as transações comerciais fossem efectuadas, na generalidade dos casos, por cheque ou transferência bancária;* 5) *o facto da conta "Caixa" apresentar saldos negativos até Agosto de 1994 e entre Janeiro de 1995 e Dezembro desse mesmo ano.*

Pelas irregularidades evidenciadas, a AT obteve indícios seguros para recorrer à avaliação indireta, uma vez que, a ação de inspeção teve origem numa denúncia contra a ora impugnante realizada por um comprador de uma fração, que demonstrou factos claros e evidentes de que a recorrente simulou os valores de compra e venda de frações.

Referente à *ausência de qualquer nexo de correspondência entre os valores de venda e o tipo, localização ou a pernilagem dos andares e o facto de a contabilidade revelar vendas por valores inferiores aos custos de produção/aquisição* facto é que se evidenciou não existir correspondência entre os valores de venda de frações e a pernilagem dos andares a AT partindo da denúncia de um comprador que referiu o valor da compra do imóvel, usou como critério de determinação dos valores de venda, o preço por m<sup>2</sup>, isto porque, se trata do imóvel relativamente ao qual o valor por m<sup>2</sup> é mais fidedigno. Neste sentido a AT calculando o preço por m<sup>2</sup> pode verificar que não existia

correspondência entre os valores das frações e as suas dimensões, já que, existiam frações com áreas menores com um valor de venda superior ou frações com áreas superiores e com um valor de venda inferior, o que se demonstrou desproporcional e um claro indício de que a contabilidade do contribuinte não refletia o lucro real.

Do fundamento alegado pela recorrente de as escrituras de compra e venda correspondem ao valor realmente praticado e que como tal têm valor probatório, o TCA considerou em conformidade com o aresto do TCAS de 23-11-2004, proferido no recurso n.º 04051/00 que *«Salvo o devido respeito, a Impugnante parece esquecer que os documentos autênticos só fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo, assim como dos factos que neles são atestados com base nas percepções da entidade documentadora. Ou seja, a escritura só tem força probatória plena no que concerne ao facto de os intervenientes terem declarado determinado preço para a compra e venda, mas não quanto ao facto de ser esse o preço realmente praticado (cfr. art. 371.º, n.º 1, do Código Civil (CC)). Assim, nada impedia que a AT, com base noutros elementos, designadamente os preços de mercado praticados no local e à época, concluísse não ser o preço declarado o realmente praticado.»* Neste sentido, o TCA considerou que não tendo feito a recorrente ónus da prova de que os preços realizados nas escrituras correspondem ao efetivamente realizados, nada impedia que a AT considerasse outros valores para os preços de venda, tal como fez, desde que devidamente justificada a não consideração dos preços declarados nas escrituras públicas.

Pelo exposto o recurso interposto pela recorrente não merece provimento, já que, os indícios recolhidos pela AT e explicados no relatório de inspeção são indícios suficientes para afirmar que a escrita do impugnante não merece credibilidade, que não reflete a exata situação patrimonial e os lucros efetivamente obtidos.

Por fim, encontra-se devidamente fundamentado e enumerado um conjunto de situações que levou ao recurso da avaliação indireta, tendo como pressupostos a presunção de que a contabilidade não reflete a totalidade das operações tributáveis, de acordo com o n.º1,al.d) do art.51.º do CIRC afastando a presunção de veracidade e não se verifica a invocada ilegalidade no apuramento de preços dos imóveis por métodos indiretos, nem a violação do n.º2 do art.39.º da LGT.

### 5.3.3 Acórdão do TCA Sul de 13-07-2016, Processo n.º 05241/11

#### I. Descrição do Caso

Na sequência da ação de inspeção tributária, a AT observou que a contabilidade da sociedade «CO..., LDA» ora recorrente, com alusão ao período de tributação de 2002 a 2004, não reflete a verdadeira situação patrimonial e que as fracções em causa nos autos foram adquiridas por valores superiores aos referidos nas escrituras de compra e venda. Consequentemente, a AT procedeu à correção do lucro tributável declarado e à liquidação adicional do IRC que considerou em falta.

Da ação de inspeção resultou o cruzamento entre as informações contidas nos atos notariais de escrituras de compra e venda de imóveis praticadas pelo sujeito passivo, e os valores declarados para efeitos de SISA e IRC, evidenciando divergências entre os valores declarados pelos compradores e os valores declarados pelo sujeito passivo.

As principais irregularidades detectadas foram: 1) Indício de subfaturação nas vendas fundamentou o pedido das contas bancárias; 2) Existência de duas Declarações modelo 22 de IRC do exercício de 2004, com valores diferentes, existência de várias declarações de rendimento; 3) Inexistência de contabilidade auxiliar, Inexistência de inventário físico das existências; 4) Determinação dos custos das existências vendidas sem documento de suporte; 5) Não terem sido contabilizadas em existências; 6) Inexistência de suportes de cálculo quanto à realização das existências em balanço ou às vendidas que documentem o inventário final ou custo das existências vendidas inviabilizando o conhecimento direto e exato dos valores envolvidos; 7) impossibilidade de quantificação direta e exata do custo das vendas das fracções vendidas e não contabilizadas, das existências indevidamente consideradas em Balanço uma vez que as fracções foram vendidas embora não contabilizadas como tal; 8) Contabilização da saída das existências e do custo das vendas da fracção A e que se reporta a 2001; 9) A matriz ... não foi movimentada nas entradas nem saídas das existências nos exercícios de 2001 a 2004, embora se operassem vendas de fracções relativas a este artigo matricial; 10) Inexistente controlo das fracções efetivamente vendidas e em existências por comparação com o sistema informático na componente património, a propriedade horizontal e escrituras realizadas o que correspondeu a desvios em quantidades e valores quer nas vendas quer nas existências, que poderia ter sido resolvido com a implementação de procedimentos de controlo, do movimento de entrada e saída das fracções; 11) Omissões às vendas dos

valores das escrituras realizadas em 2002; 12) Omissões às vendas face aos valores dos cheques emitidos, conforme meios de pagamento apresentados pelos adquirentes, comparativamente ao declarado em IRC e Sisa/IMT; 13) Omissões às vendas face aos valores apresentados comparativamente ao declarado em IRC, Meios de pagamento, cheques, identificados nos cruzamentos realizados com os extractos bancários, que serviram para pagamento das fracções que não correspondem ao declarado; 14) Omissões à contabilização do Custo das existências vendidas, de fracções efetivamente vendidas com escrituras realizadas e conseqüentemente omitidas para efeitos de resultado fiscal, Contabilização de existências, relativas a fracções já vendidas com escrituras realizadas e conseqüente sobrevalorização das mesmas com efeitos no resultado fiscal; 15) Os saldos negativos de caixa, são evidência duma clara falta de rigor contabilístico, constantes movimentações contabilísticas realizadas entre as contas de Suprimentos e de Caixa, sem os correspondentes fluxos reais.

A impugnante apresentou pedido de revisão da matéria tributável nos termos do 91.º da LGT, não tendo existido acordo entre os peritos intervenientes. Neste sentido competiu a órgão competente a fixação da matéria a ser tributada, reconhecendo as opiniões dos dois peritos. Dessa decisão resultou, manteve-se a matéria tributável fixada para 2004 de €1.883.129,81.

Notificada a ora impugnante, para liquidação do IRC e dos juros compensatórios, foi apresentada impugnação judicial no TAF de Lisboa, e que determinou improcedente mantendo-se a matéria tributável alvo de impugnação pela arguida.

## **II. Decisão do TCA Sul**

O TCA Sul negou provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida, ou seja, manteve-se a liquidação de IRC.

O TCA considerou que arrogando-se do direito à dedutibilidade de custos que diz terem sido desconsiderados pela AT, é sobre a ora impugnante que recai o dever de comprovação desses custos, recaindo sobre a AT o dever único de corrigir os custos por via da correção presumida, uma vez que, existem inúmeros proveitos a ser corrigidos quando ao número de imóveis vendidos e não documentados pelo valor real e à não contabilização desses valores. Dado que a recorrente não fez prova dos gastos desconsiderados é do parecer do TCA não dar provimento ao recurso, julgando-o

improcedente e mantendo-se a liquidação em IRC e subsequentemente os juros compensatórios relativamente a 2004.

### **III. Comentário**

Desde logo, como sabemos, o montante declarado como preço de compra/venda constante na escritura pública de compra e venda de imóveis pode ser afastado pela AT no âmbito do seu poder de correção de declarações dos contribuintes, desde que, subsistam indícios reais e seguros, que o mesmo não corresponde à realidade, sem necessidade de decisão judicial de nulidade desse negócio. Como igualmente sabemos, o ónus da prova para afastar esse preço declarado é da AT, enquanto facto constitutivo do seu direito à liquidação por montante diverso/superior ao declarado, tendo a liquidação de ser anulada quando esta não consiga alcançar.

Posto isto, vejamos de perto o discurso fundamentador da sentença recorrida: «Não resulta dos autos qualquer certeza ou prova de que a mão-de-obra e os materiais compreendidos nessas obras foram pagos à parte pelos compradores. Da não existência de qualquer factura ou documento dessas mesmas obras, dado que, não foram apresentados à AT nem no decurso da ação de inspeção, nem no procedimento de revisão da matéria tributável, nem juntos com a presente impugnação, afirmando as testemunhas inquiridas, que nunca possuíram qualquer documento.

Aliás, no âmbito das diligências encetadas vários dos adquirentes foram regularizar o pagamento de IMT e juntar cópia do contrato promessa de compra e venda no qual declararam o valor real, correspondente ao valor declarado na escritura e o valor das alegadas obras, bem como cópias dos cheques emitidos. Pelo que, os factos descritos, no seu conjunto, compõem indícios seguros de omissão de proveitos e de que a contabilidade não reflete o resultado efetivamente obtido.

Do cruzamento efectuado entre as escrituras públicas de venda dos imóveis e os valores declarados pelos compradores para efeitos de IMT bem como os cheques por estes emitidos e constantes do processo de Inspeção Tributária, revelam de forma clara a omissão de proveitos, possíveis de quantificar diretamente e que portanto deram lugar às correções técnicas descritas no Relatório, mas revelam também e sobretudo que os registos contabilísticos da impugnante não revelam a sua real situação patrimonial e tributária.

Tendo ficado demonstrada a subfacturação nas vendas, afigurou-se necessário aceder às contas bancárias dos sócios nas quais se atestou que reuniam depósitos de cheques passados em nome da sociedade, nunca registados na sua contabilidade, o que também por si só revela a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação do rendimento colectável de IRC.

No que respeita ao argumento invocado pela impugnante de que relativamente a algumas diferenças estas repercutir-se-iam em suprimentos efectuados pelos sócios, tal afirmação é desguarnecida de qualquer teor ou prova documental tendo em conta que dos elementos contabilísticos encontrados nos autos é impossível aferir tal facto. Tendo em conta a inexistência dos documentos de suporte e registos contabilísticos desses suprimentos na contabilidade ficou por explicar a diferença do valor/custo das obras em cada uma das fracções e devia tê-lo sido até porque não foi apresentada qualquer factura ou documento com competência de demonstrar a realização das alegadas obras de alteração/remodelações.

Não tendo sido apontadas, nem se encontrando, razões relevantes para o afastamento da decisão do TAF, sob recurso improcedem nesta parte as conclusões da alegação da recorrente.

Alegou, a recorrente, que o não lançamento contabilístico das operações, quer a nível dos proveitos, como sejam as escrituras públicas, quer a nível dos custos é da inteira responsabilidade do Técnico Oficial de Contas. O TOC tem por funções “planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possuam ou devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, respeitando as normas legais e os princípios contabilísticos vigentes, bem como das demais entidades obrigadas, mediante portaria do Ministro das Finanças, a dispor de técnicos oficiais de contas”, cabendo-lhe “assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal” destas entidades.

#### **5.3.4 Acórdão do TCA Norte de 12-05-2016, Processo n.º 03152/10.8BEPRT**

##### **I. Descrição do Caso**

A ora recorrente M..., LDA exerce a atividade de comércio por Grosso de Sucatas, CAE 51571 e encontra-se no regime normal mensal em sede de IVA. Em sede de ação

inspetiva efetuaram-se correções meramente aritméticas à matéria coletável para o exercício de 2000. As correções aritméticas à matéria tributável deram origem à liquidação adicional de IVA e juros compensatórios no valor global de €1.051.380,05. Neste sentido conclui-se que a entidade M...,Lda contabilizou faturas não correspondentes a qualquer transação comercial com os agentes neles referidos como seus emitentes, tendo-se procedido ao apuramento deduzido indevidamente de IVA no valor total €812.153,48, assim como à correspondente correção de IRC no resultado tributável de € 5.052.136,98.

Dos factos apresentados pela AT, competindo-lhe o ónus da prova das situações irregulares por ela enunciadas em sede de relatório de inspeção é apresentada a *«inexistência de estrutura e capacidade empresarial por parte dos emitentes das facturas suportada em indícios objectivos e consistentes, traduz uma probabilidade elevada de estas não titularem operações reais, ou seja, de que os apontados fornecedores efetivamente não venderam à Impugnante a sucata mencionada nas facturas por esta contabilizadas e em que tais entidades figuram como emitentes.»* Assim, pelo disposto no n.º3 do art.19.º do CIVA não pode deduzir-se imposto que resulte da simulação de operações ou de preço constante da fatura ou documentos equivalentes, pelo que a AT conclui que as faturas referentes à venda de sucatas não têm implícitas quaisquer transações reais entre os operadores económicos, considerando-se indevidamente deduzido o IVA.

Da impugnação da ora recorrente M...,Lda competindo-lhe o ónus da prova dos factos alegados em recurso, tal prova não foi feita, pelo que se julgou improcedente a impugnação judicial pelo TAF do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial tendo entendido que a AT recolheu como era de seu dever, todos os indícios de que as faturas não correspondiam a transações reais, e que a recorrente não tinha feito prova da veracidade das transações.

## **II. Decisão do TCA Norte**

O TCA Norte decidiu negar provimento ao recurso interposto pela ora recorrente M...,Lda e confirmar a sentença por ela recorrida. Os fundamentos da sua decisão tem por base o facto de a recorrente não ter feito prova como era de seu dever da veracidade das operações faturadas e que os fornecimentos eram autênticos, através de documentação física tais como registos contabilísticos ou meios de pagamento.

Neste sentido, ainda que em causa possam estar transações reais realizados entre os emitentes das faturas, recaindo sobre a impugnante o ónus da prova e como tal não foi feito, a impugnação foi negada.

### **III. Comentário**

Como já foi referido do ato de inspeção tributária resultou correções meramente aritméticas ao exercício de 2000 num valor global de €1.051.380,05, concluindo-se que as faturas contabilizadas não correspondem a transações reais. De acordo com o n.º3 do art.19.º do CIVA as faturas dos emitentes contabilizadas pela ora impugnante, não correspondem a transações reais, pelo que, foi indevidamente deduzido o IVA nelas mencionado. A impugnante não se satisfazendo com a decisão do TAF do Porto, de que a AT recolheu como era da sua competência indícios fortes de que as faturas emitidas eram faturas falsas, vem agora impugnar para o TCA afirmando que, os indícios recolhidos pela AT para concluir que as faturas são falsas e que o IVA foi deduzido indevidamente são insuficientes.

A primeira questão do acórdão trata saber se o tribunal errou ao considerar que os indícios reunidos pela AT eram suficientes para demonstrar a falsidade das faturas. Neste sentido quando a AT desconsidera as facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do art.74.º da LGT, compete-lhe prova de que estão verificados as legais que legitimem a sua atuação. De acordo com o TCA, a AT não necessita demonstrar a falsidade das faturas falsas, bastando-lhe evidenciar de forma fundamentada e consistente, a elevada probabilidade da simulação e conseqüente falsificação das operações referidas nas faturas, e que terá de ser suficientemente forte para afastar a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes na contabilidade, de acordo com o art.75.º da LGT. Assim, como é visível no acórdão, a AT fez prova de que os indícios denunciados correspondem à simulação de operações por faturas falsas, tendo-lhe bastando provar a factualidade que levou a não aceitar a dedução de imposto e (i)materialidade das transações subjacente às facturas emitidas e, conseqüentemente, à conclusão de dedução indevida de IVA pelo sujeito passivo.

Desta forma, o ónus da prova passa para o contribuinte agora impugnante que deve fazer prova da materialidade das operações. Como se pode verificar, a ora recorrente limitou-se a por em causa a prova feita pela AT, aludindo o n.º1 do art.100.º do CPPT.

Assim é do parecer do TCA que *compete ao contribuinte o ónus da prova dos factos que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto, de acordo com o n.º3 do art.19.º do CIVA, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art.100.º do CPPT não tem qualquer aplicação. Não sendo feita qualquer prova materialmente relevante pela ora recorrente, de forma a demonstrar que as operações faturadas e os fornecimentos daqueles sujeitos são autênticos, resulta a improcedência do recurso mantendo-se a decisão recorrida.*

## **6 Jurisprudência- Análise dos erros e irregularidades**

Da análise aos acórdãos do TCA Sul e Norte foi possível evidenciar um conjunto de irregularidades e erros mais comuns encontrados na contabilidade das empresas e que levam ao seu afastamento, tendo por base a aplicação de métodos indiretos de acordo com os arts.87.º e 88.º da LGT para o apuramento do rendimento real. A tributação por métodos indiretos dá primazia a outros elementos que não a contabilidade e as declarações dos contribuintes, uma vez que, esses se encontram descredibilizados pelas irregularidades evidencias durante as ações de inspeção.

Neste sentido, a base de determinação do rendimento real passa a ser os critérios estabelecidos no art.90.º da LGT. No entanto, os critérios indicados na LGT não são suficientemente claros quanto ao que se pode compreender por indicadores de impossibilidade de determinação direta e exata da matéria, existindo alguma tensão entre os fundamentos aplicados pela AT e os fundamentos que são aceites pelos tribunais fiscais.

Assim, se existir uma correlação entre os factos relatados pela AT e indícios provados e as suas consequências, é um passo para que se possa fundamentar uma condenação, isto é, as provas indiciárias apresentadas devidamente valoradas são suficientes para dar credibilidade suficiente, e assim os tribunais decidirem a favor da AT.

No entanto, nem sempre o TCA considera estar reunidos os pressupostos de aplicação de métodos indiretos. Pelo que, para a AT nos casos de existência de vários erros e irregularidades como se pode verificar pela análise aos acórdãos é o fundamento de aplicação de avaliação indireta.

Os fatores contabilísticos e fiscais enumerados pelos acórdãos foram:

	<b>Erros e irregularidades detetados</b>
<b>Rendimentos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Vendas por valores inferiores aos custos de produção/aquisição;</li> <li>• Omissões às vendas;</li> <li>• Subfacturação nas vendas;</li> <li>• Vendas não contabilizadas;</li> <li>• Preços de venda diferentes de bens com características idênticas;</li> </ul>
<b>Gastos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Omissões à contabilização do custo das existências vendidas;</li> <li>• Inexistência de contabilidade auxiliar;</li> <li>• Inexistência de documentação de suporte;</li> <li>• Dedução indevida de IVA;</li> <li>• Simulação de operações e dos preços constantes das faturas ou documentos equivalentes;</li> </ul>
<b>Meios financeiros</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Saldos negativos de caixa;</li> <li>• Movimentos bancários (por depósito, transferências e pagamentos em TPA) não correspondentes ao declarado;</li> <li>•</li> </ul>
<b>Documentos de suporte das operações e rendimentos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Documentos meramente internos;</li> <li>• Movimentações contabilísticas realizadas sem corresponder a fluxos reais;</li> <li>• Inexistência de suportes de cálculo quanto à realização das existências em balanço ou às vendas que documentem o inventário final;</li> <li>• Determinação dos custos das existências vendidas sem documento de suporte;</li> <li>• Existência de declarações Modelo 22 do CIRC com valores diferentes;</li> <li>• Faturas referentes a vendas sem qualquer transação real associada;</li> <li>• Faturas falsas;</li> <li>• Divergência entre os livros de contabilidade obrigatórios e as declarações de rendimentos</li> </ul>
<b>Inventários</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inexistência de inventário físico das existências;</li> </ul>
<b>Rácios de atividade</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desvio significativo entre a margem bruta de vendas;</li> <li>• Margens brutas manifestamente desajustadas dos valores considerados normais da atividade;</li> </ul>
<b>Correspondência entre os bens vendidos e os seus preços de mercado</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inexistência de correspondência entre os valores de venda e o tipo, localização ou pernilagem dos andares;</li> <li>• Anomalias verificados nos inventários (significativa discrepância entre a valorização de mercadorias);</li> </ul>

**Imagem 3, Fonte: Elaboração Própria**

Associados a estes indícios, se existir uma fundamentação dos pressupostos legalmente aplicados, em grande parte dos casos os tribunais dão legitimidade à AT de aplicação de métodos indiretos.

#### IV. Conclusões Finais

Da elaboração deste relatório podemos retirar as seguintes conclusões: a) as empresas são tributadas pelo rendimento real; b) a determinação do rendimento real tem como base as declarações dos contribuintes, apoiadas nos registos contabilísticos; c) sempre que se demonstrem erros e irregularidades na contabilidade que não possam ser supridas por meras correções técnicas, procede-se à avaliação indireta por métodos indiretos como referem os arts. 87.º e 88.º da LGT.

A aplicação de métodos indiretos tem como fundamento a tributação com base em indícios e presunções para a obtenção do rendimento real. Tanto na avaliação direta como na avaliação indireta estamos perante o princípio da tributação por rendimento real, o que varia entre os dois métodos de avaliação é o grau de confiança que os elementos disponibilizados pelo contribuinte têm para a AT.

A avaliação indireta como se disse tem por base o rendimento real presumido e tem um carácter subsidiária à avaliação direta, sendo segundo Bastos *in Fisco*, 82-83 (1997:121) uma matéria coletável de segunda linha a utilizar quando o rendimento real e efetivo não poder ser calculado por critérios diretos.

Neste sentido, para a aplicação da avaliação indireta da matéria tributável a AT deve em concordância com o lei, exercer uma adequada fundamentação considerando todos os pressupostos de aplicação de métodos indiretos e que sirvam de base para legitimar os procedimentos aplicados. Também assim os tribunais fiscais consideram que, só se legitima a aplicação de métodos indiretos, quando a AT faça ónus das provas e indícios que enuncia no relatório final de inspeção, e estejam reunidos os pressupostos de utilização da avaliação indireta.

Da análise jurisprudencial, pode-se verificar que nem sempre os tribunais estão de acordo com os pressupostos aplicados pela AT e que servem de base para aplicação de métodos indiretos, decidindo nessas situações a favor dos contribuintes. No entanto foi possível enumerar um conjunto de irregularidades e erros que são visíveis na contabilidade e que a AT utiliza para legitimar as suas ações, são por exemplo, as margens de comercialização negativas, documentos sem forma legal ou a inexistência de documentos de suporte, saldos credores de caixa, gastos elevados em comparação com as vendas, faturas falsas etc.

Todos estes indícios são a clara evidência de que ainda que as empresas possam ter a contabilidade organizada de acordo com o sistema de normalização contabilística, não reflete a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte, evidenciando situações de irregularidades e erros que na grande parte dos casos tem uma natureza proveniente de comportamentos ilícitos com vista a omitir rendimentos. Assim, compete à AT evidenciar as situações que conduziram ao afastamento da avaliação direta e que impossibilitam a quantificação da matéria coletável de forma exata.

O presente relatório de estágio no entanto detém algumas limitações, sendo o reflexo de não existir um aprofundamento da matéria em estudo. Essas limitações passam pela complexidade do tema e pela restrição à análise de apenas quatro acórdãos dado que não permitem obter uma resposta universal dos pressupostos contabilístico-fiscais que os tribunais consideram válidos para a aplicação de avaliação indireta, retirando-se apenas algumas deduções.

## **Bibliografia**

- Códigos Tributários* (11.<sup>a</sup> ed.). (2016). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Amaral, D. F. (2004). *Curso de Direito Administrativo* (Vol. II). Coimbra: Almedina.
- Canedo, J. M., Guedes, O., & Monteiro, A. I. (2007). *Manual de Auditoria Tributária* (Vol. I). Direção Geral dos Impostos (DGCI).
- DGCI. (2013 e 2014). *Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira*. Coimbra.
- Esteves, A., Cardoso, A., Carvalho, A., Bareira, A., Magalhães, A., Cunha, A., et al. (2016). *Lexit - Codigos Comentados & Anotados- LGT-* Edição 2016. Porto: Ginocar Produções.
- Finanças, A. T.-M. (22 de 01 de 2015). *Plano Estratégico 2015-2019*. Obtido em 23 de 01 de 2016, de [www.portaldasfinancas.gov.pt:88337E6C3152/0/Plano\\_Estrategico\\_AT\\_2015\\_2019.pdf](http://www.portaldasfinancas.gov.pt:88337E6C3152/0/Plano_Estrategico_AT_2015_2019.pdf)
- Gonçalves, S. C. (Janeiro- Março de 2011). *Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das demonstrações financeiras em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240,NCRF 20)*. Obtido em 29 de Abril de 2016, de Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/Auditoria.pdf>
- Lopes, C. M., & Martins, A. (2014). *A Tributação por Métodos Indiretos: Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos contabilístico-fiscais*. Coimbra: S.A, Edições Almedina.
- Martins, A. (2016). O Contributo Testemunhal em questões fiscais: uma perspetiva económica sobre reorganizações empresariais e preços de transferência. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* (Vol. VIII, pp. 218-247). Edições Almedina .
- Martins, A., & Sá, C. (Fevereiro de 2015). *Accounting errors, financial information and presumption base taxation: the Portuguese case*. (E. Húmus, Ed.) Obtido em 30 de Abril de 2016, de OBEGEF – Observatório de Economia e Gestão de Fraude: <http://www.gestaodefraude.eu/wordpress/wp-content/uploads/2015/02/wp034.pdf>
- Nabais, J. C. (1998). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal* (9.<sup>a</sup> ed.). Coimbra: Almedina.

- Oliveira, M. E., Gonçalves, P. C., & Amorim, P. d. (2006). *Código de Procedimento Administrativo Comentado* (2.<sup>a</sup> Edição ed.). Coimbra: Almedina.
- Pires, E. B. (2011). *A individualização da Sociedade Moderna*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Portaria n.º 320-A/2011, de 30 de Dezembro. (s.d.). Obtido em 8 de março de 2016, de Portal das Finanças: [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=1590&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1590&tabela=leis)
- Sanches, J. (11 de janeiro de 1997). Conferência "Sistema e Reforma Fiscal: Que Evolução". In *Fisco N.º 82/83* (pp. 109-122). Figueira da Foz.
- Sanches, J. S. (2000). Um direito do contribuinte à tributação indireta? In *Revista Fiscalidade n.º 2* (pp. 123-128). Instituto Superior de Gestão.
- Santos, A. R., Sepúlveda, A. F., Bergamaschi, E. T., Previati, M. R., Fernandes, R. M., & Camacho, R. (2006). *Erros e Fraude em Auditoria e o Posicionamento do Auditor*. Obtido em 29 de Abril de 2016, de [http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais\\_2006\\_arquivo\\_22.pdf](http://www.dcc.uem.br/semana2006/anais2006/Anais_2006_arquivo_22.pdf)
- Santos, H. L. (2016). O recurso aos métodos indirectos de avaliação da matéria colectável e a prova indiciária em processo penal tributário. In *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* (Vol. VIII, pp. 132-163). Edições Almedina S.A.
- SNC: *Sistema de Normalização Contabilística* (5.<sup>a</sup> ed.). (s.d.). Porto Editora.
- Taborda, D. M., & Almeida, B. J. (24 a 26 de Novembro de 2004). A Fraude como Problemática Central nas Diferenças de Expectativas em Auditoria. *X Congresso Contabilidade: Relato financeiro e responsabilidade social*. Lisboa.

**Jurisprudência in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt):**

Acórdão do TCA Norte de 16-04-2015, Processo n.º 00450/13.2BECBR

Acórdão do TCA Sul de 14-04-2016, Processo n.º 08776/15

Acórdão do TCA Sul de 13-07-2016, Processo n.º 05241/11

Acórdão do TCA Norte de 12-05-2016, Processo n.º 03152/10.8BEPRT

Acórdão do TCA Norte de 14-04-2016, Processo n.º 04689/04

Acórdão do TCA Sul de 11-05-2004, Processo n.º 00878/03

Acórdão do TCA Sul de 02-06-2009, Processo n.º 02803/08

Acórdão do TCA Sul de 04-05-2010, Processo n.º 03903/10

Acórdão do TCA Sul de 03-07-2012, Processo n.º 04397/10

**Sítios Web:**

<http://www.dgsi.pt/> :Bases Jurídico-Documentais

<https://www.portaldasfinancas.gov.pt> : Portal das Finanças

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E245BDAE-D856-4186-A950-F0BE649869DF/0/Plano\\_Estrategico\\_Combate\\_Fraude\\_Fiscal\\_Aduaneira\\_2015\\_2017.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E245BDAE-D856-4186-A950-F0BE649869DF/0/Plano_Estrategico_Combate_Fraude_Fiscal_Aduaneira_2015_2017.pdf): Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras (2015-2017)

<http://www.saldanhasanches.pt/> : Artigos e Publicações Periódicas

[https://books.google.pt/books?id=4ae2DAAQBAJ&pg=PT529&lpg=PT529&dq=lei+geral+tribut%C3%A1ria+comentada+e+anotada+2015+online&source=bl&ots=LACpDY\\_Y-R&sig=UxhvDybIzNX6SgVjdx146HiOWIM&hl=pt-PT&sa=X&ved=0ahUKEwiBnpHzxZPOAhWoJ8AKHQVACr4Q6AEISTAI#v=onepage&q&f=false](https://books.google.pt/books?id=4ae2DAAQBAJ&pg=PT529&lpg=PT529&dq=lei+geral+tribut%C3%A1ria+comentada+e+anotada+2015+online&source=bl&ots=LACpDY_Y-R&sig=UxhvDybIzNX6SgVjdx146HiOWIM&hl=pt-PT&sa=X&ved=0ahUKEwiBnpHzxZPOAhWoJ8AKHQVACr4Q6AEISTAI#v=onepage&q&f=false) : LGT 2016- Anotada & Comentada

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio\\_de\\_Combate\\_a\\_Fraude\\_e\\_Evasao\\_Fiscal\\_2015\\_GS\\_EAF.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/96FF1024-48D8-43AF-AFF3-0A2ABB6D6C5B/0/Relatorio_de_Combate_a_Fraude_e_Evasao_Fiscal_2015_GS_EAF.pdf) : Relatório de atividades desenvolvidas – Combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras (2015)

<http://www.publico.pt/opiniao/jornal/combater-o-tax-gap-24298316> : Combater o “*tax gap*”