

Avaliação Indireta da Matéria Tributável pela Administração Tributária

António de Sousa Ferreira

- ✚ Inspeção Tributária, a exercer funções na Direção de Finanças de Braga, desde o ano 2000;
- ✚ Técnico Oficial de Contas, inscrito na OTOC, exercendo efetivamente entre o ano 1995 e 2000;
- ✚ Licenciado em Contabilidade pelo Instituto Politécnico do Porto, em 1997;
- ✚ Pós-graduado em Direito Fiscal pela FDUP, em 2007;
- ✚ Curso de Especialização do Mestrado em Direito; Ramo: Ciências Jurídico-Económicas, Pela FDUP, em 2009.

Instituição de ensino:

Faculdade de Direito da Universidade do Porto
Rua dos Bragas, 223
4050 123 Porto
Portugal

Orientação:

Professora Doutora Glória Teixeira

Tese de dissertação para finalização do ciclo de estudos conducentes ao grau de Mestre.
(Regulamento do ciclo de estudos conducente ao grau de mestre em Direito pela Faculdade de Direito da
Universidade do Porto)

Ano Letivo de 2012/2013

RESUMO

Com este estudo pretende-se tratar a avaliação da matéria tributável no sistema tributário português, quando essa avaliação não é possível de acordo com os critérios próprios de cada tributo, por ser violado o dever de colaboração dos sujeitos passivos quanto ao correto cumprimento das suas obrigações declarativas.

Trata-se de uma avaliação por iniciativa da administração tributária, efetuada a partir de indícios ou presunções, sendo um instrumento de combate à evasão fiscal, de aplicação subsidiária e excepcional à avaliação direta, nos casos expressamente previstos na lei, ou seja, quando o combate à evasão fiscal não pode fazer-se com base nos critérios próprios de cada imposto.

A avaliação indireta, nos termos que nos propomos abordar nesta dissertação, surge como instrumento legal ao dispor da administração tributária conducente ao apuramento da verdade material em matéria tributária, quando tal verdade é impossível de alcançar através dos métodos da avaliação direta.

A avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa da administração tributária, não sendo desejada, é uma necessidade face aos fenómenos de evasão fiscal resultantes de situações de incumprimento das obrigações declarativas por parte dos contribuintes.

Palavras-chave:

Avaliação indireta da matéria tributável; métodos indiretos.

ABSTRACT

With this study we intend to treat the taxable assessment of the Portuguese tax system, when that assessment is not possible according to the discretion of each tax because it violated the duty of cooperation from taxpayers regarding the proper greetings of their reporting obligations.

This is an assessment of tax administration initiative, made from evidence or presumptions, and a tool for combating tax evasion, subsidiary and exceptional application to the direct assessment in cases expressly provided by law, ie, when the combat tax evasion can not be made based on the criteria for each tax.

The indirect assessment, in terms that we intend to address in this thesis emerges as a legal instrument available to the tax administration leading to the clearance of material fact in tax matters, when it is actually impossible to achieve through the methods of direct measurement.

The indirect assessment of the taxable amount on the initiative of tax administration, it is not desired, it is a necessity given to the phenomenon of tax evasion resulting from situations of breach of reporting obligations by taxpayers.

Key-words:

Evaluation of the indirect tax base; indirect methods.

PREFÁCIO

A elaboração da presente dissertação tem como propósito dar cumprimento ao Regulamento do Ciclo de Estudos Conducente ao Grau de Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade do Porto na área de especialização em Ciências Jurídico-Económicas.

A opção pelo tema “Avaliação Indireta da Matéria Tributável pela Administração Tributária” deve-se à percepção que tive da falta de estudos abrangentes e atualizados na perspetiva que me proponho analisar.

O tema é discutido, e pouco, a nível interno por alguns órgãos da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente, ligados à inspeção tributária. Fora da administração tributária, a sua análise vem ganhando espaço, mas a abordagem é muito baseada na perspetiva dos impostos sobre o rendimento, como método de avaliação regra ou normal e de simplificação no combate à evasão fiscal, quando a minha perspetiva é uma abordagem de âmbito geral quanto aos tributos e enquanto método de avaliação subsidiário e excecional face à regra da avaliação direta.

Abordarei o tema dentro dos limites do dever de confidencialidade e sigilo profissional e fiscal a que estou obrigado (artigos 64º da LGT e 22º do RCPIT). Não vou poder escrever tudo o que sei, designadamente, quando o que sei possa colidir com os deveres profissionais que referi.

Para além de dar cumprimento ao Regulamento conducente ao grau de mestre, este trabalho constitui para mim um duplo desafio: (i) aproveitar a formação e experiência adquirida enquanto Técnico Oficial de Contas e responsável pela regularidade contabilística e fiscal de sujeitos passivos, e agora como Inspetor Tributário na verificação do correto cumprimento das obrigações tributárias dos sujeitos passivos e, (ii) explorar uma área do direito fiscal em que o jurídico e o económico estão profundamente vinculados.

Sendo a minha formação base em Contabilidade (área das ciências económicas), sinto-me profundamente recompensado pela oportunidade que tive de estudar e conviver com colegas de mestrado maioritariamente da área de direito. A minha satisfação remonta já ao tempo em que frequentei as aulas de pós-graduação nesta FDUP, circunstância porque posteriormente vim a frequentar o mestrado.

Conheci a Professora Glória Teixeira aquando da frequência da pós-graduação em Direito Fiscal, ano letivo de 2006/2007, e registei o enorme interesse e entusiasmo que

manifestava pelas questões da fiscalidade, pelas quais também tenho uma paixão natural que não advém exclusivamente de razões de ordem profissional. Estou-lhe grato pelo facto de ter aceite a orientação da minha dissertação, e pessoalmente, só lamento não ter podido participar e cooperar de forma mais assídua neste processo. A fiscalidade é uma área em permanente mutação, pelo que é imperiosa uma aprendizagem contínua, e no futuro não faltarão oportunidades para podermos partilhar conhecimentos.

Um agradecimento para o Dr. João Paulo Guimarães que, logo no início do processo conducente à elaboração desta dissertação de mestrado, manifestou a sua disponibilidade para me ajudar na elaboração da mesma, e as poucas reuniões que tivemos foram muito úteis no que se refere a sugestões na estruturação do trabalho. Mais uma vez, só tenho a lamentar não ter aproveitado melhor a disponibilidade manifestada.

Razões de ordem profissional, levaram-me a suspender os trabalhos de elaboração da dissertação em 2010, e depois foi recomeçar tudo de novo.

O esforço para a conclusão deste trabalho implicou alguns sacrifícios pessoais, que foram recompensados pelo quanto descobri que me faltava saber sobre o tema. O tempo que despendi afastou-me ligeiramente das pessoas que me são mais queridas, nomeadamente, a família e amigos mais próximos, mas nada que não seja compreendido e possa ser rapidamente recuperado.

Uma palavra muito especial para os meus colegas e amigos de trabalho. Parte do que aqui escrevi resulta em muito das discussões que temos à volta das controvérsias dos métodos indiretos. São essas discussões que enriquecem os nossos conhecimentos.

Não posso esquecer a instituição para a qual me orgulho de trabalhar – a Autoridade Tributária e Aduaneira. Não tivesse chegado a esta casa, e muito provavelmente não teria elaborado esta dissertação.

“Verdade é a relação total de conhecimento entre o sujeito e o objeto.

Concluimos que no direito, como nas ciências em geral, não buscamos a verdade, que seria a relação total de conhecimento entre o sujeito e o facto a ser desvendado, porque esse não é o conceito da fenomenologia. Assim, buscamos a manifestação do evento, como uma identidade suficiente entre o ocorrido e o que será relatado em linguagem própria do direito, porque somente essa tarefa é possível.

Para que exista um sistema de direito eficaz, é preciso trabalhar com formas possíveis, que possibilitem decisões. A busca da verdade, por ser uma tarefa contínua e infinita, não possibilita a finalização e assim não tornaria o direito possível.

A verdade em essência, por ser inatingível, é parâmetro suficiente para evitar que tomemos por absolutamente verdadeiros quaisquer enunciados, mesmo os científicos.”

Susy Gomes HOFFMANN

Índice

I – Introdução.	1
II – Breve cronologia do sistema fiscal português: século XX até ao procedimento de avaliação indireta consagrado na LGT.	3
II.1 – Breves notas sobre o imposto.	3
II.2 – O sistema fiscal português durante o século XX: até às reformas fiscais de 1984-1991.	4
II.3 – A avaliação indireta da matéria tributável na reforma fiscal de 1984-1991.	6
II.4 – A avaliação indireta da matéria tributável na Lei Geral Tributária (LGT).	11
II.5 – Referência à avaliação indireta nos atuais códigos tributários.	22
III – Os Fundamentos constitucionais e tributários da avaliação indireta da matéria tributável.	23
III.1 – A avaliação indireta da matéria tributável e o carácter fiscal do Estado português.	23
III.2 – Limites constitucionais da tributação.	25
III.3 – O princípio da capacidade contributiva.	28
III.4 – O princípio da tributação pelo rendimento real.	29
IV – A Autoridade Tributária e Aduaneira.	32
IV.1 – O procedimento de inspeção tributária.	33
V – O procedimento de Avaliação indireta da matéria tributável.	42
V.1 – Factos e matéria tributável determinados por indícios e presunções.	42
V.2 – Pressupostos.	47
V.2.1 – Regime Simplificado.	49
V.2.2 – Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.	51
V.2.3 – A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica.	58
V.2.4 – Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos.	59
V.2.5 – Evidência de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais ou despesa não justificados, incluindo liberalidades.	60
V.3 – Critérios de determinação da matéria tributável por métodos indiretos.	64
V.3.1 – Critérios de determinação da matéria tributável – artigo 90.º da LGT.	64
V.3.2 – Critérios de fixação do rendimento tributável – n.º 4 e 5, do artigo 89.º-A da LGT.	68
V.3.2.1 – Relevância da justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna.	71
V.3.2.2 – Sobreposição da alínea d) e f), do n.º1, do artigo 87.º da LGT – sua compatibilidade.	73
V.3.2.3 – Interpretação do alcance e limite da terminologia “rendimento tributável a enquadrar no ano em causa e nos três anos seguintes”.	75
V.3.2.4 – Extensão do ónus da prova à origem da fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.	81
V.4 – Procedimentos de Revisão.	83
V.5 – Recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna.	91
V.6 – Competência e ónus da prova no procedimento de avaliação indireta.	93
V.7 – Fundamentação do ato de fixação da matéria tributável por métodos indiretos.	95
VI – As infrações tributárias, os crimes fiscais e o carácter não sancionador da avaliação indireta.	99

VII – Garantias impugnatórias dos sujeitos passivos.	103
VII.1 – Procedimento Tributário: Reclamação graciosa, recurso hierárquico e revisão dos atos tributários.	105
VII.2 – Processo Judicial: Impugnação judicial.	107
VII.3 – Outros meios processuais tributários.	114
VIII – A contabilidade e auditoria tributária: relação com a avaliação da matéria tributável.	115
VIII.1 – Referências à contabilidade em diversos diplomas.	116
VIII.2 – A auditoria tributária.	119
VIII.3 – A perspetiva da OCDE na abordagem aos métodos indiretos de aferição do rendimento.	123
VIII.3.1 – Perspetiva do CTPA sobre o papel das auditorias tributárias nos métodos indiretos.	124
IX – A derrogação do sigilo bancário na avaliação indireta da matéria tributável.	129
IX.1 – Valores que justificam o sigilo bancário e a sua derrogação.	130
IX.2 – Atribuições da AT para derrogação do sigilo bancário no âmbito da avaliação indireta.	136
IX.3 – Pedido de autorização da administração tributária, e Recurso da decisão da administração tributária pelos visados.	141
X – Formas de avaliação direta análogas com os métodos indiretos.	142
XI – Direito comparado.	148
XII – Combate à evasão fiscal e economia informal.	152
XIII – Conclusões.	159
BIBLIOGRAFIA	168

Índice de quadros

Quadro I	Resumo das normas tributárias com referência à avaliação indireta.	22
Quadro II	Resumo dos limites constitucionais da tributação.	26
Quadro III	Esquema do procedimento externo de inspeção tributária.	39
Quadro IV	Resumo dos pressupostos, quantificação e meio de reação na avaliação indireta.	47
Quadro V	Quadro resumo dos pressupostos dos incrementos patrimoniais não justificados.	61
Quadro VI	Resumo dos critérios de quantificação previsto no artigo 90.º da LGT.	65
Quadro VII	Razões de facto e de direito, situação declarativa e critérios de quantificação.	69
Quadro VIII	Resumo das garantias impugnatórias administrativas.	104
Quadro IX	Resumo das garantias impugnatórias judiciais.	104
Quadro X	Resumo da relação entre a impugnação e o pedido de revisão da matéria tributável.	109
Quadro XI	Resumo das normas e diplomas fiscais com referência à contabilidade.	116
Quadro XII	Métodos de avaliação indireta por país.	128
Quadro XIII	Regimes de avaliação da matéria tributável	147

Índice de gráficos

Gráfico I	N.º de habitantes por Inspetor Tributário em vários países da OCDE.	36
Gráfico II	Economia informal em percentagem do PIB – OCDE.	153
Gráfico III	Economia paralela em Portugal – OBEGEF.	154

Abreviaturas

Ac.	Acórdão
AF	Administração Fiscal
AT	Administração Tributária
ATA	Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	Código Civil
CCA	Código da Contribuição Autárquica
CIJE	Centro de Investigação Jurídico-económica
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
CIS	Código do imposto do selo
COTEC	Associação Empresarial para a Inovação
CPA	Código do Processo Administrativo
CPCI	Código de Processo da Contribuições e Impostos
CPC	Código do Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CRP	Constituição da Republica Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DGCI	Direção Geral dos Impostos
DL	Decreto-Lei
DR	Decreto Regulamentar
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
EU	União Europeia
FMI	Fundo Monetário Internacional
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto municipal sobre Transmissão onerosa de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares
IES	Informação Empresarial Simplificada
IS	Imposto do Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	Lei Geral Tributária
MF	Ministério das Finanças
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OE	Orçamento de Estado
PIB	Produto Interno Bruto
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
RJIFNA	Regime Jurídico das Infrações Fiscais não Aduaneiras
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo do Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
PME	Pequena e Média Empresa
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
Vol.	Volume

I – Introdução.

O objetivo deste trabalho é proporcionar uma visão clara e acessível do fenómeno da avaliação indireta da matéria tributável no sistema tributário português. Para o cumprimento de tal desígnio, o trabalho divide-se em treze capítulos, abordando o tema em diversas vertentes.

O Capítulo II da dissertação faz uma abordagem superficial da evolução do sistema fiscal português durante o século XX, até à avaliação indireta da matéria tributável na Lei Geral Tributária atualmente vigente no nosso sistema fiscal, que se funda na reforma fiscal de 1986-1991. De um sistema fiscal inicial marcado por um forte poder discricionário da administração, até à avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa administração tributária (AT) atualmente em vigor, que adquiriu um caráter excecional e subsidiário face à avaliação direta, profundamente vinculado à lei, consolidada com a Lei Geral Tributária.

No Capítulo III do trabalho é feita uma análise aos fundamentos constitucionais e tributários da avaliação indireta no sistema fiscal português, baseada na CRP e LGT.

Sendo a essência do tema o recurso a métodos indiretos de tributação pela administração tributária, regularmente em consequência de um procedimento de inspeção tributária, o capítulo IV faz uma breve análise à orgânica da Autoridade Tributara e Aduaneiro e ao Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

O Capítulo V trata o procedimento de avaliação indireta, com especial ênfase nos motivos que permitem à administração tributária recorrer a este método, dos possíveis critérios utilizados para quantificação dos tributos, e formas de reação contra a decisão e fixação da matéria tributável. Neste Capítulo V veremos ainda como ao ónus da prova pode alternar em função do motivo de aplicação de métodos indiretos, havendo em qualquer dos casos um dever de fundamentação adequado.

O recurso a métodos indiretos de avaliação pela AT pressupõe a infração de normas tributárias, de que resultam procedimentos de contraordenação, como é abordado no Capítulo VI. Além das sanções em sede de contraordenação, há ainda um conjunto de consequências desfavoráveis para os sujeitos passivos que também são apontadas neste capítulo.

Dos atos em matéria tributável desfavoráveis decorrentes da fixação da matéria tributável por métodos indiretos, podem os sujeitos passivos lançar mão de um conjunto de garantias administrativas e judiciais, para fazer valer os seus direitos e interesses legítimos em matéria tributária, dispondo das garantias abordadas no capítulo VII.

A contabilidade é um instrumento fundamental no procedimento de avaliação tributária, e a sua desconformidade face às normas tributárias, analisada com base em métodos de auditoria tributária, é um dos principais fundamentos para o recurso a métodos indiretos pela AT, conforme análise efetuada no Capítulo VIII.

As atribuições da Autoridade Tributária e Aduaneira em sede de derrogação do sigilo bancário tem vindo a assumir uma relevância crescente como método de verificação das realidades tributárias, que assumem especial importância no âmbito da avaliação indireta, com o valor do combate à evasão fiscal a ganhar espaço ao valor do sigilo bancário. Esta matéria é tratada no Capítulo IX.

A avaliação indireta a partir de indícios e presunções só pode aplicar-se nos casos expressamente previstos na lei (caráter extraordinário). Contudo, as leis tributárias preveem regras para a avaliação direta que têm semelhanças com a avaliação indireta, na medida em que também se baseiam em presunções, conforme análise efetuada no Capítulo X.

A avaliação indireta, mesmo com recurso a terminologia diferente, é aplicável na generalidade dos sistemas fiscais dos países desenvolvidos, como veremos no Capítulo XI.

O capítulo XII aborda a economia informal em Portugal comparada com outros países da OCDE, que encontra na avaliação indireta o método mais ativo no seu combate. Ficam um conjunto de sugestões a considerar pelos órgãos de investigação, mas também por parte do legislador e contribuintes, no sentido de atenuar os efeitos nefastos que provoca na saúde das finanças públicas e da economia.

A dissertação termina com uma breve resumo das conclusões a retirar da análise efetuada à avaliação indireta da matéria tributável pela administração tributária, no Capítulo XIII.

Sempre que possível, em função da restrição do número máximo de páginas admitido para a dissertação, recorreu-se a jurisprudência dos tribunais superiores para fundamentar as conclusões, mesmo quando se discordou.

Quando a relevância literal das normas o justificou, transcreveu-se textualmente, por parecer o método mais adequado para transmitir o sentido da norma.

II – Breve cronologia histórica do Sistema Fiscal Português: século XX até ao procedimento de avaliação indireta consagrado na LGT.

II.1 – Breves notas sobre o imposto.

A palavra “*imposto*”, no sentido tributário que hoje conhecemos, como um imperativo para a satisfação de necessidades coletivas, parece fazer parte dos mais antigos registos bibliográficos da humanidade. Conforme refere Casalta Nabais¹ “*Pois bem, se folhearmos a Bíblia, e com isto dispensamo-nos de procurar em qualquer outro sítio ou de convocar qualquer outro tempo, em diversos locais encontramos referências aos impostos, ou melhor, ao imposto. E isto tanto no Antigo Testamento como no Novo Testamento.*”

Parafraseando duas de entre várias citações sobre os impostos, o sentido e o sentimento individual da palavra imposto é diverso: (i) “*Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos*” e (ii) “*Os impostos não podem continuar a ser vistos como uma mera imposição coativa e arbitrária do Estado, mas têm de ser encarados como uma forma de partilha de solidariedade e responsabilidade*”².

“*É escusado ainda lembrar que na luta entre o contribuinte e o fisco, tanto mais violenta e movimentada quanto mais pesado for o imposto, o contribuinte esforça-se por pagar o menos possível e o fisco por lhe extorquir o mais que poder. Entre estes dois interesses opostos é necessário estabelecer uma justiça que seja serena, imparcial e desinteressada por um lado, expedita e rápida por outro, não faltando um requisito comum a todo o julgador: a competência.*”³

Não existe uma definição unânime para a palavra imposto, nem o seu significado é estático tendo em conta a constante evolução do sistema fiscal. Uma definição de imposto, de aceitação geral, poderá ser conforme a seguinte: o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, exigida a detentores de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas para a realização dessas funções, sem carácter sancionatório.⁴

¹ Direito Fiscal, 4ª Edição, página 470.

² Cf. CASALTA NABAUS, José, *Direito Fiscal* – 4ª Edição, 2006, (Índice geral, Algumas citações e observações, XXXI).

³ Cf. OLIBEIRA COUTINHO, JOAQUIM TAVARES, *Código de Processo das Contribuições e Impostos*, página 8 e 9.

⁴ Esta definição de imposto é um resumo do conceito, retirado das considerações de José CASALTA NABAUS na obra “*Direito Fiscal – 4.ª edição*”, páginas 10 a 20. Os diversos autores de obras na área da fiscalidade encontram definição que no essencial se assemelham a esta.

II.2 – Evolução do sistema fiscal português durante o século XX: até às reformas fiscais de 1986-1991.⁵

Durante o século XX, o sistema fiscal português sofreu sucessivas reformas com implicações nas diversas áreas de tributação, cujas mais significativas se resumem assim:

- Terminado o regime da monarquia e implantado o regime republicano, surge a primeira reforma fiscal do século XX, a reforma de 1911-1913;
- Segue-se a reforma de 1929, na sequência de um relatório da comissão de reforma fiscal elaborado em 1927, com objetivo essencial de restauração das finanças públicas, e que parece ter implementado um sistema fiscal português minimamente sistematizado e baseado em princípios;
- A reforma de 1958-1965 tem como principal intento a tributação do rendimento real, em oposição ao princípio da tributação pelo rendimento normal consagrado na reforma anterior;
- Em 1986 dá-se início a uma série de três reformas conducentes à concretização dos preceitos constitucionais a que se refere o atual artigo 104.º da CRP⁶, de que resultou a atual estrutura do direito tributário substantivo e adjetivo português: tributação do consumo em 1986, tributação do rendimento em 1989, tributação do património em 2004, o CPT em 1991 e depois a LGT e o CPPT em 1999 e 2000 respetivamente, e a sistematização num só diploma da legislação sobre infrações fiscais, primeiro o RGIFNA e depois o RGIT.

Neste percurso de sucessivas reformas esteve sempre presente a dicotomia da tributação pelo rendimento real e a tributação pelo rendimento normal, questão que se mantém atual, embora o sentido seja inverso (hoje, a discussão da tributação presuntiva do rendimento⁷ para determinados sujeitos passivos e tipos de rendimentos está reavivada).

⁵ Este resumo da evolução do sistema fiscal português durante o século XX, nomeadamente no que se refere à tributação do rendimento, consumo e património, é baseado na informação constante dos preâmbulos dos atuais códigos e fiscais, e ainda: (i) MARTÍNEZ, Soares, *Direito Fiscal* – 10.ª edição; 2000, páginas 505 a 631; (ii) J. F. LEMOS PEREIRA e A. M. CARDOSO MOTA, *Teoria e técnica dos impostos* – 5.ª edição, 1978, Rei dos Livros, página 53 a 57; e (iii) FAVEIRO, VÍTOR, *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra Editora, 2002, PREFÁCIO.

⁶ Como refere VÍTOR FAVEIRO, obra citada no ponto anterior, página 13, “ (...) na década de 80, deu **um decisivo impulso na evolução da ordem tributária sócio-personalista**, na elaboração de um plano da reforma integral, na base dos princípios fundamentais da ordem tributária consagrados na Constituição (...)”, e na página 16, “ (...) em que a **pessoa-contribuinte** seja havida e tomada como **fonte fulcral do dever de contribuir** (...) em que o **poder de tributar tenha por base e limite a capacidade contributiva** (...)”

⁷ Sobre a “tributação presuntiva do rendimento”, ver obra de RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*.

Até às reformas compreendidas entre 1986-1989⁸, os métodos indiciários consubstanciavam uma forma de avaliação administrativa assente em verdadeiras presunções legais, cujo contraditório era muito limitado, e que não podem confundir-se com os métodos de avaliação indiretos atualmente vigentes na Lei Geral Tributária. Houve ainda quem classificasse os métodos indiciários como a “*forma mais antiga e imperfeita de determinar a matéria coletável*”⁹, associados a falta de rigor e injustiça.

Na área da contabilidade, destaca-se a aprovação do Decreto-Lei n.º47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC), e que consolidou a contabilidade como técnica de controlo da situação fiscal dos contribuintes.

Antes da reforma da tributação do rendimento operada em 1989, apenas os contribuintes do *grupo A* eram tributados pelo lucro efetivamente obtido¹⁰. Os restantes contribuintes – *grupo B e C*, eram tributados pelos lucros presumidos ou normais.¹¹

Até 1929, ao nível do contencioso entre o fisco e os contribuintes, o fisco acabava por ser ele próprio o juiz nas causas entre ele e os contribuintes, tais eram os poderes conferidos às entidades fiscais no julgamento dos processos de contencioso.

O Decreto n.º 16733, de 13 de abril de 1929, é a primeira tentativa da mais ampla sistematização das normas processuais do contencioso das contribuições e impostos em menos diplomas. O pensamento geral desta reforma era confiar aos tribunais especiais o contencioso dos impostos, cuja função seria aplicar o direito dos impostos com imparcialidade e justiça, sendo função do fisco trabalhar para o aumento das receitas fiscais em obediência à lei. Apesar dos avanços, as normas de direito adjetivo, tal como as de direito substantivo, continuavam a caracterizar-se pela dispersão, e isto quando existiam.

Com a aprovação Código do Processo das Contribuições e Impostos, pelo Decreto-Lei n.º 45005, de 27 de abril de 1963, a principal novidade é a dedicação de um título específico ao *processo gracioso*, criado pela necessidade de revisão ou reconsideração do ato de

⁸ Como veremos no capítulo II.3, a reforma fiscal do direito substantivo no período 1986-1989 (decorrente da adesão de Portugal à EU) representa um marco histórico na abordagem dos métodos indiciários conjugados com as garantias dos contribuintes. Até então, os métodos indiciários (ou de avaliação automática) eram uma regra.

⁹ TEIXEIRA, António Brás “Finanças Públicas e Direito Financeiro”, Lisboa 1990, página 284, citado em Revista FISCO, n.º82/83 – setembro/outubro 97, ano IX, página 65.

¹⁰ Incluíam-se no *grupo A* os contribuintes com contabilidade organizada segundo o POC.

¹¹ Sobre a temática da tributação pelo lucro real, no âmbito da constituição de 1976, ver o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 26/92, de 15 de janeiro de 1992, Processo n.º 209/90, que cita a opinião de três consagrados fiscalistas (Professor António L. Sousa Franco, Professor José Joaquim Teixeira Ribeiro, Alberto Pinheiro Xavier e Manuel Pires), corroborando ainda o parecer n.º 12/81 da Comissão Constitucional, de 19 de maio, ao considerar «*rendimento real*» o «*rendimento efetivo ou presumidamente obtido por um contribuinte*», por contraposição a «*rendimento normal*», que é «*um rendimento médio, ou o rendimento que se poderia obter em condições normais num determinado ano*».

liquidação pela autoridade que o tenha praticado, procurando-se criar condições para uma participação mais efetiva dos contribuintes no domínio fiscal. Mesmo com estas evoluções, as normas adjetivas dos impostos continuavam ainda muito dispersas por vários diplomas, nomeadamente, as normas que regulavam as relações administrativas entre o fisco e o contribuinte, no que hoje chamamos o procedimento tributário. A solução de litígios entre o fisco e os contribuintes consistia na atribuição de poderes a comissões de revisão ou de avaliação¹², cujo recursos das decisões proferidas pelas comissões poderia ser feito apenas com fundamento na preterição de formalidades legais¹³.

Ainda em 1963, foram criados os Serviços de Prevenção e Fiscalização Tributária (Decreto-Lei n.º 44 966) incumbidos de uma ação orientadora e formativa dos agentes económicos, com o pressuposto da prevenção e uma ação repressiva nos casos em que comprovadamente a ação preventiva não fosse eficaz.

Os tempos que antecederam a reforma fiscal de 1989 foram marcados por uma atuação marcadamente autoritária e quase irreversível da administração tributária, decorrente dos amplos poderes que lhe eram conferidos pela lei, e que era acolhida pela jurisprudência. A autoridade conferida à AT permitia-lhe recorrer a indícios e presunções como forma normal de tributação, colocando-se excessivamente o ónus da prova sobre os contribuintes.

II.3 – A avaliação indireta da matéria tributável na reforma fiscal de 1984-1991.

O preambulo do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril, que aprova o CPT, refere que a reforma fiscal, integrada pelos CIRS, CIRC, CCA e CIVA, não se traduz somente numa

¹² Referimo-nos às comissões que vinham previstas no artigo 72.º do CCI, artigo 5.º do CIP, artigo 9.º do Código de Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações, artigo 132.º do CCP e Imposto sobre a Industria Agrícola. O acórdão do STA, de 17 de janeiro de 1996, proferido pela 2.ª secção, Recurso n.º 14818, descreve de forma sucinta a composição e funcionamento da comissão distrital de revisão no âmbito do CCI.

¹³ A limitação dos recursos das decisões de comissões tributárias à “*preterição de formalidades legais*” atribuía pura e simplesmente ao fisco o poder de fixar definitivamente a matéria de facto, nomeadamente no que se refere à quantificação da matéria tributável. Mas a atribuição pura e simples a um órgão administrativo de poderes para fixar definitivamente a matéria de facto, mesmo nos casos em que a controvérsia se centra na questão de quantificação da matéria tributável, levou a que a jurisprudência, embora aceitando a validade global do sistema, lhe introduzisse correções que puseram em causa a sua coerência interna. Assim, verificou-se uma tendência na jurisprudência para adotar uma conceção mais ampla do significado da “*preterição de formalidades legais*”, no sentido de as levar a abranger também questões como o dever de fundamentação, procedendo por isso a um juízo crítico sobre as decisões tomadas (cf. Acórdão do STA de 28/11/90, recurso n.º 11892).

Este dever de fundamentação, que compreendia a fundamentação do montante do imposto fixado, foi resultado de um imperativo constitucional, que vinha já da constituição de 1933, mas mais evidente na revisão constitucional de 1982 (atual artigo 268.º n.º 2 da CRP).

Dada a composição das comissões, era evidente a ausência de condições para apreciar imparcialmente e com independência, nomeadamente, no que se refere à notória preocupação legislativa em garantir uma maioria de votos diretamente ao fisco ou aos louvados por si nomeados.

modificação das bases de incidência e das regras de determinação da matéria tributável daqueles impostos, exprime também uma nova relação entre a AF e os contribuintes, fundada numa muito mais estrita vinculação legal da primeira em todos os seus atos e na plena devolução aos segundos da responsabilidade dos seus comportamentos e declarações.

A presunção da verdade dos atos do fisco foi substituída pela presunção de verdade dos atos do cidadão contribuinte¹⁴, acolhida no n.º 2, do artigo 76.º e artigo 78.º, ambos do CPT, cabendo ao Fisco, em caso de tributação por métodos indiciários, fundamentar não apenas o seu uso, mas a própria quantificação da matéria tributável apurada (artigo 81.º do CPT), a qual é, finalmente, suscetível de completa apreciação pelos tribunais tributários (n.º 2, do artigo 89.º, do CPT). Os próprios direitos reconhecidos aos contribuintes pelos novos diplomas careciam, dada a insuficiência de meios gratuitos e contenciosos, de tutela adequada, como era a reclamação gratuita e a impugnação de todos os atos da administração fiscal que afetassem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes.

Mas, com natureza profundamente inovadora, foi o novo meio de reação dos contribuintes contra a decisão de fixação da matéria tributável por métodos indiciários pela administração fiscal. Trata-se da reclamação para a comissão de revisão (artigo 84.º do CPT) com fundamento na errónea quantificação¹⁵, onde estão diretamente representados (n.º1, do artigo 85.º, do CPT), tendo efeito suspensivo da liquidação, e é condição da impugnação judicial com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável.

Em sede de processo tributário procede-se a uma mais justa e equilibrada distribuição do ónus da prova (artigo 78.º do CPT).

No CPT, a temática dos métodos indiciários, terminologia correspondente aos atuais métodos indiretos, vinha regulada nos artigos 81.º a 90.º. Mas, e ao contrário do que acontece atualmente, a normalização da avaliação indireta (métodos indiciários) ainda continuava dispersa pelos diversos códigos fiscais, nomeadamente os CIRS, CIRC e CIVA.

A regra quanto à determinação da matéria tributável em sede de IRS e IRC, passou a basear-se nas declarações dos contribuintes (artigo 78.º do CIRS e 16.º do CIRC), com a

¹⁴ Acórdão STA, Processo 01015/02 de 13/11/2002: (...) "O artº 121º do CPT - na redação anterior ao Dec-Lei 165/95, de 15Jul-, aplicável nos autos e epigrafado "dúvidas sobre o facto tributário", dispunha que, resultando da prova produzida, fundada dúvida sobre a existência quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado. O que veio alterar o entendimento generalizado, na vigência do **CPCI**, de que incumbia ao impugnante a prova da inexistência dos pressupostos do ato tributário bem como dos factos constitutivos dos respetivos vícios ou ilegalidades, gozando o mesmo da presunção de legalidade, pelo que em caso de dúvida sobre a realidade dos factos alegados, a decisão devia ser-lhe desfavorável." (...)

¹⁵ No âmbito do CPT, a reclamação para a comissão de revisão só permitia discutir a quantificação da matéria tributável, ao passo que a LGT, para além da quantificação também permite discutir os pressupostos do recurso a métodos indiretos.

condição de estas não apresentarem omissões ou inexatidões. O CIRS, relativamente aos rendimentos do trabalho independente (artigo 28.º), e aos lucros das atividades comerciais, industriais ou agrícola (artigo 38.º), e o CIRC relativamente ao lucro tributável (artigo 51.º), passaram a prever os factos que, a verificarem-se, implicariam a determinação desses lucros por métodos indiciários.

A metodologia de aplicação dos métodos indiciários passou a estar expressamente condicionada pela impossibilidade de comprovação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação dos lucros tributáveis, devendo esgotar-se as possibilidades de apuramento dos lucros com base nas regras próprias de cada imposto. O carácter subsidiário da avaliação indireta da matéria tributável com recurso a indícios e presunções passou a ser uma evidência. O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável atualmente previsto na LGT, e que se pretende estudar nesta dissertação, encontra nos códigos do IRS e IRC, em 1989, as suas principais raízes, e pelo meio o CPT.

De acordo com o preceituado nos artigos 38.º do CIRS e 52.º do CIRC, a determinação do lucro tributável por métodos indiciários verificava-se sempre que¹⁶ ocorresse qualquer dos seguintes factos:

- Inexistência de contabilidade ou dos livros de registo exigidos pela respetiva lei, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução;
- Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com propósito de dissimular a realidade perante a administração fiscal;
- Erros e inexatidões na contabilização das operações ou indícios fundados de que a contabilidade não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido;

Quanto aos critérios de quantificação do lucro tributável determinado por métodos indiciários, eles vinham definidos no n.º 2, do artigo 38.º do CIRS e artigo 52.º do CIRC, e consistiam designadamente em:

- Margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros;
- Taxas médias de rendibilidade do capital investido;

¹⁶ O sublinhado serve para marcar a diferença para a terminologia adotada pela LGT. No n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, pode ler-se “A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de: (...)”

- Coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de outros custos diretos;
- Elementos e informações declarados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos, e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte.

No domínio da correção oficiosa das declarações, o artigo 84.º do CIVA previa a necessidade de recorrer a presunções ou estimativas por carência de elementos que permitissem apurar claramente o imposto, optando por uma terminologia diferente da dos CIRS e CIRC, facto que se justificará pela anterior entrada em vigor face aos citados códigos.

È certo que o CIVA previa um conjunto mais restrito de pressupostos para o recurso a estimativas ou presunções, destacando-se a presunção constante do artigo 80.º, nos termos em que se presumiam adquiridos os bens que se encontrem em qualquer dos locais em que o contribuinte exerce a sua atividade e transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrarem em qualquer desses locais. Esta presunção poderia fundar-se no cruzamento de informação de outros impostos (contribuição indústria e imposto profissional), ou através de exame dos elementos de escrita, bem como da verificação das existências físicas do estabelecimento, tudo conforme o artigo 82.º.

Pelo Decreto-Lei n.º 7/96, de 7 de fevereiro, é utilizada pela primeira vez no CIVA a terminologia “métodos indiciários”, na redação do n.º 1, do artigo 84.º, que passou a considerar a liquidação com base em presunções ou métodos indiciários, por carência de elementos que permitissem apurar claramente o imposto com base nas regras do próprio código, ou com base nos factos previstos nos artigos 38.º, n.º 1, do Código do IRS e 51.º, n.º 1, do Código do IRC, consoante fossem pessoas singulares ou coletivas, respetivamente.

Na versão inicial do CIVA, a alínea b), do n.º 3, do artigo 84.º, previa que, no caso de se proceder à retificação das declarações ou à correção da liquidação oficiosa, com recurso a presunções ou estimativas, e a reclamação das retificações fosse julgada improcedente pelo chefe da repartição de finanças, este deveria remetê-las às comissões distritais de revisão, a que se referiam os artigos 72.º do CCI e 15.º do CIP, acompanhadas do seu parecer e dos elementos de que dispusesse para a sua apreciação. Pelo Decreto-Lei n.º 195/89, de 12 de junho, o artigo 84.º do CIVA passa a fazer referência às comissões distritais de revisão a que se referiam os Códigos do IRS e do IRC.

A versão inicial do CIRC defendia a aplicação dos métodos indiciários nas situações prevista no artigo 51.º, e o artigo 52.º regulava a forma de quantificação do lucro tributável

pelo método referido, e o artigo 54.º regulava o funcionamento da comissão distrital de revisão que apreciava as reclamações da fixação do lucro tributável por métodos indiciários. Só em 1997, pelo Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de janeiro, foi alterada a redação dos artigos 54.º do CIRC e 84.º do CIVA, passando as reclamações para a comissão distrital de revisão a serem efetuadas nos termos previstos no CPT. Pela primeira vez as regras de funcionamento das comissões distritais de revisão passavam a estar reguladas num só código, mesmo que por remissão de outros códigos.

Os CIRS e CIRC marcam a abordagem à avaliação indireta nos termos que se pretende analisar nesta dissertação. No âmbito destes códigos, é acolhido pela primeira vez de forma expressa o pressuposto da impossibilidade, que surge como condição para a avaliação indireta¹⁷. Antes, bastava uma qualquer violação dos princípios contabilísticos geralmente aceites, para que a administração tributária lançasse mão das presunções, mas agora, passa a ser exigida uma relação de causalidade entre o incumprimento do sujeito passivo e a impossibilidade de determinar a matéria tributável de acordo com as regras próprias dos impostos. Outra novidade é a aplicação de métodos indiretos por atrasos na execução da escrita ou contabilidade, ou a não exibição imediata, só ser possível após o decurso do prazo fixado para regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação¹⁸.

Os restantes códigos de impostos não previam métodos de avaliação indireta da matéria tributável para os casos de ser manifestamente impossível a sua determinação com base nas regras do tributo. Isto não significa que esses códigos não recorressem a métodos de avaliação caracterizados por graus de subjetividade evidentes, mas o legislador não lhes atribuiu carácter subsidiário, conforme o fez nos CIRS, CIRC e CIVA.

Com a nossa adesão à Comunidade Europeia, a matéria de tributação aduaneira passou a reger-se de harmonia com as regras da EU, alterando-se literalmente o conceito de importação e exportação, sendo suprimidos os entraves alfandegários entre os Estados Membros. A metodologia indiciária não se aplica aos IEC (artigo 9.º, n.º 3, do CIEC).

No período compreendido entre 1984-1988 vigorou no Código do Imposto Complementar (artigo 15.º-A) um regime de tributação dos sinais exteriores de riqueza, que veio a ser retomado na LGT em 2000, embora com outras garantias para os contribuintes, no que denominamos de manifestações de fortuna.

¹⁷ Cf. Artigo 51.º, n.º 2, do CIRC, com a redação dada pelo DL 442-B/88, 30 de novembro, e artigo 38.º, n.º 2, do CIRS, com a redação dada pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

¹⁸ Cf. Artigo 51.º, n.º 3 e 4, do CIRC, com a redação dada pelo DL 442-B/88, 30 de novembro, e artigo 38.º, n.º 3 e 4, do CIRS, com a redação dada pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro.

II.4 – A avaliação indireta da matéria tributável na Lei Geral Tributária (LGT).

Em 1999 entra em vigor a LGT, aprovada pelo DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, que procurou concentrar, clarificar e sintetizar num único diploma as regras fundamentais do sistema fiscal português, e reforçar a segurança das relações jurídicas tributárias. No aperfeiçoamento da qualidade do sistema fiscal que conduziu à LGT, esteve subjacente a prossecução do combate à fraude e evasão fiscal, com a finalidade de uma redistribuição mais justa da carga fiscal, promovendo um desenvolvimento social e económico sustentável, reforço da competitividade, criação de emprego e criação de empresas viáveis.

A LGT constitui uma inovação, instituindo o regime legal da avaliação indireta que até então estava contemplado no CIRS e no CIRC, mas apenas para os casos de “*impossibilidade*”, resultante e fundamentada numa qualquer das circunstâncias previstas na lei, de comprovação e quantificação direta daquela base de tributação, ou seja, para o caso que continua a prever-se, em termos fundamentalmente idênticos, na alínea b), do artigo 87.º e no artigo 88.º da LGT. A LGT acresce ao regime legal da avaliação indireta o “*regime simplificado de tributação*”.

No que se refere à avaliação indireta ficou regulado na LGT, os princípios gerais, os pressupostos e a revisão da matéria tributável determinada por métodos indiretos. Pouco depois da entrada em vigor da LGT, todos os códigos fiscais, incluindo os criados posteriormente, passam a remeter para ela os casos e condições em que pode efetuar-se a avaliação indireta da matéria tributável¹⁹. Na LGT, a avaliação indireta, ou os métodos indiretos, substituíram a terminologia dos métodos indiciários e estimativas.

Em consequência da aprovação da LGT, em 2000 entra em vigor o CPPT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que exigiu uma profunda adaptação às suas disposições dos vários códigos e leis tributárias. O CPPT chamou a si a regulamentação direta de aspetos essenciais da relação jurídica tributária e do próprio procedimento tributário, que constavam do CPT e de outras leis tributárias.

A LGT é um diploma estruturante do sistema tributário português, onde os intervenientes: (i) autoridade tributária e (ii) contribuintes em geral; podem apreender os grandes princípios e regras orientadoras do mesmo, designadamente:

¹⁹ O Decreto-Lei n.º 472/99, de 08 de novembro, altera o artigo 38.º do CIRS, artigo 51.º do CIRC e artigo 84.º do CIVA, todos no sentido de remeter para a LGT os casos e condições do recurso a presunções ou métodos indiretos na determinação da matéria tributável ou do imposto.

- Sistematização dos princípios orientadores do sistema tributário, desenvolvendo os princípios constantes dos artigos 29.º, 81.º, 103.º, 104.º e 165.º, todos da CRP;
- Definição e sistematização das garantias dos contribuintes até aí dispersos por vários diplomas legais;
- Enunciação dos poderes da Autoridade Tributária que até então também estavam dispersos por vários diplomas legais.

O procedimento de avaliação indireta é regulado na LGT (Título III, capítulo V, secção II). Sendo regulado na LGT, o procedimento de avaliação indireta não pode deixar de se conformar com os princípios orientadores da ordem tributária e da relação jurídica tributária, regulados nos títulos I e II do referido diploma, respetivamente, e bem assim os princípios gerais do processo tributário reguladas no título III, nos casos em que os sujeitos passivos usam do direito de impugnar ou recorrer dos atos lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos. O objetivo deste capítulo da dissertação não é estudar de forma pormenorizada os diplomas LGT, mas apreender um conjunto de princípios gerais de procedimento e processo tributário conexos com a avaliação indireta da matéria tributável.

O título I, da LGT, enuncia os princípios fundamentais da ordem tributária. As relações jurídicas tributárias²⁰ estabelecem-se entre a Autoridade tributária (sujeito ativo) e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades (sujeito passivo), que podem ser os visados no âmbito da avaliação indireta da matéria tributável de qualquer imposto, e seguem os princípios gerais da ordem tributária consagrados nos artigos 1.º a 14.º da LGT.

O título II, da LGT, referencia os aspetos fundamentais relacionados com os sujeitos, o objeto, a constituição, a alteração, a extinção e as garantias da relação jurídica tributária.

Os artigos 30.º a 35.º, da LGT, enunciam o objeto da relação jurídica tributária, que assenta, essencialmente, no dever de pagar impostos e cumprir as obrigações acessórias, e no seu reverso que é o direito de a AT o exigir aos sujeitos passivos, que em alguns casos de incorreto cumprimento de obrigações declarativas, ou falta de colaboração na exibição dos elementos de escrita, tem que o ser por via da avaliação indireta.

Para se concretizar a avaliação indireta da matéria tributável, é necessário a existência do facto tributário que constitui a relação jurídica tributária (artigo 36.º da LGT), e compreende a existência de sujeito passivo (incidência subjetiva) e um facto em si mesmo (incidência objetiva), ainda que determinado por indícios ou presunções, como veremos no capítulo V.1 da dissertação.

²⁰ Cf. Artigo 1.º, n.º 1, da LGT.

O título III, da LGT, tem como epígrafe o *procedimento tributário*, e um capítulo desse título como epígrafe o *procedimento de avaliação (capítulo IV)*, e uma secção desse capítulo como epígrafe a *avaliação indireta (secção II)*, que se subdivide em três subsecções com os seguintes epígrafe: *Pressupostos, Critérios e Procedimentos*. Este título III, da LGT, é sem dúvida o mais relevante para esta dissertação, porquanto define os princípios informadores do procedimento tributário dirigidos à declaração de direitos tributários.

A avaliação indireta da matéria tributável está expressamente compreendida no âmbito e forma do procedimento tributário em geral, por força da alínea g), do n.º 1, do artigo 54.º da LGT, e de forma implícita na alínea a), da mesma norma, relativamente à fiscalização tributária. O regulamento do procedimento de inspeção tributária é remetido para diploma próprio, conforme o n.º 6, do artigo 54.º da LGT²¹ (RCPIT, aprovado pelo DL n.º 413/98, de 31 de dezembro, e que merecerá uma análise mais cuidada no Capítulo IV desta dissertação).

Os artigos 55.^{o22} a 60.º, da LGT, enunciam um conjunto de princípios informadores do procedimento tributário aplicáveis ao procedimento de avaliação em geral, e por inerência ao procedimento de avaliação indireta, como sejam:

- Legalidade – os órgãos da AT devem atuar em obediência à lei, dentro dos limites dos poderes que lhes estão atribuídos e em conformidade com os fins para que os mesmos poderes lhes foram atribuídos. Resulta daqui que, os atos da AT contrários à lei devem ser considerados inválidos, passando a partir desse momento, os contribuintes a dispor de meios gratuitos ou judiciais aptos a controlar a legalidade das decisões emanadas;
- Proporcionalidade²³ – os atos a adotar no procedimento são os adequados aos objetivos a atingir, estando a AT obrigada a abster-se de impor aos sujeitos passivos, obrigações que

²¹ Segundo o artigo 54.º, n.º 5, da LGT, o exercício do direito de inspeção tributária constará de diploma regulamentar próprio, que será o RCPIT, sem prejuízo da própria LGT. (Anterior artigo 5.º; passou a artigo 6.º pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – OE)

²² O artigo 55.º da LGT determina 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.

²³ No âmbito da avaliação indireta da matéria tributável, a proporcionalidade assume particular interesse, não estivessemos a tratar conceitos em que a indeterminabilidade, a roçar a discricionariedade, são evidentes.

Sobre proporcionalidade, ver acórdão n.º 634/93 do Tribunal Constitucional: “*O princípio da proporcionalidade desdobra-se em três subprincípios: princípio da adequação (as medidas restritivas de direitos, liberdades e garantias devem revelar-se como um meio adequado para a prossecução dos fins visados, com salvaguarda de outros direitos ou bens constitucionalmente protegidos); princípio da exigibilidade (essas medidas restritivas têm de ser exigidas para alcançar os fins em vista, por o legislador não dispor de outros meios menos restritivos para alcançar o mesmo desiderato); princípio da justa medida, ou proporcionalidade em sentido estrito (não poderão adotar-se medidas excessivas, desproporcionadas para alcançar os fins pretendidos).*”.

Veja-se ainda “*Notas sobre o Princípio da Proporcionalidade ou da Proibição do Excesso*”, de Anabela Neto, Comemoração dos 5 anos da FDUP, disponível em <http://sigarra.up.pt/fdup/pt>

sejam desnecessárias à satisfação dos fins que visa prosseguir. A intervenção da AT deve ser apenas a necessária ao alcançar dos objetivos que lhe estão adstritos.

- Justiça – pressupõe a existência de critérios justos e isentos na averiguação dos factos tributários. No desenvolvimento da sua atividade, a administração deve pautar-se por um princípio de justiça;
- Inquisitório²⁴ – o interesse público orienta o exercício dos poderes adstritos à administração, especialmente aqueles que se fundam nos conceitos indeterminados. A administração deve efetuar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, o que pressupõe um papel sempre ativo na direção do procedimento, sem que isso implique deixar de aplicar a norma tributária, antes pressupondo, igualmente, o respeito dos princípios atrás enunciados;
- Imparcialidade – é um conceito próximo do de justiça, e pressupõe uma atuação imparcial e isenta de preconceitos por parte da administração;
- Celeridade²⁵ – implica que o procedimento tributário deva estar concluído num determinado prazo que a LGT assinala como sendo de quatro meses. Para este efeito, devem a AT e os sujeitos passivos abster-se da prática de atos inúteis ou dilatórios;
- Colaboração²⁶ – pressupõe que a administração e o contribuinte cooperem mutuamente no âmbito do procedimento tributário, seja de quem for a iniciativa do mesmo. O objetivo é que ambas as partes comuniquem entre si sempre que necessário, e do aprofundamento desta colaboração resulte um aumento dos níveis de confiança entre as partes, e um aumento da eficácia da própria atividade tributária. O princípio da colaboração implica um diálogo

Os conceitos de proporcionalidade e proibição do excesso são especialmente pertinentes na inversão do ónus da prova preceituado no artigo 75º da LGT. As exigências ao nível do dever de colaboração e dever de justificação, a fim de afastar a “presunção de falta de veracidade das declarações dos contribuintes”, devem ter um fundamento de razoabilidade e não onerar os contribuintes com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que possa transformar em regra a exceção da tributação por métodos indiretos.

²⁴ A busca da verdade material, em execução do princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT, corresponde a um relevante princípio constitucional da tributação – o da igualdade fiscal, pautada pela capacidade contributiva, como expressão concreta do princípio da igualdade material. Não previsto num específico e direto preceito, o seu fundamento constitucional obtém-se do princípio da igualdade articulado com os demais princípios e preceitos da respetiva “*constituição fiscal*” (nesse sentido, CASALTA NABAIS, “*Direito fiscal*”, 4.ª ed., Coimbra, 2006, página 154). No âmbito da avaliação indireta, porque trabalhamos com indícios e presunções, a busca da verdade material está mais dificultada que no âmbito da avaliação direta.

²⁵ O prazo de 4 meses resulta da redação dada ao artigo 57.º da LGT pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (antes era de 6 meses).

²⁶ O dever de colaboração recíproco vem plasmado no artigo 59.º da LGT.

A falta de colaboração, quando ilegítima, **pode** constituir fundamento para o recurso a métodos indiretos de tributação, conforme preceituado no artigo 10.º do RCPIT. No entanto, havendo falta de colaborações ilegítimas, a avaliação indireta terá que se fundamentar nos motivos expressamente previstos nos artigos 87.º e seguintes da LGT. Por isso o negrito na palavra “pode”.

O dever de colaboração é ainda expresso um pouco por vários diplomas (artigos 133.º do CIRS, 85.º do CIVA).

constante e construtivo, com especial relevo no procedimento de inspeção, disso dependendo em muito o êxito da ação inspetiva e o apuramento da verdade material;

- Decisão²⁷ – a AT está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados pelas mais variadas formas previstas na lei;
- Participação²⁸ – pressupõe que o sujeito passivo participe na formação das decisões que lhe digam respeito, ou seja, perspetivando-se decisões em matéria tributária que possam ser desfavoráveis aos interesses dos sujeitos passivos, devem estes ser confrontados e chamados a pronunciar-se através do exercício do direito de audição;
- Confidencialidade²⁹ – implica que os funcionários da AT devam guardar sigilo sobre os dados recolhidos da situação tributária dos contribuintes, e os elementos de natureza pessoal obtidos no decurso do procedimento. O segredo fiscal garante pois que a situação tributária de um contribuinte não possa ser divulgada se estiverem em causa dados de natureza pessoal ou patrimonial, exceto nos casos expressamente previstos na lei;

Os atos no procedimento tributário só podem ser praticados pelos órgãos a quem a lei reconheça competência³⁰, que pode ser delegada, conforme artigos 61.º e 62.º da LGT. O poder de procedimento de inspeção tributária é conferido à AT, que para o efeito goza das prerrogativas a que se refere genericamente o artigo 63.º da LGT, e mais especificamente o RCPIT, como se mencionará no capítulo IV.1 da dissertação.

O procedimento tributário compreende uma sucessão de atos dirigidos à declaração de direitos tributários, cuja marcha assenta em três etapas, a saber:

- O início do procedimento – ocorre nos prazos e com os fundamentos previstos na lei, seja por iniciativa do interessado ou da administração tributária (artigo 69.º e 70.º);

²⁷ O princípio da decisão no procedimento tributário resulta da conjugação dos artigos 56.º e 57.º da LGT. Sobre “*O princípio da decisão no procedimento tributário*”, FERREIRA, António de Sousa, Curso de pós-graduação em direito fiscal – FDUP, coordenado pela Professora Dr.ª Glória Teixeira, agosto de 2007, disponível em <http://www.cije.up.pt/publications>.

²⁸ O princípio da participação no procedimento tributário resulta da conjugação dos artigos 60.º da LGT e do RCPIT, e 45.º do CPPT.

²⁹ O dever de confidencialidade e de sigilo profissional consagrados nos artigos 64.º da LGT e 22.º do RCPIT, com especial ênfase no âmbito do procedimento de inspeção tributária, são relevantes na derrogação do sigilo de determinada informação no âmbito do procedimento tributário, como seja o sigilo bancário, pois os contribuintes têm aqui uma garantia de que a informação prestada não colocará em causa a sua privacidade ou intimidade em termos públicos, sob pena de sanção disciplinar e penal.

³⁰ Sobre a competência territorial no âmbito do procedimento de avaliação indireta, veja-se algumas considerações tecidas pelo acórdão do TCAS, de 28 de junho de 2011, proferido no processo 04381/10: “*Tendo a contribuinte mudado a sua sede no decurso de uma ação inspetiva externa não finda, ainda que o respetivo prazo legal para o efeito já tivesse cessado, a atribuição a outro órgão da AT da competência em razão do território para continuar tal inspeção e que realmente a prosseguiu, não configura uma segunda inspeção, mas a continuação da anteriormente iniciada, ainda que tenha existido uma segunda ordem de serviço para tal, emitida por esta nova entidade com competência para a prosseguir.*”

- A instrução – em regra pertence ao órgão da administração competente para a decisão (artigo 71.º). É nesta fase que se procura trazer para o procedimento todos os elementos de prova que possam servir para fundamentar, válida e corretamente, a tomada de decisões. Daí a preocupação com a matéria do ónus da prova em sede de procedimento de avaliação indireta, nos artigos 74.º a 76.º³¹ da LGT.
- A decisão – a decisão, e por maioria de razões a decisão que tenha por base a avaliação por métodos indiretos, tem de ser fundamentada por razões de facto e de direito que a motivaram (artigo 77.º da LGT e n.º 3, do artigo 268.º, da CRP³²).

A LGT regula o procedimento de avaliação indireta com o maior dos pormenores encontrados em todos os diplomas fiscais, desde os pressupostos da sua utilização até ao procedimento de revisão na comissão, como veremos no capítulo V desta dissertação. Somente, no âmbito dos n.ºs 7 e 8, do artigo 89.º-A, quanto ao recurso para o tribunal da decisão de fixação do rendimento tributável, e já em sede de processo tributário, é que remete para o CPPT (artigo 146.º-B).

Atualmente, os princípios gerais da avaliação da matéria tributável, e por inerência da avaliação indireta, vêm definidos na LGT (artigos 81.º a 86.º), e resumem-se ao seguinte:

- A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei (n.º 1, do artigo 81.º);
- Em caso de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação direta, nas condições que a lei definir (n.º 2, do artigo 81.º);
- A competência para a avaliação direta é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação, do sujeito passivo (n.º 1, do artigo 82.º). Já quanto à avaliação indireta a competência é da administração tributária, com a participação do sujeito passivo na própria avaliação e na sua revisão nos termos da lei (n.ºs 2, 3, e 4 do artigo 82.º);
- A avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, e a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha (artigo 83.º);

³¹ Sobre a constitucionalidade do n.º 1 e 4, do artigo 76.º, da LGT, ver acórdão n.º 84/2003 do Tribunal Constitucional, parágrafo 8: valor probatório das informações da inspeção tributária e informações prestadas por administrações tributárias estrangeiras.

³² Os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos., como resulta do n.º 3, do artigo 268.º, da CRP, e merece consagração na LGT.

- A avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objetivos³³, devendo obrigatoriamente ser fundamentada com a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado (n.º 1 e 3, do artigo 84.º);
- A avaliação indireta é subsidiária da avaliação direta e, à avaliação indireta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação direta (artigo 85.º);
- A avaliação direta é suscetível, nos termos da lei, de impugnação contenciosa direta, dependendo do esgotamento dos meios administrativos previstos para a sua revisão (n.º 1 e 2, do artigo 86.º);
- A avaliação indireta não é suscetível de impugnação contenciosa direta, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação (n.º 3, do artigo 86.º);
- Na impugnação do ato tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indireta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável (n.º 4, do artigo 86.º);
- Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indireta depende da prévia reclamação (n.º 5, do artigo 86.º).

O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável³⁴ vem regulado na LGT - artigos 87.º a 94.º, quanto aos pressupostos (artigos 87.º a 89.º-A), critérios (artigo 90.º) e procedimentos (artigos 91.º a 94.º). Os motivos para a avaliação indireta foram alargados desde a redação inicial até à redação atual.

O artigo 87.º estabelece os pressupostos da avaliação indireta da matéria tributável, que podemos dividir em duas situações distintas:

- A situação do regime simplificado de tributação, prevista na alínea a) daquele artigo, que não resulta de qualquer incumprimento por parte do sujeito passivo no cumprimento das

³³ A referência a critérios objetivos de avaliação serve simultaneamente para a avaliação direta e indireta. O que marca a diferença é que, a primeira visa a determinação direta do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, e a segunda fá-lo a partir de indícios, presunções ou outros elementos (cf. artigo 83.º da LGT). Os critérios técnicos referidos no artigo 84.º da LGT aplicam-se ao procedimento de avaliação em geral. Quando se fala em critérios objetivos de avaliação na avaliação indireta, significa que o recurso a indícios ou presunções deve ser objetivo (fundamentado) de acordo com a lei e não com base em qualquer arbítrio.

³⁴ O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável é tratado com pormenor no capítulo V do trabalho.

suas obrigações fiscais, antes resulta de uma opção por um regime de tributação que se pretendia de aplicação a contribuintes de menor dimensão;

- A situação em que, verificados os motivos expresso nas alíneas b), c), d), e) ou f), do n.º 1, daquele artigo, é quebrada a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes, sendo impossível determinar diretamente a matéria tributável segundo os critérios próprios de cada tributo.

Os casos de impossibilidade de determinação da matéria tributável segundo os critérios próprios de cada tributo, previstos no n.º 1, do artigo 87.º da LGT, que legitimam a administração tributária a recorrer a métodos indiretos de avaliação da matéria tributável, a que se referem as ditas alíneas b) a f), são respetivamente os seguintes:

- Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável;
- 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 objetivos da atividade de base técnico-científica referidos no artigo 89.º;³⁵
- Os rendimentos 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 (aditado pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro);
- 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 (aditado pela Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro);
- Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 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 (aditado pela Lei 55-B/2004, de 30-12, com alteração da Lei 94/2009 de 1-09).³⁶

³⁵De acordo com a redação da alínea c), do artigo 87.º, da LGT, dada pela Lei n.º 100/99, 26 de julho. A redação anterior previa o afastamento significativo para menos, sem razão justificada, da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico científica referidos no artigo 89.º.

³⁶Na redação inicial, dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro, bastava a existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

As anomalias e incorreções que impossibilitam a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, a que se referia a alínea b) do artigo 87.º, vem elencadas nas alíneas a) a d), do n.º 1, do artigo 88.º, são respetivamente as seguintes³⁷:

- 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;
- Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- 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;
- 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 (aditado pela Lei 30-G/00, de 29.12; Dec. rect. n.º 8/2001, I Série/A, n.º 61, de 13.03.2001).

Apesar das razões de facto que motivavam a aplicação de métodos indiretos virem agora reguladas na LGT, os artigos 38.º do CIRS e 51.º do CIRC³⁸ continuaram a referir que o atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, a que se refere a alínea a) e b), do n.º 1, do artigo 88.º, só dão lugar à aplicação de métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação, prazo esse fixado nesses mesmos artigos.

As condições em que a administração tributária pode recorrer à avaliação indireta, nos casos de a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico científica, a que se refere a alínea c), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, ficam reguladas no artigo 89.º da mesma lei. Sobre estas normas, é de referir o facto de nunca terem sido

³⁷ Abstemo-nos de tecer consideração mais pormenorizadas sobre os factos determinantes da impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indiretos, referida na alínea b), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT, previstos no n.º 1, do artigo 88.º da LGT, porque serão desenvolvidos individualmente no capítulo V.2.2 da dissertação.

³⁸ Com a redação do n.º 2 e 3, do artigo 38.º do CIRS e n.º 2 e 3, do artigo 51.º do CIRC, após as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 08 de novembro e Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

divulgados os indicadores de base técnico científica referidos no n.º 2, do artigo 89.º, daí a inaplicabilidade destas disposições até à presente data³⁹.

As condições em que a administração tributária pode recorrer à avaliação indireta, bem como a metodologia de avaliação, naquilo que se determinou como “*manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados*”, vêm previstas nas alíneas d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, conjugadas com o artigo 89.º-A, cujos rendimentos tributáveis em sede de IRS, serão de enquadrar na categoria G (artigo 9.º do CIRS). Tratar-se de uma situação muito específica da avaliação indireta, introduzida na LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, com alterações posteriores até à da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, porque se aplica só em sede de IRS e a rendimentos da categoria G.

Os critérios de quantificação da matéria tributável, quando os motivos do recurso à avaliação indireta se fundarem nas alíneas b), c) e e), do n.º 1, do artigo 87.º, individual ou cumulativamente, são os constantes do artigo 90.º da LGT, deixando alguma margem de liberdade na interpretação, para que, a AT e os contribuintes, fundamentadamente, possam discutir os termos adequados da sua aplicação. A LGT prevê um pedido de revisão da matéria tributável como meio de reação ao dispor do sujeito passivo contra a sua fixação por métodos indiretos, e que se encontra previsto no seu artigo 91.º, aplicável quanto a matéria tributável é avaliada de acordo com o artigo 90.º, excluindo portanto os casos previstos no artigo 89.º-A da LGT (manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados).

Da decisão de avaliação da matéria tributável pelo método indireto constante do artigo 89.º-A da LGT cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento de revisão constante dos artigos 91.º e seguintes.

O artigo 92.º, da LGT, regula a finalidade e forma de funcionamento do debate no procedimento de revisão, quanto aos pontos de vista dos peritos relativamente à matéria tributável determinada por métodos indiretos, considerando a fundamentação da AT e as alegações do contribuinte, com a possibilidade de participação de um perito independente. As regras de escolha dos peritos independentes, bem como os requisitos necessários para exercer as funções, vêm definidas no artigo 93.º da LGT. Por último, o artigo 94.º da LGT, que regula as funções e atribuições de uma comissão nacional de revisão.

³⁹ Veja-se sumário, ponto II, do acórdão do STA, de 16 de novembro de 2011, proferido no processo 0247/11: “*O uso dos indicadores objetivos de atividade, previstos no art. 89.º da LGT, só será possível após a concretização da via regulamentar necessária para o efeito, o que ainda não aconteceu.*”

Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º e 89.º-A, da LGT, de valor superior a € 100.000, passam a ser tributados à taxa especial de 60%, conforme é preceituada no n.º11, do artigo 72.º, do CIRS (aditado pela Lei n.º 94/2009, como n.º10 daquele artigo, passando a n.º11 pelo Lei n.º 66-B/2012, OE).

A determinação da matéria tributável por aplicação de métodos indiretos tem ainda implicações na figura caducidade do direito a liquidar impostos (artigo 45.º da LGT), e no prazo de prescrição das dívidas tributárias (artigo 48.º da LGT), com regras especiais:

- Nos termos do n.º 2, do artigo 45.º, com a utilização de métodos indiretos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade previstos no artigo 89.º, o prazo geral de caducidade de quatro anos passa a três;
- De acordo com a alínea b), do n.º 7, do artigo 45.º, da LGT, há um prazo especial de caducidade, que é de doze anos, para a avaliação indireta do rendimento tributável na situação de contas de depósito ou de títulos abertas em instituições financeiras não residentes em Estados membros da UE, ou em sucursais localizadas fora da UE de instituições financeiras residentes, cuja existência e identificação não seja mencionada pelos contribuintes na declaração de rendimentos do ano em que ocorram os factos tributários;
- E um prazo especial de prescrição das dívidas tributárias decorrentes destes factos previstos no n.º 7, do artigo 45.º, que é de quinze anos, conforme o n.º 4, do artigo 48.º.⁴⁰

Também caduca o direito a liquidar tributos, incluindo os decorrentes de avaliação indireta, em caso de fiscalização tributária por solicitação do sujeito passivo já concluída, com fundamento em factos compreendidos no âmbito e objeto da referida ação, e já notificados ao sujeito passivo, conforme determinado no artigo 47.º da LGT.

No âmbito do princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito no procedimento tributário, a alínea d), do n.º 1, do artigo 60.º, da LGT, contempla o direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção.

As presunções admitidas no âmbito da avaliação indireta, tal como as restantes presunções consagradas nas normas de incidência tributária, admitem sempre prova em contrário, em conformidade com o artigo 73.º da LGT. O n.º 3, do artigo 74.º, da LGT, divide

⁴⁰ Este prazo especial de doze anos aplica-se, quando o pressuposto da avaliação indireta da matéria tributável se fundamenta no ponto 5 da tabela do n.º 4, do artigo 89.º-A da LGT: “*Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A da LGT*”.

o ónus da prova no caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, competindo à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, e ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação.

A decisão da tributação pelos métodos indiretos carece de fundamentação adequada quanto aos pressuposto da sua utilização, e bem assim, das razões da não aceitação das justificações dos sujeitos passivos quando a isso são obrigados, em conformidade com os n.ºs 3 e 4, do artigo 77.º, da LGT.

Dos procedimentos praticados no âmbito e em consequência da avaliação indireta da matéria tributável pela AT, os interessados tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (previstos no artigo 95.º da LGT), pelas formas previstas no artigo 101.º da LGT, consagrando-se um principio constitucional da garantia dos administrados prevista nos n.ºs 4 e 5, do artigo 268.º, e no artigo 20.º, ambos da CRP. O título IV, da LGT, tem como epígrafe o “*processo tributário*”, que tem natureza judicial e é regulado de forma mais exaustiva no CPPT.

Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais, conforme o nº3, do artigo 212º, da CRP.⁴¹

II.5 – Referências à avaliação indireta nos atuais códigos tributários.

A avaliação indireta tem referência em diversas normas, de natureza substantiva e adjetiva, dispersa por vários códigos tributários, das quais fazemos uma breve síntese.

Diploma	Descrição/Norma
CIS	Preambulo; Artigo 9.º – Valor tributável; Artigo 18.º – Avaliação indireta
CIRS	Artigo 39.º – Aplicação de métodos indiretos; Artigo 67.º – Revisão dos atos de fixação
CIRC	Artigo 15.º – Definição da matéria coletável Artigo 16.º – Métodos e competência para a determinação da matéria coletável Artigo 52.º – Dedução de prejuízos fiscais Artigo 57.º – Aplicação de métodos indiretos; Artigo 59.º - Métodos indiretos Artigo 60.º – Notificação sujeito passivo; Artigo 61.º – Pedido revisão do lucro tributável Artigo 62.º – Revisão excecional do lucro tributável; Artigo 99.º – Liquidação adicional
CIVA	Artigo 90.º – Liquidação com base em presunções e métodos indiretos
CIMT	Artigo 31.º – Liquidação adicional
RCPIT	Artigo 10.º – Falta de cooperação
CPPT	Artigo 44.º – Procedimento tributário Artigo 100.º – Dúvidas sobre o facto tributário e utilização de métodos indiretos Artigo 117.º – Impugnação com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos

Quadro I – Resumo das normas tributárias com referência à avaliação indireta.

⁴¹ Ver também o artigo 105.º da LGT (Alçadas dos tribunais tributários).

III – Fundamentos constitucionais e tributários da avaliação indireta no sistema fiscal português.

Para conhecer melhor do fundamento constitucional e tributário da avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa da administração tributária, importa conhecer um pouco dos fundamentos constitucionais do nosso sistema tributário na CRP, e os conceitos fundamentais da ordem jurídica tributária na LGT.

A avaliação indireta da matéria tributável, assente em indícios e presunções, tem que respeitar este conjunto de princípios fundamentais, sendo que os próprios limites também são fundamento da existência deste método de avaliação (generalidade, igualdade, legalidade, justiça e capacidade contributiva – artigo 5.º da LGT)

III.1 – A avaliação indireta da matéria tributável e o caráter fiscal do Estado português.

Resulta dos princípios fundamentais da CRP que Portugal é uma República soberana, baseada e empenhada na construção de uma sociedade justa e solidária (artigo 1.º), sendo um Estado de direito democrático, baseado no respeito e na garantia da efetivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa (artigo 2.º).

O artigo 9.º da CRP⁴² estabelece um conjunto de tarefas fundamentais do Estado, e o artigo 81.º da CRP⁴³ enuncia um conjunto de incumbências prioritárias do Estado de âmbito económico e social.

Os artigos 58.º a 79.º, da CRP, consagram ainda um vasto conjunto de direitos económicos, sociais e culturais para as pessoas, de tendência gratuita, como sejam: Segurança

⁴² De acordo com o artigo 9.º da CRP, são tarefas fundamentais do Estado: a) *Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam*; b) *Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático*; c) *Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais*; d) *Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais*; e) *Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correto ordenamento do território*; f) *Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa*; g) *Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o caráter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira*; h) *Promover a igualdade entre homens e mulheres*.

⁴³ “*Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: (...) b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal (...)*”. (negrito nosso)

social e solidariedade – Artigo 63.º; Saúde – Artigo 64.º; Habitação e urbanismo – Artigo 65.º; Ambiente e qualidade de vida – Artigo 66.º; Proteção da família – Artigo 67.º; Proteção na paternidade e maternidade – Artigo 68.º; Proteção na infância – Artigo 69.º; Proteção na juventude – Artigo 70.º; Proteção dos cidadãos portadores de deficiência – Artigo 71.º; Proteção na terceira idade – Artigo 72.º; Educação, cultura e ciência – Artigo 73.º; Ensino – Artigo 74.º; Fruição e criação cultural – Artigo 78.º; Cultura física e desporto – Artigo 79.º.

Este conjunto de tarefas e incumbências fundamentais do Estado, bem como os deveres sociais, económico e culturais tendencialmente gratuitos, consubstanciam-se em direitos fundamentais das pessoas devidamente expressos nas normas constitucionais.

*“O tratamento constitucional e dogmático dos deveres fundamentais tem sido descurado nas democracias contemporâneas. O esquecimento a que têm sido votados os deveres fundamentais é manifestamente visível quando confrontado com o tratamento dispensado aos direitos fundamentais que dispõem hoje de uma desenvolvida disciplina constitucional e de uma sólida construção dogmática, e explica-se, basicamente e por via de regra, pelo ambiente de militantismo antitotalitário e antiautoritário que se vivia aquando da aprovação das atuais constituições. Adotadas na sequência da queda de regimes totalitários e autoritários, houve nelas a preocupação, senão mesmo a quase obsessão, de fazer vingar, de uma vez por todas, a efetiva afirmação e vigência dos direitos fundamentais.”*⁴⁴

A um direito deve corresponder sempre uma obrigação, que mais não seja o respeito pelo próprio direito. Os “*deveres fundamentais*” também deveriam ser expressos e motivo de reflexão; é a interpretação que se deve fazer do parágrafo anterior da autoria do Dr. Casalta Nabais numa obra onde é feita, e convida a fazer, uma verdadeira reflexão sobre “*O dever fundamental de pagar impostos*”. O mesmo autor⁴⁵ refere que a falta constitucional de deveres que, de um posto de vista substancial, se possam considerar deveres fundamentais, não constitui qualquer obstáculo a que o legislador ordinário os imponha e sancione.

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal. Daí que se não possa falar num (pretense) direito fundamental de não pagar impostos⁴⁶.

Existindo um dever fundamental de pagar impostos, pode então colocar-se a seguinte questão, cuja resposta estará no tema desta tese: Que solução adotar quando há indícios

⁴⁴ Cf. CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Teses Almedina, pagina 673.

⁴⁵ Cf. Paragrafo 6, pagina 674, da obra citada na nota anterior.

⁴⁶ Cf. Pagina 679 da obra citada.

fundados da falta de cumprimento total ou parcial de um dever fundamental, que seja o cumprimento de obrigações tributárias, de que resulta uma impossibilidade de avaliar ou calcular essa obrigação tributária de acordo com os critérios próprios do tributo em causa, pondo em causa a eficiência do sistema tributário?

A resposta que o legislador ordinário português encontrou foi a determinação da matéria tributável com base em indícios, presunções e outros elementos de que a administração tributária disponha, ou seja, a avaliação indireta a que se refere o n.º 2, do artigo 83.º, da LGT.

É neste sentido que o legislador conferiu à AT o poder de utilização do método de avaliação indireta da matéria tributável nos casos e condições expressamente previstas na lei.

A figura do “*Dever Fundamental de Pagar Impostos*” parece-nos um valor suficientemente seguro para justificar a avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa da AT, nos casos e condições expressamente previstos na lei (impossibilidade da sua determinação segundo os critérios próprios de cada tributo). O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa da administração tributária, não sendo desejável, surge como um imperativo na luta contra a evasão fiscal, e um contributo no sentido de se materializarem os princípios constitucionais fiscais consagrados na CRP e na LGT.

A avaliação indireta tem como fundamento o dever fundamental de pagar impostos e a necessidade, daí decorrente, de combater a evasão fiscal, e concretizar os preceitos dos artigos 9º e 81º da CRP, e 4.º e 5.º da LGT.

III.2 – Limites constitucionais da tributação.

Retira-se do espírito da CRP que, para a realização dos deveres que lhe são atribuídos, o Estado necessitará de recursos financeiros, e terá o direito de criar mecanismos com vista à satisfação dessas necessidades. É então que surge o poder tributário do Estado como principal mecanismo com vista à satisfação das suas necessidades financeiras, através da criação de impostos de natureza e finalidades diversas, mas sempre com respeito por um conjunto de princípios fundamentais.

O poder tributário conferido ao legislador encontra limites na CRP, que assumem uma função garantística para os contribuintes. A validade das leis e dos demais atos do Estado e entidades públicas depende da sua conformidade com a CRP (artigo 3.º).

As normas tributárias hão de obedecer a um conjunto de regras formais e materiais, sob pena de inconstitucionalidade e impossibilidade de produção de efeitos válidos, que podem resumir-se no quadro seguinte:

Limites Constitucionais da Tributação	
Limites formais	Princípio da Legalidade Fiscal Princípio da Segurança Jurídica Proibição do Referendo Fiscal
Limites materiais	Princípio da Igualdade Fiscal Princípio da Consideração Fiscal da Família Princípio pelos Direitos, Liberdades e Garantias Princípio do Estado Social

Quadro II – Resumo dos limites constitucionais da tributação.

O princípio da legalidade tributária está consagrado no n.º 2, do artigo 103.º, da Constituição (e 8.º da LGT), nos termos em que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, e é um dos mais considerados princípios constitucionais fiscais. Por sua vez, a alínea i), do n.º 1, do artigo 165.º, da CRP, determina que é da exclusiva competência da Assembleia da República, salvo autorização ao Governo (reserva relativa de competência legislativa), a criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas.

O princípio da legalidade tributária, que assume a natureza de um verdadeiro direito fundamental de *resistência*⁴⁷, como resulta do n.º 3, do artigo 103.º, conjugado com o artigo 21.º, ambos da CRP, desdobra-se em quatro momentos: (i) todos e quaisquer impostos devem ser criados por lei; (ii) para além do sistema de impostos, cada tipo de imposto deve ser definido por lei (*nullum vectigal sine lege*); (iii) a lei deve determinar especificadamente os elementos fundamentais ou essenciais de cada imposto (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias concedidas aos contribuintes); (iv) essa lei deve emanar da Assembleia da República ou do Governo munido de autorização legislativa⁴⁸.

As normas subjacentes à avaliação indireta da matéria tributável, principalmente os artigos 87.º a 90.º da LGT, foram criadas por Lei do governo no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 1.º, da Lei n.º 41/98, de 4 de agosto, que legislou nos termos das alíneas a) e b), do artigo 198.º, da CRP, de acordo com o objeto, o sentido, e a extensão da referida autorização⁴⁹.

⁴⁷ Para mais desenvolvimentos sobre o direito de resistência ao pagamento de impostos, ver CORDEIRO MESQUITA, Maria Margarida, *Direito de resistência e ordem fiscal*, Coimbra, 1996.

⁴⁸ Sobre a competência exclusiva da Assembleia da República em matéria do sistema fiscal, ver, entre outros, Acórdão n.º 57/95 do TC, Processo n.º 405/88, de 12 de abril de 1995, parágrafo 13.1.1.

⁴⁹ Sobre a suficiência da autorização, pode-se ver decisão do Tribunal Constitucional, acórdão n.º 84/2003 “*constitucionalidade do n.º 1, do artigo 46.º da LGT*”

Em sede de avaliação indireta da matéria tributável, o princípio da segurança jurídica⁵⁰ aplica-se ao legislador e à administração tributária, respetivamente, quanto à criação e aplicação de normas: (i) não retroatividade das mesmas⁵¹ e (ii) previsão de conceitos jurídicos indeterminados.

Face ao disposto no n.º 3, do artigo 18.º, da CRP, as normas agravadoras ou oneradoras para os contribuintes e as normas extintivas ou diminutivas de benefícios fiscais ou garantias dos contribuintes, estão condicionadas à não retroatividade.⁵²

Quando as normas fiscais usam conceitos indeterminados, permitindo à AT beneficiar de uma certa margem de livre apreciação, podem ofender a constituição se não tiverem uma densificação tal que possam ser tidas pelos destinatários como elementos suficientes para determinar os pressupostos de atuação da Administração, e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da atividade administrativa desenvolvida.⁵³ A previsão de conceitos indeterminados não deve ser confundida com o poder discricionário cometido à administração tributária⁵⁴, que consiste no poder que a administração tem de optar perante várias soluções legais aptas a solucionar uma situação, escolhendo a que em seu entender melhor defende o interesse público.

A avaliação indireta da matéria tributável, tal como está prevista na LGT, não obstante a AT ter alguma liberdade de apreciação, o seu uso tem carácter objetivo, sendo facilmente verificável pelo tribunal, não havendo qualquer discricionariedade.

⁵⁰ Sobre os princípios da segurança jurídica: J. L. Saldanha Sanches, *A segurança jurídica no Estado social de direito*, Ciência e Técnica Fiscal, n.ºs 310/312.

⁵¹ Sobre a não retroatividade das normas fiscais que regulam a avaliação indireta da matéria tributável, veja-se a propósito dos indicadores objetivos de atividade, a que refere a alínea c), do n.º 1, do artigo 88.º da LGT, no excerto do acórdão do TCAN, de 24 de janeiro de 2008, proferido no processo 01019/04.8BEBRG, “ (...) *Tendo em conta também que o pressuposto legal do uso de avaliação indireta referido na alínea c) do artigo 87.º da LGT apenas entrou em vigor a partir de janeiro de 1999 bem como o regime previsto no artigo 89.º, n.º 1 da LGT sendo que o sujeito passivo apenas se constituiu em 07/10/1996 a aplicação dos indicadores de atividade inferiores aos normais a exercícios anteriores a 07/10/1999 como foi o caso é ilegal e inquinante do “quantum” da matéria tributável obtido.*”

⁵² Veja-se acórdão n.º 81/2005 do TC, proferido no processo n.º 447/04, 1.ª secção, de 16 de fevereiro de 2005, 2.º e 3.º parágrafos do ponto 9, sobre “*limite constitucional à admissibilidade de normas fiscais retroativas*”. O princípio da não retroatividade das leis tributárias e as regras da sua aplicação vem consagrado no artigo 12.º da LGT. Desde a sua entrada em vigor da LGT em 1999, tem vindo a ser aditadas aos artigos 87.º e 89.º. -A situações possíveis de procedimento de avaliação indireta, que são de aplicação apenas a factos ocorridos após a sua entrada em vigor.

⁵³ Sobre (princípio da legalidade, tipicidade, poder discricionário, margem de livre apreciação e conceitos indeterminados), veja-se Acórdão n.º 500/2009 do Tribunal Constitucional, processo 99/09, de 30 de setembro de 2009, 3.ª secção, título II – Fundamentação, parágrafo 5.

⁵⁴ No âmbito da avaliação indireta, sobre o poder discricionário, veja-se parágrafo 3, do sumário do acórdão do TCAS, de 1 de março de 2005, proferido no processo 00371/04: “*3. O recurso ao método indiciário não depende pois, de um critério discricionário da AF, antes, constitui um seu poder vinculado, na estrita medida do necessário para evitar a evasão fiscal, e de evitar, por um lado o “emagrecimento” ilegítimo dos recursos do Estado, e por outro, de repartir equitativamente, como constitucionalmente imposto, a carga fiscal.*”

O artigo 8.º, da CRP, estabelece o primado do direito internacional sobre o direito nacional, sendo de destacar na área fiscal o tratado de UE⁵⁵ e as CDT⁵⁶.

Os limites materiais da tributação diferenciam-se dos formais, por o controlo dos segundos ser mais claro e determinável.

O princípio da igualdade⁵⁷ material na Lei assenta na ideia de universalidade⁵⁸, nos termos em que todos se encontram adstritos à sujeição a tributação, na ideia de uniformidade, exigindo-se que a tributação seja de acordo com a capacidade contributiva, e na ideia da proibição da discriminação e do privilégio.

O princípio da consideração fiscal da família, está prevista na alínea f), do n.º 2, do artigo 67.º da CRP, e artigo 6.º da LGT, nos termos em que constitui incumbência do Estado, para proteção da família, regular os impostos e os benefícios sociais de harmonia com os encargos familiares.

O princípio do respeito pelos direitos, liberdades e garantia fundamentais, ou da proibição do excesso, assenta na ideia que o “dever fundamental de pagar impostos” não deve ser contraproducente ao ponto de colidir com os restantes princípios fundamentais da CRP.

A expressão do Estado social na CRP está patente na alínea b), do n.º1, do artigo 81.º, e n.º1, do artigo 103.º, segundo os quais é incumbência dos Estado e outras entidades publicas a promoção da justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente, através da política fiscal, socorrendo-se do sistema fiscal para a satisfação das suas necessidades financeiras e para uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

III.3 – O princípio da capacidade contributiva.

A capacidade contributiva assenta no pressuposto de que a incidência e a repartição dos tributos, deverá fazer-se segundo a capacidade económica de cada um assente no rendimento, património e consumo (artigo 4.º da LGT). Este princípio não é expressamente previsto na CRP, mas isso não obsta a que seja entendimento generalizado da doutrina que “*capacidade*

⁵⁵ Sobre o primado do direito internacional, a título de exemplo, acórdão do TJCE, de 5 de maio de 2011, Processo C-267/09, Comissão Europeia contra República Portuguesa, ponto 65: “*Pelo facto de ter aprovado e de manter em vigor o artigo 130.º do CIRS, que impõe aos contribuintes não residentes a obrigação de designar representante em Portugal (...) a Republica Portuguesa não cumpriu com as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 56.º CE.*”

⁵⁶ Convenções para evitar a Dupla Tributação internacional ratificadas pelo Estado português.

⁵⁷ Preceituado no artigo 13.º da CRP e n.º 2, do artigo 5.º da LGT.

⁵⁸ Preceituado no artigo 12.º da CRP, e n.º 2, do artigo 5.º da LGT.

contributiva” deriva dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103.º e 104.º da CRP.

“ (...) as presunções a que o legislador fiscal frequentemente recorre com a finalidade de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos ou de evitar a evasão e fraude fiscais. Ora, esta técnica legislativa, movida por legítimas preocupações de simplificação de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respetiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto.”⁵⁹

A avaliação indireta da matéria tributável é um procedimento legal que, em determinadas circunstâncias, há de utilizar-se justamente para apurar aquela capacidade contributiva.

A avaliação indireta da matéria tributável prevista nos artigos 87.º a 94.º da LGT, assente em indícios ou presunções de uma capacidade contributiva diferente da declarada, admite sempre a possibilidade de afastamento dos seus pressupostos, seja pela colaboração do contribuinte no cumprimento das obrigações fiscais ou pela justificação do afastamento dos critérios, não constituindo uma presunção absoluta de capacidade contributiva.

III.4 – O princípio da tributação pelo rendimento real.

A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, como é preceituado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP. Segundo Teixeira Ribeiro⁶⁰, citado por diversa jurisprudência, “*Rendimento real é aquele que se apura ou se presume o contribuinte obteve*”; diferenciando-se do conceito de “*rendimento normal*” que “*significa uma de duas coisas: o rendimento médio de uma série de anos, que um agente económico poderia obter operando em condições normais: isto é operando nas condições mais frequentes naquela época e lugar, e, portanto, com a diligência, técnica e preços geralmente praticados. É um rendimento que, sendo médio, todos os anos se atribui, embora com possíveis atualizações, ao respetivo agente económico; o rendimento de determinado ano, que poderia obter-se em condições*

⁵⁹ Também citado por CASALTA NABAIS, José, “*O dever fundamental de pagar impostos*”, página 497 e 498.

⁶⁰, “*Lições de finanças públicas*”, 3.ª edição – 1989, n.º 33 d), Citado no acórdão n.º84/2003 do TC, processo n.º531/99, paragrafo 11.

normais. Este é um rendimento que só se atribui ao respetivo agente económico naquele ou naqueles anos em que as condições prevaletentes lhe possibilitariam consegui-lo”.

Em 1989 (data das afirmações anteriores), estamos nos primórdios da reforma da tributação do rendimento conseqüente à adesão de Portugal à Comunidade Europeia, pelo que este pensamento não pode dissociar-se das regras de tributação anteriores à reforma.

Quando a falta de colaboração dos contribuintes obsta à determinação do rendimento real com base nas declarações fiscais, deve considerar-se que o recurso a presunções não colide com o princípio consagrado no n.º 2, do artigo 104.º, da CRP. O recurso à avaliação indireta nos termos da lei, também tem como objetivo fundamental tributar o rendimento real, nem que seja por uma possível aproximação. A coberto da tributação pelo rendimento real, o legislador não podia deixar de prever e solucionar as situações em que, a quebra da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes esteja associada a uma impossibilidade de determinar o rendimento real de acordo com as regras próprias do imposto.

O apuramento do rendimento real, no sentido do rendimento efetivamente auferido, com base nas declarações ou na escrita do contribuinte, não prescinde, como se sabe, de presunções.

“Apenas por ficção jurídica se poderá dizer que os valores apurados contabilisticamente correspondem a rendimentos reais, uma vez que, também aqui, o sistema de determinação da matéria coletável está repleto de valores normais e de presunções.

Em última instância, o rendimento efetivamente sujeito a tributação, mesmo quando apurado através da contabilidade bem organizada, é sempre um dado construído segundo escolhas do legislador, o qual pondera em que medida se deve ou não afastar dos registos contabilísticos da realidade económica subjacente. A própria contabilidade assenta em múltiplos pressupostos ficcionais pelo que mais rigoroso seria falar de sistemas mistos. Um grande nome das Finanças Públicas, Einaudi, falava, a este propósito, do mito da procura contabilística da base tributável.

*O rendimento de um exercício é sempre um valor subjetivo. Porque assente num conjunto de avaliações e presunções. Basta pensar na valorização dos stocks, nas quotas de amortizações, nas provisões, no próprio princípio da anualidade dos exercícios e do balanço, fórmulas que se afastam de uma constatação de um verdadeiro rendimento real e efetivo para se aproximarem das de rendimento presumido ou normal”.*⁶¹

⁶¹ CARLOS SANTOS, António, “Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal”, paginas 129 e 130, citado no acórdão 84/2003 do Tribunal Constitucional, paragrafo 11.

Da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real, não resulta em absoluto uma tributação isenta de presunções, não fosse propositada a utilização do termo “fundamentalmente”. A contabilidade devidamente organizada de acordo com o POC ou SNC, conforme é exigido nos códigos fiscais, assenta em conceitos formulados com certo grau de indeterminação, como o recurso à terminologia das probabilidades, estimativas e incertezas.⁶²

*“O princípio da tributação do rendimento real no que respeita às empresas (isto é, dos lucros realmente verificados tem aliás expressão constitucional (art.º 107º n.º 2), se bem que a Constituição realisticamente admita, em termos excecionais é certo a tributação de lucros normais ou presumidos e seja omissa quanto aos métodos através dos quais se conhecem os lucros reais. É pois ainda em nome dessa necessidade que a declaração ou a escrita dos contribuintes podem ser postas em causa. Em certos casos, com efeito, há que ver se os rendimentos reais podem ser, complementar ou exclusivamente, atingidos por métodos diversos do método direto, declarativo ou contabilístico, ou se, excepcionalmente, quando haja dificuldade de tributar rendimentos reais se não deve a lei abrir a possibilidade de, nesses casos, a administração recorrer à determinação de outras formas de rendimento.”*⁶³

“(…) o que o legislador Constituinte quis em 1976, e continua a querer em 2001, é que, na sua concretização legal, o nosso sistema de tributação das empresas se aproxime tanto quanto possível do ideal, ou seja, consagre uma tributação das empresas que incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Isto significa que o legislador fiscal se encontra constitucionalmente vinculado à instituição da regra, do princípio, da tributação das empresas pelo seu rendimento real. O que não implica que não haja qualquer outra possibilidade de tributação das empresas. Com efeito, o legislador não deixa de ter aí uma razoável dose de liberdade conformadora, traduzida em múltiplas faculdades, muitas delas, decorrentes do próprio âmbito do princípio constitucional em análise”.⁶⁴

⁶² Veja-se, a título de exemplo os parágrafos 83 e 84 da estrutura conceptual do SNC:

“83 - O conceito de probabilidade é usado nos critérios de reconhecimento para referir o grau de incerteza em que os benefícios económicos futuros associados ao item fluirão para, ou de, a entidade. O conceito está em harmonia com a incerteza que caracteriza o ambiente em que uma entidade opera. (...)”

“84 - (...) Em muitos casos, o custo ou o valor precisam de ser estimados; o uso de estimativas razoáveis é uma parte essencial da preparação das demonstrações financeiras e não destrói a sua fiabilidade. (...)”

⁶³ CARLOS SANTOS, António, “A reforma fiscal - Os métodos indiciários e a questão fiscal”, página 91, citado no acórdão n.º 84/2003 do tribunal constitucional, parágrafo 11.

⁶⁴ CASALTA NABAIS, José, citado no acórdão n.º 84/2003, do Tribunal Constitucional, parágrafo 11.

IV – A Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), enquanto serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa, está subordinada a um conjunto de regras fundamentais definidas no artigo 266º a 272.º, da CRP, aplicáveis à administração pública, com a epígrafe seguinte: Artigo 266.º (Princípios fundamentais)⁶⁵; Artigo 267.º (Estrutura da Administração); Artigo 268.º (Direitos e garantias dos administrados); Artigo 269.º (Regime da função pública); Artigo 270.º (Restrições ao exercício de direitos); Artigo 271.º (Responsabilidade dos funcionários e agentes⁶⁶); Artigo 272.º (Polícia⁶⁷). O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável pela AT insere-se na atividade administrativa do Estado, e por isso vinculado a estes princípios fundamentais.

Pelo Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro, foi aprovada a nova orgânica da AT, cuja missão e atribuições são definidas no seu artigo 2.º, tendo como missão na área tributária a administração dos impostos, sendo-lhe atribuído o poder de liquidar, cobrar e exercer a ação de inspeção nos termos da lei. O exercício da ação de inspeção tributária assume particular relevância para o tema desta dissertação, uma vez que a avaliação indireta da matéria tributável pela AT assenta por regra num procedimento de inspeção tributária.

⁶⁵ Sobre o princípio da imparcialidade consagrado neste artigo 266.º da CRP, veja-se o acórdão do TCAS, de 17 de abril de 2012, proferido no processo n.º 04724/11, de que transcrevemos o que interessa: “ (...) Existe quebra do dever de imparcialidade devida aos órgãos e agentes da Administração, quando no procedimento de inspeção a inspetora tributária subscreve o respetivo relatório cujo conteúdo é sancionado pelo diretor de finanças com quem a mesma vive em economia comum, gerador da sua anulabilidade e dos posteriores atos, incluindo das liquidações subsequentes. (...) Nos termos do disposto no art.º 266.º, n.º 2 da CRP, os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à lei e devem atuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade, e da boa fé. (...) Este princípio, ainda que não tenha expressa consagração positiva no âmbito do procedimento administrativo tributário – cfr. art.º 44.º e segs do CPPT – tem, contudo, no art.º 44.º do CPA, em termos de constituir impedimento que nenhum titular de órgão ou agente da Administração Pública possa intervir em procedimento administrativo ou ato ou contrato de direito público ou privado da Administração Pública quando tenha intervindo no procedimento como perito ou mandatário o seu cônjuge, parente ou afim em linha reta ou até ao segundo grau da linha colateral, bem como qualquer pessoa com quem viva em economia comum – alínea e) do mesmo artigo – e a violação de tal dever, tem por efeito, expressamente consagrado no mesmo CPA, no seu art.º 51.º, a respetiva anulabilidade, norma que é aplicável ao procedimento tributário por força do disposto no art.º 2.º, alínea d) do CPPT. (...)”

⁶⁶ De acordo com o artigo 22.º da CRP, “O Estado e as demais entidades públicas são civilmente responsáveis, em forma solidária com os titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, por ações ou omissões praticadas no exercício das suas funções e por causa desse exercício, de que resulte violação dos direitos, liberdades e garantias ou prejuízo para outrem.” No que se refere à Autoridade Tributária e Aduaneira, ver obra de LOPES SOUSA, Jorge, “Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por atos ilegais”, 2010.

⁶⁷ Em resultado do disposto no artigo 40.º do RGIT, n.º 2: “Aos órgãos da administração tributária e aos da administração da segurança social cabem, durante o inquérito, os poderes e as funções que o Código de Processo Penal atribui aos órgãos de polícia criminal, presumindo-se-lhes delegada a prática de atos que o Ministério Público pode atribuir àqueles órgãos.”

A Autoridade Tributária e Aduaneira, é um serviço da administração direta do Estado, dotada de autonomia administrativa, e relativamente à área tributária dispõe de unidades orgânicas desconcentradas de âmbito regional, designadas por direções de finanças, e de âmbito local, designadas por serviços de finanças. Os órgãos da AT, estão regulados no artigo 3.º, do citado DL n.º118/2011, da seguinte forma:

- A Autoridade Tributária e Aduaneira é dirigida por um diretor-geral (cujas competências são definidas no n.º 1, do artigo 4.º), coadjuvado por 12 subdiretores -gerais, cargos de direção superior de 1.º e 2.º graus, respetivamente, cujas competências lhes são atribuídas por delegação do diretor-geral nos termos do n.º 2, do artigo 4.º;
- As direções de finanças e as alfândegas são dirigidas, respetivamente, por diretores de finanças e diretores de alfândegas, cargos de direção intermédia de 1.º grau;
- É ainda órgão da AT o Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira.

A orgânica da AT tem saliência no âmbito da avaliação indireta, nomeadamente no que se refere à distribuição das competências para a prática de atos no decurso do procedimento de avaliação indireta, pois, como prevê o n.º 1, do artigo 61.º, da LGT, a incompetência no procedimento deve ser conhecida officiosamente pela administração tributária e pode ser arguida pelos interessados, podendo em sede de reclamação graciosa ou impugnação judicial ser alegada a ilegalidade de atos tributários com fundamento em incompetência aproveitando-se do disposto na alínea b), do artigo 99.º, do CPPT.⁶⁸

IV.1 – O procedimento de inspeção tributária.

A Inspeção Tributária e Aduaneira tem por missão promover o cumprimento das obrigações fiscais e aduaneiras, através de medidas de acompanhamento dos factos tributários e da prevenção e controlo da fraude e evasão fiscais e aduaneiras, procurando prestar um serviço eficiente no domínio da prevenção, análise e correção, de modo a contribuir para a justiça e equidade fiscal, assumindo uma função fundamental para um desejado nível de cumprimento fiscal, que passa por fazer cumprir corretamente as obrigações fiscais por aqueles que as cumprem de forma incorreta ou que se colocam à margem do sistema, sendo o procedimento de avaliação indireta um instrumento dirigido a esta classe de contribuintes.

⁶⁸ Sobre as competências da administração tributária, ver também artigos 10.º e 11.º do CPPT.

Com um sistema fiscal fortemente marcado por um carácter autodeclarativo, tornou-se imperioso comprovar os dados constantes das declarações apresentadas pelos contribuintes e investigar a possível existência de factos tributários omitidos.

A fiscalização tributária está compreendida no âmbito do procedimento tributário, sendo a regulamentação do exercício do direito de inspeção tributária remetida para diploma próprio, conforme dispõe o artigo 54.º da LGT. O exercício do direito de inspeção a que alude o n.º5, da norma referida, está regulado no Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, que aprovou o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT).⁶⁹

O RCPIT está longe de ser um diploma orientado exclusivamente para os serviços de inspeção tributária da AT, pois, dirige-se também aos próprios contribuintes que são visados nas ações de inspeção, quanto ao seu relacionamento mútuo. Os contribuintes que melhor conheçam os seus direitos e deveres no âmbito do procedimento de inspeção, e consequentemente as garantias que lhes assistem nesse âmbito, certamente estarão mais bem preparados para os acautelar num possível procedimento deste tipo, e do qual poderá resultar a avaliação indireta por iniciativa da AT.⁷⁰

O procedimento de inspeção tributária assenta em quatro princípios fundamentais, a saber: Princípio da verdade material (artigos 58.º da LGT e 6.º do RCPIT); Princípio da proporcionalidade (artigos 63.º, n.º 3, da LGT e 7.º do RCPIT); Princípios do contraditório (artigos 60.º da LGT e 8.º e 60.º do RCPIT) e Princípio da cooperação (artigos 59.º da LGT e 9.º e 48.º, do RCPIT). O procedimento de inspeção tributária está compreendido no âmbito do procedimento tributário, sendo-lhe aplicável, todos os princípios deste último, que constam dos artigos 55.º a 60.º, da LGT.

Nos termos do artigo 10.º do RCPIT, a falta de cooperação dos contribuintes pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação, nos termos da lei. Não menosprezando o sentido de alcance desta norma, não podemos deixar de lembrar que a avaliação indireta da matéria tributável só pode efetuar-se nos casos previstos nos artigos 87.º e 88.º da LGT, em que cabe perfeitamente a falta de colaboração nos termos do referido artigo 10.º do RCPIT.

⁶⁹ Existe ainda legislação que regula o procedimento de inspeção de forma especial, trata-se do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de fevereiro, sobre a inspeção a pedido do contribuinte ou de terceiro que demonstre legitimidade. O facto de a inspeção ser efetuada a pedido do contribuinte ou de um terceiro, não impede a AT de proceder a correções que se mostrem necessárias a repor a verdade declarativa, e naturalmente a recorrer a métodos indiretos de tributação quando se verificarem os pressupostos da sua aplicação em conformidade com a lei.

⁷⁰ Os contribuintes, conhecendo o RCPIT, ficam melhor preparados para se defenderem de possíveis correções por métodos indiretos, mas também de correções resultantes de imposição legal (correções técnicas).

A classificação do procedimento vem definida nos artigos 12.º a 15.º, do RCPIT. No âmbito da avaliação indireta pela administração tributária, por regra, segue-se o procedimento de comprovação e verificação, realizado externamente, podendo para determinado período ser geral ou parcial (um, alguns ou todos os tributos).

São competentes para a prática de atos de inspeção os vários serviços da AT a que se refere o artigo 16.º do RCPIT: a Direção de Serviços de Inspeção Tributária, os serviços periféricos regionais e os serviços periféricos locais; que devem adotar critérios uniformes na sua atuação, conforme o artigo 18.º do mesmo diploma.

As funções de inspeção são desenvolvidas por pessoal afeto à área tributária ou outros funcionários designados pelo Diretor-Geral da AT, sujeitos as incompatibilidades específicas previstas no artigo 20.º do RCPIT, devendo, durante o procedimento, atuar com especial cortesia, prudência, serenidade e discrição, e guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária dos contribuintes ou outros elementos de natureza pessoal ou confidencial que tenham conhecimento no exercício e por causa das suas funções (artigos 20.º a 22.º, do RCPIT).

A atuação da inspeção tributária obedece ao Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária (PNAIT)⁷¹, que define os programas, critérios e ações a desenvolver que servem de base à seleção dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários a inspecionar, fixando os objetivos a atingir por unidades orgânicas dos serviços centrais, regionais e locais, tudo conforme o artigos 23.º a 27.º, do RCPIT.

Sendo estratégico o reforço do combate à fraude e evasão fiscal e à economia paralela, no caso de contribuintes e operadores económicos que não cumprem corretamente as suas obrigações tributárias, torna-se necessária uma atitude firme e uma atuação rápida, conducentes ao cumprimento forçado ou coercivo, reforçando, nos cidadãos e empresas, o sentimento de que a AT é um garante da justiça e equidade e, conseqüentemente, um indutor da cobrança voluntária.

O PNAITA tem em consideração as orientações estratégicas em matéria de política fiscal e aduaneira, constantes do programa do governo para o respetivo período. De acordo com essas orientações, no âmbito da fiscalidade, e no que à AT diz respeito, os objetivos

⁷¹ Nos parágrafos seguintes tece-se algumas considerações sobre o PNAIT fundamentadas (quando não se transcreve) na informação constante do PNAIT 2013, elaborado pela Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária (DSPCIT), com despacho concordante n.º53/2013 do Sr. SEAF (por delegação do MF). Tratamos aqui, de forma resumida, apenas alguns pontos desse manual. O PNAIT elaborado pela DSPCIT dá uma visão da forma como a AT aborda o comportamento dos agentes económicos.

centrais a prosseguir têm sido os da eficiência, simplicidade e equidade do sistema fiscal, de forma a permitir ao Estado a obtenção das receitas adequadas e suficientes para a implementação das políticas públicas.

Tem vindo a ser operacionalizadas um conjunto de medidas contempladas no PECFEFA 2012-2014 (Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras), tendo como objetivo prioritário o reforço da eficácia do combate à fraude de elevada complexidade e à economia informal, promovendo, por essa via, uma maior equidade fiscal na repartição do esforço coletivo de consolidação orçamental.

Destaca-se no âmbito legislativo, a imposição de forma faseada da obrigatoriedade da utilização de programas de faturação certificados para os sujeitos passivos que desenvolvam atividades empresariais, com a possibilidade de tratamento da informação através do analisador de SAF-T⁷².

No ponto 3.34, do *memorandum* de entendimento da Troika, é referida a necessidade de aumentar o número de recursos destinados à Inspeção Tributária para pelo menos 30% do total dos trabalhadores da AT. Esta necessidade está bem patente no estudo da OCDE, “*Tax Administration*”, realizado em janeiro de 2009, onde a comparação com congéneres internacionais comprova que os inspetores representam uma percentagem insuficiente de recursos humanos da AT, conforme o gráfico seguinte⁷³:

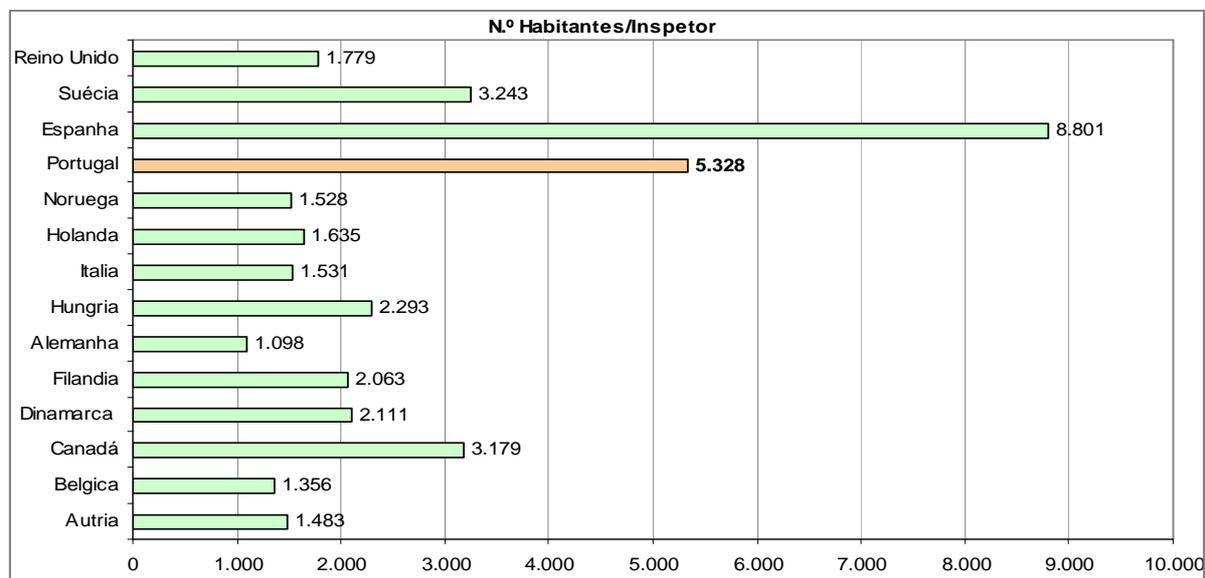


Gráfico I – N.º de habitantes por Inspetor Tributário em vários países da OCDE.⁷⁴

⁷² Nome técnico por que é conhecido o ficheiro a que se refere o n.º8, do artigo 123.º, do CRC, e Portaria n.º 160/2013, de 23/04, DR n.º79 – Série I.

⁷³ Informação obtida do manual do PANAIT 2013, DSPECIT, página 73, citando fonte: OCDE 2009.

⁷⁴ A informação do gráfico remonta a janeiro de 2009, quando a AT tinha no ativo 1987 inspetores. Para 2013, de acordo com o PANAIT, conta com 1513 inspetores tributários, o que nos faz aproximar do nível da Espanha.

Para que a inspeção tributária possa dar resposta aos desafios que se lhe deparam é necessário que os serviços sejam dotados de técnicos especializados em várias vertentes: (i) Contabilidade, auditoria e economia; (ii) Direito fiscal; (iii) Auditoria em ambiente informatizado; e (iv) Matemática e informática de gestão.

A fim de garantir a eficácia das ações de inspeção, os funcionários da inspeção tributária têm os seguintes direitos⁷⁵:

- Ao livre acesso às instalações e dependências da entidade inspecionada pelo período de tempo necessário ao exercício das suas funções;
- À disposição das instalações adequadas ao exercício das suas funções em condições de dignidade e eficácia;
- Ao exame, requisição e reprodução de documentos, mesmo quando em suporte informático, em poder dos sujeitos passivos ou outros obrigados tributários, para consulta, apoio ou junção aos relatórios, processos ou autos;
- À prestação de informações e ao exame dos documentos ou outros elementos em poder de quaisquer serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados, do Estado, das Regiões Autónomas e autarquias locais, de associações públicas, de empresas públicas ou de capital exclusivamente público, de instituições particulares de solidariedade social e de pessoas coletivas de utilidade pública;
- À troca de correspondência, em serviço, com quaisquer entidades públicas ou privadas sobre questões relacionadas com o desenvolvimento da sua atuação;
- Ao esclarecimento, pelos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço;
- À adoção, nos termos do presente diploma, das medidas cautelares adequadas à aquisição e conservação da prova;
- À requisição às autoridades policiais e administrativas da colaboração necessária ao exercício das suas funções, no caso de ilegítima oposição do contribuinte à realização da inspeção.

Gozando ainda das seguintes faculdades previstas no artigo 29.º do RCPIT:

- Examinar quaisquer elementos dos contribuintes que sejam suscetíveis de revelar a sua situação tributária, nomeadamente os relacionados com a sua atividade, ou de terceiros com

⁷⁵ Estes direitos estão elencados no artigo 28.º do RCPIT (redação dada pela Lei n.º 50/2005, de 30 de agosto), pelo que serão transcritos.

quem mantenham relações económicas e solicitar ou efetuar, designadamente em suporte magnético, as cópias ou extratos considerados indispensáveis ou úteis;

- Proceder à inventariação física e avaliação de quaisquer bens ou imóveis relacionados com a atividade dos contribuintes, incluindo a contagem física das existências, da caixa e do imobilizado, e à realização de amostragens destinadas à documentação das ações de inspeção;
- Aceder, consultar e testar os sistemas informáticos dos sujeitos passivos e, no caso de utilização de sistemas próprios de processamento de dados, examinar a documentação relativa à sua análise, programação e execução, mesmo que elaborados por terceiros;
- Consultar ou obter dados sobre preços de transferência ou quaisquer outros elementos associados ao estabelecimento de condições contratuais entre sociedades ou empresas nacionais ou estrangeiras, quando se verifique a existência de relações especiais nos termos do n.º 4, do artigo 58.º, do CIRC;
- Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários;
- Controlar, nos termos da lei, os bens em circulação;
- Solicitar informações às administrações tributárias estrangeiras, no âmbito dos instrumentos de assistência mútua e cooperação administrativa internacional.

No artigo 29.º, do RCPIT, são ainda enunciados os elementos suscetíveis de revelar a situação tributária dos contribuintes, cuja falta ou recusa de exibição constitui motiva para aplicação de métodos indiretos, em conformidade com os artigos 87.º e 88.º da LGT.

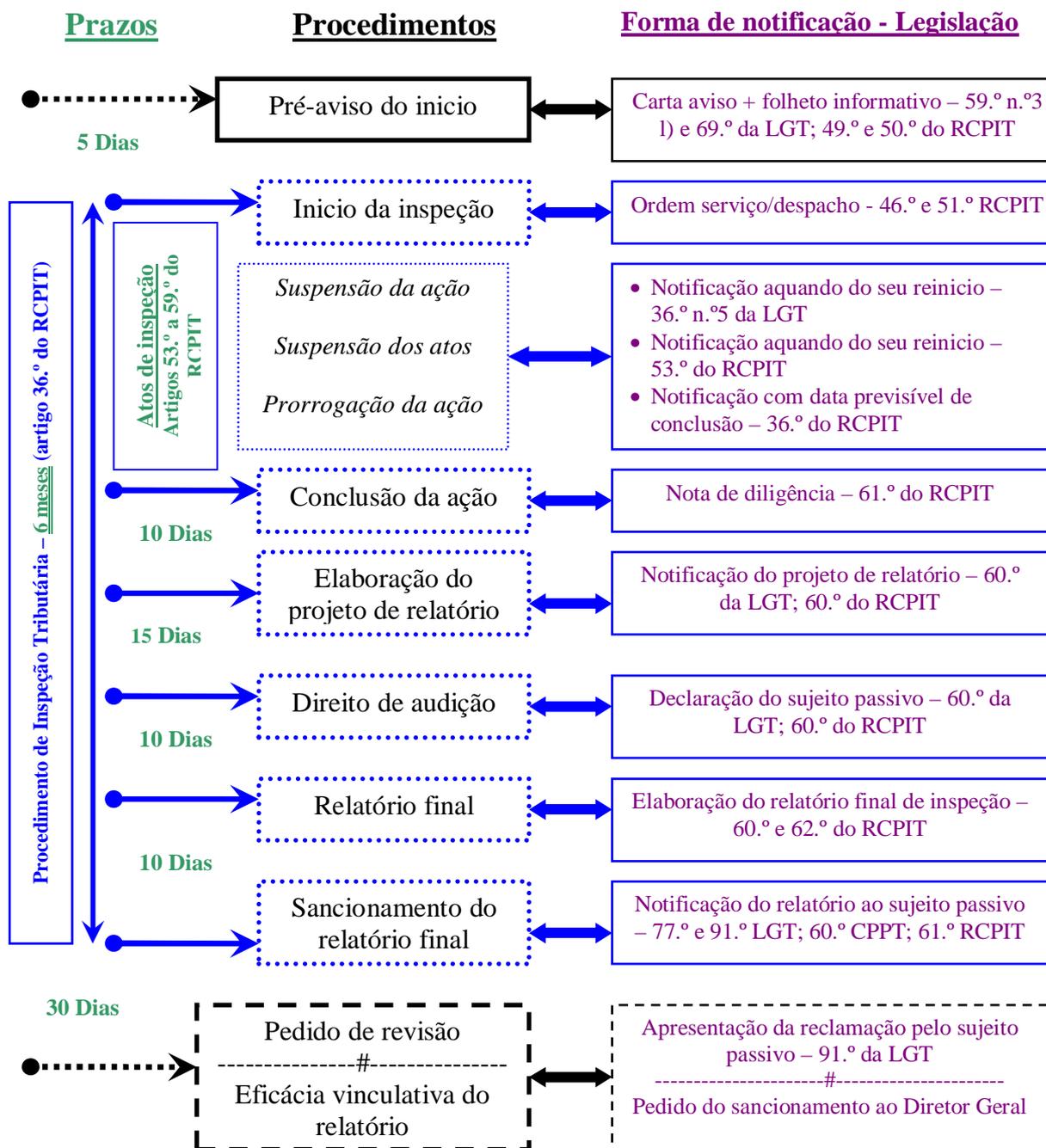
A inspeção tributária pode ainda, atendendo à sua necessidade e ao princípio da proporcionalidade, proceder a diligências prospetivas ou de informação junto dos contribuintes ou outras entidades públicas, para o conhecimento de factos relevantes para o controlo da situação tributária de terceiros (n.º3, artigo 29.º, do RCPIT) bem como, adotar medidas cautelares e propor providências cautelares de natureza judicial, respetivamente nos termos dos artigos 30.º e 31.º do RCPIT.

As garantias de eficácia e as prerrogativas da inspeção tributária são fundamentais para recolha de prova e avaliação da existência de pressupostos para aplicação de métodos indiretos, e se for caso disso, para uma adequada quantificação da matéria tributável.

O procedimento de inspeção com vista à comprovação e verificação da situação tributária dos contribuintes deve iniciar-se até ao termo do prazo de caducidade, ser continuo

e concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, podendo contudo ser prorrogado, tudo em conformidade com o artigo 36.º do RCPIT.

A marcha do procedimento de inspeção desde a carta aviso, passando pelos atos de inspeção, até à notificação do relatório final de inspeção tributária, vem regulada nos artigos 48.º a 63.º do RCPIT, e pode resumir-se na seguinte ilustração:



Quadro III – Esquema do procedimento externo de inspeção tributária.

Este tipo de procedimento, tal como o procedimento tributário em geral, segue a forma escrita, e parte significativa dos atos de inspeção estão sujeitos a notificação e informação aos

contribuintes, devendo as notificações e informações seguir as regras elencadas nos artigos 37.º a 43.º do RCPIT.

O procedimento de inspeção tributária, para efeito da contagem do prazo de seis meses a que se refere o artigo 36.º do RCPIT, bem como da suspensão de contagem do prazo de caducidade a que se refere o n.º 1, do artigo 46.º, da LGT, inicia-se com a assinatura da ordem de serviço ou do despacho pelo sujeito passivo ou obrigado tributário.

O prazo de seis meses para a conclusão do procedimento de inspeção, a que se refere o n.º 2, do artigo 36.º, do RCPIT, pode não ser cumprido, porque a ação de inspeção pode ser prorrogada nos termos dos n.ºs 3 e 4, da mesma norma. Contudo, a suspensão de contagem do prazo de caducidade, a que se refere o n.º1, do artigo 46.º, da LGT, fica prejudicada se o procedimento de inspeção ultrapassar o prazo de seis meses.⁷⁶

O primeiro momento do procedimento de inspeção está relacionado com o que o RCPIT denomina de prática de atos de inspeção, iniciando-se a fase em que a AT pode detetar erros ou omissões que motivem o recurso à avaliação indireta da matéria tributável, recolhendo elementos de prova que lhe permitam fundamentar corretamente a adesão àqueles métodos de avaliação e os critérios de quantificação da matéria tributável.

Durante o procedimento de inspeção, o sujeito passivo pode proceder à regularização da sua situação tributária, de acordo com o artigo 58.º do RCPIT, afastando, se for caso disso, os pressupostos para a avaliação indireta da matéria tributável, devendo comunicar tal facto à administração tributária a fim de ser mencionado no relatório de inspeção.

A prática de atos de inspeção considera-se concluída com a emissão da nota de diligência a que se refere o n.º 1, do artigo 61.º, do RCPIT, e dela deve ser dado conhecimento ao sujeito passivo inspecionado. Na sequência da nota de diligência, e havendo atos tributários ou em matéria tributária desfavoráveis ao sujeito passivo inspecionado, por correções técnicas e/ou métodos indiretos, os serviços de inspeção elaboram um projeto de relatório de inspeção tributária que deve ser notificado ao sujeito passivo por carta registada com aviso de receção, com identificação dos atos e a sua fundamentação.

Nos termos dos artigos 60.º do RCPIT e 60.º da LGT, no âmbito do exercício do direito de audição prévia, o sujeito passivo pode pronunciar-se sobre a proposta de correção fiscal apresentada no projeto de relatório, sendo os elementos novos suscitados em audição tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação do relatório final, sob pena da sua inobservância constituir fundamento de invalidade do ato tributário por vício de forma. O

⁷⁶ Neste sentido, ver acórdão do STA, de 29 de novembro de 2006, proferido no processo 0695/05.

direito de audição previsto na LGT e RCPIT constitui a concretização do normativo constitucional previsto no n.º 5, do artigo 267.º, da CRP⁷⁷.

Por fim, é elaborado o relatório final da inspeção tributária, que deve ser notificado ao sujeito passivo por carta registada com aviso de receção, considerando-se concluído o procedimento na data da notificação, conforme dispõe o n.º 2, do artigo 62.º, do RCPIT.

Os atos tributários ou em matéria tributável resultantes da fixação da matéria tributável por métodos indiretos, que resultem de um procedimento de inspeção, poderão fundamentar-se nas conclusões do relatório de inspeção tributária, através da adesão ou concordância com elas, conforme resulta do artigo 63.º do RCPIT e 77.º da LGT.

A notificação do relatório final de inspeção marca o início da contagem do prazo para o pedido de revisão da matéria tributável a que se referem os artigos 91.º a 94.º da LGT.

⁷⁷ De acordo com o preceituado nesta norma, “*O processamento da atividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito.*”

V – O procedimento de Avaliação indireta da matéria tributável.

No capítulo II, ponto 4, com epígrafe “A avaliação indireta da matéria tributável na Lei Geral Tributária”, foi feita uma abordagem genérica aos princípios e ao procedimento de avaliação indireta. Agora será feita uma abordagem mais específica e profunda.

A sucessão de atos dirigida à declaração de atos tributários no âmbito da avaliação indireta da matéria tributável pela administração tributária, que designamos por procedimento de avaliação indireta, assenta nas regras e pressupostos enunciados nos artigos 81.º a 94.º, da LGT, versando sobre o procedimento de avaliação em geral (artigos 81.º a 86.º) e procedimento de avaliação indireta em especial (artigos 87.º a 94.º).

V.1 – Factos e matéria tributável determinados por indícios e presunções.

O imposto pressupõe a existência de um facto tributário, que uma vez verificado tem como consequência jurídica uma obrigação tributária⁷⁸. Nos impostos periódicos, o facto tributário considera-se verificado no fim do período de tributação, enquanto nos impostos de obrigação única considera-se verificado no momento da ocorrência do próprio facto.

O facto tributário resulta das regras de incidência do imposto, que relacionam um facto em si mesmo com um sujeito passivo do imposto (incidência real e incidência pessoal).

No procedimento de avaliação indireta da matéria tributável, o facto tributário subjacente é determinado por indícios da sua existência cuja responsabilidade é atribuída a um sujeito passivo⁷⁹. Isto não significa que ambas as condições necessárias para a existência

⁷⁸ De acordo com o artigo 36.º da LGT “a relação jurídica tributária constitui-se com o facto tributário”.

⁷⁹ Sobre o facto tributário determinado por métodos indiretos, veja-se o Ac. do STA, de 25 de maio de 2011, proferido no processo 0865/10: “ (...) Por detrás do resultado fiscal não deixa nunca de estar o facto tributário, independentemente do método por que se chegou ao seu apuramento e quantificação. [Significativo é que a fundada dúvida de que falava o artigo 121º do CPT e é hoje tratada no artigo 100º do CPPT conduza à anulação do ato de liquidação, quer tenham sido utilizados métodos indiretos, quer o não tenham sido, apenas com a ressalva do nº 2 de ambos os apontados artigos]. É que não há tributação sem facto tributário, seja qual for o modo como este se patenteie – por ação do contribuinte, declarando-o ou evidenciando-o na sua contabilidade, ou por ação da Administração, pelo conhecimento que lhe chegou por qualquer meio, ou extraíndo-o de elementos seus conhecidos. Assim, o facto tributário, e a respetiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indiretos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo. A Administração age utilizando índices, partindo de factos que conhece para aceder a outros, desconhecidos, mediante métodos indiciários, socorrendo-se de regras da experiência, assim desembocando na quantificação do facto tributário.

Num caso, os factos são evidenciados pela contabilidade; no outro, são apurados pela AF – mas sempre o apuramento da situação contributiva se funda em factos, e a tributação incide sobre o rendimento real. É verdade que a matéria coletável apurada por métodos indiretos não goza de um grau de certeza tão elevado quanto a que tem a resultante da contabilidade. Mas a diferença não está na substância, mas só no grau, sendo certo que, como já se notou, mesmo uma contabilidade escorregada pode revelar um resultado do exercício discutível.”

do facto tributário (incidência real e pessoal) sejam determinadas por indícios, mas para haver recurso à avaliação indireta, a incidência real terá necessariamente que resultar de indícios ou presunções.

Na avaliação indireta, os indícios e as presunções são um critério de qualificação e quantificação de factos tributários, pois a matéria tributável é normalmente definida como a expressão quantitativa do facto tributário⁸⁰. As presunções são exceções, e no âmbito da avaliação indireta admitem-se apenas em face dos fins juridicamente previstos que justificam o seu uso, que são a determinação da matéria tributável.

As obrigações de apresentação de declarações e de exibição de contabilidade ou escrita constituem obrigações acessórias dos sujeitos passivos, previstas no n.º 2, do artigo 31.º, da LGT, com base nas quais, por regra, o procedimento de liquidação é instaurado (autoliquidação), como resulta do artigo 59.º do CPPT e das obrigações declarativas dos vários códigos (artigos 57.º e 76.º do CIRS; 90.º e 117.º do CIRC; 29.º do CIVA; 23.º do CIS; 19.º do CIMT). O n.º 1, do artigo 75.º, da LGT, estabelece a presunção legal de veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes à AT, e dos dados que constarem da sua contabilidade e escrita, se estiverem de acordo com a legislação comercial e fiscal. Trata-se, da parte dos contribuintes, de um verdadeiro direito à presunção de verdade merecedor de respeito pela AT.

Cumpridas as obrigações declarativas pelos contribuintes, a administração tributária está onerada com a demonstração da factualidade que a leva a desconsiderar a presunção de veracidade das operações inscritas na contabilidade, e nos respetivos documentos de suporte, de que aquela goza em homenagem ao princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso direito. Não sendo demonstrada essa factualidade, o seu conteúdo terá de se considerar verdadeiro, e a possibilidade de avaliação indireta da matéria tributável não se

⁸⁰ Sobre a relação entre facto tributário e matéria coletável, ver ponto 6.3 do Ac. n.º 127/2004 do TC; “ (...) caberá ao legislador (a AR ou o Governo, agindo com autorização daquela) a tarefa de eleger, dentro dos factos que revelem a existência de capacidade contributiva, aqueles que devem ser erigidos à categoria de factos tributários ou de factos jurígenos da obrigação de imposto (incidência objetiva). Mas, porque se trata de factos jurídicos, com necessário relevo económico/financeiro, e porque a capacidade contributiva que se pretende afetar é suscetível de diversas gradações, compete também ao legislador definir os critérios quantitativos de afetação ao imposto do valor desses factos. Fala-se, então, na dimensão quantitativa do facto tributário denominada por matéria coletável. Por outro lado, cabe igualmente à lei a função de definir os termos ou elementos que permitem o estabelecimento do vínculo jurídico de conexão ou de adstrição dos factos tributários objetivos a certo sujeito, convertendo-o em sujeito da obrigação de imposto. Por natureza, atenta a sua função constitucionalmente definida, o legislador tributário goza, em princípio, de discricionariedade normativo-constitutiva quanto à eleição dos factos reveladores de capacidade contributiva que podem ser elevados à categoria de factos tributários, bem como à definição dos elementos que concorrem para se definir a matéria coletável. Mas, como não poderá deixar de ser, com obediência aos parâmetros constitucionais (...)”

coloca. A prova da falta de veracidade das declarações fica facilitada quando os sujeitos passivos não cumprem as suas obrigações declarativas.

Existindo declaração, a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes pode ser afastada quando se verificarem uma, ou mais, das situações elencadas no n.º 2, do artigo 75.º, da LGT, a saber:

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

As duas últimas situações elencadas, correspondentes às alíneas c) e d), do n.º 2, do artigo 75.º da LGT, a verificarem-se, implicam mesmo o recurso a métodos indiretos de avaliação, porque correspondem exatamente a pressupostos da sua aplicação previstos no artigo 87.º da LGT. Já quanto às duas primeiras situações elencadas no parágrafo anterior, a veracidade das declarações pode ser reposta, se for possível, por correções aritméticas resultantes de imposição legal, bastando que os erros possam ser corrigidos segundo os critérios próprios de cada tributo (n.º 1, do artigo 81.º, da LGT), dispensando-se o recurso a indícios ou presunções.

O artigo 72.º, da LGT, reconhece no procedimento tributário todos os meios de prova admitidos em direito para o conhecimento dos factos necessários à decisão do mesmo. A prova indiciária é uma subespécie das provas indiretas, que se caracteriza por o objeto ou facto, submetido à apreciação do juiz, apenas permitir tirar ilações ou induzir o facto que se pretende provar; esta prova atua, pois, sobre o raciocínio e não sobre os sentidos⁸¹. As presunções são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um

⁸¹ Cf. Definição de “Prova indiciária”, Ana Prata, Dicionário Jurídico, 4.ª edição.

facto desconhecido⁸², segundo as regras da experiência de vida, da normalidade, dos conhecimentos das várias disciplinas científicas, ou da lógica.⁸³

“ (...) a máxima da experiência é uma regra que exprime aquilo que sucede na maior parte dos casos, mais precisamente é uma regra extraída de casos semelhantes. A experiência permite formular um juízo de relação entre factos, ou seja, é uma inferência que permite a afirmação que uma determinada categoria de casos é normalmente acompanhada de uma outra categoria de factos. Parte-se do pressuposto de que “em casos semelhantes existe um idêntico comportamento humano” e este relacionamento permite afirmar um facto histórico não com plena certeza mas, como uma possibilidade mais ou menos ampla. (...) A máxima da experiência é uma regra e, assim, não pertence ao mundo dos factos. Consequentemente, origina um juízo de probabilidade e não de certeza. (...) estaremos sempre perante uma probabilidade, ou seja, como afirma Lopez Moreno, La Prueba de Indícios, pág. 15, a teoria dos indícios reduz-se à teoria das probabilidades e a prova indiciária resulta do concurso de vários factos que demonstram a existência de um terceiro que é precisamente aquele que se pretende averiguar. A concorrência de vários indícios numa mesma direção, partindo de pontos diferentes, aumenta as probabilidades de cada um deles com uma nova probabilidade que resulta da união de todas as outras constituindo uma verdadeira resultante.”⁸⁴

Num artigo intitulado “A prova indiciária no direito tributário”⁸⁵, encontramos uma série de conceitos, também baseados no pensamento de outros autores, e que nos propomos aqui expressar. O autor do artigo, citando Cabral (1993, p.311-312), profere a seguinte afirmação *“Em direito fiscal conta muito a chamada prova indireta (...) A prova indireta é feita de indícios que se transformam em presunções. Constitui o resultado de um processo lógico, em cuja base está um facto conhecido (indício), prova que provoca a atividade mental, em persecução do facto conhecido, o qual será causa ou efeito daquele. O resultado desse raciocínio, quando positivo, constitui a presunção.”* Citando o mesmo Cabral (1993, p.312), refere que *“Presunção (...) que significa tomar, captar alguma coisa, com antecedência (...) é um ato de mente em razão da qual se tira, por antecipação, uma*

⁸² Cf. Artigo 349.º do Código Civil, que admite as presunções como meio de prova.

⁸³ Ver, entre outros, acórdão do STJ, de 14 de junho de 2011, Processo 550/05.2TBCBR.C1.S1.

⁸⁴ Extraído do sumário do acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 7 de abril de 2011, processo 936/08.0JAPRT.S1, parágrafos IV, V e IX. A abordagem aos conceitos de indícios e máxima da experiência é feita no âmbito da prova em processo penal. Mesmo assim, ajuda a compreender o conceito de indícios e presunções aplicáveis no âmbito da avaliação indireta da matéria tributável no procedimento tributário.

⁸⁵ SALEMA FERREIRA, Alexandre Henrique, “A prova indiciária no direito tributário”, disponível em <http://tributario.net/aferreira/a-prova-indiciaria-no-direito-tributario/>. O autor do artigo é professor do Departamento de Direito Público da UEPB, Auditor Fiscal da Receita Estadual da Paraíba, Mestre em Ciências da Sociedade e Especialista em Auditoria Fiscal-contabil.

conclusão que se supõe ou se toma como verdadeira, sem que se tenha certeza da existência dessa conclusão (ou conforme o caso, de um efeito), partindo-se de um facto conhecido e provado.”

Da conjugação das duas afirmações anteriores resulta que os indícios são um ponto de partida para se chegar às presunções. Em sede de avaliação indireta da matéria tributável no ordenamento jurídico português, pode aplicar-se este raciocínio, uma vez que a administração tributária fica legitimada para recorrer à avaliação indireta com base em presunções, se recolher indícios fundados da falta de veracidade das declarações dos contribuintes (alínea a), n.º2, artigo 75.º, da LGT).

Mesmo recolhidos indícios da falta de veracidade das declarações fiscais, os contribuintes, ao abrigo do princípio da participação no procedimento, sempre poderão afastar esses indícios, explicando os factos e evitando o recurso a presunções. Nos próprios pressupostos da avaliação indireta, artigos 87.º e 88.º, da LGT, a lei prevê a possibilidade de o sujeito passivo regularizar as faltas ou justificar as razões que indiciam a falta de veracidade das declarações.

A admissibilidade do recurso a presunções depende da existência de factos concretos e objetivos (factos indiciários tipificados) de onde o facto tributário possa ser deduzido com segurança, em termos de objetividade e normalidade, num contexto específico, com a efetiva possibilidade de pleno exercício do contraditório e da demonstração de que a base da presunção pode ser infundada no caso concreto.

“São conformes à Constituição as normas tributárias que permitem ao fisco o recurso a presunções e estimativas para o apuramento da matéria coletável, desde que essas presunções admitam prova em contrário e sejam idóneas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto. Se a lei autorizar a utilização de regras de experiência comum com recurso a ficções legais, e a sua sindicância contenciosa pressupõe ser iníqua a tributação ou conduzir a mesma a injustiça grave e notória.”⁸⁶

A determinação da matéria tributável por iniciativa da AT, a partir de indícios ou presunções, é uma exceção ao método da avaliação de acordo com as regras próprias de cada tributo, admitindo-se apenas em face dos fins juridicamente previstos na LGT que justificam o seu uso, recaindo sobre a AT a responsabilidade de ponderar a sua utilização abusiva, nomeadamente:

⁸⁶ Cf. Sumário do acórdão do STA, de 12 de julho de 2000, proferido no processo 022428.

- Em situações de dificuldade provatória de potenciais irregularidades tributárias, por existência de prova deficiente ou coberta por sigilo, visando a simplificação de tarefas procedimentais ignorando o “dever” de inquisitório, evitando investigações mais exaustivas;
- Para satisfação exclusiva de objetivos de arrecadação de receitas, e satisfação de objetivos estatísticos relacionados com avaliação de desempenho⁸⁷;

Ao proceder à avaliação por indícios ou presunções a Autoridade Tributária não fica dispensada de fazer prova dos pressupostos dessa avaliação, devendo ponderar bem a existência de outros meios (avaliação direta) com vista à melhor avaliação de acordo com a capacidade contributiva. Sendo possível a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, o recurso a indícios ou presunções deve ser abandonado.

As presunções não são ficções, mas antes probabilidades racionais resultantes de um raciocínio indutivo baseado em critérios objetivos, não podendo funcionar como sanção ao comportamento dos contribuintes⁸⁸. O recurso a indícios e presunções com a finalidade de avaliação da matéria tributável não pode colidir com os valores fundamentais da CRP.

V.2 – Pressupostos.

Os pressupostos da avaliação indireta pela administração tributária são os constantes dos artigos 87.º e 88.º da LGT. Podemos dividir a avaliação indireta por iniciativa da AT em dois grupos distintos, em função, (i) dos motivos que levaram a administração tributária a lançar mão deste procedimento, dos critérios de determinação ou fixação, e (iii) do meio de reação à decisão de aplicação do método indireto, conforme o quadro seguinte:

Artigo 87.º Motivos ⁸⁹	Quantificação da matéria tributável	Reação à decisão de aplicação de MI
Alínea b) Alínea c) Alínea e)	Artigo 90.º	Artigo 91.º e 92.º – Pedido de revisão da matéria tributável
Alínea d) Alínea f)	Artigo 89.º-A, n.º 4 e 5, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior.	Artigo 89.º-A, n.º 7 e 8 – Recurso para o tribunal tributário

Quadro IV – Resumo dos pressupostos, quantificação e meio de reação na avaliação indireta na LGT

⁸⁷ A avaliação de desempenho assente em estatísticas de correções efetuadas pode condicionar a atuação da AT que, preocupada em atingir esses objetivos que lhe são impostos, pode descurar a eficiência da sua atuação no sentido preventivo do combate à evasão fiscal. É um contrassenso medir a eficiência da atuação da AT numa base, quase exclusiva, em estatísticas de correções efetuadas. A probabilidade de a Autoridade Tributária ter sucesso na realização dos objetivos é tanto maior quanto maior for a evasão fiscal.

⁸⁸ Para efeitos sancionatórios deve seguir-se as regras do RGIT.

⁸⁹ Exclui-se propositadamente a alínea a) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT (Regime simplificada) por não se traduzir numa impossibilidade de avaliação de acordo com as regras próprias de cada tributo.

A LGT não faz qualquer referência explícita aos critérios de quantificação da matéria tributável quando o fundamento do recurso à avaliação indireta seja a alínea e), do n.º 1, do artigo 87.º, desta lei. Poder-se-á, no entanto, considerar que em tal caso são de aplicar os critérios previstos no artigo 90.º da LGT, atento o que se estabelece no artigo 59.º do CIRC, 39.º do CIRS, artigo 90.º do CIVA e artigo 18.º do CIS.⁹⁰

Nos pontos seguintes faz-se uma análise de cada um dos pressupostos, inclusive um pequeno apontamento relativamente ao regime simplificado de tributação, que não é um método de avaliação indireta da iniciativa da administração tributária, antes resulta de uma opção (ou falta dela) de tributação por parte dos contribuintes.

Nunca será de sobejo referir que a avaliação indireta *só pode efetuar-se* nos casos em que a lei expressamente a admita, evidenciando-se uma preferência legal absoluta pela utilização dos métodos de avaliação direta para a fixação da matéria tributável, o que se compreende por serem maiores as garantias de rigor fornecidas. Até se pode afirmar, com convicção, que o principal pressuposto da avaliação indireta da matéria tributável pela AT é a impossibilidade de avaliação por métodos diretos⁹¹.

“A tributação por métodos indiretos não só não constitui o meio normal, como a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente a admite, verificados que estejam determinados pressupostos (cfr.artºs.81, nº.1, 87 e 88, da L. G. Tributária). O que vale por dizer que nem a Fazenda Pública, nem o contribuinte, podem, de seu livre alvedrio, optar pela tributação indiciária, ainda que aquela cuide assim arrecadar receita maior, ou este acredite furtar-se a uma tributação mais pesada. Por outras palavras, o apuramento alternativo pela A. Fiscal deve ser feito, sempre que possível, com recurso a métodos diretos ou correções técnicas, isto é, pela determinação

⁹⁰ Neste sentido, ver nota n.º2, página 298, Ciência e Técnica Fiscal – Centro de Estudos e apoio às políticas tributárias, janeiro – março de 2002, N.º 405.

⁹¹ Veja-se sumário do acórdão do TCAS, de 13 de novembro de 2012, proferido no processo 04205/10: “III) Sempre que esteja em causa, apenas a qualificação jurídica dos factos fiscalmente relevantes, na medida em que estes sejam efetivamente do domínio da AT, porque incontroversos, desde logo porque revelados pelos contribuintes ou porque cheguem ao seu conhecimento através de terceiros, o Fisco, concluindo pela falta de aderência à realidade dos elementos declarados pelo contribuinte, apenas os poderá corrigir através de meras correções técnicas/aritméticas; IV) Neste domínio, a insuficiência dos elementos de escrituração mercantil, a manifesta discrepância entre o volume de negócios declarado com o volume de negócios apurado pela A.F. e a existência de factos concretos que permitiram à A.F., concluir que a empresa revelou nos exercícios em exame uma capacidade contributiva abre a porta ao recurso à avaliação indireta, sendo que, (...) a AF lançou mão de juízos presuntivos sem, contudo, ter lançado mão da metodologia indireta, uma vez que se ancorou a meras correções técnicas, o que tanto basta para concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas sem se mostrar, sequer, necessário ir aferir da justeza ou não, dos factos-índice a que se ancorou a AT, para chegar ao resultado final a que chegou.”

da matéria coletável através dos elementos da própria contabilidade do sujeito passivo, e só pode haver recurso a métodos presuntivos quando aquele apuramento direto se mostre de todo inviável, não gozando a Fazenda Pública de qualquer margem de discricionariedade relativamente à opção do método (direto ou indireto) de avaliação da matéria tributável.”⁹²

O recurso aos métodos indiciários só é legalmente possível quando o apuramento da matéria coletável através de correções 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.⁹³ A Autoridade Tributária está sempre incumbida do ónus da prova da verificação dos pressupostos do recurso à avaliação indireta.⁹⁴

V.2.1 – Regime Simplificado.

Por razões de simplificação e facilidade, criou-se o regime simplificado de tributação, inicialmente aplicado em sede de IRS e IRC, atualmente só em sede de IRS.

Conforme se extrai do Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal⁹⁵: “ (...) *as principais vantagens apontadas a um sistema de determinação do rendimento, de acordo com indicadores de aplicação automática aos contribuintes com volumes de negócios ou rendimentos abaixo de determinados níveis, decorrerão essencialmente do aumento da equidade fiscal, do acréscimo de receita, da diminuição da carga burocrática que recai sobre a Administração Fiscal e de, uma vez implementado, permitir a libertação de recursos dos serviços da Inspeção Tributária para outras tarefas*”.

Nos casos de aplicação de regime simplificado de tributação, a matéria tributável resulta diretamente de fatores previstos na lei, razão porque não é fácil aceitar este método de tributação como uma forma da avaliação indireta a prever na LGT. Sendo um regime de aplicação específico à tributação do rendimento (atualmente, só para os rendimentos

⁹² Cf. Acórdão do TCAN, processo 06280/12, de 16 de abril de 2013.

⁹³ No sentido do artigo 81.º, n.º.1, da LGT; veja-se o acórdão do STA-2.ª Secção, de 2 de fevereiro de 2006, recurso 1011/05; acórdão TCAS, de 15 de maio de 2012, proferido no processo 2956/09; J. L. Saldanha Sanches, “A Quantificação da Obrigação Tributária”, 2ª edição, Lex, Lisboa 2000, página 303.

⁹⁴ Neste sentido, entre outros, Ac. do TCAS, de 16 de abril de 2013, proferido no processo 05721/12, conforme excerto: “ (...) a AF deve justificar, motivar e comprovar a relação de causa/efeito entre a ação/omissão do contribuinte e a impossibilidade de aplicar o método de avaliação direta (art.º.77, n.º.3, da LGT)”.

⁹⁵ Relatório da comissão para o desenvolvimento da reforma fiscal, página 350, citado por Francisco de Sousa Câmara (Mestre em direito, sócio da Morais Leitão, J. Galvão Teles & Associados – Sociedade de Advogados), artigo publicado em <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>, página 6.

profissionais e empresariais em sede de IRS), diferencia-se do regime de avaliação indireta aplicável à generalidade dos tributos, e não resulta de uma impossibilidade de avaliar ou calcular diretamente a matéria tributável segundo os critérios próprios de cada tributo.

Atualmente, em sede de IRS, uma das formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais é o regime simplificado de tributação, conforme dispõe a alínea b), do n.º 1, do artigo 28.º, do CIRS. Em sede de IRC, o regime simplificado de tributação constava do artigo 58.º do código, mas foi revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

A lei prevê a determinação do rendimento tributável em sede de IRS pelo regime simplificado, com base em indicadores objetivos de base técnico-científica, a fixar por portaria do Ministro das Finanças para os diferentes setores da atividade económica e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos por lei critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos das várias atividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correta subsunção dos proveitos de tais atividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2, do artigo 31.º, do CIRS.

Assim, até à aprovação dos referidos indicadores⁹⁶, ou na sua ausência para o ramo de atividade, o rendimento coletável em sede de IRS é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,75 aos restantes rendimentos dessa categoria, excluindo a variação de produção (n.º 2, do artigo 31.º, do CIRS).

Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000. As regras de opção e permanência no regime simplificado vêm definidas nos n.ºs 4 a 6, do artigo 28.º, do CIRS.

A revogação, em sede de IRC, do regime simplificado de tributação a que se referia o artigo 58.º do código, pode não representar o fim em definitivo deste regime, estando previsto o regresso com a prometida reforma fiscal do IRC para o ano de 2014.

⁹⁶ Os indicadores objetivos de base técnico-científica, a que se refere o n.º 4 do artigo 31.º do CIRS e, os indicadores objetivos de atividade a que se refere o n.º 2, do artigo 89.º, da LGT, ainda não foram publicados, pelo que são de aplicação impossível e esgotam-se na terminologia.

V.2.2 – Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.

A primeira situação elencada no artigo 87.º da LGT que permite o recurso à avaliação indireta por iniciativa da AT, resulta da falta de informação necessária para comprovar e quantificar direta e exatamente a matéria tributável. Esta impossibilidade pode confirmar-se pela ocorrência das situações previstas nas diversas alíneas do n.º1, do artigo 88.º, da LGT:

- 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 que justificadas por razões acidentais;
- Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- 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;
- 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.

Trata-se de uma enumeração taxativa, que conjugada com o disposto no n.º 1, do artigo 81.º, da LGT, leva a concluir que só pode ocorrer nos casos aqui expressamente previstos. O alcance das situações enunciadas no artigo 88.º da LGT é de tal forma amplo que muito provavelmente qualquer impossibilidade de avaliação direta cabe ali.

Como se constata pelas situações descritas, o que releva para determinar a impossibilidade não é uma impossibilidade absoluta de avaliação direta da matéria tributável, mas sim a impossibilidade de tal avaliação no momento em que ela se pretende efetuar, e que será aquando do procedimento de inspeção.

***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*⁹⁷.**

Como se verá no capítulo VIII deste trabalho, a escrita e contabilidade dos sujeitos passivos (organizada de acordo com o SNC ou por regras simplificados de escrituração)

⁹⁷ Sobre a alínea a), do n.º 1, do artigo 88.º da LGT, veja-se, a título de exemplo, acórdão do STA, de 8 de junho de 2011, proferido no processo 0434/11.

enquanto instrumento de apuramento e controlo dos tributos é o principal suporte da avaliação direta da matéria tributável.⁹⁸

Para afastar este pressuposto não é relevante o eventual suprimento das deficiências à posterior do procedimento inspetivo. O suprimento das deficiências à posterior poderá ser relevante em sede de comissão de revisão da matéria tributável, se o sujeito passivo exibir prova convincente da veracidade da informação apresentada, mesmo que intempestiva, mas suscetível de verificação no decurso daquele procedimento, o que de todo não parece fácil.

Se a administração tributária demonstrar de forma fundamentada a quebra de presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (mais fácil nos casos de inexistência), e a inviabilidade da avaliação direta, fica legitimada para recorrer a métodos de avaliação indireta da matéria tributável.

No entanto, a quebra de presunção de veracidade das declarações admite prova em contrário (artigo 73.º da LGT), pelo que o sujeito passivo pode afastar o pressuposto da avaliação indireta, apresentando provas convincentes da veracidade dessas declarações, desde que a apresentação, organização ou execução aconteçam durante o procedimento inspetivo.

⁹⁸ Veja-se o excerto do Ac. do TCAN, de 8 de maio de 2008, proferido no processo 00550/04, “ (...) o facto de a fiscalização tributária não apontar defeitos à escrita do contribuinte suscetíveis de lhe retirar credibilidade e de esta se apresentar formalmente isenta de reparos, não garante que ela espelhe com fidelidade a realidade económica, pois que os elementos contabilísticos podem ficcionar uma realidade que nada tenha a ver com o volume de negócios realmente realizado. Por isso se faculta à AT o controlo dos elementos necessários ao apuramento do imposto devido por forma a evitar que o Estado seja defraudado, e só no caso de ela demonstrar, **inequivocamente**, através do controlo efetuado, que a contabilidade do sujeito passivo não é merecedora de credibilidade, lhe é permitido lançar mão de métodos indiciários. (...) com vista à deteção de possíveis omissões, isto é, com vista a apurar se o volume de negócios declarado correspondia ao volume de negócios real (dado que o facto de a escrita se encontrar formalmente isenta de reparos não garante que ela espelhe com fidelidade a realidade), a AT efetuou um controlo ao setor comercial, realizando uma amostragem (através da análise do preço de compra e do preço de venda de alguns materiais de construção), através da qual concluiu que a margem média de lucro praticada neste setor seria de 15% e não a constante da escrita, de 6,7%; Pelo que, com base nisso, estimou o volume de vendas declarado neste setor em 12.539.809\$00 (o que equivale a um acréscimo de 210 contos relativamente ao declarado). Assim, no que diz respeito a este setor de atividade, a fiscalização enunciou factos objetivos e concretos que permitem concluir que a liquidação do imposto não podia assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso ao método presuntivo se tornava a única forma de calcular o volume de negócios do setor comercial (...).
Todavia, o mesmo já não acontece com o setor de extração de areias. Nesse quadrante, a AT limita-se a afirmar, conclusivamente, que o valor da venda da areia se encontra “extremamente subestimado”, porque o sistema tem uma capacidade máxima de produção/dia (8 horas de trabalho) da ordem dos 50m³; opera cerca de 11 meses (48 semanas); e o preço de venda vai dos 1.200\$00 aos 1.600\$00 (alguma areia é vendida a 2.000\$00). Ora, uma coisa é a capacidade máxima do sistema para a produção e venda de areia, outra, bem diferente, é a sua capacidade concreta, determinada à luz da situação real e efetiva da empresa para produzir e vender areia num determinado exercício económico. E, relativamente a isto, nada vem referido, ignorando-se, designadamente, se a empresa extraía e vendia areia todos os dias e, no caso afirmativo, se o fazia consecutivamente durante 8 horas diárias de trabalho. (...)”

Nos termos do n.º 2, do artigo 100.º do CPPT⁹⁹, em caso de avaliação da matéria tributável por métodos indiretos não se considera existir dúvida fundada, se o fundamento da aplicação daqueles métodos consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos, ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais. Este princípio, embora em sede de processo judicial, deve valer logo em sede de procedimento de avaliação.

As declarações a que se refere esta alínea a), do n.º 1, do artigo 88.º, da LGT, tratam-se das constantes das obrigações declarativas referidas nos diversos códigos fiscais, nomeadamente: (i) A declaração periódica de rendimentos prevista nos artigos 117.º e 120.º do CIRC; (ii) A declaração anual de rendimentos prevista no artigo 57.º do CIRS; (iii) A declaração periódica de IVA prevista no artigo 29.º, 41.º e 43.º do CIVA; (iv) As declarações a que se referem os artigos 26.º e 28.º do CIS; e (v) A declaração a que se refere o artigo 19.º do CIMT.

As irregularidades contabilísticas, quando não supridas, podem ser de diversa ordem, remetendo-se para a legislação fiscal e comercial sobre a organização da contabilidade ou escrita. No capítulo VIII deste trabalho é feita uma abordagem à relevância da contabilidade no procedimento de avaliação, bem como de alguns factos que podem indiciar irregularidades a suprir através do procedimento de avaliação indireta.

Detetada a inexistência ou insuficiência de contabilidade, ou a falta ou atraso na escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua execução, o sujeito passivo deve ser notificado para proceder à sua organização num prazo a designar pela administração tributária, que não pode ser inferior a cinco nem superior a 30 dias, conforme artigos 120.^{o100} e 121.^{o101}, do RGIT, 39.º do CIRS¹⁰² e 57.º do CIRC¹⁰³. Cumprindo com o solicitado nos

⁹⁹ Sobre o n.º 2, do artigo 100.º, do CPPT, veja-se, entre outros, acórdão do STA, de 8 e junho de 2011, proferido no processo 0211/11.

¹⁰⁰ Artigo 120.º do RGIT: (...) “Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplicação da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias (...)”

¹⁰¹ Artigo 121.º do RGIT: (...) 2 - Verificado o atraso, independentemente do procedimento para a aplicação da coima prevista nos números anteriores, o contribuinte é notificado para regularizar a escrita em prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias (...)”

¹⁰² Artigo 39.º do CIRS: (...) “2 - O atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daquela ou destes, só determinam a aplicação dos métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação (DL 198/01, 03.07.01); 3 - O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a sanção a aplicar pela eventual infração praticada (DL 198/01, 03.07.01).”

¹⁰³ Artigo 57.º do CIRC: (...) “2 - O atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, a que se refere o artigo 88.º da Lei Geral Tributária, só dá lugar à aplicação de métodos

termos das normas citadas, suprindo as deficiências de contabilidade e/ou escrituração no prazo conferido, fica afastada a impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria tributável, pelo menos com base nesses pressupostos.

As simples irregularidades formais não são suficientes para legitimar a AT a proceder à avaliação indireta, torna-se absolutamente necessário fundamentar a inviabilidade de proceder à correção das irregularidades¹⁰⁴.

*“A contabilidade e a escrita não são, por si, instituições de ciência exata, no sentido de que, através delas, se conheça a verdade. São apenas instituições de ordenação de regras técnicas destinadas à revelação aparente de caracteres identificativos e quantitativos das realidades a que respeitam; e de organização dos respetivos elementos, em termos de permitir um juízo liminar sobre as realidades a elas subjacentes, e que nelas se pressupõe o respetivo lançamento ou conservação (...) e por isso, o eventual erro de inscrição ou de interpretação quanto à classe e à rubrica exata, em nada influi sobre a qualificação real e jurídica da realidade em causa, pois que se trata, quando tal sucede, de mero vivio formal de regularidade, suprível por quaisquer meios demonstrativos da qualificação exata dessa mesma realidade.”*¹⁰⁵

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

Uma recusa expressa do sujeito passivo (ato que possa considerar-se como uma manifestação de intenção de não os apresentar) surge em consequência de uma exigência (no sentido de pedido, solicitação) por parte da administração tributária, no sentido de apresentar a contabilidade ou os documentos¹⁰⁶, não bastando um simples ato de natureza omissiva.

O artigo 113.º do RGIT, n.ºs 3 e 4, considera “*Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes*”, da seguinte forma:

- Considera-se recusada a entrega, exibição ou apresentação de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes quando o agente não permita o livre acesso ou a

indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação; 3 - O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a aplicação da sanção que corresponder à infração eventualmente praticada.”

¹⁰⁴ Veja-se entre outro, excerto do sumário do Ac. Do TCAS, de 7-06-2011, proferido no processo 04346/10, “*Verificam-se os pressupostos para o imposto ser apurado pela AT com o recurso a métodos indiretos, quando através da contabilidade não é possível apurar os reais custos ou os reais proveitos, designadamente quanto aos montantes dos custos e das vendas, necessariamente ocorridas, e não refletidos na mesma.*”

¹⁰⁵ Cf. FAVEIRO, VÍTOR, O Estatuto do Contribuinte, Coimbra Editora, 2002, Nota rodapé (74), página 865.

¹⁰⁶ Artigo 362.º do CC: “*Prova documental é a que resulta de documento; diz-se documento qualquer objeto elaborado pelo homem com o fim de reproduzir ou representar uma pessoa, coisa ou facto.*”

utilização pelos funcionários competentes dos locais sujeitos a fiscalização de agentes da administração tributária, nos termos da lei;

- Consideram-se documentos fiscalmente relevantes os livros, demais documentos e respectivas versões eletrônicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte.

A recusa implica uma manifestação de vontade do sujeito passivo de não entregar, não exibir, não apresentar ou não permitir o acesso à administração tributária aos documentos com relevância fiscal, infringindo o dever de colaboração.

O n.º 2, do artigo 29.º, do RCPIT, faz uma descrição do que se poderá entender por “*contabilidade e demais documentos legalmente exigidos*”, ao elencar um conjunto de elementos suscetíveis de revelar a situação tributária dos contribuintes, da seguinte forma:

- Os livros obrigatórios previstos na legislação comercial e fiscal, os registos contabilísticos e os documentos com eles relacionados, incluindo os programas e suportes magnéticos, bem como os registos auxiliares da contabilidade;
- Os documentos e registos relativos ao custeio das existências ou à contabilidade analítica;
- Outra documentação interna ou externa relativa às operações económicas e financeiras efetuadas com clientes, fornecedores, instituições de crédito, sociedades e quaisquer outras entidades, incluindo os extratos processados pelas instituições de crédito e sociedades financeiras, os contratos celebrados, os orçamentos sobre trabalhos realizados ou encomendados a terceiros, os estudos realizados ou encomendados a terceiros e as tabelas de preços estabelecidos;
- Os relatórios, pareceres e restante documentação emitida por técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas, advogados, consultores fiscais e auditores externos;
- A correspondência recebida e expedida relacionada com a atividade.

O acesso à informação da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, quando protegidos pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado, depende de autorização judicial nos termos da legislação aplicável, em obediência ao preceituado no n.º 2, do artigo 63.º, da LGT.

Existido evoluções significativas com a LGT, continuam a existir limites legais de acesso por parte da administração tributária a informação protegida, de que destacamos o sigilo bancário, como é tratado no Capítulo IX desta dissertação.

Se a administração tributária fixar prazo para a entrega dos elementos da contabilidade, regularização do atraso, apresentação ou exibição, a recusa só se considera consumada quando terminar esse prazo¹⁰⁷ sem que a obrigação tenha sido cumprida.

A notificação ao sujeito passivo para sanar as faltas, como condição prévia à consideração de recusa ou atraso na execução, só está prevista no CIRS e CIRC, mas a contabilidade e os elementos que servem de base ao apuramento destes impostos são os mesmos que servem de base aos restantes impostos, pelo que a notificação para a respetiva regularização deve-se considerar necessária para todos os tributos.

As situações de ocultação, destruição e danificação abrangem todos os casos em que a contabilidade ou documentos fiscalmente relevantes não podem ser utilizados em condições de permitir apurar a verdade material. Inclui-se nestes conceitos, os casos em que há um desaparecimento físico, total ou parcial, de documentos, impeditivo de uma correta verificação do cumprimento das obrigações tributárias dos tributos a verificar.

A falsificação e viciação de escrita podem estar relacionada com a falsificação material de documentos, desde a simples invenção de um documento ou alteração do conteúdo da informação dos documentos de suporte da escrita até à simulação de atos ou factos.

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

O propósito de simulação da realidade é condição essencial para se poder partir para a avaliação indireta, porque o simples facto de existirem outros sistemas de contabilidade interna com finalidades de gestão não põe em causa a credibilidade da contabilidade organizada para efeitos fiscais.

A contabilidade organizada para efeitos fiscais admite alguma margem de liberdade na aplicação de regras fiscais (i.e. política de reintegrações e amortizações dos ativos fixos tangíveis). O que não se admite é a aplicação errada das regras fiscais com a finalidade de deturpar a verdade.

Consideram-se aqui os casos em que a contabilidade, para os mesmos acontecimentos e mesmo período de tempo, é elaborada de forma a obter-se uma matéria tributável diferente da real, caso em que poderá não ser possível dar credibilidade aos elementos de escrita que

¹⁰⁷ Ver artigo 39.º, n.º3, do CIRS e 57.º, n.º3, do CIRC: “O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a sanção a aplicar pela eventual infração praticada”

serviram de base às declarações fiscais, e ainda os casos da existência de erros ou inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.

Contudo, a lei não prevê expressamente um prazo para o suprimento de tais erros e inexatidões, como o faz para a questão do atraso na execução ou exibição (artigos 39.º do CIRS e 57.º do CIRC) mas, por analogia, parece-nos razoável a aplicação do prazo de 5 a 30 dias para o sujeito passivo proceder à correção dos erros ou inexatidões verificadas.

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 declarada¹⁰⁸.

O artigo 88.º, n.º 1, alínea d), da LGT, admite que o recurso à tributação por métodos indiretos possa assentar, autonomamente, em duas situações que não resultam, ao menos diretamente, de uma falta de colaboração manifesta do sujeito passivo.

Esta alínea d) veio introduzir a possibilidade de recorrer a indícios fundados de que as declarações, contabilidade ou escrita, não refletem o conhecimento da matéria tributável real para legitimar o recurso à tributação indireta, sem necessidade de confirmar a falta de colaboração do contribuinte.

As duas situações previstas e que poderão levar, de acordo com a alínea d), do n.º1, do artigo 88.º da LGT, à avaliação indireta são as seguintes¹⁰⁹: (i) discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços; e (ii) factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva superior à declarada.

A impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável passará a deduzir-se de factos externos que manifestem ou patenteiem uma capacidade contributiva superior à declarada.

Estamos perante uma falta de colaboração presumida, no sentido de que é extraída indiretamente desses factos externos, que não derivam da mera análise dos elementos declarativos, avaliativos ou organizativos em que se concretiza esse dever de colaboração.

¹⁰⁸ Ver acórdãos do STA, processo 0422/09, de 7 de outubro de 2009, e processo 0632/10, de 4 de agosto de 2010, cujo excerto se transcreve “ (...) a ação inspetiva desencadeada pela AT, teve por base uma comunicação do Tribunal Judicial de Braga relativa à transmissão de uma fração do prédio construído pela recorrente, onde se demonstrava que a escritura de compra e venda, na parte que respeitava ao preço e ao transmitente não correspondia à verdade, pronunciando-se o tribunal, naquele caso, no sentido de ser o efetivo vendedor o impugnante e o preço da venda superior ao que constava da escritura (...)”

¹⁰⁹ Neste sentido, veja-se acórdão do TCAS, de 15 de maio de 2012, proferido processo 02956/09.

A capacidade contributiva maior que a declarada deduz-se de informação externa à contabilidade do sujeito passivo, que quando comparada com a informação que resulta daquela contabilidade, permite concluir pela insuficiente capacidade contributiva declarada.¹¹⁰

Poderão enquadrar-se aqui situações de transações com prática de preços que, comparadas com transações semelhantes, permitem concluir por um desajustamento significativo sem razão económica válida que o justifique face às regras de experiência.

V.2.3 – A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica.

O n.º 2, do artigo 89.º, da LGT, prevê a definição de indicadores objetivos de base técnico-científica, que podem consistir em margem de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da atividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, por isso, constituir fatores distorcivos da concorrência.

Se a matéria tributável apurada na contabilidade e declarada pelo sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos, num ano, ou mais de 15% para menos, durante três anos consecutivos, dos valores apontados pelos indicadores objetivos de atividade, a administração tributária pode colocar em causa a presunção de veracidade das declarações, ou da contabilidade, onde é apurada essa matéria tributável. Se o sujeito passivo não apresentar na declaração em que a liquidação se baseia, razões justificativas desse afastamento, ou se as razões apresentadas não forem consideradas válidas, a administração tributária pode recorrer à avaliação indireta, fixando a matéria tributável de acordo com os tais indicadores (artigo 90.º, n.º 2, da LGT).

No caso de a matéria tributável se afastar, sem razão justificada, mais de 15% para menos, durante três anos consecutivos, dos valores apontados pelos indicadores objetivos de atividade, a administração tributária pode colocar em causa a presunção de veracidade das

¹¹⁰ Veja-se excerto do Acórdão do TCAS, de 15 de dezembro de 2010, proferido no processo 03795/10: “ (...) tal contabilidade não tinha o mérito de espelhar o resultado efetivo, concreto, da realidade económica -financeira do respetivo exercício da contribuinte, aparecendo sobretudo os proveitos, ainda que apoiados em documentos idóneos -do ponto de vista fiscal e contabilístico, os mesmos não traduziam o real montante dessas operações (vendas), que dessem a conhecer a sua verdadeira existência e extensão, na medida em que declaravam um preço de venda inferior ao real, em suma, pela contabilidade da impugnante não era possível apurar os reais proveitos, assim efetivamente obtidos. (...) Não podendo também no caso, nesta parte, apenas operar-se com correções técnicas no apuramento da matéria coletável, quando o que se encontra em causa, é uma falta generalizada de credibilidade da sua escrita comercial ao nível dos proveitos, pelos apontados vícios supra, que não uma ou outra operação mal contabilizada ou de outro proveito a crescer ou um ou outro custo a não ser elegível, em que apenas haveria que os desconsiderar no apuramento da matéria coletável. (...)”

declarações a partir do terceiro ano inclusive. Se o afastamento ser superior a 30%, então a presunção de veracidade pode ser posta em causa logo no ano em que o desvio se verifica.

Compreende-se o afastamento da avaliação indireta com base neste pressuposto para os três primeiros anos de atividade, devido às condições anormais de exploração das atividades económicas aquando do seu início.

As razões que o contribuinte pretenda apresentar para justificar o afastamento da matéria tributável em relação à que resultaria da aplicação dos indicadores devem ser indicadas na declaração em que se baseia a liquidação (n.º 1, do artigo 89.º, da LGT).

O Acórdão do TC n.º 84/2003, de 12 de fevereiro de 2003, proferido em processo de fiscalização abstrata de inconstitucionalidade, a pedido do Provedor de Justiça, julgou não materialmente inconstitucional o artigo 89.º da LGT. O pedido sustentara que o preceito ofendia os artigos 13.º, 103.º, n.º1 e 104.º da CRP, e ainda o princípio da proporcionalidade ínsito na ideia do Estado de Direito democrático expressa no artigo 2.º da CRP.

Nesse acórdão, o Tribunal Constitucional considerou, na sequência de jurisprudência sua anterior, que é de subtrair ao princípio da legalidade *“determinados aspetos de regime estritamente técnicos”*, sendo *“constitucionalmente admissível que a lei fiscal remeta para diplomas regulamentares a definição de determinados aspetos técnicos que exprimam apenas um saber no qual o Direito se apoia e que não exige qualquer decisão valorativa”*. Por outro lado, o mesmo Tribunal lembra que o poder regulamentar deverá ser exercido nos termos da lei e que *“será esta que ainda não está publicada a definir os princípios e critérios com base nos quais se construirão os “indicadores” de cada atividade”*.

Os referidos indicadores acabaram por nunca ser publicados, pelo que a avaliação indireta da matéria tributável pela AT com base neste pressuposto ainda não é possível.

À primeira vista, este pressuposto de avaliação indireta parece de aplicação exclusiva aos impostos sobre o rendimento. Esta visão é redutora do seu âmbito de aplicação, uma vez que os resultados tributáveis aquém dos indicadores podem resultar da omissão de rendimentos, que sejam tributados em imposto sobre o rendimento mas também noutros impostos, nomeadamente em IVA.

V.2.4 – Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos.

O critério dos resultados nulos ou negativos previstos na alínea e), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT, bem podia unificar-se com o critério de afastamento em relação indicadores

objetivos da atividade nos termos da alínea c), do n.º1, do artigo 87.º. Isto seria possível se os indicadores objetivos da atividade tivessem, ou viessem, a ser publicados, uma vez que os resultados nulos e os prejuízos fiscais sempre se enquadrariam no critério de afastamento dos indicadores.

Também aqui pode ficar a ilusão de que a verificar-se este pressuposto para a avaliação indireta da matéria tributável, essa avaliação só poderia ser efetuada relativamente aos impostos sobre o rendimento devido à sua associação à problemática dos indicadores de rentabilidade fiscal. Mas, efetivamente a AT efetua correções bem mais significativas em sede de IVA, que propriamente em sede de impostos sobre o rendimento, como acontece quando os resultados nulos ou os prejuízos fiscais resultam da omissão de rendimentos, que por sua vez podem ficar no âmbito de sujeição de outros impostos, nomeadamente IVA (a correção de um prejuízo fiscal pode não ter impacto em sede de impostos sobre o rendimento, mas um efeito significativos em sede de IVA pela correção aos rendimentos).

Tratam-se de situações em que os sujeito passivos também têm a oportunidade para oferecer uma razão válida para a existência dos rendimentos nulos ou prejuízos fiscais repetidos, que deverá ser considerada pela administração tributária na fundamentação da sua adesão à avaliação indireta no caso de não aceitar o nexo de causalidade evocada, como decorre do próprio texto da alínea e), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT, (ao referir “*sem razão justificada*”), e também do referido no artigo 73.º da LGT.¹¹¹

V.2.5 – Evidência de manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais ou despesa não justificados.

Se os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir

¹¹¹ Veja-se excerto do acórdão do TCAN, de 22 de fevereiro de 2008, proferido no processo 04634/04, ainda que referente a factos ocorridos na vigência do CPT, que não continha a previsão legal a que se refere agora a alínea c), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT, “ (...) o facto de serem apresentados resultados negativos ao longo de cinco exercícios seguintes, sobretudo quando relacionado o prejuízo acumulado ao longo desses exercícios (esc. 14.625.0909\$00) com o volume de negócios declarado para cada dos exercícios entre 1992 e 1995 (esc 1.405.029\$00, 4.067.900\$00, 3.532.041\$00 e 4.859.045\$00, respetivamente), constitui um forte índice de que a contabilidade, apesar da sua correção formal, não reflete a real situação patrimonial da sociedade nem os resultados por ela efetivamente obtidos (...). Não cumprindo aqui fazer qualquer juízo de valor sobre as opções empresariais e de gestão da Contribuinte, não é crível que se mantenha por tanto tempo uma atividade se ela gerar prejuízos da grandeza revelada pela contabilidade. Poderia a Contribuinte, é certo, ter invocado razões justificativas desses prejuízos ou ter alegado factos que permitissem validar a sua expectativa de os inverter, assim procurando abalar a conclusão de que os mesmos não correspondem à realidade, mas nada disse a esse propósito (...) O referido facto da apresentação de prejuízos ao longo de cinco exercícios seguidos, sobretudo quando conjugado com os demais “factos-índice” coligidos pela Administração e acima nomeados, justifica a conclusão de que a contabilidade não era credível, a qual temos, assim, como material fundamentada. (...)”

as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A, ou se verificar um acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 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, haverá lugar à avaliação indireta por iniciativa da AT com fundamento nas alíneas d) ou f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT.

As alíneas d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, só são aplicáveis desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição dos bens ou direitos seja superior ao montante definido, nomeadamente no n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT.

Manifestação de Fortuna ou acréscimo de património ou despesa *	Rendimento padrão ou Acréscimo ao rendimento **	Considerações (n.º 2 e 5, artigo 89.º-A)	Δ %
1 - Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000.	20% do valor de aquisição no ano em causa e nos três anos seguintes.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os bens adquiridos no ano em causa ou nos 3 anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar. ▪ Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos 3 anos anteriores, por sociedade na qual detenham, direta ou indiretamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo. 	30
2 - Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes, no ano em causa e nos três anos seguintes.		
3 - Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000.	Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes, no ano em causa e nos três anos seguintes.		
4 - Aeronaves de turismo.	Valor no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes, no ano em causa e nos três anos seguintes.		
5 - Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000.	50% do valor anual.	Os suprimentos e empréstimos efetuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.	30
6 - Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do MF, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A da LGT. ***	100% da soma dos montantes anuais transferidos.	A soma dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, no ano em causa.	0
7 - Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 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.	Quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Os acréscimos de património consideram-se verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa efetuada. ▪ Na determinação dos acréscimos patrimoniais, deve atender-se ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado. ▪ Consideram-se como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias. 	0

Quadro V – Quadro resumo dos pressupostos dos incrementos patrimoniais não justificados.¹¹²

¹¹² Esta tabela contém a informação da tabela a que se refere o n.º 4, do artigo 89.º-A, sendo-lhe acrescentada: (i) uma linha para os factos previstos na alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT; e (ii) uma coluna para o desvio máximo admitido entre o rendimento líquido declarado e o rendimento padrão. Apesar de na alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT, não referir a desproporção máxima admitida, pela letra da lei pode-se concluir que é nula (deve interpretar-se qualquer divergência), por isso considera-se 0% na terceira coluna da última linha da tabela.

$\Delta\%$ - Máximo da desproporção para menos admitida entre o rendimento padrão e a rendimento líquido declarado, para afastar o pressuposto de avaliação indireta (n.º1, artigo 89.º-A e alínea f), do n.º1, artigo 87.º, da LGT).

* Pressupostos previstos na alínea d) e f), do n.º1, do artigo 87.º, e n.º4 do artigo 89.º-A, da LGT.

** Nas situações enquadráveis no n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT, a AT fixa como rendimento tributável um **rendimento padrão**, enquanto nas situações enquadráveis no n.º5, do artigo 89.º-A da LGT (alínea f), do n.º1, do artigo 87.º da LGT), a AT fixa como rendimento tributável o **rendimento declarado acrescido da diferença** entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo.

*** De acordo com a alínea b), do n.º 7, do artigo 45.º, da LGT, o prazo para liquidar impostos referentes a estes factos só caduca ao fim de 12 anos (prazo especial), quando o prazo normal de caducidade é de 4 anos.

De acordo com o quadro, verifica-se o pressuposto para a avaliação indireta quando haja um facto que evidência manifestação de fortuna ou acréscimo de património ou despesa efetuada (1.ª coluna) conjugado com uma desproporção entre o rendimento líquido declarado e o rendimento padrão/presumido (2.ª coluna) superior a 30%¹¹³ ou 0% (quarta coluna), atento ainda as considerações do n.º2 e 5, do artigo 89.º-A (3.ª coluna).

O n.º 4, do artigo 89º-A, da LGT, elenca os factos de evidência de manifestação de fortuna e o correspondente rendimento padrão a que se refere a alínea d), do n.º 1, do artigo 87º, da LGT. De acordo com o preceituado no n.º 2, do artigo 87º, da LGT, da verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e f), do n.º1, desse mesmo artigo, deve a avaliação indireta ser efetuada nos termos dos n.ºs 3 e 5, do artigo 89.º-A, da LGT.

O artigo 57.º do CIRS passou a prever a entrega anual da declaração de rendimentos de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente, para os efeitos do artigo 89.º-A da LGT.

À AT compete fazer prova da verificação dos pressupostos (artigo 74.º, n.º3, da LGT), para pôr em causa a presunção de veracidade das declarações do contribuinte (alínea d), n.º2, artigo 75.º, da LGT). Trata-se de presunções ilidíveis, porque o sujeito passivo tem a oportunidade de provar que as manifestações de rendimento evidenciadas, afinal provêm de fonte que não impõe a sua declaração (n.º3, do artigo 89.º-A e alínea f), do n.º1, do artigo 87º, em sintonia com o preceituado no artigo 73.º, todos da LGT)¹¹⁴, o que pode fazer quando a AT lhe der oportunidade de exercer o direito de audição, em obediência à alínea d), do n.º1,

¹¹³ Com a redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29-10; antes a desproporção tinha que ser superior a 50%.

¹¹⁴ Neste sentido, excerto do sumário do Acórdão do STA, de 2 de maio de 2012, proferido no processo 0381/12: “O art. 89-A da LGT não pode ser interpretado de forma isolada devendo chamar-se à colação, desde logo, outras normas legais que estabelecem regras informadoras de todo o sistema fiscal, designadamente o art. 73º da LGT, segundo o qual «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» e, bem assim, os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.”

do artigo 60.º, da LGT, devendo esse direito ser exercido em conformidade com o preceituado nos n.ºs 3 a 5, desse artigo 60.º, e no artigo 45.º do CPPT.

Na aplicação da tabela constante do n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT, o n.º2 do mesmo artigo considera os bens adquiridos ou fruídos pelos sujeito passivos, ou por sociedade em que eles detenham participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada¹¹⁵ ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo, adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores. Para efeitos do n.º5 do mesmo artigo não é feita qualquer referência à composição do agregado familiar¹¹⁶.

Relativamente ao sujeito passivo, tratando-se de bens adquiridos, apenas a titularidade do direito de propriedade interessa, sendo de excluir qualquer outra forma jurídica que sirva de suporte à detenção dos bens, como o usufruto ou a locação. Já quanto às aos membros do agregado familiar ou sociedades participadas, basta a fruição dos bens referidos no n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT, durante um qualquer período do ano a que respeita o rendimento, para justificar a aplicação de métodos indiretos, verificados os demais requisitos.

A decisão de avaliação da matéria coletável com recurso ao método indireto constante do artigo 89.º-A da LGT, após tornar-se definitiva, deve ser comunicada pelo diretor de finanças ao Ministério Público e, tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes para efeitos de averiguações no âmbito da respetiva competência, em conformidade com o disposto no n.º10, da citada norma.¹¹⁷

O artigo 87.º da LGT, desde a sua aprovação pela Lei 30-G/2000, foi alterado no sentido de serem aditadas situações de facto que legitimam a administração tributária a realizar avaliação indireta do rendimento tributável, decorrentes de uma intenção do legislador em aumentar a luta contra a fraude e evasão fiscal.

O valor da luta contra a fraude e evasão fiscal justifica que, para outros acréscimos patrimoniais e consumos não justificados face às declarações apresentadas pelos contribuintes, e não enquadráveis na alínea d), do n.º1, do artigo 87º, da LGT, o legislador tenha vindo a estabelecer na alínea f), do n.º 1, do mesmo artigo, a possibilidade de avaliação indireta, inicialmente (pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro) por divergência não

¹¹⁵ Para saber da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis, ver Portaria N.º150/2004, de 13 de fevereiro de 2004.

¹¹⁶ Pode ver-se a definição de agregado familiar no n.º 3, do artigo 13.º do CIRS.

¹¹⁷ Esta disposição estabelece para os funcionários ou titulares de cargos sob tutela de entidade pública, na sua mera qualidade de contribuintes, um regime distinto do aplicável aos demais cidadãos, sem que pareça existir um fundamento material bastante para tal diferenciação. O TC, pelo Ac. n.º442/2007, processo n.º 815/2007, decidiu não se pronunciar pela inconstitucionalidade da parte final da norma do n.º 10, do artigo 89.º-A, da LGT.

justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados, sem qualquer limite absoluto (desproporcional por defeito), e posteriormente (Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro) por divergência não justificada entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados de valor superior a 100.000,00€ (desproporcional por excesso).

No caso da alínea f), como da alínea d), ambas do n.º1, do artigo 87.º, da LGT, a figura da derrogação do sigilo bancário assume um papel fundamental para a administração tributária quanto ao reforço da certeza e segurança no procedimento, e para os sujeitos passivos na justificação da origem da fonte das manifestações de fortuna, acréscimo de património ou consumos evidenciados. O n.º11, do artigo 89.º-A, até refere que a avaliação indireta no caso da alínea f), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT, deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias

V.3 – Critérios de determinação, ou de fixação, da matéria tributável por métodos indiretos.

Os critérios de determinação da matéria tributável, no caso de o pressuposto da avaliação indireta ser fundado nas alíneas b), c) e e), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, são tratados no artigo 90.º da LGT, e aplicam-se a qualquer tributo.

Os critérios de fixação do rendimento tributável, nos casos de o pressuposto da avaliação indireta ser fundado nas alíneas d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, são tratados nos n.ºs 4 e 5, do artigo 89.º-A, da LGT, e aplicam-se exclusivamente em sede de IRS.

Dada a diferenciação de tratamento na lei, também merecem aqui tratamento distinto as situações descritas nos dois parágrafos anteriores.

V.3.1 – Critérios de determinação da matéria tributável – artigo 90.º da LGT.

Nos casos de avaliação indireta, a matéria tributável é determinada por presunções, não se abandonando em absoluto as regras próprias de cada tributo, porque manda o n.º 2, do artigo 85.º, da LGT, que à avaliação indireta se apliquem, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação direta.

Outra particularidade da determinação da matéria tributável por métodos indiretos com base nos critérios definidos neste artigo 90.º, quando não seja aplicado por remissão do artigo 89.º-A, é o facto de o sujeito passivo poder solicitar a sua revisão nos termos do artigo 91.º.

Os critérios do artigo 90.º da LGT podem ainda aplicar-se no âmbito dos n.ºs 4 e 5, do artigo 89.º-A, da LGT, quando existirem indícios fundados, de acordo com os critérios nele previstos, que permitam à AT fixar rendimento superior ao que resultaria dos critérios previstos nos referidos n.ºs 4 e 5, do artigo 89.º-A. O mesmo é dizer que, os critérios do artigo 90.º da LGT podem aplicar-se a título acessório às situações a que se referem as alíneas d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, sendo que, a quantificação é efetuada a título principal de acordo com os procedimento do artigo 89.º-A, seguindo-se as consequência aí previstas.

Neste artigo 90.º fixam-se os critérios de quantificação da matéria tributável em caso de impossibilidade da sua comprovação e quantificação direta e exata, em função da previsão das alíneas b), c) e e), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, conforme o quadro seguinte:

Fundamento – LGT		Critério de quantificação – LGT	
Art. 87.º, n.º 1, b)	Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.	Artigo 90.º N.º 1	a) As margens médias do lucro líquido (*) sobre as vendas e PS ou compras e FSE; b) As taxas médias de rentabilidade (**) de capital; c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos; d) Os elementos e informações declaradas à AT , 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 AT; 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 SP .
Art. 87.º N.º 1, alínea 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 3 anos durante um período de 5.		
Artigo 87.º N.º 1, c)	A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante 3 anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica .	Artigo 90.º N.º 2	No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica, a sua determinação efetua-se de acordo com esses indicadores .

Quadro VI – Resumo dos critérios de quantificação previsto no artigo 90.º da LGT: *¹¹⁸, **¹¹⁹

¹¹⁸ Sobre a distinção entre Indicadores Objetivos de atividade e margens médias de lucro, e sua relação com o prazo de caducidade do direito à liquidação, veja-se o excerto do Ac. do STA, de 16-11-2011, proferido no processo 0247/11: “(...). *O uso dos indicadores objetivos de atividade, previstos no art. 89.º da LGT, só será possível após a concretização da via regulamentar necessária para o efeito, o que ainda não aconteceu. A utilização de métodos indiretos na determinação da matéria tributável, na sequência de inspeção e através das “margens médias de lucro líquido” a que se refere o art. 90.º, n.º 1, alínea a), da LGT, não concretiza a aplicação dos “indicadores objetivos de atividade”, previstos no art. 89.º da LGT e, por isso, nessa situação não se aplica o prazo reduzido dito em I, mas antes o prazo previsto no n.º 1 do art. 45.º da LGT.*”

¹¹⁹ Sobre a utilização das margens de comercialização, veja-se acórdão do TCAN, de 25 de setembro de 2008, proferido no processo 00105/00, em que o tribunal considerou desadequado a margem de comercialização determinada com base numa amostragem não representativa.

Deduz-se que a lista de fatores a atender deve considerar-se taxativa, pelo não uso de qualquer expressão que indique estar-se perante uma enumeração exemplificativa¹²⁰. O que verdadeiramente se pretende é a utilização do critério, ou critérios que, em cada caso, se afigurem como mais adequados para permitir determinar com mais rigor a matéria tributável.

A AT está limitada aos critérios definidos neste artigo 90.º da LGT, mesmo com a margem de indeterminabilidade que se lhes reconhece, sob pena de os sujeitos passivos poderem alegar vício de violação de lei a utilização de outros elementos não previstos. O mesmo é dizer que os critérios utilizados têm que se enquadrar somente numa, ou mais, das situações elencadas no n.º 1, do artigo 90.º, da LGT, atendendo ao carácter objetivo dos critérios de avaliação previsto no n.º1, do artigo 84.º, da LGT¹²¹.

Como neste artigo 90.º da LGT pode estar em causa, ainda que de forma ficcionada, a incidência real do imposto, há de ter-se em consideração o princípio constitucional da reserva de lei ínsito no artigo 103.º da CRP, sob pena de se vir a constituir vício de formação de lei a utilização de critérios diferentes dos previstos no artigo 90.º da LGT.

O critério escolhido deverá atender aos princípios da proporcionalidade e da adequação, e ser o mais seguro e adequado para os factos em concreto, a fim de determinar uma matéria tributável o mais próxima possível da que seria determinada por métodos de avaliação direta, tendo presente o princípio ínsito no n.º2, do artigo 85.º, da LGT.

Quando o motivo do recurso à avaliação indireta da matéria tributável pela administração tributária, é fundamentado na alínea c), do n.º2, do artigo 87.º, da LGT, por afastamento sem justificação da matéria tributável declarada em relação aos valores que resultariam da aplicação dos indicadores referidos no artigo 89.º, então a AT desconsidera as declarações do sujeito passivo e atende aos referidos indicadores como forma de determinação da matéria tributável, conforme dispõe o n.º2, do artigo 90.º, da LGT.

Em todo o caso, se for possível a utilização dos critérios da avaliação direta, embora parcialmente, vale a regra básica ínsita no artigo 85.º da LGT, segundo a qual, a avaliação

¹²⁰ Esta é a opinião dos autores da “*Lei Geral Tributária anotada e comentada*”, 3.ª edição, Diogo Leite de Campos, e outros, página 455, anotações ao artigo 90.º da LGT. Os autores da obra, em nota de rodapé, reconhecem a opinião divergente de consagrados fiscalistas.

Não discordando de todo com a fundamentação desses fiscalistas, concorda-se com a opinião dos autores da obra, pelo que se considera o carácter taxativo das situações elencadas no artigo 90.º da LGT.

¹²¹ Artigo 84.º da LGT: “1 - A avaliação dos rendimentos ou valores sujeitos a tributação baseia-se em critérios objetivos; (...) 3 - A fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado.”

indireta é subsidiária da avaliação direta, pelo que se deverá recorrer às regras desta sempre que possível.¹²²

Os critérios são compostos essencialmente por indicadores de natureza económica e financeira, determinados com base em conhecimentos de análise financeira e contabilidade analítica, ao que não é indiferente a qualificação exigida aos peritos independentes a que se refere o artigo 92.º da LGT, devendo ser profissionais especialmente qualificados no domínio da economia, gestão ou auditoria de empresas e exercer atividade há mais de 10 anos.

Sempre que possível a AT deve recorrer a critérios de quantificação cuja metodologia seja acessível ao sujeito passivo, abandonando a utilização abusiva de rácios internos, cujo contraditório é dificultado, senão mesmo impossível em consequência do dever de confidencialidade da informação que suporta tais rácios. Hoje, existe um vasto conjunto de informação de natureza económica e financeira resultante do cumprimento das obrigações declarativas pelos contribuintes, e disponíveis para a generalidade dos cidadãos¹²³, que deve aproveitar à AT e aos contribuintes para um contraditório mais saudável.

É à AT que compete demonstrar, fundamentadamente, a quebra de presunção de veracidade das declarações dos contribuinte para que lhe seja possível recorrer a métodos indiretos de determinação da matéria tributável, e uma vez feita essa demonstração pela AT,

¹²² Como refere CASALTA NABAIS, José, Direito Fiscal, 4.ª Edição, Almedina, 2006, página 320 e 321, “ (...) outro grupo, em que a matéria coletável é determinada com base numa combinação de elementos objetivos e subjetivos, como acontece nos casos de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata e, bem assim, de sistemática apresentação de resultados tributáveis nulos ou de prejuízos.”

Neste sentido, temos, entre outros, acórdão do TCAS, de 2 de junho de 2009, proferido no processo 02807/08, no sentido de aproveitar elementos da contabilidade, mesmo que a sua descredibilização tenha motivado o recurso a métodos indiretos: “ (...) apesar da contabilidade ser una, tal não significa que sua correção, quando se apure dever ser corrigida, tenha, necessariamente, de ser efetuada segundo uma única metodologia, se e na medida em que a utilização de mais do que uma se revele não só como possível mas como mais adequada, o que se afigura coerente quando estejam em causa factos patrimoniais sujeitos a registo contabilístico que, embora contribuindo para o todo do resultado final que a contabilidade visa apurar, apresentem, entre si, a autonomia necessária à respetiva aferição em separado. E, a ser assim, então a conclusão a extrapolar é a de que o recurso aos métodos indiretos não constitui qualquer inibição à utilização dos elementos revelados pela contabilidade, para apuramento da matéria tributável, dos mesmos contribuinte e exercício, desde que, obviamente, não correspondam a dados revelados pela (parte da) contabilidade tida por não fiável e não supável por si, da mesma forma que, com o mesmo tipo de limitação, o recurso a correções técnicas não é colidente com a utilização de métodos indiretos. Mais do que isso, é, a nosso ver, não só perfeitamente possível e legal, como, pensamos nós, mesmo exigível, que a AT, em resultado da fiscalização a um qualquer contribuinte, por referência a determinado exercício, proceda ao apuramento/correção da respetiva matéria coletável, verificados que sejam os respetivos pressupostos legais, pelo recurso simultâneo às metodologias alternativas (ao sistema declarativo vigente) de que dispõe, ou seja, a correções técnicas e a métodos indiciários, na medida em que, pressupondo o recurso a presunções a impossibilidade de quantificação, onde as deficiências detetadas a (impossibilidade de quantificação) não imponham, o recurso às correções técnicas significará um maior proximidade à realidade a tributar e, nessa medida, um mais adequado acatamento do princípio programático e constitucional da tributação, na medida do possível do lucro real das empresas. (...)”

¹²³ Por exemplo, a Central de Balanços do Banco de Portugal, cuja metodologia é disponibilizada, sendo elaborada com base na informação da Informação Empresarial Simplificada.

passa a caber ao contribuinte demonstrar, positivamente, que houve erro ou manifesto excesso na quantificação da matéria tributável, não lhe bastando gerar fundada dúvida sobre a quantificação alcançada, já que, face à natureza da quantificação com recurso a métodos indiretos não se pode exigir a mesma precisão que na quantificação feita com base na declaração do contribuinte.

Se o contribuinte demonstrar que o raciocínio lógico-dedutivo que a AT levou a cabo para quantificar a matéria tributável é inapropriado, padece de falhas, ou conduziu a uma quantificação desproporcional com a sua real capacidade contributiva, de que resultou erro ou manifesto exagero na quantificação operada, pode inquirar a validade do resultado apurado, demonstrando-o, não só perante a AT (em qualquer altura do procedimento), como perante o tribunal (no processo judicial impugnatório), através de prova consistente e persuasiva, que convença sobre a existência de erros ou inegáveis excessos na matéria tributável quantificada, evidenciando a ilegalidade invalidante do ato.¹²⁴

Nos casos em que o tribunal venha a concluir pelo erro ou manifesto exagero na quantificação da matéria tributável, deve anular totalmente o ato tributário em causa, a tal o obrigando, desde logo, o princípio “in dubio contra fiscum” previsto no artigo 100.º, do CPPT, não sendo possível a cisão judicial do ato tributário que assente na fixação da matéria coletável por métodos indiretos, visto que ao tribunal não compete, em nenhum caso, substituir-se à AT no apuramento da matéria coletável e estruturação da sequente liquidação. As situações de anulação judicial parcial do ato tributário, somente podem verificar-se em relação a atos tributários que tenham base em correções técnicas à matéria coletável.¹²⁵

O Ac. do TC n.º 84/2003, de 12 de fevereiro de 2003, proferido em processo de fiscalização abstrata de inconstitucionalidade, a pedido do Provedor de Justiça, julgou não materialmente inconstitucional o n.º2, do artigo 90.º, da LGT. O pedido sustentara que o preceito ofendia os artigos 13.º, 103.º, n.º1 e 104.º, da CRP, e ainda o princípio da proporcionalidade ínsito na ideia do Estado de Direito democrático expressa no artigo 2.º.

V.3.2 – Critérios de fixação do rendimento tributável – n.º 4 e 5, do artigo 89.º-A da LGT.

Verificadas as situações previstas no n.º 1, do artigo 89.º-A, da LGT (falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela

¹²⁴ As conclusões vertidas nestes dois últimos parágrafos inspiram-se, quando não de transcreve, entre outros, no acórdão do TCAS, de 25 de janeiro de 2007, proferido no processo 01888/04.

¹²⁵ Veja-se neste sentido, entre outros, Ac. do TCAS, de 3 de julho de 2012, proferido no processo 04397/10.

prevista no n.º 4, do mesmo artigo, ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela), bem como na alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º, da mesma Lei, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.

Na falta dessa prova considera-se que, no mínimo, o rendimento tributável em IRS é o que resulta da tabela que consta do n.º 4, ou do disposto no n.º 5, ambos do artigo 89.º-A, da LGT, podendo no entanto ser fixado rendimento superior, se tal resultar da utilização dos critérios a que se refere o artigo 90.º da LGT.

O quadro que se segue faz um resumo do que acabou de se afirmar, nomeadamente, da relação entre as razões de facto e de direito em função da apresentação da declaração de rendimentos, ou da falta dela, e os critérios de quantificação do rendimento tributável.

Motivo Legal LGT)	Factos verificados	Situação Declarativa	Critério de Fixação	Rendimento Tributável (89.º-A LGT)
Art. 87.º n.º1, alínea d) Art. 89.º-A n.º1, 2, e 3	Rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A.	Apresenta declaração	N.º4, artigo 89.º-A da LGT	Rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º4, do artigo 89.º-A
	Contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela referida no n.º 4 do artigo 89.º-A.	Falta declaração		
Art. 87.º n.º1, alínea f) Art. 89.º-A n.º3	Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.	Apresenta declaração	N.º5, artigo 89.º-A da LGT	Rendimento declarado acrescido da divergência entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período.
	Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000	Falta declaração		Valor do acréscimo de património ou despesa efetuada

Quadro VII – Razões de facto e de direito, situação declarativa e critérios de quantificação.

Tratando-se de imóveis, veículos, barcos ou aeronaves, quando o **rendimento líquido**¹²⁶ declarado mostre uma desproporção não justificada superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da tabela do n.º4, do artigo 89.º-A, será fixado rendimento

¹²⁶ O sublinhado e o negrito, nestes dois parágrafos, serve para marcar a vontade do legislador em tratar de forma diferenciada as manifestações de fortuna em função da natureza. O STA, pelo acórdão de 28 de junho de 2006, processo 0468/06, faz a distinção da terminologia dos rendimentos “*declarado ou líquido*”, nos seguintes termos: “As expressões «rendimentos declarados» e «declare rendimentos» dos artigos 87º alínea d) e 89º-A nº 1, respetivamente, da LGT, referem-se aos rendimentos ilíquidos, tais quais o contribuinte os deve inscrever na declaração que está obrigado a apresentar, e não aos rendimentos líquidos, após as deduções específicas.” Com a redação do artigo 89.º-A da LGT, após alterações introduzidas pela Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro, por “rendimento declarado” entende-se “rendimento líquido”.

tributável (rendimento padrão nos termos da tabela), **no ano em causa, e nos três anos seguintes**¹²⁷, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º da LGT, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior.

Relativamente a veículos, barcos e aeronaves, na fixação do rendimento **nos três anos seguintes**, é abatido 20% por cada um dos anos seguintes, como resulta da tabela do n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT.

Já quanto aos imóveis será de fixar um rendimento padrão **igual** no ano em causa e nos três anos seguintes, uma vez que nada é referido a título de abatimento.

Tratando-se de suprimentos ou montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção não justificada para menos (superior a 30% ou 0%, respetivamente), em relação ao rendimento padrão resultante da tabela do n.º4, do artigo 89.º-A, será fixado rendimento tributável (rendimento padrão nos termos da tabela do n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT) **só no ano em causa**.

Tratando-se de acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, quando se verifique uma divergência não justificada com os rendimentos declarados, será fixado rendimento tributável nos termos do n.º5, do artigo 89.º-A, da LGT, que consistirá no rendimento já declarado pelo sujeito passivo acrescido da diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, se não existirem indícios fundados de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º da LGT, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior. Na falta de declaração de rendimentos do sujeito passivo, então o rendimento tributável será fixado pelo valor do acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, não justificados.

Quando o rendimento tributável é fixado nos termos do n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT (Rendimento padrão), todos os rendimentos já declarados pelo sujeito passivos são desconsiderados, pelo que o rendimento tributável é o rendimento padrão (Rendimento Tributável = Rendimento Padrão). Se a fixação for feita nos termos do n.º5, do artigo 89.º-A, os rendimentos já declarados pelo sujeito passivo, caso tenha apresentado declaração, são considerados e acrescidos da divergência entre o acréscimo de património ou a despesa

¹²⁷ O negrito serve para chamar a atenção da terminologia utilizada pelo legislador, uma vez que o STA, em acórdão proferido recentemente, faz tábua rasa da letra da lei, conforme veremos numa análise mais específica no ponto V.3.2.3 da dissertação.

efetuada e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação (Rendimento Tributável = Rendimento Declarado + Divergência não justificada).

O rendimento tributável fixado em sede IRS, nas condições previstas nos n.ºs 4 e 5, do artigo 89.º-A, da LGT, é enquadrado em sede de IRS na categoria G (alínea d), do n.º1, e n.º3, do artigo 9.º, do CIRS), e os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d), do n.º1, do artigo 9.º, de valor superior a € 100.000, são tributados à taxa especial de 60%, conforme prescreve o n.º11, do artigo 72.º, do CIRS.

V.3.2.1 – Relevância da justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna.

Apesar do n.º4, e n.º5, do artigo 89.º-A, da LGT, nada referirem quanto à justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna e acréscimo de património ou despesa efetuada, é jurisprudência assente que essa justificação há de revelar para a fixação do rendimento tributável, como foi decidido, entre outros, pelo acórdão do STA de 7 de julho de 2012, proferido no processo 01088/12, e mais recente do mesmo STA, de 29 de maio de 2013, processo 0831/13, e que, com a devida vénia seguiremos de perto, quando não transcrevermos.

O artigo 89-A da LGT não pode ser interpretado de forma isolada devendo chamar-se à colação, desde logo, outras normas legais que estabelecem regras informadoras de todo o sistema fiscal, designadamente o artigo 73º da LGT, segundo o qual “as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário” e, bem assim, os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.

Embora só a justificação total do montante que permitiu a verificação da “manifestação de fortuna”, tenha a virtualidade de afastar a aplicabilidade da determinação indireta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna, já assim não é, contudo, no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como “incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto.

Da natureza o n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT, deve entender-se que as normas aí previstas são, na fase da determinação do rendimento tributável, normas de incidência objetiva de IRS, integrantes da norma contida na alínea d), do n.º 1, e no n.º3, do artigo 9.º, do

CIRS¹²⁸, ou, pelo menos, normas que densificam e concretizam aquelas e, como tais, sujeitas a idênticas regras e princípios. Sendo assim, ter-se-á de considerar ser-lhes aplicável a proibição de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva¹²⁹ que, no plano da lei ordinária, o artigo 73.º da LGT expressamente consagra ao dispor que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário.

Ao contribuinte deverá ser reconhecido o direito de provar o manifesto excesso da quantificação do rendimento tributável, demonstrando que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão presumido, na medida em que logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS.

A irrelevância da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas, e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais. Perante contribuintes, relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indireta por “sinais exteriores de riqueza”, e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, o contribuinte que nada justifica não pode ser tributado (em sede de categoria G de IRS) por montante exatamente igual ao contribuinte que justificou parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado.

A natureza subsidiária da avaliação indireta (artigo 85.º, n.º 1, da LGT), que por força da alínea d) e f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, integra a avaliação por manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, e bem assim a regra decorrente do n.º 2, do artigo 85.º, da LGT, segundo a qual à avaliação direta se aplicam, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação direta, parecem igualmente militar no sentido de que a justificação parcial feita pelos contribuintes do acréscimo patrimonial há de refletir-se na fixação do rendimento tributável.

Também no plano procedimental tributário, o princípio do Estado de Direito Democrático consagrado no artigo 2.º da CRP postula esse justo equilíbrio, essa paridade de

¹²⁸ Neste sentido, citado no acórdão referido no parágrafo anterior, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 368/369, nota 415.

¹²⁹ Neste sentido, CASALTA NABAIS, José, “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*”, Almedina – Coimbra 2009, páginas 497/498.

posições jurídicas recíprocas, nas situações em que não se vislumbra que um interesse público de especial relevo imponha solução diversa¹³⁰.

Neste sentido, o rendimento tributável a fixar nos termos do n.º 4 e 5, do artigo 89.º-A, da LGT, não pode ir além da fixação presuntiva abatida da justificação parcial da fonte da manifestação de fortuna ou acréscimo de património ou despesa evidenciados, por ser essa a capacidade contributiva desconhecida. Nos casos em que não seja efetuada a dedução relativa à parte da fonte de manifestação de capacidade contributiva conhecida, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o ato que fixação do rendimento tributável com recurso a avaliação indireta.

V.3.2.2 – Sobreposição da alínea d) e f), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT – sua compatibilidade.

A alínea f), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT, não faz qualquer distinção entre bens móveis, imóveis ou direitos. Então surge a dúvida, que ainda não está resolvida, se a norma também se aplica às situações cuja natureza do bem ou direito são enquadráveis na alínea d), do n.º 1, do mesmo artigo 87.º, quando os limites constantes da tabela do n.º 4, do artigo 89.º-A, não são atingidos. A mais recente jurisprudência do STA¹³¹, pelo acórdão de 13 de julho de 2011, proferido no processo 0614/11, relativamente a imóveis, aponta no sentido de não existir qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artigo 87.º da LGT. Porque se concorda, com a devida vénia, segue-se de perto a fundamentação do acórdão, quando não se transcreve.

O aditamento da alínea f), ao artigo 87.º, da LGT, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado) visou aumentar as situações de facto que legitimam a AT a realizar a avaliação indireta do rendimento tributável, inserindo-se assim na intenção do legislador de uma luta cada vez maior contra a evasão fiscal, pois que a alínea d) só é aplicável desde que, para além dos restantes requisitos, o valor de aquisição seja superior a determinado montante. Sendo assim, poderiam ficar de fora muitas situações de evasão fiscal relevantes e relativamente às quais a AT nada poderia fazer.

Para outros acréscimos patrimoniais e consumos não justificados, em face das declarações apresentadas pelos contribuintes, ou na falta delas, e não previstos na alínea d), o

¹³⁰ Neste sentido, citado no acórdão do STA, de 7 de março de 2012, proferido no processo 01088/12, PEDRO MACHETE, “*Estado de Direito Democrático e Administração Paritária*”, Coimbra, Almedina, 2007.

¹³¹ Esta tese já tinha sido enunciada por acórdão do mesmo STA, de 6 de maio de 2009, processo 097/09. No entanto, parece existir um recurso neste STA para decidir por oposição de acórdãos (acórdão do TCAN, de 22 de janeiro de 2009, processo 01695/08.2BEPRT).

legislador veio estabelecer a possibilidade de avaliação indireta. E, não fazendo a norma qualquer distinção entre bens móveis ou imóveis, ou direitos, a alínea f) tem de aplicar-se a todas as situações nela previstas e não enquadráveis na alínea d), ambas do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT.

Com efeito, se o valor de aquisição de um bem for de montante superior ao que consta da tabela do n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT, e verificados os restantes requisitos, aplica-se a alínea d), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT; se for de valor inferior e verificando-se os demais requisitos da alínea f) do mesmo artigo, aplica-se esta alínea.

Não se encobre que ao admitir esta solução, também se concede a possibilidade de, por exemplo, enquanto um contribuinte, com um rendimento declarado de € 10.000, que nesse ano adquirisse um imóvel no valor de € 250.000, sem nada justificar, ser tributado por um rendimento padrão de 50.000 euros (20% do rendimento padrão, nos termos da tabela a que se refere o n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT), nesse ano e nos três anos seguintes (ou seja, totalizando nos quatro anos um valor de € 200.000), enquanto um outro contribuinte, com idêntico rendimento declarado mas que adquiriu no ano um imóvel no valor de € 240.000 sem igualmente nada justificar, ser tributado no ano em causa, nos termos do n.º 5, do artigo 89.º-A, da LGT, pelo valor de € 230.000 euros (valor de aquisição do imóvel subtraído do valor do rendimento declarado), ou seja, de forma significativamente mais gravosa perante um “acréscimo patrimonial” de valor inferior. Esta é, contudo, uma pretensa incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, e se assim o entender, poderá pôr termo.¹³²

Mas, não fosse esta a interpretação, e poderíamos ter contribuintes que, adquirindo bens ou direitos dos alocados à alínea d), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, de montante global superior ao limite do n.º 4, do artigo 89.º-A, mas que individualmente não atingiam qualquer dos limites, e assim escapariam ao campo de incidência das manifestações de fortuna, mesmo evidenciando uma capacidade contributiva muito superior a um contribuinte que tivesse adquirido um único bem ou direito dos referidos na tabela do n.º 4, do artigo 89.º-A.

Pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro, foi aditado um n.º 2, ao artigo 87.º, da LGT, prescrevendo que a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos dos n.ºs 3 e 5, do artigo 89.º-A, da mesma lei, quando se verificar em simultânea os pressupostos de aplicação da

¹³² Veja-se a título de exemplo, que um contribuinte que aufera exclusivamente rendimentos de rendas, de juros e/ou mais valias mobiliárias, é tributado a uma taxa liberatória ou específica (artigos 71º e 72.º, do CIRS), quando a taxa de sobre o rendimento tributável de um trabalhador dependente (artigos 68.º e 68.º-A, do CIRS) pode ultrapassar os 50%. Ou ainda as mais-valias referidas no n.º 2 e 3, do artigo 43.º do CIRS, que são consideradas em 50% do seu valor.

Estas situações também afrontam o princípio da progressividade do imposto, e o da igualdade.

alínea d) e f), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT. Mesmo com este aditamento que parece querer esclarecer alguma dúvida que pudessem subsistir, esta matéria continua a ser alvo de litigância entre contribuintes e a AT, até que a jurisprudência ou o legislador a tornem clara.

A alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, passa ao lado do “princípio da tipicidade” ficando aberta a hipótese de aplicação a um conjunto indeterminado de factos, verificados que sejam os pressupostos.

V.3.2.3 – Interpretação do alcance e limite da terminologia “rendimento tributável a enquadrar no ano em causa e nos três anos seguintes”.

De acordo com o n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT, será de considerar como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, **no ano em causa**, e no caso das alíneas a) e b), do n.º 2¹³³, **nos três anos seguintes**¹³⁴, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à AT fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela. As referidas alíneas a) e b), do n.º2, do artigo 89.º-A, da LGT, já preveem o recurso à avaliação indireta quando os bens tenham sido adquiridos ou fruídos **no ano em causa ou nos três anos anteriores**.

A própria tabela do n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT, indica o rendimento padrão, e faz referência a um abatimento por cada um dos *anos seguintes*¹³⁵ (no caso das viaturas, barcos e aeronaves), em conformidade com possibilidade de o rendimento ser fixado para além do ano de aquisição dos bens.

O STA, num acórdão de 17 de abril de 2013, proferido no processo 0433/13, pronunciou-se sobre a regra prevista no n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT, na parte respeitante à aquisição ou fruição de bens (imóveis, automóveis, barcos e aeronaves), que prevê a fixação de rendimento padrão da mesma manifestação de fortuna para o ano em causa e para os três anos seguinte¹³⁶, concluindo que “*A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que,*

¹³³ Trata-se de bens adquiridos (imóveis, veículos, barcos e aeronaves) no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, ou os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, direta ou indiretamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo.

¹³⁴ Negrito nosso. Esta parte do texto foi adicionada a esta norma pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro – OE, pelo que será de aplicação para os anos de 2007 e seguintes.

¹³⁵ Negrito nosso, para realçar a vontade expressa do legislador.

¹³⁶ Sublinhado nosso, para realçar a vontade expressa do legislador.

nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos”.

O tribunal adere à tese defendida por João Sérgio Ribeiro, em *“Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Coletável*, Almedina, abril 2010, páginas 305 a 309; e, do mesmo autor *“Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna, Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, volume V, páginas 197 a 210, *maxime* páginas 208 a 210.

Transcreve-se de seguida o essencial da fundamentação da decisão do tribunal, com a qual, salvo o devido respeito, se discorda quanto à conclusão.

*“ (...) Prima facie, numa interpretação muito cingida à letra da lei, poderia retirar-se do texto o sentido de que o n.º 4 do art. 89.º-A legitima a atuação da AT (...) na verdade, a redação daquela norma parece autorizar a interpretação de que, verificada que seja uma concreta aquisição de bens constantes da tabela aí prevista, caso o sujeito passivo não justifique a desproporção a que a lei confere relevância relativamente ao rendimento declarado no ano da aquisição, permitirá a presunção de rendimentos, cumulativamente, no ano em que se verificou a aquisição e nos três anos seguintes. (...) na tarefa hermenêutica, o elemento literal, constituindo ponto de partida e limite para extrair o sentido da norma (Com a função de «eliminar aqueles sentidos que não tenha qualquer apoio, ou pelo menos uma qualquer “correspondência” ou ressonância nas palavras da lei» (BATISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, págs. 182 e 189)), não constitui o elemento decisivo, nem sequer o mais importante, papel que está reservado à «unidade do sistema», nos termos do n.º 2 do art. 9.º do CC.*

*Na verdade, na interpretação da lei, para além do referido elemento gramatical, há ainda que atender ao elemento lógico, exigindo este, designadamente, que se considere o fim visado pelo legislador ao elaborar a norma (elemento teleológico) e que se atente nas demais disposições que regulam as manifestações de fortuna, designadamente a fim de perscrutar a sua natureza e o seu âmbito temporal de relevância, e atender ao lugar que aí ocupa a norma interpretada (elemento sistemático), sendo que apenas da conjugação de todos esses elementos interpretativos surgirá o verdadeiro sentido daquela norma (Cfr. BATISTA MACHADO, *Idem*, págs. 175 a 192.).”*

Baseando-se ainda na doutrina¹³⁷, aderindo e subscrevendo, no essencial, o tribunal continua assim a fundamenta da sua decisão:

“ *«[e]m princípio, a aquisição do bem é tomada em consideração, para a verificação de uma eventual discrepância entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão constante da tabela, no próprio ano em que essa aquisição se verificou». No entanto, logo dá conta dos motivos – combate à evasão fiscal – que levaram o legislador a permitir que se presumam rendimentos com base na manifestação de fortuna nos três anos seguintes ao da aquisição: «se a relevância da aquisição do bem suscetível de ser considerado manifestação de fortuna se limitasse ao ano em que foi adquirido, bastaria, ao sujeito passivo que tivesse a intenção de praticar a evasão fiscal, declarar, nesse ano, um rendimento que não estivesse desfasado do rendimento padrão resultante da aplicação da tabela, podendo nos anos seguintes declarar rendimentos ostensivamente baixos, sem que a AF algo pudesse fazer [no âmbito da presunção do art. 89.º-A] para a isso obstar».*

Por isso, o legislador entendeu permitir que se presumam rendimentos com base na aquisição de bens, não só no ano em que se efetuou a aquisição, como nos três anos seguintes, sendo que a essa possibilidade também não será alheia a intenção de precaver as situações em que, à data em que é detetada a aquisição que constitui manifestação de fortuna, a AT já não pode efetuar a liquidação relativamente ao ano em que a mesma se verificou por já ter caducado o respetivo direito (cfr. art. 45.º). Mas, como taxativamente refere o citado Autor, «a presunção só pode ser feita uma vez, e não em vários anos».”

(...) “*É certo que o inciso «e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes» resultante da nova redação dada ao n.º 4, do art. 89.º-A, pela Lei n.º 53-A/2006, de 29-12 (Lei do OE para 2007), suscita algumas dúvidas, uma vez que, na redação anterior, não havia uma referência expressa à possibilidade de enquadrar o rendimento presumido através das manifestações de fortuna constantes da tabela nos três anos anteriores.*

Mas, como adverte JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, «essa ideia já resultava do n.º 2, sem prejuízo de a contagem ser aí feita a partir do ano sujeito à inspeção, em direção ao ano de aquisição, e agora, de acordo com o atual n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, a contagem se fazer a partir do momento de aquisição para o momento em que se pretende dar relevância à detenção do bem» e «o resultado é o mesmo, dado que as disposições constituem o reflexo

¹³⁷ JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “*Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Coletável*”, Almedina, abril 2010, págs. 305 a 309; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “*Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna, Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*”, volume V, págs. 197 a 210, maxime págs. 208 a 210; citando o acórdão de 17 de abril de 2003, processo 0433/13.

uma da outra», ou seja, dizer que «para a detenção de um bem ser relevante, ele deve ter sido adquirido no ano em causa, ou num dos três anos anteriores, é a mesma coisa que dizer que a detenção de um bem é relevante no ano em que foi adquirido e nos três anos seguintes», motivo por que, no que respeita a este aspeto, relativamente ao n.º 2 o n.º 4 do art. 89.º-A da LGT não traz nada de novo.

Note-se que a tese sustentada pela AT (...) acabaria por assumir um «caráter gravemente sancionatório e eventualmente confiscatório» e abalaria a natureza jurídica do mecanismo das manifestações de fortuna, que assentam numa presunção de rendimentos ocultados. Na situação sub judice, em que a manifestação de fortuna evidenciada é a aquisição de um imóvel, o resultado a que se chegaria – rendimento padrão obtido ao longo dos quatro anos: 2007, 2008, 2009 e 2010 – seria de 80% do valor do imóvel (Note-se que, no caso da aquisição de outros bens, o rendimento presumido ao longo de quatro anos pode mesmo exceder o valor de aquisição.), ou seja, € 208.560,00, o que se afigura manifestamente exagerado num sistema como o nosso, em que «a tributação com base nas manifestações de fortuna pode coexistir com rendimentos determinados de acordo com outros métodos, não havendo necessidade de presumir o rendimento global do contribuinte, mas somente os rendimentos que foram ocultados». (...) Por outro lado, como também salienta JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, que continuamos a seguir, a referida tese implicaria uma quebra no nexo de probabilidade (relação entre o valor da manifestação de fortuna, enquanto facto índice, e um determinado rendimento, como facto presumido) que deve ser ínsito à presunção e que está traduzido na tabela, sendo, no caso dos imóveis, fixado em 20% (Como é do conhecimento geral, para a generalidade das pessoas singulares, a aquisição de um imóvel (maxime quando se trata da habitação própria) exige a mobilização de poupanças geradas pelo rendimento de toda uma vida. Assim, mal se compreenderia que a lei pretendesse presumir que o sujeito passivo auferiu rendimentos de montante igual a 80% do seu valor num período de apenas quatro anos, o que significaria que a lei assumia que o rendimento de cinco anos seria suficiente para a aquisição de um imóvel que a lei considera ser uma manifestação de fortuna.

Na verdade, entre nós o legislador configurou as manifestações de fortuna como presunções de rendimento: a lei, perante aquisições onerosas de bens ou consumos e na falta de declaração de rendimentos ou da desproporção que revelem relativamente ao rendimento declarado, se não for feita a prova da origem do rendimento que as permitiu, presume um determinado rendimento não declarado ou ocultado, em ordem à sua tributação. O

legislador, com base em regras de experiência (e a recolha de dados estatísticos), formulou um nexo de probabilidade entre a detenção de determinados bens ou a realização de certos consumos e a existência de rendimentos que as suportem.

*Mas, para que a presunção mantenha a sua natureza – e não passe a ter a natureza de ficção (Com interesse para a distinção entre ficções legais e presunções legais, vide BATISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, págs. 108 e 111.), o que suscitaria questões de conformidade constitucional (Ficcionar rendimento contende com o princípio da capacidade contributiva, implícito nos arts. 103.º e 104.º da Constituição da República. Também o art. 4.º da LGT dispõe que «os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva».) – exige-se-lhe que respeite um «nexo de probabilidade ou nexo lógico» entre o facto base (manifestação de fortuna) e o facto presumido (rendimento padrão).*

Ainda, sabido que é que a lei fiscal não admite presunções de rendimento inilidíveis – cfr. art. 73.º («As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário».) –, como lidar com a circunstância de, na tese da AT, o sujeito passivo não poder ilidir, relativamente a cada um dos três anos seguintes àquele em que se verificou a aquisição do bem que a lei releva como manifestação de fortuna, a presunção de rendimentos resultante dessa manifestação de fortuna e de provar que os rendimentos declarados em cada um desses anos correspondem à verdade?»

Este aresto contou com um voto de vencido, com os fundamentos que a seguir se transcrevem, e com os quais não se pode estar mais de acordo.

“Não acompanho a decisão que fez vencimento por entender que a mesma não encontra apoio nem na letra nem na razão de ser do preceito. Em relação ao primeiro aspeto, afigura-se que a norma em causa é clara, pois ao utilizar a expressão «nos três anos seguintes» pretende-se precisamente que a presunção baseada na manifestação de fortuna repercuta os seus efeitos durante esse período. Por outro lado, com esta solução, o Acórdão acaba por dar às situações das alíneas a) e b) do art. 89º-A da LGT o mesmo tratamento dos casos previstos na alínea c), quando o legislador quis distinguir claramente as situações, violando-se também por esta via interpretativa a letra do preceito.

Quanto à razão de ser da norma do nº 4 do art. 89º-A da LGT, considera-se que o objetivo do legislador é o de incentivar o contribuinte a declarar os rendimentos reais, aplicando-se o rendimento padrão como um rendimento de substituição que deixa de funcionar se o contribuinte declarar rendimentos superiores, ou funciona por diferença, nunca por

adicionamento, se declarar rendimentos inferiores. Por outro lado, a alegação de a solução poder conduzir a um rendimento padrão de 80% também não se oferece excessiva, pois não chega a atingir os 100% do valor da aquisição do imóvel e tem de se comparar com o rendimento declarado.

A não ser assim, o objetivo visado pelo legislador deixa de se alcançar. Partindo-se do exemplo do caso em apreço: uma manifestação de fortuna de cerca de 300 mil Euros (aquisição de imóvel em 2007) e o contribuinte apresenta declarações de rendimento de cerca de 8 mil Euros (durante os anos de 2007, 2008, 2009 e 2010). Seguindo-se a interpretação do Acórdão, em situações análogas, os contribuintes deixam de ter interesse em justificar as manifestações de fortuna, uma vez que a consequência será uma única tributação de 20% sobre o valor da aquisição do imóvel, ou seja, cerca de 60.000 Euros.

Repare-se que o contribuinte pode até não justificar a manifestação de fortuna e nem declarar qualquer rendimento e acaba por ter um prémio: pagar imposto unicamente sobre 20% do valor da aquisição.

Sem prejuízo de se entender que o legislador poderia eventualmente ter sido mais rigoroso, afigura-se que a solução encontrada esvazia por completo o preceito favorecendo a fraude e a evasão fiscal, atendendo aos benefícios que resultam da não elisão da presunção. Em suma, salvo o devido respeito, em nossa opinião, a interpretação sufragada no Acórdão vai em sentido contrário ao pretendido pelo legislador (...)

Acompanhamos a fundamentação do voto de vencido, que reforçamos com os seguintes pormenores:

- O legislador jamais pretenderia conferir à AT o poder discricionário de escolher o ano em que pretende fixar o rendimento padrão, como sustenta o acórdão ao interpretar “*no ano ou nos três anos seguintes*” quando a letra da lei refere expressamente “*no ano e nos três anos seguintes*”;
- Não existe jurisprudência do STA comparável, porque a norma (com esta terminologia) só entrou em vigor em 2007;
- Não nos parece confiscatório tributar em quatro anos, só 80% do rendimento que o contribuinte presumivelmente obteve. Confiscatório é tributar rendimentos do trabalho e de pensões pouco acima do SMN, quando já não há sequer capacidade para uma sobrevivência com um mínimo de dignidade, quanto mais uma capacidade de pagar impostos;
- O rendimento padrão presumido (que seja para quatro anos) nunca ultrapassaria os 80% do valor do imóvel, porque o rendimento padrão não é adicionado a outros rendimentos que

eventualmente já tenham sido declarados naqueles períodos. È errada a interpretação no sentido de que o rendimento padrão pode ser adicionado a outros rendimentos;

- A presunção em causa (rendimento padrão) é totalmente ilidível, porque o seu pressuposto é “uma falta de justificação”.
- Se a aquisição de um imóvel “*exige a mobilização de poupanças geradas pelo rendimento de toda uma vida*”, então o contribuinte só tem que justificar a existência dessas poupanças, e assim afasta totalmente o pressuposto da avaliação indireta.
- Uma norma de combate à evasão fiscal não pode ser interpretada de forma a permitir um “convite” á evasão fiscal.

O aumento do ativo que não resulte do sacrifício de outro ativo, ou da contração de um passivo equivalente, tem necessariamente de ter origem num rendimento, atendo à definição contabilística de património (Património = Ativo – Passivo). Adquiridos certos bens, é ainda legítimo presumir a obtenção de rendimentos que possibilitem a sua utilização e manutenção (mais evidente no caso das viatura, barcos e aeronaves), não sendo, portanto, descabida a presunção de rendimentos para além do ano de aquisição dos bens.

Não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, como preceituado no n.º2, do artigo 9.º, do CC. Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, conforme n.º3, do artigo 9.º, do CC¹³⁸.

E se da norma do artigo 89.º-A, no que se refere à fixação do rendimento tributável “*no ano em causa e nos três anos seguintes*”, resultar alguma incoerência do sistema, apenas por via legislativa, se assim o entender, se poderá pôr termo.

V.3.2.4 – Extensão do ónus da prova à origem da fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.

Quando os contribuintes demonstram ser outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada, que não os rendimentos do próprio ano, mas antes a existência de fundos de anos anteriores, coloca-se a questão de saber até que ponto a AT pode/deve questionar a origem dessas fundos, tendo necessariamente em

¹³⁸ Sobre o “sentido de alcance das normas tributárias”, veja-se acórdão do STA, de 14 de junho de 2012, proferido no processo 0475/12, ponto II.2.2.1.

consideração o prazo de caducidade do direito a liquidar impostos ínsito no artigo 45.º da LGT.

Pelo acórdão do STA, de 8 de maio de 2013, proferido no processo 0567/13, considera-se que, resultando os fundos afetos à manifestação de fortuna da mobilização de aplicações de anos anteriores, não pode ser exigida a prova da origem de tais aplicações, pois tal exigência só se verificaria se os mesmo tivessem sido adquiridos no ano da manifestação de fortuna (no ano em causa), como resulta da leitura conjugada do artigo 89º-A da LGT, n.º 2, alínea c), e n.ºs 3 e 4, sob pena de se cair numa exigência probatória complexa e difícil e desconsideração da figura da caducidade, justificada por razões de certeza e segurança do direito. Consequentemente, afigura-se que a AT não tem base legal para exigir aos contribuintes a prova da origem dos rendimentos obtidos em anos anteriores, ou seja, a demonstração da forma como adquiriram o rendimento afeto às aplicações mobilizadas como fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.

Não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos consumos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afetou à realização de tais manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada, sendo a melhor interpretação do artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT, a que exige que o contribuinte prove a relação causal de afetação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada. Só assim se pode considerar que o contribuinte, para evidenciar determinada manifestação de fortuna, não despendeu rendimentos sujeitos a declaração¹³⁹.

Concorda-se que a existência de uma relação causal entre a fonte e a manifestação de fortuna sejam suficientes para, nessa medida, afastar o pressuposto da avaliação indireta para o ano em causa. Mas manifesta-se objeção quanto à limitação imposta à AT, no sentido de não poder verificar do correto cumprimento das obrigações declarativas relativamente à fonte da manifestação de fortuna, mormente, quando esta se revela em anos anteriores mas dentro do prazo de caducidade do direito a liquidar impostos (quatro anos).

Estando a decorrer uma ação de inspeção com vista à verificação do correto cumprimento das obrigações declarativas de um contribuinte, que seja a justificação da fonte de uma manifestação de fortuna, por questões de economia e eficiência que deve nortear a atuação dos órgãos da Administração Pública, parece útil aproveitar esse procedimento e extendê-lo ao limite do possível e necessária a fim de apurar a verdade material. A fonte da

¹³⁹ Cf. Acórdão do STA, de 15 de fevereiro de 2012, proferido no processo 050/12.

manifestação de fortuna, que até seja de anos anteriores, pode resultar de rendimentos não declarados, pelo que, até ao limite da caducidade, parece útil que a AT deva desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade, não se compreendendo a limitação por que concluiu o citado acórdão do STA, de 8 de maio de 2013, processo 0567/13).

Esta parece ser a melhor interpretação de acordo com o princípio do inquisitório, incido no artigo 57.º da LGT, e que tantas vezes é apontado pelos tribunais quando apreciam a atuação da AT, segundo o qual a AT deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

Não sendo assim, basta a atenção dos contribuintes, que, antes de adquirirem os bens ou efetuar despesas, efetuam uma qualquer aplicação que posteriormente (a partir do ano seguinte) desmobilizam para a aquisição de bens ou despesas, preenchendo a relação de causalidade, sem que, a origem dessas aplicações seja questionada, podendo escapar à tributação. O valor da verdade deveria justificar a extensão da justificação à origem da fonte da manifestação de fortuna até ao limite da caducidade, que para o IRS é de quatro anos.

V.4 – Procedimentos de Revisão.

O pedido de revisão da matéria tributável surge, como uma garantia dos contribuintes que, perante a notificação¹⁴⁰ de uma decisão de fixação de matéria tributável por métodos indiretos, pretendem defender os seus direitos e interesses legítimos em matéria tributária. Refira-se que, já antes dessa notificação, que é feita pelos serviços de inspeção, o contribuinte, no decurso do procedimento de inspeção foi confrontado com a impossibilidade de comprovar-se direta e exatamente a matéria tributável, podendo pronunciar-se, querendo, através do direito de audição a que se reporta o artigo 60º do RCPIT e o artigo 60º da LGT.

O objetivo do procedimento de revisão é a obtenção de um acordo entre o perito do contribuinte e o perito da administração tributária, e a sua admissibilidade está condicionada à avaliação indireta motivada por uma das situações previstas nas alínea b), c) e e), do n.º 1, do artigo 87.^{o141}, da LGT, com consideração dos critérios de quantificação previstos no artigo 90.º, da mesma lei. Relativamente a este procedimento de revisão (artigo 91.º a 94.º da LGT),

¹⁴⁰ A falta de indicação na notificação de um ato de fixação da matéria tributável por métodos indiretos da possibilidade de requerer a sua revisão nos termos do artigo 91.º da LGT, constitui preterição de formalidade legal que releva como vício gerador de anulabilidade dos atos consequentes (Cf. Acórdão do STA, de 2 de novembro de 2006, proferido no processo 0552/06).

¹⁴¹ Exclui-se a alínea a), do n.º1, do artigo 87.º da LGT, por se tratar do regime simplificado de tributação em que a matéria tributável é determinada de acordo com as regras do imposto, não resultando portanto de qualquer impossibilidade de avaliação direta, e por força do n.º1, do artigo 91.º, da LGT.

no que não for regulado nas leis tributárias, deve atender-se ao CPA e demais legislação administrativa.¹⁴²

O pedido de revisão efetuado nestes termos, desde que legítimo e tempestivo, tem como regra principal a gratuidade e a suspensão da liquidação do tributo, conforme o n.º 2 e n.º 8, do artigo 91.º, da LGT¹⁴³, e a suspensão de contagem do prazo de caducidade (alínea e), do n.º 2, do artigo 46.º, da LGT).

O responsável subsidiário pode formular pedido de revisão da matéria coletável apurada através de métodos indiretos na sequência da sua citação no processo executivo, data a partir da qual deve contar-se o prazo de trinta dias previsto para o efeito no n.º 1, do artigo 91.º, da LGT¹⁴⁴. Garantindo a lei ao responsável subsidiário, nos termos do n.º 4, do artigo 22.º, da LGT, o direito à reclamação e à impugnação judicial da matéria tributável, nos mesmos termos do devedor principal, e não lhe sendo possível, no caso de fixação da matéria tributável por métodos indiretos, requerer ou intervir, por se encontrar findo, no procedimento de revisão previsto no artigo 91.º da LGT, poderá, no entanto, reclamar ou impugnar a liquidação ou a avaliação indireta, sem o condicionamento referido no n.º 5, do art. 86.º, da LGT¹⁴⁵.

¹⁴² Nos termos da alínea c), do n.º 1, do artigo 2.º, da LGT, às relações jurídicas tributárias pode aplicar-se o CPA e demais legislação administrativa. O próprio CPPT (artigo 2.º) e o RCPIT (artigo 4.º) mencionam o CPA como de aplicação supletiva.

Esta referência ao CPA é feita propositadamente no âmbito do procedimento de revisão, porque será um dos procedimentos específicos com mais lacunas na lei fiscal, e com necessidade de recurso a regras do CPA.

Destaca-se algumas regras quanto à apresentação do requerimento (artigos 74.º a 83.º do CPA) e quanto às garantias de imparcialidade (artigos 44.º a 51.º do CPA), não devidamente reguladas no articulado da LGT.

¹⁴³ Sobre o efeito da suspensão da liquidação em função do pedido de revisão, temos o acórdão do STA, de 7 de outubro de 2009, processo 0655/09, de que se transcreve parte no que para aqui interessa: “*SUMÁRIO: I - O facto de o ato de liquidação ter sido notificado ao contribuinte dentro do prazo de caducidade do direito de liquidação obsta a que esta ocorra, só deixando de se produzir este efeito se esse ato ou a notificação forem declarados nulos ou anulados; II - Estabelecendo-se no art. 91.º, n.º 2, da LGT que o pedido de revisão da matéria coletável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo, tem de se concluir que, até estar esgotado o prazo para o contribuinte efetuar tal pedido ou até ser proferida decisão sobre ele, não pode ser praticado ato de liquidação que tenha por suporte a matéria coletável fixada.*”

Parágrafo 8: “*A Oponente imputa à liquidação que lhe foi notificada a ilegalidade de ter sido efetuada antes de estar terminado o apuramento da matéria coletável. Pelo que se referiu, essa ilegalidade é evidente, designadamente por violação do preceituado nos arts. 86.º, n.º 3 a 5, e 91.º, n.º 2, da LGT, a medida em que deles resulta a inadmissibilidade de efetuar uma liquidação na sequência de avaliação indireta da matéria coletável, antes de estar apreciado pedido de revisão ou estar esgotado o prazo para o formular. Por isso, a liquidação em causa enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação [art. 135.º do CPA, subsidiariamente aplicável, nos termos da alínea d) do art. 2.º do CPPT].*”

¹⁴⁴ Cf. Acórdão do STA, de 17 de março de 2010, proferido no processo 0999/09, e ainda do mesmo STA, de 17 de março de 2011, proferido no processo 0876/09. O acórdão de 17 de março de 2011, proferido no processo 0876/09, resulta de um recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA do acórdão proferido no mesmo processo em 28 de abril de 2010, nos termos do artigo 284.º do CPPT, com fundamento em oposição com o acórdão de 17 de março de 2010, proferido pela Secção de Contencioso Tributário no processo n.º 999/09.

¹⁴⁵ Cf. Acórdão do STA, de 3 de março de 2011, proferido no processo 0984/10.

Exclui-se deste procedimento de revisão: (i) A determinação da matéria tributável com base no regime simplificado, quando não sejam efetuadas correções com base noutra método indireto (n.º 1, do artigo 90.º, da LGT); (ii) bem como nos termos do artigo 89.º-A da LGT (n.º 7, deste artigo); e (iii) A determinação da matéria tributável por correções meramente aritméticas resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável (n.º 14, do artigo 91.º, da LGT).¹⁴⁶

No caso de um sujeito passivo estar enquadrado no regime simplificado de tributação, mas justificar-se a utilização de outro método indireto, mantém-se aqui o direito a solicitar a revisão da matéria tributável nos termos do n.º 1, do artigo 91.º, da LGT.

A discussão dos fundamentos que motivaram a administração tributária a recorrer à aplicação de métodos indiretos, mesmo que assentes em questões de direito, são sempre admissíveis no pedido de revisão, o que representa uma inovação face ao CPT.

O requerimento do pedido de revisão deve ser apresentado no prazo de 30 dias após a data da notificação do relatório final da inspeção tributária (notificação da decisão), devendo fazer referência a essa notificação. A apresentação do pedido de revisão marca também a suspensão de contagem do prazo de caducidade, até à notificação da respetiva decisão, conforme alínea e), do n.º 2, do artigo 46.º, da LGT.

A não apresentação do pedido de revisão, ou a sua apresentação intempestiva, resulta numa liquidação consequente com base na matéria tributável fixada, e numa impossibilidade de o sujeito passivo poder vir a reclamar ou impugnar o ato com fundamento em erro nos pressupostos ou na quantificação da matéria tributável determinada por métodos indiretos. Não apresentando o pedido de revisão, o sujeito passivo pode vir a impugnar o ato de liquidação consequente, mas a sua admissibilidade está condicionada à alegação de outra ilegalidade que não os pressupostos ou a quantificação da matéria tributável por métodos indiretos (n.º 4 e 5, do artigo 86.º, da LGT).

Não sendo permitida ao contribuinte a oportunidade de participar no procedimento de revisão da matéria tributável que, como sabemos, tem efeito suspensivo da liquidação, inquina de ilegalidade o procedimento tributário subsequente que será a liquidação ou a fixação da matéria tributável quando não dê lugar a liquidação. Não se trata de ofensa a um direito fundamental, gerador de nulidade desse procedimento e da liquidação consequente,

¹⁴⁶ A expressão “correções meramente aritméticas” usada pelo Fisco refere-se, normalmente, a atos de liquidação que foram praticados no uso de um poder estritamente vinculado, por simples aplicação do critério exaustivamente enunciado na lei. (Cf. Acórdão do S.T.A., de 5 de fevereiro de 1997, processo n.º 21176).

para efeitos de poder ser impugnado a todo o tempo, nos termos do no n.º 2, do art. 102.º, do CPPT, mas, antes, perante preterição de formalidade no âmbito do procedimento (como sucede, por exemplo com a preterição do direito de audição), geradora de mera anulabilidade, e devendo tal ilegalidade ser invocada na impugnação da liquidação.¹⁴⁷

Este pedido de revisão da matéria tributável deve obedecer aos requisitos gerais, previstos no art. 74.º do CPA, podendo o requerimento ser apresentado em qualquer serviço da administração tributária, ou enviado pelo correio sob registo postal aos mesmos serviços, sendo dirigido ao Diretor de Finanças da área do sujeito passivo, identificando o requerente e apresentado de forma inteligível, indicando obrigatoriamente o perito que representa o sujeito passivo, tudo conforme parte final do n.º1, do artigo 91.º, da LGT, sob pena de inviabilizar o debate de contraditório em que se concretiza o procedimento de revisão.

Na falta de qualquer requisito no requerimento do pedido de revisão que não possa ser suprido pela administração tributária, será o requerente, no prazo de 8 dias (artigo 57.º, n.º 2, da LGT¹⁴⁸), convidado a suprir as deficiências existentes (artigos 59.º, n.º 3, alínea d), da LGT e 19.º do CPPT), sob pena de, não o fazendo, o pedido de revisão dever ser indeferido.

O sujeito passivo pode requerer, no pedido de revisão, a intervenção de um perito independente¹⁴⁹, cabendo igual faculdade ao órgão da administração tributária até à marcação da reunião (n.º 4, do artigo 91.º, da LGT). O perito independente, que terá intervenção na reunião, para além dos conhecimentos técnicos e experiência que deve possuir, deve ainda gozar de um especial estatuto de independência face à administração e ao próprio sujeito passivo, em conformidade com o disposto nos n.ºs 2 e 3, do artigo 93.º, da LGT.

O pedido de revisão segue a via escrita, podendo ser apresentados documentos e pareceres.

O perito designado pela AT para intervir no procedimento de revisão, preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção anterior no procedimento (n.º3, do artigo 91.º, da LGT), de forma a garantir a imparcialidade da intervenção da AT no procedimento. A intervenção no procedimento de revisão de um perito indicado pela AT que tenha tido intervenção no procedimento de inspeção que motivou a avaliação indireta da matéria tributável, deverá constituir um verdadeiro impedimento (artigo 44.º, n.º 1, alínea g), do CPA), suscetível de provocar a anulabilidade da decisão. O termo “*preferencialmente*”,

¹⁴⁷ Neste sentido, veja-se acórdão do STA, de 16 de dezembro de 2010, proferido no processo 0623/10.

¹⁴⁸ Pela redação dada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Na redação anterior, o prazo era de 10 dias.

¹⁴⁹ A remuneração do perito independente e a responsabilidade pelo respetivo pagamento, não afrontam o princípio da gratuidade do procedimento administrativo e não padecem de qualquer outra ilegalidade (cf. Acórdão do STA, de 14 de dezembro de 2005, proferido no processo 01467/03).

referido no n.º 3, do artigo 91.º, da LGT, é de todo inoportuno, senão mesmo ilegítimo, devendo apelar-se ao bom senso da AT em não fazer uso dessa pretensa possibilidade.

Já a dupla intervenção do diretor distrital de finanças, ao concordar com o relatório de inspeção tributária onde se propõe a avaliação indireta da matéria tributável, e ao decidir a reclamação apresentada pelo sujeito passivo contra o ato de fixação da matéria coletável por falta de acordo dos peritos na comissão de revisão, não ofende qualquer regra de impedimento legal ou o princípio da imparcialidade administrativa constitucionalmente estabelecido.¹⁵⁰

O perito independente, a que se refere o n.º 4, do artigo 91.º, da LGT, é sorteado entre as personalidades constantes da lista distrital respetiva, que será organizada pela Comissão Nacional de Revisão (artigos 93.º, n.º 1, e 94.º, da LGT).

A reunião entre os peritos marcará o início do procedimento de revisão, e deve ser convocada por carta registada com antecedência mínima de oito dias, devendo realizar-se no prazo máximo de 15 dias a contar da entrega do pedido de revisão (n.º3, do artigo 91.º, da LGT). A falta de justificação para a não comparência do perito designado pelo sujeito passivo vale como desistência (n.º5, do artigo 91.º, da LGT). Em caso de falta do perito do contribuinte, será marcada nova reunião para o 5.º dia subsequente, advertindo-se o perito de que deverá justificar a falta à primeira reunião, e que a não justificação da falta ou a não comparência à segunda reunião valem como desistência da reclamação (n.º 6, do artigo 91.º, da LGT).

Não existindo perda irreparável para a AT, será de ponderar o facto da não justificação tempestiva da falta às duas reuniões poder valer como desistência da reclamação, principalmente nos casos de justificação posterior que demonstre uma clara e inequívoca impossibilidade de presença ou justificação atempada. O princípio da proporcionalidade que devem nortear o procedimento tributário recomenda a adoção de medidas adequadas e proporcionais ao objetivos a atingir, e que no caso se traduzem, por um lado na necessidade da realização da reunião com vista à obtenção de um acordo, e por outro na salvaguarda do direito a posterior impugnação do ato de liquidação com base em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indiretos.

Poderá mesmo questionar-se a constitucionalidade de uma tal medida como a sanção de “desistência da reclamação”, face ao princípio da proporcionalidade. Sendo o CPC de aplicação sucessiva à LGT, conforme artigo 2.º, da própria LGT, com base na regra do justo

¹⁵⁰ Neste sentido, ver acórdão do STA, de 21 de outubro de 1988, proferido no processo 022279.

impedimento, que consta do artigo 146.º do CPC¹⁵¹, o sujeito passivo, pelo menos na fase judicial, poderá encontrar solução para fazer valer o direito a impugnar.

A falta do perito independente não obsta à realização da reunião. Sendo convocado nos mesmos termos do perito do contribuinte, e não comparecendo, pode apresentar as suas observações no prazo de cinco dias a contar da data da reunião em que deveria ter comparecido (n.º 7, do artigo 91.º, da LGT).

Nos termos do n.º 9, do artigo 91.º, da LGT, o sujeito passivo pode ser sancionado com um agravamento até 5% da coleta reclamada, se, cumulativamente: (i) Se provar ser imputável ao sujeito passivo a aplicação de métodos indiretos de avaliação; (ii) Se verificar que a reclamação é destituída de qualquer fundamento; e (iii) Se não for deduzida impugnação judicial. O agravamento, a decidir fundamentadamente pelo órgão da AT requerido, visa dissuadir os sujeitos passivos da formulação de pedidos de revisão sem qualquer fundamento aceitável, sendo exigido a título de custas, como se refere no n.º 10, do artigo 91.º, da LGT, sendo suscetível de impugnação nos termos dos artigos 95.º, n.º 1 e n.º 2, alínea e), da LGT e 97.º, n.º 1, alínea e), do CPPT.

O procedimento de revisão da matéria tributável assenta num debate contraditório oral entre os peritos presentes na reunião, e tem como objetivo atingir um acordo sobre o valor da matéria tributável (n.º 1, do artigo 92.º, da LGT), sendo conduzido pelo perito indicado pela AT, devendo estar concluído no prazo de 30 dias contados do início do procedimento de revisão (n.º 2, do artigo 92.º, da LGT).

De acordo com o disposto no n.º 1, do artigo 27.º, do CPA, no final da reunião dos peritos deve ser elaborada uma ata onde conste um resumo de tudo o que tiver ocorrido, indicando, designadamente, a data e o local da reunião, quem esteve presente, os assuntos apreciados, as deliberações tomadas e o resultado das votações.¹⁵²

De acordo com os n.ºs 3 a 5, do artigo 92.º, da LGT, a existência de um eventual acordo entre os peritos, devidamente fundamentado, nomeadamente em caso de alteração da matéria tributável inicialmente fixada, é vinculativo para a entidade que deve fixar a matéria tributável

¹⁵¹ Artigo 146.º do CPC – Justo impedimento: “1 - Considera-se justo impedimento o evento não imputável à parte nem aos seus representantes ou mandatários, que obste à prática atempada do ato; 2- A parte que alegar o justo impedimento oferecera logo a respetiva prova; o juiz, ouvida a parte contrária, admitirá o requerente a praticar o ato fora do prazo, se julgar verificado o impedimento e reconhecer que a parte se apresentou a requerer logo que ele cessou; 3- É do conhecimento oficioso a verificação do impedimento quando o evento a que se refere o n.º 1 constitua facto notório, nos termos do n.º 1 do artigo 514.º, e seja previsível a impossibilidade prática do ato dentro do prazo.”

¹⁵² Algumas notas sobre o funcionamento da reunião da comissão de revisão: acórdão do STA, de 31 de outubro de 2012, proferido no processo 0638/12.

e proceder à subsequente liquidação, que deverá ter como assente o valor acordado, salvo se ocorrer crime de fraude fiscal envolvendo os elementos que serviram de suporte à quantificação.¹⁵³

Um parecer do CEAPT¹⁵⁴, sobre a competência do Diretor de Finanças no procedimento de revisão da matéria tributável determinada por avaliação indireta, a que se reportam os artigos 91.º a 94.º da LGT, concluiu o seguinte:

- *“A determinação legal pela qual a administração tributária não pode alterar a matéria tributável acordada reporta-se diretamente à quantificação da matéria tributável, ao quantum ou valor da matéria tributável (cfr. Artigo 92.º, n.º 1 da LGT), sendo neste âmbito que não pode ocorrer qualquer revisão, revogação, reforma ou alteração posterior pela administração (nem impugnação por parte do contribuinte), não podendo pois invocar-se qualquer erro na quantificação da matéria tributável (Cfr. Artigo 99.º, alínea a) do CPPT), seja por os elementos utilizados não facultarem tal quantificação, seja por utilização inadequada ou incorreta dos elementos relevantes para cada caso (exceto se se verificar o disposto na parte final do n.º 5 do artigo 92.º da LGT);*
- *Prevê, aliás, o artigo 62.º do CPPT que, em caso de a fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar por procedimento próprio, a administração tributária pode declarar que tal procedimento violou competências legais, forma que abrange a violação das regras procedimentais relativas à competência das entidades que devem intervir no procedimento de revisão e também a violação pela respetiva decisão final dos requisitos legais a que se encontra sujeita (como resulta do próprio artigo 92.º, n.º 1 da LGT referir que o procedimento da revisão da matéria coletável visa o estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria tributável “nos termos da lei”);*
- *Deste modo, ao abrigo do disposto neste artigo 62.º do CPPT e tendo ainda em conta o artigo 79.º da LGT, a administração pode revogar ou providenciar pela sanção de vícios atinentes a esses requisitos legais, como seja o respeito da aplicação dos critérios do n.º 1 ou do n.º 2, do artigo 91.º, da LGT, aos casos que cabem na respetiva previsão ou a existência ou insuficiência da fundamentação exigida pelo artigo 92.º, n.º 4 da LGT.”*

¹⁵³ Embora no âmbito do CPT, mas perfeitamente aplicável ao espírito da LGT, neste sentido temos o acórdão do STA de 16 de janeiro de 2002, proferido no processo 025959, sumário: “I - O art.º 87º, n.º 2, do CPT, quando diz que, havendo acordo entre o vogal do contribuinte e o vogal da Fazenda Pública, o valor encontrado servirá de base à liquidação do imposto, tanto abrange o acordo total com o acordo parcial; II - Se esses vogais estiverem de acordo sobre uma verba, o diretor distrital de finanças deve respeitar esse acordo e não decidir como se esse acordo não existisse.”

¹⁵⁴ Ver CIÊNCIA E TÉCNICA FISCAL, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias, Boletim da Administração Geral Tributária, janeiro – março de 2002, N.º 405, página 308-309.

A “*violação de competências legais*” referidas no artigo 62.º do CPPT também pode aproveitar a favor do sujeito passivo que veja os seus interesse ilegitimamente ofendidos, como veremos no capítulo VII da dissertação, sobre a possibilidade excepcional de em processo de impugnação judicial pode ser questionada a legalidade do procedimento em que foi obtido o acordo, designadamente, o abuso de poderes de representação pelo representante do contribuinte que se consubstancia na violação de competências legais.¹⁵⁵

Decorrido o prazo de 30 dias para a conclusão do procedimento de revisão, e não sendo obtido acordo entre os peritos, o diretor distrital de finanças decidirá, tendo em conta, para fundamentar a decisão, as posições expressas pelos peritos (n.º6, do artigo 92.º, da LGT)¹⁵⁶, devendo ignorar as posições dos sujeitos passivos e da própria administração no decurso do procedimento de inspeção tributária em que se tenha fundamentado a avaliação indireta da matéria tributável, e não deverá decidir-se pela fixação de valores fora do intervalo mínimo e máximo, respetivamente, indicado pelo perito do contribuinte e pelo perito da AT.

Ainda quanto à falta de acordo entre os peritos, mas tendo participado um perito independente, e no caso de o parecer deste ser conforme ao do perito do contribuinte, no total ou em parte, e a AT resolver em sentido diferente, a reclamação graciosa ou impugnação judicial da liquidação têm efeito suspensivo do processo executivo, independentemente da prestação de garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo. O parecer do perito independente no mesmo sentido da opinião do perito do contribuinte, dada a presumível posição de isenção que goza, deve ser considerado na decisão do órgão da AT com a fundamentação da sua aceitação ou rejeição, assumindo um papel relevante a favor do sujeito passivo.

A matéria relacionada com a comissão nacional de revisão, desde a sua competência, composição, poderes e deveres, e funcionamento¹⁵⁷, vem definida no artigo 94.º da LGT. Destaca-se a elaboração da lista dos peritos independente, pautada por garantias de imparcialidade e isenção, devendo escolher as pessoas não tendo em conta exclusivamente critérios de qualificação técnico-científica mas também a situação pessoal, que deverá ser de independência em relação à administração tributária.

¹⁵⁵ Neste sentido, ver acórdão do STA de 25 de janeiro de 2012, processo 0277/11; e ainda do mesmo tribunal, acórdão de 15 de setembro de 2010, processo 062/10.

¹⁵⁶ A notificação ao contribuinte da decisão do Diretor de Finanças, em data posterior à da notificação da consequente liquidação, constitui mera irregularidade que não vício invalidante desta, conforme acórdão do TCAS, de 15 de janeiro de 2012, proferido no processo 05542/12.

¹⁵⁷ O funcionamento, estatutos e remunerações da comissão nacional de revisão são regulados pela Portaria n.º640/99, de 12 de agosto.

O Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, introduziu no ordenamento jurídico português a arbitragem em matéria tributária, como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal. No entanto, pela portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011, do Ministro de Estado e das Finanças e da Justiça, a administração tributária não se vincula à jurisdição dos tribunais arbitrais quanto à apreciação de pretensões relativas a atos de determinação da matéria coletável e atos de determinação da matéria tributável, ambos por métodos indiretos, incluindo a decisão do procedimento de revisão, conforme alínea b), do n.º 2, da referida portaria.

A revisão da matéria tributável determinada por métodos indiretos efetuada no âmbito de um procedimento tributário, diferencia-se de um processo judicial como é a arbitragem tributária, mas notam-se muitas semelhanças, tanto na estrutura como na forma de decidir.

V.5 – Recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta com base no artigo 89.º-A da LGT.

Quando a administração tributária entenda verificarem-se os pressupostos para a avaliação indireta da matéria tributável em sede de IRS, por motivos expressos nas alíneas d) ou f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, o procedimento de avaliação segue as regras do artigo 89.º-A da LGT, e da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo, prevê-se uma forma processual própria para o contribuinte impugnar judicialmente essa decisão (diferente do procedimento de revisão do artigo 92.º da LGT).

A forma processual própria é o recurso a que se refere o n.º 7, do artigo 89.º-A, da LGT. A decisão de avaliação da matéria tributável nos termos do artigo 89.º-A é um ato destacável para efeitos de impugnação contenciosa, sendo suscetível de recurso judicial direto e imediato, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, seguindo a tramitação prevista no artigo 146.º-B do CPPT (tramitação prevista relativa à decisão de derrogação do sigilo bancário) não sendo, conseqüentemente, aplicável o procedimento de revisão da matéria tributável previsto no artigo 91.º da LGT (n.º 7 e 8 do artigo 89.º-A). O efeito suspensivo do recurso da decisão de avaliação indireta para o tribunal tributário, significa que não pode ser praticado o ato de liquidação antes de estar decidido o recurso, sob pena de se constituir ilegalidade do ato suscetível de conduzir à sua anulação.

“A decisão de avaliação constitui ato destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a

qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respetiva”.¹⁵⁸

O recurso deve ser interposto para o tribunal tributário de 1.^a instância da área do domicílio fiscal do contribuinte, no prazo de 10 dias, a contar da data em que este for notificado da decisão (n.º7, artigo 89.º-A, da LGT; n.ºs 1, 2 e 5, do artigo 146.º-B, do CPPT).

Neste recurso, o contribuinte deverá pedir a anulação da decisão, indicando sumariamente as razões da sua discordância com a decisão de avaliação (n.º 1, do artigo 146.º-B, do CPPT), em petição que não está sujeita a qualquer formalidade especial, nem tem de ser subscrita por advogado, devendo ser acompanhada dos respetivos elementos de prova, que devem ser exclusivamente de natureza documental (n.º 3 do mesmo artigo)¹⁵⁹.

O diretor-geral da AT, ou o seu substituto legal, tem legitimidade passiva, podendo deduzir oposição à pretensão de anulação da decisão formulada pelo contribuinte, no prazo de 10 dias, apresentando os respetivos elementos de prova que, por força do princípio da igualdade de meios processuais (artigo 98.º da LGT) só poderão ser de natureza documental.

Se a liquidação for efetuada antes de estar decidido o recurso, ela enfermará de ilegalidade, por vício de violação de lei, suscetível de conduzir à sua anulação, em processo de reclamação graciosa ou de impugnação judicial.

A forma processual prevista no n.º7, do artigo 89.º-A (recurso da decisão para o tribunal tributário) não se trata de um ato meramente facultativo. Se não for utilizado o recurso como forma de reagir contra a decisão da administração tributária, já não poderá questionar-se aquela decisão em sede de impugnação judicial do ato de liquidação.

Pelo acórdão n.º 554/2009, de 27 de outubro de 2009, do Tribunal Constitucional, foi apreciada a compatibilidade com o princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, a previsão de um único meio contencioso, de natureza urgente, especificamente previsto para questionar a decisão de avaliação da matéria tributável pelo método indireto, tendo-se pronunciado da seguinte forma “ (...) *a decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto configura um ato intermédio, se perspetivado no âmbito do procedimento mais amplo que termina com o ato de liquidação. Mas é também um ato que encerra uma fase daquele procedimento (ou um seu incidente) em termos de se poder considerar que as*

¹⁵⁸ Cf. Acórdão do STA, de 6 de julho de 2011, proferido no processo 0422/11.

¹⁵⁹ O Tribunal Constitucional tem vindo a decidir-se pela inconstitucionalidade desta parte final do n.º 3, do artigo 146.º B, do CPPT, no que se refere à limitação a prova escrita, considerando que não é possível, de todo, deixar de fazer-se a demonstração dos factos através de prova testemunhal. Esta matéria também será tratada no capítulo IX.3 da dissertação, aquando da análise ao processo de derrogação do sigilo bancários.

questões aí decididas não devem ser retomadas em momento ulterior. Não se mostra, por isso, desadequada ou insuficiente, face ao princípio da tutela jurisdicional efetiva, a previsão legal de um meio específico de impugnação judicial desta decisão – que permite a sua impugnação direta e imediatamente, que tem natureza urgente e efeito suspensivo relativamente à prática do ato de liquidação – com preclusão da possibilidade de questionar posteriormente tal decisão, aquando da impugnação do ato de liquidação.”

V.6 – Competência e ónus da prova no procedimento de avaliação indireta.

A competência para a avaliação indireta é da administração tributária, podendo os sujeitos passivos participar na avaliação e na revisão da avaliação indireta nos termos da lei, tal como resulta do artigo 82.º da LGT.

A competência para decidir a aplicação de métodos indiretos de avaliação por iniciativa da AT, é do diretor de finanças da área do domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo (n.º 2, do artigo 9.º do CIS; n.º 1, do artigo 39.º do CIRS; n.º 3, do artigo 16.º do CIRC; artigo 90.º do CIVA; artigo 59.º do CIRS e n.º 6, do artigo 89.º-A da LGT), cabendo-lhe a direção e instrução do procedimento nos termos do artigo 71.º, da LGT. Esta competência pode ser delegada pelo Diretor de Finanças a outro funcionário, exceto na decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante do artigo 89.º-A da LGT, que é da competência do diretor de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação.

O n.º 6, do artigo 89.º-A, da LGT, atribui competência exclusiva ao diretor de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, ou seu substituto legal, para decidir avaliar a matéria tributável em conformidade com o preceituado neste artigo, afastando-se expressamente a possibilidade de delegação desta competência, o que constitui exceção à regra formulada no n.º 1, do artigo 62.º, da LGT.

O instrutor do procedimento de avaliação indireta, no caso a administração tributária, pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito, conforme artigo 72.º da LGT. A função das provas é a demonstração da realidade dos factos, como refere o artigo 341.º do CC¹⁶⁰.

O regime legal do ónus da prova em matéria tributária encontra-se definido no artigo 74.º da LGT. Sendo a AT quem evoca o direito a tributar por métodos indiretos, compete-lhe

¹⁶⁰ Artigo 341.º CC (Função das provas): “As provas têm por função a demonstração da realidade dos factos.”

o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação, conforme o n.º 3, do referido artigo.

Considerando o disposto na LGT (n.º 3, do artigo 74.º, e artigo 87.º), verificamos que no procedimento de avaliação indireta o ónus da prova entre a administração tributária e os sujeitos passivos quanto aos pressupostos da avaliação indireta, reparte-se da seguinte forma:

- Na circunstância prevista na alínea b), do n.º 1, do artigo 87.º, ou seja, quando se verifique a impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria tributável, a administração tributária está onerada de provar esse impedimento, competindo ao contribuinte provar o eventual excesso na respetiva quantificação da matéria tributável;¹⁶¹
- Nos casos previstos nas alíneas c), d), e) e f), do n.º 1, do artigo 87.º (indicadores objetivos de base técnico-científica, manifestações de fortuna, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos e no caso de acréscimos de património ou despesa efetuada de valor superior a € 100.000), uma vez provada pela administração tributária a verificação destes factos, cabe ao contribuinte o ónus de demonstrar as correspondentes razões justificativas. Se não o fizer, a administração tributária estará em condições de aplicar de forma automática a metodologia indireta.

Enquanto na primeira situação o sujeito passivo goza da presunção de veracidade das suas declarações nos termos do n.º 1, do artigo 75.º, da LGT, já na segunda situação descrita, essa presunção legal é afastada nos termos do n.º 2, do mesmo artigo, ficando o sujeito passivo onerado de demonstrar que correspondem à realidade os rendimentos declarados. O segundo caso resulta, então, numa verdadeira inversão do ónus da prova.

Também o artigo 100º do CPPT, embora em sede judicial, se pronuncia sobre o regime de repartição do ónus da prova, referindo no seu n.º 1 que, sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o ato impugnado ser anulado. Já o n.º 2, do mesmo artigo¹⁶², prevê que, em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos não se considera existir dúvida fundada, se o fundamento da aplicação dos métodos indiretos consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos,

¹⁶¹ Neste sentido ver, entre outros, acórdão do STA de 21 de setembro de 2011, processo 0537/11, cujo sumário se transcreve: “I - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à AF o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação (artigo 74.º, n.º 3 da LGT); II - Não logrando o contribuinte provar a existência de tal excesso, nem se afigurando evidente para o Tribunal que o alegado excesso na quantificação resulte das regras da experiência comum ou que seja manifesto, notório ou ostensivo, é de manter o “quantum” tributável fixado pela AF, desde que devidamente fundamentado.”

¹⁶² Veja-se, sobre o n.º 2, do artigo 100.º do CPPT, Ac. do STA, de 1-07-2011, proferido no processo 0211/11.

ou em virtude da sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais. Sendo que o n.º 3, do mesmo artigo 100.º, prevê a possibilidade de se demonstrar na impugnação judicial o erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.

A força probatória das informações prestadas pela inspeção tributária, quando fundamentadas e se basearem em critérios objetivos, nos termos da lei (n.º 1, do artigo 76.º, da LGT), só por si, não afasta a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (n.º 1, do artigo 75.º, da LGT). Como refere o acórdão n.º84/2003 do TC, proferido no processo n.º531/99, quanto à apreciação da constitucionalidade das normas do artigo 76.º, n.ºs 1 e 4, da LGT, “*De resto, nem sequer as normas sobre o valor probatório das declarações dos contribuintes, por um lado, e das informações oficiais, por outro, têm de operar sempre e necessariamente em contraposição (e implicando, portanto, com a distribuição do ónus da prova) pois pode cada um desses elementos de prova ser útil ou relevante, num dado caso concreto, para factos diferentes ou para aspetos diferentes da situação fáctico-tributária geral.*”

Na parte da prova que toca à AT, trata-se de prova indiciária¹⁶³, baseada em critérios de probabilidade e de experiência comum¹⁶⁴. A natureza excecional da avaliação indireta e da prova indiciária ou por presunções é justificada pelo grau de segurança deste meio de prova. Se bem que não podemos dar por absolutamente verdadeiros quaisquer meios de prova.¹⁶⁵

V.7 – Fundamentação do ato de fixação da matéria tributável por métodos indiretos.

Os atos administrativos em matéria tributária estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos, conforme o disposto no n.º 3, do artigo 268.º, da CRP, artigo 36.º do CPPT, e artigo 77.º da LGT.

¹⁶³ Definição de “Prova Indiciária”, Ana Prata, Dicionário Jurídico, 4.ª Edição: “*É uma subespécie das provas indiretas, que se caracteriza por o objeto ou facto, submetidos à apreciação do juiz, apenas permitir tirar ilações ou induzir o facto que se pretende provar; esta prova atua, pois, sobre o raciocínio e não sobre os sentidos.*”

¹⁶⁴ Sobre os “Factos Tributários Determinados por Indícios ou Presunções”, ver Capítulo V.1 desta dissertação.

¹⁶⁵ Como refere CASTRO MENDES, citado por SALDANHA SANCHES, “A Quantificação da Obrigação Tributária”, 2.ª Edição, LEX Lisboa 2000, página 357: «*Toda a convicção humana é uma convicção de probabilidades*». Citando ainda VAZ SERRA, «*As provas não têm forçosamente que criar no espírito do Juiz uma absoluta certeza acerca dos factos a provar, certeza essa que seria impossível ou geralmente impossível: o que elas devem determinar é um grau de probabilidade tão elevado que baste para as necessidades da vida*»

O artigo 123º, do CPA, estabelece os requisitos gerais dos atos administrativos. Em face desta norma as decisões da Administração deverão conter sempre: (i) A indicação da autoridade que praticou o ato e a menção da delegação ou subdelegação de poderes, quando exista; (ii) A identificação adequada de destinatário ou destinatários; (iii) A enunciação dos factos ou atos que lhe deram origem, quando relevantes; (iv) A fundamentação, quando exigível; (v) O conteúdo ou o sentido da decisão e o respetivo objeto; (vi) A data em que é praticado o ato; e (vii) A assinatura do autor do ato ou do presidente do órgão colegial de que emane. Ainda, segundo o nº 2, do mesmo artigo, todos estes requisitos devem ser enunciados de forma clara, precisa e completa, de modo a ser possível determinar-se inequivocamente o seu sentido e alcance, e bem assim, os efeitos jurídicos do ato administrativo.

A falta destes requisitos – fundamentações incompletas, obscuras e abstratas – bem como a falta da própria fundamentação, constitui ilegalidade, suscetível de conduzir à anulação do ato em causa.

O direito à fundamentação do ato tributário constitui garantia específica dos contribuintes consagrada no artigo 77.º da LGT, ao estabelecer um quadro próprio sobre o dever de fundamentação das decisões da administração tributária em geral, e em específico para o caso de avaliação indireta da matéria tributável, fazendo depender a eficácia dos atos tributários da sua notificação aos administrados.

Em termos gerais, 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, podendo a fundamentação dos atos tributários 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 e do tributo.

A fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato e das circunstâncias do caso concreto, sendo obrigatória para todas as decisões, favoráveis e desfavoráveis aos contribuintes, sendo tanto mais intensa quanto maior for o afastamento da administração tributária face às declarações dos contribuintes.

A decisão de tributação por métodos indiretos, ao ponto de serem desconsideradas as declarações e elementos de escrituração, carecerá de um especial dever de fundamentação, tal é a divergência entre a administração e os sujeitos passivo.

Os sujeitos passivos têm o direito a uma fundamentação expressa e acessível dos pressupostos que conduziram a avaliação indireta da matéria tributável, explicando-se as razões da impossibilidade de avaliação de acordo com as regras próprias de cada tributo, e bem assim, os critérios adotados na avaliação da matéria tributável. Este direito dos sujeitos passivos consubstancia-se numa obrigação da AT.

O n.º 5, do mesmo artigo 77.º, estabelece um requisito especial de fundamentação, para os casos em que a avaliação indireta tenha como pressuposto o afastamento dos indicadores objetivos de atividade de base científica. Nestes casos, quando a administração tributária decidir avançar para o apuramento da matéria tributável por métodos indiretos, o contribuinte pode apresentar justificação para tal afastamento, ficando a administração tributária onerada da explicação da não aceitação das razões apresentadas pelo contribuinte.

Havendo procedimento de revisão da matéria tributável determinada por métodos indiretos, nos termos do artigo 92.º da LGT, haverá ainda o dever de fundamentação: (i) No caso de alteração da matéria tributável inicialmente fixada (n.º 4 do artigo citado)¹⁶⁶; e (ii) No caso de intervir perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer (n.º 7 do artigo citado)¹⁶⁷.

Os atos tributários, ou em matéria tributária, que resultem do relatório de inspeção tributária, podem fundamentar-se nas suas conclusões, através da adesão ou concordância com estas, conforme dispôs o n.º 1, do artigo 63.º, do RCPIT. Os atos em matéria tributável desfavoráveis aos sujeitos passivos, como são os resultantes da avaliação indireta pela administração tributária, fundamentam-se naturalmente nos relatórios da inspeção tributária, recaindo sobre os serviços de inspeção tributária uma especial exigência de fundamentação.

“A doutrina e a jurisprudência vêm entendendo de forma uniforme, pacífica e reiterada que a fundamentação há de ser expressa, através de uma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus

¹⁶⁶ A inimpugnabilidade do ato de liquidação efetuado com base no acordo de fixação da matéria tributável (arts. 86.º, n.º 4 e 92.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária) limita-se ao respetivo quantum, sendo que poderá constituir fundamento de impugnação por parte do sujeito passivo qualquer ilegalidade suscetível de conduzir à sua anulação, nomeadamente a falta de fundamentação (Cf. Ac. STA, de 24-10-2012, processo 0550/12).

¹⁶⁷ Cf. Ac. do STA, de 30-11-2010, processo 0512/10, “*Sumário: I - Nas situações em que o perito independente intervém no procedimento de revisão da matéria tributável (artigo 91.º, n.º 4, da LGT) e não há acordo na Comissão quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação, a lei pretende que haja uma particular ponderação e reflexão sobre a posição assumida por esse perito, obrigando, para o efeito, a um acrescido dever de fundamentação da decisão de fixação da matéria tributável, pela enunciação das razões que levaram à adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer, independentemente do seu conteúdo (artigo 92.º, n.º 7, da LGT); II - Não constando da decisão de fixação da matéria tributável a fundamentação da rejeição do parecer do perito independente, em violação do disposto no n.º 7 do artigo 92.º da LGT, ocorre vício que inquina a legalidade desse ato e de todos os atos consequentes, incluindo o de liquidação.*”

termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão. (...) É também pacificamente aceite que é equivalente à falta de fundamentação, a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareça, concretamente, a motivação do ato por forma a permitir ao seu destinatário a apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticá-lo com o sentido decisório que lhe conferiu.”¹⁶⁸

Conforme dispõe o nº 6, do artigo 77.º, da LGT, a eficácia da decisão da administração tributária depende da sua notificação, seguindo a regras dos artigos 35.º a 43.º do CPPT. A fundamentação do ato tributário e a notificação da fundamentação são realidades diferentes, com consequências também distintas. Apenas as ilegalidades de fundamentação geram a possibilidade de ser requerida a anulação do correspondente ato, enquanto as ilegalidades ou omissões na comunicação ao contribuinte, geram unicamente a ineficácia dessa comunicação, podendo inclusivamente ser sanados os seus efeitos, desde que não tenha decorrido o prazo de caducidade para a liquidação do tributo.¹⁶⁹

Quando esteja em causa a aplicação de métodos indiretos, a forma da notificação do relatório final de inspeção tributária deverá ser a carta registada com aviso de receção (artigo 60.º, n.º 2, do CIRC e artigo 149.º do CIRS).

No fundo, o dever de fundamentação não é mais do que a consagração da especial importância que encerra o princípio da legalidade, em matérias relativas às quais se verifica uma desigualdade de posições entre os sujeitos envolvidos, como é o caso do direito tributário.

¹⁶⁸ Excerto do acórdão do STA de 13 de março de 2009, proferido no processo 0890/08.

¹⁶⁹ Neste sentido, ver referência de VIEIRA de ALMEIDA & ASSOCIADOS, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, Edição do ISG, n.º 17 – janeiro de 2004, numa análise de jurisprudência sobre o dever de fundamentação, página 174, citando António da Lima Guerreiro: “(...) a fundamentação deve ser contextual, ou seja, materialmente associada à decisão, não sendo admitida em Portugal, ao contrário de outros ordenamentos jurídicos, a fundamentação posterior ou sucessiva, a requerimento do interessado, mas apenas a mera comunicação dos fundamentos omitidos na notificação, nos termos da lei.”

VI – As infrações tributárias subjacentes aos métodos indiretos e o caráter não sancionador da avaliação indireta.

Sendo a avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa da AT, uma consequência da impossibilidade da sua avaliação direta, ou seja, da impossibilidade de avaliar ou calcular a matéria tributável de acordo com os critérios próprios de cada tributo, por falta de colaboração dos sujeitos passivo, essa avaliação não seria admissível sem a existência de infrações às normas tributárias. As infrações às normas tributárias constituem contraordenações previstas e puníveis nos termos do RGIT.

As infrações fiscais, em termos gerais, são penalizadas ou sancionadas a título de crime fiscal ou contraordenação fiscal (artigos 87.º e seguintes do RGIT). Em sede de avaliação indireta da matéria tributável pela AT, por princípio, a prova recolhida não é admissível em processo penal.

Conforme o sumário do acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 25 de novembro de 2008, processo 8904/2008-5, *“Em processo penal é admissível prova por presunções, contudo, o recurso a estas, tem sempre que ser conjugado com o princípio in dubio pro reo, cedendo as presunções perante a simples dúvida sobre a sua exatidão no caso concreto. Embora para efeitos de tributação fiscal seja admitido o recurso a métodos indiciários, em hipóteses em que o Estado só não tributa o rendimento real por factos imputáveis ao próprio contribuinte, o agente desses mesmos factos não pode vir a ser condenado criminalmente, apenas, com base na presunção em que se vem a traduzir a utilização daqueles métodos indiciários, pois em processo penal, o silêncio e a falta de colaboração do arguido, não afasta o ónus da acusação de provar todos os elementos constitutivos do crime.”* No mesmo sentido também se pronunciou o TC, no acórdão n.º 180/2007.

No entanto, a responsabilidade criminal no âmbito da avaliação indireta merece uma séria reflexão, porquanto no âmbito da avaliação direta, podem ser criminalizadas situações em que a vantagem patrimonial é bem menor da que resulta no âmbito da avaliação indireta. A interpretação que tem sido feita pelos tribunais pode funcionar como motivação dos contribuintes para ocultarem ou destruírem os elementos da contabilidade, quando se apercebem que os mesmos podem servir de prova criminal contra si. Sobre esta reflexão, existe um trabalho do Centro de Estudos Judiciários em colaboração institucional com a SEAF/DGCI -Formação de magistrados, *“A investigação e a prova de crimes fiscais”*, Mário

Januário, 2008, com um capítulo intitulado “*A inevitável tributação indiciária e a prova do crime de fraude fiscal – breves apontamentos.*”

Contudo, numa exceção contra a regra, um acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no processo 31/01.3IDCBR.C1, de 28-10-2009, deu como provado que uma vantagem patrimonial indevida obtida pela empresa, relativamente aos exercícios fiscais de 1996 e 1999, cifrou-se em quantia *não concretamente apurada mas superior*, em cada um destes anos, a 15.000,00€, e condenou os arguidos pela autoria material de um crime de fraude fiscal. A convicção do tribunal fundamenta-se numa referência feita a um acórdão do STJ, de 08/11/2007, disponível em <http://www.dgsi.jstj> doc. n.º SJ200711080031645, nos seguintes termos “ (...) *«a prova, mais do que uma demonstração racional, é um esforço de razoabilidade»: «no trabalho de verificação dos enunciados factuais, a posição do investigador-juíz pode, de algum modo, assimilar-se à do historiador: tanto um como o outro, irremediavelmente situados num qualquer presente, procuram reconstituir algo que se passou antes e que não é reproduzível». Donde que «não seja qualquer dúvida sobre os factos que autoriza sem mais uma solução favorável ao arguido», mas apenas a chamada dúvida razoável (“a doubt for which reasons can be given”). Pois que «nos atos humanos nunca se dá uma certeza contra a qual não militem alguns motivos de dúvida». «Pedir uma certeza absoluta para orientar a atuação seria, por conseguinte, o mesmo que exigir o impossível e, em termos práticos, paralisar as decisões morais». Enfim, «a dúvida que há de levar o tribunal a decidir pro reo tem de ser uma dúvida positiva, uma dúvida racional que ilida a certeza contrária, ou, por outras palavras ainda, uma dúvida que impeça a convicção do tribunal». Daí que, nos casos [como este] em que as regras da experiência, a razoabilidade (repete-se: *«a prova, mais do que uma demonstração racional, é um esforço de razoabilidade»*) e a liberdade de apreciação da prova convencerem da verdade da acusação (suscitando, a propósito, *«uma firme certeza do julgador»*, sem que concomitantemente *«subsista no espírito do tribunal uma dúvida positiva e invencível sobre a existência ou inexistência do facto»*), não haja – seguramente – lugar à intervenção dessa *«contraface (de que a «face» é a «livre convicção»)* da intenção de imprimir à prova a marca da razoabilidade ou da racionalidade objetiva» que, fundada na presunção de inocência, é o “*in dubio pro reo*” (cuja pertinência *«partiria da dúvida, suporia a dúvida e se destinaria a permitir uma decisão judicial que visse ameaçada a sua concretização por carência [aqui ausente] de uma firme certeza do julgador»*). Palavras que pela sua pertinência e adequação*

ao caso se reproduzem sem outros comentários que não sejam os que permitem evidenciar a justeza do facto presumido. (...)”

Relativamente às contraordenações fiscais, previstas nos artigos 113.º e seguintes, do RGIT, podemos destacar as decorrentes de infrações fiscais mais diretamente conexas com o procedimento de avaliação indireta pela administração tributária: (i) Artigo 113.º - Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes; (ii) Artigo 114.º - Falta de entrega da prestação tributária; (iii) Artigo 117.º - Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou declarações; (iv) Artigo 118.º - Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes; (v) Artigo 119.º - Omissões e inexatidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes; (vi) Artigo 120.º - Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes; (vii) Artigo 121.º - Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução; e (viii) Artigo 129.º - Violação da obrigação de possuir e movimentar contas bancárias.

A terminologia prevista no RGIT para algumas destas contraordenações, até coincide com alguns dos pressupostos de aplicação dos métodos indiretos previstos nos artigos 87.º e 88.º da LGT.

Na origem do processo de contraordenação tributária está a prática de uma infração tributária, designada precisamente como contraordenação e que se encontra tipificada no RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho.

O processo de contraordenação tributária é pois, destinado a permitir em concreto, a aplicação de uma coima ou de uma sanção acessória ao arguido que cometeu uma infração tributária (contraordenação).

O objetivo do procedimento de avaliação indireta é a determinação da matéria tributável, sendo as possíveis infrações às normas tributárias, que lhe possam estar associadas, tratadas em sede de processo de contraordenação.

Do procedimento de avaliação indireta resultam um conjunto de efeitos colaterais com traços sancionadores, mas com natureza meramente acessória, de que destacamos:

- Dedução de prejuízos fiscais – Nos termos do n.º 3, do artigo 52.º, do CIRC, nos períodos de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiretos, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período

referido no n.º 1, do mesmo artigo, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos;¹⁷⁰

- Cessaçãõ da aplicaçãõ do regime especial de tributaçãõ dos grupos de sociedades – Nos termos da alínea c), do n.º 8, do artigo 69.º, do CIRC, este regime cessa a sua aplicaçãõ quando o lucro tributável de qualquer das sociedades do grupo seja determinado com recurso à aplicaçãõ de métodos indiretos;
- Código fiscal do investimento, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro – De acordo com a alínea d), do n.º 1, do artigo 3.º, os projetos de investimento sãõ elegíveis quando o lucro tributável dos promotores não seja determinado por métodos indiretos de avaliaçãõ;
- Medidas impeditivas, suspensivas ou extintivas de benefícios fiscais – De acordo com o artigo 8.º do EBF, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, as sanções impeditivas, suspensivas ou extintivas de benefícios fiscais podem ser aplicadas sempre que seja cometida uma infraçãõ fiscal relacionada com os impostos sobre o rendimento, a despesa ou o património ou, às normas do sistema de segurançã social, independentemente da sua relaçãõ com o benefício concedido;
- Um conjunto de outros benefícios fiscais que estãõ condicionados à nãõ determinaçãõ do lucro tributável por métodos indiretos, como sejam: Despesas de Investigaçãõ & Desenvolvimento (artigo 3.º do Decreto-lei n.º 292/97); Investigaçãõ científica (artigo 3.º, do Decreto-Lei n.º 197/2001); SIFIDE – sistema de incentivos fiscais em investigaçãõ e desenvolvimento empresarial (artigo 5.º, da Lei n.º 40/2005); Crédito fiscal ao investimento (artigo 11.º da Lei n.º 30-G/2000, alínea b), do n.º 9); Crédito fiscal ao investimento para proteçãõ ambiental (Decreto-Lei n.º 477/99, de 9 de novembro, alínea a), do n.º 1, do artigo 3.º); Regime da reserva fiscal para o investimento (Decreto-Lei n.º 23/2004, alínea a), do n.º 1, do artigo 4.º).

¹⁷⁰ Já os prejuízos fiscais apurados por métodos indiretos podem ser deduzidos em exercícios posteriores em que a matéria tributável tenha sido determinada por avaliaçãõ direta. Neste sentido, entre outros, acórdãõ do STA, de 25 de maio de 2011, proferido no processo 0865/10. Sobre a constitucionalidade desta norma do CIRC (à data correspondia o artigo 46.º), veja-se o acórdãõ do TC n.º 132/04, de 9-03-2004, processo n.º 292/03, que conta com um voto de vencido. O pedido de apreciaçãõ da norma sustentara a violaçãõ dos princípios da capacidade contributiva, da justiçã, da proporcionalidade e da proibiçãõ dos efeitos necessários e automáticos de sanções.

VII – Garantias impugnatórias dos sujeitos passivos.

Face aos direitos e garantias dos administrados, consagrados no artigo 268.º da CRP, o legislador materializou-os na lei ordinária sob um conjunto de garantias impugnatórias, de natureza administrativa¹⁷¹ e judicial, que estão ao dispor dos sujeitos passivos como meio de reação contra quaisquer atos lesivos dos seus direitos e interesses decorrentes do procedimento de avaliação indireta da matéria tributável de qualquer tributo.

Os meios ao dispor dos sujeitos passivos, como reação contra quaisquer atos lesivos dos seus direitos e interesses decorrentes da avaliação indireta da matéria tributável, são os genericamente aplicáveis aos casos de avaliação direta, e ainda, (i) o procedimento específico de revisão da matéria tributável previsto nos artigos 91.º e 92.º da LGT, (ii) e o recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna, previsto nos n.ºs 7 e 8, do artigo 89.º-A, da LGT.

Os procedimentos relativos ao pedido de revisão da matéria tributável determinada por métodos indiretos, e o recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna, por serem atos destacáveis do procedimento de avaliação indireta, serão tratados no capítulo V.4 e V.5, desta dissertação.

De entre o conjunto de atos que podem ser lesivos dos direitos interesses legítimos dos contribuintes, decorrentes da avaliação indireta da matéria tributável, previstos no n.º 2, do artigo 95.º, da LGT, destacamos os seguintes:

- A liquidação de tributos, considerando-se também como tal os atos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta;
- A fixação de valores patrimoniais;
- A determinação da matéria tributável por métodos indiretos quando não dê lugar a liquidação do tributo;
- O indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação;
- O agravamento à coleta resultante do indeferimento de reclamação;

¹⁷¹ Não é uniforme, entre nós, o entendimento sobre qual o suporte normativo da tutela constitucional do direito de reclamação, enquanto direito no âmbito de um específico procedimento administrativo. Sobre o direito à reclamação, ver acórdão n.º 198/2003 do Tribunal Constitucional: “(...) tal direito considerar-se-ia implícito nos grandes princípios constitucionais, sejam eles o direito a uma resposta da Administração, conforme resulta do citado artigo 52.º, n.º 1, da CR, seja o princípio da legalidade a que a Constituição, no seu artigo 266.º, subordina a Administração Pública (ou de constituir uma decorrência deles, se não mesmo do próprio princípio do Estado de Direito, conjugado com o “monopólio da autoridade” do Estado), seja ele ainda o dos “direitos dos administrados”, de que se trata no artigo 268.º daquela.”

- A aplicação de coimas e sanções acessórias, e os atos praticados na execução fiscal;
- A apreensão de bens ou outras providências cautelares da competência da AT.

As garantias impugnatórias ao dispor dos sujeitos passivos para reagirem contra atos lesivos dos seus direitos e interesses, consequentes ou decorrentes da avaliação indireta da matéria tributável, constantes da LGT e CPPT, em sede de processo e procedimento judicial tributário, são os seguintes:

	Forma	Normas (artigo)
Procedimento tributário	Reclamação graciosa	56.º, 57.º e 60.º da LGT - 47.º, 68.º a 77.º, 131.º a 134.º do CPPT - 97.º do CIVA - 140.º do CIRS - 137.º do CIRC - 43.º a 45.º do CIMT - 130.º a 133.º do CIMI
	Recurso hierárquico	56.º, 60.º, 77.º e 80.º da LGT - 47.º, 54.º, 66.º, 67.º e 86.º do CPPT - 34.º, n.º 4 do artigo 58.º e 56.º do CIVA - DL n.º 366/99, artigo 3º
	Revisão da matéria tributável ¹⁷²	86.º, 91.º a 94.º da LGT
	Revisão dos atos tributários	78.º da LGT - 93.º do CIRS - 42.º do CIMT - 115.º do CIMI
	Procedimento correção de erros da AT	95.º-A a 95.º-C do CPPT

Quadro VIII – Resumo das garantias impugnatórias administrativas

	Forma	Normas (artigo)
Processo tributário	Impugnação judicial	101.º, 102.º e 105.º da LGT - 5.º, 6.º, 12.º a 23.º, 99.º a 134.º, 183.º-A e 280.º do CPPT - 97.º do CIVA - 140.º do CIRS - 137.º do CIRC - 43.º a 45.º do CIMT
	Oposição à execução fiscal	189.º, 203.º a 213.º e 280.º do CPPT
	Ação para reconhecimento de um direito	145.º do CPPT
	Intimação para consulta de documentos, passagem de certidões, produção antecipada prova, execução de julgados	102.º da LGT - 24.º, 30.º, 37.º e 146.º do CPPT - 104.º e seguintes, 134.º e 157.º e seguintes do CPTA DL. n.º 256-A/77, art. 5º e seguintes
	Recurso da decisão da AT relativa à derrogação do sigilo bancário	63.º, 63.º-A, 63.º-B e 64.º-A da LGT 146.º-A a 146.º-D do CPPT
	Recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna ¹⁷³	87.º e 89.º-A da LGT 146.º-B do CPPT
	Intimação para um comportamento	147.º do CPPT
	Recurso contencioso de atos relativos a questões tributárias que não envolva a apreciação do ato de liquidação	101.º da LGT / 97.º do CPPT 26.º e 38.º do ETAF
	Recurso de atos de aplicação de coimas e sanções acessórias	52.º, 80.º a 86.º do RGIT DL n.º 433/82, artigos 59º a 75º
	Recurso de atos praticados no processo de execução	103.º da LGT 276.º a 278.º do CPPT

Quadro IX – Resumo das garantias impugnatórias judiciais.

Do procedimento de avaliação indireta da matéria tributável, em que resultam atos em matéria tributável desfavoráveis aos sujeitos passivos, podem os mesmos reagir administrativa ou contenciosamente pelo meio adequado, de entre os constantes das tabelas.

¹⁷² A revisão da matéria tributável é tratada no capítulo V.4 da dissertação.

¹⁷³ Tratado no capítulo V.5 da dissertação.

VII.1 – Procedimento Tributário: Reclamação graciosa, recurso hierárquico e revisão dos atos tributários.

Da liquidação adicional do imposto determinado com base na avaliação por métodos indiretos, ou ainda que não resulte liquidação¹⁷⁴, o contribuinte é notificado para o pagamento dos impostos que são legalmente devidos e, a partir desse momento, assume, regra geral, um dos seguintes comportamentos: (i) Concorde que a liquidação respeita integralmente os preceitos legais aplicáveis e, conseqüentemente, procede ao pagamento do imposto dentro dos prazos legais fixados; ou (ii) Discorda integral ou parcialmente da liquidação, porque se terá verificado um erro ou ilegalidade ao nível do ato tributário de liquidação por facto imputável aos serviços da administração tributária.

Na segunda hipótese a figura da reclamação graciosa assume toda a sua relevância, uma vez que tem por finalidade a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa dos contribuintes.

A reclamação graciosa desencadeada pelo contribuinte destina-se a obter uma reanálise de uma certa situação pela AF, e é uma via normal de resolução de um litígio entre esta e o sujeito passivo do imposto, incluindo os substitutos e os responsáveis legais.

Através do procedimento de reclamação graciosa, o contribuinte pretende obter a anulação (extrajudicial) de atos tributários, *maxime*, do ato de liquidação do imposto ou da fixação da matéria tributável quando não dê lugar a liquidação (artigo 68.º, n.º 1, do CPPT), com fundamento, nomeadamente: (i) na errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; (ii) na incompetência; (iii) na ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; ou (iv) na preterição de outras formalidades legais; (artigo 99.º, aplicável por força do artigo 70.º, n.º 1, ambos do CPPT).

O procedimento de reclamação graciosa vem regulado nos artigos 68.º a 77.º do CPPT.

Sendo os fundamentos da reclamação os mesmos da impugnação, no caso da avaliação indireta, há que considerar o disposto no artigo 86.º da LGT quanto à condição do prévio pedido de revisão da matéria tributável.¹⁷⁵

Foi preocupação do legislador fazer com que a reclamação graciosa fosse um meio expedito e acessível a todos os contribuintes que entendam terem sido cometidos erros ou ilegalidades diversas e que não optam, desde logo, pela via judicial.

¹⁷⁴ Da determinação da matéria tributável por métodos indiretos nem sempre há lugar a liquidação, cf. alínea c), do n.º 2, do artigo 95.º, da LGT, e n.º 3, do artigo 86.º da mesma lei.

¹⁷⁵ Ver quadro exemplificativo quanto à impugnação judicial (ponto VII.2 da dissertação), uma vez que as regras são as mesmas, com as necessárias adaptações.

O artigo 69.º do CPPT refere que no procedimento de reclamação se verifica uma limitação dos meios probatórios à forma documental e aos elementos oficiais que os serviços disponham, sem prejuízo do direito do órgão instrutor ordenar outras diligências complementares indispensáveis à descoberta da verdade material.

A decisão da reclamação graciosa pode ser no sentido do deferimento ou do indeferimento. Em caso de indeferimento expresso da reclamação o contribuinte pode ainda optar por um dos seguintes meios de defesa: (i) **Impugnação judicial**, a apresentar nos 15 dias após a notificação da decisão conforme disposto no artigo 102.º do CPPT; ou (ii) **Recurso hierárquico** a apresentar, no prazo de 30 dias a contar da notificação (artigo 66.º do CPPT), para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato - Ministro das Finanças, e da decisão assim obtida, se desfavorável, recurso contencioso para o TCA.

Se a AT não se pronunciar sobre a reclamação, no prazo de quatro meses, contados a partir da sua entrada nos serviços competentes, a lei faz presumir um indeferimento tácito¹⁷⁶, ficando assim aberto o caminho para a impugnação judicial a apresentar no prazo de três meses, ou para o recurso hierárquico a apresentar no prazo de 30 dias.

O recurso hierárquico em matéria tributária vem regulado no artigo 80.º da LGT e artigos 66.º e 67.º do CPPT. No caso de a matéria tributável ter sido avaliada pela AT por recurso a métodos indiretos, o recurso hierárquico surge na sequência de uma decisão desfavorável ao sujeito passivo em sede de procedimento de reclamação graciosa.

O contribuinte, uma vez notificado da decisão desfavorável (total ou parcial) proferida relativamente à reclamação graciosa considera que, não é ainda chegado o momento de recorrer à via judicial (impugnação judicial) e opta pela via administrativa, tentando, uma vez mais, nesse âmbito, obter uma decisão que vá de encontro às suas pretensões. Poderia, é certo, optar desde logo, pela via judicial, mas não o faz, e daí se dizer que o recurso hierárquico é facultativo, conforme refere o artigo 80.º da LGT e 67.º do CPPT.

As considerações efetuadas no capítulo IV da dissertação, acerca da orgânica do Ministério das Finanças e da Autoridade Tributária, interessam agora para saber perante quem deverá ser apresentado o recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa.

¹⁷⁶ Sobre a presunção de indeferimento tácito e sua relação com o recurso hierárquico ou impugnação, ver FERREIRA, António de Sousa, O princípio da decisão no procedimento tributário, curso de pós-graduação em Direito Fiscal 2006/2007, disponível em <http://www.cije.up.pt/publications/o-princ%C3%ADpio-da-decis%C3%A3o-no-procedimento-tribut%C3%A1rio>. “ (...) a presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para proteção do administrado, com finalidades exclusivamente adjetivas”, pagina 11.

O artigo 80.º da LGT e 66.º, do CPPT, referem que a decisão do procedimento è suscetível de recurso hierárquico para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato, mas o n.º 3, do artigo 47.º, do CPPT, refere que o pedido de reapreciação de decisão deve, salvo lei especial, ser dirigido ao dirigente máximo do serviço ou a quem ele tiver delegado essa competência.

Daqui deve resultar a distinção entre duas situações: (i) Em matéria exclusivamente administrativa o recurso deverá ser dirigido ao superior hierárquico imediato, de acordo como o artigo 47.º do CPPT; e (ii) Em matéria tributária o recurso será dirigido para o mais elevado superior hierárquico do autor do ato (o Ministro das Finanças) de acordo com o previsto no artigo 80.º da LGT e no artigo 66.º, n.º 2, do CPPT.

Da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (confirmação total ou parcial da decisão recorrida) o contribuinte poderá recorrer contenciosamente nos termos do n.º 2, do artigo 76.º, do CPPT, para os Tribunais Administrativos e Fiscais, sendo a impugnação judicial o meio processual adequado para atacar a liquidação ou a fixação da matéria tributável quando não dê origem a liquidação.

O regime do artigo 78º da LGT consubstancia a revisão do ato tributário (liquidação) pela entidade que o praticou, a favor do contribuinte, seja por iniciativa deste, seja por iniciativa da AT. Se a revisão for da iniciativa da AT, o prazo da revisão do ato tributário é de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo, quando o imposto ainda não tiver sido pago.

A revisão do ato tributário tem de ter como fundamento um erro imputável aos serviços (n.º1 do artigo 78.º). Se o erro for imputável ao contribuinte deverá este lançar mão dos meios de defesa ao seu dispor (designadamente a reclamação graciosa) para rever o ato tributário de liquidação.

A DSJT emitiu o OFCD n.º 002 802, com Despacho concordante do Diretor Geral do Impostos, de 8 de maio de 2002, onde é admitida uma mais ampla aplicação deste procedimento do que aparentemente pode resultar de uma interpretação literal.

VII.2 – Processo Judicial: Impugnação judicial.

A impugnação insere-se no chamado processo judicial tributário, que tem por função a tutela plena, efetiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, como resulta do artigo 96.º do CPPT. Em regra, surge na sequência de um ato tributário de liquidação de imposto, com o qual o contribuinte não se conforma, no todo ou em parte, por considerar terem ocorrido ilegalidades.

Em caso de liquidação com base na avaliação indireta da matéria tributável, a reclamação graciosa da liquidação não é condição para a impugnação. A opção pela reclamação como primeiro meio de reação contra a liquidação, em detrimento da impugnação, não invalida que mais tarde, perante um indeferimento expresso total ou parcial, ou indeferimento tácito, o contribuinte não possa recorrer à impugnação judicial.

Através da impugnação, o contribuinte, à semelhança da reclamação graciosa, procura obter a anulação total ou parcial dos atos tributários que considera ofender os seus direitos ou interesses legítimos, conseguindo assim, conforme se refere no artigo 100.º da LGT, a “imediate e plena reconstituição da legalidade do ato ou situação objeto do litígio”.

Nos termos do artigo 99.º da LGT, constitui fundamento da impugnação, qualquer ilegalidade, designadamente: (i) A errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários; (ii) A incompetência; (iii) A ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; e (iv) A preterição de outras formalidades legais.

A avaliação indireta não é suscetível de impugnação contenciosa direta, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação¹⁷⁷, como resulta do n.º 3, do artigo 86.º, da LGT.

A impugnação do ato de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada por métodos indiretos, com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, ou a impugnação da própria avaliação indireta no caso de não dar lugar a liquidação, por regra, estão sempre dependentes de duas condições que terão de se verificar cumulativamente, a saber: (i) Pedido de revisão da matéria tributável nos termos do artigo 91.º da LGT, com base em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável (n.º 1, do artigo 117.º, do CPPT; n.ºs 3 e 5, do artigo 86.º da LGT); e (ii) Inexistência de acordo no processo de revisão da matéria coletável regulado no artigo 92.º da LGT (n.º 4, do artigo 86.º, da LGT).

¹⁷⁷ O exemplo de redução de prejuízos fiscais, decorrente de um procedimento de avaliação indireta que, consequentemente não altera a matéria coletável daquele exercício, e também não dá lugar a qualquer liquidação adicional, não deixa de afetar direitos e interesses do sujeito passivo, podendo este discutir a redução dos prejuízos, uma vez que, por força das regras de reporte (artigo 52.º do CIRC), esta situação pode ter repercussões em exercícios futuros em que aqueles prejuízos pudessem vir a ser deduzidos a lucros tributáveis obtidos. Para poder impugnar a determinação da matéria tributável por métodos indiretos, de que resultou uma redução dos prejuízos, o sujeito passivo terá que recorrer previamente a um pedido de revisão da matéria tributável, sob pena de, o montante dos prejuízos fiscais apurados pela AT se consolidarem e só poderem ser reportados até ao montante fixado por métodos indiretos.

Na hipótese de não haver acordo na comissão de revisão, o sujeito passivo pode impugnar diretamente a redução dos prejuízos fiscais decorrente da avaliação indireta, dada a impossibilidade de impugnar o ato de liquidação que nunca chega a ser produzido (matéria coletável nula), aproveitando o disposto no n.º 3, do artigo 86.º, da LGT.

A regra do pedido de revisão da matéria tributável como condição para a impugnação, só se aplica quando seja alegado erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indireta da matéria tributável. Se o fundamento da impugnação da liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada por métodos indiretos, for qualquer outra ilegalidade que não o erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indireta da matéria tributável, o sujeito passivo pode impugnar diretamente, sem que para o efeito tenha que previamente pedir a sua revisão.

O acordo a que se referem os n.ºs 3 a 5, do artigo 92.º, da LGT, que, pondo termo ao procedimento, abrange necessariamente tudo o que nele pode ser questionado, desde os motivos da aplicação até ao critério de cálculo da matéria tributável determinada por métodos indiretos.

A regra do prévio pedido de revisão da matéria tributável, sem obtenção de acordo, como condição para impugnação da liquidação, pode resumir-se conforme o quadro seguinte:

Fundamento Artigo 99.º do CPPT	Pedido de Revisão Artigos 91.º e 92.º da LGT	Impugnação judicial Artigo 86.º da LGT
Fundamento em erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável por iniciativa da administração tributária.	É pedida revisão da matéria tributável e é obtido acordo no processo de revisão.	O fundamento não pode ser evocado na impugnação como ilegalidade da liquidação (artigo 86.º, n.º 4, LGT).
	É pedida a revisão da matéria tributável e não é obtido acordo no processo de revisão.	O fundamento pode ser evocado na impugnação como ilegalidade da liquidação (artigo 86.º, n.º 4, LGT).
	Não é pedida a revisão da matéria tributável.	O fundamento não pode ser evocado na impugnação como ilegalidade da liquidação, porque depende da prévia reclamação para a comissão de revisão.
Fundamento em outras ilegalidades, que não o erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável. Exemplo: caducidade do direito à liquidação; invalidade da notificação da liquidação; negado direito de audição.	Não admissível o pedido de revisão da matéria tributável. No procedimento de revisão apenas se discutem questões de direito relacionadas com os pressupostos da avaliação indireta, e o valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação (n.º 14, artigo 91.º da LGT).	Pode impugnar com base em qualquer ilegalidade, que não o erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indireta da matéria tributável.
Outros métodos indireto (ex. Regime simplificado, alínea a), n.º 1, artigo 87.º da LGT).	Não admissível. (Artigo 91.º, n.º 1, da LGT)	Não é suscetível de impugnação contenciosa direta, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação

Quadro X – Resumo da relação entre a impugnação e o pedido de revisão da matéria tributável.

O princípio constante da parte final do n.º 4, do artigo 86.º, da LGT, que afasta a possibilidade de impugnação judicial da fixação da matéria tributável quando a liquidação se tenha baseado em acordo obtido no procedimento de revisão nos termos do artigo 92.º, da mesma lei, quer quanto aos motivos como quanto aos critério de cálculo dos valores corrigidos, não tem valor absoluto. Em processo de impugnação judicial pode ser questionada

a legalidade do procedimento em que foi obtido o acordo, designadamente, o abuso de poderes de representação pelo representante do contribuinte que se consubstancia na violação de competências legais.¹⁷⁸

O artigo 62.º do CPPT, confirma esta interpretação (caráter não absoluto da proibição de impugnação da liquidação efetuada com base no acordo obtido em procedimento de revisão), ao estabelecer que em caso de a fixação ou a revisão da matéria tributável dever ter lugar por procedimento próprio, a liquidação efetua-se de acordo com a decisão do referido procedimento, salvo em caso de esta violar manifestamente competências legais, podendo ser requerido pelo contribuinte a declaração da violação das referidas competências legais, questionando assim a validade do acordo.

O acordo do sujeito passivo assenta na intervenção de um perito por si nomeado, a quem será aplicável o regime da representação, quanto à vinculação do sujeito passivo pela sua atuação, da mesma forma que tal vinculação existe no domínio do direito civil (artigos 1178.º, n.º 1, e 258.º do Código Civil), e que encontra suporte expresso no artigo 16.º, n.º 1, da LGT que, com caráter geral, estabelece que os atos em matéria tributária praticados pelo representante em nome do representado produzem efeitos na esfera jurídica deste, nos limites dos poderes de representação que lhe forem conferidos por lei ou por mandato.¹⁷⁹

O sentido em que o acordo obtido na comissão de revisão não tem valor absoluto, vale para o sujeito passivo na devida proporcionalidade que vale para o Diretor de Finanças na fixação da matéria tributável.

No n.º 4, do artigo 86.º, da LGT, há uma opção clara pelo regime da impugnação unitária, que é confirmada pelo artigo 54.º do CPPT, ao estabelecer que, salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

A estatuição, no sentido de não poder ser invocada na impugnação do ato de liquidação a matéria tributável resultante de acordo obtido no procedimento de revisão, tem o alcance de expressar que não é admitida também a impugnação autónoma.

Efetivamente, não se encontra qualquer razão para excecionar do princípio da impugnação unitária a fixação da matéria tributável apenas nos casos em que foi fixada por

¹⁷⁸ Neste sentido, ver acórdão do STA de 25 de janeiro de 2012, proferido no processo 0277/11; e ainda do mesmo tribunal, acórdão de 15 de setembro de 2010, processo 062/10.

¹⁷⁹ Neste sentido, também o acórdão do STA de 23-11-2004, proferido no processo n.º 657/04.

acordo, porque não se trata de um ato imediatamente lesivo dos direitos e interesses legítimos dos contribuintes (sendo esse ato lesivo obtido com a liquidação), nem perante um caso em que exista *disposição expressa no sentido da impugnação autónoma*, que são as únicas situações em que o artigo 54.º do CPPT afasta a aplicação do princípio da impugnação unitária.

Tendo sido questionada a constitucionalidade deste n.º 4, do artigo 86.º, da LGT, face ao disposto nos artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, ambos da CRP, por acórdão do STA de 23 de novembro de 2004, proferido no processo 0656/04 (pontos 3.5 e 3.6), refere-se o seguinte: “ (...) a fixação da matéria tributável, sendo assunto da competência da Administração Tributária, foi objeto de um pedido de revisão formulado pela ora recorrente, nos termos do artigo 91.º da LGT, e a liquidação tomou por base o acordo a que chegaram os peritos da Administração e da agora recorrente, tudo como consta da matéria de facto fixada.

Ora, sendo, hoje, o perito designado pelo contribuinte para o procedimento de revisão um seu representante, o acordo em que ele intervenha vincula o contribuinte, projetando-se na sua esfera jurídica. Agindo o seu perito em representação do contribuinte, não pode este queixar-se senão de si – a não ser que o seu perito atue para além dos poderes que lhe conferiu, que é questão que, no caso, se não levanta.

Deste modo, estamos perante algo que não é um puro ato de autoridade, cujo resultado se imponha ao contribuinte independentemente da sua vontade, mas perante um acordo entre um seu representante e o da Administração, vinculativo, aliás, para esta, e insuscetível, com a já apontada ressalva, de afetar os seus direitos ou interesses – o acordo consubstancia, antes, a realização desses direitos ou interesses.

Não vemos, pelas razões expostas, que haja impedimento constitucional a que a lei não admita que se invoque, na impugnação judicial do ato de liquidação, a errónea determinação da matéria tributável com base em avaliação indireta, nos casos em que aquela matéria tenha sido encontrada mediante acordo obtido no processo de revisão.

*(...) Já não será constitucionalmente admissível que, na mesma impugnação, o contribuinte fique proibido de invocar vícios ocorridos no procedimento de avaliação indireta e de revisão, excluídos do âmbito do que foi objeto do acordo. (...) O que o contribuinte não pode voltar a discutir na impugnação, é **tudo** quanto foi incluído no acordo.”*

A objeção quanto à constitucionalidade da regra a que se refere o n.º5, do artigo 86.º, da LGT, e ainda no n.º 1, do artigo 117.º, do CPPT, ambos conjugados com o artigo 91.º da LGT, no sentido de que, excepcionando o caso de regime simplificado de tributação, a

impugnação dos atos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável, foi apreciada pelo TC no acórdão n.º 376/2009, proferido no processo n.º 770/07, por possível afronta ao preceituado no artigo 268.º, n.º 4 da CRP. No essencial, o TC conclui conforme excerto do acórdão que se transcreve a seguir¹⁸⁰:

“ (...) O legislador acolheu, na Lei Geral Tributária, a solução que preconiza a impugnabilidade dos atos administrativos lesivos, assim garantindo o acesso à justiça tributária, para tutela plena e efetiva dos direitos ou interesses legalmente protegidos, dos atos, praticados em matéria tributária, que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos (artigo 9.º, n.ºs 1 e 2).

Concretizando o direito de impugnação ou de recurso, o legislador estabeleceu, no n.º 1 do artigo 95.º da mesma Lei, que o interessado tem o direito de impugnar ou de recorrer de todo o ato lesivo dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, seguindo as formas de processo prescritas na lei; e esclareceu que pode ser lesivo, para este efeito, o ato de liquidação de tributos (alínea a) do n.º 2 do mesmo artigo).

Não restam dúvidas, pois, de que a liquidação do tributo é um ato suscetível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos, pelo que os interessados têm o direito de o impugnar.

A norma sub iudicio estabelece, no entanto, que, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação.

Como vimos, a garantia constitucional proíbe que o legislador ordinário vede a impugnabilidade dos atos lesivos, mas não impede o estabelecimento de pressupostos (processuais) para o exercício desse direito de impugnação, desde que o meio e o regime estabelecido não suprimam nem restrinjam de modo intolerável o exercício do direito de impugnação.

14. Cumpre, assim, analisar se o pressuposto estabelecido pelo legislador – a prévia reclamação – para a impugnação judicial da liquidação, em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável, suprime ou restringe, de modo intolerável, o exercício do direito de impugnação.

A reclamação prévia necessária a que se refere o n.º 5 do artigo 86.º da Lei Geral Tributária segue, de acordo com a interpretação normativa em causa, os termos do

¹⁸⁰ Cf. Parágrafos 13 a 15 do citado acórdão.

procedimento de revisão da matéria coletável previsto no artigo 91.º da Lei Geral Tributária.

O n.º 2 deste artigo 91.º dispõe que o pedido de revisão da matéria coletável tem efeito suspensivo da liquidação do tributo. Ora, a atribuição do efeito suspensivo da liquidação ao pedido de revisão da matéria coletável (a reclamação necessária) assegura o respeito pela garantia da impugnabilidade dos atos lesivos.

Na verdade, sendo os atos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos judicialmente impugnáveis, por força da garantia constitucional, o estabelecimento do pressuposto da utilização prévia de um meio de impugnação administrativa só respeitará essa garantia se ficar assegurado que, enquanto não estiver aberta a via contenciosa, o ato de liquidação não está efetivamente a produzir os efeitos (lesivos) que visa produzir.

15. Em face do exposto, há que concluir que a norma ínsita no n.º 5 do artigo 86.º conjugado com o artigo 91.º ambos da Lei Geral Tributária (aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro), ao determinar que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação, a qual segue os termos do procedimento de revisão da matéria coletável e tem efeito suspensivo da liquidação do tributo, não viola a garantia de tutela jurisdicional efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrada no artigo 268.º, n.º 4 da Constituição nem o disposto no artigo 20º da Constituição, o qual “consagra de forma genérica o direito de acesso aos tribunais, que é concretizado pelo artigo 268º, n.º 4, da CRP (cf. Acórdão 32/98).”

O prazo geral de apresentação da impugnação é de três meses a contar de determinados factos, designadamente, do termo do prazo para pagamento voluntário dos impostos ou da notificação dos atos tributários que não deem origem a qualquer liquidação, havendo prazos especiais no caso de indeferimento de reclamação graciosa (artigo 102.º do CPPT).

A impugnação judicial não tem efeito suspensivo, salvo se tiver sido solicitada, concedida e prestada garantia nos termos previstos no CPPT (artigo 103.º, n.º4).

No entanto, a LGT, prevê uma situação em que a impugnação tem efeito suspensivo, independentemente da prestação de garantia, no caso em que, não existindo acordo entre o perito do contribuinte e o perito da Fazenda Pública, ao nível do procedimento de revisão (em que se discutem questões de quantificação e os pressupostos de aplicação dos métodos indiretos de tributação) o parecer do perito independente (que se pretende, quando for nomeado, atue em apoio da “comissão de revisão” que analisa a reclamação da matéria

tributável fixada por recurso à utilização de métodos indiretos) é conforme o parecer do perito do contribuinte (artigo 92.º, n.º 8, da LGT).

VII.3 – Outros meios processuais tributários.

Existem outras formas do processo judicial tributário, para além da impugnação judicial da liquidação, de que os contribuintes podem lançar mão antes, durante e após um procedimento de avaliação indireta, sempre que os interesses ou direitos tutelados possam fazer face a necessidades concretas e conexas com o procedimento de avaliação indireta.

Em consequência de um procedimento de avaliação indireta da matéria tributável, de que resultem valores a pagar ao Estado, se a dívida não for paga no período de pagamento voluntário, há lugar à instauração de um processo de execução fiscal com o propósito de procurar garantir que as dívidas referidas sejam efetivamente cobradas, ainda que coercivamente, podendo os executados recorrer à figura a oposição à execução prevista no artigo 203.º e seguintes, do CPPT, para garantir os seus direitos e interesses legítimos.

A ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária vem previsto no artigo 145º do CPPT, podendo ser proposta no prazo de quatro anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer, e apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efetiva do direito ou interesse legalmente protegido.

De acordo com o artigo 146º, do CPPT, são ainda admitidos no processo judicial tributário os meios processuais acessórios a seguir enumerados que, embora previstos no CPPT, são regulados pelo disposto nas normas sobre o processo nos tribunais administrativos:

(i) Intimação; (ii) Produção antecipada de prova; e (iii) Execução de julgados.

VIII – A contabilidade e a auditoria tributária: relação com a avaliação da matéria tributável.

A contabilidade, ou os elementos de escrita dos contribuintes, obedece a regras estabelecidas na lei comercial e na lei fiscal, que preveem a obrigatoriedade de organização e dever de manutenção de elementos que permitam comprovar os registos neles efetuados.¹⁸¹

A relevância da contabilidade na organização económica e financeira da sociedade assumiu uma progressiva relevância, que já é possível falar-se de um direito contabilístico¹⁸².

O direito fiscal, comercial e contabilístico, partilham áreas comuns do conhecimento na organização económica e financeira da sociedade.

A presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes tem particular expressão na força probatória atribuída à contabilidade, conforme resulta do n.º 1, do artigo 75.º, da LGT. De acordo com a alínea a), do n.º 2, da mesma norma, a presunção de veracidade da contabilidade pode ser ilidida nas mesmas condições que as próprias declarações dos sujeitos passivos, quando revelar omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflete ou impeça o conhecimento da matéria tributável real.

A auditoria às demonstrações financeiras e, particularmente a auditoria tributária, têm um papel fundamental no procedimento de avaliação indireta da matéria tributável. E essa função fundamental não aproveita exclusivamente à administração na investigação tributária aos contribuintes com indícios de irregularidade, também é fundamental para os próprios contribuintes, no sentido de adotarem procedimentos de controlo interno que lhes permitam

¹⁸¹ Veja-se como no Ac. do TCAS, de 2 de junho de 2009, processo 02803/08, se faz referência à contabilidade como instrumento de «quantificação», mas também da sua utilidade para a avaliação indireta mesmo quando contem irregularidades: “ (...) *A escrituração comercial, através da contabilidade, tem por objetivo proceder ao registo do desenvolvimento da vida das empresas, quer no seu próprio interesse, quer no interesse daqueles que, com elas se relacionam, quer no interesse geral da sociedade, na medida em que, organizada segundo os princípios da lei, permite um controlo seguro, de todos aqueles, no desenvolvimento da sua vida comercial e dos direitos e obrigações por ela gerados. Ou seja, a contabilidade, seja em sentido estrito, ou em sentido lato, tem por objeto os métodos de registo e de cálculo dos atos relevantes à vida da empresa, no desenvolvimento do seu objeto social. Segundo Gonçalves da Silva (1) a contabilidade é a técnica de relevação patrimonial, pela descrição e colocação em evidência dos factos relevantes sendo que «a contabilidade em strictu sensu, ou seja, escrituração, (...) é a técnica de registo e de representação de todas as transformações sofridas pelo património de qualquer entidade económica durante o exercício da sua atividade, de modo a saber em qualquer momento a sua composição e o seu valor» e «a contabilidade latu sensu (...) é a ciência dos processos descritivo-quantitativos utilizados na análise, registo, interpretação e controlo dos factos de gestão.» visando «“quantificar” tudo o que ocorre numa unidade económica fornecendo, simultaneamente, dados para a tomada de decisões de gestão.» Ou seja, na feitura da contabilidade relevam de sobremaneira os factos patrimoniais da empresa, enquanto os acontecimentos, normais ou extraordinários, ocorridos ao longo da sua vida, em geral, e de cada exercício, em particular, com reflexos, positivos ou negativos, pela variação no mesmo sentido, do seu património. (...).”*

¹⁸² Breves notas sobre “O direito contabilístico”, GLÓRIA TEIXEIRA, Manual de Direito Fiscal, 2.ª edição, página 351 a 353.

evitar infrações fiscais em geral e que, em particular, não preencharem os pressupostos para serem tributados pela administração tributária com recurso a métodos indiretos.

VIII.1 – Referências à contabilidade em diversos diplomas.¹⁸³

A preocupação do legislador, em atribuir à contabilidade uma função de referência como meio de avaliação e controlo dos tributos, está bem patente nas diversas referências que lhe faz em diversos diplomas, e que têm saliência para o procedimento de avaliação indireta, como veremos de seguida com o resumo do conteúdo de diversas normas.

<i>Diploma</i>	<i>Norma</i>	<i>Título</i>
Código Comercial	Artigo 18.º	Obrigações especiais dos comerciantes.
	Artigo 29.º	Obrigatoriedade da escrituração mercantil.
	Artigo 38.º	Quem pode fazer a escrituração.
	Artigo 43.º	Exame da escrituração e documentos.
CIRC	Artigo 17.º	Determinação do lucro tributável.
	Artigo 123.º	Obrigações contabilísticas das empresas.
	Artigo 124.º	Regime simplificado de escrituração.
	Artigo 125.º	Centralização da contabilidade ou da escrituração.
CIVA	Artigo 29.º	Obrigações em geral.
	Artigo 44.º	Requisitos da contabilidade.
	Artigo 50.º	Livros de registo.
	Artigo 52.º	Arquivo e conservação de livros, registos e documentos de suporte.
	Artigo 65.º	Registo das operações e livros obrigatórios.
CIRS	Artigo 28.º	Formas de determinação rendimentos empresariais e profissionais.
	Artigo 116.º	Livros de registo.
	Artigo 117.º	Obrigações contabilísticas.
	Artigo 118.º	Centralização, arquivo e escrituração de livros.
CIS	Artigo 15.º	Valor tributável de participações sociais, títulos de créditos e valores monetários.
	Artigo 31.º	Valor de estabelecimento ou de partes sociais.
	Artigo 51.º	Compensação do imposto.
	Artigo 53.º	Obrigações contabilísticas.
DR 25/2009	Artigo 21.º	Mapas de depreciações e amortizações.
CIEC	Artigo 22.º	Estatuto de depositário autorizado.

Quadro XI – Resumo das normas e diplomas fiscais com referência à contabilidade.

O princípio geral da determinação do lucro tributável em sede do CIRC consta do artigo 17.º do respetivo código. De acordo com este preceito legal, o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e

¹⁸³ Para uma análise ainda mais aprofundada da contabilidade como meio de avaliação da matéria tributável, veja-se SALDANHA SANCHES, J. L., A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2.º edição, Lisboa 2000, páginas 169 a 289.

eventualmente corrigidos nos termos do CIRC. Para cumprir tal desiderato, a contabilidade deve obedecer aos requisitos referidos no n.º 3, do citado artigo 17.º, do CIRC: (i) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código; e (ii) Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

Os sujeitos passivos referidos no artigo 17.º do CIRC são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, que permita o controlo do lucro tributável, e na sua execução devem observar a regras constantes do artigo 123.º do CIRC, designadamente:

- Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, e as operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos;
- Não são permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam;
- Os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos, e quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos;
- As entidades que organizem a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros nos termos e formatos a definir por portaria do Ministro das Finanças¹⁸⁴, e os programas e equipamentos informáticos de faturação dependem da prévia certificação pela Autoridade Tributária e Aduaneira, sendo de utilização obrigatória, nos termos definidos por portaria do Ministro das Finanças.

É frequente ouvir fala-se de “contabilidade organizada” e “contabilidade não organizada”, contudo a terminologia da “contabilidade não organizada” não nos parece feliz. O que existe é, a contabilidade organizada de acordo com as leis comerciais (atualmente o SNC), e a contabilidade organizada de acordo com um regime simplificado de escrituração.

Um regime simplificado de escrituração é diferente de uma contabilidade não organizada, porque esta pressupõe a existência de irregularidades, enquanto o regime

¹⁸⁴ Ver Portaria 321-A/2007, Portaria 363/2010 e Portaria 160/2013, todas do Ministério das Finanças.

simplificado de escrituração corresponde a uma contabilidade organizada que não atende a regras tão elaboradas quanto as necessárias para a contabilidade organizada de acordo com o SNC. Deve existir sempre uma contabilidade organizada de acordo com as regras necessárias, em função do grau de exigência legal (tipo de sujeito passivo ou imposto em causa).

As entidades com sede ou direção efetiva em território português que não exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, e que não estão obrigadas a dispor de contabilidade organizada de acordo com o SNC, devem contudo possuir o tal sistema de contabilidade organizada segundo o regime simplificado de escrituração, a que se refere o artigo 124.º do CIRC, por forma a obter obrigatoriamente os seguintes registos:

- Registo de rendimentos, organizado segundo as várias categorias de rendimentos considerados para efeitos de IRS, e registo de encargos, organizado de modo a distinguirem-se os encargos específicos de cada categoria de rendimentos sujeitos a imposto e os demais encargos a deduzir, no todo ou em parte, ao rendimento global;
- Registo de inventário, em 31 de dezembro de cada ano, dos bens suscetíveis de gerarem ganhos tributáveis na categoria de mais-valias;

O atual modelo nacional de normalização contabilística para as empresas comerciais, industriais e outras entidades, foi instituído com a publicação do Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro, que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e criou a Comissão de Normalização Contabilística (CNC).

Recentemente, pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho de 2009, procedeu-se à revogação do POC e legislação complementar, criando-se o SNC, que vem numa linha da modernização contabilística ocorrida na UE. A estrutura conceptual do SNC, aprovado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, no seu “*parágrafo 9 - Utentes e as suas necessidades de informação*” refere o seguinte: “ (...) *Eles utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das suas diferentes necessidades de informação. Estas necessidades incluem: (...) f) Governo e seus departamentos – O Governo e os seus departamentos estão interessados na alocação de recursos e, por isso, nas atividades das entidades. Também exigem informação a fim de regularem as atividades das entidades, determinar as políticas de tributação e como base para estatísticas do rendimento nacional e outras semelhantes (...).*”

A contabilidade não serve exclusivamente para demonstrar factos de natureza económica e financeira. As microempresas, com muita representatividade no nosso tecido empresarial, utilizam a contabilidade essencialmente para cumprir as obrigações fiscais, e

muito pouco preocupadas com a restante utilidade da informação, muitas vezes referenciadas pela confusão que é feita entre o património pessoal e o empresarial.

A inexistência, recusa de exibição, ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação da contabilidade, constitui motivo para o recurso a métodos de avaliação indireta da matéria tributável, conforme o artigo 88.º da LGT. Mas a sua exibição também não é condição suficiente para afastar recurso à avaliação indireta da matéria tributável, porque pode revelar indícios fundados de que não reflete ou que impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Existido contabilidade, mesmo que descredibilizada pela AT, isso não invalida que parte da informação possa ser tida como válida e útil para a determinação da matéria tributável por métodos indiretos.

As demonstrações financeiras e outras peças contabilísticas (nomeadamente balancetes, extratos e diários de movimentos) contêm um conjunto de informação que serve de base à determinação da matéria tributável dos diversos impostos. A contabilidade dá-nos de forma simples, mas estruturada, informação sobre bens, direitos, obrigações, ganhos e gastos, que permitem apurar e controlar a matéria tributável dos diversos impostos.

Para efeitos de IVA, os sujeitos passivos devem dispor de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto, obedecendo aos requisitos do artigo 44.º do código, e, tal como no IRC, podem dispor de contabilidade organizada de acordo com SNC se a isso estiverem obrigados, ou dispor de um regime simplificado de escrituração que permita à mesma um adequado apuramento e fiscalização do imposto, em conformidade com os artigos 44.º a 52.º e 65, do CIVA.

Em se de IRS, as obrigações contabilísticas também se cingem à contabilidade organizada ou a um regime simplificado de escrituração, inclusive por remissão para as regras do CIRC e CIVA.

As principais regras contabilísticas para efeitos fiscais encontram-se reguladas nos três códigos fiscais enunciados (CIRC, CIRS e CIVA). Os restantes diplomas fiscais fazem referência à contabilidade, entendendo-se que esta deverá estar organizada nos termos dos códigos referidos em função do seu enquadramento.

VIII.2 – A auditoria tributária.

O procedimento de inspeção tributária, assente em técnicas de auditoria tributária, visa verificar a regularidade fiscal dos sujeitos passivos.

A auditoria tributária¹⁸⁵ interna dos contribuintes visa evitar irregularidades fiscais, tendo natureza preventiva.

O processo de auditoria tributária envolve o desenvolvimento de ações relacionadas com a contabilidade e a fiscalidade, e desenvolve-se em sentido inverso ao processo contabilístico, isto é, enquanto o primeiro, desenvolve os seus trabalhos a partir das demonstrações financeiras e declarações fiscais até chegar aos documentos de suporte das transações, já o segundo, inicia o processo no documento e termina nas demonstrações financeiras e declarações fiscais. A auditoria tributária vai para além da contabilidade, porque necessita de validar as transações numa perspetiva fiscal.

No decurso dessa auditoria, e no caso de ser exibida a contabilidade no âmbito de um procedimento de inspeção tributária, poderão ser encontrados um conjunto de indícios reveladores da omissão de factos tributários que quebrem a presunção de veracidade a que se refere o artigo 75.º da LGT¹⁸⁶, suscetíveis da necessidade de recurso a métodos indiretos de avaliação. Os objetivos da auditoria tributária consistem em confirmar se as declarações fiscais, que se presumem verdadeiras (princípio da verdade declarativa), refletem adequadamente o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais e se, por consequência, o resultado fiscal apurado corresponde à situação tributária real do contribuinte e os impostos devidos foram efetivamente entregues.

A forma de reduzir a deteção de erros com indícios de irregularidades, de que pode resultar a avaliação indireta da matéria tributável pela administração tributária, depende de um adequado sistema de controlo interno a adotar pelos sujeitos passivos, por forma a reduzir ao máximo a possibilidade de erros contabilísticos.

O apuramento da matéria tributável por métodos indiretos de qualquer imposto pela administração tributária devido a erros contabilísticos pode acontecer em: (i) situações de

¹⁸⁵ Sobre o âmbito da auditoria tributária, João Cabrito Lourenço, “A Auditoria Fiscal”, 2.ª edição, Vislis, pagina 58 e seguintes.

¹⁸⁶ A Central de Balanços do Banco de Portugal é uma base de dados de informação económica e financeira sobre as empresas não financeiras portuguesas. A informação é baseada em dados contabilísticos anuais e trimestrais, empresa a empresa, e não de natureza consolidada.

Para os dados anuais a partir de 2006, a Central de Balanços do Banco de Portugal tem por base a informação sobre as contas anuais das empresas reportada no âmbito da IES - Informação Empresarial Simplificada.

A Central de Balanços tem por principal objetivo contribuir para o melhor conhecimento da situação económica e financeira das empresas não financeiras portuguesas. Desta forma, proporciona às empresas um conjunto de informação útil para a gestão e enquadramento no respetivo setor de atividade económica e permite dotar o Banco de Portugal de dados relevantes para a prossecução das suas funções, nomeadamente a elaboração de estatísticas, a análise de estabilidade financeira e a realização de estudos sobre a economia portuguesa.

Este conjunto de informação encontra-se disponível no sitio da Internet <http://www.bportugal.pt/>

erros materiais na execução da contabilidade que afetam a matéria tributável declarado e; (ii) em transações omitidas na contabilidade que afetam a matéria tributável declarada.

Numa perspectiva fiscal pode dizer-se que, considerando o princípio da verdade declarativa (artigo 75.º da LGT), o objetivo do inspetor/auditor será confirmar este princípio ou afirmação fiscal, comprovando igualmente para cada uma das áreas e através de prova apropriada e suficiente, se aquelas declarações refletem o cumprimento adequado das normas contabilísticas e fiscais, e se apresentam a matéria tributável declarada correspondente à efetivamente devida. A seguir serão analisadas algumas situações potencialmente indiciadoras de irregularidades, que podem motivar a avaliação por recurso a indícios e presunções.

O custo das mercadorias vendidas e matérias-primas consumidas (CMVMPC)¹⁸⁷ é uma rubrica de gastos que integra a determinação das margens brutas de venda (MBV)¹⁸⁸. As margens brutas de venda de um sujeito passivo, comparadas com as margens médias do setor em que opera, permitem detetar situações atípicas indiciadoras de irregularidades.

Um CMVMPC superior às vendas e variação da produção indicia a existência de omissão de vendas ou sobreavaliação indevida das compras. Trata-se de uma situação em que os gastos superam os ganhos e conseqüentemente obtém-se uma margem bruta negativa. Menos habitual, mas possível, é o CMVMPC negativo que, por força da fórmula de cálculo, é indiciador da omissão de compras (não é possível ter stocks sem comprar).

A margem bruta sobre as vendas [(Vendas - CMVMPC) / Vendas], também é um indicador importante na deteção de situações indiciadoras de omissão de compras e/ou vendas, quando comparado com as médias do setor em que o sujeito passivo opera, ou mesmo em comparações com outros exercícios económicos do sujeito passivo.

Pelo Decreto-Lei n.º 44/99, de 12 de dezembro, foi introduzida a obrigatoriedade de adoção de inventário permanente para entidades que cumprissem com os critérios do artigo 262.º do CSC. A adoção do inventário permanente permite um controlo mais apertado da relação entre as compras, as vendas e os stocks.¹⁸⁹

¹⁸⁷ $CMVMPC = Ei + C + Re - Ef$, O custo das mercadorias ou da matérias-primas consumidas é igual à Existência inicia + Compras +/- Regularização de existências – Existência final. É uma fórmula matemática, que a contabilidade utiliza através do mecanismo de débito e crédito de contas, para apurar o custo das mercadorias vendidas e das matérias-primas consumidas.

Sobre o CMVMPC, ver “CMV negativo sob a ótica do ICMS”, do aluno Ricardo de Carvalho Rêgo, Fundação Faculdade de Direito, disponível em <http://intranet.sefaz.ba.gov.br/>

¹⁸⁸ $MBV = (Vendas - CMVMPC) / Vendas$

¹⁸⁹ Sobre “O inventário permanente e suas implicações” ver, entre outros, manual da APECA, dezembro/1999, por Dr. Jorge Manuel Teixeira da Silva.

Ainda relacionado com as margens brutas de venda, temos o controlo físico dos inventários de stocks, no sentido de detetar possíveis inexatidões nos inventários finais, declaradas propositadamente para iludir as referidas margens. Esta técnica de iludir as margens brutas através do valor dos inventários finais, resulta da própria fórmula de cálculo do CMVMPC, em que os contribuintes podem declarar um valor de existências finais de acordo com o valor que pretendem obter de CMVMPC face às vendas contabilizadas. Acontece que, uma operação de contagem física das existências próxima da data dos inventários para efeitos fiscais, pode permitir com alguma facilidade detetar incongruências entre os stocks e as compras.

A auditoria informática assume grande relevo no controlo dos movimentos dos inventários, nomeadamente no controlo físico dos bens.

Os movimentos financeiros estão normalmente associados a factos económicos. Um recebimento pode/deve corresponder a um rendimento, assim como um pagamento pode/deve corresponder a um gasto, embora, possam ocorrer em momentos diferentes.

As boas práticas administrativas e fiscais aconselham a que todos os movimentos de pagamentos e recebimentos sejam efetuados através de conta bancária para o efeito, de forma a identificar a origem e o destino dos movimentos financeiros das entidades. O artigo 63.º-C da LGT concretiza para efeitos fiscais esta medida de controlo interno.

Os pagamentos em dinheiro devem limitar-se ao mínimo possível, e os recebimentos em dinheiro, no caso de atividades propícias ao recebimento das receitas por caixa, devem ser integralmente depositados. Os movimentos das contas bancárias devem ser reconciliados com os movimentos da contabilidade afim de detetar divergências.

O movimento contabilístico de montantes significativos por caixa, quando a atividade da entidade não é propícia a movimentos físicos de dinheiro, pode indiciar a existência de práticas com vista à ocultação de receitas ou despesas não devidamente documentadas, merecendo nota especial os movimentos a crédito da conta caixa sem correspondente movimento a débito, que indiciam a omissão de receitas, muitas vezes compensados com lançamentos em contas de suprimentos e outros credores, para que a conta caixa não fique com saldo credor (negativo). A existência de movimentos a débito da conta caixa, sem o correspondente crédito, indicia a existência de despesas não devidamente documentadas e por consequência não registadas. A existência de movimentos de caixa a débito e a crédito, mas de montantes diferentes, podem indiciar a existência simultânea de ocultação de receitas e despesas não documentadas.

È frequente as entidades registarem em contas de sócios, movimentos correspondentes a receitas ou despesas não justificados, que efetivamente não correspondem a movimentos financeiros entre as entidades e os sócios.

A existência de ativos e passivos ocultos, ou ativos e passivos fictícios, indiciam a possível ocultação de receitas e despesas.

Uma receita não declarada pode dar origem a um recebimento contabilizado por contrapartida de um passivo fictício (normalmente suprimentos), ou não sendo contabilizada pode dar origem a um ativo oculto.

Uma despesa não declarada pode dar origem a um pagamento contabilizado por contrapartida de um ativo fictício (contas de terceiros), ou não sendo contabilizada pode dar origem a um passivo oculto.

Os passivos fictícios podem estar associados a práticas de utilização de “faturação falsa¹⁹⁰”, e os ativos fictícios à prática de emissão de “faturação falsa”.

Os ativos e passivos, ocultos ou fictícios, podem ser detetados através de procedimentos de circularização das contas a pagar e a receber. Os ativos e passivos ocultos, poderão ser mais difíceis de detetar através da circularização das contas a receber e a pagar, porque não são evidenciados, e muitas vezes compensam-se.

A ocultação de gastos pode estar associada a uma tentativa de não declarar resultados negativos, encobrindo a simultânea ocultação de ganhos.

VIII.3 – A perspectiva da OCDE na abordagem aos métodos indiretos de aferição do rendimento.

Uma nota informativa do Centro para a Política e Administração Tributárias (CTPA) da OCDE¹⁹¹, com vista a fortalecer as capacidades da auditoria tributária, aborda a eficiência e eficácia dos métodos indiretos que são usados na prática por vários países, e as circunstâncias particulares em que cada um dos métodos se adequa ao trabalho dos auditores. Embora numa perspectiva dos impostos sobre o rendimento, pode adaptar-se à perspectiva da avaliação indireta para a generalidade dos tributos, porque a problemática é semelhante.

O CPTA considera adequado o uso de métodos indiretos para determinar a matéria tributável, quando o desenvolvimento factual de um caso leva à conclusão de que a declaração

¹⁹⁰ Termo normalmente utilizado para definir as faturas que não titulam operações reais.

¹⁹¹ Disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/37590009.pdf>.

de um contribuinte, a escrita e os registos de apoio não refletem de forma exata o rendimento total obtido, ou é determinada uma probabilidade razoável de rendimentos não declarados.

Identificam-se, sinteticamente, circunstâncias que aprovam o uso de um método indireto de avaliação:¹⁹²

- Análise da Situação Financeira que não é saldada (balanced): o património conhecido de um contribuinte, ou as despesas evidenciadas, excedem o rendimento declarado, e as fontes de rendimentos não tributáveis não foram identificadas para explicar a diferença;
- As irregularidades na escrita de um contribuinte e controlos internos deficientes;
- Margens brutas dos lucros alternam significativamente de um ano para o outro, ou são inusitadamente elevadas ou baixas para aquele segmento de mercado ou indústria;
- As contas bancárias do contribuinte têm itens de depósitos não explicados;
- Um contribuinte não faz depósitos regulares de rendimentos, usando numerário;
- Uma análise comparativa das declarações fiscais do contribuinte mostra um aumento significativo da situação líquida não apoiada por rendimento declarado;
- Inexistência de escrita e registos ou contabilidade, ou o método usado não reflete claramente o rendimento obtido.

VIII.3.1 – Perspetiva do CTPA sobre o papel das auditorias tributárias nos métodos indiretos.

As auditorias tributárias desempenham um papel crucial na administração das leis tributárias, através da deteção do não cumprimento, e servindo como detratador da camada mais alargada de contribuintes que podem, de outro modo, converter-se em não cumpridores.

Um aspeto importante para a eficácia de um programa de auditoria é chegar a uma avaliação razoavelmente precisa da matéria tributável de cada contribuinte.

Para muitos contribuintes, particularmente os do setor das Pequenas e Médias Empresas, há um risco considerável de algum rendimento não ser declarado, com a finalidade de minimizar o seu rendimento tributável. Isto é válido sobretudo para os contribuintes para quem é fácil ocultar rendimentos, quando o seu rendimento não está sujeito a qualquer declaração sistemática por terceiros às autoridades tributárias e/ou, é difícil aos auditores verificarem de outro modo, diretamente, tais rendimentos com informações de terceiros.

¹⁹² Citando, Fonte: Internal Revenue Manual – Examination Of Income (Chapter 4.10 4.6 2.1)

Também há o risco de despesas relacionadas com o rendimento dos contribuintes poderem ser declaradas de forma exagerada para reduzir a sua responsabilidade tributária.

Podem ainda surgir dificuldades quando se está a fazer uma auditoria, resultantes da informação deficiente do contribuinte, ou mesmo, a falta de informação, de livros e registos.

Por estas razões, os auditores necessitam de um conjunto de ferramentas para aferir indiretamente o rendimento tributável dos contribuintes.

Descrevem-se a seguir um conjunto de métodos indiretos formais selecionados, e que são genericamente usados pelas autoridades tributárias em vários países, bem como questões associadas ao seu uso.¹⁹³

O método da fonte e aplicação de fundos para reconstituir o rendimento, com a finalidade de determinar a matéria tributável, baseia-se numa análise dos fluxos financeiros do contribuinte (comparação de todas as despesas conhecidas com todas as receitas conhecidas para um determinado período). O excedente de despesas acima do total do rendimento declarado pode considerar-se rendimento tributável não declarado. Este método baseia-se na teoria de que, quaisquer itens de despesa excedentes (aplicações) acima dos itens de rendimento (fontes) pode representar uma subtração do rendimento tributável.

O método da fonte e aplicação de fundos é recomendado nas seguintes situações:

- A análise da declaração do contribuinte indica que as deduções parecem não estar na proporção do rendimento declarado.
- O numerário do contribuinte não provém todo de uma conta bancária que possa ser analisada para determinar a sua fonte.
- O contribuinte tem como prática comum usar as receitas em dinheiro para pagar despesas.

O método dos depósitos bancários e despesas em dinheiro determina o rendimento, demonstrando o que aconteceu aos fundos de um contribuinte, baseando-se na teoria de que, se um contribuinte evidencia depósitos e efetua despesas, então tem rendimentos.

Este método baseia-se nas seguintes assunções:

- Prova de depósitos em contas bancárias, depois de ser ajustado pelas receitas não tributáveis.

¹⁹³ Citando a fonte: A identificação e descrição de métodos indiretos formais e o seu uso para este documento foram obtidos do Manual de Investigação Tributária dos Serviços da Administração Tributária dos Estados Unidos. A informação fornece nesta nota um pequeno extrato dos métodos, sugerindo que quem tiver interesse em saber mais informação sobre estes métodos pode aceder ao manual que se encontra no website da Administração Tributária dos Estados Unidos ou ao International Tax Dialogue (Diálogo Tributário Internacional) (www.itweb.org), uma iniciativa da OCDE, IMF e Banco Mundial.

o Sendo feitas despesas, reveladas nas declarações, o contribuinte é obrigado a provar a proveniência do dinheiro, senão, será tributado em conformidade com as referidas despesas.

O método dos depósitos bancários e despesas em dinheiro pode ser usado na verificação de declarações tanto de empresas como de particulares. Pode fornecer pistas de rendimentos adicionais não declarados, não só dos montantes e frequência de depósitos, mas também a identificação das fontes de tais depósitos. Determinar como os fundos depositados são gastos ou acumulados (a quem e para que finalidade) pode também fornecer pistas para outras fontes de rendimento (mesmo doutros contribuintes).

O método não deve ser uma escolha automática quando se seleciona um método indireto formal para determinar a matéria tributável, desaconselhando-se quando montantes significativos de receitas brutas não são depositados e ocorrem muitas despesas pagas em dinheiro.

O método dos depósitos bancários e despesas em dinheiro é recomendado quando:

- o A escrita do contribuinte e os registos não são credíveis, não estão disponíveis, ou são insuficientes;
- o O contribuinte faz depósitos periódicos em contas bancárias que indiciam ser gerados por uma atividade que produz rendimento;
- o O contribuinte paga a maioria das despesas por movimento bancário;
- o Anteriormente, o contribuinte usou depósitos bancários para determinar o rendimento tributável.

Vantagens do método dos depósitos bancários e despesas em dinheiro:

- o Dá-nos um quadro completo das atividades do contribuinte, refletindo claramente a dimensão e o âmbito das atividades;
- o Evita a necessidade de documentar as despesas da empresa, com exceção dos ajustamentos técnicos, como as depreciações;
- o Quando o contribuinte sobredeclara as despesas da empresa, as receitas brutas são ajustadas automaticamente pelo cálculo.

O método da margem de lucro reconstitui o rendimento baseando-se no uso de percentagens ou rácios típicos das empresas a serem examinadas. Com referência a empresas semelhantes, através das margens de lucro podem determinar-se as vendas, custo de vendas, lucro bruto ou mesmo lucro líquido. Estas percentagens podem ser obtidas da análise das

declarações de imposto dos próprios contribuintes, dados estatísticos oficiais ou outras publicações governamentais¹⁹⁴.

O método da margem de lucro é um método formal indireto que pode superar os pontos fracos dos métodos baseados nos fluxos financeiros, que não reconstroem o rendimento quando o dinheiro não é depositado e os pagamentos em dinheiro não podem ser determinados. O método da margem de lucro também pode ser usado quando se fazem auditorias dos impostos indiretos (impostos sobre vendas a retalho), determinando-se as receitas brutas das vendas pela aplicação da margem ao custo de bens vendidos.

Este método é mais eficiente quando as empresas têm inventário permanente ou, as compras podem ser facilmente divididas em grupos com a mesma percentagem de margem de lucro. Recomenda-se o método da margem de lucro nas seguintes situações:

- o Quando os registos dos inventários contêm informação suscetível de revelar o rendimento, e o contribuinte não tem registos contabilísticos ou, tendo-os, não são fiáveis.
- o Quando o custo de bens ou mercadorias vendidas proveem de um número limitado de fontes, sendo fácil o acesso à informação das compras, e há um grau razoável de consistência no que respeita a preços de venda.

Os auditores devem verificar os seguintes aspetos quando aplicam este método:

- o Usar os registos do próprio contribuinte e testemunhos orais, para determinar as percentagens da margem de lucro baseadas nos custos e preços de venda conhecidos;
- o Se houver dúvidas de que os custos dos bens vendidos (compras) também são subdeclarados, deve fazer-se um cruzamento com os registos de vendas dos fornecedores do contribuinte;
- o Os auditores devem fazer uma análise quando usam os modelos da indústria ou inquéritos, para se certificarem de que as comparações são fiáveis.

O **método do volume e da unidade**, aconselha-se no caso de as receitas brutas poderem ser determinadas, ou verificadas, aplicando o preço de vendas ao volume de vendas (quantidades) realizado pelo contribuinte. O número de unidades, ou volume de negócios atingido pelo contribuinte, pode ser determinado a partir dos registos do próprio e por informação obtida de terceiros.

O método da unidade e volume é recomendado quando o auditor pode determinar o número de unidades tratadas pelo contribuinte e sabe o preço atribuído a cada unidade, e a

¹⁹⁴ Em Portugal, a Central de Balanços do Banco de Portugal, fornece este tipo de informação.

variedade de produtos vendidos ou serviços prestados é reduzida, e os preços de venda dos bens ou serviços são relativamente estáveis ao longo do período de tributação.

O **método da situação líquida** para determinar a matéria tributável baseia-se no princípio de que os aumentos na situação líquida de um contribuinte, durante um ano fiscal, com ajustamentos a despesas não dedutíveis e rendimentos não tributáveis, devem resultar no rendimento tributável. Este método requer uma constante reconstituição da situação líquida do contribuinte, uma vez que devem ser contabilizados todos os ativos e passivos, despesas não dedutíveis e fontes não tributáveis durante o período relevante.

A situação líquida do contribuinte (ativo menos passivo) é determinada no começo e no fim do ano fiscal, e a diferença será o aumento ou diminuição da situação líquida. O montante tributável do rendimento pode ser reconstruído calculando o aumento na situação líquida durante o ano, acrescentando os itens não dedutíveis, e subtraindo os rendimentos que sejam parcial ou totalmente não tributáveis.

O método da situação líquida é geralmente recomendado nas seguintes situações:

- o Dois ou mais anos a serem investigados;
- o Existência de muitas alterações nos ativos e passivos no período a verificar;
- o Inexistência de registos ou escrita;

Este método pode ser especialmente útil quando utilizado em conjunto com outros.

O estudo do CPTA faz ainda um resumo da aplicação de cada método em diversos países, conforme o quadro seguinte:

País		Austrália	Áustria	Dinamarca	Finlândia	Japão	Países Baixos	Nova Zelândia	Suécia	Reino Unido	EUA
Método	Fonte e aplicação de fundos	Sim				Sim		Sim	Sim	Sim	Sim
	Depósitos bancários e despesas em dinheiro		Sim			Sim		Sim	Sim		Sim
	Margem de lucro	Sim		Sim	Sim	Sim	Sim	Sim		Sim	Sim
	Unidade e volume							Sim			Sim
	Situação líquida	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Quadro XII – Métodos de avaliação indireta por país.

A seleção de um método indireto formal é fundamental para determinar de forma eficiente a matéria tributável. Por exemplo, embora o método dos depósitos bancários e das despesas em numerário, e o método da fonte e aplicação de fundos, sejam frequentemente usados, não são os métodos mais eficazes se o numerário não for depositado e/ou as

referências aos montantes não puderem ser determinados. Devem considerar-se os seguintes fatores quando se seleciona um método indireto:¹⁹⁵

- A indústria ou segmento do mercado em que o contribuinte opera;
- O sistema de inventários utilizado para controlo de bens em armazém;
- Se os fornecedores podem ser identificados e/ou a mercadoria é comprada a um número limitado de fornecedores;
- Se a mercadoria e/ou o preço do serviço é razoavelmente consistente;
- O volume de produção e variedade de produtos;
- Disponibilidade da escrita e registos de um contribuinte;
- Práticas bancárias de um contribuinte;
- O uso de numerário para pagar despesas;
- Despesas que excedem o rendimento;
- Estabilidade dos bens, direitos e obrigações, e da situação líquida ao longo dos anos.

Se existem indícios de subtração de matéria tributável, existem também potenciais argumentos de defesa dos contribuintes que podem cessar esses indícios. As defesas dos contribuintes podem ser agrupadas em três categorias: (i) Demonstrar que o cálculo não é exato ou está incompleto; (ii) Demonstrar que a diferença não explicada é devida a uma fonte não tributável, ou (iii) Demonstrar que a diferença não explicada é resultado de rendimentos disponíveis acumulados de outros períodos.

¹⁹⁵ Citando, Fonte: Internal Revenue Manual – Examination of Income (capítulo 4.10 4.6 2.2).

IX – A derrogação do sigilo bancário na avaliação indireta da matéria tributável.

O Sigilo bancário encontra-se contemplado, como dever de segredo profissional, nos artigos 78.º a 84.º, do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro.

Os membros dos órgãos de administração ou de fiscalização das instituições de crédito, os seus empregados, mandatários, comitidos e outras pessoas que lhes prestem serviços a título permanente ou ocasional não podem revelar ou utilizar informações sobre factos ou elementos respeitantes à vida da instituição ou às relações desta com os seus clientes cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente do exercício das suas funções ou da prestação dos seus serviços, estando sujeitos a segredo, designadamente, os nomes dos clientes, as contas de depósito e seus movimentos e outras operações bancárias.

Os factos ou elementos das relações do cliente com a instituição podem ser revelados mediante autorização do cliente, transmitida à instituição, ou ainda, à administração tributária, no âmbito das suas atribuições, conforme artigo 79.º do referido regime.

A violação do dever de sigilo bancário é punível nos termos do Código Penal (artigo 195.º), sem prejuízo de outras sanções aplicáveis.¹⁹⁶

A primeira exceção ao dever de observância do sigilo bancário é a dispensa voluntária desse dever mediante autorização do cliente transmitida à instituição bancária (artigo 79.º, n.º 1, do RGICSF). Para além disso, a lei prevê (artigo 79.º, n.º 2, do RGICSF) um conjunto de situações de dispensa legal do dever de sigilo, e até de imposição do dever legal de informar, onde se inclui a informação da administração tributária no âmbito das suas atribuições.

IX.1 – Valores que justificam o sigilo bancário e a sua derrogação.¹⁹⁷

O segredo bancário não esperou pela moderna consagração dos direitos de personalidade e dos direitos fundamentais para vigorar na prática bancária, e pode dizer-se que desde sempre esteve institucionalmente presente na atividade deste setor económico, como fator e garantia do funcionamento eficiente do sistema.

¹⁹⁶ Também o artigo 91.º do RGIT prevê uma penalidade (de prisão até três anos ou multa até 360 dias) aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo.

¹⁹⁷ Sobre a derrogação do sigilo bancário, ver, entre outros, o acórdão n.º 442/2007 do Tribunal Constitucional, no qual nos inspiramos, quando não se transcreve, para tecer estas considerações.

Mas é incontroverso que a fundamentação jurídica desse regime ganhou um novo respaldo com a sua recondução, por largos setores doutrinários e jurisprudenciais, à tutela da privacidade. Com isso, o instituto rompeu as fronteiras da relação contratual banqueiro-cliente, para assumir uma dimensão e implicações jurídico-constitucionais.

Com este enquadramento, o direito ao sigilo ficou dotado de uma reforçada força de resistência a intrusões no âmbito protegido. De facto, se o direito fundamental à reserva da intimidade da vida privada (artigo 26.º, n.º 1, da CRP) puder ser visto como integrando o direito ao segredo sobre os dados bancários respeitantes ao sujeito titular, a este direito será aplicável o regime dos direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrado.

Esse regime contém, como nota saliente, a vinculação das entidades públicas e privadas aos preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias (artigo 18.º, n.º 1, da CRP), bem como a salvaguarda de certos limites a respeitar nas intervenções que os restrinjam (n.ºs 2 e 3 do mesmo artigo).

Mas a determinação do domínio de reserva do sujeito, como objeto desse direito, não é tarefa fácil, dada a dificuldade de delimitação precisa do que seja a “vida privada”.

Poderá dizer-se que o conceito de “vida privada” cobre a esfera de vida de cada um que deve ser resguardada do “público”, como condição de plena realização da identidade própria e de salvaguarda da integridade e da dignidade pessoais.

No plano constitucional, esta interpretação, no sentido de que, toda a vida privada é objeto de reserva, obtém um claro apoio no disposto no artigo 12.º da Declaração Universal dos Direitos do Homem. Aí se proclama que “ninguém sofrerá intromissões na sua vida privada (...)”, sem qualquer especificação restritiva. Ora, nos termos do n.º 2, do artigo 16.º, da CRP, “os preceitos constitucionais e legais relativos aos direitos fundamentais devem ser interpretados e integrados de harmonia com a Declaração Universal dos Direitos do Homem”.

A integração, no âmbito normativo de proteção do direito à reserva da intimidade da vida privada, dos dados relativos à situação económica de uma pessoa em poder de uma instituição bancária, é de molde a provocar alguma perplexidade, se tivermos em conta a natureza e o sentido tutelador dos direitos da personalidade, que, neste ponto, constituem a matriz do imperativo constitucional. Poderá, na verdade, pensar-se que, estando em causa a proteção dos atributos da pessoa, dos bens constitutivos e expressivos da sua personalidade, só podem ser abrangidas situações subjetivas existenciais, sendo de rejeitar, à partida, a inclusão de aspetos patrimoniais, respeitantes ao ter da pessoa.

A isso há a contrapor que não é possível estabelecer, sobretudo nas sociedades dos nossos dias, uma separação estanque entre a esfera pessoal e a patrimonial. A posição económica de cada um não deixa de ser uma projeção externa da pessoa, constituindo um dado individualizador da sua identidade. E o sujeito pode ter, também no plano pessoal, um interesse tutelável, e tutelável constitucionalmente, a que, não só o montante e o conteúdo do seu património, mas também certas vicissitudes, favoráveis e desfavoráveis, que ele pode experimentar (saída de um prémio de um jogo, recebimento de uma herança, encargos com uma determinada opção de vida, por exemplo) sejam mantidos fora do conhecimento dos outros.

Será de admitir “uma esfera privada de ordem económica, também merecedora de tutela”¹⁹⁸, como componente da mais geral esfera da privacidade.

No caso particular dos dados e documentos na posse de instituições bancárias, concernentes às suas relações com os clientes, há um argumento suplementar, que cremos decisivo, nesse sentido. Mormente no que respeita às operações passivas de movimentação da conta, não é apenas, nem é tanto, o conhecimento da situação patrimonial, em si mesma, que pode ser intrusivo da privacidade. O que sobremaneira importa é o facto de esse conhecimento, numa época em que se vulgarizou e massificou a realização de transações através dos movimentos em conta, designadamente pela utilização de cartões de crédito e de débito – o chamado “dinheiro de plástico” – propiciar um retrato fiel e acabado da forma de condução de vida, na esfera privada, do respetivo titular.

É sobretudo como instrumento de garantia de dados referentes à vida pessoal, de natureza não patrimonial, que, de outra forma, seriam indiretamente revelados, que o sigilo bancário deve ser constitucionalmente tutelado.

Como se disse no processo decidido pelo Tribunal Constitucional espanhol, pelo acórdão 110/1984, de 26 de novembro, “*uma conta-corrente pode constituir ‘a biografia pessoal em números’ do contribuinte*”¹⁹⁹. Através da análise do destino das importâncias pagas na aquisição de bens ou serviços, pode facilmente ter-se uma perceção clara das escolhas e do estilo de vida do titular da conta, dos seus gostos e propensões, numa palavra, do seu perfil concreto enquanto ser humano. O conhecimento de dados económicos permite, afinal, a invasão da esfera pessoal do sujeito, com revelação de facetas da sua individualidade própria – daquilo que ele *é* e não apenas daquilo que ele *tem*. Conhecimento que, por sua vez,

¹⁹⁸ Citando ALBERTO LUIS, *Direito bancário*, Coimbra, 1985, página 88.

¹⁹⁹ Citando PISON CAVERO, *El derecho a la intimidade en la jurisprudencia constitucional*, Madrid, 1993, página 179.

e para além de tudo o mais, é suscetível de exploração económica (veja-se o florescente mercado de informações sobre dados dos consumidores), propiciando afinadas estratégias de marketing, frequentemente violadoras do direito à reserva, agora na sua veste de direito a estar só.

Assim, é corrente e aceite que o bem protegido pelo sigilo bancário cabe no âmbito de proteção do direito à reserva da vida privada consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da CRP. As considerações fundamentadoras até aqui aduzidas são mais da esfera pessoal do indivíduo, porque os direitos fundamentais são primordialmente direitos de indivíduos, pessoas singulares. De acordo com o artigo 12.º, n.º 2, da CRP, as pessoas coletivas somente são titulares daqueles direitos fundamentais que sejam compatíveis com a sua natureza.

Sendo aceite que o bem protegido pelo sigilo bancário cabe no âmbito dos direitos fundamentais, há que fazer o balanceamento entre os interesses e valores ligados à tutela da privacidade e os interesses, também constitucionalmente protegidos, com eles conflitantes.

*“O segredo bancário não é abrangido pela tutela constitucional de reserva da vida privada nos mesmos termos de outras áreas da vida pessoal.”*²⁰⁰ A possibilidade de impor restrições ao sigilo bancário *“pela necessidade de salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”* foi, também, amplamente admitida pelo Acórdão n.º 278/95, do TC, logo após se ter considerado o sigilo bancário integrado no âmbito de proteção do direito à reserva da intimidade da vida privada.

Por outro lado, quando a quebra do sigilo bancário promana da administração fiscal, não pode olvidar-se que ela não implica a abertura desses dados ao conhecimento geral, não tendo o impacto de abrir a porta a uma devassa pública. Na verdade, os conhecimentos obtidos pelo exercício da função tributária estão sujeitos ao dever de confidencialidade²⁰¹, e a sua violação está tipificada de forma mais gravosa²⁰², face ao crime de violação do sigilo profissional²⁰³.

²⁰⁰ Cf. Extração do Acórdão n.º 42/2007 do Tribunal Constitucional.

²⁰¹ De acordo com o artigo 64.º, n.º 1, da LGT *“Os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenha no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever legal de segredo legalmente regulado.”*

²⁰² De acordo com o n.º 2 e 3 do artigo 91.º do RGIT: *“(…) 2 - O funcionário que, sem estar devidamente autorizado, revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas com a intenção de obter para si ou para outrem um benefício ilegítimo ou de causar prejuízo ao interesse público, ao sistema de segurança social ou a terceiros é punido com prisão até três anos ou multa até 360 dias; 3 - A pena prevista no número anterior é aplicável ao funcionário que revele segredo de que teve conhecimento ou que lhe foi confiado no exercício das suas funções ou por causa delas, obtido através da derrogação do sigilo bancário ou outro dever legal de sigilo.”*

²⁰³ De acordo com o artigo 22.º, n.º 1, do RCPIT: *“O procedimento da inspeção tributária é sigiloso, devendo os funcionários que nele intervenham guardar rigoroso sigilo sobre os factos relativos à situação tributária do*

Em caso de levantamento do sigilo bancário pela administração fiscal, o sigilo fiscal “*deixa salvaguardado o conteúdo essencial tanto do direito à privacidade da vida privada e familiar dos contribuintes como da dinâmica da atividade bancária*”²⁰⁴.

Constata-se, pois, que, não só o sigilo bancário cobre uma zona de segredo francamente suscetível de limitações, como a sua quebra por iniciativa da administração tributária representa uma lesão diminuta do bem protegido. Se há reservas à derrogação do sigilo bancário no âmbito tributário, também há interesses que poderão justificar o seu sacrifício.

Leia-se o que, neste contexto de confronto com o sigilo bancário, se escreveu sobre os fins do sistema fiscal, no relatório apresentado, em 1996, pela Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (Comissão Silva Lopes): “*Trata-se de prosseguir, não um, mas vários objetivos de interesse público, tantos, quantas são as funções reconhecidas ao imposto: a da obtenção das receitas necessárias à efetivação das despesas públicas, de acordo com a qual cada indivíduo deverá pagar segundo a sua capacidade contributiva; a da regulação da atividade económica, sempre que o imposto seja utilizado como instrumento de políticas económicas conjunturais; e, por último, a de repartição da carga fiscal em harmonia com os princípios da equidade horizontal e da progressividade. Sucede que, a adequada distribuição dos encargos tributários, tendo em vista a consecução de um ou de todos aqueles objetivos de interesse público, só pode alcançar-se através da atribuição à Administração Fiscal de meios efetivos de controlo. Não será aceitável que o direito à privacidade tenha de ser protegido nos casos em que esteja a ser invocado para que algumas pessoas singulares ou coletivas possam escapar às obrigações fiscais cumpridas por outros contribuintes em situação semelhante*”.

Estamos, pois, perante um relevantíssimo interesse público e, o que é mais, perante um interesse público a satisfazer de acordo com parâmetros constitucionalmente fixados. Em face da exigência primária de obtenção de receitas para suporte das despesas públicas e a realização dos fins do Estado social de direito, aos cidadãos é imposto, como encargo de cidadania, “*o dever fundamental de pagar impostos*”. O modo de cumprimento desse dever e a estruturação do sistema fiscal que o enquadra estão submetidos a princípios, de tributação segundo a capacidade contributiva e de distribuição equitativa da carga fiscal, que visam, em último termo, assegurar a justiça fiscal.

sujeito passivo ou de quaisquer entidades e outros elementos de natureza pessoal ou confidencial de que tenham conhecimento no exercício ou por causa das suas funções.”

²⁰⁴ Ver CASALTA NABAIS, José, O dever fundamental de pagar impostos, Almedina, 2009, pagina 619.

No âmbito da tributação do rendimento, aceita-se hoje pacificamente, nas “sociedades bem ordenadas”, que o modo eficiente de realizar estes objetivos assenta em que a matéria coletável seja determinada com base na declaração tributária do contribuinte (nas sociedades comerciais, com base no lucro apurado através da sua contabilidade).

*“A lógica do sistema de uma administração fiscal de cunho predominantemente fiscalizador e de controlo, e na prossecução dos valores de justiça e equidade que informam a constituição fiscal, essa posição do contribuinte não pode deixar de ter como contrapartida o seu dever de cooperação, traduzido na apresentação, nos prazos fixados, da declaração de rendimentos e na sujeição do seu conteúdo à verdade material.”*²⁰⁵.

O princípio da tributação segundo a declaração do contribuinte tem, pois, como natural corolário, a possibilidade de controlo por parte da Administração, sob pena de resultarem irremediavelmente frustrados aqueles objetivos e valores.

A esse controlo não podem subtrair-se, de plano e sem mais, os elementos sobre o património e rendimentos do contribuinte em poder das instituições bancárias com quem ele está em relação, em particular os saldos e movimentações referentes a depósitos bancários.

O princípio da distribuição equitativa da carga fiscal capacita a administração fiscal para realizar uma investigação tributária que não pode ser limitada, em absoluto, pelo sigilo bancário. Mesmo num sistema, como o nosso, fortemente garantístico, comparado ao sistema de outros países desenvolvidos, não existe base constitucional para que os dados que, em princípio, estão cobertos pelo segredo constituam uma espécie de “reduto inacessível” ao poder inspetivo da administração fiscal. Ainda quando perspetivado como representando uma restrição a um direito fundamental, o acesso a esses dados está legitimado, em certas condições, pela vinculação das entidades públicas à preservação de outros bens constitucionalmente consagrados.

A derrogação do sigilo no âmbito da inspeção tributária deve ser limitada ao necessário, tendo em vista a satisfação dos fins constitucionais que justificam o sigilo e a própria inspeção. Como se escreveu no acórdão n.º 602/2005, do Tribunal Constitucional, *“Sendo o controlo administrativo das movimentações bancárias dos contribuintes, como método de avaliação da sua situação fiscal, uma realidade recente (...), e postando-se como necessário – e, quantas vezes para tanto como imprescindível – o conhecimento das respetivas*

²⁰⁵ cf. SALDANHA SANCHES, J. L., Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspetiva funcional *Fiscalidade*, 2005, pagina 33 e seguintes.

Saldanha Sanches foi um consagrado fiscalista que, com clarividência, mais de opôs ao sigilo bancário enquanto entrave ao apuramento da verdade tributária.

operações, não se poderá deixar de concluir que se torna justificada, para proteger o bem constitucionalmente protegido da distribuição equitativa da contribuição para os gastos públicos e do dever fundamental de pagar impostos, a procura da consagração de uma articulação ponderada e harmoniosa da reserva (se não da intimidade da vida privada, ao menos da reserva de uma parte do acervo patrimonial) acarretada pelo sigilo bancário e dos interesses decorrentes dos citados direito e dever.” O que implica uma cuidada ponderação de eventuais meios alternativos, menos intrusivos, suscetíveis de conjugar harmonicamente ambas as exigências: as de tutela da privacidade e as de justiça e igualdade fiscais.²⁰⁶

Excluindo as investigações de âmbito criminal e de relações com regimes fiscais privilegiados, a derrogação do sigilo bancário sem autorização judicial encontra nos pressupostos da avaliação indireta o seu principal pressuposto de aplicação, como resulta do n.º 1, do artigo 63.º-B, da LGT.

Se há área da investigação tributária em que a derrogação do sigilo bancária é útil, ela é certamente a avaliação indireta da matéria tributável, porquanto estamos perante situação de falta de colaboração dos contribuintes. A falta de colaboração chega ao ponto de não serem cumpridas as obrigações declarativa, nem exibidos os documentos fiscalmente relevantes que permitam uma avaliação o mais próxima possível com as regras da avaliação direta.

IX.2 – Atribuições da administração tributária para derrogação do sigilo bancário no âmbito da avaliação indireta.

O legislador, na Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, considerou que em determinadas situações delimitadas na lei, seria possível à administração tributária, por decisão da exclusiva competência do diretor geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, aceder à informação protegida pelo sigilo bancário. Significa pois que, a partir de janeiro de 2001, o acesso à informação protegida pelo sigilo bancário, nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária, deixa de estar dependente de autorização judicial conforme se exigia na redação inicial do n.º 2, do artigo 63.º, da LGT. Tal não significou que o sigilo bancário tivesse acabado, mas antes nalgumas situações que o legislador considerou particularmente relevantes, por isso contempladas na lei, conforme n.º 2 e 3, do artigo 63.º, da LGT.

²⁰⁶ Cf. SANTAMARIA PASTOR, Derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables, *Revista española de derecho constitucional*, n.º 15, 1985, 159 s., 171, citado no Ac. N.º 602/2005 do TC.

Após a referida Lei 30-G/2000, os artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C²⁰⁷, todos da LGT, sofreram alterações a três níveis, a saber:

- Reforço dos poderes da administração tributária de aceder à informação e documentos bancários dos contribuintes;
- Reforço das obrigações acessórias das instituições financeiras na comunicação de informação à administração tributária;
- Reforço da organização administrativa dos contribuintes que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, no sentido de estarem obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida, e por onde devem ser efetuados através da conta ou contas referidas, todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, bem como quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos, nomeadamente os pagamentos respeitantes a faturas ou documentos equivalentes de valor igual ou superior a € 1000 deverem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

Concretamente, a redação atual do artigo 62.º-B e 63.º-C, ambos da LGT, admitem a derrogações do sigilo bancário, com os seguintes limites:

- O acesso à informação protegida pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, conforme n.º 2, do artigo 63.º, da LGT;²⁰⁸
- Acesso sem prévia autorização judicial, e sem solicitar previamente a colaboração do contribuinte, a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do

²⁰⁷ Artigos 63.º-A e 63.º-B foram aditados pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro; Artigo 63.º-C foi aditado pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro.

²⁰⁸ Cf. Resumo do Ac. do STA, proferido no processo n.º 0668/10, de 29-09-2010: “I - Embora o contribuinte esteja sujeito a um dever geral de cooperação com a AT, na concretização das diligências legalmente previstas, esse dever cessa nas circunstâncias previstas no n.º 4, do art. 63º (LGT), podendo aquele opor-se legitimamente à realização da inspeção e só por via judicial podendo ser afastada tal oposição. Daí que, nos casos em que por via do acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário, venha ou possa vir a ser invocado também o sigilo profissional, a AT, se utilizar apenas a via da autorização administrativa para derrogar tal sigilo, pode ver essa derrogação sindicada judicialmente, pois que o direito àquela oposição não é, nessa medida, afastado.

II - Porque a oposição, por devassa de sigilo profissional, ao acesso às contas e informações bancárias, por parte do contribuinte, impede a AT de aceder diretamente a essas contas e informações, e dado que o n.º 3 do art. 87º do EOA estabelece que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, direta ou indiretamente, com os factos sujeitos a sigilo, irreleva a argumentação de que não existe tal devassa do sigilo profissional no caso de se pretender apenas a recolha de elementos sobre os rendimentos do contribuinte adstrito àquele sigilo profissional.”

consentimento do titular dos elementos protegidos, quando se verificarem os pressupostos do n.º 1, do artigo 63.º-B e n.º 4, do artigo 63.º-C, mediante notificação ao titular dos elementos protegidos, cabendo recurso judicial com efeito devolutivo nos termos do n.º 5, do artigo 63.º-B, da LGT;²⁰⁹

- Acesso direto aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, dependendo da audição prévia do familiar ou terceiro nos termos do artigo 60.º da LGT e, é suscetível de recurso judicial com efeito suspensivo nos termos do n.º 5, do artigo 63.º-B, por parte destes, quanto ao casos previstos no n.º 2, do artigo 63.º-B, da LGT.^{210 211}

Se o acesso à informação for conduzido por via do pedido de autorização judicial, fica a depender da decisão.

A possibilidade de acesso à informação bancária, com uma determinada finalidade, implica a impossibilidade de utilização dessa informação para finalidade diferente. Por exemplo, a possibilidade de acesso às contas bancárias prevista no artigo 139.º, n.º 6, do CIRC, tem como única finalidade a comprovação do pedido de demonstração a que alude aquele normativo (prova do preço efetivo da transmissão do imóvel). Trata-se de procedimento previsto no Capítulo VIII, do Código do IRC, referente às garantias dos contribuintes e que tem como objetivo a prova pelo sujeito passivo do preço efetivo na

²⁰⁹ Veja-se Resumo do Ac. do STA, proferido no processo n.º 0196/11, de 30-03-2011: “I - Ao abrigo do artigo 63.º-B, n.º 2, alínea a) da LGT (na redação dada pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro), a Administração Tributária tem o poder de aceder diretamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada.”

²¹⁰ Cf. Resumo do Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0187/07, de 20-04-2007: “I - O acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros depende de autorização judicial expressa, nos termos do n.º 7 do artigo 63.º-B da LGT; II - Os sócios e/ou administradores duma empresa que está a ser alvo de uma inspeção não podem deixar de considerar-se, para este efeito, terceiros ainda que se encontrem numa relação especial com aquela.”

²¹¹ Resumo do Acórdão do STA, proferido no processo n.º 0196/11: “I – Ao abrigo do artigo 63.º-B, n.º 2, alínea a) da LGT (na redação dada pela Lei 55-B/2004, de 30 de dezembro), a Administração Tributária tem o poder de aceder diretamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada; II – Estando, nos termos do artigo 63.º-C da LGT, os sujeitos passivos de IRC, bem como os de IRS que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, obrigados a possuir, pelo menos, uma conta bancária através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida, bem como todos os movimentos relativos a suprimentos, outras formas de empréstimos e adiantamentos de sócios, ou quaisquer outros movimentos de ou a favor dos sujeitos passivos, os movimentos constantes das referidas contas bancárias revestem a natureza de operações registáveis na contabilidade, pelo que os respetivos documentos terão que ser entendidos como de suporte a registos contabilísticos de sujeito passivo de IRC.”

transmissão de imóveis permitindo-lhe assim obviar à aplicação do disposto no artigo 64.º do CIRC (correções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis).

Obtida a autorização do sujeito passivo de acesso às suas contas bancárias no âmbito de um procedimento para os efeitos do artigo 139.º, n.º 6, do CIRC, essa informação bancária não pode ser utilizada pela Autoridade Tributária para fundamentar correções efetuadas no âmbito de outro procedimento contra o mesmo sujeito passivo, em sede de qualquer tributo e com recurso à avaliação indireta da matéria tributável, nomeadamente, com base em manifestações de fortuna, nos termos dos artigos 87.º, n.º 1, alínea f) e 89.º-A, n.º 5, alínea a), da LGT, sem que neste procedimento se observem as normas que regulam a sua obtenção, nomeadamente os artigos 63.º e 63.º-B, n.ºs 4 e 5, da LGT.²¹²

As decisões da administração tributária de aceder diretamente aos documentos bancários dos contribuintes, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, devem ser fundamentadas²¹³ com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo tratar-se de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do diretor da autoridade tributária a aduaneira, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação.

Nos casos de deferimento do recurso judicial apresentado pelo contribuinte, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte, e quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, o deferimento do recurso inviabiliza a pretensão da administração tributária de aceder à informação, como resulta do n.º 5, do artigo 63.º-B, da LGT.

De acordo com o n.º 7, do artigo 63.º da LGT, a notificação das instituições de crédito, sociedades financeiras e demais entidades, para efeitos de permitirem o acesso a elementos cobertos pelo sigilo a que estejam vinculados, quando a administração tributária exija fundamentadamente a sua derrogação, deve ser instruída com os seguintes elementos: (i) Nos casos de acesso direto, cópia da decisão fundamentada proferida pelo diretor-geral da autoridade tributária e aduaneira, nos termos do n.º 4, do artigo 63.º-B, da LGT; e (ii) Nos casos de acesso direto com audição prévia obrigatória do sujeito passivo ou de familiares ou

²¹² Neste sentido, ver acórdão do STA, de 5 de setembro de 2012, proferido no processo 0837/12, ou ainda, acórdão do STA, proferido no processo 049/13, de 14 de fevereiro de 2013.

²¹³ Cf. Resumo do Ac. do STA, proferido no processo n.º 0897/09 de 28-04-2010: “*Os atos do Diretor Geral, de derrogação do sigilo bancário, a que se refere o art. 63 – B, n.º 4 da LGT, devem ser fundamentados com expressa menção dos motivos concretos que os justificam, podendo, todavia, tal fundamentação ser remissiva.*”

terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, prevista no n.º 5, do artigo 63.º-B, da LGT, cópia da decisão fundamentada proferida pelo diretor-geral da autoridade tributária e aduaneira e cópia da notificação dirigida para o efeito de assegurar a referida audição prévia.

Dispõe o n.º 10, do artigo 63.º-B, da LGT, que se considera documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respetivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respetiva atividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

No que para a avaliação indireta da matéria tributável releva, de acordo com o artigo 63.º-B da LGT, a AT tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, quando: (i) se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; (ii) se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT; (iii) se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada; e (iv) se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º da LGT, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indireta.

De acordo com o n.º 7, do artigo 63.º-B, da LGT, o acesso à informação bancária pode igualmente ser direcionado, nos termos descritos, para as entidades que se encontrem numa relação de domínio²¹⁴ com o contribuinte e para os familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, sendo que o regime de acesso depende de autorização judicial porque não é previsto o acesso direto.

O atual regime de derrogação do sigilo bancário, pese embora as críticas que têm sido feitas à sua aplicação prática, designadamente, em termos do prazo necessário para a sua concretização, das formalidades que é necessário cumprir, da compatibilização do levantamento do sigilo com o prazo de conclusão dos procedimentos, em especial do procedimento tributário de inspeção ou do contencioso judicial que pode gerar, tem vindo a ser utilizado efetivamente pelos serviços da administração fiscal, principalmente no âmbito do procedimento de avaliação indireta da matéria tributável.

²¹⁴ Sobre sociedades em relação de domínio, ver artigo 486.º do Código das sociedades comerciais.

IX.3 – Pedido de autorização da administração tributária, e Recurso da decisão da administração tributária pelos visados.

O processo especial de derrogação do dever de sigilo bancário, quer na forma de recurso interposto pelo contribuinte, quer na forma de pedido de autorização da administração tributária, vem regulado nos artigos 146º-A a 146º-D, do CPPT.

O processo do pedido de autorização da administração tributária é regulado no artigo 146º-C do CPPT. A autorização de acesso à informação bancária dos elementos protegidos, referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados, deve ser requerida ao tribunal tributário de 1.ª instância da área do domicílio fiscal do visado, e tem efeito suspensivo (nº1 e 5, do artigo 63º-B, da LGT).

O pedido de autorização não obedece a formalidade especial e deve ser acompanhado pelos respetivos elementos de prova. O visado é notificado para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada dos respetivos elementos de prova.

Da decisão de acesso à informação bancária do titular dos elementos protegidos, o visado tem sempre a possibilidade de solicitar, através de recurso para o tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal, com efeito meramente devolutivo (nº1 e 5, do artigo 63º-B, da LGT), a anulação da decisão tomada pela AT, para o que dispõe do prazo de 10 dias, conforme dispõe o artigo 146º-B do CPPT.

A petição de recurso não obedece a formalidades especiais, deve ser fundamentada com as razões pelas quais o contribuinte discorda da decisão tomada, acompanhada dos elementos de prova²¹⁵ considerados relevantes e não tem de ser subscrita por um advogado. Após a apresentação da petição de recurso pelo visado, o diretor geral é notificado para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias. A oposição, que consubstancia a posição da administração perante os argumentos aduzidos pelo contribuinte na petição de recurso, deve ser acompanhada de elementos de prova.

A ambos os processos, (i) Recurso interposto pelo contribuinte e (ii) Pedido de autorização da administração tributária; é atribuído o carácter de urgência, pelo que a decisão do tribunal deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação do requerimento inicial (n.º2, do artigo 146º-D, do CPPT).

²¹⁵ Ver, entre outros, Acórdão n.º 24/2008, do Tribunal Constitucional, decisão: “*Nestes termos, acordam na 1.ª Secção do TC: a) Julgar inconstitucional, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 1, ambos da Lei Fundamental, a norma constante da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B, do Código de Processo e Procedimento Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, quando aplicável por força do disposto no n.º 8 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível (...).*”

X – Formas de avaliação direta análogas com os métodos indiretos.

Vamos observar algumas normas fiscais no âmbito da avaliação direta da matéria tributável constantes dos diversos códigos que, embora fora do campo de ação da avaliação indireta, porque não expressas na lei como tal²¹⁶, têm contudo muitas semelhanças com as formas de avaliação com base em indícios e presunções.

O n.º 2, do artigo 83.º, da LGT, ordena que a avaliação indireta visa a determinação da matéria tributável a partir de indícios e presunções, mas antes – artigo 81.º, limita a avaliação indireta aos casos expressamente previstos na lei, não bastando portanto, o recurso a indícios e presunções para estarmos no âmbito da avaliação indireta, sendo necessário o seu enquadramento nas situações previstas nos artigos 87.º a 89.º-A da LGT.

Sustenta-se que a avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (n.º 1, do artigo 83.º, da LGT), mas depois descobrem-se situações nos diversos códigos fiscais que claramente se demarcam do *valor real*, e nem por isso são enquadradas, do ponto de vista legislativo, no âmbito da avaliação indireta. Não queremos com isto patrocinar o enquadramento desses casos no âmbito da avaliação indireta.

São esses casos, dispersos pelos principais diplomas fiscais, que pretendemos abordar de seguida.

No CIRC:

- O lucro tributável é determinado com base na contabilidade organizada de acordo com a normalização contabilística, que constitui o principal fundamento da avaliação direta em sede de IRC. Mas não é de todo admissível que a contabilidade determine de forma exata o *lucro real* das entidades a quem se aplica, atento a conceitos subjacente como “*probabilidade associada a incerteza, estimativas razoáveis que não destroem a fiabilidade*”, que constam na estrutura conceptual do SNC (parágrafos 80 a 96).
- No artigo 26.º, n.º 1, alíneas c) e d), a valorimetria dos inventários com base em *preços de venda deduzidos de margens normais ou custos estimados*; e no n.º 2, do artigo 28.º, quanto ao ajustamento em inventários “*entende-se por valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo*”;
- O artigo 30.º, quanto ao método de cálculo das depreciações e amortizações, ao admitir a utilização de vários métodos, possibilita a determinação, em conformidade com a lei, de rendimentos tributáveis diferentes para a mesma realidade em função do método adotado;

²¹⁶ Note-se que, de acordo com o n.º 1, do artigo 81.º, da LGT, a administração tributária só pode proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei.

- Através dos preços de transferência (artigo 63.º do CIRC) podem desviar-se as receitas fiscais de uma jurisdição para outra, razão pela qual na atualidade esta temática se apresenta como uma das questões fiscais mais relevantes a nível internacional. O regime jurídico dos preços de transferência tem como modelo o *princípio de plena concorrência*, ao prever que nas operações efetuadas entre entidades relacionadas devem ser contratados, aceites e praticados termos e condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis. Os preços de transferência a que se refere o artigo 63.º do CIRC, são uma realidade com uma metodologia específica, mas que não deixam de ter características semelhantes com os métodos de avaliação indireta. No entanto, não são tratados no CIRC como métodos indiretos. A correção a que se refere o atual artigo 63.º do CIRC não pode, pois, assentar em indícios ou presunções nos mesmos termos que o são no âmbito da avaliação indireta, impondo-se à administração tributária que prove os pressupostos legais para que possa corrigir a matéria coletável do contribuinte ao abrigo dos preços de transferência²¹⁷;
- A correção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis, previsto no artigo 64.º do CIRC, que obriga a adotar, nas transmissões de imóveis, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do IMT. Este método é tão semelhante à avaliação indireta, que até permite a prova do preço efetivo praticado na transmissão dos imóveis, através de um procedimento próprio referido no artigo 139.º do CIRC, e que segue a regras do procedimento de revisão previsto nos artigos 91.º e 92.º da LGT para a avaliação indireta;
- A liquidação oficiosa do imposto nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 90.º, do CIRC, em que, na falta de apresentação da declaração de rendimentos no prazo legal, a liquidação pode ser efetuada tendo por base o valor anual da retribuição mínima mensal ou, quando superior, a totalidade da matéria coletável do exercício mais próximo.
- A tributação autónoma de determinadas despesas prevista no artigo 88.º do CIRC, que geram imposto suportado mesmo não existindo matéria coletável, podendo até questionar-se o princípio da capacidade contributiva;²¹⁸

²¹⁷ Neste sentido, ver acórdão do TCAS, de 16 de dezembro de 2004, proferido no processo 00272/04, ou ainda do mesmo TCAS, de 27 de abril de 2006, proferido no processo 04920/01.

Sobre “A Avaliação Indireta da Matéria Tributável e os Preços de Transferência na LGT”, ver artigo de Francisco de Sousa Câmara, disponível em <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>

²¹⁸ Sobre as tributações autónomas, o Ac. do STA de 12-04-2012, proferido no processo 077/12: “ (...) nada têm que ver com o exercício de uma qualquer atividade, pelo contrário, como refere SALDANHA SANCHES (Cfr.

- O pagamento especial por conta, a que se refere o artigo 106.º do CIRC, quando os sujeitos passivos não apuram coleta suficiente para os absorver, torna-se num verdadeiro imposto suportado que não é determinado em função do rendimento real;²¹⁹

No CIRS:

- O artigo 6.º do CIRS prevê um conjunto de presunções de rendimentos da categoria E, que no entanto podem ser ilididas;
- A valorização dos rendimentos em espécie, a que se refere ao artigo 24.º do CIRS, e que incorporam um determinado grau de indeterminação e inexatidão;
- A dedução específica aos rendimentos do trabalho dependente, previstas no n.º 2, do artigo 25.º, que seguem um critério próximo do regime simplificado de tributação, sendo a dedução determinada com base numa percentagem da IAS (Indexante de Apoio Social);
- Para efeito de calculo de mais e menos valias, nas transmissões de imóveis, o valor definitivo de transmissão é o considerado para efeitos de liquidação de IMT, nos termos do artigo 31.º-A. Aplicam-se aqui a mesmas regras previstas no artigo 64.º e 139.º do CIRC, com recurso para a comissão de revisão (a mesma que aprecia a avaliação indireta) a que se referem os artigos 91.º a 94.º da LGT para discutir o preço efetivo de realização;
- Sendo a contabilidade uma das formas de determinação dos rendimentos empresariais, por remissão do artigo 32.º do CIRS, aplicam-se as regras do CIRC, pelo que, parte significativa do que se referiu relativamente ao CIRC, também aqui se aplica em sede de IRS;

No CIVA:

- O artigo 21.º do CIVA limita a 50% a dedução do IVA suportado na aquisição de gasóleo, para determinadas viaturas ligeiras, tendo como principal pressuposto (ou presunção) que parte significativa do gasóleo consumido se destina a fins alheios à atividade económica exercida pelos sujeitos passivos. Na impossibilidade de imaginar norma que permitisse controlar a afetação do referido combustível, o legislador adotou aquele critério, que está longe de corresponder à realidade concreta de cada contribuinte;

ob. cit., p. 407.), “cria-se aqui, uma espécie de presunção de que estes custos” (em despesas confidenciais) “não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitos a uma tributação autónoma”. (...)

²¹⁹ Sobre a constitucionalidade do pagamento especial por conta ver, entre outros, acórdão do STA, de 13 de maio de 2008, proferido no processo 0927/08, com a seguinte referência “ (...) Não se desconhece que a conformidade constitucional do pagamento especial por conta suscita controvérsia. Todavia, o PEC, enquanto antecipação do imposto devido e não se definindo a norma do artigo 98.º n.º 2 do CIRC como uma norma de incidência objetiva de IRC, mas antes uma norma dirigida à regulamentação da matéria do pagamento do imposto assente numa presunção ilidível de rendimentos, só em “casos extremos” padecerá de inconstitucionalidade por afronta aos princípios da tributação pelo rendimento real e da proporcionalidade (artigos 104.º n.º 2 e 18.º n.º 2 da CRP), como defende a recorrente (cfr, “O pagamento especial por conta: questões de conformidade constitucional”, de Saldanha Sanches, in *Revista Fiscalidade* n.º 35). (...)”

- Os métodos de dedução do IVA suportado na aquisição de bens de utilização mista, previstos no artigo 23.º do CIVA, de cuja utilização resulta uma impossibilidade de determinar de forma exata o valor real do imposto dedutível quando os contribuintes efetuam simultaneamente operações sujeitas e não isentas, não sujeitas e sujeitas mas isentas;
- O artigo 60.º do CIVA, sobre os pequenos retalhistas, prevê o apuramento do imposto devido ao Estado, aplicando um coeficiente de 25% sobre o valor do imposto suportado nas aquisições de bens destinados a vendas sem transformação. Este regime, em sede de IVA, tem muitas semelhanças com o regime simplificado de tributação para efeitos de IRS;
- O artigo 88.º do CIVA permite aos serviços centrais, para os casos de falta de apresentação da declaração periódica de IVA, com base nos elementos de que disponham, relativos ao sujeito passivo ou ao respetivo setor de atividade, proceder à liquidação oficiosa do imposto, a qual pode ter por limite mínimo um valor anual igual a seis ou três vezes a retribuição mínima mensal garantida, respetivamente para contribuintes do regime mensal ou trimestral;

Na LGT, temos o artigo 38.º, quanto à ineficácia de atos e negócios jurídicos quando essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, atos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efetuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas²²⁰.

Nos códigos de impostos sobre o património (CIMI, CIMT e CIS), no que refere ao valor patrimonial tributário dos imóveis, é notória a diferença entre o valor real dos bens e o valor considerado para efeito de tributação. Basta ver o disposto no artigo 38.º do CIMI quanto à determinação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos, calculado com base numa expressão matemática, para perceber que aquele valor dificilmente terá aderência com o valor real dos imóveis. A subjetividade torna-se ainda mais acentuada quando, por regra, um prédio tem um valor tributável para efeito de IMI diferente do valor tributável para efeito de IMT e IS. Numa transação normal de prédios, entre um vendedor e um comprador

²²⁰ Sobre a dicotomia métodos indiretos/correções técnicas e normas antiabuso, ver acórdão do TCAS de 20 de novembro de 2012, proferido no processo 03877/10.

interessados e conhecedores, deve admitir-se que o justo valor²²¹ do prédio seja o constante do contrato, e que serve para efeito de liquidação de IMT, mas não serve para efeito de liquidação de IMI.

Admite-se para estas situações que a matéria tributável seja determinada de acordo com as *regras próprias de cada imposto*, o que não se consente é que o seja com base no *valor real* dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

Boa parte dos casos enumerados tem como pressuposto o combate à evasão fiscal, tal como a avaliação indireta, e compreende-se que não devam ser enquadrados no âmbito da avaliação indireta prevista na LGT, porque a lei substantiva prevê regras próprias para a determinação da matéria tributável, sendo possível a forma direta.

O que não se aparecia é a consideração no âmbito da avaliação indireta, de acordo com a LGT, de determinados realidades, referindo-nos concretamente ao artigo 89.º-A da LGT, e ao regime simplificado a que se refere a alínea a), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT.

A LGT tem como princípio a concentração, clarificação e síntese em único diploma das regras fundamentais do sistema fiscal. As regras de avaliação indireta, constantes do artigo 89.º-A da LGT (Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados), aplicam-se **exclusivamente a rendimentos sujeitos a IRS**, e mais **precisamente a rendimentos da categoria G** (alínea d), do n.º 1 e n.º 3, do artigo 9.º, do CIRS)²²². Mais, definem-se claramente os factos, as pessoas e a forma quase matemática de determinação do rendimento sujeito a tributação.

Há muitas formas de determinação direta da matéria tributável, dispersas pelos vários códigos fiscais (como as que referimos no início deste capítulo), que se baseiam em critérios bem mais subjetivos que os previstos no artigo 89.º-A da LGT ou para o regime simplificado de tributação. O regime simplificado tem como base de determinação da matéria tributável as declarações do sujeito passivo, parecendo-nos um método de determinação da matéria tributável de acordo com as regras próprias do imposto, não resultando de qualquer anomalia.

Tal como a presunção de rendimentos da categoria E, referidas no artigo 6.º do CIRS, que podem ser ilididas de acordo com o n.º 5, desse artigo, também as presunções de

²²¹ Definição de *justo valor*: Quantia pela qual um ativo poderia ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas. (SNC, estrutura conceptual, paragrafo 98, alínea e)).

²²² Ver como o acórdão do STA, de 8 de julho de 2009, proferido no processo 0579/09, se pronuncia sobre o n.º 4, do artigo 89.º-A, da LGT: “Os índices constantes da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT são como que normas de incidência objetiva de IRS, deslocadas embora do respetivo Código, integradores do conceito de “acréscimos patrimoniais não justificados” a que alude a alínea d) do n.º 1, do artigo 9.º do CIRS (...)”

rendimentos da categoria G, consideradas nos termos do artigo 89.º-A da LGT, deveriam constar de articulado próprio do CIRS, mesmo que o procedimento próprio da determinação da matéria tributável fosse remetida para outro código (referimo-nos ao CPPT, na parte do recurso judicial ou do procedimento de justificações).

Na LGT deveriam constar só as regras de avaliação indireta aplicáveis à generalidade dos impostos, e nunca casos tão específicos como o das manifestações de fortuna. Terá o legislador querido reforçar o valor destas normas (?).

A melhor diferenciação da avaliação da matéria tributável podia fazer-se assim:

Avaliação direta	Regime normal ou geral	Regime normal do IVA. Regime geral de determinação do lucro tributável em IRC.
	Regime especial ou simplificado	Regime especial dos pequenos retalhistas em IVA. Regime simplificado em IRS.
Avaliação Indireta	Regime excecional	Recurso a indícios e presunções, quando é inviável aplicar qualquer regime da avaliação direta

Quadro XIII – Regimes de avaliação da matéria tributável

O CIVA é um bom exemplo do que poderia ser a estruturação de outros códigos no que se refere ao enquadramento dos métodos de avaliação da matéria tributável, ao prever no âmbito da avaliação direta dois regimes (um normal e um especial), e no âmbito da avaliação indireta remete para as regras da LGT uma vez que o apuramento do imposto não se pode fazer com bases nas regras do próprio código (pelo regime normal ou especial).

XI – Direito comparado.

A seguir apresenta-se uma lista de métodos de avaliação indireta da matéria tributável adotados pelas administrações tributárias de alguns países, com fundamento no combate à evasão fiscal.

As fontes de informação são: (i) um estudo da DGCI²²³ e (ii) um estudo da OCDE²²⁴.

Espanha

Em Espanha, a *Ley General Tributaria* estabelece no artigo 50.º, que a matéria tributável é calculada de acordo com os seguintes métodos: (i) Avaliação direta; (ii) Avaliação objetiva; e (iii) Avaliação indireta.

À semelhança do que acontece no nosso sistema fiscal, também em Espanha existe uma preferência legal pela avaliação direta, como forma de determinação da matéria coletável. A sujeição dos contribuintes à avaliação objetiva tem carácter voluntário e baseia-se na aplicação de *índices, módulos*, ou outros elementos previstos na regulamentação própria de cada tributo.

Quanto à avaliação indireta, para que a administração fiscal espanhola se encontre legitimada a lançar mão desta metodologia, o artigo 64.1 do *Reglamento General de Inspección Tributaria* determina a obrigatoriedade de ocorrerem, cumulativamente, as seguintes circunstâncias: (i) Que se verifique alguma das irregularidades tipificadas no artigo 53.º da *Ley General Tributaria* imputadas ao contribuinte; e (ii) Que em resultado deste comportamento irregular se verifique a impossibilidade ou uma dificuldade grave para a Administração de conhecer os elementos reais.

Por sua vez, o artigo 53.º, da *Ley General Tributaria*, estabelece os comportamentos imputáveis aos contribuintes que determinam a adoção da avaliação indireta, e que em resumo são: (i) falta de declarações ou declarações inexatas; (ii) resistência ou obstrução à fiscalização; (iii) incumprimento das obrigações contabilísticas e (iv) desaparecimento dos registos contabilísticos. Quanto aos critérios a adotar para a fixação da matéria tributável, o artigo 53.º da *Ley General Tributaria*, e artigo 169.2 do *Reglamento del Imposto sobre Sociedades*, estabelecem que a AF deve recorrer, entre outros: (i) Aos elementos que tenha na

²²³ NARCISO, Paulo Jorge, DGCI – Direção de Finanças de Viseu, “A avaliação indireta da matéria tributável: enquadramento normativo e jurisprudencial”, junho de 2005.

²²⁴ CPTA (Centro para a Política e Administração Tributárias) – OCDE, nota informativa do Fórum do Subgrupo para o Cumprimento das Administrações Tributárias, “Fortalecimento das capacidades de auditoria tributária: abordagens inovadoras para melhorar a eficiência e eficácia dos métodos indiretos de aferição do rendimento”, outubro de 2006, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/37590009.pdf>.

sua posse; (ii) Aos dados obtidos de terceiros (Clientes, fornecedores, instituições bancárias, entre outros); (iii) A indicadores de atividade; e (iv) A comparações sectoriais.

França

No direito francês, marcado pela existência de um elevado grau de iniciativa pública (sistema da *déclaration contrôlée*), encontramos uma dicotomia entre a tributação indiciária baseada em *acordos forfetários* estabelecidos entre a AF e os organismos representativos das classes profissionais e os *sinais exteriores de riqueza*. Podem ser abrangidos pelo regime forfetário, os contribuintes que exercem uma atividade comercial ou de prestação de serviços, com um volume de negócio limitado a um determinado valor.

No que respeita aos sinais exteriores de riqueza, o sistema fiscal francês permite à AF a utilização de uma tabela legal relativa ao estilo de vida dos contribuintes, por forma a determinar indiretamente o respetivo rendimento global, corrigindo se for caso disso, o rendimento declarado.

Alemanha

As autoridades fiscais alemãs, na tributação dos pequenos negócios e dos artesãos, determinam o lucro médio e o lucro líquido, aplicando aos valores evidenciados nos livros de registo de compras determinados coeficientes que resultem do conhecimento do setor.

Caso o contribuinte pretenda contestar a estimativa efetuada pela AF, o ónus da prova está do seu lado, competindo-lhe provar que a base tributável que lhe foi imposta não é razoável. Na tributação através desta metodologia, geralmente, a AF fixa valores elevados, incentivando assim, os contribuintes a apresentar elementos que permitam calcular o imposto com base no rendimento real.

Os funcionários tributários têm acesso aos dados de referência que são preparados numa base regional, que reúne dados recolhidos de auditorias a pequenas e médias empresas e que disponibilizam “on-line” para fins de inquéritos de auditoria.

Itália

O sistema fiscal italiano comporta três métodos de avaliação indireta:

o A fixação do montante do *imposto mínimo*, que reflete critérios objetivos (localização, tipo de atividade, antiguidade na atividade, etc.) e subjetivos (idade do contribuinte, etc.). Neste método, a AF liquida oficiosamente a diferença do imposto resultante da declaração para o imposto mínimo se for caso disso, competindo ao contribuinte, querendo contestar o valor assim determinado, provar que esta fixação não é adequada à sua situação em concreto.

- O *método do coeficiente de rendimento presumido*, que é aplicado aos contribuintes que tenham optado pela escrita simplificada. Através deste método apuram-se coeficientes de rendimento presumido para cada tipo de atividade empresarial, os quais são aplicados a determinados elementos constantes das declarações fiscais apresentadas pelos contribuintes, tais como: custos, valor do equipamento utilizado, retribuições pagas, entre outros.
- O *redditometro* assenta na verificação de sinais exteriores de riqueza. Este método consiste na imputação oficiosa de um rendimento coletável a pessoas singulares, com base na presunção da capacidade contributiva resultante da aquisição de aviões, barcos, automóveis, residências, seguros, entre outros.

Reino Unido

A Lei do IVA de 1994 confere autoridade específica, permitindo o uso “*do seu melhor julgamento*” para estimar a matéria tributável em sede de IVA quando um contribuinte não entrega uma declaração ou não apresenta a documentação relevante.

A Administração Tributária do Reino Unido (HMRC) desenvolve uma série de relatórios de perfis conhecidos, como “Pacotes de Informação Tática”, sobre atividades específicas, que explicam como é que uma atividade funciona e fornece informação sobre o funcionamento e tendências dessa atividade. As atividades económicas de que a HMRC tem relatórios tendem a ser, por experiência, as não cumpridoras.

Nas situações em que as declarações de um contribuinte são desacreditadas, a administração tributária pode usar a informação dos referidos relatórios como modelos para efetuar estimativas.

Austrália

É permitido à AT fazer uma avaliação, ou correção a uma avaliação do contribuinte, em certas circunstâncias (i.e. quando um contribuinte não apresentou a declaração, ou a AT não confia na declaração entregue, ou quando tem fundamentos para acreditar que um contribuinte que não tenha apresentado uma declaração tenha praticado factos tributáveis).

A administração tributária australiana (ATO) obtém dados de referência de atividades económicas a partir de dados revelados mensalmente (para grandes empresas), e trimestralmente (para pequenas e médias empresas), pelos Relatórios da Atividade da Empresa²²⁵ exigidos a todas as empresas, que publica oficialmente, com vista: (i) Assegurar a

²²⁵ O Relatório da Atividade da Empresa é uma declaração de imposto integrada, em que se solicita às empresas que forneçam pormenores das suas responsabilidades tributárias (pagamento adiantado do imposto sobre o rendimento, IVA, retenções na fonte dos empregados e subsídios dos empregados) e fazer um pagamento único. Num Relatório da Atividade da Empresa solicita-se à empresa que relate, entre outros, as suas vendas mensais ou

integridade do sistema tributário através do estabelecimento de dados de referência em tempo real; (ii) Fornecimento de informação de tendências da atividade económica, identificando riscos; e (iii) Identificação de comportamentos e práticas que conduzem a erros no Relatório da Atividade da Empresa, para que possam ser desenvolvidas respostas apropriadas.

O conceito baseia-se na assunção de que as empresas que têm características semelhantes (mesma atividade e montantes de volumes de negócios aproximados) devem ter um desempenho semelhante, especialmente quando esse desempenho é aferido por rácios.

Finlândia

Há legislação específica que torna possível o uso de métodos de avaliação da matéria tributável baseados em: (i) Estimativas derivadas de uma comparação entre contribuintes com atividades semelhantes sob condições comparáveis, em que há suspeita de ocultação de rendimentos; e (ii) Crescimentos inexplicáveis do património.

Nova Zelândia

É permitido à AT o apuramento da matéria tributável quando o contribuinte não tenha entregue a declaração, ou entregue uma declaração induzindo intencionalmente em erro.

A AT obtém dados de referência, que disponibiliza aos contribuintes, a partir de inquéritos de uma universidade, que são realizados e publicados anualmente, obtidos com a colaboração de técnicos de contas de várias categorias de empresas.

Estados Unidos

Se a AF tem uma indicação razoável de que existe rendimento não declarado, é-lhe conferido o uso de um método indireto para reconstituir o rendimento, e determinar se o contribuinte declarou corretamente o rendimento tributável total.

A AT obtém dados de referência do website de uma entidade que compila os dados a partir de várias fontes (Departamentos de Trabalho e Comércio, da própria AT), edita-os e publica-os num formato único, útil e de fácil acesso, fornecendo uma grande variedade de dados de referência (por setores de atividade, tipo de entidade, rácios financeiros).

A administração tributária dos Estados Unidos tem “Guias de Técnicas de Auditoria” que promovem a especialização dos auditores em setores de atividade específicos.

trimestrais (assim como exportações e outras vendas com IVA – VAT free Sales), compras, salários e ordenados, retenções na fonte dos empregados, créditos de IVA e montante líquido pagável.

XII – Combate à evasão fiscal e economia informal.

Como é sabido – e torna-se desnecessário demonstrá-lo – as estatísticas revelam que o fenómeno da evasão fiscal assumiu uma expressão tal que leva Saldanha Sanches a caracterizar como um dos “*aspetos centrais da situação fiscal portuguesa*” a “*fraude fiscal endémica nas pequenas e médias empresas e que se vai revelar em situações de reiterado incumprimento nas áreas sensíveis do IRC do IRS e do IVA*”, acrescentando (apesar da censura à “*miragem do refúgio do lucro normal*”) que “*faltando meios para controlar as declarações dos contribuintes, o direito de ser tributado segundo a declaração transformou-se no direito de pagar o imposto resultante de uma declaração fraudulenta e o direito de ser tributado de acordo com o lucro real no direito de ver reconhecidos pela Administração situações empresariais caracterizadas por prejuízos perpétuos*”.²²⁶

As afirmações foram proferidas por Saldanha Sanches no início do ano de 1997²²⁷, e corroboradas pelo TC em 2003, mantendo-se atuais, e teme-se que por muito tempo.

Consideramos o termo *evasão fiscal* associado à *economia informal*, em detrimento da *fraude fiscal*, porquanto esta é uma conduta criminalizada no RGIT, e como vimos, a tributação por métodos indiretos baseada na *prova indiciária ou por presunções* não permite a condenação dos agentes. O termo *evasão fiscal*²²⁸ é aqui utilizado para as formas de subtração da matéria tributável por infração das normas fiscais, desde que não se trate de crime fiscal tal como é definido no RGIT.

A avaliação indireta da matéria tributável pela AT está frequentemente associada aos casos de economia informal²²⁹, efetivamente desenvolvida com clara intenção de se subtrair à

²²⁶ Extrato do acórdão n.º 84/2003 do TC, parágrafo 12, citando SALDANHA SANCHES, “Sistema e reforma fiscal: que evolução” in *Fisco*, ano IX, n.º 82/83, páginas 109 e seguintes.

²²⁷ Como é referido em nota de rodapé da revista FISCO, n.º 82/83, setembro/outubro 97, ano IX, página 109, as afirmações foram proferidas numa conferência das 7.ª Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade da Associação Portuguesa de Técnicos de Contas – Figueiras da Foz, em 11 de janeiro de 1997.

²²⁸ Distinção entre *gestão fiscal*, *evasão fiscal* e *fraude fiscal*, ver FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 2.ª edição, Almedina. Concordamos plenamente com a análise e terminologia do autor, mas para efeito deste trabalho temos limitações de natureza jurídica à utilização do termo *fraude* associado à *avaliação indireta da matéria tributável*.

²²⁹ Citando, “*Economia informal em Portugal, Um estudo realizado pela Universidade Católica Portuguesa para a COTEC*”, Relatório final – julho de 2008, página 3: “*A Economia Informal é um fenómeno multifacetado e de difícil definição. Aliás, esta designação é relativamente recente, sendo tradicional utilizar expressões como economia paralela ou economia subterrânea para, aparentemente, designar o mesmo fenómeno. Este capítulo discute várias interpretações possíveis para a designação e salienta que ela só parcialmente coincide com fenómenos como a evasão fiscal ou como o erro na medição do produto nas Contas Nacionais. Para os efeitos deste estudo, entendemos a Economia Informal como sendo constituída por aquelas atividades económicas que, não sendo em si mesmas ilegais, decorrem ao arrepio de normas vigentes, sejam elas fiscais, laborais ou outras.*”

tributação. E só não dizemos totalmente associada porque os pressupostos da avaliação indireta admitem a hipótese de *razões acidentais* (alínea b), do n.º 1, do artigo 88.º, da LGT).

A subtração de receitas fiscal pela via da economia informal não é facilmente quantificável, porque os infratores, agindo à margem da lei, procuram, na medida do possível, ocultar a informação de observadores externos, nomeadamente da AT. A quantificação da dimensão da economia informal é complexa e só é possível através de um “método indireto”, dada a impossibilidade da sua determinação de forma direta e exata.

De acordo com a informação da OCDE, a economia informal em função do PIB, em três momentos diferentes (1989/90 e 2002/03), terá evoluído conforme o gráfico que se segue²³⁰:

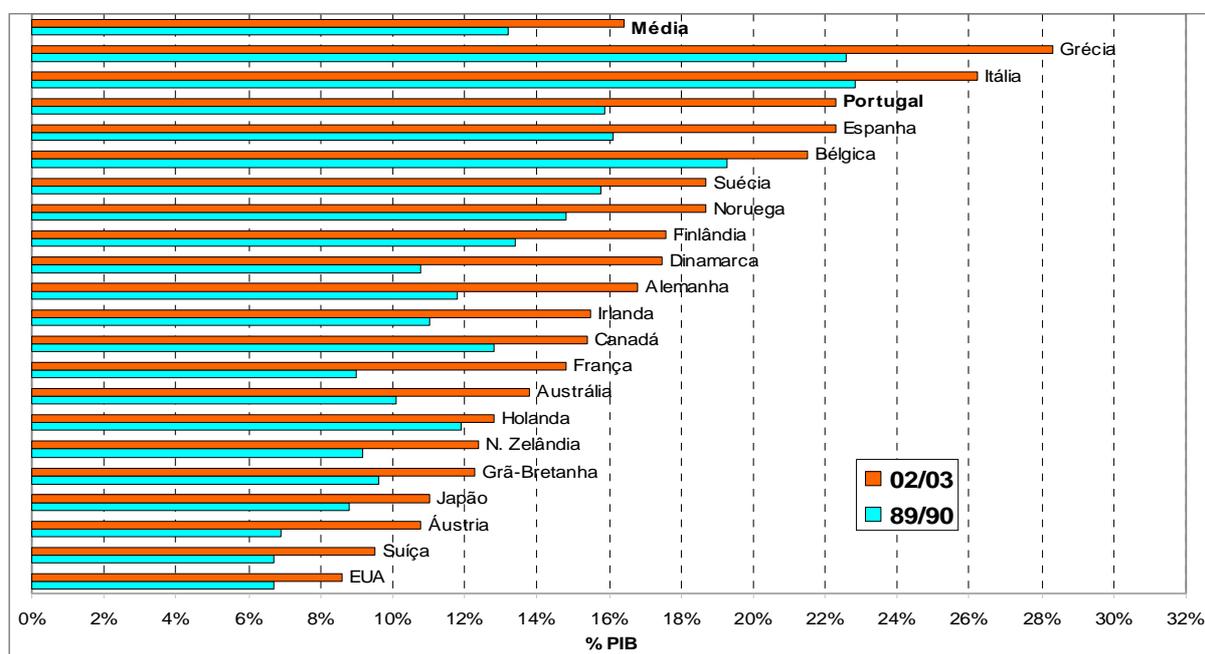


Gráfico II – Economia informal em percentagem do PIB – OCDE.

Verifica-se uma tendência de aumento da economia informal em % do PIB em todos os países, desde os anos 90 até 2003. Portugal aparece em 3.º lugar ao lado da Espanha.

De acordo com informação recente do OBEGEF²³¹, nomeadamente de artigos da autoria de Nuno Gonçalves, constantes da página oficial da instituição, a economia informal em Portugal terá tido, entre 1970 e 2011, um comportamento conforme o gráfico seguinte:

²³⁰ Fonte: Dados do quadro da página 15 do citado estudo da COTEC, citando fonte: Schneider (2005)

²³¹ De acordo com a mais recente informação do “OBEGEF - Observatório de Economia e Gestão de Fraude”, disponível em www.gestaodefraude.eu. Nesta página oficial da instituição consta informação quanto à metodologia utilizada para as conclusões obtidas.

Não se querendo pôr em causa a fiabilidade da informação do gráfico, nomeadamente a mais recente, sempre se dirá que não é fácil aceitar a ideia que a economia informal tenha vindo a aumentar tão significativamente.

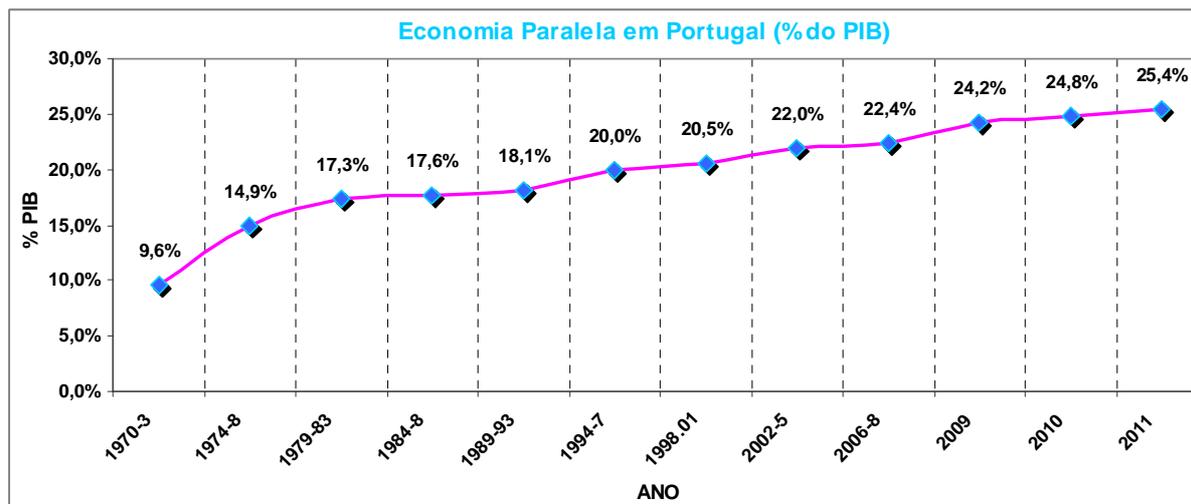


Gráfico III – Economia paralela em Portugal – OBEGEF.

Admitindo por mera hipótese académica que a economia informal gerasse uma tributação média de 20%²³² (IRS, IVA, IRC, etc.), e que a economia paralela em Portugal se estima atualmente em cerca de 25% do PIB, a subtração de impostos nos cofres do Estado face ao seu potencial será de 5% do PIB (20%*25%).

Não fosse esta subtração de impostos, e poderia haver uma menor pressão da carga fiscal sobre os contribuintes cumpridores, e contas das finanças públicas mais equilibradas. Esta ilação só é possível com o pressuposto de uma gestão eficiente das despesas do Estado, sem a qual não há receita que equilibre as contas públicas. O comportamento dos contribuintes, no que se refere ao correto cumprimento das suas obrigações declarativas e de pagamento de imposto, não é indiferente ao comportamento dos gestores das receitas.

Na generalidade das situações, a economia informal resulta de uma vontade recíproca dos contribuintes, dos que pretendem vender bens ou prestar serviços e dos que os pretendem adquirir, em fazerem passar estas operações fora dos registos contabilísticos, em consequência de uma cultura instalada de “fuga ao fisco”. Não é difícil encontrar contribuintes que se arrogam de um verdadeiro “*direito de não pagar impostos*”, congratulando-se com o facto de conseguirem enganar o fisco, assumindo estes comportamentos como uma virtude e uma competição para ver quem consegue “*fugir mais*”.

Crê-se que o combate à evasão fiscal despoletado nos últimos anos tem contribuído para a diminuição da economia paralela. Se recuar-mos duas décadas, parece-nos que a parte da economia não registada era superior à atual.

²³² Não podemos confundir o valor da economia paralela com o valor da evasão fiscal, como por vezes se faz na comunicação social. A não declaração de um facto tributário à administração fiscal não significa uma subtração de receita do mesmo montante, mas antes o imposto resultante da incidência da respetiva taxa sobre o facto não declarado.

Também há contribuintes, e cada vez mais, que fundamentam a sua propensão para a evasão fiscal com a falta de zelo na gestão das receitas públicas, justificando-a pelas más práticas de gestão dos recursos públicos e fenómenos de corrupção. Atualmente existe uma necessidade imperiosa de dar ao cidadão uma visão positiva da ação do Estado em função dos impostos que arrecada.

Não há dúvida que a economia informal é prejudicial para o crescimento económico. Atualmente, os países da União Europeia que no primeiro gráfico aparecem com um maior índice de economia informal, são dos que estão a ter maiores problemas com o financiamento da dívida pública (Grécia, Espanha, Portugal e Itália), e conseqüentemente problemas de crescimento económico. Note-se que o estudo da Universidade Católica para a COTEC foi apresentado em meados de 2008, e a fonte da informação do primeiro gráfico remonta a 2005, e infelizmente, o futuro veio dar razão às conclusões quanto às conseqüências da economia informal.

Outro problema associado à economia informal é a concorrência desleal entre operadores económicos, afastando possíveis investidores cumpridores ou mesmo, fazendo desaparecer operadores económicos cumpridores que perdem capacidade competitiva.

Contudo, não podemos colocar só nos contribuintes e operadores económicos o ónus do elevado nível de incumprimento fiscal. Da parte da administração tributária e de quem toma decisões políticas há uma responsabilidade efetiva, desde a complexidade do sistema fiscal até à indisponibilidade de meios para a verificação da sua aplicação, associando-se ainda a falta de transparência na gestão das receitas fiscais.

A melhor forma de reduzir a evasão fiscal ao nível da economia informal é tentar evitá-la para facilitar mais tarde o trabalho de deteção e punição dos infratores. O estímulo pelo cumprimento voluntário das obrigações fiscais, é considerado geralmente pelas diversas instituições internacionais como método necessário e eficiente no combate à evasão fiscal, contudo, em Portugal a eficiência da Autoridade Tributária é ainda medida pelo volume de correções efetuadas às declarações (ou falta delas) dos contribuintes.

O estudo da Universidade Católica Portuguesa para a COTEC, aqui referido, avança com um conjunto de medidas que, sendo efetivamente implementadas, podem contribuir para a redução da economia informal. Das recomendações referidas no estudo, destacamos as que podem contribuir para uma atenuação da necessidade de recurso a métodos de avaliação

indireta da matéria tributável pela Autoridade Tributária, ou mesmo para um aperfeiçoamento da sua utilização, conforme segue:²³³

- Aconselhamento aos contribuintes aquando do início de atividade empresarial, nomeadamente, no que respeita às obrigações declarativas que há a cumprir;
- Previligiar mecanismos de acompanhamento nos primeiros anos de atividade das empresas – acompanhamento próximo (visitas, pedidos de informação, etc.), nomeadamente, daquelas cujo perfil revele maior propensão para a informalidade;
- Obrigatoriedade de faturação informatizada entre empresas que ultrapassem determinado limiar de dimensão, juntamente com a criação do enquadramento legal necessário;
- Reforço das condições legais que obrigam à utilização de meios de pagamento bancários;
- Sensibilização dos cidadãos para os efeitos negativos da Economia Informal;
- Em certos setores, o facto de o cliente não pedir fatura facilita enormemente as práticas de informalidade. Recomendam-se as campanhas para alterar este comportamento, tornando claro que a não exigência de documentos é também, de acordo com a lei vigente, uma infração fiscal;
- Reforço dos mecanismos informáticos que visem a deteção e correção de erros de preenchimento (se possível automática ou sem penalização para o contribuinte) e a deteção de potenciais situações favoráveis à existência de Economia Informal;
- Reforço da formação dos juízes em matérias ligadas à atividade económica, nomeadamente, contabilidade e fiscalidade, concorrência e falências;
- Criação de equipas de apoio com competências na área fiscal e independentes da administração fiscal;
- Estabilidade legislativa – as alterações legislativas no domínio fiscal devem entrar em vigor em conjunto com o Orçamento de Estado, tendo implicações, pelo menos para o exercício em curso, mas se possível também para exercícios futuros;
- Simplificação das obrigações declarativas, contabilísticas e fiscais, com especial ênfase para as aplicáveis às PME;

²³³ As sugestões apontadas não se esgotam no aperfeiçoamento da avaliação indireta pela AT, contribuindo também para a melhoria do sistema fiscal no seu todo. Com o decurso do tempo, algumas das sugestões apontadas vão começando a ser aplicadas com resultados positivos (por exemplo a certificação de software e comunicação via eletrónica da faturação), e de que demos nota no capítulo IV.2 na abordagem ao PNAIT. Não se pode olvidar que algumas das medidas apontadas podem colidir com direitos e garantias relacionadas com o segredo ou sigilo, mas, será de ponderar se o valor do combate à evasão fiscal será suficientemente necessário para se poderem sacrificar outros valores que tantas vezes são evocados com o propósito de não colaborar com o apuramento da verdade.

- Reduzir ao adequado e necessário as obrigações acessórias que os contribuintes estão obrigados a prestar, e que servem de base ao cruzamento de informação;
- Clarificação e reforço das situações suscetíveis de tributação pelos métodos indiretos, juntamente com o estabelecimento de mecanismos de defesa eficazes e céleres;
- Reforço do papel dos organismos profissionais, associações comerciais e industriais no combate à Economia Informal, como dever cívico e como forma de prestigiar a profissão e manter uma concorrência saudável, incorporando-o nos seus códigos éticos;
- As instituições bancárias, no âmbito dos seus modelos de avaliação do risco de crédito quando esteja em causa o rendimento do cliente, utilizarem apenas informação constante das declarações fiscais relevantes;
- Reforço da atividade inspetiva, privilegiando os setores que, no âmbito da segmentação efetuada tenham sido identificados como de maior risco de informalidade;
- Estabelecimento de critérios de acreditação dos softwares e de responsabilização dos seus criadores;
- Aquisição de tecnologia de data mining para uma seleção mais criteriosa dos alvos de inspeção e software de auditoria que permita ligação direta às bases de dados dos contribuintes a ser inspecionados;
- Intensificação da utilização das atuais regras para quebra do sigilo bancário antes de proceder a mais alterações;
- Incremento da cooperação e partilha de informação em procedimentos de inspeção da administração fiscal, segurança social, inspeção-geral do trabalho, instituto de emprego e formação profissional, polícias e câmaras municipais, de forma adaptada às especificidades das atividades a fiscalizar;
- Criação de mecanismos para que cada organismo com capacidades de inspeção comunique ao organismo relevante as situações que detete e possam indiciar práticas de informalidade na respetiva esfera de competência (por exemplo: advogados que participam em processo judiciais, profissionais ou empresas associados a obras sujeitas a licenciamento municipal);
- Os resultados obtidos em matéria de combate à Economia Informal devem ser periodicamente avaliados de forma a permitir os necessários ajustamentos na estratégia adotada. Esses resultados devem ser divulgados de forma transparente.

O acesso a informação privilegiada de certas classes profissionais, ou mesmo de determinadas entidades, pode colidir com direitos e deveres de confidencialidade. Nestes

casos, deve prevalecer o princípio da proporcionalidade e adequação, a fim de discernir até que ponto o valor do combate à evasão fiscal pode ou deve sacrificar outros valores protegidos pelos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes. O princípio da proporcionalidade e adequação deve entender-se no sentido de que, salvaguardando o direito à vida, nenhum direito fundamental deve ser entendido como único e absoluto.

O combate à evasão fiscal por via da economia informal deve encara-se como um processo contínuo, envolvendo o comportamento dos contribuintes e a atuação da administração tributária por um lado, e o poder/crer do legislador por outro, no sentido de melhorar a eficiência do sistema fiscal.

*“No campo das estruturas humanas da ordem tributária, a primeira reforma é, naturalmente, a das mentalidades: a criação, no homem-cidadão, do sentido e sentimento de pessoa, ser social, evolutivo, propenso e apto à ascensão na escala de valores, e como tal, contribuinte nato; reforma que só se realizará mediante nova estruturação e ação no campo das incumbências públicas prioritárias da formação cívica e cultural de cidadania e um dos mais importantes setores da vida coletiva, como é o da realização integral do homem, em termos de «bem ser» e não apenas de «bem estar». (...) Mas é obviamente por aí que, de imediato, se tem de começar!”*²³⁴

²³⁴ Palavras de VÍTOR FAVEIRO, O estatuto do Contribuinte – A pessoa do contribuinte no Estado social de direito, Coimra Editora, 2001, PREFÁCIO, página 13 e 14, com negrito nosso. Dispensa-se mais palavras!

XIII – CONCLUSÕES.

Até à adesão de Portugal à União Europeia, que ocorreu em 1986, apesar de diversas reformas fiscais anteriores, durante o século XX, marcadas pela dicotomia da tributação pelo rendimento real e rendimento normal, o certo é que o desiderato da tributação de acordo com os preceitos constitucionais a que se refere o artigo 104.º da CRP só veio a materializar-se verdadeiramente após essa adesão à UE com as reformas fiscais ocorridas entre 1986 e 1991. Mesmo a reforma de 1958-1965, marcada pela aspiração ao princípio da tributação pelo rendimento real, deixou ainda um conjunto de poderes discricionários à administração fiscal, que colocava os contribuintes em pé de desigualdade.

A avaliação indireta da matéria tributável nos termos em ainda hoje vigora no nosso sistema tributário funda-se nos CIVA, CIRS, CIRC e CPT. Desde 1986 até hoje, realizaram-se um conjunto de reformas fiscais transversais, de que destacamos a Lei Geral Tributária em 1999, que procurou concentrar, clarificar e sintetizar num único diploma as regras fundamentais do sistema fiscal português. Hoje, encontramos na LGT os princípios gerais da avaliação indireta da matéria tributável pela Administração Tributária e do seu procedimento que, desde 1986/1989 se encontravam dispersos pelos citados CIVA, CIRS, CIRC e CPT.

O “*dever fundamental de pagar impostos*” conjugado com o interesse público de combate à evasão fiscal e de distribuição equitativa da carga tributária, justificam o procedimento de avaliação indireta da matéria tributável pela administração tributária, que se torna um imperativo quando, por factos imputados ao sujeito passivo, se torne inviável a tributação pelo método regra (avaliação direta).

O interesse público de combate à evasão fiscal não é um valor absoluto, pelo que há um conjunto de limites à tributação, de natureza formal e material, que as regras da avaliação indireta da matéria tributável não poderão violar, sob pena de estarem desconformes com a CRP e princípios da ordem tributária previstos na LGT.

Da tributação das empresas e das pessoas singulares fundamentalmente pelo rendimento real, não resulta em absoluto uma tributação isenta de presunções, não fosse propositada a utilização do termo “fundamentalmente” no artigo 104.º da CRP. Basta pensarmos na contabilidade organizada de acordo com as leis comerciais, para percebermos que também assenta em conceitos formulados com certo grau de indeterminação.

A LGT é um diploma estruturante do sistema tributário português, onde os intervenientes da relação jurídico-tributária podem apreender os grandes princípios e regras orientadoras do mesmo. O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável, enquanto procedimento destacável nessa relação jurídica, deverá enfermar de todos aqueles princípios e regras orientadoras, nomeadamente, dos princípios informadores do procedimento tributário previstos nos artigos 54.º a 60.º da LGT. Os sujeitos passivos beneficiam de um conjunto de garantias, de natureza impugnatória e não impugnatória, previstos na LGT e CPPT, que podem fazer valer para se defenderem, não só no âmbito do procedimento de avaliação indireta, mas em qualquer situação que os seus direitos e interesses legítimos sejam afetados.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, nome por que passou a ser conhecida esta entidade após a nova orgânica do Ministério das Finanças, enquanto órgão de Administração Pública, está subordinada a um conjunto de regras fundamentais definidas nos artigos 266.º a 272.º da CRP. No âmbito do procedimento de avaliação indireta da matéria tributável por iniciativa da AT, esta não pode desrespeitar esses princípios fundamentais, sob pena de afrontar a CRP, devendo atuar dentro dos limites e competência atribuídos pela lei.

A avaliação indireta da matéria tributável é efetuada através de um procedimento de inspeção tributária, regulado pelo RCPIT, que contém os princípios e as regras aplicáveis aos atos de inspeção, mesmo que acessórios à LGT (artigo 54.º da LGT).

O procedimento da inspeção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir, conforme estipulado no artigo 63.º da LGT. No âmbito da avaliação indireta, o princípio da proporcionalidade e da adequação assumem um valor especial, principalmente para a AT, nomeadamente, quanto aos pressupostos e à quantificação da matéria tributável, uma vez que está a lidar com conceitos como os indícios, as presunções, e até com conceitos, como os previstos no artigo 91.º da LGT, que de todo não são bem determinados.

Os sujeitos passivos gozam de uma presunção considerável prevista no artigo 75.º da LGT, a de que as suas declarações apresentadas nos termos da lei se presumem verdadeiras e de boa fé, bem como a sua contabilidade e elementos de escrita desde que organizados de acordo com as leis comerciais e fiscais.

A avaliação indireta da matéria tributável pela AT, prevista nos artigos 87.º a 94.º da LGT, assente em indícios ou presunções de uma capacidade contributiva diferente da declarada, admite sempre a possibilidade de afastamento dos seus pressupostos, seja pela

colaboração do contribuinte no correcto cumprimento das obrigações fiscais ou pela justificação do afastamento dos critérios, constituindo uma presunção ilidível como todas as presunções consagradas nas normas tributárias, em obediência ao princípio consagrado no artigo 73.º da LGT.

A prova indiciária é um dos meios de prova admitidos em direito. A admissibilidade de recurso a presunções depende da existência de factos concretos e objetivos (factos indiciários tipificados) de onde o facto tributário possa ser deduzido, com segurança, em termos de objetividade e normalidade, num contexto específico, com a efetiva possibilidade de pelo exercício do contraditório se poder demonstrar que a base da presunção pode ser infundada no caso em concreto. A avaliação indireta tem natureza essencialmente substantiva, uma vez que se determina o facto tributário em si mesmo e a sua quantificação, mesmo que através de indícios ou presunções, não se podendo negar a sua vertente procedimental acessória associada à sucessão de atos que se interligam com vista à determinação da matéria tributável.

Atualmente, o artigo 87.º da LGT, para além do regime simplificado de tributação que não se consubstancia em irregularidade²³⁵, prevê dois grupos de motivos que podem inviabilizar a determinação da matéria tributável pelos métodos da avaliação direta:

- O grupo (alíneas b), c) e e), do seu n.º1) em que a quantificação da matéria tributável é efetuada nos termos do artigo 90.º, e é suscetível de procedimento de revisão nos termos dos artigos 91.º a 94.º, e que pode resultar de: (i) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto²³⁶, que se verifica nos casos previstos no artigo 88º; (ii) Afastamento da matéria tributável do sujeito passivo, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica previstos no artigo 89.º²³⁷; e (iii) Apresentação, sem razão justificada, de resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos²³⁸;
- O grupo (alínea d) e f), do seu n.º1) em que da decisão de avaliação indireta da matéria tributável nos termos do artigo 89.º-A cabe recurso contencioso, com efeito suspensivo, e que resulta de manifestações de fortuna, acréscimo de património ou despesas efetuadas,

²³⁵ O regime simplificado de tributação não é obrigatório para sujeitos passivos, podendo estes optar pelo regime geral de tributação. Daí poder questionar-se a sua desconsideração como método de avaliação indireta da “família” dos motivos previstos nas alíneas b) a f), do n.º1, do artigo 87.º, da LGT.

²³⁶ Cf. Alínea b), do n.º1, do artigo 87.º da LGT.

²³⁷ Cf. Alínea c), do n.º1, do artigo 87.º da LGT.

²³⁸ Cf. Alínea e), do n.º1, do artigo 87.º da LGT.

sem razão justificada para a divergência face aos rendimentos declarados. Só se aplica em sede de IRS, categoria G.

Não fosse o regime simplificado de tributação, e podia afirmar-se que a iniciativa do procedimento de avaliação indireta da matéria tributável caberia exclusivamente à AT, sendo uma faculdade desta frente aos contribuintes quando estes não colaboram.

A atuação da AT no âmbito da avaliação indireta está expressamente vinculada à lei, não podendo esta, nem os contribuintes, por opção (exceto o regime simplificado), optar pela tributação indiciária, ainda que aquela cuide assim arrecadar receita maior, ou estes acreditem furtar-se a uma tributação mais pesada, não gozando a AT de qualquer margem de discricionariedade relativamente à opção do método (direto ou indireto) de avaliação da matéria tributável.

De acordo com as regras de distribuição do ónus da prova (artigo 74.º da LGT), compete à AT o ónus da prova dos pressupostos para o recurso a métodos indiretos, o mesmo é afirmar que está onerada com a demonstração da factualidade que a leva a desconsiderar a presunção de veracidade de que gozam as operações declaradas pelos sujeitos passivos, em homenagem ao princípio da veracidade da escrita vigente no nosso direito. Não sendo demonstrada esta factualidade, o pressuposto de avaliação por métodos indiretos nem se coloca.

Não sendo cumpridas as obrigações declarativas, ou sendo recusada a exibição dos elementos de escrita, então a tarefa de quebra de presunção de veracidade das declarações dos contribuintes fica facilitada para AT. Se as declarações dos contribuintes enfermarem de pelo menos uma das anomalias constantes do n.º 2, do artigo 75.º, da LGT, então a AT deverá ponderar cuidadosamente se deve lançar mão de um método indireto de avaliação da matéria tributável, cabendo-lhe o ónus de provar a existência de anomalias que motivem o recurso a métodos indiretos, a enquadrar no artigo 87.º da LGT.

Atendendo ao caráter objetivo dos critérios de avaliação da matéria tributável (artigo 84.º da LGT), a AT está vinculada aos critérios de quantificação da matéria tributável previstos no artigo 90.º da LGT. Para pôr em causa a quantificação da matéria tributável, a que a AT chegou com recurso a métodos indiretos, não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados (artigo 74.º, n.º3, da LGT).

Em sede judicial, o erro ou manifesto exagero na quantificação da matéria tributável, deve anular totalmente o ato tributário em causa, por força do preceituado no artigo 100.º do

CPPT (in dúbio contra fiscum), não sendo possível a cisão judicial do ato tributário que assente na fixação da matéria tributável por métodos indiretos, visto que ao tribunal não compete, em caso algum, substituir-se à AT no apuramento da matéria tributável e estruturação da sequente liquidação.

Na fixação do rendimento tributável em casos de manifestação de fortuna ou outros acréscimos de património ou despesa evidenciada, parece consensual que deve ter-se em consideração a justificação parcial da fonte, considerando-se manifestação de rendimento desconhecido a parte da fonte não justificada.

Não fazendo qualquer distinção entre bens móveis, imóveis ou direitos, a alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT, tem de aplicar-se a todas as situações nela previstas e não enquadráveis na alínea d), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT.

Já quanto à possibilidade de se fixar rendimento no ano da manifestação e para os três seguintes, não existe consenso, apontando a jurisprudência mais recente no sentido que a fixação só deve ser feita uma vez, mas ainda não é definitivo que assim seja, pelos menos enquanto não houver jurisprudência assente. Não se concorda com o sentido da última jurisprudência, uma vez que o n.º4, do artigo 89.º-A, da LGT, é claro, ao especificar que nos casos das alínea a) e b), do n.º2 (imóveis, viaturas, barcos e aeronaves), será de fixar rendimento *no próprio ano e nos três seguintes*, e, de acordo com o princípio ínsito artigo 9.º do CC, não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso. O artigo 89.º-A da LGT, trata-se de uma norma de combate à evasão fiscal, pelo que haverá de haver algum cuidado ao defender os direitos fundamentais dos contribuintes que não cumprem com as suas obrigações de colaboração nos mesmos termos que os contribuintes cumpridores e colaboradores.

É necessária uma relação causal entre a fonte de rendimento e a manifestação de fortuna para, nessa medida, afastar o pressuposto da avaliação indireta para o ano em causa, não se admitindo base legal para exigir aos contribuintes a prova da origem dos rendimentos obtidos em anos anteriores, o que, não deixa de constituir um obstáculo ao apuramento da verdade.

A competência para decidir a aplicação de métodos indiretos é do diretor de finanças da área do domicílio, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo, com faculdade de delegação a outro funcionário, exceto quanto se tratar de decisão de avaliação

nos termos do artigo 89.º-A da LGT (incrementos patrimoniais não justificados), em que a competência é exclusiva sem faculdade de delegação.

O direito à fundamentação do ato tributário constitui garantia específica dos contribuintes consagrada no artigo 77.º da LGT, ao estabelecer um quadro próprio sobre o dever de fundamentação das decisões da AT em geral, e em específico para o caso de avaliação indireta da matéria tributável (n.º 4 e 5), fazendo depender a eficácia dos atos tributários da sua notificação aos administrados. A fundamentação há de ser expressa, clara, suficiente e congruente, equivalendo à falta de fundamentação a que for obscura, contraditória ou insuficiente.

A natureza indiciária e presuntiva da prova em sede de avaliação indireta apenas aproveita para a determinação da matéria tributável, não tendo carácter sancionador, e não interessa para perseguir criminalmente os contribuintes, porque os tribunais vêm admitindo que em direito penal tributário sobre essa prova prevalece o princípio *in dubio pró réu*. Contudo, este princípio, em sede de direito penal tributário, merece uma profunda reflexão, sob pena de os criminosos mais expeditos poderem tentar-se por um direito de ser tributados por métodos indiretos e assim escaparem à condenação criminal.

Ainda assim, as infrações tributárias que motivam o recurso a métodos indiretos de tributação, quando tipificadas no RGIT, serão de sancionar, e os contribuintes que vêm a sua matéria tributável ser avaliada pela AT com recurso a métodos indiretos podem sofrer alguns efeitos colaterais, nomeadamente, em sede de benefícios fiscais e juros compensatórios.

As garantias impugnatórias dos sujeitos passivos projetam-se no acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, o qual, por sua vez, no que respeita à relação do cidadão com a administração tributária, encontra uma concretização particular no artigo 268.º, n.º 4, da CRP: no que se refere à impugnação administrativa, o de apresentar reclamações para defesa dos seus direitos; no que toca à impugnação judicial, o de tutela jurisdicional.

Os meios ao dispor dos sujeitos passivos, como meio de reação contra quaisquer atos lesivos dos seus direitos e interesses legítimos em sede da avaliação indireta da matéria tributável, são os genericamente aplicáveis aos casos de avaliação direta, e ainda, (i) o procedimento específico de revisão da matéria tributável previsto nos artigos 91.º e 92.º da LGT, (ii) e o recurso da decisão da administração tributária de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna, previsto nos n.ºs 7 e 8, do artigo 89.º-A, da LGT.

O pedido de revisão da matéria tributável nos termos do artigo 91.º da LGT, em regra, é condição para a reclamação ou impugnação da liquidação efetuada com base na matéria tributável determinada com base em métodos indiretos, mas só se aplica quando seja alegado erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indireta da matéria tributável, conforme n.º5, do artigo 86.º, da LGT, e artigo 117.º do CPPT. Sendo alegadas outras ilegalidades, que não o erro na quantificação ou nos pressupostos da avaliação indireta da matéria tributável, a reclamação ou impugnação da matéria tributável deve prosseguir.

O princípio constante da parte final do n.º 4, do artigo 86.º, da LGT, que afasta a possibilidade de impugnação judicial da fixação da matéria tributável quando a liquidação se tenha baseado em acordado no procedimento de revisão nos termos do artigo 92.º, da mesma lei, quer quanto aos motivos como quanto aos critério de calculo dos valores corrigidos, não tem valor absoluto, pois, em processo de impugnação judicial pode ser questionada a legalidade do procedimento em que foi obtido o acordo.

O direito fiscal, comercial e contabilístico, partilham áreas comuns do conhecimento na organização económica e financeira da sociedade, e particularmente na forma de avaliar a matéria tributável de diversos impostos. A presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes tem particular expressão na força probatória atribuída à contabilidade, conforme resulta do n.º 1, do artigo 75.º, da LGT.

A auditoria às demonstrações financeiras e, particularmente a auditoria tributária, têm um papel fundamental no procedimento de avaliação indireta da matéria tributável. O processo de auditoria tributária envolve o desenvolvimento de ações relacionadas com a contabilidade e a fiscalidade, e desenvolve-se em sentido inverso ao processo contabilístico, isto é, enquanto o primeiro, desenvolve os seus trabalhos a partir das demonstrações financeiras e declarações fiscais até chegar aos documentos de suporte das transações, já o segundo, inicia o processo no documento e termina nas demonstrações financeiras e declarações fiscais.

A seleção de um método indireto de determinação da matéria tributável pela AT é fundamental. Se existem indícios de subtração de matéria tributável, existem também potenciais argumentos de defesa dos contribuintes que podem cessar esses indícios.

Ao controlo das declarações dos contribuintes não podem subtrair-se, de plano e sem mais, os elementos sobre o património e rendimentos do contribuinte em poder das instituições bancárias com quem ele está em relação, em particular os saldos e movimentações

referentes a depósitos bancários, sob pena de serem frustrados objetivos como a busca da verdade material. O princípio da distribuição equitativa da carga fiscal capacita a administração fiscal para realizar uma investigação tributária que não pode ser limitada, em absoluto, pelo sigilo bancário. Ainda quando perspectivado como representando uma restrição a um direito fundamental, o acesso a esses dados está legitimado, em certas condições, e muito particularmente no âmbito do procedimento de avaliação indireta da matéria tributável, pela vinculação das entidades públicas à preservação de outros bens constitucionalmente consagrados.

O acesso à informação protegida pelo sigilo bancário, nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária, deixa de estar dependente de autorização judicial, conforme n.º 3, do artigo 63.º-B, da LGT. Tal não significou que o sigilo bancário tivesse acabado, pelo que a derrogação do sigilo no âmbito da inspeção tributária deve ser limitada ao necessário, tendo em vista a satisfação dos fins constitucionais que justificam o sigilo e a própria inspeção.

Existem formas de determinação da matéria tributável por métodos diretos, cuja terminologia se confunde com a avaliação indireta, pois admite-se nessas situações que a matéria tributável seja determinada de acordo com as *regras próprias de cada imposto*, o que não se consente é que o seja com base no *valor real* dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (por exemplo, nos preços de transferência em sede de IRC, o regime dos pequenos retalhistas em sede de IVA, a avaliação dos imóveis em sede de IMI).

O que não se aparecia é a consideração na LGT de determinadas realidades, como parte do artigo 89.º-A da LGT e o regime simplificado a que se refere a alínea a), do n.º 1, do artigo 87.º, da LGT. As regras de avaliação indireta, constantes do artigo 89.º-A da LGT (Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados), aplicam-se exclusivamente a rendimentos sujeitos a IRS, e mais precisamente a rendimentos da categoria G (alínea d), do n.º 1, e n.º 3, do artigo 9.º do CIRS), definindo-se claramente os factos, as pessoas e a forma quase matemática de determinação do rendimento sujeito a tributação, pelo que deveriam vigorar no código do próprio imposto.

Em vários países da OCDE são utilizados métodos de avaliação indireta da matéria tributável pelas suas administrações tributárias, sempre com fundamento no combate à evasão fiscal.

Os fenómenos da evasão fiscal vêm assumindo uma expressão preocupante, e estão frequentemente associados à economia informal, paralela ou subterrânea, efetivamente

desenvolvida com clara intenção de se subtrair à tributação. O procedimento de avaliação indireta da matéria tributável pela AT é, assim, um meio legal e estratégica dirigido aos incumpridores, que prejudicam os interesses da Fazenda Pública e desta forma os interesses daquela maioria de contribuintes que cumpre as suas obrigações fiscais, introduzindo ainda fatores de distorção da concorrência no setor em que se inserem e na economia em geral.

O combate à evasão fiscal por via da economia informal deve encara-se como um processo contínuo, envolvendo o comportamento dos contribuintes e a atuação da administração tributária por um lado, e o poder/crer do legislador por outro, no sentido de melhorar a eficiência do sistema fiscal.

Em suma, a avaliação indireta da matéria tributável pela AT enquanto instrumento de combate à evasão fiscal, tal como é regulada na LGT, reveste-se das seguintes características fundamentais: (i) a sua aplicação extraordinária ou excecional, conforme o nº 1, do artigo 81.º e artigo 87.º, ambos da LGT, sendo regra a avaliação direta de acordo com as regras de cada tributo, conforme o artigo 83.º da mesma lei; (ii) a sua subsidiariedade face à avaliação direta, de acordo com o artigo 85.º da LGT; (iii) a atuação da AT no âmbito da avaliação indireta está expressamente vinculada à lei, mesmo que exista alguma margem de apreciação subjetiva, sempre sujeita a averiguação da justiça; e (iv) o caráter não sancionador, uma vez que se trata de um procedimento de avaliação da matéria tributável, sendo as infrações tributárias tratadas em sede de procedimento de contraordenação.

A avaliação indireta enquanto exceção à regra, mesmo com o avanço da tributação presuntiva face à tributação direta, será sempre necessária para fazer face às situações de incumprimento. Mesmo com regimes simplificados de tributação, continuarão a existir contribuintes com inexistência, recusa de exibição, atraso na organização, ocultação ou viciação de escrita e documentos fiscalmente relevantes, sem qualquer determinação em colaborar com a AT, cujo comportamento inviabiliza a verificação direta e exata do correto cumprimento das suas obrigações declarativas e de pagamento de impostos.

Por mais indesejado que seja este método de avaliação da matéria tributável, ele será sempre necessário e distinto.

Bibliografia

- ANA PRATA, Dicionário Jurídico, Almedina, 4.^a edição, 2006.
- ADRIANO CAMPOS, Jorge, Da Tributação da Pequenas e Médias Empresas por Determinação Indireta da Matéria Coletável, Universidade de Vigo, 2005, em <http://www.adriancarlos.com/>
- AVELÃS NUNES, Gonçalo Nuno Cabral de Almeida, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – julho 2000, Edição do Instituto Superior de Gestão.
- BATISTA da COSTA, Carlos, Auditoria Financeira teoria e prática, Editora Rei dos Livros, 7.^a edição, 2000.
- BREIA de MATOS, Jorge Manuel Araújo, A Problemática da Fundamentação das Correções do Relatório de Inspeção Tributária, 2012, disponível em <http://www.cije.up.pt>.
- BRITO de OLIVEIRA, A Avaliação Direta e Indireta nos Impostos sobre o Rendimento, Jornal Fiscal, 2000.
- BABRITO LOURENÇO, João, A Auditoria Fiscal, Vislis Editores, 2.^a edição, 2000.
- CAMPOS AMORIM, José, Planeamento e Evasão Fiscal – Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade do ISCAP, Vida Económica, 2010.
- CARLOS PAIVA, Da Tributação à Revisão dos Atos Tributários, Almedina, 2005.
- CARLOS dos SANTOS, António, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – julho/outubro 2011, Edição do Instituto Superior de Gestão.
- CARLOS dos SANTOS, António, e FERREIRA MARTINS, António M. Ferreira, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal – Relatório do grupo para o estudo da política fiscal, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal – 209, 2009.
- CAMACHO PALMA, Rui, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – setembro/outubro 98, Edição do Instituto Superior de Gestão.
- CASALTA NABAIS, José, O dever fundamental de pagar impostos, Almedina, Coimbra 2009.
- CASALTA NABAIS, José, Direito Fiscal, 4.^a edição, Almedina, 2006.
- CIÊNCIA e TÉCNICA FISCAL, Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias – Boletim da Administração Geral Tributária, janeiro/março 2002, N.º 405.
- COSTA ALVES, Manuel António, e Jesuino Alcântara Martins, Manual de Procedimento e de Processo Tributário, Finanças, 2008.
- COTEC, Economia Informal em Portugal – Estudo realizado pela Universidade Católica Portuguesa, 2008.
- FAVEIRO, Vítor, O Estatuto do contribuinte – A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito, Coimbra Editora, 2002
- FERREIRA, Rogério Fernandes, Gestão, Contabilidade e Fiscalidade, Volume I, Notícias Editora, 3.^a edição, 2000.
- FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, Fiscalidade, 2.^a edição, 2007

- FREITAS ROCHA, Joaquim, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.^a edição, Coimbra Editora, 2009.
- GLÓRIA TEIXEIRA, Manual de Direito Fiscal, 2.^a edição, Almedina, 2010.
- GLÓRIA TEIXEIRA e FERREIRA da CUNHA, Ary, I Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2001.
- GRANJEIRO LEITE, Sandro, Distinção entre factos notórios, presunções “hominis”, indícios e máxima da experiência, 2003, disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/12372>
- INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, Diretor J. L. Saldanha Sanches, n.º 82/83 – setembro/outubro 97 Ano IX, n.º 84/85 – setembro/outubro 98 Ano IX, n.º 2 – abril 2000, n.º 3 – julho 2000, n.º 5 – janeiro 2001, n.º 7/8 – julho/outubro 2001, n.º 15 – julho 2003, n.º 16 – outubro 2003, n.º 17 – janeiro 2004, n.º 38 – abril-julho 2009, n.º 41 – janeiro-março 2010.
- JANUÁRIO, Mário, A Investigação e a Prova de Crimes Fiscais, CEJ/Finanças, 2008.
- LEITE de CAMPOS, Diogo, O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos, Almedina, 2006.
- LEITE de CAMPOS, Diogo, e outros, Lei Geral Tributária Anotada e comentada, 4.^a Edição, Encontro de Escrita, 2012
- LEMOS PEREIRA, J. F., Teoria e Técnica dos Impostos, Rei dos Livros, 5.^a edição, 1978.
- LOPES, Carla Maria Correia, A Tributação das Manifestações de Fortuna: Contributo para análise, avaliação e intervenção normativa, 2010, disponível em <http://www.cije.up.pt>;
- LOPES de SOUSA, Jorge, Responsabilidade civil da administração tributária por atos ilegais.
- LUCIO PIMENTEL, O conceito de contribuinte tributário, Editora Livros do Brasil, 2010.
- MARTINS ALFARO, Regime Complementar do Procedimento de Inspeção – comentado e anotado, Áreas Editora, 2003.
- MARTINS LEITÃO, Hélder, Como Reagir à Fixação da Matéria Tributável por Métodos Indiretos, Almeida & Leitão, Lda.
- MELO BARBOSA, Mirca, As presunções em matéria tributária e a casuística do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, 2003, disponível em <http://jus.com.br/revista/texto/4835/as>
- MOURA POTUGAL, António, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – julho/outubro 2011, Edição do Instituto Superior de Gestão.
- MOURA PORTUGAL, António, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004.
- MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, A Reforma Administrativa – Contribuição para os trabalhos preparatórios, Imprensa Nacional de Lisboa, 1962.
- MINISTÉRIO das FINANÇAS, Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, outubro de 2011.
- MORAIS CANEDO, João Paulo, e outros, Manual de Auditoria Tributária, Finanças, 2009.
- NARCISO, Paulo Jorge, A Avaliação Indireta da Matéria Tributável: Enquadramento Normativo e Jurisprudencial, DGCI – Direção de Finanças de Viseu, 2005.

OECD - ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, Strengthening Tax Audit Capabilities: Innovative Approaches to Improve the Efficiency and Effectiveness of Indirect Income Measurement Methods, Prepared by Forum on Tax Administration's Compliance Sub-group, 2006, disponível em <http://www.oecd.org/tax/administration/>.

REPÚBLICA PORTUGUESA, Reforma Fiscal, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 1974.

RICARDO, Joaquim Fernando, Direito Tributário, Vida Económica, 11.ª edição, 2011.

RODRIGUES, José Miguel, SNC Sistema de Normalização Contabilística, Áreas Editora, 2.ª edição, 2009.

SALDANHA SANCHES, J. L., Manual de Direito Fiscal, 3.ª edição, Coimbra Editora, 2007.

SALDANHA SANCHES, José Luís, A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa, 2.ª edição, Lex, 2000.

SÉRGIO RIBEIRO, João, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, 2010.

SILVA, Susana Tavares, Direito Fiscal I – Sumários desenvolvidos, 2011.

SOARES MARTÍNEZ, Direito Fiscal, Almedina, 10.ª edição, 2000.

SOUSA da CÂMARA, Francisco, A Avaliação Indireta da Matéria Coletável e os Preços de Transferência na LGT, em <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>.

Vieira de Almeida & Associados, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – outubro 2003, Edição do Instituto Superior de Gestão.

Vieira de Almeida & Associados, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – janeiro 2004, Edição do Instituto Superior de Gestão.

XAVIER de BASTO, José, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão – janeiro 2011, Edição do Instituto Superior de Gestão.

<http://www.cije.up.pt/>

<http://www.dgsi.pt/>

<http://www.gestaodefraude.eu/>

<http://www.oecd.org/tax/administration/>

<http://www.otoc.pt/>

<http://www.pwc.pt/pt/pwcinformisco/jurisprudencia>