

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

OS MÉTODOS INDIRETOS DE
TRIBUTAÇÃO: DO REGIME
JURÍDICO À EVENTUAL
RESPONSABILIZAÇÃO PELA
PRÁTICA DE INFRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS

Ricardo Nuno Marinheiro

Lisboa, 28 de fevereiro de 2019

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

OS MÉTODOS INDIRETOS DE
TRIBUTAÇÃO: DO REGIME
JURÍDICO À EVENTUAL
RESPONSABILIZAÇÃO NA
PRÁTICA DE INFRAÇÕES
TRIBUTÁRIAS

Ricardo Nuno Marinheiro

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Doutor Francisco Nicolau Domingos, professor na área de Infrações Tributárias.

Constituição do júri:

Presidente: Prof. ^a Doutora Clotilde Palma

Vogal: Professor Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal: Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos

Lisboa, 28 de fevereiro de 2019

Declaração

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

Ao Orientador da presente dissertação, o Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos, pela sua competência, acompanhamento, cooperação, orientação e disponibilização de informação na elaboração deste trabalho.

A todos os professores deste ciclo de mestrado, que me inculiram o gosto pelas diversas matérias fiscais e que tão importante foi para uma melhor desenvoltura na execução do trabalho.

A todos os meus amigos e familiares em especial ao meu irmão Gonçalo, pelo apoio fundamental nesta importante etapa da minha vida.

A todos, o meu muito obrigado.

Resumo

A presente dissertação visa perceber quais os pressupostos que fazem a Administração fiscal recorrer a métodos excepcionais de tributação previstos nas normas tributárias, mais concretamente, a tributação por métodos indiretos. É um regime de tributação subsidiária que está na maioria dos casos relacionado com práticas evasivas e fraudulentas dos contribuintes e que justificam a aplicação deste regime de tributação alternativo.

Por isso, procura-se igualmente responder à questão se em processo penal será legítimo recorrer à prova por presunções, para incriminação do contribuinte que viu a sua matéria coletável ser corrigida por estes métodos.

Acompanha-se o estudo com a visão da doutrina e decisões dos tribunais relevantes sobre cada tema em análise.

É dada ainda uma visão comparada da aplicação destes métodos presuntivos em outro sistema fiscal de tradição jurídica romana de forma a perceber quais as principais diferenças e semelhanças com o regime português.

Por fim são apresentadas as conclusões, reflexões e opiniões do autor sobre os temas analisados.

Palavras-chave: Evasão fiscal, Rendimento presumido, Métodos indiretos, Fraude Fiscal

Abstract

The purpose of this dissertation is to understand the assumptions made by the tax authorities to resort to exceptional methods of taxation provided for in the tax rules, more specifically indirect taxation. It is a subsidiary tax system which is in most cases related to tax evasive and fraudulent practices and justifies the application of this alternative taxation regime.

Therefore, it is sought to answer the question whether in criminal proceedings it will be legitimate to resort to these evidences for presumptions, for taxpayer's incrimination that saw its taxable amount be corrected by these methods.

We follow the study with the view of doctrine and decisions of the relevant courts on each topic under analysis.

It gives a comparative view of the application of these presumptive methods in other fiscal system of roman legal tradition to perceive the main differences and similarities.

Finally, the conclusions, reflections and opinions of the author on the analyzed themes are presented.

Key-Words: Tax evasion, Presumed income, Indirect methods, Tax fraud

Índice

Índice de Quadros	ix
Lista de Abreviaturas	x
1. Introdução	1
1.1. Relevância do estudo	1
1.2. Justificação do tema	2
1.3. Objeto da investigação	2
1.4. Objetivo da investigação	3
1.5. Metodologia	3
2. Princípios essenciais na relação jurídica tributária	4
2.1. A relação jurídica tributária	4
2.2. Princípio da legalidade tributária	5
2.3. Princípio da igualdade e da capacidade contributiva	7
2.4. Princípio autónomos: verdade declarativa, boa-fé e colaboração	9
3. A avaliação da matéria tributável	11
3.1. A tributação à luz da Constituição	11
3.1.1. A tributação do rendimento, do consumo e da riqueza	11
3.1.2. A admissibilidade dos métodos indiretos	13
3.2. Avaliação direta da matéria tributável	15
3.2.1. A regra geral da tributação por avaliação direta	15
3.2.2. Métodos de avaliação direta da matéria tributável	17
3.2.2.1. Nota Introdutória	17
3.2.2.2. A tributação do rendimento das pessoas singulares	17
3.2.2.3. A tributação das pessoas coletivas	18

3.2.2.4.	A tributação do consumo.....	19
3.2.2.5.	A tributação do património	20
3.3.	Avaliação indireta da matéria tributável	21
3.3.1.	O carácter subsidiário da avaliação indireta.....	21
3.3.2.	Conceito de presunção, os seus tipos e relação com métodos indirectos...	22
3.3.3.	O ónus da prova.....	23
3.4.	Os pressupostos para aplicação dos métodos indirectos	25
3.4.1.	Os regimes simplificados	25
3.4.2.	A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.....	26
3.4.2.1.	A distinção entre os erros, irregularidades e vícios na contabilidade que impossibilitam a comprovação e quantificação directa e exata da matéria tributável daqueles que originam correções meramente técnicas ou aritméticas.	26
3.4.2.2.	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.....	27
3.4.2.3.	Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação.....	28
3.4.2.4.	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.	30
3.4.2.5.	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	31

3.4.3.	A matéria tributável sem razão justificada, afastar-se 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	34
3.4.4.	As manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados.....	35
3.4.4.1.	Fundamento e taxatividade das manifestações de fortuna	35
3.4.4.2.	Âmbito temporal e valor de aquisição.....	38
3.4.4.3.	Ónus da Prova	42
3.4.4.4.	Justificação parcial das manifestações de fortuna.....	44
3.4.4.5.	A Aplicação de outros acréscimos patrimoniais	45
3.4.4.6.	Crítica ao regime das manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados	47
3.4.5.	Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.....	49
3.5.	A dedução de prejuízos fiscais.....	51
3.6.	A Determinação da matéria tributável por métodos indiretos	52
3.7.	Eficácia na aplicação de métodos indiretos	55
3.8.	As garantias dos contribuintes	59
3.8.1.	Pedido de revisão da matéria tributável.....	59
3.8.2.	Impugnação Judicial	61
3.8.3.	Impugnação judicial direta nos casos de avaliação indireta nos termos do art. 89.º-A da LGT	64
4.	Direito Comparado	66
4.1.	Espanha.....	66
4.1.1.	Pressupostos para avaliação indireta	66

4.1.2.	Métodos de Quantificação	68
4.1.3.	Procedimento de avaliação	68
4.1.4.	Manifestações de fortuna.....	70
5.	Os métodos indiretos e o crime de fraude fiscal.....	72
5.1.	A redução da carga fiscal como causa da tributação por métodos indiretos ...	72
5.1.1.	O Planeamento fiscal	72
5.1.2.	Planeamento fiscal legítimo e ilegítimo	73
5.2.	Espécies de infrações tributárias que se poderão relacionar com a tributação por métodos indiretos.....	74
5.2.1.	Nota introdutória	74
5.2.2.	Infrações tributárias	75
5.2.3.	Contraordenações tributárias	77
5.2.4.	Crimes tributários	81
5.2.5.	A Fraude fiscal	82
5.3.	A prova em Direito Penal e Contraordenacional	84
5.3.1.	Enquadramento.....	84
5.3.2.	Objeto da Prova	85
5.3.3.	Meios de prova	85
5.3.4.	Meios de obtenção de prova	86
5.3.5.	Apreciação da prova	87
5.4.	Os métodos indiretos de tributação como prova de incriminação?	88
6.	Relatório de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras	93
6.1.	Introdução	93
6.2.	Número de ações.....	93
6.3.	Montante corrigido	94
6.4.	Eficácia das ações	95

6.5. Peso das Correções efetuadas por métodos indiretos no total das correções...	96
7. Conclusões.....	97
Referências Bibliográficas.....	101
I) Doutrina	101
II) Jurisprudência.....	103

Índice de Quadros

Quadro I- Manifestações de Fortuna.....	30
Quadro II- N.º de ações com recurso a métodos indiretos.....	81
Quadro III- Montante corrigido com recurso a métodos indiretos.....	82
Quadro IV- Eficácia das ações.....	83
Quadro V- Percentagem de correções efetuadas por métodos indiretos em relação ao total de correções.....	84

Lista de Abreviaturas

AR- Assembleia da República

Art.- Artigo

AT- Administração Tributária e Aduaneira

AIMI- Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

CC- Código Civil

CCom- Código Comercial

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

CIVA- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CP- Código Penal

CPA- Código do Procedimento Administrativo

CPP- Código de Processo Penal

CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA- Código do Processo nos Tribunais Administrativos

CRP- Constituição da República Portuguesa

DL- Decreto-Lei

DR- Decreto Regulamentar

IMI- Imposto Municipal sobre Imóveis

IMT- Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRS- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IS- Imposto do Selo

IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT- Lei Geral Tributária

LeyGT- Ley General Tributaria

LIRPF- Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

MP- Ministério Público

NCRF- Norma Contabilística de Relato Financeiro

N.º- Número

PERES- Plano Especial de Redução do Endividamento ao Estado

RCPITA- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGCO- Regime Geral das Contraordenações

RGIT- Regime Geral da Infrações Tributárias

STA- Supremo Tribunal Administrativo

TAF- Tribunal Administrativo e Fiscal

TC- Tribunal Constitucional

TCA- Tribunal Central Administrativo

TR- Tribunal da Relação

VPT- Valor Patrimonial Tributário

1. Introdução

1.1. Relevância do estudo

A tributação é a principal fonte na angariação de receitas por parte do Estado, contribuindo de forma decisiva nos planos de desenvolvimento económico e social do Governo. Representa atualmente mais de 70% da receita efetiva total cobrada. Com base neste número avassalador compreendemos a importância fundamental que estes recursos financeiros representam nas diversas políticas exercidas pelo Governo.

Em Portugal a tributação das empresas assenta em especial na tributação do rendimento real e efetivo, princípio consagrado no art. 104.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP) segundo o qual «*A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*».

Em sentido oposto a determinação da matéria tributável por métodos indiretos é circunscrita aos casos expressamente enumerados na lei, em resultado de anomalias, incorreções na contabilidade e declarações dos sujeitos passivos, recorrendo-se desta forma a uma presunção de rendimento real do contribuinte de forma a este cumprir o seu dever fundamental de pagar impostos.

Comportamentos evasivos por parte dos contribuintes expropriam o Estado dos recursos financeiros necessários ao exercício das suas funções, condicionando a qualidade dos serviços públicos e das prestações sociais realizadas pelo mesmo. Por outro lado, a redução da receita associada aos fenómenos de fraude e evasão fiscal conduzem a uma pressão mais elevada sobre os contribuintes cumpridores, pelo que o reforço significativo do combate a estas práticas é essencial para garantir uma maior equidade fiscal.

Torna-se desta forma fundamental a perceção por parte de toda a comunidade que pode estar envolvida, sejam estes os administradores das empresas, gestores, advogados, contabilistas certificados ou inspetores tributários de como pode a AT lançar mão destes métodos subsidiários de determinação da matéria coletável, recusando desta forma os elementos declarados (ou não) pelos contribuintes, assim como de que forma são interpretados e aplicados os seus pressupostos por parte dos órgãos jurisdicionais competentes.

Relevante é ainda perceber em que medida o recurso aos métodos indiretos pode ser utilizado na responsabilização do agente no processo penal. Ou seja, se a prova coligida no âmbito de procedimento de inspeção tributária poderá ser utilizada em processo penal para incriminação do mesmo.

1.2. Justificação do tema

Estando o nosso sistema fiscal estruturado na tributação com base em elementos contabilísticos e em valores declarados pelos contribuintes consagrando o princípio da boa-fé na relação entre estes e a AT, a quebra deste princípio fundamental está na origem da aplicação destes métodos subsidiários de apuramento da matéria tributável.

A análise dos seus pressupostos de aplicação definidos na LGT poderão originar diferentes interpretações por parte dos agentes envolvidos, a AT e contribuinte, gerando desta forma litígios entre ambos. Torna-se então significativo analisar estes pressupostos que fundamentam a aplicação da avaliação indireta, de forma a entender em que situações está o contribuinte exposto à aplicação destes métodos.

Igualmente importante é a distinção entre os erros na contabilidade do sujeito passivo que originam apenas correções técnicas por parte da AT, dos pressupostos consagrados na LGT e que conduzem à tributação por estes métodos.

Justifica-se ainda observar de que forma outra jurisdição trata o tema de forma a perceber as suas semelhanças e diferenças com o nosso regime e equacionar eventuais melhorias.

Por último, e com importância analisa-se a possível relação que se estabelece entre os métodos indiretos e as infrações tributárias e em que medida a aplicação de métodos presuntivos poderá ou não fornecer elementos para apurar a responsabilidade penal do contribuinte.

1.3. Objeto da investigação

No âmbito do mestrado em Fiscalidade, este trabalho versa sobre o tema da aplicação de métodos indiretos aos contribuintes consagrados no art. 87.º da LGT.

O âmbito do estudo incidirá sobre estes pressupostos, que terão na sua génese as irregularidades na contabilidade dos sujeitos passivos e valores incorretos declarados pelos

mesmos, e que na sua maioria estarão relacionados com práticas evasivas e/ou fraudulentas por parte dos contribuintes.

Como forma de exposição da matéria esta será desenvolvida da seguinte forma para a melhor compreensão possível do tema em questão:

Na primeira parte do trabalho é feita a distinção entre tributação real e presumida; enunciam-se os princípios fiscais conexos na relação jurídica tributária entre a AT e o contribuinte e são abordados os pressupostos que legitimam a AT a recorrer a métodos presuntivos de tributação, bem como as garantias que o contribuinte pode recorrer de forma a refutar tais presunções.

Em seguida é feita uma análise comparada com a ordem jurídica espanhola de forma a compreender as regras que nesse sistema legitimam a aplicação dos métodos indiretos e as suas semelhanças e diferenças com o nosso modelo de tributação presuntiva.

Na última parte estuda-se em que medida a aplicação de métodos indiciários pode ser fator que permite a responsabilização contraordenacional ou criminal ao contribuinte e quais os tipos legais de infrações que são preenchidas.

1.4. Objetivo da investigação

O objetivo do trabalho prende-se com:

- A análise dos pressupostos que legitimam a aplicação de métodos presuntivos por parte da AT;
- Entender quais as regras que legitimam a aplicação de métodos indiciários noutra jurisdição fiscal de tradição jurídica romana, no caso em Espanha.
- Determinar em que medida a prova coligada em inspeção tributária pode ser utilizada em processo penal e apurar quais os tipos legais de infrações que são preenchidos.

1.5. Metodologia

A metodologia utilizada na presente investigação assenta no recurso à doutrina de referência sobre os diversos temas em análise e no recurso à jurisprudência em casos relevantes. No capítulo final é feita a consulta de relatórios publicados sobre o tema.

2. Princípios essenciais na relação jurídica tributária

2.1. A relação jurídica tributária

Foi com o Decreto-Lei (DL) n.º 398/98 que aprovou a LGT que foram enunciados e definidos num único diploma os princípios gerais que regem o Direito Fiscal português, os poderes da Administração Tributária e Aduaneira (AT) bem como as garantias dos contribuintes. É nesta lei que estão reguladas as relações jurídico-tributárias, sem prejuízo do disposto no Direito Comunitário e noutras normas de Direito Internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial, conforme o disposto art. 1.º, n.º 1 da LGT.

Uma relação jurídica é uma atribuição de direitos e deveres às partes que fazem parte da mesma e que abrange em termos gerais os sujeitos, o objeto, o facto jurídico e a garantia. É com base neste conceito que se compreendem os direitos e os deveres da AT e dos particulares, definidos no art. 1.º, n.º 2 da LGT como relações jurídico-tributárias. Esta relação como menciona o art. 36.º, n.º 1 da LGT «*constitui-se com o facto tributário*» sendo formada pelo sujeito ativo e o sujeito passivo. O facto, usualmente designado como *facto gerador do imposto* é o que origina a obrigação de imposto e o catalisador da relação que se constitui entre os sujeitos.

O sujeito ativo tem a sua definição consagrada no art. 18.º, n.º 1 da LGT que o define como «*(...) a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante*». Esta definição podendo sugerir para a relação civilística de tipo obrigacional em que o credor tem o direito de exigir a realização de determinada prestação ao devedor, é, no entanto, uma relação de tipo complexa, devido a nem sempre a entidade com o poder de instituir ou modificar o tributo ser o cobrador da mesma (e.g. O IMI em que o município tem o poder de fixar as taxas dentro de determinados limites, mas é a Administração Central que efetua a sua cobrança), ou nem sempre ser a entidade que institui o tributo ser a titular da receita. (e.g. O AIMI em que a Administração Central instituiu o tributo, mas a receita é consignada à segurança social). Ou seja, e como refere Vasques (2011:322):

“Atrás da simplicidade deste artigo 18.º esconde-se, no entanto, a complexidade grande que actualmente reveste a posição activa da relação jurídica tributária, primeiro, em

virtude dos fenómenos de intermediação hoje em dia associados à liquidação e cobrança de um sem-número de tributos públicos, segundo, pela imensa heterogeneidade das entidades a quem cabe no presente esse “direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias”.

O conceito geral de sujeito passivo está regulado no art. 18.º, n.º 3 da LGT que nos define como «*a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável*», estando estes determinados nas normas de incidência subjetiva dos diversos impostos. Como nos diz Ana Paula Dourado (2015:78), «*a densificação legal deste conceito deve ser o mais ampla possível em cada código de imposto ou lei procedimental de forma a atingir os sujeitos que se encontrem na mesma situação material e assim evitar comportamentos elisivos ou abusivos*».

Dentro do tema da investigação a que nos propomos importa compreender quais os princípios fiscais fundamentais nesta relação que se estabelece entre o sujeito ativo e passivo e que legitimam a atuação da AT em matéria de avaliação direta e indireta da matéria tributável.

2.2. Princípio da legalidade tributária

De forma a garantir a segurança jurídica do sistema fiscal e respetivas relações jurídico-tributárias que se estabelecem, encontramos o princípio constitucional fiscal da *legalidade tributária* que exige que os impostos sejam criados por lei não podendo ser cobrados impostos que não hajam sido criados nos termos da CRP, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança não se façam nos termos da lei. (art. 103.º, n.ºs 2 e 3 da CRP).

Este princípio assume então especial relevância, no sentido de que dá eficácia à liquidação e cobrança dos tributos, não podendo as autoridades fiscais praticar atos contrários ao estabelecido na lei. É um princípio que assenta na ideia de um consentimento da tributação dado pelos contribuintes através dos seus representantes na Assembleia da República (AR), enquanto «*assembleia representativa de todos os cidadãos portugueses*» (art. 147.º da CRP). Como corolário do princípio da legalidade temos a *preeminência da lei*, que como transmite Américo Brás Carlos (2016:92):

“Determina que a actuação dos órgãos com competência tributária, em geral, e da Administração tributária, em particular, estejam subordinados à lei, sendo os seus actos praticados no âmbito dos poderes por ela concedidos e em seu cumprimento. Ou numa expressão sintética: não há imposto, nem atividade tributária, sem lei”

Outro corolário do princípio da legalidade é o da *reserva de lei parlamentar* que se traduz como vimos na ideia do consentimento na tributação na medida em que os tributos devem ser autorizados pelo parlamento como representante da vontade popular. A competência legislativa em matéria fiscal é desta forma atribuída à AR ou ao Governo com autorização daquela conforme o art. 165.º, n.º 1, al. i) da CRP. Ou seja, estão abrangidos nesta reserva relativa da lei *parlamentar* ou *formal* a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes referidos no art. 103.º, n.º 2, bem como a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais referidos no art. 165.º, n.º 1, alíneas c) e d) da CRP, que assumirão a forma de Lei no caso de serem criados e definidos em AR no parlamento, ou DL se houver autorização dada por aquela ao Governo para legislar sobre as respetivas matérias. Como sintetiza Américo Brás Carlos (2016:92):

“(…) a reserva parlamentar em matéria fiscal se traduz no facto de a Assembleia da República ser, no que respeita à criação de impostos e aos elementos constantes do n.º 2 do artigo 103º da CRP, o único legislador ou o legislador ordinário definidor dos seus elementos estruturantes e, simultaneamente, o legislador autorizante do Governo para efeito do desenvolvimento do regime de acordo com as linhas por si definidas.”

O princípio da legalidade tributária encontra-se reforçado no art. 8.º, n.º 1 da LGT segundo o qual está sujeito ao princípio da legalidade tributária: *«a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais»*.

O n.º 2 refere-nos ainda que estão sujeitos a este princípio (em que o governo já poderá legislar sem autorização da AR) no caso de não entrarem em conflito com o n.º 1, como será o que acontece com a al. d) ou as garantias dos contribuintes previstos nas normas do CPPT, quanto às seguintes matérias:

- a) A liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e de caducidade;
- b) A regulamentação das figuras de substituição e de responsabilidade tributárias;
- c) A definição das obrigações acessórias;

- d) A definição das sanções fiscais sem natureza criminal;
- e) As regras de procedimento e de processo tributário.

O princípio da *tipicidade* é um terceiro corolário do princípio da legalidade no sentido da exigência que os elementos constituintes do imposto sejam tipificados na própria lei proporcionando a devida segurança jurídica ao contribuinte que ficará a saber com rigor os elementos essenciais do mesmo e com razoável exatidão o montante de imposto que irá pagar, ficando igualmente com a certeza que não lhe poderão ser exigidas prestações tributárias que não constem nas respetivas normas. Como salienta Pereira (2017:159):

“Assim, para que um determinado facto ou situação seja tributado terá de corresponder, em todos os seus elementos relevantes, ao tipo abstracto definido na lei, bastando que um deles não se verifique para que não haja lugar a tributação (...). Considera-se, por isso, que nada impede o legislador de definir a incidência de um imposto de forma abrangente, desde que conceptualmente correcta e dela resulte uma determinação objectiva do imposto, previsível pelo contribuinte.”

Em matéria de avaliação indireta estes princípios assumem relevância especial no sentido em que apenas poderá ser efetuada nos casos expressamente previstos na LGT, tendo ainda a AT que fundamentar devidamente os motivos para a decisão de tributação por métodos indiretos.

2.3. Princípio da igualdade e da capacidade contributiva

O princípio da *igualdade* está consagrado no art. 13.º da CRP e pode ser observado numa perspetiva positiva e noutra negativa. Na sua vertente positiva, enunciada no n.º 1, todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sendo esta igualdade em matéria tributária concretizada no sentido em que situações iguais devem ser tratadas de forma idêntica (igualdade horizontal) e situações desiguais tratadas de forma desigual (igualdade vertical), ou seja, este princípio não implica um tratamento absolutamente igual, antes impõe que situações diferentes sejam tratadas de modo diferente. A distribuição da riqueza e do rendimento como uma das finalidades da tributação é um corolário desta vertente positiva do princípio.

Na sua vertente negativa enunciada no n.º 2, a igualdade em matéria tributária manifesta-se na proibição de discriminação fiscal, nomeadamente atribuição de privilégios fiscais ou

isenções, igualdade de meios processuais entre sujeito ativo e passivo na relação jurídica tributária e ainda na indisponibilidade do crédito tributário em que apenas poderão ser fixadas condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária conforme disposto no art. 30.º, n.º 2 da LGT. Esta indisponibilidade dos créditos tributários impõe-se à própria AT e a todos os particulares conforme estabelecido no art. 36.º, n.º 2 da LGT que refere «*que os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes*» e o n.º 3 que salienta que «*a AT não pode conceder moratórias no pagamento das obrigações tributárias salvo nos casos expressamente previstos na lei*». (cfr. também o art. 85.º, n.º 3 do CPPT).

Assim, numa lógica de concessões de perdões fiscais ou moratórias concedidas nos créditos fiscais apenas o legislador poderá estabelecer as situações em que esse tratamento *desigual* se pode verificar, estando apenas ele habilitado a fixar as condições em que a obrigação fiscal pode ser alterada ou extinta. A AT não pode estabelecer qualquer tipo de negociação com o contribuinte devendo limitar a sua atuação ao que estiver legalmente previsto.

Como exemplo podemos referir o PERES¹, um regime excecional de regularização de dívidas de natureza fiscal e de natureza contributiva à Segurança Social, que tem como objetivo o apoio às famílias e a criação de condições para a viabilização económica das empresas que se encontrem em situação de incumprimento, prevenindo situações evitáveis de insolvência de empresas com a inerente perda de valor para a economia, designadamente com a destruição de postos de trabalho. Ou seja, neste tipo de perdões ou moratórias existirá sempre uma finalidade extrafiscal onde a derrogação do princípio da igualdade será legítima num quadro de ponderação de interesses.

O princípio da *capacidade contributiva* é uma concretização do princípio da igualdade no sentido em que cada contribuinte deve pagar impostos na medida da manifestação de riqueza e rendimento que possui, implicando que devem pagar impostos os sujeitos que têm poder económico para tal. Contribuintes que manifestem uma reduzida capacidade contributiva podem ser afastados da tributação através de isenções ou serem sujeitos a uma tributação mais minorada, indo de certa forma contra o princípio da igualdade na sua vertente negativa, mas justificada com a finalidade extrafiscal que se sobrepõe à finalidade de arrecadação de

¹ Cfr. Art. 17.º e seguintes do DL n.º 67/2016, de 3 de novembro.

receita, nomeadamente, a correção das desigualdades sociais, ou seja, o valor social é superior ao interesse público que o estado tem no imposto. Em sentido inverso contribuintes com manifestações excedentárias de rendimento e riqueza deverão ser os alvos da tributação. Como expõe Nabais (2015:154):

“ Constituindo a ratio ou causa da tributação, este princípio afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objecto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto.”

Em matéria de avaliação indireta este princípio assume especial importância no sentido em que a AT recorre a estes meios de avaliação da matéria tributável ao refutar a capacidade contributiva declarada pelo sujeito passivo, sujeitando o mesmo a uma tributação com base numa capacidade contributiva superior.

2.4. Princípio autónomos: verdade declarativa, boa-fé e colaboração

Os princípios autónomos não tendo consagração expressa na CRP, nem sendo corolários de outros princípios são indispensáveis num estado democrático. Como salienta Guimarães (2017:110):

“Não são princípios necessariamente expressos ou historicamente justificados aí se distinguindo dos outros princípios fundamentais. Existem e subsistem independentemente da sua consagração expressa e são elementos indispensáveis na construção de um sistema fiscal que respeite os pilares fundamentais de um Estado de direito.”

Destacamos em matéria fiscal o princípio da *verdade declarativa*, pela importância na relação que se estabelece entre a AT e o contribuinte, na medida que a maioria dos tributos assentam em declarações apresentadas unilateralmente pelo sujeito passivo à AT, tendo esta a função de controlo e fiscalização, efetuado *à posteriori*. Este princípio está consagrado no art. 75.º, n.º 1 da LGT que refere a presunção de *«verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e*

apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal (...)».

Já o princípio da *boa-fé* abrange os dois sujeitos da relação jurídico fiscal na medida em que ambos devem pautar as suas ações e comportamentos num nível de honestidade e de confiança. Como refere Emmanuel Kornprobst ²(1980, *apud* Catarino e Guimarães, (2017)) a *boa-fé* em Direito Fiscal assenta em 3 níveis: i) ao nível da interpretação das leis fiscais por parte dos agentes, no sentido em que existe uma crença que ambos estão a aplicar as leis de forma correta: ii) ao nível comportamental nas relações entre ambos e iii) na coerência de ação profissional nas tomadas de decisão.

O n.º 2 do preceito anterior referido enuncia os factos que fazem ilidir essa presunção de *boa-fé* e da verdade declarativa nos elementos apresentados pelo contribuinte e que coincidem de forma natural com os pressupostos para a aplicação de métodos indiretos que serão analisados mais adiante.

O princípio da *colaboração* assume relevância no sentido em que existindo uma cooperação e transparência entre ambos os sujeitos da relação jurídica tributária, o sistema fiscal ficará dotado de uma maior eficácia e as suas finalidades últimas atingidas com maior eficiência. No art. 59.º da LGT estão enunciados os deveres mútuos a que ambos estão vinculados. O n.º 4 que faz menção à *colaboração* que os contribuintes estão vinculados para com a AT, nomeadamente, o cumprimento das obrigações acessórias previstas na lei, a prestação de esclarecimentos sobre a sua situação tributária bem como as relações económicas que mantenha com terceiros, quando aquela as solicitar. Já quanto às obrigações que a AT está obrigada, compreendem um vasto leque de prestação de informações, esclarecimentos e assistência ao contribuinte, conforme enuncia o n.º 3 do mesmo preceito.

Em matéria de avaliação indireta, estes princípios assumem significativa importância, no sentido de que a falta de cooperação do contribuinte conforme o art. 10.º do RCPITA, quando ilegítima, implicará a cessação da presunção da verdade declarativa e da *boa-fé*, podendo constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação.

² Kornprobst, Emmanuel. (1980), *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*, LGDJ, Paris, 1980, pág. 43.

3. A avaliação da matéria tributável

3.1. Os tributos em Portugal à luz da Constituição

3.1.1. A tributação do rendimento, do consumo e da riqueza

O sistema fiscal em Portugal assenta essencialmente em três grandes tipos de impostos:

- i. Impostos sobre o rendimento;
- ii. Impostos sobre o consumo;
- iii. Impostos sobre o património.

Estes impostos incidem na sua essência material sobre dois tipos de contribuintes: as pessoas coletivas (empresas e outras organizações) e as pessoas singulares, ou seja, os denominados *sujeitos passivos originários*, que são os titulares do rendimento ou património sujeito a tributação e quem pratica os atos sujeitos a impostos sobre o consumo.

O art. 104.º da CRP sob o título «*impostos*» contém os princípios essenciais que os fundamentam. Um aspeto importante a reter é que a CRP aponta no sentido que a tributação deve atingir quer o rendimento, quer o consumo, quer o património. Ao mesmo tempo traça orientações quanto a cada um dos modelos de tributação, no qual o legislador ordinário terá de ter em conta na elaboração das normas sobre cada um dos tipos. Os primeiros dois números são referentes à tributação do rendimento, sendo os dois seguintes relativos à tributação do património e do consumo.

Quanto à tributação sobre as pessoas coletivas, o n.º 2 diz-nos que «(...) *incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real*». Esta referência ao rendimento real tem o alcance de serem sujeitos a tributação os rendimentos ilíquidos deduzidos dos gastos efetivamente suportados na atividade do sujeito passivo. Este conceito de lucro real é determinado, em regra, com base na contabilidade do sujeito passivo e tem em conta, para efeitos fiscais de uma noção extensiva de rendimento, de acordo com a chamada teoria do rendimento-acrécimo, reportando-se este conceito à diferença entre o património líquido no fim e no início do período de tributação, em contraponto com a denominada teoria do rendimento-produto, segundo o qual seriam apenas sujeitos a tributação os ganhos provenientes da atividade produtora, excluindo-se os rendimentos fortuitos e ocasionais.

Relativamente à tributação das pessoas singulares o n.º 1 transmite que esta terá em consideração: «(...) *as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*», num corolário lógico do princípio da capacidade contributiva, dando o seu cariz personalizado a este imposto em contraponto ao cariz real da tributação das empresas. O art. 6.º, n.º 3 da LGT concretiza esta ideia, ao referir que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar deve orientar-se no sentido de a família não estar sujeito a impostos em montantes superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas, caso estas fossem tributadas de forma individualizada. Este cariz pessoal do imposto sobre as pessoas singulares tem a sua expressão maior na ausência de tributação de rendimentos até um determinado valor, bem como em deduções personalizadas, como as deduções ao rendimento líquido obtido de um certo valor por dependente e certas categorias de despesas como saúde e educação. Note-se que atualmente também em sede das pessoas singulares se acolhe a tributação baseada no rendimento-acréscimo, sujeitando a tributação também aos aumentos de poder aquisitivo dos indivíduos que não estejam diretamente ligados com a fonte regular dos seus rendimentos, nomeadamente, a tributação de mais-valias bem como outros rendimentos de atividades fortuitas ou irregulares (e.g. Imposto sobre o jogo).

Quanto à tributação do consumo o art. 104.º, n.º 3 da CRP e o art. 6.º, n.º 2 da LGT indicam que esta deve ser orientada no sentido de onerar os consumos de luxo e tributar de forma menos gravosa os consumos de bens essenciais, em total compatibilidade com o sistema comum do IVA, apesar da atual reduzida margem de manobra do legislador nacional em matéria deste tributo devido ao seu cariz comunitário. A diferença em termos de tributação do IVA em relação aos impostos sobre o rendimento como nos diz Pires (2017:412) é que o IVA «*ao invés do IRS e do IRC em que o rendimento é tributado quando é obtido, nos impostos sobre o consumo o rendimento é tributado quando é gasto*».

Finalmente, os impostos sobre a riqueza são materializados em matéria de tributação nos impostos sobre o património. Como salienta Pires (2017:414), «*o nosso sistema de tributação do património é assumidamente parcelar e só incide, genericamente, sobre a parte da riqueza das pessoas que está materializada em imóveis rústicos ou urbanos*». Estes impostos têm o seu fundamento legal no n.º 4 do referido preceito da CRP, devendo os mesmos contribuir para a igualdade dos cidadãos. Salienta Nabais (2015:175) que a Constituição:

“Apenas exige que a tributação do património constitua um instrumento de igualdade entre os cidadãos (...) um objetivo que abre a porta ao legislador para proceder, nomeadamente, à discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adotando taxas progressivas.”

Caso revelador deste entendimento será o recente adicional ao IMI (AIMI) que bastante polémica causou no seu primeiro ano de vigência em Portugal sujeitando a uma tributação especialmente gravosa os sujeitos passivos com patrimónios imobiliários superiores a 600.000 €, em caso de pessoas singulares ou 1.200.000 € no caso de pessoas singulares casadas ou em união de facto, que optem pela tributação conjunta.

3.1.2. A admissibilidade dos métodos indiretos

A constituição fixa injunções que o legislador ordinário terá de cumprir na elaboração das normas fiscais respeitantes a cada eixo do sistema fiscal. Assim, poder-se-á questionar quanto à constitucionalidade da tributação por métodos presuntivos do rendimento, nomeadamente em sede de *imposto sobre as empresas*³, pois a lei fundamental refere que a tributação do rendimento incide fundamentalmente sobre o rendimento real como visto no ponto anterior.

Será justamente o advérbio *fundamentalmente* que poderá justificar alguns desvios a este imperativo. Como salienta Nabais (2015:174):

“Mas isso não impede que haja empresas que não sejam tributadas pelo seu rendimento real. Pois o que esse preceito impede é que as empresas que tenham todas as condições para revelarem o seu rendimento real, mormente porque estão sujeitas ou porque optaram pela contabilidade organizada e dispõem desta em termos aceitáveis para a administração fiscal, venham a ser tributadas, não por essa medida do rendimento, mas pela medida apurada pela administração a partir de outras realidades, de outros elementos. (...) Um princípio que atento o nosso universo empresarial, constituído por micro, pequenas e médias empresas, só se estranha que não tenha dado origem a importantes segmentos de tributação empresarial com base no rendimento normal (...)”.

³ É unânime na doutrina em Portugal que neste conceito de *empresa* estão abrangidas não só as pessoas coletivas, mas também as pessoas singulares nomeadamente os empresários em nome individual.

Na tributação pelo rendimento normal, que é um modelo que teve bastante tradição em Portugal, o imposto incidirá sobre o rendimento que a empresa poderia ter obtido em circunstâncias normais de exploração tendo em consideração as características e dimensão da mesma. Como salienta Moraes (2009:170) «*Porém, poderá resultar, facilmente, em situações de puro arbítrio, de exigência de imposto sem a correspondente capacidade contributiva. Daí o seu abandono, que culminou com a sua proibição, ao menos como regra, pelo art. 104, n.º 2 da CRP.*».

Quanto aos pressupostos de aplicação de métodos indiretos em que não existe uma impossibilidade de calcular a matéria tributável, mas uma simples presunção de ocultação de rendimentos, como serão os casos de valores declarados manifestamente inferiores aos de mercado, Américo Brás Carlos (2016:170) refere a sua não inconstitucionalidade socorrendo-se «*do critério da normalidade consagrado em termos gerais nos artigos 342.º e 344.º do Código Civil em que deve recair sobre o contribuinte o ónus de provar os afastamentos entre os valores declarados e os considerados normais pela lei*».

No entanto e como se pode ler do preâmbulo do CIRC, no caso de aplicação de métodos indiretos, procura-se sempre prosseguir o imperativo constitucional que é o de tributar o *rendimento real efetivo*, mas na sua impossibilidade recorre-se a este método baseado em presunções, ou seja, não se procura tributar um *rendimento normal*, mas sim um *rendimento real presumido* que tem como diferença substancial a possibilidade do contribuinte *ilidir* aquela presunção de rendimento.

A possibilidade de utilização de métodos indiretos foi apreciada no acórdão do TC de 29-05-2003, proferido no processo n.º 84/2003. O aresto teve por fonte um pedido pelo Provedor de Justiça, no qual se solicitou a apreciação da constitucionalidade da norma do art.º 87.º, n.º 1, al. c), LGT referente à aplicação de métodos indiretos com base na aplicação de indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica.

Como fundamentos do referido pedido de inconstitucionalidade, expõe o requerente que tais métodos constituem "*uma inversão dos princípios fundamentais do direito fiscal, consagrados no texto constitucional, designadamente os que se prendem com a capacidade contributiva e com a tributação do rendimento real*". O provedor invoca ainda que o pressuposto aumenta o poder discricionário da administração fiscal pondo em risco "*as exigências subjacentes ao princípio da segurança jurídica aplicado ao domínio tributário*"

e o que o que se faz é “*transformar a necessária subsidiariedade da avaliação indirecta [...] na regra geral para a determinação naqueles casos da matéria colectável*”.

Quanto à ofensa do princípio da *capacidade contributiva*, o tribunal rejeitou o argumento no sentido que é dada a opção ao contribuinte de justificar o afastamento da sua matéria tributável dos indicadores em causa, tendo ainda a AT o dever de fundamentar o porquê de não ter aceiteado a mesma.

Em relação a saber se as aplicações de métodos presuntivos colocariam em causa o princípio da tributação sobre o rendimento real, o tribunal refere que a declaração do contribuinte como base da tributação do rendimento real assenta igualmente na presunção da veracidade da contabilidade, mas ilidível no pressuposto de a mesma não ter sido organizada de acordo com a lei comercial e fiscal, momento em que cessará tal presunção. Para além do mais, indica que o estabelecimento dessas presunções terá de ter um fundamento de *razoabilidade* e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme a *exceção em regra*.

No confronto entre o regime constitucional com o regime legal da norma contida no art. 87.º, n.º 1, al. c) da LGT o tribunal salienta ainda a finalidade de combate à evasão fiscal da mesma e que embora tal não legitime todo e qualquer instrumento legal com desrespeito pelos princípios constitucionais, a *plasticidade* que caracteriza o art. 104.º, n.º 2 da CRP não pode deixar de ser lido e aplicado em conjugação com outros preceitos constitucionais, nomeadamente o princípio da igualdade fiscal concretizado pelo princípio da capacidade contributiva que exprime o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério. O TC finaliza salientando a adequabilidade do indicador em si pois só «*circunstâncias anómalas justificam que uma atividade económica, prosseguida com finalidades lucrativas, apresente resultados significativamente abaixo de uma média apurada com o referido rigor*», pelo que o referido preceito não foi declarado inconstitucional.

3.2. Avaliação direta da matéria tributável

3.2.1. A regra geral da tributação por avaliação direta

Refere o art. 81., n.º 1 da LGT que «*A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na*

lei». Deste preceito é possível extrair que é avaliação direta da matéria tributável a forma como cada tributo na sua respetiva lei diz aos intervenientes da relação jurídica tributária o modo e a forma como a matéria tributável deve ser calculada e avaliada para, de seguida, ser sujeita à respetiva tributação (taxa de imposto). Como expõem Campos, Rodrigues e Sousa (2012:734):

*“Esta referência cumulativa a cálculo e avaliação tem na sua **ratio** as formas de determinação dos diversos elementos da matéria tributável que envolvem apenas cálculos aritméticos, dos elementos das que envolvem alguma margem de subjetividade ou incerteza na determinação dos seus valores”*

Como exemplos desta margem de subjetividade ou incerteza que pode existir podemos referir as avaliações baseadas em estimativas, tais como as provisões que pela sua natureza são um *passivo de tempestividade ou quantia incerta*⁴, o reconhecimento de *perdas por imparidade* em ativos que apesar dos procedimentos descritos na NCRF 12 que uma entidade deve aplicar envolve uma considerável margem de subjetividade na sua avaliação ou ainda os preços praticados nas transações entre entidades que estejam em situação de relações especiais definidas no art. 63.º, n.º 4 do CIRC, no qual devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis, o que não deixa de acarretar uma margem de subjetividade na formação desse preço, apesar dos métodos previstos no n.º 3 desse preceito com vista a reduzir essa mesma margem.

No n.º 2 deste preceito são referidos os casos de regimes simplificados de tributação que são considerados avaliação indireta apesar de não terem nenhuma relação com anomalias na contabilidade ou nos elementos declarados pelo sujeito passivo. São regimes especiais enquadrados para contribuintes de menor dimensão onde se procura desonerá-los de obrigações e custos adicionais, como a exigência de contabilidade organizada, onde através da aplicação de um coeficiente ao rendimento bruto se chega de forma simplificada ao rendimento sujeito a tributação. Em respeito pelo princípio constitucional da tributação pelo rendimento real é dado ao contribuinte a opção de este apurar o seu rendimento tributável

⁴ Crf. DL n.º 158/2009, de 13 de julho, NCRF 21- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, parágrafo 8.

através de contabilidade organizada, de forma a poder deduzir aos seus rendimentos brutos as despesas efetivamente suportadas no âmbito da sua atividade.

A avaliação direta da matéria tributável visa então e de acordo com o normativo de cada tributo determinar o valor real e exato dos rendimentos que são sujeitos a tributação. Existe no nosso sistema fiscal uma preferência legal absoluta pela utilização deste método de avaliação, o que se justifica plenamente em virtude do seu maior rigor e em respeito pelo princípio da capacidade contributiva de cada sujeito passivo.

3.2.2. Métodos de avaliação direta da matéria tributável

3.2.2.1. Nota Introdutória

Não sendo o objetivo da investigação efetuar uma análise aos tributos existentes no nosso sistema fiscal nem fazer referência a casos particulares dos mesmos, regimes especiais ou isenções, importa, no entanto, ilustrar de uma forma generalista como se determina a avaliação dos principais impostos portugueses, que mais não se traduzem que na avaliação direta da matéria tributável. Métodos estes que, como temos visto, são os privilegiados de apuramento da matéria tributável e que só nos casos expressamente definidos na lei poderão ser revogados. Fazemos de seguida uma breve análise aos métodos de avaliação direta dos principais impostos em sede de rendimento, consumo e património existentes em Portugal.

3.2.2.2. A tributação do rendimento das pessoas singulares

O IRS é o principal imposto do nosso sistema tributário que incide sobre as pessoas singulares, sendo o segundo imposto que mais receita arrecada logo a seguir ao IVA. Estão sujeitos a este imposto as pessoas singulares residentes em território nacional ou as que não residindo aqui obtenham rendimentos. Quanto aos rendimentos sujeitos dividem-se em 6 categorias, consoante o tipo de rendimento gerado. Pode dividir-se o método de apuramento do IRS em duas fases principais: uma analítica e outra sintética.

Na fase analítica num primeiro momento é feita a qualificação do tipo de rendimento gerado na categoria respetiva. De seguida e face as normas de incidência real da categoria determina-se se o mesmo está ou não sujeito a tributação. Em caso afirmativo, é efetuada a quantificação que é determinada com base no rendimento bruto deduzido das deduções específicas (custos reais ou presumidos que o sujeito passivo suportou para obter os

rendimentos, com os eventuais limites impostos à dedutibilidade de custos para cada tipo de rendimento), se estas existirem, chegando-se desta forma ao rendimento líquido tributável da categoria respetiva.

Na fase sintética e depois de apurados os rendimentos líquidos de cada categoria é quantificado o rendimento total coletável que resulta do somatório dos rendimentos das diversas categorias tal como refere o art. 22.º do CIRS: «*O rendimento coletável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias, auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes*».

Ao rendimento coletável e consoante a sua quantificação é aplicada a taxa respetiva de acordo com a tabela que consta no art. 68.º chegando-se desta forma à coleta. À coleta são ainda efetuadas as deduções à coleta, que dão a este imposto o seu carácter pessoal, nomeadamente, a possibilidade de poder deduzir custos consoante o tipo de agregado familiar ou o tipo de despesas que o sujeito passivo suporte, obtendo-se o imposto devido.

A liquidação do imposto é da competência da AT com base nos elementos declarados pelo sujeito passivo. A não apresentação da declaração de rendimentos por parte do sujeito passivo poderá determinar a aplicação dos métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação, como refere o art. 39.º, n.º 2 do CIRS.

3.2.2.3. A tributação das pessoas coletivas

O IRC é o imposto que incide sobre os rendimentos obtidos pelas organizações e entidades referidas no art. 2.º do CIRC. Como critério de imputação dos rendimentos sujeitos a tributação em Portugal o IRC, tal como no IRS, segue o critério da residência, estando sujeitos a tributação em Portugal a totalidade dos rendimentos obtidos pelas pessoas coletivas e outras entidades com sede ou direção efetiva em território português, enquanto as pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em Portugal ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos aqui obtidos.

Quanto ao método de apuramento do lucro tributável das entidades que tenham sede ou direção efetiva em Portugal e exerçam uma atividade comercial, industrial, e aos não residentes com estabelecimento estável, este segue como já referido o princípio da tributação pelo rendimento real, ou seja partindo do resultado apurado na contabilidade são adicionadas e subtraídas as variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas naquele resultado

e que constam nos artigos 21.º a 24.º do CIRC respetivamente. Chegando a este conceito amplo de lucro são efetuados como refere a parte final do art. 17.º do CIRC, e como forma de prevenir o abuso fiscal dos contribuintes, as correções fiscais nos termos do CIRC que mais não são que uma limitação à dedutibilidade de certos gastos ou rendimentos refletidos na contabilidade ou uma obrigatoriedade de reflexão de certos rendimentos ou gastos que não estão refletidos na contabilidade. Note-se que nem sempre estas diferenças resultam de algum comportamento de planeamento fiscal abusivo, mas apenas de diferenças na aplicação das normas contabilísticas que não são acolhidas pela fiscalidade de forma temporária ou definitiva. Ou seja, e como exemplo, um gasto contabilístico poderá não ser aceite pelo CIRC de forma definitiva como serão aqueles gastos que a AT considere não terem sido suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC, ou apenas de forma limitada como é o caso das depreciações de ativos acima das taxas máxima definidas no DR 25/2009 de 14 de Setembro e das perdas por imparidade não aceites fiscalmente, que em ambos os casos, serão consideradas como gastos em partes iguais, durante o período de vida útil restante do respetivo ativo.

Chegando ao lucro tributável o sujeito passivo poderá, caso existam, deduzir a este valor prejuízos fiscais de anos anteriores de acordo com as limitações impostas pelo art. 52.º obtendo-se a matéria coletável na qual irá incidir a taxa de imposto chegando-se desta forma à coleta. À coleta poderão ainda ser efetuadas as deduções previstas no art. 90.º, n.º 2 do CIRC.

Quanto à competência de liquidação esta está a cargo do contribuinte mediante a entrega da respetiva declaração periódica de rendimentos. A não entrega da respetiva declaração ou o atraso na sua execução, tal como em sede de IRS, poderá dar lugar à aplicação de métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação como refere o art. 57.º, n.º 2 do CIRC.

3.2.2.4. A tributação do consumo

A tributação do consumo é materializada em especial no IVA, que é o imposto que mais receita arrecada em Portugal. É um imposto geral sobre o consumo, de matriz comunitária com a sua base jurídica representada pela sexta diretiva (diretiva do Conselho n.º 77/388/CEE), que determina um sistema comum em que todos os países comunitários apliquem o mesmo tipo de regras de incidência, localização das operações, limites em

matérias de taxas, regras de determinação do valor tributável, isenções, obrigações a que os sujeitos passivos estão sujeitos, etc.

Estão sujeitas ao IVA as transmissões de bens e as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal, as importações de bens e as operações intracomunitárias efetuadas no território nacional (art. 1.º do CIVA)). O verdadeiro contribuinte do imposto é o consumidor final que suporta o encargo total do mesmo, que difere dos sujeitos passivos do imposto, elencados no art. 2.º do CIVA que têm como dever a liquidação do imposto e consequente entrega ao estado.

É um imposto plurifásico dado que incide sobre todas as fases do circuito económico, desde a produção até venda final, ou seja, a dívida tributária de um operador económico que pratique as operações sujeitas ao imposto, irá ser calculada no respetivo período de tributação pela diferença entre o imposto que liquidou nas suas operações ativas (vendas, prestações de serviços), e o imposto que suportou nas operações passivas (aquisições de mercadorias e prestações de serviços, de ativos fixos, etc.) desse mesmo período, revelado nas respetivas faturas de aquisição. Critério fundamental para o exercício do direito à dedução do IVA suportado nas aquisições é que as respetivas aquisições tenham incidido sobre bens ou serviços adquiridos, importados ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização das operações que constam no art. 20.º do CIVA.

O IVA visa então tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase.

A tributação com base em métodos indiretos pode ser efetuada apenas nos casos e condições previstos nos artigos 87.º e 89.º da LGT, tal como referido no art. 90.º do CIVA.

3.2.2.5. A tributação do património

A tributação do património em Portugal é feita em 2 momentos distintos:

i) Pela *permanência* deste na esfera do respetivo titular através do IMI e do AIMI, em que o imposto é apurado anualmente com base no respetivo VPT, com aplicação de uma taxa tal como definidas no art. 112.º do CIMI, que são regra geral 0,8% para os prédios rústicos e de uma taxa que pode variar entre 0,3% e 0,45% para os prédios urbanos. No caso do AIMI, criado recentemente, as taxas estão previstas no art. 135.º-F do CIMI.

ii) Quando estes são *transmitidos* em que existe uma mudança na titularidade do património respetivo, em que existe tributação na esfera dos adquirentes dos bens imóveis podendo ser tributados de forma diferente consoante esta seja efetuada de forma onerosa ou de forma gratuita.

Caso a transmissão seja efetuada de forma onerosa, a tributação incidirá sobre o valor constante do ato ou do contrato ou sobre o VPT, consoante o que for maior, onde se aplicarão as taxas previstas no art. 17.º do CIMT.

No caso das aquisições a título gratuito (doações, sucessões), se esta for em benefício de uma pessoa singular esta irá ser tributada em sede de IS, por aplicação ao VPT constante na matriz, das taxas constantes na tabela geral do IS.

Se a aquisição gratuita for em benefício de uma pessoa coletiva a tributação irá incidir em sede de IRC, por esta configurar uma variação patrimonial positiva não excluída de tributação, sendo o valor sujeito a imposto o valor de mercado à data da transmissão gratuita que não poderá ser inferior ao VPT conforme o art. 21.º, n.º 2 do CIRC.

3.3. Avaliação indireta da matéria tributável

3.3.1. O carácter subsidiário da avaliação indireta

A determinação da matéria tributável por métodos indiretos é como nos diz o art. 85.º da LGT, subsidiária da avaliação direta e apenas circunscrita aos casos expressamente enumerados na lei, que são reduzidos ao mínimo possível, apenas se verificando nos casos de impossibilidade de proceder a tal fixação pelos métodos diretos. Mesmo nestes casos excecionais como refere o n.º 2 do mesmo preceito, utilizar-se-ão sempre que possível as regras de avaliação direta, ou seja, a AT mesmo que encontre erros na contabilidade, alteração ou ocultação de valores nas declarações, sempre que for viável e possível terá que recorrer aos métodos de avaliação direta para determinação da matéria tributável do sujeito passivo. Este procedimento tanto poderá acontecer em termos temporais, como por exemplo um sujeito passivo que é alvo de uma inspeção relativo a dois períodos em que apenas um deles é impraticável a avaliação direta, bem como em relação à matéria tributável em si, em que apenas partes desta a AT considera não reunirem condições de avaliação direta, *maxime*, um sujeito passivo em sede IRC que efetua uma transação de um imóvel por valores muito baixos e em que a AT consegue fundamentar os pressupostos para a aplicação de métodos

indiretos, a avaliação indiciária irá se cingir a esta transação e nunca a outros erros que possam vir a ser corrigidos de forma meramente aritmética.

Vigorando no nosso ordenamento jurídico o princípio da verdade declarativa no apuramento da matéria tributável e que se encontra enunciado no art. 75.º da LGT, em se presume não só a veracidade dos elementos constantes das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, como também a veracidade dos elementos e apuramentos constantes na contabilidade, quando estas se encontram organizadas segundo a lei comercial e fiscal, caso se verifiquem erros, inexatidões ou outros fundados indícios de aqueles não refletem a matéria tributável real do contribuinte, deixará de valer aquela presunção, o que poderá originar correções meramente aritméticas à matéria tributável do sujeito passivo ou aplicação de métodos indiretos quando tais correções aritméticas não sejam possíveis.

Este método de tributação continua, como já observado, a ter como fundamento a tributação pelo rendimento real obtido pelo contribuinte e de acordo com os pressupostos de cada tributo, mas não sendo possível essa quantificação pelos métodos referidos, esta avaliação é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos que a AT disponha e que certa forma aproximem o máximo possível da matéria tributável realmente auferida pelo sujeito passivo.

3.3.2. Conceito de presunção, os seus tipos e relação com métodos indiretos

Do latim *praesumptio*, presunção é a ação e o efeito de presumir. Significa suspeitar, supor ou conjeturar algo por haver sinais ou indícios nesse sentido. Em Direito, entende-se por presunção o reconhecimento legal de um determinado ato ou facto até ser provado o contrário. Isto significa que um facto conhecido é considerado provado pela existência de pressupostos nesse sentido e no qual se irão projetar efeitos jurídicos. A sua definição civilística está plasmada no art. 349.º do Código Civil (CC) que nos diz: «*presunções são as ilações que a lei ou o julgador, tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido*». Para anular a presunção, é necessário apresentar provas em contrário que permitam sustentar outra verdade diferente daquela que se presume. Como expõe João Sérgio Ribeiro (2010:42) «*O nexó lógico entre afirmação base e afirmação presumida deve traduzir-se num raciocínio lógico que, segundo as máximas de experiência, permita afirmar a segunda através da primeira*». Pode-se afirmar a existência de três elementos numa

presunção: O facto conhecido, um nexo de causalidade e o facto desconhecido que é conhecido (presumido) a partir do facto conhecido.

Existem dois tipos de presunções, as simples ou judiciais e as legais. As presunções judiciais são fruto de regras de experiência em que o juiz mediante um processo mental lógico retira ilações ou conclusões, tendo por fundamento a matéria de facto julgada provada, notória ou de conhecimento officioso. Quanto a este tipo de presunções é sempre admissível prova em contrário, quanto ao facto dado como presumido, pois consistem num raciocínio presuntivo que se realiza pelo órgão judicial.

Quanto às presunções legais a operação lógica de dedução é própria lei que o faz e dividem-se em presunções legais absolutas ou *iure et de iure*, que não admitem prova em contrário limitando a liberdade do juiz na avaliação da prova, não lhe permitindo tomar uma decisão em sentido contrário e presunções legais relativas ou *iuris tantum* que admitem prova em contrário por parte do prejudicado no sentido de quebrar essa presunção de verdade definida na lei. Desta forma e como menciona João Sérgio Ribeiro (2010:45) as presunções legais distinguem-se das judiciais pois «apesar de assentarem no mesmo tipo de raciocínio das simples, diferem destas na medida em que aquele raciocínio está plasmado na lei e é imposto ao aplicador da lei».

As presunções funcionam então em Direito como meio importante de prova, mas esta prova apenas se exige quanto ao facto conhecido (o que deve ser provado), ficando de fora da obtenção de prova o nexo de causalidade e o facto desconhecido. Quanto às presunções relativas existe sempre a possibilidade de se provar o contrário em relação ao facto desconhecido que foi presumido, enquanto nas absolutas tal é impossível.

Como conclusão a regra geral das presunções legais é a de que estas são ilidíveis (presunções relativas), salvo quando a lei o expressar em sentido diverso em que não será admitida a prova em contrário.⁵

3.3.3. O ónus da prova

As provas têm por função a demonstração da realidade dos factos (art. 341.º do CC). Segundo o princípio geral do ónus de prova, incumbe a quem alega um facto a prova do

⁵ Art. 350.º, n.º 2 do CC.

mesmo e a prova dos factos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita (art. 342.º do CC), sem prejuízo dos casos especiais e de inversão do ónus de prova previstos nos artigos 343.º e 344.º do CC.

As regras de ónus da prova em matéria de avaliação indireta estão contidas no art. 74.º, n.º 3 da LGT que diz que «em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação.». Significa que cabe à AT comprovar a prova que estão verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indireta enunciados no art. 87.º da LGT e que não e que é de todo possível o recurso à avaliação direta através de correções técnicas. Ao contribuinte que é alvo de avaliação indireta cabe a prova que a AT poderia ter efetuado avaliação direta da sua matéria coletável através de correções técnicas ou ainda que o quantitativo fixado na avaliação indireta não corresponde à realidade. Como refere o acórdão do TCA do Norte de 26-10-2017, proferido no processo n.º 00181/04:

“Face às regras do ónus da prova (art. 324.º do Código Civil e 74. da LGT) compete à administração tributária, quando pretende utilizar o mecanismo do métodos indiretos, demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por esse método, mostrando, de forma clara e inequívoca que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido.”

Naturalmente, tanto a aplicação deste método subsidiário de avaliação da matéria tributável como a sua quantificação podem originar litígios entre o sujeito passivo e AT, na medida em que o contribuinte não concorde com os pressupostos que determinaram a aplicação da avaliação indireta por parte da AT, ou por outro lado considere exagerada a sua quantificação. Desta forma e em respeito pelo princípio constitucional da igualdade dos meios processuais, é garantindo ao contribuinte os adequados meios de defesa da aplicação de métodos indiretos por parte da AT e, que incluem, e de extrema importância para o contribuinte a própria impugnabilidade do quantitativo fixado.

A consequência da falta de fundamentação terá como consequência a nulidade da liquidação pelo que não irá produzir quaisquer efeitos jurídicos na esfera do contribuinte, conforme os artigos 124.º, n.º 1, 125.º, 133.º, n.º 1 e n.º 2, al. d), todos do CPA. Esta temática será

abordada de forma mais aprofundada no ponto 3.7. referente à eficácia na aplicação de métodos indiretos.

3.4. Os pressupostos para aplicação dos métodos indiretos

3.4.1. Os regimes simplificados

Os regimes simplificados de tributação são métodos de avaliação indireta no sentido em que o apuramento da matéria coletável não se faz com base na contabilidade de forma a apurar o rendimento real do sujeito passivo, mas sim com base coeficientes científicos para os diferentes setores de atividade económica. O âmbito de aplicação destes regimes é limitado aos sujeitos passivos de IRC que reúnam as condições do art. 86.º-A do CIRC que podem fazer a opção por este regime em detrimento do regime geral de apuramento da sua matéria coletável com base na contabilidade e aos rendimentos empresariais e profissionais em sede de IRS que não ultrapassem no exercício da sua atividade no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos nesta categoria de 200.000 € podendo estes sujeitos passivos optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade conforme o art. 28.º, n.º 3 do CIRS.

Apesar de serem métodos de avaliação indireta não resultam de uma impossibilidade de avaliar ou calcular diretamente a matéria tributável segundo os critérios próprios de cada tributo em que é a AT que desencadeia o procedimento de avaliação indireta, mas sim de meios de eliminar a complexidade do sistema fiscal, onde sujeitos passivos que apresentem reduzidos volumes de rendimento, têm essa opção suportada por regimes de simplificação no apuramento da matéria tributável, sem prejuízo da opção pelos regimes gerais.

3.4.2. A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto

3.4.2.1. A distinção entre os erros, irregularidades e vícios na contabilidade que impossibilitam a comprovação e quantificação directa e exata da matéria tributável daqueles que originam correções meramente técnicas ou aritméticas.

A impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria coletável do sujeito passivo elencada no art. 87.º, n.º 1, al. b) da LGT decorre da falta de elementos indispensáveis que viabilizam e justificam o apuramento da matéria tributável através de métodos indirectos e pode resultar das anomalias e incorreções indicadas no art. 88.º sendo aquela enumeração taxativa como se depreende do art. 81.º, n.º 1 da LGT que refere que a avaliação indirecta apenas pode ser aplicada nos casos e condições expressamente previstas na lei. Como referem Campos [et al.] (2012:765) «*o que releva para determinar a impossibilidade não é uma impossibilidade absoluta de avaliação directa da matéria tributável, mas sim a impossibilidade de tal avaliação no momento em que ela deve ser efetuada*». Nestes casos, a avaliação da matéria tributável é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha, de entre os indicados no art. 90.º da LGT.

Importante será distinguir quais os erros e irregularidades que originam a determinação da matéria tributável por métodos indirectos daqueles erros que originam apenas correções meramente aritméticas ou técnicas por parte da AT. Suponhamos um caso em que a contabilidade não registou, por lapso, corretamente uma fatura de venda a um cliente e aquando da inspeção esse erro ainda não foi detetado e corrigido pelo departamento da contabilidade do sujeito passivo. Apesar de estarmos na presença de um erro que defraudou o erário público numa determinada receita, não existirá aparentemente nenhum motivo para que na sequência da inspeção esse erro não seja corrigido de forma apenas aritmética e que na sequência dessa correção a verdade da situação fiscal do contribuinte seja reposta através de uma liquidação adicional do imposto que ficou por cobrar com essa omissão.

A situação será eventualmente mais complexa quando existam erros, vícios ou um conjunto deles que ponham em causa a nitidez desta análise. Imaginemos num segundo exemplo que que no âmbito de uma inspeção a AT verifica que na contabilidade existe omissão de gastos

e/ou rendimentos ou que os mesmos estarão a ser registados por valores muito díspares em relação a transações semelhantes, o saldo da conta de caixa apresenta saldo credor, o saldo de bancos tem registos de pagamentos e recebimentos com contrapartida de contas não esclarecidas, entre outras anomalias. Tais situações pela obscuridade que apresentam poderão inquinar decisivamente a contabilidade de maneira que impossibilite à AT com correções meramente aritméticas ficar com a garantia que a verdade fiscal foi reposta.

Esta será então a *fase da qualificação* que se traduzirá na verificação da existência ou não dos pressupostos do recurso à avaliação por métodos indiretos e que congrega todo o processo de validação dos dados facultados pelo contribuinte, incluindo a avaliação da qualidade dos erros e anomalias verificados, do ponto de vista da sua relevância e extensão e a avaliação da credibilidade da contabilidade face a tais erros e anomalias e consequentemente a capacidade de transmitir verdade fiscal.

A questão que se põe é então o perceber que tipo de erros e anomalias serão determinantes na contabilidade do sujeito passivo e que impossibilitam a sua correção meramente aritmética da matéria tributável, tendo a AT que determinar a mesma através de presunções. Analisa-se de seguida e especificamente as diversas alíneas previstas no art. 88.º da LGT e em que pode ser impossível a comprovação e quantificação da matéria coletável do sujeito passivo por falta de elementos indispensáveis que permitem a sua tributação por avaliação direta ou a sua correção através de operações meramente aritméticas.

3.4.2.2. 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

O prazo legal para a supressão da intempestividade na apresentação, organização ou execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daqueles é de 5 a 30 dias conforme o art. 57.º, n.º 2 do CIRC e o art. 39.º, n.º 2 do CIRS, onde só determina a aplicação dos métodos indiretos após o seu decurso, sem que se mostre cumprida a obrigação. Como salientam Campos [et al.] (2012:765):

“No caso de falta ou atraso dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução basta que as deficiências não sejam supridas no prazo

legal para se utilizar o método de avaliação indireta, não sendo relevante para afastar a sua aplicação a eventualidade de as deficiências serem supridas posteriormente”

No entanto e em relação às irregularidades na organização ou execução da escrita do sujeito passivo e de acordo com a regras do ónus da prova previstas no art. 74.º, n.º 3 da LGT, cabe à AT demonstrar a verificação dos pressupostos da determinação da matéria tributável por métodos indiretos onde a AT terá que fundamentar e justificar que essas irregularidades não permitiam a correção meramente aritmética da matéria tributável.

No acórdão do TCA do Norte de 13-11-2014, proferido no processo n.º 00169/08.6 esteve em causa a aplicação de métodos indiretos pela AT no âmbito de uma inspeção em que foram verificadas irregularidades praticadas pelo contribuinte que não permitiam uma imediata reconciliação dos movimentos efetuados a crédito em contas bancárias sediadas em Espanha com cada uma das faturas de venda e vendas a dinheiro emitidas pela contribuinte aos seus clientes em Espanha. Com base nesta irregularidade e não tendo o contribuinte suprido a mesma no prazo legal a AT procedeu à correção aos exercícios de 2003, 2004 e 2005 por métodos indiretos.

No entanto e como refere as conclusões do referido acórdão:

“a não regularização da situação contabilística pelo contribuinte é apenas um dos pressupostos para o recurso a métodos indiretos, (...), sendo ainda necessário que a insuficiência de elementos da contabilidade ou irregularidade inviabilize o apuramento da matéria tributável.”

Salienta ainda que *«esta não regularização pelo contribuinte não justifica que a AT se demita da obrigação legal de demonstrar que essa irregularidade contabilística inviabiliza a determinação da matéria tributável»*. Finaliza com relevância referindo que *«a dificuldade, onerosidade ou morosidade de uma determinada operação necessária para o apuramento da matéria tributável não fundamenta o recurso à avaliação indireta»*.

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

As verificações destas hipóteses impossibilitam a comprovação das declarações e elementos declarados pelo sujeito passivo por parte da AT, cessando a presunção da verdade declarada

pelo contribuinte. A recusa dolosa de exibição ou apresentação de elementos de escrita, de contabilidade ou de documentos fiscalmente relevantes são consideradas e puníveis como contraordenação quando o agente não permita o livre acesso ou a utilização pelos funcionários competentes da AT aos locais sujeitos a fiscalização, nos termos da lei, tal como definido no art. 113.º do RGIT. Tal como no pressuposto da alínea anterior quando a AT fixar um prazo para a entrega ou exibição, a recusa só será considerada quando o prazo terminar tornando-se fundamento para aplicação de métodos indiretos.

A ocultação, destruição e danificação de documentos abrange os casos em que existe um desaparecimento físico dos elementos de escrita que impossibilitam a AT de comprovar os elementos que foram declarados pelo contribuinte tornando desta forma legítima a aplicação de métodos indiretos.

Relativamente à falsificação ou viciação da escrita referem Campos [et al.] (2012:768):

“Abarcam-se todas as formas do crime de falsificação de documento previsto no art. 256 do código penal, onde se incluem os casos de falsificação material, com fabricação de documentos integralmente forjados pelo agente, ou alteração do conteúdo de documentos (inclusivamente por acréscimo ou supressão de parte do seu conteúdo original), e os casos de falsidade intelectual, por divergência entre o conteúdo do documento e a declaração que nele devia constar ou entre a declaração nele inserta e a realidade”

No acórdão do TR de Évora de 26-02-2013, proferido no processo n.º 174/08, decidiu-se possível sanção ou não do crime de fraude fiscal, com fundamento na utilização de um programa informático, por parte da gerência de um estabelecimento noturno, que alterava para valores bastante inferiores àqueles inicialmente processados pelo programa informático original.

Deste modo, os arguidos, através da execução de um ficheiro no programa informático de registo de vendas e prestações de serviços instalado, procederam à emissão de talões de caixa com valores que não correspondiam à realidade, os quais entregaram na contabilidade, tendo tal documentação estado na base do preenchimento das declarações fiscais da sociedade arguida referentes aos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007.

Não correspondendo, assim, à realidade os valores declarados relativos aos respetivos períodos de tributação, quer em sede de IVA, quer no apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC, verificou-se, deste modo, terem sido utilizados pelos arguidos nas

declarações fiscais da sociedade documentos equivalentes a faturas, com valores diferentes dos reais, obtidos através de viciação de referido programa informático o que levou à aplicação de métodos indiretos por parte da AT, por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável. Este acórdão será analisado mais adiante no capítulo 5.4., em que se discute a possibilidade de imputação em sede criminal da prova recolhida por métodos indiciários.

3.4.2.4. *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.*

O art. 88.º, al. c) da LGT consagra um dos casos em que pode ser impossível a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, prevendo os casos de existência de mais do que uma contabilidade ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a Administração Fiscal. Trata-se da designada contabilidade paralela que abarca as situações em que e como refere Campos [et. al.] (2012:768) «*haverá contabilidade com diferentes conteúdos relativamente aos mesmos factos e período de tempo e em que, por isso não é possível dar credibilidade aos elementos de escrita*».

Esta alínea prevê ainda os casos de existência de erros ou inexatidões não supridas no prazo legal, exigindo-se uma prévia notificação da AT para a respetiva supressão entre os 5 e os 30 dias e cumulativamente que os erros ou inexatidões impossibilitem o apuramento da matéria tributável de forma direta.

No acórdão do TCA do Norte de 14-04-2016, proferido no processo n.º 04689/04 foi legitimado o recurso a métodos indiretos com fundamento em documentos de compras que não especificavam as quantidades nem o preço unitário dos bens adquiridos, circunstância que impossibilitou, conforme relatado no relatório de inspeção qualquer controle para efeitos fiscais, ficando demonstrada a existência de irregularidades e inexatidões na contabilidade do sujeito passivo, que impossibilitaram o controlo direto e exato da aquisição de tais bens e o posterior destino a dar aos mesmos. Com a não regularização da situação no prazo referido de forma a comprovar a verdade material das transações violando os seus deveres de colaboração, em conjugação com margens médias de lucros bastante inferiores à média do setor, ficou provado a omissão de proveitos devidamente justificados pela AT concluindo

o tribunal que a contabilidade não refletia a verdadeira a situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, ficando legitimado o recurso à avaliação indireta.

Ou seja, verificando-se durante a inspeção que os elementos declarados pelo sujeito passivo carecem de fiabilidade e credibilidade necessários de modo a permitir o apuramento do lucro tributável com base na contabilidade e demonstrando-se com isso que essa insuficiência de clareza e irregularidades detetadas não permitem a quantificação direta e exata da matéria tributável, justifica-se a aplicação de métodos indiretos, de acordo com o estabelecido no art. 88.º, al. c) da LGT.

3.4.2.5. 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

No art. 88.º, al. d) da LGT consagra a última das hipóteses normativas que impossibilitam a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, permitindo este normativo que o recurso à tributação por métodos indiretos se possa efetuar, autonomamente, em duas situações que não resultam diretamente de uma falta de colaboração do sujeito passivo.

Na primeira parte, o preceito integra a possibilidade de se recorrer a métodos indiciários de tributação com a fundamentação de que as declarações, contabilidade ou escrita, não refletem a matéria tributável real do sujeito passivo, legitimando-se desta forma o recurso à tributação indireta sem necessidade de confirmar a falta de colaboração do contribuinte. Essa legitimação irá deduzir-se a partir de *factos externos* que manifestem uma capacidade contributiva superior à declarada. Pode ser considerada uma falta de colaboração presumida, no sentido de que é extraída de dados externos e que não derivam da mera análise dos elementos declarativos, ou organizativos em que se concretiza o dever de colaboração do contribuinte. Estas situações consistem assim numa manifesta discrepância entre o valor declarado dos bens ou serviços em comparação com o seu valor de mercado bem como na identificação de certos factos que identifiquem uma capacidade contributiva superior à declarada.

No acórdão do TCA do Sul de 25-11-09, proferido no processo n.º 03275/09 foi legitimado o recurso a métodos indiretos a uma sociedade de construção na sequência de uma ação

inspetiva externa em que a AT apurou valores reais de transação discrepantes para algumas frações autónomas em relação aos valores declarados pelo contribuinte. Na sequência do procedimento de inspeção alguns adquirentes declararam que o valor real não correspondia ao declarado nas escrituras de compra e venda indicando o valor respetivo da transação, e em relação a outros adquirentes o valor dos empréstimos bancários por eles contraídos era superior aos valores declarados na aquisição dos imóveis.

Por se ter verificado a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria coletável e dado a insuficiência de elementos de contabilidade e existência de manifesta discrepância entre os valores de compra e venda declarados em escrituras notariais e o valor efetivamente pago, foi determinado pela AT correções ao lucro tributável em sede de IRC com recurso à aplicação de métodos indiretos.

No procedimento inspetivo o contribuinte assumiu que os valores contabilizados não eram os corretos, apresentando novos valores que considerou como os valores reais de venda das frações autónomas. No entanto, os valores apresentados eram muito inferiores aos apurados pela AT na obtenção do preço médio presumido da totalidade das frações que teve em conta os valores apurados através dos termos de declarações dos adquirentes, dos valores dos mútuos contraídos e dos elementos recolhidos na contabilidade da empresa. O contribuinte opôs-se em recurso no sentido que a AT apenas apurou valores para algumas frações autónomas e parte para valores médios de venda de todas as frações, sem qualquer justificação legal, desconsiderando que nem todas as frações seriam iguais e os valores de venda variavam em função do mercado. Adicionalmente pretendia a correção dos gastos contabilizados uma vez que foram corrigidos os rendimentos contabilizados.

A decisão começa por referir que tendo a AT recorrido a métodos indiciários para determinar o lucro tributável competia-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitiam o afastamento dos elementos declarados pela contribuinte e a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nos mesmos. Tendo a AT feito essa prova refere que em relação à quantificação não se pode exigir o mesmo rigor que na quantificação feita com base na declaração do contribuinte, não bastando a contribuinte criar uma dúvida razoável, antes se lhe exigindo a prova de que os elementos utilizados pela AT ou o método que utilizou são errados. Cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da

tributação e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.

Relativamente às alegações do contribuinte o tribunal conclui que ficou provado a omissão de rendimentos e irregularidades contabilísticas tendo a AT cumprido e verificado os pressupostos, passando a recair no contribuinte o ónus da prova do excesso de quantificação. Quanto à parte respeitante à correção aos rendimentos refere que o contribuinte se limitou a tecer considerações genéricas e vagas, não se pronunciando em concreto, sobre os valores apurados pela AT. Quanto à correção aos custos que o contribuinte alegou terem sido desconsiderados, era sobre si que recaia o dever de comprovar esses custos de acordo com art. 74.º, n.º1, da LGT e sobre a AT apenas recairia o dever de corrigir os custos por via da correção presumida dos rendimentos se tivesse havido lugar a correção no número de imóveis vendidos, o que não aconteceu. Ou seja, não tendo o contribuinte comprovado despesas extra, não havia lugar a qualquer correção nos custos pois o âmbito da correção aos rendimentos do contribuinte não foi o número de imóveis vendidos, mas sim o valor pelo qual foram declarados.

Ou seja, a aplicação de métodos indiretos com base neste pressuposto deriva da cessação da presunção de veracidade dos elementos declarados em transações ou operações efetuadas pelo contribuinte em que a AT para fazer cessar essa presunção de veracidade recolhe prova externa indiciária suficiente de que aqueles elementos não refletem, ou impedem, o conhecimento da matéria tributável real do contribuinte. Essa capacidade contributiva superior à declarada deduz-se então de informação externa à contabilidade que quando comparada com a informação que resulta daquela, permite concluir pela omissão de rendimentos por parte do contribuinte.

Enquadrar-se-ão abstratamente neste pressuposto, as situações de transações com preços inferiores aos praticados no mercado ou comparados com transações semelhantes e que permitem concluir por um desajustamento significativo que o justifique face às regras de experiência.

3.4.3. A matéria tributável sem razão justificada, afastar-se 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

O terceiro motivo elencado no art. 87.º da LGT que fundamenta a aplicação de métodos indiretos corresponde à aplicação de indicadores objetivos de atividade. Para se verificar este pressuposto a matéria tributável do sujeito passivo deverá afastar-se durante três anos consecutivos mais de 15% para menos ou num único ano mais de 30% da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico científica. Caso se verifique está legitimada a aplicação de métodos indiretos pela cessação da presunção de veracidade e boa-fé nas declarações do sujeito passivo. O sujeito passivo tem a possibilidade de justificar o motivo do afastamento dos indicadores referidos, estando a AT obrigada na sua fundamentação a especificar as razões pelo qual não aceitou as justificações do contribuinte tal como refere o art. 77.º, n.º 5 da LGT sob pena de invalidade no pressuposto para a sua realização.

A aplicação de métodos indiretos com fundamento neste pressuposto apenas pode ser aplicável desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da atividade do sujeito passivo por atentas às dificuldades que as empresas apresentam nos primeiros anos de atividade e que justificam aquele afastamento.

No art. 89.º, n.º 2 da LGT está previsto a definição anual destes indicadores de atividade pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais podendo estes consistir em margens 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. No entanto e até ao momento e apesar da sua previsão e porque não foi ainda concretizada a via regulamentar necessária para a definição dos referidos indicadores, o disposto no art. 87.º, al. c) da LGT não tem aplicação.

Contudo, parece-nos importante distinguir este pressuposto de aplicação de métodos indiciários com os critérios existentes para a quantificação da matéria tributável elencados no art. 90.º e que será abordado mais adiante. Enquanto no primeiro, caso se verifique aquele distanciamento face à matéria tributável verifica-se as condições para a realização de

avaliação indireta e só de seguida a AT irá efetuar a quantificação da matéria tributável com base no art. 90.º, no segundo caso para se poder efetuar a sua quantificação com base nos elementos aí referidos será primeiro necessário a verificação de um dos pressupostos do art. 87.º.

No acórdão do STA de 16-11-2011, proferido no processo n.º 0247/11 o contribuinte pretendia a anulação do ato de liquidação adicional com base na anterior redação do art. 45., n.º 2 da LGT entretanto revogado nesta parte, que previa a redução para três anos no prazo de caducidade no caso de utilização de métodos indiretos com base nos indicadores objetivos da atividade (a justificação para a redução do prazo de caducidade seria a inexistência nesses casos de inspeção interna ou externa por parte da AT para a verificação do pressuposto).

O contribuinte viu com base em irregularidades na sua contabilidade, ser-lhe aplicado em avaliação indireta uma margem média de lucro líquido sobre prestações de serviços mercadorias e matérias-primas a que se refere o art. 90.º, n.º 1, al. a) da LGT. Pretendia este a anulação dos atos de liquidação que lhe foram efetuados em sede de IVA com a justificação de lhe terem sido aplicado os indicadores objetivos de atividade, pelo que se aplicaria o prazo reduzido de caducidade de três anos. A pretensão do recorrente foi recusada com fundamento em erro de julgamento quanto à questão da caducidade das liquidações impugnadas, por não lhe ter sido avaliado a matéria tributável com fundamento no pressuposto do art. 87.º, al. c), mas sim no da al. b).

3.4.4. As manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados

3.4.4.1. Fundamento e taxatividade das manifestações de fortuna

Na art. 87.º, n.º 1, alíneas d) e f) da LGT estão previstos dois motivos em que é possível efetuar avaliação indireta da matéria coletável, que deverá ser feita nos termos do art. 89.º-A. Na al. d) encontramos o regime das manifestações de fortuna que consistem na prestação de suprimentos efetuados pelo sócio à sociedade, concessão de empréstimos, transferências para instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável ou ainda na aquisição de determinados bens e que determinam que o seu titular aufera rendimentos capazes de sustentar essa aquisição, suprimento, empréstimo ou transferência. A al. f) prevê situações idênticas, nomeadamente outros

acréscimos de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades 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. A tabela do art. 89.º-A, n.º 4 da LGT que se apresenta de seguida faz o enquadramento das manifestações de fortuna e do rendimento padrão que o contribuinte deverá apresentar para justificar tais manifestações.

	Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
1	Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000	20% do valor de aquisição.
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.
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.
4	Aeronaves de Turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
5	Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000	50% do valor anual
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 Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 83.º-A.	100% da soma dos montantes anuais transferidos.

(O n.º 6 da tabela foi aditado pela Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro)

Quadro I - Manifestações de Fortuna I⁶

Em todas estas situações e caso o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes na presente tabela e quando falte a declaração de rendimentos ou ainda quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão que consta na tabela cessa a presunção de verdade e boa-fé da declaração do contribuinte motivada pela suspeição entre os rendimentos reais e os rendimentos declarados, havendo lugar desta forma a avaliação indireta da matéria coletável.

Desta forma para a aplicação da avaliação indireta com base no Quadro I, o rendimento padrão exerce uma dupla função: em primeiro lugar, haverá que verificar se há ou não uma desproporção na declaração de rendimentos do contribuinte superior a 30%, indicada face ao rendimento padrão em relação à manifestação de fortuna evidenciada. Posteriormente, o rendimento padrão servirá para quantificar o rendimento a imputar ao contribuinte.

Dando um exemplo prático. Um contribuinte efetua suprimentos à sociedade na qual é sócio no montante de 100.000 € tendo apresentado na sua declaração de rendimentos um valor

⁶ Cfr. Art. 89-A, n.º 4 da LGT.

líquido global de 30.000 €. Em primeiro lugar, verifica-se que existe uma desproporção de 30% em relação ao rendimento padrão, ou seja $100.000 \text{ €} \times 50\% \times 70\% = 35.000 \text{ €}$ (valor que servirá de referência para aplicação ou não da avaliação indireta). Num segundo momento e visto que o contribuinte apresenta essa desproporção superior a 30% face ao rendimento padrão é corrigido o valor da declaração de rendimentos para o valor do rendimento padrão que, no caso em apreço, será de 20.000 € ($50.000 \text{ €} - 30.000 \text{ €}$).

Haverá que ainda que ter em conta o n.º 2 do mesmo preceito. No caso dos bens que constam nos primeiros 4 pontos da respetiva tabela toma-se em consideração os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do agregado familiar, ou ainda bens que o sujeito passivo ou qualquer elemento do agregado familiar frua e tenham sido 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. Haverá que ter em conta neste particular o conceito de agregado familiar presente no art. 13.º do CIRS.

Questão de importância é o de saber se a aquisição de bens que não constam da tabela é taxativa ou se, por outro lado, poderão ser consideradas outras manifestações de fortuna. Parece-nos claro que o legislador quis enquadrar todas as outras situações nos acréscimos patrimoniais não justificados, pelo que, só a partir do valor de 100.000 € poderá haver lugar a avaliação indireta em relação a outros acréscimos patrimoniais injustificados.

Esta diferença entre o rendimento padrão e o rendimento líquido declarado pelo contribuinte é considerada como acréscimo patrimonial injustificado⁷, sendo estes montantes enquadrados e tributados como rendimentos da categoria G de IRS, conforme o art. 89.-A, n.º 4 da LGT e art. 9.º, n.º 1, al. d) do CIRS. Quando os acréscimos patrimoniais injustificados forem superiores a 100.000 € é aplicada a taxa especial de 60% conforme o art. 72.º, n.º 11 do CIRS.

⁷ Cfr. acórdão do TCA do Sul de 16-10-2014, proferido no processo 07947/14, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/e4a1c823c3a39b9b80257d790033e7f4?OpenDocument>. [Consult. 28 de agosto de 2018].

3.4.4.2. *Âmbito temporal e valor de aquisição*

Questão relevante quanto às aquisições referidas nos primeiros 4 pontos da tabela é a de saber se a tributação deverá ocorrer não só no ano da aquisição do bem, mas também nos anos seguintes, caso os pressupostos se mantenham, o que faz sugerir a leitura do n.º 4 e ainda se este valor de aquisição inclui ou não os impostos sobre o qual incidem. No acórdão do TCA do Norte de 28-02-13, proferido no processo n.º 00519/12 esteve em análise a aquisição duma viatura em 2007 pelo valor de 69.505,54 € com imposto incluído no valor de 14.984,95 € em que se analisou em sede de recurso para este tribunal estes dois aspetos. O contribuinte, em sede de uma ação inspetiva, viu o seu rendimento tributável corrigido a enquadrar na categoria G, para os anos de 2007, 2008, 2009 e 2010, nos montantes de 34.752,70 €, 27.802,20 €, 22.241,80 € e 17.793,40 €, respetivamente. Inconformado o contribuinte pretendia a anulação dos atos de liquidação dos anos de 2008, 2009 e 2010, por a viatura ter sido alienada no ano da aquisição, contestando ainda o excesso na quantificação da matéria tributável, por consideração no valor da compra dos impostos sobre o qual incidiram, tendo impugnado para o TAF de Penafiel que deu apenas razão ao sujeito passivo na parte respeitante ao excesso de quantificação da matéria tributável, pelo que as liquidações se baseariam no valor de compra sem impostos incluídos, mantendo-se a liquidações em todos os anos, embora reduzidas no seu valor.

Quanto à primeira questão, se a fixação do rendimento tributável deve ocorrer no ano de aquisição e nos três anos seguintes, a nossa jurisprudência tem fixado uma interpretação apesar de decisões em sentido contrário⁸. O acórdão do TCA do Norte⁹ é esclarecedor ao referir:

“Para obstar a comportamentos evasivos a lei previu a possibilidade de se presumirem rendimentos a partir dos bens adquiridos não só no ano da aquisição, mas também nos três anos seguintes. O que significa que o sujeito passivo terá de manter nos três anos seguintes ao da aquisição rendimentos compatíveis com a detenção do bem. Mas tal não significa que a administração possa, com base na

⁸ Cfr. o acórdão do STA de 18-06-14, proferido no processo n.º 0418/14, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e73a84d577006c3480257d0400499141?OpenDocument&ExpandSection=1>. [Consult. 10 de Junho de 2018].

⁹ No mesmo sentido ver o acórdão do STA de 23/04/2014, proferido no processo n.º 0400/14, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/427e93d2e940c2da80257cc900370819?OpenDocument&ExpandSection=1>. [Consult. 7 de abril de 2018].

mesma manifestação de fortuna, determinar o rendimento tributável em quatro exercícios, o da aquisição, e nos três anos seguintes.”

Ou seja, o que se pretende evitar com a referida norma são comportamentos de planeamento abusivo e evasivo por parte dos contribuintes onde o sujeito passivo terá de manter nos três anos seguintes ao da aquisição rendimentos que justifiquem a detenção do mesmo. Justificando esta posição salienta João Sérgio Ribeiro (2010:306):

“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 Administração Fiscal algo pudesse fazer para a isso obstar.”

Do exposto resultou a ilegalidade da atuação da AT ao fixar os rendimentos relativos aos anos de 2008, 2009 e 2010, pelo que o contribuinte viu a sua pretensão atendida embora a decisão não fosse de encontro à causa de pedir que o mesmo efetuou.

Os seguidores desta interpretação seguem então a linha de raciocínio e de argumentos, no sentido de que a presunção de rendimentos nos termos do estatuído no art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, no ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes. A argumentação incide sobretudo nos termos do disposto no art. 73.º da LGT que consagra as presunções das normas de incidência tributária como *iuris tantum* em que admitem sempre prova em contrário. Logo, o sujeito passivo não poderia 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 resultantes dessa manifestação de fortuna e de provar que os rendimentos declarados em cada um desses anos correspondem à verdade, o que poria em causa o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, vedando por completo aos contribuintes a possibilidade de contrariarem o facto presumido (relembre-se a proibição das presunções absolutas consagrada no art. 73.º da LGT).

Por outro lado, AT interpreta que esta repartição da tributação é motivada pela preocupação de fazer um escalonamento do rendimento que originou o acréscimo patrimonial num período de três anos, ao invés de tributar todo o acréscimo patrimonial verificado de uma só vez e num único ano e que o contribuinte tem a possibilidade de contrariar o facto presumido,

não se estando por isso na presença de uma presunção *juris et de jure*, pois, o sujeito passivo dispõe de efetiva possibilidade de ilidir a presunção. O Tribunal Constitucional (TC) foi chamado a pronunciar-se sobre esta matéria no acórdão de 09-01-2017, proferido no processo n.º 43/2014, e decidiu pela não inconstitucionalidade da norma contida no art. 89.º-A, n.º 2, al. a) e n.º 4 da LGT na interpretação de que a manifestação de fortuna apresentada pelo contribuinte permite à AT a correção do rendimento, para efeito de IRS, em qualquer dos três anos seguintes ao ano em que se verifica, não existindo uma violação do princípio da igualdade conexado com o da capacidade contributiva (art. 13.º, n.º 1 e 104. n.º 1 da CRP), não sendo, por isso, inconstitucional. A conclusão deste acórdão é que não se estaria já perante novas presunções, mas apenas perante o fracionamento das consequências tributárias de uma única presunção, porquanto, a ser assim, esta devia, em coerência, ter de ser ilidida na sua origem, ou seja, apenas se está a repercutir o mesmo facto presumido em vários períodos de incidência de IRS (embora o TC no juízo de não inconstitucionalidade formulado, pressuponha que o sujeito passivo tenha efetiva possibilidade de ilidir a presunção, em toda a sua amplitude temporal e efeito cumulado, justificando em fase contraditória, sem exigências probatórias de difícil realização, as fontes financeiras que lhe permitiram lançar-se na aquisição dos bens imóveis e, ao mesmo tempo, declarar sucessivamente em sede de IRS rendimentos fortemente inferiores ao rendimento padrão). Pese esta decisão do TC parece estar relativamente consolidado que a tributação apenas poderá existir num daqueles anos, não obstante decisões em sentido diverso e a interpretação da AT, que com o fundamento na decisão do TC pode persistir nestas suas decisões.

Dada esta diferença entre interpretações, decisões e regimes somos da opinião favorável a alteração legislativa que confira uma maior segurança jurídica ao contribuinte. Note-se que se o valor do bem, por exemplo a aquisição de um imóvel de valor inferior a 250.000 € poderia cair no âmbito da tributação com fundamento no art. 87.º, al. f) da LGT pelo que a diferenciação de tratamento será manifesta. Ou seja, caso o valor do imóvel seja de 245.000 €, e o contribuinte não justifique a fonte dos rendimentos, a tributação será tão gravosa quanto para um contribuinte que faça a aquisição de um imóvel por 5 vezes o valor superior, o que será equivalente a um imóvel de 1225.000 € ($1225.000 \text{ €} \times 20\% = 245.000 \text{ €}$). Quanto à solução que nos parece ser mais adequada apresentamo-la no ponto 3.4.4.5., dedicado à aplicação do regime dos outros acréscimos patrimoniais.

Relativamente à segunda questão que era a de saber se o encargo de imposto suportado (14.954,85 €) concorre para o conceito de *valor de aquisição* constante do art. 89.º-A, n.º 4 da LGT, perante o resultado do recurso interposto pelo contribuinte que se concluiu a ilegalidade da atuação da AT com a consequente anulação dos atos de fixação da matéria coletável dos anos de 2008, 2009 e 2010, a questão colocada ficou prejudicada.

No acórdão do STA de 10-04-2013, proferido no processo n.º 0755/12 e depois de decisões em sentido contrário vem esclarecer e na nossa opinião de forma acertada, que o valor de aquisição de um veículo automóvel,

“Não pode deixar de corresponder à importância (quantia em dinheiro) que o comprador teve de despendar para o adquirir e dele poder dispor, fruindo-o. E a mais não corresponde do que ao respetivo preço de mercado, neste se incluindo, como é sabido, impostos vários e outros encargos decorrentes do desalfandegamento, se for o caso, e registo.”

O mesmo entendimento deverá na nossa opinião ser considerado no caso dos imóveis, que deverá ser considerado como valor de aquisição o seu valor de compra acrescido de todas as despesas e impostos pagos com a mesma, nomeadamente o IMT e IS suportado pelo adquirente no momento da celebração da escritura, por ser a verdadeira capacidade contributiva revelada pelo sujeito passivo.

Naturalmente, um sujeito passivo que cumpriu integralmente com a suas obrigações fiscais e que pretenda fazer uma aquisição de um bem terá de o fazer com base nos rendimentos que obtém, rendimentos esses que foram declarados e que terão de cobrir naturalmente os encargos que irá suportar com a aquisição desse mesmo bem. Se o objetivo do regime é a da presunção dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo para obtenção do bem, mas que não os declarou, de forma lógica os encargos não reembolsáveis terão de ser levados em conta tal como o sujeito passivo cumpridor que teve de suportar esses encargos na aquisição do bem com base nos rendimentos que auferiu e declarou na sua totalidade.

Caso se esteja na presença de um sujeito passivo que no âmbito da sua atividade empresarial recupere em sede IVA o imposto suportado, já somos da opinião que o mesmo não deverá entrar em linha de conta no valor de aquisição do bem por não constituir uma efetiva capacidade económica. Referimo-nos por exemplo aos sujeitos passivos que efetuem aquisições de imóveis a outros sujeitos passivos que renunciaram à isenção prevista no art. 9.º, n.º 30 do CIVA ou ainda quanto a aquisições de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

elétricas, quando consideradas viaturas de turismo que, nos termos da do art. 21.º, n.º 2, al. f) do CIVA, poderá ser deduzido o IVA quando o custo de aquisição não exceda o valor de 62.500 € relativamente a veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.

3.4.4.3. Ónus da Prova

Verificadas as situações previstas para a aplicação de avaliação indireta do art. 87.º, n.º 1, alíneas d) e f) da LGT 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, nomeadamente, compete ao contribuinte provar que não omitiu quaisquer rendimentos na sua declaração de IRS e que o valor do acréscimo patrimonial evidenciado tem proveniência em rendimentos que não haviam de ser declarados, tais como aforro, herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar (empréstimos obtidos de familiares, por exemplo), ou recurso a crédito mediante apresentação, dos recursos financeiros utilizados. A prova então exigida ao sujeito passivo (para efeitos de ilisão da presunção em causa)¹⁰:

“É apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de I.R.S. Se ela não for efetuada, está-se perante uma situação de omissão da declaração de rendimentos, pois o contribuinte despendeu mais do que os rendimentos declarados, pelo que é legítimo o uso de avaliação indirecta da matéria tributável. Já se o contribuinte provar que a fortuna foi obtida em anos anteriores, emerge a presunção de que a sua declaração de rendimentos do ano em causa corresponde à verdade”

Ou seja, caso o contribuinte prove que a manifestação de fortuna foi obtida em anos anteriores, mantém-se a presunção de que a sua declaração de rendimentos do ano em causa corresponde à verdade.

No acórdão do STA de 08/05/13, proferido no processo n.º 0567/13 por recurso apresentado pela AT, decidiu-se a legalidade na aplicação de métodos indiretos, quanto à realização por parte de um sócio de suprimentos efetuados à sociedade no valor de 311.010 € no ano de 2008 e que declarou para efeitos de IRS o rendimento líquido de 4.719,36 €. O sujeito

¹⁰ Cfr. acórdão do TCA do Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07727/14, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/f83009c3d9da01b980257d080052d14e?OpenDocument>. [Consult. 8 de abril de 2018].

passivo alegou que os suprimentos efetuados teriam origem em património acumulado ao longo dos anos, investido em diversas aplicações financeiras e que o suprimento em causa resultaria do resgate das mesmas, o que ficou provado. No entanto a AT considerou estarem reunidas as condições exigidas para a avaliação indireta por o sujeito passivo apenas ter apresentado prova da mobilização dos recursos financeiros e não a origem desses mesmos recursos, não provando que os mesmos provinham de rendimentos declarados ou não sujeitos a tributação, alegando ainda como facto provado que nos 10 anos anteriores, os rendimentos declarados pelo mesmo se fixaram em 174.341,78 €, valor bastante inferior à manifestação de fortuna evidenciada.

A questão visava determinar se os recorrentes ao fazerem prova da fonte dos fundos que financiaram a manifestação de fortuna cumpriram o ónus da prova ou se tal ónus inclui a prova da origem daqueles rendimentos. A decisão foi em desfavor da AT pois ficando provado que os fundos afetos à manifestação de fortuna resultaram da mobilização de aplicações financeiras efetuadas em 2007, não pode ser exigida a prova da origem de tais fundos, pois tal exigência só se verifica no ano da manifestação de fortuna como resulta da leitura conjugada do art. 89.º-A, n.º 2, al. c) e n.ºs 3 e 4 da LGT, ou seja, que não é constituída por rendimentos indevidamente não declarados, sob pena de se cair numa exigência probatória complexa e difícil.

No entanto esta prova deverá ser feita com suporte documental adequado que comprove inequivocamente a fonte desses rendimentos. No acórdão do STA de 28-11-2012, proferido no processo n.º 01197/12 a contribuinte procurava justificar a fonte dos rendimentos com base em capital próprio resultante de poupança ao longo dos anos, bem como empréstimos efetuados por familiares em numerário. Não tendo a contribuinte juntado qualquer comprovativo que pudesse confirmar as alegações referidas além de prova testemunhal desacompanhada de prova documental adequada, foi considerada a justificação claramente insuficiente para esclarecer de forma objetiva que tais valores foram efetivamente recebidos, pelo que não se provou que valores em concreto os familiares e amigos emprestaram à recorrente tendo desta forma sido considerados como não justificados os incrementos patrimoniais.

Igualmente não é suficiente que o contribuinte demonstre que detinha recursos financeiros para justificar a manifestação de fortuna, mas também que esses recursos foram afetos à realização da mesma, exigindo-se então que o contribuinte faça prova dessa relação causal,

pois se assim não fosse, seria possível com base nos mesmos recursos financeiros legitimar diferentes manifestações de fortuna.

Neste sentido, no acórdão do TCA do Sul de 22-10-2015, proferido no processo 07859/14 foi revogada a sentença recorrida em que uma cidadã estrangeira justificou parte do preço na aquisição de um imóvel através de um depósito bancário no montante de 70.000 € correspondente a uma transferência de fundos próprios de uma conta bancária russa para o Deutsch Bank em Lisboa em que juntou a prova da respetiva transferência. A decisão para justificar a revogação da sentença *a quo*, legitimando a aplicação de métodos indiretos conclui que «*não bastava que a recorrida, provasse que dispunha de meios que lhe permitiam a realização da manifestação de fortuna, mas antes se lhe impunha a prova da afetação concreta de recursos não sujeitos a tributação àquela manifestação de fortuna*».

Ou seja, a contribuinte apenas se limitou a provar que nos anos anteriores dispunha de meios que lhe permitiam a realização da manifestação de fortuna não tendo demonstrado a afetação desses meios disponíveis a essa concreta manifestação de fortuna. Não tendo igualmente provado a não sujeição desses rendimentos a tributação em Portugal ou não sujeitos a declaração, foi dado provimento ao recurso interposto pela AT.

3.4.4.4. Justificação parcial das manifestações de fortuna

Questão de relevância essencial serão as situações em que o contribuinte consegue apenas demonstrar parte da proveniência da manifestação de fortuna evidenciada em que a lei é omissa quanto à questão. Terá tal justificação parcial, reflexos na determinação do rendimento tributável e quais os efeitos na quantificação do rendimento presumido a tributar? Num breve raciocínio lógico não faria sentido tributar um contribuinte pela totalidade do rendimento padrão presumido quando este, por exemplo, apenas não tenha conseguido justificar 10% da manifestação de fortuna, em comparação com outro contribuinte na mesma situação não tenha conseguido justificar a totalidade. Desta forma nos casos em que o contribuinte justifique parcialmente a fonte da manifestação de fortuna somos da opinião que deverá ter como resultado uma tributação na proporção dessa justificação, não fazendo sentido na nossa opinião a solução apresentada por João Sérgio

Ribeiro (2010:305) e de diversas decisões dos nossos tribunais¹¹, que propõem que ao rendimento-padrão presumido seja deduzido o valor justificado.

No exemplo dado pelo autor, um contribuinte que tenha declarado rendimentos no valor de 20.000 € e tenha adquirido uma viatura no valor de 100.000 € em que justificou parcialmente a manifestação de fortuna através de uma herança de 20.000 €, a quantificação do rendimento presumido seria obtido pela dedução dos 20.000 € da herança ao rendimento padrão resultante da aplicação da tabela do art. 89.º-A, n.º 4 ou seja $100.000 \text{ €} \times 50\% - 20.000 \text{ €}$ (rendimento presumido justificado) = 30.000 €, pelo que o contribuinte deveria sofrer uma correção de 10.000 € à sua declaração de rendimentos. Desta forma e seguindo esta solução apresentada, caso o valor da herança fosse de 30.000 €, o contribuinte não seria tributado o que não seria aceitável pois a justificação que se pretende da sua parte para afastar a eventual tributação é a totalidade do valor da manifestação de fortuna evidenciada, conforme o art. 89.º-A, n.º 3 da LGT.

Desta forma a solução proposta para o caso apresentado e visto que o contribuinte justificou apenas 20% do valor de aquisição da viatura seria: rendimento-padrão = $100.000 \text{ €} \times 50\% \times (1 - 20\%) = 40.000 \text{ €}$, sendo a correção a efetuar de 20.000 €. Em suma, em caso de justificação parcial da manifestação de fortuna evidenciada, o rendimento tributável é apurado com recurso ao rendimento-padrão calculado sobre a parte não justificada e não pela dedução do rendimento justificado ao rendimento padrão.¹²

3.4.4.5. A Aplicação de outros acréscimos patrimoniais

A introdução da art. 87.º, n.º 1, al. f) da LGT, com a aprovação do Orçamento de Estado para 2005, pretendeu acautelar outros acréscimos de património ou de despesa efetuada, não consentâneos com os rendimentos declarados à AT em que, não estando enquadradas nas manifestações de fortuna previstas no art. 87.º, n.º 1, al. d) da LGT e que reconduzem às situações tipificadas no art. 89.º-A, n.º 4 da LGT, justificam o desencadeamento do

¹¹ Cfr. acórdão do STA de 19/05/2010, proferido no processo n.º 0734/09, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/79c5c1d289409df88025772d005540d9?OpenDocument>. [Consult. 8 de abril de 2018].

¹² Neste sentido ver o acórdão do STA de 15/05/13, proferido no processo n.º 0664/13, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/df8378eede7904af80257b81002f1a81?OpenDocument&ExpandSection=1>. [Consult. 1 de abril de 2018].

procedimento inspetivo, no sentido de averiguar a veracidade das declarações prestadas pelos contribuintes.

Neste sentido importa o esclarecimento de duas situações distintas: Em primeiro lugar e no caso de estarmos na presença de uma das 6 situações tipificadas no art. 89.º-A, n.º 4 da LGT mas que não preenche os requisitos de avaliação indireta com base naquela norma é possível, ainda assim, efetuar a avaliação indireta com base no art. 87.º, n.º 1, al. f) ou a aplicação desta alínea refere-se apenas a todas as outras situações não tipificadas como manifestação de fortuna?¹³. No acórdão do STA de 15-09-2010, proferido no processo n.º 0660/10¹⁴ esteve em análise justamente saber se a aquisição de um imóvel no valor de 245.000 €, por parte de um contribuinte, configurava uma situação enquadrável no art. 87.º, n.º 1, al. f) da LGT. A decisão foi no sentido da não existência de qualquer incompatibilidade entre as normas em que sendo o valor de aquisição inferior aos 250.000 €, a AT pode realizar a avaliação indireta com fundamento na mesma.

No entanto esta situação levanta uma questão extremamente delicada. A fixação do rendimento tributável em sede de IRS nos termos do art. 89.º-A, n.º 5 da LGT, a enquadrar na categoria G será pela diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada e o rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, o que resultaria claramente numa tributação discriminatória face a outro contribuinte que fosse tributado com base na manifestação de fortuna do art. 89.º-A, n.º 4 em que apenas seria considerado como rendimento padrão 20% do valor de aquisição do imóvel. Como tal, somos da opinião da total incompatibilidade destes dois regimes na forma como têm sido interpretados pela nossa jurisprudência em muitas decisões quando está em causa a aquisição de imóveis.

Neste sentido pensamos que a melhor solução e que traria uma maior segurança jurídica e evitando situações de evidente desigualdade e injustiça tributária poderia passar por duas hipóteses: Ou se exclui automaticamente do regime da al. f) todas as manifestações de

¹³ Note-se que apenas nos casos dos imóveis poderia existir tal incompatibilidade, visto que a aplicação da al. f) apenas pode ser efetuada em situações em que estejam em causa valores superiores a 100.000 €. Logo, por exemplo a prestação de suprimentos de valor inferior a 50.000 € estaria automaticamente excluído de avaliação indireta com base naquela norma.

¹⁴ No mesmo sentido ver também o Acórdão do STA de 16-10-2013, proferido no processo 0882/12, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/20af63ea5e98aacc80257c0e0049285eOpenDocument&ExpandSection=1>. [Consult. 8 de abril de 2018].

fortuna evidenciadas na tabela do art. 89.º-A, n.º 4 da LGT; ou por outro lado fazer a redução do limite para o valor de 100.000 € caso se esteja na presença de aquisições de imóveis para desta forma nunca entrar em conflito com o regime dos *outros acréscimos patrimoniais*. Parece-nos que a primeira solução no atual enquadramento normativo com a existência destes dois regimes distintos será a mais adequada, ou seja, a exclusão da possibilidade de aplicação do regime dos *outros acréscimos patrimoniais* quando estamos perante a aquisição de imóveis.

De referir ainda que caso estejamos perante uma situação enquadrável do art. 87.º, n.º 1, al. f) da LGT, os acréscimos de património apenas se podem considerar verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efetuada, nos termos da do art. 89.º-A, n.º 5, al. b) da LGT.

3.4.4.6. Crítica ao regime das manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados

Como referido, só a partir de 2005 o legislador terá entendido a insuficiência do regime das manifestações de fortuna procedendo à tipificação de outros sinais exteriores de riqueza que, se detetados, estavam excluídos de tributação no âmbito deste regime, pelo que foi aditada ao art. 87.º, n.º 1, al. f), acabando por criar dois quadros legais distintos. A questão que trazemos é se faz sentido a existência de dois quadros legais distintos consoante a natureza do bem adquirido ou da despesa efetuada?

A primeira divergência que encontramos entre os regimes está no suporte para a aplicação da avaliação indireta. Se no caso das situações previstas como manifestações de fortuna exige-se que se mostre uma desproporção de 30% em relação ao rendimento padrão, como condição para a aplicação da avaliação indireta, tal não acontece no regime do art. 87.º, n.º 1, al. f) da LGT em que a partir de 2009¹⁵ não se exige qualquer desproporção entre os acréscimos patrimoniais ou de despesa efetuada e a declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte.

¹⁵ Anteriormente exigia-se uma desproporção de um terço, ou seja, caso o acréscimo de património ou de despesa fosse de 100.000 € apenas no caso da declaração de rendimentos do contribuinte ser inferior a 66.667 € seria possível a avaliação indireta.

A segunda e mais importante divergência prende-se com o tipo de aquisição ou de despesa efetuada que, consoante o regime aplicável, irá trazer a fixação de rendimentos tributáveis completamente diferenciados e manifestamente desproporcionais pondo na nossa opinião em causa a justiça tributária e o princípio da igualdade.

Dando como exemplo um contribuinte que efetua suprimentos ou empréstimos à sociedade, na qual é sócio e outro contribuinte que efetua prestações suplementares¹⁶ ou um aumento de capital¹⁷ estaremos na presença da eventual aplicação dos diferentes regimes, onde o contribuinte poderá ou não ser bastante favorecido ou penalizado, consoante fique enquadrado num ou noutro. Note-se que em qualquer destas formas jurídicas de entradas de dinheiro por parte dos sócios, encontram-se finalidades semelhantes, nomeadamente, a necessidade de financiamento por parte da sociedade na qual pertencem, não existindo na nossa opinião motivo para a existência em sede de métodos indiciários de quadros legais distintos.

Podemos encontrar duas situações na forma como o sócio financia a sua sociedade que poderão originar situações de tributação desigualitárias na aplicação destes 2 regimes. Em primeiro e seguindo o exemplo de um sócio que efetua suprimentos no valor de 75.000 € e outro que efetua um aumento de capital ou uma prestação suplementar do mesmo valor automaticamente o primeiro poderá ser abrangido pelo regime das manifestações de fortuna, enquanto o segundo estará automaticamente excluído da avaliação indireta por apenas poder ser enquadrado no regime da al. f), em que apenas poderia relevar se fosse de valor superior a 100.000 €. Ou seja, o sócio que efetuou o aumento de capital ou realizou as prestações suplementares sai favorecido.

Em segundo lugar e numa situação idêntica, mas que os valores envolvidos sejam superiores a 100.000€ existem duas situações a destacar. Numa primeira, o contribuinte que efetuou os suprimentos poderá afastar a aplicação da avaliação indireta caso tenha rendimentos líquidos declarados no valor de $100.000 \text{ €} \times 50\% \times 70\% = 35.000 \text{ €}$, enquanto o segundo nunca pode, caso os rendimentos líquidos declarados sejam inferiores a 100.000 €. Poderá ainda suceder o caso em que ambos não consigam afastar a presunção de rendimentos omitidos e não

¹⁶ Cfr. O acórdão do STA de 15/05/13, proferido no processo n.º 0664/13, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/326dc5ebca2e336780257bda004d2ab0?OpenDocument>. [Consult. 13 de maio de 2018].

¹⁷ Cfr. O acórdão do STA de 28/11/2012, proferido no processo 01197/12 já citado.

declarados que lhes compete em que o nível de tributação será bastante diferenciado. No primeiro caso, o sócio estará sujeito a tributação pela diferença entre 50% do valor do suprimento e os rendimentos líquidos declarados, enquanto o segundo será tributado pela totalidade. Ou seja, o contribuinte que efetua os suprimentos ou empréstimos sai bastante favorecido nestas duas situações referenciadas.

Este exemplo é meramente exemplificativo e poderia ser dado em relação a outras situações, nomeadamente, em aquisições de outros bens ou despesas efetuadas que poderão ser enquadradas ou não num regime ou noutro (supra demos igualmente o exemplo da aquisição de imóveis). Somos então da opinião que seria razoável uma revisão do quadro legal do art. 89.º-A da LGT em respeito pelo princípio da igualdade, justiça tributária e prevenção de comportamentos de planeamento fiscal abusivo por parte dos contribuintes.

3.4.5. Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco

A decisão da tributação por métodos indiciários com base neste pressuposto terá de indicar a sequência de prejuízos fiscais relevantes, tendo os sujeitos passivos a oportunidade para oferecer uma razão válida para a existência dos rendimentos tributáveis nulos ou prejuízos fiscais consecutivos, como decorre da redação do art. 87.º, n.º 1, al. e), da LGT ao referir «*sem razão justificada*», que deverá desta forma ser considerada pela AT na fundamentação da sua adesão à avaliação indireta. A existência da expressão «*rendimentos tributáveis nulos*» tem o fundamento na altura em que era possível deduzir ao lucro tributável 100% dos prejuízos gerados em anos anteriores, o que não se verifica atualmente em que tal dedução é limitada a 70% do lucro tributável.

Parece-nos, que devido à inexistência de jurisprudência na resolução de diferendos com base neste pressuposto, que é de nula aplicação por parte da AT e que sem conjugação com outros pressupostos, nomeadamente a existência de irregularidades na contabilidade do sujeito passivo dificilmente a AT lançará mão deste pressuposto face à dificuldade em contornar a razão apresentada pelo sujeito passivo para a existência dos resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais. Note-se, que de acordo com o art. 75.º, n.º 2 da LGT

esta não é uma das razões mencionadas que faz presumir a cessação da presunção da verdade e boa-fé da declaração do contribuinte pelo que, em nossa opinião, o legislador não lhe deu a força suficiente na utilização deste pressuposto.

No acórdão do STA de 21-05-2015, proferido no processo n.º 0236/15, num pedido de recurso de revista excecional, procurava o contribuinte a anulação dos atos de liquidação de IVA por métodos indiretos em que com base em irregularidades contabilísticas verificadas pela AT, ficou provado a omissão de custos por parte do contribuinte, margens reduzidas e entradas e saídas de dinheiro, efetuadas pela gerência, sem documento comprovativo, e com base nessas correções efetuadas, a recorrente que tinha declarado lucros nos três anos em causa ficou com prejuízos fiscais nos três anos.

Pretendia o contribuinte que ficasse esclarecido qual o momento para verificação deste pressuposto, se em momento anterior ao início da inspeção, tendo por base as declarações fiscais apresentadas pelo sujeito passivo ou se este requisito é de verificação em momento posterior ao início da inspeção quando desta resultar a constatação dos prejuízos fiscais. Entendia a recorrente que seria no momento anterior à inspeção, o que significava que a AT não se encontrava legitimada para recorrer à avaliação indireta. No entanto e como refere a decisão do STA, a matéria coletável foi fixada ao abrigo do disposto do art. 87.º, n.º 1, al. b) e não ao abrigo do art. 87.º, n.º 1, al. e) da LGT. Logo, mesmo que a recorrente obtivesse ganho de causa quanto a essa questão, tal facto, só por si, não seria suficiente para julgar inválida a determinação da matéria coletável por métodos indiretos, e, conseqüentemente, a liquidação do IVA que esteve em causa.

Como conclusão o STA não admitiu o recurso de revista excecional, por não considerar estarem preenchidos os pressupostos a que se refere o art. 150.º, n.º 1, do CPTA por considerar estar-se perante uma situação concreta, com contornos muito específicos, sem capacidade de expansão da controvérsia para além da situação singular, pelo que não ficou esclarecido o pedido do contribuinte.

Quanto à questão não decidida parece-nos na nossa opinião que apenas se poderá justificar o recurso à avaliação indireta, quando os prejuízos apresentados sejam declarados pelo próprio sujeito passivo, ou seja, em momento anterior ao procedimento de inspeção tributária e nunca em momento posterior. Em momento posterior o resultado só poderá tornar-se em prejuízo fiscal com base em correções técnicas o que por si só afasta a aplicação

de métodos indiretos, ou com fundamento em outro pressuposto, o que tornaria desnecessário a utilização daquele.

3.5. A dedução de prejuízos fiscais

De acordo com o art. 52.º, n.º 2 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, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos*».

Tal significa que, no período em que for fixado o lucro tributável por métodos indiretos, o sujeito passivo não poderá deduzir ao mesmo, os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores, ainda que disponíveis para efeitos de reporte.

Questão diferente é a de saber se podem os prejuízos fiscais, quando são apurados por métodos indiretos ser deduzidos aos lucros tributáveis dos anos posteriores.

Ora como refere o acórdão do STA de 01-06-11, proferido no processo 0129/11:

“Em conformidade com a jurisprudência deste Supremo Tribunal, que cita, transcreve e acompanha, que é possível deduzir aos lucros tributáveis, apurados através de avaliação direta, os prejuízos de exercícios anteriores, com o limite fixado na lei, ainda que tais prejuízos tenham sido apurados através de métodos indiretos, pelo que no caso dos presentes autos, é possível deduzir os prejuízos dos anos de 1993 e 1994, apurados por aplicação de métodos indiretos aos exercícios subsequentes, designadamente, nos anos de 1995 a 1998, razão pela qual as liquidações adicionais impugnadas deverão ser anuladas.”

Desta forma sempre que um contribuinte vê a sua matéria tributável ser apurada por métodos indiretos apresentando no período prejuízo fiscal, será sempre possível deduzir aos lucros tributáveis futuros apurados através de avaliação direta, esses prejuízos de anos anteriores, com o limite fixado na lei, ainda que tal prejuízo tenha sido apurado através de métodos indiretos.

A situação que será mais comum será a do contribuinte que apresenta um determinado prejuízo fiscal e que após a correção através de métodos indiretos vê esse mesmo prejuízo

ser reduzido para um montante inferior. Tal não legitima a AT na possibilidade de recusar a dedução desses mesmos prejuízos em períodos futuros.

3.6. A Determinação da matéria tributável por métodos indiretos

Satisfeito um dos pressupostos para aplicação de métodos indiretos referidos no art. 87.º da LGT que se refere como já vimos à fase da *qualificação* em que foi aferida a legitimação da tributação por métodos indiretos, caberá seguidamente à AT a fixação do quantitativo a corrigir à declaração do contribuinte. Esta etapa corresponderá à fase da *quantificação* e que se reporta à escolha de um método de quantificação adequado bem como à demonstração dos resultados correspondentes. Diz-nos o art. 90.º, n.º 1 da LGT que a AT poderá ter os seguintes elementos para a fixação da matéria tributável que poderão ser:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Estando na presença de uma avaliação da matéria tributável com recurso a presunções e estimativas esta não pode deixar de conduzir a uma situação de dúvida sobre a quantificação,

pelo que o mais natural é que esta avaliação por parte da AT possa vir a originar litígios entre as partes. Como já foi referido, caberá ao contribuinte, no caso de desacordo com a fixação da matéria tributável, o ónus da prova no excesso na quantificação.

Questão de importância que se coloca nesta fase é que cuidados deverá a AT ter na utilização dos critérios técnicos, de forma que estes se aproximem da real situação do contribuinte, justificando de forma credível esta quantificação e como poderá um contribuinte que viu cessar a presunção de verdade dos seus elementos declarativos contestar este alegado excesso na quantificação.

A utilização de diferentes critérios à mesma situação ou de um critério desfasado da realidade do contribuinte poderá originar diferentes valores ou a quantificação de um valor pouco credível à matéria tributável do contribuinte. Transmite Campos [et al.] (2012:795) que:

“A validade técnica do critério exige que o universo dos factores-base de conformação do critério assumido pela administração seja idêntico ou próximo daquele a que a situação investigada se reporta. O controlo do tribunal sobre o uso dos referidos critérios pode determinar a anulação total ou parcial do acto de determinação da matéria tributável e do subsequente acto de liquidação do imposto”

A dúvida na quantificação da matéria tributável por métodos indiretos está disposta no art. 100.º do CPPT que nos diz 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 acto impugnado ser anulado»*, ou seja estabelece-se o princípio de que havendo dúvidas sobre a existência e quantificação do facto tributário, estas devem ser valoradas a favor do contribuinte.

Esta fundada dúvida é amplamente acolhida na jurisprudência¹⁸ e como salientam Alfredo de Sousa e José da Silva Paixão (1997:267):

*“Não pode considerar-se **fundada** se assentar na ausência ou inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante. Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário. Cabe-lhe o ónus*

¹⁸ Cfr. O acórdão do STA de 16/11/2011, proferido no processo n.º 0247/11, disponível em: http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f5e20088acf4a50f80257950004e6529?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1. [Consult. 8 de abril de 2018].

da prova de tais factos (...). Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida. (...).”

É pacífico que na utilização de métodos indiretos a AT goza de uma certa margem de discricionariedade na sua quantificação, não se podendo exigir desta a precisão que na quantificação baseada na realidade, pela inexistência de elementos para tal. Caso tais elementos estivessem disponíveis a AT efetuaria as denominadas correções técnicas em consonância com o princípio da tributação pelo rendimento real. Por se tratar de uma margem de discricionariedade ela só pode ser sindicável se se mostrar fora dos limites do razoável, não devendo o contribuinte limitar-se a alegar factos genéricos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário. Só mediante a prova concludente de tais factos se pode concluir pela existência de fundada dúvida na quantificação sendo «*exigível a este a prova de que os elementos utilizados pela AT ou o método que utilizou são errados*».¹⁹

Neste sentido, no acórdão do TCA do Norte de 07/07/2016, proferido no processo 01234/15, a recorrente pretendia a anulação dos atos de liquidação efetuados por métodos indiretos arguindo que os critérios utilizados pela AT na quantificação da matéria tributável seriam consubstanciados em mera arbitrariedade, em que a taxa de 5% de rentabilidade aplicada seria um mero número percentual, completamente desarticulado da realidade económica e contabilística da sociedade. No entanto e como refere a decisão:

*“A AT tem, assim, de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por métodos indiciários, por forma a que o contribuinte deles fique ciente e apto a discutir a valorimetria aplicada, isto é, para que possa provar que os critérios utilizados são desadequados e/ou inadmissíveis para a sua atividade, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada (...). Não é pelo facto de no método de quantificação não se levar em conta este ou aquele item que fica demonstrado o erro na quantificação, a não ser que resulte daí **ipso facto** que os resultados apurados sejam excessivos”*

Tendo o tribunal entendido que o método presuntivo para a quantificação por parte da AT se mostrava racional e fundamentado em factos concretamente apurados, caberia à

¹⁹ Cfr. acórdão do TCA do Sul de 04/05/2010, proferido no processo n.º 03903/10, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/733d40250c55e7048025771c003e7bd2?OpenDocument>. [Consult. 10 de abril de 2018].

recorrente alegar e provar que ocorreria excesso na quantificação da matéria tributável conforme o Art. 74.º, n.º 3 da LGT. Tendo o recorrente nas suas alegações invocadas sido genérico e inconclusivo não se alicerçando nem em factos nem em depoimentos inequívocos não suscitou ao tribunal essa *fundada dúvida* pelo que os argumentos foram insuficientes para criar a convicção de que o valor apurado para a matéria tributável seria excessivo, pelo que a decisão foi o do negar provimento ao recurso apresentado.

Em sentido oposto, no acórdão do TCA do Norte de 18-09-2014, proferido no processo 00373/04, encontrando-se verificados os pressupostos para o recurso ao apuramento do lucro tributável por métodos indiretos e consequentes liquidações adicionais em sede de IVA, a AT viu-as mesmas serem anuladas por existência de *fundada dúvida* na quantificação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos, pois a AT considerou que os valores declarados de compras e vendas não seriam fiáveis e não corresponderiam à realidade sendo este o pressuposto para a utilização de métodos indiretos, mas utilizou essa mesma margem de lucro com base nesses valores declarados para o cálculo da matéria tributável com recurso a presunções, tendo ainda desprezado variáveis suscetíveis de influenciar esta margem como as ofertas e quebras que não foram tidas em conta.

Desta forma o tribunal concluí *«ainda que se considere que se verificam os pressupostos para a utilização dos métodos indiretos, afigura-se-nos que da prova produzida nos autos resulta urna situação de fundada dúvida, em face das razões que apontámos, sobre a quantificação do facto tributário»*.

Desta forma tendo a AT utilizado para o cálculo da matéria tributável uma percentagem de margem bruta não considerada fiável, entendeu-se que a metodologia adotada pela AT para quantificar o lucro tributável era incoerente, tendo o tribunal concluído pela existência de indícios sólidos de erro na quantificação e anulado a respetiva liquidação.

3.7. Eficácia na aplicação de métodos indiretos

Em Direito Tributário a fundamentação dos atos deve obedecer aos requisitos aos requisitos do art. 77.º da LGT que concretiza o dever constitucional de fundamentação dos atos administrativos, tal como consta do art. 268.º, n.º 3 da CRP que visa a transparência na atividade administrativa em matéria fiscal, permitindo ainda aos atingidos ficarem com o conhecimento das razões que levaram a autoridade administrativa a agir de determinada

maneira, dando-lhes uma opção clara e consciente entre a aceitação do ato ou a reclamação do mesmo. A fundamentação é assim um dever da AT e uma garantia e direito dos contribuintes. A fundamentação cumpre então uma função justificativa da legitimidade e racionalidade da AT pelo que não pode considerar-se a fundamentação como um mero elemento formal do ato administrativo de que possa prescindir-se quando a sua ausência ou insuficiência não provoquem a falta de defesa do contribuinte. Refere o n.º 1 deste preceito que *«A decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária»*.

Como condição específica de eficácia na aplicação de métodos indiretos refere ainda o n.º 4 que *«a decisão da tributação por métodos indirectos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável»*.

Desta forma, a AT deverá então justificar e provar a relação de causa/efeito entre a ação/omissão do contribuinte e a impossibilidade de aplicar o método de avaliação direta na correção da matéria tributável, devendo ainda indicar quais os critérios estabelecidos no art. 90.º da LGT que utilizou na quantificação da matéria tributável. Esta fundamentação como condição de eficácia da aplicação de métodos indiretos deverá, como se doutrinou no acórdão do STA, de 11/12/2002 proferido no processo n.º 01434/02²⁰:

“Ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus 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 acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como

²⁰ Cfr. acórdão do TCA do Norte de 12/02/2015, proferido no processo n.º 02967/04, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/9610fd0c65d2569f80257e0500517d48?O=penDocument>. [Consult. 10 de abril de 2018].

actuou; 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.”

Em sentido contrário: *«É equivalente à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do acto»²¹*, conforme o art. 153.º, n.º 2 do CPA.

No acórdão do TCA do Norte de 12-02-2015, proferido no processo 02967/04 decidiu-se sobre a falta ou não de fundamentação por parte da AT que, no âmbito de uma ação de fiscalização a um contribuinte, fundamentou a decisão de aplicação de métodos indiretos com base na presunção de omissão de rendimentos. Esta prova de omissão foi fundamentada numa amostragem a operações efetuadas pelo contribuinte bastante representativa em que a margem bruta da mesma foi superior à margem bruta declarada na contabilidade na totalidade das operações efetuadas, pelo que se concluiu pela omissão de vendas tendo levado à conclusão de que os elementos contabilísticos disponíveis não eram credíveis nem demonstravam a realidade da atividade exercida sendo fundamento da aplicação de métodos indiretos. A decisão foi na confirmação da anulação dos atos tributários pelo não cumprimento quanto às exigências de fundamentação por, no relatório de inspeção que fundamentou a decisão, se ter ficado sem saber qual a razão por que se mostrou impossível comprovar e quantificar direta e exatamente a matéria tributável do imposto, ou seja, não se concretizaram as anomalias e incorreções da contabilidade, exigidas como pressuposto para a aplicação de métodos indiretos e que inviabilizaram o apuramento da matéria tributável de forma direta. Como referiu o tribunal *a quo* *«no relatório não se carregou factualidade que permite a um destinatário normalmente diligente ficar em condições de saber e conhecer qual o itinerário cognoscitivo do seu autor»*. Ou seja, a AT não justificou a relação de causa/efeito entre a omissão de vendas do contribuinte e a impossibilidade de proceder à avaliação direta.

O n.º 5 refere ainda um dever especial de fundamentação no caso de aplicação de métodos indiretos com fundamento no afastamento dos indicadores objetivos de atividade de base

²¹ Cfr. também o art. 1.º, n.º 3 do DL 256-A/ 77, de 17 de junho.

científica, que deverá incluir as razões da não-aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte, previstas no art. 89.º, n.º 1 da LGT.

Na fundamentação e relativamente à quantificação da matéria tributável, refere o art. 84.º, n.º 3 da LGT que esta terá de conter «*obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado*», de forma, a que se perceba que a avaliação foi adequada à situação em causa e não de uma forma arbitrária e desajustada.

No acórdão do TCA do Norte de 26-04-2018, proferido no processo 1234/07.2 foi indeferido o recurso apresentado pela AT onde tendo-se verificado os pressupostos para aplicação de métodos indiretos por omissão de vendas por parte contribuinte e tendo a AT na respetiva quantificação da matéria tributável considerado os montantes contabilizados como suprimentos dos sócios como valor das vendas omitidas e não tendo a mesma apresentado qualquer justificação indicando os motivos que a levaram a concluir nesse sentido, considerou o tribunal que a AT não demonstrou as razões que a levaram a quantificar a matéria tributável partindo daquela premissa, pelo que não se pode ter o critério utilizado como materialmente fundamentado pelo que se concluiu pela ilegalidade da quantificação da matéria tributável e consequente anulação dos atos de liquidação. Conclui o tribunal e com relevância que,

“A Administração Tributária tem de utilizar elementos de facto conhecidos que, segundo as regras da experiência, pautadas por critérios de razoabilidade e de normalidade, conduzam à extrapolação dos factos desconhecidos ou à aproximação da realidade que se procura alcançar. Não conseguindo fazer essa prova, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela. Uma vez cumprido esse ónus, caberá, então, àquele a quem o método é oposto o ónus probandide que a realidade é completamente distinta do resultado a que conduziu a utilização das mencionadas regras, que o critério utilizado é ostensivamente desadequado e/ou inadmissível, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.”

A falta de ou deficiência na fundamentação do ato administrativo constitui então vício suscetível de gerar a anulação dos atos de liquidação em sede de procedimento de reclamação graciosa ou de processo de impugnação judicial, previstos nos artigos 68.º e 99.º do CPPT respetivamente e conforme o regime da anulabilidade previsto no art. 163.º do CPA.

3.8. As garantias dos contribuintes

3.8.1. Pedido de revisão da matéria tributável

No art. 91.º da LGT está previsto um meio de reclamação administrativa em que o sujeito passivo pode solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da AT da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão de aplicação de métodos indiretos. O n.º 2 do preceito refere o efeito suspensivo do pedido, ou seja, até ao final do prazo para a sua apresentação ou até ser proferida a decisão de mérito do pedido, a AT não poderá praticar os atos de liquidação correspondentes. O pedido de revisão tem igualmente efeitos na suspensão do prazo de caducidade que se mantém até à notificação da respetiva decisão, conforme o art. 46.º, n.º 2, al. e) da LGT.

Como refere o n.º 14 estão afastados deste pedido de revisão as correções meramente aritméticas da matéria tributável resultantes de imposição legal e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos da determinação indireta da matéria coletável. Em relação às questões de direito, resulta do preceito que apenas as relacionadas com os pressupostos da utilização de métodos indiretos estarão incluídas neste pedido de revisão da matéria tributável. A razão de ser deste afastamento, tal como refere Campos, [et al.] (2012:800) *«prende-se com a própria natureza do órgão de revisão, constituído por peritos que devem fazer uma apreciação de carácter técnico e não jurídico (...)»*.

O n.º 3 estabelece que recebido o pedido deve a AT nomear um perito que preferencialmente não deve ter tido qualquer intervenção no processo e marcará uma reunião entre este e um perito indicado pelo contribuinte a realizar no prazo máximo de 15 dias. Poderá ainda existir a intervenção de um perito independente, a requerimento do sujeito passivo ou da AT, até à marcação da reunião referida.

Nesta fase procura-se promover um acordo entre as partes, com a eventual participação do perito independente e visa o estabelecimento de um acordo, nos termos da lei, quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação. No entanto este acordo estabelece-se apenas entre o perito do contribuinte e o da AT, como revela a expressão *«ambos os peritos»* do art. 92.º, n.º 6 da LGT, mesmo que seja diversa a posição do perito independente.

Na existência de acordo entre o perito da AT e o do contribuinte, o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada, devendo o acordo fundamentar a matéria tributável encontrada nos casos de alteração da matéria inicialmente fixada conforme o art. 92.º, n.º 3 da LGT. Note-se que não se põe em causa nesta fase o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, mas sim a possibilidade de resolução do litígio numa fase em que prevalece a parte técnica à jurídica em que estes peritos serão fornecedores de garantia de uma avaliação adequada, não estando os mesmos vinculados a obtenção de um acordo, sendo sim o objetivo principal a diminuição de litigâncias judiciais.

Na falta de acordo, o órgão competente para a fixação da matéria tributável resolverá tendo em conta as posições de ambos os peritos, mas sempre tendo em conta a posição dos peritos como se depreende art. 92.º, n.º 3. Ou seja, se o perito da AT propuser a fixação de um valor de 10.000 € e o perito do contribuinte um valor de 3.000 €, a fixação final terá de ficar balizada entre estes valores.

Existindo a intervenção de um perito independente, a decisão deve obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer conforme o art. 92.º, n.º 7 da LGT. Na sua falta, a fixação da matéria tributável incorre em vício que inquina a legalidade desse ato e de todos os atos consequentes, incluindo o de liquidação.²² Apenas no caso do valor proposto pelo perito independente ser inferior ou superior aos limites fixados pelo perito do contribuinte e da AT a falta de fundamentação não inquirará o ato de liquidação devendo aproveitar-se o ato impugnado por inutilidade do mesmo parecer.

Questão relevante refere o n.º 8, serão os casos em que não existindo acordo, o perito independente adota a mesma posição do perito do contribuinte. Nestes casos haverá efeito suspensivo da reclamação graciosa ou da impugnação judicial que venha a ser interposta, sem necessidade de prestação de garantia, o que revela que o legislador conferiu relevante importância à opinião do perito independente. Desta forma e caso esta distinção de opiniões seja apenas parcial o contribuinte apenas terá de prestar garantia quanto à parte da liquidação controvertida em que aqueles peritos estiveram de acordo, isto para assegurar o efeito suspensivo em relação ao restante da liquidação.

²² Cfr. acórdão do STA de 30-11-2010, proferido no processo n.º 0512/10, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3136910d8f76d3e8802577f8004b0108?OpenDocument&ExpandSection=1>. [Consult. 1 de agosto de 2018].

O art. 91.º, n.ºs 5 e 6 do da LGT referem-se aos efeitos das possíveis faltas do perito nomeado pelo contribuinte. Em caso de falta não justificada à reunião marcada entre os peritos, esta vale como desistência. O órgão da AT marcará nova reunião para o 5.º dia subsequente, advertindo o perito do contribuinte 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.

3.8.2. Impugnação Judicial

Diz-nos o art. 86.º, n.º 3 da LGT e oposta à regra da avaliação direta prevista no n.º 1 que «*A avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação*». Ou seja, só com o ato de liquidação final de fixação da matéria tributável por métodos indiretos poderá ser contenciosamente impugnável. No entanto, caso não exista no final um ato de liquidação, que serão os casos em que é corrigido para menos o montante de prejuízos fiscais declarados pelo sujeito passivo, que, como já vimos terá relevância na dedução de lucros tributáveis futuros, este poderá ser diretamente impugnável.

Em caso de impugnação o contribuinte pode invocar qualquer ilegalidade que tenha ocorrido durante o procedimento, exceto nas situações em que o ato de liquidação é uma consequência do acordo obtido entre as partes, no procedimento de revisão visto no ponto anterior, tal como referido no n.º 4 deste preceito. Serão os casos em que existe um acordo entre os peritos, pretendendo posteriormente o contribuinte impugnar judicialmente o ato de liquidação. Poderia pôr-se em causa a constitucionalidade desta impossibilidade de impugnação judicial, nomeadamente por pôr em causa o princípio da tutela jurisdicional efetiva previsto no art. 20.º da CRP e pela diminuição dos direitos e garantias dos cidadãos previstos no art. 268.º, n.º 4 da CRP que prevê a possibilidade de impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem.

No entanto, nestes casos será importante entender qual a relação que se estabelece entre o sujeito passivo e o perito nomeado por si, bem como os efeitos que se estabelecem na esfera do contribuinte das decisões tomadas por aquele, de forma a perceber-se a amplitude desta norma.

A parte final do art. 91.º, n.º 1 da LGT faz referência a uma relação de representação que tem a sua consagração no art. 16.º, n.º 1 da LGT que refere que «*os actos 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». Campos [et al.] (2012:747) salientam a este propósito:

“(…), nos casos em que o representante do sujeito passivo defender ou aceitar, no procedimento de avaliação indireta, posições distintas das defendidas por este, designadamente ao formular o pedido de revisão da matéria coletável, não poderá considerar-se o sujeito passivo vinculado pelo acordo que seja obtido, se não se demonstrar que o representante agiu dentro dos limites dos seus poderes de representação e não agiu em sentido contrário a estes poderes.”

No acórdão do STA de 10-03-2011, proferido no processo n.º 022/11, o sujeito passivo entendia não poder ser julgada procedente a exceção da inimpugnabilidade do ato com o fundamento de ter havido acordo dos peritos, onde pretendia que lhe fosse reconhecido o direito de impugnar o ato com invocação que o acordo restringiu-se à questão técnica, nunca se tendo chegado a discutir a questão do rigor dos pressupostos de facto em que a AT fez assentar o critério que se serviu para, com recurso a métodos indiretos, quantificar a matéria coletável, pelo que a decisão recorrida que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida, se traduzia numa diminuição das garantias de igualdade e defesa do contribuinte perante a administração fiscal.

Na decisão é referido que no teor da ata da reunião dos peritos, em sede de procedimento de revisão, cuja validade não foi contestada pelo recorrente existiu acordo entre os peritos quanto ao valor da matéria coletável, bem como quanto aos pressupostos para o recurso à avaliação indireta. Quanto à vinculação dos efeitos das posições do perito na esfera do recorrente refere o tribunal que,

“O contribuinte pode escolher livremente o seu perito e este, por certo, procederá sempre de acordo com os poderes que aquele lhe delegou, pois não está vinculado a nenhum acordo ou a agir com total independência e fora dos seus poderes de representação (...) e não vem alegado que o perito em causa não tenha agido dentro dos limites dos seus poderes de representação ou tenha agido em sentido contrário às orientações recebidas por parte de quem o escolheu”.

Como consequência e como conclusão refere a decisão que *«não colhe a alegação de que este procedimento se traduza, na prática, numa diminuição das garantias de igualdade e defesa do contribuinte perante a administração fiscal»* pelo que se manteve a decisão

recorrida e a inimpugnabilidade da liquidação adicional de IVA que desse procedimento resultou.

Ou seja, nos casos em que o pedido de revisão da matéria tributária é condição necessária para a impugnação judicial e quando exista acordo entre os peritos, apenas no caso do perito do sujeito passivo tomar decisões contra as instruções do representado ou fora das suas atribuições em termos de representação é que o contribuinte poderá alegar a ineficácia da decisão tomada no acordo podendo recorrer judicialmente.

Quanto à questão da possibilidade de impugnação judicial sem o necessário procedimento de revisão da matéria tributável refere o art. 86.º, n.º 5 da LGT bem como o art. 117.º, n.º 1 do CPPT como condição para a impugnação dos atos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos da prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável. Ou seja, os atos de avaliação indireta em que estejam em causa fundamentos diferentes daqueles, como serão as questões de direito que não estejam relacionadas com os pressupostos de aplicação de métodos indiretos previstos no art. 87.º da LGT ou a preterição de formalidades legais poderão ser diretamente impugnáveis. Esta questão terá então importância quando se verificarem alguns vícios no ato de liquidação que não estejam relacionados com a necessária apresentação daquele pedido. Como expõe Nabais (1999:44),

“A exigência de prévia reclamação administrativa só ocorre no caso de verificação dos pressupostos da avaliação indireta e no caso de erro na quantificação da matéria tributável, situações em que a respetiva apreciação pressupõe a utilização de critérios técnicos, mais próprios de um órgão de natureza técnica que dos tribunais.”

No acórdão do STA de 28-06-2017, proferido no processo n.º 018/17 alegou o contribuinte que a condição de impugnabilidade, por falta de apresentação de pedido de revisão (o mesmo apresentou o pedido, mas intempestivamente) não funcionaria se na impugnação estiver em causa o vício de falta de fundamentação por parte da AT. Este alegou que não havia fundamentação relativamente à escolha da margem de lucro de 20% que aplicada aos gastos, tinha levado a AT a concluir que este tinha auferido um determinado volume de rendimentos. A questão controvertida relacionava-se com a quantificação da matéria tributável, logo à partida o pedido de revisão seria condição obrigatória antes da impugnação.

No entanto e como refere o parecer do MP no acórdão referido «*embora o vício de falta de fundamentação seja conexo com a quantificação da matéria tributável o mesmo autonomiza-se em relação a um eventual erro dessa mesma quantificação*». Neste sentido a decisão foi no sentido da admissibilidade da impugnação dando provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e ordenando a baixa dos autos à 1.^a instância.

3.8.3. Impugnação judicial direta nos casos de avaliação indireta nos termos do art. 89.º-A da LGT

A decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto nos termos do art. 89.º-A da LGT é da competência do diretor de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, conforme o n.º 6 desse preceito. Refere o n.º 7 que o procedimento de revisão da matéria tributável não se aplica à avaliação indireta com fundamento neste pressuposto, cabendo desta forma recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente. Por força do princípio da impugnação unitária, plasmado no art. 54.º do CPPT, só é possível, em princípio, impugnar o ato final do procedimento tributário, dado que só esse atinge ou lesa, de forma imediata, a esfera jurídica do contribuinte. No entanto, o legislador configurou a decisão de avaliação indireta com base nas manifestações de fortuna ou em acréscimos injustificados de património ou de despesa como um ato lesivo o suficiente para impugnação judicial direta. Nestes casos afirma Morais (2012:144) que «*o contribuinte poderá apresentar reclamação administrativa, mas esta não irá suspender o prazo para apresentação da impugnação contenciosa*».

Dado o seu carácter suspensivo, a decisão só se tornará eficaz se confirmada pelo respetivo tribunal, não podendo ser praticado o respetivo ato de liquidação. Por outro lado, e dada a natureza de ato destacável para efeitos de impugnação contenciosa direta, como refere Sousa (2011:571) «*se não for impugnado o acto de avaliação previsto no art. 89.º-A da LGT não haverá possibilidade de apreciação da correção da avaliação em impugnação do acto de liquidação, tendo aí de ter-se como pressuposto o valor fixado na avaliação*». Desta forma, caso o contribuinte posteriormente apresente impugnação judicial contra o ato de liquidação não poderá invocar ilegalidades que só possam ser arguidas no respetivo recurso especial,

ou seja desde que não invoque vícios do ato destacável²³. Na falta de apresentação de recurso judicial por parte do contribuinte da decisão, esta irá consolidar-se na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação.

Este recurso está previsto no art. 146.º-B do CPPT por força do seu n.º 5 que prevê que o contribuinte deve apresentá-lo no prazo de 10 dias, a contar da data em que foi notificado da decisão administrativa, justificando as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal. De acordo com o n.º 3 a petição não obedece a formalidade especial devendo ser acompanhada dos respetivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental. A decisão judicial deve ser proferida no prazo de 90 dias a contar da data de apresentação da petição inicial, dado o carácter urgente deste recurso. O carácter urgente deste recurso tem as consequências previstas no art. 36.º, n.º 2 do CPTA, nomeadamente a inexistência de férias judiciais para efeitos do prazo de 90 dias para a tomada de decisão em 1.ª instância, a dispensa de vistos prévios, mesmo em fase de recurso jurisdicional e, ainda, a obrigatoriedade de os atos de secretaria serem praticados no próprio dia, com precedência sobre quaisquer outros.

²³ Neste sentido ver o acórdão do STA de 15/02/2017, proferido no processo n.º 0633/14, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e1c813be4a4e2961802580ca003ab9bc?OpenDocument&ExpandSection=1>. [Consult. 8 de abril de 2018].

4. Direito Comparado

4.1. Espanha

4.1.1. Pressupostos para avaliação indireta

É no título II, Capítulo III, art. 50.º da *Ley general tributaria* (LeyGT) que são referidos os métodos de determinação da base tributária, o qual explicita de forma concreta os métodos que poderão ser utilizados e que são a avaliação direta, objetiva ou indireta (*estimación indirecta*).

O art. 51.º dá-nos a noção de avaliação direta que tal como em Portugal é a forma privilegiada pelo Direito Tributário espanhol para proceder à sua quantificação, sendo tanto utilizado e na maioria dos casos, pelo sujeito passivo na forma de autoliquidação do tributo como pela própria administração tributária através dos elementos fornecidos. Diz Yurrita (2006:201) que *«es el método más adecuado para ajustarla, pues existe una total correspondência entre la definición de base imponible y la medición de la misma»*. Verifica-se então uma preferência clara na tributação pelo rendimento real em sintonia com o sistema fiscal português por ser o mais adequado a quantificar os rendimentos reais obtidos pelos sujeitos passivos e que irão ser sujeitos a tributação.

A avaliação objetiva está descrita no art. 52.º e mais não é que a tributação com base em coeficientes ou índices, de forma a determinar-se os rendimentos líquidos e só se aplicando nos casos estabelecidos nas normas de cada tributo. Ou seja, assemelha-se em tudo aos nossos regimes simplificados, direcionados sobretudo aos rendimentos profissionais e empresariais em que o próprio sujeito passivo declara, de forma voluntária perante a administração fiscal espanhola a sua intenção de ser tributado por este método simplificado.

Quanto à avaliação indireta e a que nos interessa para o estudo, está prevista no art. 53.º da LeyGT que nos refere que este será aplicado quando a Administração Tributária não dispuser dos dados necessários para a determinação completa da base tributária, como resultado de qualquer uma das seguintes circunstâncias:

- a) Falta de apresentação das declarações ou envio de declarações incompletas ou inexatas;

Neste pressuposto verifica-se uma violação dos deveres de cooperação dos sujeitos passivos para com a administração tributária em que não existem dados suficientes para confirmar e validar o montante sujeito a tributação.

b) Resistência, obstrução, recusa ou rejeição na ação de inspeção;

Nesta situação em ação inspetiva não é possível aos inspetores tributários confirmarem os valores declarados pelo sujeito passivo.

c) Incumprimento substancial das obrigações contabilísticas;

A contabilidade apresenta anomalias graves ou falsidades que a tornam pouco fiável.

d) Desaparecimento ou destruição, mesmo por causas de força maior, de livros contabilísticos ou de documentos comprovativos das operações registadas nos mesmos.

O desaparecimento de documentos, registos e lançamentos contabilísticos, mesmo quando se deva a razões acidentais, legitimam o recurso a métodos indiretos por impossibilidade de comprovação ou apuramento do rendimento tributável real do sujeito passivo. Desta forma os métodos indiciários como expõe Yurrita (2006:204):

“Es un regime de estimación de la base imponible que consiste en determinar, de la forma más aproximada posible, cuál sería el volumen correcto de las operaciones realizadas por el obligado tributario, para ello la Administración tributaria há de partir de unos «indícios» y renunciar a la certeza de la prueba.”

Refere o autor ainda que a avaliação indireta aplicar-se-á, quando o contribuinte não apresente faturas ou exista uma ausência de lançamentos contabilísticos ou ainda quando os existentes não podem ser ajustados à realidade da atividade exercida por conterem omissões, alterações ou imprecisões que revelam um desacordo muito significativo com a realidade da atividade exercida; ou seja, é impossível para a administração tributária poder realizar uma verificação das ações do contribuinte sujeito ao controlo tributário, sendo esta avaliação uma consequência da conduta do mesmo.

Tal como se percebe, a avaliação indireta no sistema espanhol tem ainda subjacente e como fundamento, a tributação pelo rendimento real, mas na impossibilidade de determinar os valores reais sujeitos a tributação, procura-se através de indícios uma aproximação ao rendimento real do sujeito passivo. Ou seja, em consonância com o sistema fiscal português,

a avaliação indireta assume um procedimento de avaliação subsidiário, só podendo as autoridades fiscais recorrer, caso se verifique uma das situações taxativamente enunciadas no art. 53.º da LeyGT.

4.1.2. Métodos de Quantificação

O art. 53.º, n.º 2 da LeyGT enuncia os critérios que as autoridades fiscais poderão utilizar na quantificação dos rendimentos tributáveis por avaliação indireta que são de qualquer um dos seguintes meios ou de vários deles em conjunto através de:

- a) Aplicação dos dados e antecedentes disponíveis que sejam relevantes para o efeito;
- b) Utilização de elementos que comprovem indiretamente a existência de bens e/ou rendimentos, assim como as receitas, vendas, custos e margens normais do respetivo setor económico, tendo em conta a grandeza das unidades produtivas ou familiares que sejam comparáveis em termos fiscais.
- c) Valoração de grandezas, índices ou outros dados que digam respeito aos respetivos contribuintes, de acordo com os dados ou antecedentes que tenham pressupostos similares ou equivalentes.

Refere Yurrita (2006), que o uso dos meios utilizados para indexação deve ser ajustado aos rendimentos presumidos obtidos pelo inspetor sendo para isso necessário:

- Efetuar um cruzamento de dados dos modelos 347 (declaração anual em Espanha das operações que o contribuinte efetua com terceiros) nos quais o contribuinte inspecionado está registado, seja como cliente ou fornecedor;
- Utilizar as margens de outras atividades semelhantes à inspecionada;
- Usar todos os dados que possam ter relevância como sinais externos (posse de veículos de luxo, infraestruturas, investimentos, movimentos bancários, etc.

4.1.3. Procedimento de avaliação

Similar ao dever de fundamentação que a AT em Portugal está obrigada a adotar na aplicação de métodos indiretos refere o art. 158.º, n.º 1 - Aplicación del método de estimación indirecta - que quando o método de estimativa indireta seja aplicável, a inspeção dos impostos

acompanhará os procedimentos iniciados para regularizar a situação tributária dos contribuintes e elaborará um relatório fundamentado sobre:

- a) As causas determinantes da aplicação do método de avaliação indireta;
- b) A situação contabilística e dos livros obrigatórios do contribuinte;
- c) A justificação dos meios escolhidos para a determinação das bases e rendimentos tributáveis;
- d) Os cálculos e estimativas feitas em virtude dos meios escolhidos.

A aplicação do método de estimativa indireta não exige um ato administrativo prévio para declará-lo, mas nos recursos e reivindicações que possam surgir contra os atos e liquidações resultantes, a origem da aplicação do referido método pode ser considerada conforme o n.º 2 do respetivo preceito. Refere Yurrita (2006), que este é um relatório de grande importância, para os fins dos recursos ou reivindicações que o contribuinte possa interpor contra os atos decorrentes da regularização fiscal, questionando a escolha dos métodos utilizados.

No n.º 3 diz-nos quais os dados e antecedentes que poderão ser utilizados para a aplicação do método de avaliação indireta e podem provir de qualquer uma das seguintes fontes:

- Os sinais ou índices estabelecidos para o método objetivo de avaliação, que serão utilizados preferencialmente no caso dos contribuintes que renunciaram ao referido método, podendo ser por um valor superior caso a Inspeção o justifique. Segundo este critério a quantificação da base tributável é feita com recurso aos coeficientes previstos para o regime simplificado de tributação, no caso de contribuintes que já tenham estado enquadrados no regime e posteriormente tenham renunciado ao mesmo, algo inovador em relação ao sistema fiscal português.
- Dados de exercícios regularizados anteriores ou subsequentes em que se tenha informações consideradas fíáveis ou dados relativos à média que resulta de uma amostra que pode ser aplicada a todas as operações do período verificado, a menos que o contribuinte ateste a existência de causas específicas que justifiquem a inadmissibilidade da referida proporção.
- Dados provenientes de estudos do setor realizados por organismos públicos ou por organizações privadas, de acordo com técnicas estatísticas adequadas e que se referem ao período objeto de regularização. Nesse caso, a fonte dos estudos será identificada, para que o contribuinte possa argumentar o que considera adequado ao seu direito em relação a eles.

- Os dados de uma amostra obtidos pelos órgãos de inspeção relativos a empresas, atividades ou produtos com características relevantes que são análogas ou semelhantes às do contribuinte e referentes ao mesmo ano. Nesse caso, a inspeção deve identificar a amostra escolhida, de forma a garantir a sua adequação às características do contribuinte e indicar a fonte de onde os dados foram obtidos.

O n.º 4 do preceito faz algumas distinções quanto aos processos de avaliação indireta, consoante o tributo que esteja em causa. No caso de tributação direta esta poderá ser determinada por avaliação indireta às vendas, compras e margens da atividade. A avaliação indireta pode reportar-se exclusivamente às vendas, se as compras e despesas evidenciadas na contabilidade forem consideradas fiáveis ou pode se referir apenas a compras e despesas quando as vendas estão suficientemente comprovadas.

No caso de tributação sobre o consumo, refere o preceito que tanto o imposto liquidado como o dedutível ou ambos podem ser determinados pelo método de avaliação indireta. O imposto dedutível será calculado com referência aos bens e serviços que seriam normalmente necessários para obter as vendas ou benefícios correspondentes, mas somente no valor em que se comprove que o imposto tenha sido posteriormente liquidado e que o mesmo foi efetivamente suportado pelo contribuinte. Se a Administração Tributária não dispuser de informações que permitam o cálculo do imposto liquidado, o contribuinte deverá fornecer informações que permitam identificar as pessoas ou entidades a quem liquidaram o imposto e calcular seu valor.

4.1.4. Manifestações de fortuna

É no art. 39.º, da LIRPF, código semelhante ao nosso IRS, sob a epígrafe – *Ganancias patrimoniales no justificadas*- que está previsto o regime equivalente às nossas manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados. Diz-nos o seu n.º 1 que:

“Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.”

Desta forma e em sentido diferente ao sistema português em que os rendimentos não justificados são integrados ao rendimento da categoria respetiva (categoria G), no sistema espanhol estes acréscimos patrimoniais são integrados diretamente ao rendimento global. Mas a grande diferença do regime espanhol em relação ao sistema português consiste na quantificação do rendimento presumido que é determinado com referência ao valor de aquisição dos bens, sem recurso a percentagens previstas numa tabela como em Portugal no regime do art. 89-A que se presume um rendimento. Outra diferença de assinalar é a não existência de um montante mínimo pré-definido para ser possível a aplicação do regime.

Como garantia dos contribuintes e de forma a ilidir a presunção dos rendimentos, refere o n.º 3 que o regime não se aplicará quando o contribuinte comprove que a titularidade dos bens ou direitos correspondem a rendimentos declarados ou com rendimentos obtidos em períodos fiscais em relação aos quais tinha a condição de contribuinte do imposto.

5. Os métodos indiretos e o crime de fraude fiscal

5.1. A redução da carga fiscal como causa da tributação por métodos indiretos

5.1.1. O Planeamento fiscal

As sociedades comerciais têm como finalidade primária a maximização do lucro, assim como as pessoas singulares procuram no âmbito das suas atividades profissionais uma contrapartida remuneratória de forma à satisfação das suas necessidades pessoais. A tributação apesar da já referida finalidade coletiva não deixa de ser um amputar ao rendimento dos contribuintes e que pode ter uma relevância considerável no rendimento disponível dos mesmos, sendo assim uma das vertentes mais importantes nos encargos de uma organização ou pessoa. Sempre que existe um aumento dos impostos existe usualmente uma imediata contestação social, exatamente pela perceção que os contribuintes têm lhes vão ser exigidos mais encargos reduzindo esse rendimento disponível.

Em conjugação com esta situação, as leis fiscais deixam à disposição dos contribuintes múltiplas opções que se poderão adotar quando se está perante o exercício de uma atividade empresarial ou quando se realiza um negócio. Existe liberdade conferida pelo nosso ordenamento fiscal, aos contribuintes, de forma, a que operem livremente em termos fiscais, fazendo uma opção pela solução menos onerosa, dentro das diversas possíveis. Não é ao acaso que muitos contribuintes contratam especialistas em matérias fiscais de forma a obter a melhor rentabilidade fiscal (poupança fiscal). Na perspetiva de Amorim (2010:220) «*a poupança fiscal assiste a qualquer contribuinte, que tem por base o princípio constitucional da liberdade de iniciativa económica e que está previsto nas próprias leis tributárias (...)*»

Nesta perspetiva importa nesta fase do nosso estudo delimitar alguns conceitos fundamentais nas opções de planeamento por parte dos contribuintes que pode levar, ou não à possível tributação por métodos indiretos e à eventual utilização da prova carreada para a punição em sede de infrações tributárias.

5.1.2. Planeamento fiscal legítimo e ilegítimo

No planeamento fiscal podemos distinguir diversos modos na atuação do sujeito passivo, porque cabe a este, na maioria dos casos, a interpretação e aplicação da lei para o alcance do objetivo e da determinação e exata quantificação das obrigações tributárias. A grande maioria dos autores define o planeamento fiscal tentando enquadrá-lo nas atuações legítimas ou lícitas, afastando deste conceito as ações ilegais ou de evasão fiscal.

Por exemplo, Saldanha Sanches (2006:21) considera que:

“O planeamento fiscal (legítimo) é a técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico aquela que, por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais.”

Em sentido contrário, o mesmo autor refere que o planeamento fiscal ilegítimo *«consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo»*.

O contribuinte deve ter uma previsão da carga fiscal a que, possivelmente, estará sujeito. Para se colocar ao abrigo de um eventual pagamento *excessivo* de impostos (na sua perspetiva evidentemente) tem três possibilidades, sabendo que existem vias legais, vias antijurídicas ou ilícitas, onde estas poderão mesmo ser consideradas crimes tributários ou contraordenações fiscais.

Em primeiro lugar, o sujeito passivo pode reduzir a sua carga fiscal *intra legem*, que consiste em atos de poupança fiscal, onde esta poupança não constitui um comportamento proibido pela lei, pelo contrário provém de um comportamento admitido pela lei e que tem como intuito a diminuição do imposto a pagar. Como já se referiu, existem diversas opções no nosso ordenamento fiscal em que o contribuinte poderá escolher consoante o negócio em questão, pela opção fiscal mais favorável.

Em segundo lugar poderá optar por um comportamento *extra legem*, vulgarmente designado por *tax avoidance* ou *elisão fiscal* e que se traduz numa prática onde se faz um planeamento fiscal com o intuito de reduzir a carga fiscal nos limites da lei, mas com o objetivo claro de contornar os valores que a estruturam. Procura-se então evitar que o negócio gere obrigação fiscal, pelo que o imposto não é exigido, ou seja, o contribuinte aproveita omissões ou

imprecisões nas normas tributárias obtendo a vantagem de uma menor carga fiscal que não foi a desejada pelo legislador quando produziu a norma. Transmite Pombo (2007:26) que «significa, no seu sentido mais etimológico, enganar, através da criação auspiciosa de condições para que outros, no caso a administração fiscal, à primeira vista, possam ver coisa diversa do que lobrigariam se de mais atenção (ou informação) dispusessem».

Por último, o contribuinte poderá ter um comportamento *contra legem*, situação em que o assume uma atitude inequivocamente ilícita, configurando uma infração fiscal passível de ser objeto de infração contraordenacional ou até criminal. Transgride a lei fiscal sendo a denominada evasão fiscal (*tax evasion*). Salienta Pombo (2007:29) que:

“A evasão fiscal consistirá, então, no resultado de uma ação ou omissão jurídico-fiscal, especialmente ardilosa, dirigida a obtenção de uma situação tributária mais favorável, conseguindo-se por ela, que não pela concessão de um formal benefício fiscal, evitar o pagamento do imposto, reduzi-lo ou retardá-lo. Neste sentido, poderão caber no conceito de evasão fiscal comportamentos que a doutrina e as legislações vêm reconhecendo como apenas elisivos, se lhes for associada, como sucede entre nós, a utilização de meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso de formas jurídicas.”

A poupança fiscal aqui obtida pelo contribuinte pode dar azo a sanções contraordenacionais ou criminais, exemplos de atos típicos, ilícitos, culposos e puníveis, conforme o art. 2.º do RGIT, estando então o sujeito passivo sujeito às diversas sanções previstas no respetivo diploma. Será no âmbito destes comportamentos de evasão fiscal que se poderá existir a eventual possibilidade de punição em sede de infrações tributárias quando o contribuinte é alvo de tributação por métodos indiretos.

5.2. Espécies de infrações tributárias que se poderão relacionar com a tributação por métodos indiretos

5.2.1. Nota introdutória

Sendo a avaliação indireta uma consequência da violação de deveres de cooperação e de boa-fé por parte do contribuinte em que cessa a presunção de verdade declarativa do mesmo, será uma consequência natural que paralelamente a este procedimento exista a violação de normas tributárias punidas nos termos do RGIT. Nesta fase do nosso trabalho procuramos verificar quais as normas em princípio que serão violadas em sede de infrações e se, sendo

uma avaliação baseada em presunções, esta prova poderá ser admitida em sede de processo penal, no âmbito dos crimes fiscais.

Por outro lado, ocorrendo responsabilidade contraordenacional ou responsabilidade criminal esta será imputável à pessoa singular, nomeadamente os seus órgãos ou representantes em nome e no interesse coletivo da entidade e que praticaram os atos ou omissões ou será imputada na esfera da pessoa coletiva ficando afastada a responsabilidade dos respetivos agentes das infrações?

5.2.2. Infrações tributárias

O art. 2.º, n.º 1 do RGIT dispõe que constitui infração tributária *«todo o facto típico, ilícito e culposo declarado e punível por lei tributária anterior»*.

O facto poderá então ser praticado por ação ou omissão do sujeito passivo. Por ação, que se traduzirá num comportamento positivo em que o agente desatende a preceitos proibitivos (a norma mandava não fazer e o agente fez), ou por omissão em que o agente desobedeceu a normas imperativas (a norma mandava agir e o agente não o fez), ou seja, o agente deixou de praticar uma ação. Esta ação ou omissão para ser punível deverá ainda:

- Estar *tipificada*, no sentido em que terá de estar caracterizado na norma em respeito pelo princípio da legalidade previsto no art. 29.º, n.º 1 da CRP e no art. 1.º, n.º 1 do Código Penal (CP) que nos diz que *«só pode ser punido criminalmente o facto descrito e declarado passível de pena por lei anterior ao momento da sua prática»*.
- Ser *ilícita*, pois o facto terá de ser violador de norma ou valor fundamental por ela protegido;
- Resultar de um comportamento *culposo* por parte do sujeito passivo pela inobservância da diligência que deveria ser observada aquando da prática de um ato a que está obrigado. Ser cometido de forma culposa, que pode ser entendido como o juízo de censura que é dirigido ao agente pelo motivo de este ter agido em desacordo com a ordem jurídica, quando podia e devia ter atuado em conformidade com esta. A culpa poderá ser cometida com *dolo* no sentido que o agente teve a intenção de realizar o ato que preenche o tipo legal de crime ou com *negligência* em que o agente não atuou com os deveres de cuidado a que estava obrigado e era capaz segundo as circunstâncias. Como se diz, *sem culpa não há pena*.

- Estar previsto em lei anterior, segundo o princípio da *irretroatividade*, ou seja não haverá punição sobre factos que aconteceram antes da entrada em vigor da lei, salvo lei mais favorável como disposto no art. 29.º, n.º 4 da CRP e art. 2.º, n.º 4 do CP que refere «*quando as disposições penais vigentes no momento da prática do facto punível forem diferentes das estabelecidas em leis posteriores, é sempre aplicado o regime que concretamente se mostrar mais favorável ao agente, salvo se este já tiver sido condenado por sentença transitada em julgado.*

Este princípio tem dois sentidos: um primeiro em que se proibirá a aplicação de lei retroativa prejudicial, ou seja, o agente será punido com a lei em vigor à data do facto mesmo que posteriormente entre em vigor uma lei mais prejudicial. E um segundo, em que se ressalva a retroatividade favorável que garante a punição do agente segundo lei mais favorável que entre em vigor posteriormente à data da prática do ilícito.

Quanto aos tipos de infração refere o n.º 2 do mesmo preceito que estas dividem-se em contraordenações e crimes sendo que se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contraordenação, o infrator será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para as contraordenações do art. 28.º do RGIT.

Quanto ao concurso de contraordenações, este acontece quando o mesmo agente tiver praticado várias contraordenações. Como expõem Sousa e Santos (2010:290):

“Em situações já muito comuns sucede que o agente, com a sua conduta, não preenche apenas um único ou o mesmo tipo de ilícito, mas preenche antes mais do que um tipo ou o mesmo tipo mais do que uma vez, colocando-se a questão de saber, dentro destes pluralismos, se se cometeu um só ilícito contraordenacional ou mais do que um.”

O concurso de contraordenações está previsto no art. 25.º do RGIT que nos diz que estas são sempre objeto de cúmulo material. Como nos dizem Catarino e Vitorino (2012:250) existe «*cúmulo material quando são somadas as sanções aplicadas a cada uma das **infrações** que integram o concurso*» ao contrário do cúmulo jurídico previsto no art. 19.º do RGCO²⁴ que desta forma não é aplicável às contraordenações tributárias, e que se traduziria na conversão jurídica das penas, correspondentes às várias contraordenações, numa pena única.

²⁴ DL 433/82, de 27 de outubro

Não existindo referência no RGIT punição para a contraordenação continuada é de aplicar o art. 79.º do CP subsidiariamente aplicável nos termos do art. 32.º do RGCO, sendo punível com a pena aplicável à conduta mais grave que integra a continuação.

Com importância refere o art. 3.º do RGIT nas suas diversas alíneas, o direito subsidiário aplicável, o qual se aplicará sempre que ocorra falta de regulamentação do RGIT. Quanto às contraordenações é de aplicar as normas do RGCO em tudo o que não contrariar as normas constantes no RGIT e quanto aos crimes fiscais aplicar-se-ão as disposições do CP, do CPP e respetiva legislação complementar.

A distinção entre contraordenações e crimes é feita consoante o grau da ofensa aos bens jurídicos protegidos. As contraordenações traduzem-se numa desconformidade com o direito, uma violação de regras de boa conduta e de gestão social, enquanto os crimes fiscais violam valores ou bens jurídicos fundamentais cujo incumprimento é suscetível de uma maior censura pela produção de uma maior danosidade social. Ainda em razão desta qualificação como contraordenação ou crime, o processo terá naturezas distintas: processo de contraordenação tributário ou processo penal tributário, respetivamente.

Importa então perceber, aquando da avaliação indireta que contraordenações e crimes poderão estar sujeitos os agentes e se estes serão imputados ao agente de facto ou à entidade coletiva que representam.

5.2.3. Contraordenações tributárias

Nos artigos 23.º a 34.º do RGIT encontramos as disposições gerais aplicáveis às contraordenações. No art. 23.º encontramos a classificação das contraordenações tributárias que se dividem em *simples* e *graves* sendo ambas punidas com coimas, dada a sua qualificação no quadro do ilícito da mera ordenação social. Esta classificação é feita essencialmente tendo em conta o montante do limite máximo da coima aplicável cominada em abstrato no tipo legal, exceto algumas contraordenações graves que independentemente do montante da coima aplicável, a lei expressamente qualifica-as como tal.

Procura-se responder a duas questões nesta fase. A quem será imputada a responsabilidade no âmbito de um procedimento contraordenacional em consequência de avaliação indireta e quais os tipos de contraordenações que poderão ser preenchidos com os comportamentos dos contribuintes e que originaram a avaliação indireta por parte da AT.

Quanto à primeira questão, diz o art. 7.º, n.º 1 do RGIT que *«As pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo»*.

Decorre ainda do n.º 4 deste preceito que, no que respeita a contraordenações, se a responsabilidade contraordenacional for imputável a pessoa coletiva, sociedade ou entidade equiparada, fica afastada a responsabilidade dos respetivos agentes individuais das infrações, diversamente do que ocorre quanto à responsabilidade criminal. Esta responsabilidade da pessoa coletiva pode ser afastada quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, conforme o art. 7.º, n.º 2 do RGIT, ou seja, sendo os administradores ou gerentes mesmo que apenas de facto os agentes que vinculam a entidade não faria sentido a responsabilização da pessoa coletiva pelos atos cometidos por um outro agente individual que não aqueles e que tinha indicações expressas dos mesmos para não os cometer.

Sendo assim, atuando o agente em nome da empresa e no interesse coletivo da mesma, caso a infração cometida não seja praticada contra instruções expressas de quem de direito, a responsabilidade contraordenacional existente aquando da avaliação indireta pelo incumprimento dos deveres e obrigações fiscais, será imputada à entidade o que automaticamente irá afastar a responsabilidade dos respetivos agentes individuais das infrações podendo apenas existir uma responsabilidade civil subsidiária pelas coimas de acordo com o art. 8.º, n.º 1 do RGIT.

Quanto à segunda questão, os tipos de contraordenações fiscais e sanções terão de estar previstos no RGIT, para que possa existir uma imputabilidade ao ente coletivo do comportamento que levou as autoridades fiscais a recorrer à avaliação indireta. Os tipos de contraordenações fiscais estão previstos na parte especial do RGIT do art. 113.º ao 129.º do RGIT, pelo que existindo avaliação indireta da matéria tributável e no mesmo sentido se preencher uma norma punitiva prevista no RGIT que desencadeou a necessidade daquela avaliação, irá haver igualmente um procedimento contraordenacional. Quanto às normas punitivas destacamos as seguintes e que estão diretamente relacionadas com os pressupostos para a realização da avaliação da matéria tributável previstas no art. 87.º a 89.º da LGT:

i) Art. 113.º - *Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes.*

Esta contraordenação fiscal visa garantir o apuramento da situação tributária do contribuinte e é um dos pressupostos para a realização de avaliação indireta, previsto no art. 87.º, n.º 1, al. b) e art. 88.º, al. b) da LGT.

ii) Art. 116.º - *Falta ou atraso de declarações* e Art. 117.º - *Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações e de comunicações*

Em ambas as normas punitivas, a falta de entrega relativa a declarações, documentos comprovativos de factos, valores ou situações constantes em contratos e a não prestação de informações ou esclarecimentos que devam ser legalmente ou administrativamente exigidos e cujos deveres têm por fim determinar, comprovar ou avaliar as declarações, factos valores e situações constantes nas declarações dos sujeitos passivos. Relacionam-se diretamente com os pressupostos para a realização de avaliação indireta, previsto no art. 87.º, n.º 1, al. b) e art. 88.º, al. a) da LGT bem como a aplicação de métodos indiretos previstos no art. 57.º do CIRC e art. 39.º do CIRS.

iii) Art. 118.º - *Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes*

A falsificação, viciação, ocultação ou danificação de documentos, bem como a utilização, alteração e viciação de programas, dados ou suportes informáticos, impedem o apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte e são um dos pressupostos para a realização de avaliação indireta, previsto no art. 87.º, n.º 1, al. b) e art. 88.º, alíneas b) e c) da LGT. A punição a nível contraordenacional apenas é admitida quando não estiverem reunidos os pressupostos para a punição pelo crime de fraude fiscal. É exigido dolo por parte do agente, logo, se as condutas forem imputadas a título de negligência serão puníveis nos termos do art. 119.º do RGIT.

iv) Art. 120.º - *Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes*

A existência de contabilidade, livros, registos e documentos fiscais assim como a sua manutenção por determinado período de tempo é obrigatória e imposta pela diversa legislação comercial e fiscal de forma a comprovar a veracidade das declarações efetuadas pelos contribuintes. Esta infração por parte do contribuinte, impossibilitará essa comprovação e relaciona-se diretamente com os pressupostos para a realização de avaliação

indireta previsto no art. 87.º, n.º 1, al. b) e art. 88, al. a) da LGT bem como a aplicação de métodos indiretos por parte da AT.

De acordo com o n.º 2 deste preceito a não regularização por parte do contribuinte destes documentos obrigatórios implicará a sujeição à coima do art. 113.º.

v) Art. 121.º- *Não organização da contabilidade de harmonia com as regras de normalização contabilística e atrasos na sua execução* e Art. 122.º - *Falta de apresentação, antes da respetiva utilização, dos livros de escrituração.*

A organização da contabilidade em Portugal segue as regras do sistema de normalização contabilística (SNC) que foi aprovado pelo DL 158/2009, de 13 de julho e que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2010 substituindo o anterior plano oficial de contabilidade (POC). Caso esta não organização seja de tal ordem que impossibilite a verificação e comprovação da matéria tributável do sujeito passivo, estarão reunidas as condições para a aplicação de métodos indiretos. No art. 122.º punem-se ainda a não existência de outros livros relacionados com a contabilidade e atividade comercial, tal como os referidos na lei comercial.²⁵

Pelo art. 121.º do RGIT são ainda puníveis os atrasos na sua execução, bem como noutros elementos de escrita, registos, por período superior ao da lei fiscal, quando não sejam punidos como crime ou contraordenação mais grave. A sua não regularização em período que não pode ser superior a 30 dias é punido com a coima do art. 113.º e determinará a aplicação de métodos indiretos, como previsto no art. 39.º, n.º 2.º do CIRS e art. 57.º, n.º 2 do CIRC.

vi) Art. 123.º- *Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas*

A obrigação de emitir e exigir faturas ou recibos estão previstas nas diversas normas do nosso sistema fiscal, nomeadamente nos artigos 29.º e 36.º do CIVA, no art. 115.º do CIRS e art. 23.º, n.ºs 4 e 6 do CIRC permitindo distinguir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo no âmbito da sua atividade. A violação desta disposição é punível e caso não seja possível a realização de correções meramente aritméticas de forma a apurar o rendimento real do sujeito passivo, determinará a aplicação de métodos indiretos.

²⁵ Cfr. Art. 29.º – “Obrigatoriedade da escrituração mercantil” e seguintes do CCom.

vii) Art. 128.º - *Falsidade informática e software certificado*

De modo a permitir o apuramento rigoroso do lucro tributável dos sujeitos passivos, com a Lei 114/2017 de 29 de dezembro foi aditado a al. c) ao art. 17.º, n.º 3 do CIRC que menciona a obrigatoriedade da utilização de programas informáticos, na organização da contabilidade. A violação deste preceito, se for impeditivo do controlo da real situação tributária do contribuinte, terá como consequência a utilização de métodos indiretos.

5.2.4. Crimes tributários

As disposições gerais aplicáveis aos crimes tributários estão contidas nos artigos 12.º a 22.º do RGIT. O art. 15.º, n.º 1 refere que as «*As penas principais aplicáveis aos crimes tributários cometidos por pessoas singulares são a prisão até oito anos ou a multa de 10 até 600 dias.*». O n.º 3 diz-nos que estas penas são elevadas para o dobro caso sejam aplicadas a uma pessoa coletiva.

Na parte especial do RGIT os crimes tributários estão sistematizados em quatro categorias: *crimes tributários comuns* (artigos 87.º a 91.º), que se caracterizam por poderem estar em causa tanto infrações fiscais como aduaneiras e contra a segurança social. Como refere Isabel Marques da Silva (2007:113), «*foi decidida posteriormente e determinada, por um lado, pela constatação de que alguns crimes eram já relativamente comuns a vários domínios do ilícito tributário, não fazendo sentido repetir a sua tipificação nos respetivos capítulos*». Os restantes tipos de crimes tributários estão tipificados autonomamente por serem exclusivos de cada uma das categorias dividindo-se em *crimes aduaneiros* (artigos 92.º a 102.º), *crimes fiscais* (artigos 103.º a 105.º) e *crimes contra a segurança social* (artigos 106.º e 107.º).

Tal como em relação às contraordenações, procuramos responder a quem será imputada a responsabilidade no âmbito de um procedimento criminal em consequência de avaliação indireta e quais os tipos de crimes tributários que se relacionam com os comportamentos dos contribuintes que originam avaliação indireta por parte da AT.

Quanto à responsabilização criminal, refere o art. 7.º, n.º 3 do RGIT que «*A responsabilidade criminal das entidades referidas no n.º 1 não exclui a responsabilidade individual dos respectivos agentes*», ou seja, e caso esteja preenchido o tipo legal de crime em que a sociedade é punida com pena de multa, essa responsabilização não afasta a criminalização dos agentes que a cometeram em nome da sociedade.

Quanto à segunda questão, os tipos de condutas que estão diretamente relacionadas com os pressupostos para a realização da avaliação indireta da matéria tributável, previstas no art. 87.º da LGT, serão aquelas que apresentámos para as contraordenações tributárias, mas que pela sua maior gravidade irão preencher o tipo legal de crime. Destacamos o crime de fraude fiscal do art. 103.º do RGIT que irá absorver as contraordenações referidas no ponto anterior, nomeadamente as dos artigos 113.º, 118.º e 119.º.

5.2.5. A Fraude fiscal

A Fraude fiscal vem tipificada no artigo 103.º, n.º 1 do RGIT que nos diz que:

“Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias.”

O crime de fraude fiscal, constitui então, um crime de *perigo*, visto que o crime consuma-se mesmo que nenhum dano ou vantagem patrimonial indevida venha a ocorrer efetivamente. É o que resulta e se pode concluir da expressão “*susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias*”.

A segunda parte deste preceito refere os meios que poderão originar a fraude fiscal e que são os seguintes:

- i) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável;
- ii) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- iii) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

Para a qualificação como fraude fiscal estes factos deverão resultar numa vantagem ilegítima superior a 15.000€, sendo que esse valor tem como referência o que deva constar de cada declaração a apresentar à AT, conforme os n.ºs 2 e 3 do mesmo preceito. Exemplificando, no caso dos impostos sobre o rendimento, terá como referência a declaração anual de

rendimentos apresentada pelo sujeito passivo em IRS ou IRC, consoante se trate de uma pessoa singular ou coletiva, pelo que nestes impostos um sujeito passivo apenas poderá ser punido por este crime uma vez anualmente. No caso do IVA, sendo que as declarações a apresentar tanto poderão ser mensais como trimestrais, por cada declaração apresentada, poderá haver lugar à imputação do crime caso a vantagem ilegítima seja superior a 15.000€. Se a vantagem for inferior àquele valor, será imputado à entidade a punição a título de contraordenação.

No entanto, casos haverá que a infração cometida pelo agente terá reflexos em diferentes declarações, pelo que pode dar-se o caso de através de uma conduta ilícita com vantagem superior aos 15.000€, conduzir à inexistência de crime (e.g.. benefícios obtidos superiores a 15.000 em duas declarações, mas inferiores ao respetivo montante em cada uma delas), ou conduzir a mais do que um crime (e.g. benefícios de 40.000€ obtidos em duas declarações de 20.000€ cada). Será o caso numa simulação do valor na transmissão de um bem imóvel, que tem reflexos em sede de IMT, IS e IRS/IRC ou nas muitas vezes utilizadas *faturas falsas* de favor em que as mesmas terão reflexos na declaração de IVA e IRC. Nestes casos, será a vantagem em si e não a sua projeção por via da declaração que é relevante para apuramento da responsabilidade penal. Como ensina Nuno Pombo (2007:87) e no qual será o sentido atual de interpretação da nossa jurisprudência²⁶:

“Assim, a uma só conduta não pode neste caso, associar-se mais do que um crime. Independentemente do número de declarações que possam, no decurso dela, ser apresentadas à administração fiscal. Até porque um só comportamento, no caso específico do crime de fraude fiscal, não pode representar uma violação plúrima de diversos bens jurídicos. (...). Assim, se um comportamento dá origem a duas declarações, uma de IMT e outra de imposto selo, por exemplo, cada uma de valor inferior aos 15.000Euros, mas no seu conjunto, superior a esse montante, haverá crime, desde que ambas já tenham sido apresentadas à administração fiscal.”

Por outro lado, se estiverem em causa uma conduta ilícita que se prolonga pelo tempo (por exemplo um contribuinte que sistematicamente pratica omissões de valores nas declarações periódicas de IVA), deverá ser tido em conta o valor de 15.000€ de vantagem ilícita obtida

²⁶ Cfr. acórdão do TR de Lisboa de 08/03/2017, proferido no processo n.º 1596/03, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/5996b0ea094a2226802581150033c4c4?Op=enDocument>. [Consult. 01 Julho de 2018].

por cada declaração apresentada para a respetiva punibilidade ou não, dos factos a título de crime²⁷.

Quanto ao elemento subjetivo, a fraude fiscal é um crime de dolo específico, o que quer dizer que o agente deve ter uma vontade livre e consciente de praticar o facto típico descrito no tipo objeto, ou seja, de levar a cabo alguma ou várias das condutas tipificadas no art. 103.º, n.º 1 do RGIT.

5.3. A prova em Direito Penal e Contraordenacional

5.3.1. Enquadramento

Como já foi referido as condutas humanas que ferem valores estruturantes do corpo social e se encaixam num dos tipos previamente estabelecidos na lei penal ou contraordenacional, estarão aptas a serem suscetíveis de punição por constituírem crime ou contraordenação. No entanto para ser efetuada a respetiva imputação a alguém da prática de um facto penalmente relevante, será necessário a produção de prova de que esse sujeito participou nesse evento.

Quanto à finalidade da prova o art. 341.º do CC refere-nos que «*as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos*». Como nos transmitem Santos, Henriques e Santos (2010:189):

“A prova visa, pois, fazer luz sobre o facto ou factos típicos de que há notícia, fornecendo ao julgador elementos de que o habilitem a decidir se o acontecimento que se diz ter ocorrido, teve lugar ou não, como e quando, que incidências criminais tem e quem contribui para a sua eclosão”.

Quando está em causa a prova, a sua obtenção e imputação em relação a infrações tributárias será de aplicar subsidiariamente as disposições do CP, do CPP e respetiva legislação complementar e quanto às contraordenações e respetivo processamento, o RGIT e subsidiariamente o RGCO. Com importância, diz-nos o art. 41.º, n.º 1 do RGCO que «*sempre que o contrário não resulte deste diploma, são aplicáveis, devidamente adaptados, os preceitos reguladores do processo criminal*».

²⁷ Cfr. acórdão do TR de Coimbra de 09/05/2007, proferido no processo n.º 11/04.7, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/aa2ac55194b53fb2802572e2003751eb?Op enDocument&Highlight=0, fraude, fiscal>. [Consult. 01 de julho de 2018].

5.3.2. Objeto da Prova

Quanto ao objeto da prova o art. 124.º, n.º 1 do CPP faz uma delimitação, prescrevendo que «*constituem objecto da prova todos os factos juridicamente relevantes para a existência ou inexistência do crime, a punibilidade ou não punibilidade do arguido e a determinação da pena ou da medida de segurança aplicadas*».

Assinala a jurisprudência²⁸ que *factos*:

“São acontecimentos, ocorrências, situações, qualidades, preexistentes ou consequentes a um comportamento ou atividade humana, referidos à natureza, às coisas ou às pessoas, materiais ou pessoais, e que se inscrevem e apresentam na realidade externa de modo identificável. Quando tais acontecimentos, situações, ou qualidades sejam juridicamente relevantes, constituem elementos de necessária conformação processual. (...). São ainda factos as inferências que se retiram de outros factos tanto quanto o permitem as regras da experiência que estão na base de uma presunção, isto é, quando de um facto conhecido se firma um facto desconhecido; não são já factos, neste sentido e no sentido processualmente relevante, as conclusões da ordem das valorações que ao juiz é permitido retirar dos factos provados e que utiliza como módulos do processo argumentativo e fundador da decisão”

Ou seja, para a constituição do objeto da prova serão *relevantes* os factos apurados no sentido da descoberta da verdade material.

5.3.3. Meios de prova

Quanto aos meios de prova prescreve o art. 125.º do CPP que «*são admissíveis as provas que não forem proibidas por lei*». Ou seja, e de acordo com o preceito serão admitidos os meios de prova consagrados na lei e ainda meios de prova *atípicos* desde que não sejam proibidos como é o caso dos meios de prova obtidos de acordo com o art. 126.º do CPP. Quando esteja em causa processo contraordenacional há de ter em conta o art. 43.º do RCGO que estabelece o *princípio da legalidade*, ou seja apenas serão admitidos os meios de prova tipificados na lei.

²⁸ Cfr. acórdão do STJ de 15-10-2003, proferido no processo n.º 1882/03, disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/fa5a795aeea4ec1180256fc60038cf31?OpenDocument>. [Consult. 2 de julho de 2018].

Ensinam ainda Santos [et al.] (2010:198), «**Meios de prova** são os veículos ou caminhos através dos quais se desenvolve a actividade probatória destinada à demonstração dos factos relevantes atinentes ao crime que se quer investigar».

Quanto aos meios de prova *típicos* e admitidos em processo penal e que serão os mesmos quando estão em causa contraordenações e crimes tributários temos a prova testemunhal (artigos 128.º a 139.º do CPP), prova por declarações do arguido do assistente ou da parte civil (artigos 140.º a 145.º do CPP), prova por acareação (art. 146.º do CPP), prova pericial (artigos 151.º a 163.º do CPP), prova por reconhecimento de pessoas e de objetos (artigos 147.º a 149.º do CPP), prova por reconstituição do facto (art. 150.º do CPP) e a prova documental (artigos 164.º a 170.º do CPP).

Não significa tal que a sua utilização seja sempre admitida pois em cada uma delas existem pressupostos e requisitos para a legalidade da sua utilização. Neste sentido e como exemplo em processo contraordenacional o art. 72.º, n.º 2 do RGIT limita as testemunhas ao máximo de 3 por cada infração.

5.3.4. Meios de obtenção de prova

Os meios de obtenção de prova estão estabelecidos nos art. 171.º a 190.º do CPP que contempla quatro espécies de meios de obtenção da prova:

- Os exames (artigos 171.º a 173.º)
- As revistas e buscas (artigos 174.º a 177.º)
- As apreensões (artigos 178.º a 186.º)
- As escutas telefónicas (artigos 187.º a 190.º).

Os meios de obtenção de prova para Germano Marques da Silva (2011:198) «*são os instrumentos de que se servem as autoridades judiciárias para investigar e recolher meios de prova*».

Com importância de meios de obtenção de prova em matéria de avaliação indireta da matéria tributável temos a derrogação do sigilo bancário prevista no art. 63.º-B, al. f) da LGT que nos refere a possibilidade da AT recorrer a este meio «*quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo*

88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta».

Em matéria penal e como meio de obtenção da prova a derrogação de sigilo bancário enquadra-se no art. 181.º do CPP que refere no seu n.º 1 que « *O juiz procede à apreensão em bancos ou outras instituições de crédito de documentos, títulos, valores, quantias e quaisquer outros objetos, mesmo que em cofres individuais, quando tiver fundadas razões para crer que eles estão relacionados com um crime e se revelarão de grande interesse para a descoberta da verdade ou para a prova, mesmo que não pertençam ao arguido ou não estejam depositados em seu nome.*». Esta revestirá a natureza de prova documental referida no ponto anterior.

5.3.5. Apreciação da prova

O art. 127.º do CPP consagra um princípio fundamental em Direito Penal, o *princípio da livre apreciação da prova*. Diz-nos este preceito que «*Salvo quando a lei dispuser diferentemente, a prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente*».

Regras da experiência referem Santos [et al.] (2010:193) são «*regras que se vão sedimentando ao longo dos tempos, e colhidas pela sucessiva repetição de circunstâncias, factos e acontecimentos que conduzem a determinados efeitos que permanecem de caso para caso*».

Quanto à livre apreciação da prova, significa que é da competência do juiz a valoração de cada meio de prova, visto que a lei não atribuí um valor a cada um destes meios, exceto quando exista uma disposição que diga o contrário²⁹. No entanto, e como nos diz Germano Marques da Silva (2011:111):

“A livre valoração da prova não deve ser entendida como uma operação puramente subjetiva pela qual se chega a uma conclusão unicamente por meio e conjeturas de difícil ou impossível objetivação, mas a valoração racional e crítica, de acordo com a

²⁹ Será o caso do valor probatório dos documentos autênticos e autenticados estabelecidos no art. 169.º do CPP, que se consideram provados os factos materiais constantes dos mesmos.

regras comuns da lógica, da razão, das máximas da experiência e dos conhecimentos científicos, que permita objetivar a apreciação, requisito necessário para uma efetiva motivação da decisão.”

O art. 97.º, n.º 5 do CPP estabelece que «os atos decisórios são sempre fundamentados, devendo ser especificados os motivos de facto e de direito da decisão», o que limita na livre apreciação da prova, a decisões arbitrárias por parte do julgador.

5.4. Os métodos indiretos de tributação como prova de incriminação?

Nesta fase da investigação procuramos compreender em que medida a utilização de métodos indiretos poderá ser relevante para efeitos de punição de crime de natureza fiscal. Já verificámos no ponto 3.3.2 que em Direito Civil e Tributário a prova por presunções é admitida, no entanto em Direito Penal a natureza desta prova indiciária poderá pela natureza probabilística e de incerteza que a mesma envolve entrar em conflito com um dos princípios enformadores do Direito Penal, o princípio *in dubio pro reo* (corolário do princípio da presunção da inocência³⁰), que constitui,³¹

“Uma imposição dirigida ao julgador no sentido de se pronunciar de forma favorável ao arguido, quando não tiver certeza sobre os factos decisivos para a decisão da causa; como tal, é um princípio que tem a ver com a questão de facto, não tendo aplicação no caso de alguma dúvida assaltar o espírito do juiz acerca da matéria de direito”

A prova por presunções é admissível em processo penal como resulta do art. 125.º do CPP, no entanto a prova recolhida por avaliação indireta aparenta colidir com o princípio *in dubio pro reo*, no sentido em que acarreta sempre uma margem de incerteza quanto ao resultado obtido para a sua relevância criminal, pois terá de resultar numa vantagem ilegítima superior a 15.000€, que no caso da prova indireta será sempre presumida.

³⁰ Consagrado no art. 32.º, n.º 2 da CRP que nos diz que «todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa».

³¹ Cfr. acórdão do STJ de 12-03-2009, proferido no processo n.º 07P1769, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/886ad227bc3cd9238025759900482d5d?OpenDocument>. [Consult. 4 de julho de 2018].

Seguindo a hipótese da não admissão da prova indiciária em sede criminal, o contribuinte nunca irá ter consequências penais o que resultará num claro incentivo à violação dos deveres de colaboração a que estes estão obrigados, pondo em causa o princípio fundamental da igualdade tributária na medida em que se está a dar enquadramento legal aos que mais ocultaram, em contraposição com os que vêm a sua matéria coletável ser corrigida por prova direta.

Deste modo duas questões relevantes colocam-se a que iremos procurar responder: i) É de admitir a validade da prova indireta recolhida para uma eventual responsabilização penal, pois será uma admissão que o resultado de uma presunção tributária será válida para incriminação? ii) Em caso afirmativo qual a reação em termos penais perante estes contribuintes com práticas evasivas e que não permitem de todo o controlo e avaliação real da sua situação tributária em comparação com os contribuintes que foram responsabilizados criminalmente por prova direta?

No acórdão do TR de Coimbra de 26-03-2014, proferido no processo n.º 61/10.4 esteve em causa o recurso de um gerente de uma Sociedade por quotas, com objeto na área da construção civil e condenados ambos em 1ª instância pelo crime de fraude fiscal. A causa para a sanção criminal foi a não entrega por parte do sujeito passivo da declaração anual periódica de rendimentos referente ao período de 2006 e a subsequente falta de exibição da contabilidade que havia sido peticionada pela AT. Com recurso a métodos indiretos foi apurado o valor de 16.233,69€ de imposto a liquidar. A causa para apreciar por parte do tribunal era então a validade da prova feita com base em métodos indiretos.

O tribunal refere a admissibilidade da prova por presunções em Direito Penal, mas que quando tal acontece, há sempre que ter em atenção o princípio *in dúbio pro reo*. Salienta e com importância, que em processo penal:

“O recurso a presunções só pode ser admitido como forma de conduzir a convicção do julgador em relação a certo facto real, mas não como forma de ficcionar determinado resultado, em que o julgador tem de admitir que pode não ter correspondência com a realidade, hipótese em que estamos perante uma verdadeira presunção de culpa que, o artigo 32.º, da Constituição da República Portuguesa, proíbe”

Decidiu o tribunal e não questionando os métodos e critérios utilizados e cálculos efetuados na investigação e recolha de prova para fixação da matéria tributável que:

“Tal não pode servir para deitar por terra os princípios fundamentais do processo penal, motivo pelo qual, pelas razões atrás expostas, consideramos que não podem ser considerados os valores constantes dos factos dados como provados para efeitos de condenação penal do arguido.”

No entanto decisões em sentido contrário têm sido tomadas. No acórdão do TR de Coimbra de 28-10-2009, proferido no processo n.º 31/01.3 um contribuinte que viu a sua matéria tributável ser corrigida por métodos indiretos com a consequente acusação em sede criminal por estarem em causa valores omitidos superiores a 15.000€ (fixação de valores omitidos entre 1996 a 1999 por valores superiores a 50.000€ por cada ano fiscal), pretendia a anulação da decisão em 1ª instância.

Na fundamentação para a decisão o tribunal começa por referir que:

“Desde que as máximas da experiência (a chamada “experiência comum”, assente na razoabilidade e na normalidade das situações da vida), não sejam postas em causa, desde que através de um raciocínio lógico e motivável seja possível compreender a opção do julgador, nada obsta ao funcionamento da presunção judicial como meio de prova, observadas que sejam as necessárias cautelas:

- Desde logo, é necessário que haja uma relação directa e segura, claramente perceptível, sem necessidade de elaboradas conjecturas, entre o facto que serve de base à presunção e o facto que por presunção se atinge (sendo inadmissíveis “saltos” lógicos ou premissas indemonstradas para o estabelecimento dessa relação);

- Por outro lado, há- de exigir-se que a presunção conduza a um facto real, que se desconhece, mas que assim se firma (por exemplo, a autoria – desconhecida – de um facto conhecido, sendo conhecidas também circunstâncias que permitem fazer funcionar a presunção, sem que concomitantemente se verifiquem circunstâncias de facto ou sejam de admitir hipóteses consistentes que permitam pôr em causa o resultado assim atingido);

- Por fim, a presunção não poderá colidir com o princípio in dubio pro reo (é esse, aliás, o sentido da restrição referida na parte final do exemplo que antecede).

A decisão foi no sentido que mesmo sem ser possível quantificar com exatidão a vantagem económica ilegítima obtida pela arguida, seria possível garantir de acordo com as regras da experiência comum que a vantagem excedia manifestamente os 15.000€, valor relevante

para a incriminação por fraude fiscal. Conclui referindo que *«negá-lo, equivale a negar a própria força da evidência, rejeitando as regras da experiência comum»*.

Desta forma a presunção foi admissível como meio de prova, pois era de tal forma evidente, que a vantagem patrimonial ilegítima obtida seria superior ao limite fixado para a punição pelo crime de fraude fiscal que não ficaram dúvidas para o julgador quanto ao resultado obtido para o caso em concreto. Não existindo essa dúvida decidiu pela condenação do arguido.

No mesmo sentido no acórdão do TR de Évora de 26-02-2013, proferido no processo n.º 174/08 o tribunal concedeu provimento parcial ao recurso interposto pelo MP revogando o despacho recorrido. Esteve em causa no processo em análise a imputação aos arguidos de 3 crimes de fraude fiscal em que foram feitas correções ao lucro tributável por métodos indiretos aos períodos de 2004, 2005 e 2006 tendo-se apurado que nesses períodos os arguidos em representação da sociedade agiram dolosamente, visando a obtenção indevida de vantagens patrimoniais nas quais causaram uma efetiva diminuição das receitas tributárias nos montantes de 12.394,15 €, 48.523,26 € e 22.666,29 € respetivamente. Conclui na decisão que:

“Atentos os indícios factuais supraditos, se é certo que se não comprovou o quantitativo concreto e preciso dos valores omitidos à administração fiscal em cada declaração de IRC, é evidente, todavia, em função de todos os itens, elementos objectivos e valores referentes à actividade comercial e aos vectores envolvidos nesse mesmo funcionamento negocial efectuado pela arguida, tal como resultam dos factos suficientemente indiciado, que pelo menos nos exercícios de 2005 e 2006 os quantitativos omitidos excederam, em cada um deles, o montante de € 15.000,00.”

Ficou desta forma na convicção do tribunal que a vantagem patrimonial indevida obtida, pela sociedade arguida com base nas declarações *Modelo 22* inicialmente entregues, referente aos exercícios de 2005 e 2006, cifrou-se em quantia superior, em cada um desses anos, a 15.000,00 € com a consequência da pronúncia dos arguidos pelos crimes de fraude fiscal por que foram acusados.

Como conclusão, consagrar-se a impossibilidade em processo penal do recurso a métodos indiretos como prova para o processo sancionatório no apuramento da vantagem patrimonial na fraude fiscal significaria negar à nascença qualquer possibilidade de punir este tipo de condutas evasivas. Seria colocar os contribuintes que não dispõem de elementos

contabilísticos e têm práticas reprováveis e de má-fé nas suas obrigações perante a AT, numa posição de vantagem em matéria penal em relação aos contribuintes infratores, mas com condutas menos reprováveis (possuem os elementos contabilísticos organizados e disponíveis de forma a que a AT possa controlar, fiscalizar e corrigir a mesma), o que não é de todo aceitável.

A suscetibilidade de ser condenado criminalmente através da prova indiciária recolhida através de avaliação indireta terá ainda assim de ser sempre conjugada com o princípio da presunção da inocência e avaliada caso a caso de acordo com as regras da experiência e a livre convicção da entidade competente para que não persista a dúvida quanto ao resultado obtido para a incriminação. No entanto, pela maior dificuldade de a prova indiciária ser aceite para o julgador, fica a opinião que mais facilmente será condenado criminalmente um contribuinte com condutas menos reprováveis que outro com práticas mais nefastas e gravosas para o sistema fiscal o que pode por igualmente em causa o princípio fiscal fundamental da igualdade tributária.

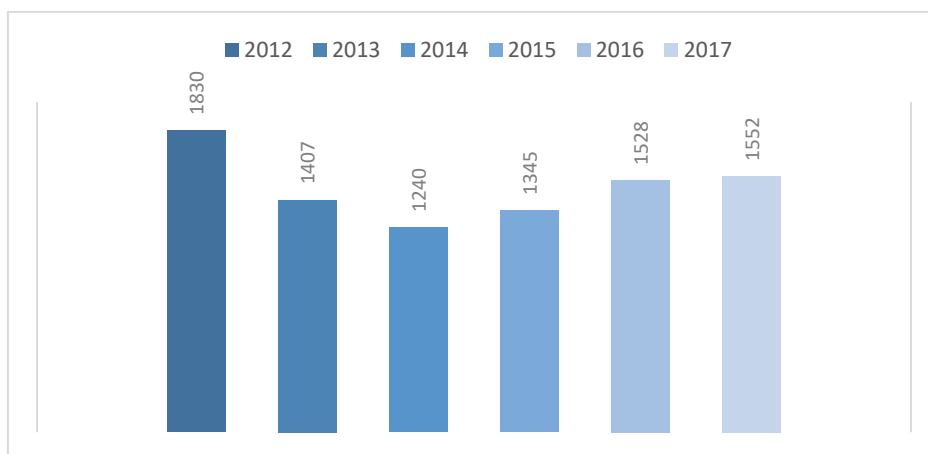
6. Relatório de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras

6.1. Introdução

Anualmente é apresentado pelo Governo à AR, um relatório de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira, que corresponde à implementação do Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o respetivo triénio, num documento elaborado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, o Departamento Central de Investigação e Ação Penal da Procuradoria-Geral da República, a Polícia Judiciária e a Unidade de Ação Fiscal da Guarda Nacional Republicana.

Com a consulta destes documentos publicados anualmente analisamos em que medida são utilizados os métodos indiretos de tributação por parte da AT, qual o peso que têm no montante das correções fiscais totais em matéria coletável em sede de IRC, bem como a sua evolução nos últimos anos.

6.2. Número de ações



Quadro II - N.º de ações com recurso a avaliação indireta³²

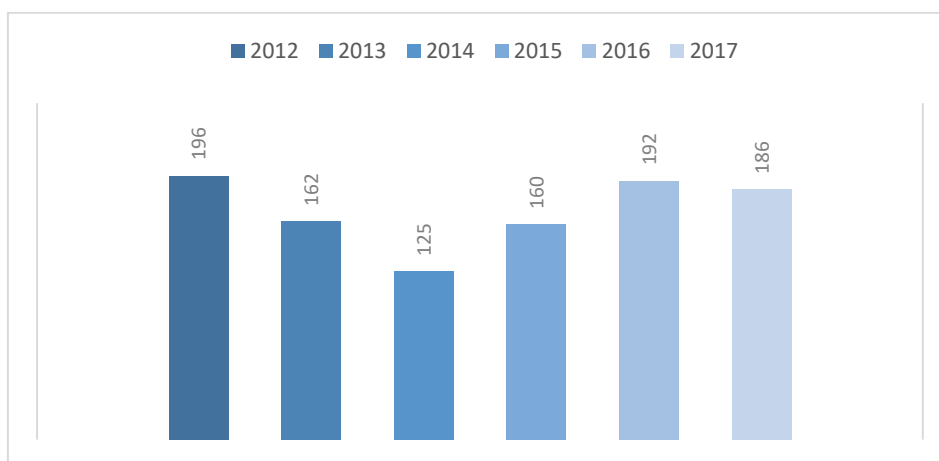
³² Fonte: Relatórios de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira de 2012 a 2017, disponível em: <http://www.parlamento.pt/>

- 2012, foi o ano em que o número de ações de inspeção em que foi utilizada a tributação por métodos indiretos foi maior, num total de 1830 ações.

- 2014, foi o ano em que menos ações foram utilizadas com 1240, um decréscimo de cerca de 32,2% face a 2012.

- Desde 2015 temos assistido a uma subida gradual no n.º de ações colocadas em sede de IRC. Em 2017, o n.º de ações de inspeção com recurso à avaliação indireta em matéria coletável de IRC, quando comparado com o ano anterior, revela um acréscimo de cerca de 1,6% num total de 1552.

6.3. Montante corrigido



Quadro III- Montante corrigido com recurso a métodos indiretos (milhões de €)³³

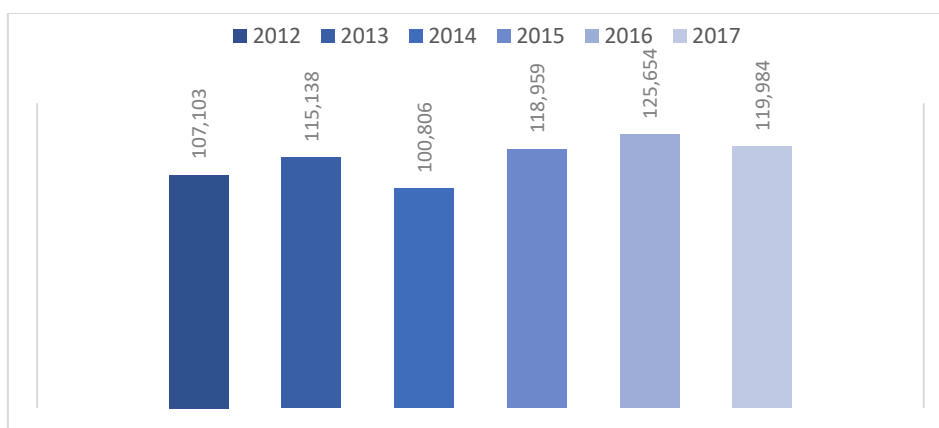
- Em sintonia com o gráfico anterior o ano de 2012 foi o ano em que o montante de correções efetuadas com recurso a métodos indiretos em sede de IRC foi maior, num total de 196 milhões de euros.

- O ano de 2014 que tendo em conta que foi o ano que menos ações foram utilizados estes métodos, também foi o ano com um menor n.º de valor corrigido à matéria coletável com apenas 125 milhões de euros.

- No entanto, no último triénio, o montante das correções tem vindo a sofrer uma evolução significativa, com um total de 186 milhões de euros em 2017 de correções efetuadas.

³³ Fonte: Relatórios de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira de 2012 a 2017, disponível em: <http://www.parlamento.pt/>

6.4. Eficácia das ações



Quadro IV- Eficácia das Ações (€)³⁴

Com a eficácia das ações procurámos através do ratio montante corrigido / n.º de ações, saber qual o valor médio corrigido à matéria coletável por cada ação em que foram utilizados métodos indiretos em cada um dos anos, por triénio e ainda a eficácia na totalidade dos 6 anos em análise.

2012- Média de 107.103€ por ação

2013- Média de 115.138€ por ação

2014- Média de 100.806€ por ação

2015- Média de 118.959€ por ação

2016- Média de 125.654€ por ação

2017- Média de 119.984€ por ação

Eficácia 2012/ 2014 – Média de 107.788€ por ação

Eficácia 2015/ 2017 - Média de 121.581€ por ação

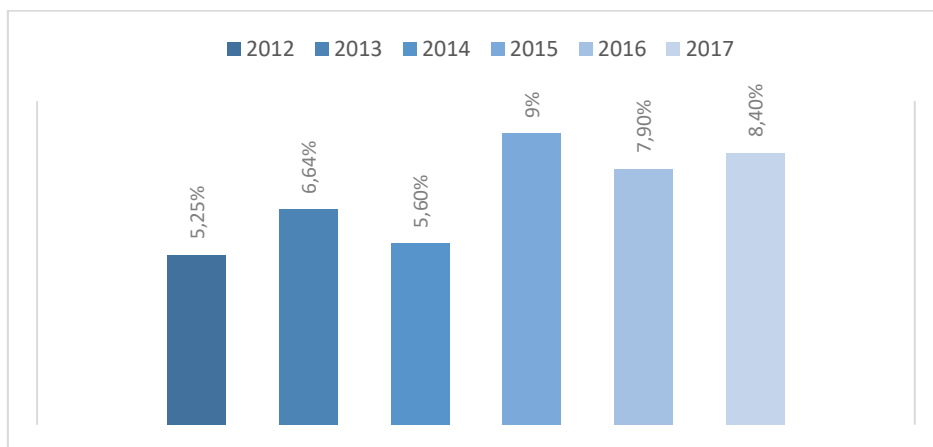
Eficácia Total- Média de 114.693€ por ação

- 2012, apesar de ter sido o ano que maior número de ações foram utilizadas e maior montante total foi arrecadado, a eficácia ficou-se apenas pelos 107.103€ por ação, sendo neste parâmetro o segundo ano menos eficaz dos seis analisados.

³⁴ Fonte: Relatórios de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira de 2012 a 2017, disponível em: <http://www.parlamento.pt/>

- O ano de 2016 foi o ano em que essa eficácia foi maior ao longo destes 6 anos em análise. Destaque para a evolução a nível de eficácia nas ações utilizadas neste último triénio, em relação ao triénio de 2012-2014, com um aumento de 12,9% no valor médio arrecadado por ação.

6.5. Peso das Correções efetuadas por métodos indiretos no total das correções



Quadro V- % correções efetuadas por métodos indiretos em relação ao total de correções³⁵

Constata-se que nos 6 anos analisados, o peso das correções efetuadas por utilização de métodos indiretos representou sempre um valor inferior a 10% do total das correções efetuadas em termos de matéria coletável de IRC, refletindo a evidência de que a esmagadora maioria das correções são efetuadas através de correções técnicas, face à sua maior objetividade e facilidade processual.

No triénio 2015-2017 e como consequência de uma maior eficácia das ações em relação ao triénio 2012-2014, este peso tem vindo a subir para valores próximos dos 10% em relação ao total das correções efetuadas às declarações dos contribuintes.

³⁵ Fonte: Relatórios de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneira de 2012 a 2017, disponível em: <http://www.parlamento.pt/>

7. Conclusões

- I. O Sistema Fiscal Português tem uma preferência legal absoluta pela utilização do método de avaliação direta, pelo seu maior rigor e em respeito pelo princípio da capacidade contributiva de cada contribuinte.
- II. A determinação da matéria tributável por métodos indiretos é subsidiária da avaliação direta, sendo apenas legítima a sua utilização nos casos de impossibilidade de proceder a tal fixação pelo método direto.
- III. Este método de tributação continua a ter como fundamento a tributação pelo rendimento real, embora realizado com base em indícios, presunções ou outros elementos que a AT dispõe.
- IV. Vigora no nosso ordenamento jurídico o princípio da verdade declarativa, em que se presumem verdadeiros os elementos constantes das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, bem como os elementos e apuramentos inscritos na contabilidade.
- IV. Verificando-se erros, inexatidões ou omissões em elementos declarados ou elementos registados na contabilidade, deixa de valer aquela presunção, originando correções aritméticas ou aplicação de métodos indiretos.
- V. Somente naquelas hipóteses em que não é possível efetuar correções meramente aritméticas da matéria tributável, é que esta poderá ser efetuada por métodos indiretos de tributação.
- VI. A avaliação da intensidade dos erros e anomalias verificados, do ponto de vista da sua relevância e extensão e a avaliação da credibilidade da contabilidade face a tais erros e anomalias e consequentemente a capacidade de transmitir verdade fiscal será determinante na decisão ou não de métodos indiretos.
- VII. No caso de a AT verificar ser impossível o controlo por avaliação direta e que através de correções técnicas a contabilidade irá continuar a suscitar justificadas dúvidas quanto à real situação fiscal do contribuinte, então os métodos indiretos serão os adequados para a reposição da verdade fiscal do contribuinte.

VIII. Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, contidos no art. 87.º da LGT.

IX. Verificados os pressupostos para a avaliação indireta e conseqüente determinação da matéria tributável cabe ao contribuinte a prova que o quantitativo fixado na avaliação indireta não corresponde à realidade.

X. Como condição de eficácia, a decisão de aplicação de métodos indiretos deverá ser devidamente fundamentada e justificada, mormente quanto à impossibilidade de efetuar correções meramente aritméticas, sob pena de as liquidações serem posteriormente anuladas.

XI. Na fase de quantificação da matéria tributável a fundamentação da avaliação terá de conter obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a quantificação da mesma.

XII. Como garantia para o contribuinte está previsto um meio de reclamação administrativa em que este pode solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos. Estão afastados deste pedido especial de revisão as correções meramente aritméticas da matéria tributável e as questões de direito, salvo quando referidas aos pressupostos da determinação indireta da matéria coletável.

XIII. Os atos de avaliação indireta em que estejam em causa questões de direito que não estejam relacionadas com os pressupostos de aplicação de métodos indiretos ou a preterição de formalidades legais poderão ser diretamente impugnáveis judicialmente.

XIV. No caso das pessoas singulares que vejam a sua declaração de rendimentos corrigida por via do regime das manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, o legislador considerou esta decisão como um ato lesivo o suficiente para impugnação judicial direta a tramitar como processo urgente.

XV. No sistema espanhol e tal como em Portugal, a avaliação indireta assume um procedimento de avaliação subsidiário e tem como fundamento a tributação pelo rendimento real, mas na impossibilidade de determinar os valores reais sujeitos a tributação, procura-se através de indícios uma aproximação ao rendimento real do sujeito passivo.

XVI. A grande diferença do sistema espanhol em relação ao português é a existência de apenas um regime de manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados a

aplicar às pessoas singulares. A existência de apenas um regime evita situações de desigualdade de tratamento em situações materialmente semelhantes.

XVII. A tributação de métodos indiretos estará associada muitas vezes a comportamentos de planeamento fiscal por parte do contribuinte que procura reduzir a sua carga fiscal. Este planeamento pode ser *intra legem*, *extra legem*, ou *contra legem*.

XVIII. Tendo o contribuinte um comportamento *contra legem* em que assume uma atitude inequivocamente ilícita, este será passível de ser responsabilizado em sede contraordenacional ou criminal.

XIX. A distinção entre contraordenações e crimes tributários é feita consoante a gravidade dos bens jurídicos protegidos. Os crimes fiscais violam valores ou bens jurídicos fundamentais suscetíveis de uma maior censura.

XX. Se na sequência do procedimento de avaliação indireta, existir responsabilidade contraordenacional e esta for imputável à pessoa coletiva, sociedade ou entidade equiparada, fica afastada a responsabilidade dos respetivos agentes individuais das infrações.

XXI. Pelo contrário, caso exista responsabilidade criminal em que a sociedade é punida com pena de multa, essa responsabilização não afasta a criminalização dos agentes que a cometeram em nome da sociedade.

XXII. Para a eventual responsabilização como crime de fraude fiscal, o procedimento de avaliação indireta deverá resultar numa vantagem ilegítima superior a 15.000€.

XXIII. A prova por presunções é admissível em processo penal como resulta do art. 125.º do CPP.

XIV. No entanto, o quadro presuntivo na quantificação da matéria tributável pode colidir com um princípio estruturante do Direito Penal, o princípio *in dubio pro reo*, que tornará inadmissível esta prova por presunções.

XXV. O princípio *in dubio pro reo* consiste numa imposição dirigida ao julgador no sentido de se pronunciar de forma favorável ao arguido, quando não tiver certeza sobre os factos decisivos para a decisão da causa.

XXVI. Desta forma, a validade da prova recolhida no procedimento de avaliação indireta para uma eventual responsabilização criminal, só será admitido se conduzir à convicção do julgador de que não ficam dúvidas quanto ao resultado obtido para o caso em concreto.

XXVII. A maior dificuldade em processo penal na admissibilidade da prova recolhida por avaliação indireta coloca os contribuintes que não dispõem de elementos contabilísticos e têm práticas mais censuráveis, numa posição de vantagem em matéria penal, o que poderá por em causa o princípio fiscal da igualdade tributária.

Referências Bibliográficas

I) Doutrina

- Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; Sousa, Jorge Lopes de – *Lei geral tributária- anotada e comentada*. 4ª Edição. Lisboa: Encontro da escrita.2012. ISBN 978-989-97635-1-7.
- Carlos, Américo Fernando Brás- *Impostos- Teoria geral*. Coimbra: Edições Almedina. 5ª Edição.2015. ISBN 978-972-40-6785-8.
- Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco (coord.) - *Lições de Fiscalidade- Vol. I Princípios gerais e Fiscalidade interna*. Coimbra: Edições Almedina. 2017. ISBN 978-972-40-6950-0.
- Catarino, João Ricardo; Victorino, Nuno – *Infrações tributárias – Anotações ao regime geral*. 3ª Edição. Coimbra: Coimbra editora. 2012. ISBN 978-972-32-1975-3.
- Dourado, Ana Paula – *Direito Fiscal, Lições*. Coimbra: Edições Almedina. 2015. ISBN 978-972-40-638-7.
- Meirim, José Manuel; Alves, João Gomes; Caupers, João; Nabais, José Casalta; Torres, Mário – *Cadernos de justiça administrativa n.º 17*. Braga: Edição Cejur. 1999. ISSN 0873-6294
- Morais, Rui Duarte – *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Edições Almedina. 2009. ISBN 978-972-40-3324-2
- Morais, Rui Duarte - *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Edições Almedina. 2012. ISBN 978-972-40-5021-8
- Nabais, José Casalta - *Direito Fiscal*. 8ª Edição. Coimbra: Edições Almedina. 2015. ISBN 978-972-40-6008-8
- Pereira, Manuel Henrique de Freitas - *Fiscalidade*. 5ª Edição. Coimbra: Edições Almedina. 2017. ISBN 978-972-40-5845-0
- *Planeamento e Evasão Fiscal*, Jornadas de Contabilidade e Fiscalidade, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (coord. José Campos Amorim), Porto: Vida Económica, 2010. ISBN 978-972-788-375-2

- Pombo, Nuno - *A fraude fiscal, A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Coimbra: Edições Almedina. 2007. Depósito legal 257130/07.
- Ribeiro, João Sérgio - *Tributação presuntiva do rendimento- Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*. Coimbra. Almedina. 2010. ISBN 978-972-40-4159-9.
- Sanches, Saldanha – *Os limites do planeamento fiscal*. Coimbra. Coimbra Editora.2006. ISBN 978-972-32-1433-4
- Sanches, Saldanha; Henriques, Manuel Leal; Santos, João Simas – *Noções de Processo Penal*. Lisboa. Rei dos Livros.2010. ISBN 978-989-8305-10-7
- Santos, Manuel Simas – *Regime geral das infrações tributárias- anotado*. 4ª Edição. Lisboa: Áreas Editora.2010. ISBN 978-989-8058-55-3
- Silva, Germano Marques da - *Direito processual penal- Volume II - 5ª Edição*. Lisboa: Verbo. 2011. ISBN 978-972-2230-43-8.
- Silva, Isabel Marques da- *Regime geral das infrações tributárias- 2ª Edição*. Coimbra: Almedina. 2007. Depósito legal 253066/07.
- Sousa, Alfredo José de; Paixão, José da Silva - *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*. 3ª Edição. Coimbra: Almedina. 1997. ISBN: 972-40-0967-5
- Sousa, Jorge Lopes de - *Código de procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado Vol. II*. 6ª Edição. Lisboa: Áreas Editora.2011. ISBN 978-989-8058-62-1.
- Sousa, Jorge Lopes de; Santos, Manuel Simas – *Regime geral das infrações tributárias- anotado*. 4ª Edição. Lisboa: Áreas Editora.2010. ISBN 978-989-8058-55-3.
- Vasques, Sérgio - *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.2011. ISBN 978-972-40-4643-3.
- Yurrita, Miguel Angel Collado (dir); Mozo, Gracia (coord) – *Derecho Tributário. Parte General*. España. Atelier libros jurídicos. 2006. ISBN 84-96354-89-4.

II) Jurisprudência

- Acórdão do TCAN de 26-04-2018, processo n.º 1234/07.2. [Consult. 30 de agosto de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/764c26d04e835afb80258288004f7157?OpenDocument>
- Acórdão do TCAN de 26-10-2017, processo n.º 00181/04. [Consult. 2 de abril de 2018]. <http://www.gde.mj.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/2a30bfbe100069f3802581d80051eb87?OpenDocument>
- Acórdão do TC de 09-01-2017, processo n.º 43/44. [Consult. 10 de junho de 2018]. <http://www.Tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140043.html>
- Acórdão do TCAN de 07-07-2016, processo n.º 01234.15.6/08. [Consult. 30 de agosto de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/-/CEC437E4F9D9266380257FFE0030389E>
- Acórdão do TCAN de 14-04-2016, processo n.º 04689/04. [Consult. 2 de abril de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/7c1775403879694380257faa002d6d1f?OpenDocument>
- Acórdão do TCAN de 17-03-2016, processo n.º 06566/13. [Consult. 15 de abril de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/b7f24e54b4d78bd580257f880033f6e3?OpenDocument>
- Acórdão do TCAS de 22-10-2015, processo n.º 07859/14. [Consult. 8 de abril de 2018]. <http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/19d871bbd7318efb80257eec0065f097?OpenDocument>
- Acórdão do STA de 21-05-2015, processo n.º 0236/15. [Consult. 9 de abril de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/768094fe1c2af09780257e530039510d>
- Acórdão do TCA de 12-02-2015, processo n.º 02967/04. [Consult. em 2 abril de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/9610fd0c65d2569f80257e0500517d48?OpenDocument>
- Acórdão do TCAN de 13-11-2014, processo n.º 00169/08. [Consult. 2 de abril de 2018]. <http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/644411e3dc3238af80257da400576325?OpenDocument>

- Acórdão do TCAN de 18-09-2014, processo n.º 0373/04. [Consult. 10 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/d0eb270800b46a4280257d71004e869f?OpenDocument>
- Acórdão do TRC de 26-03-2014, processo n.º 61/10. [Consult. 4 de julho de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/3d5744e0ae23254a80257caf004d14b2?OpenDocument>
- Acórdão do STA de 08-05-2013, processo n.º 0567/13. [Consult. 8 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/81f68ba07a984c8780257b7b00549579?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do STA de 10-04-2013, processo n.º 0755/12. [Consult. 7 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/152d07870a1d70e480257b5900511963?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do TCAN de 28-02-2013, processo n.º 00519/12. [Consult. 7 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jtcn.nsf/89d1c0288c2dd49c802575c8003279c7/dd486fb2cdd2598480257b26003c51117?OpenDocument>
- Acórdão do TRE de 26-02-2013, processo n.º 174/08. [Consult. 2 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/5a2754c69a67b6a280257de10056fb52?OpenDocument>
- Acórdão do STA de 28-11-2012, processo 01197/12. [Consult. 12 de maio de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d6cd8cc5e212ea1380257acc005a49f3?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do STA de 16-11-2011, processo n.º 0247/11. [Consult. 7 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f5e20088acf4a50f80257950004e6529?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do STA de 01-06-2011, processo n.º 0129/11. [Consult. 9 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/fb13c4a6e948cc33802578a8002e1ddc?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Acórdão do STA de 10-03-2011, processo n.º 022/11. [Consult. 25 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/55bb46ec3539b71580257855005202ab?OpenDocument&ExpandSection=1>

- Acórdão do STA de 15-09-2010, processo n.º 0660/10. [Consult. 8 de abril 2018].
http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/1b388ea06061ea63802577a5003dece5?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1
- Acórdão do TCAS de 25-11-2009, processo n.º 03275/09. [Consult. 2 de abril de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/d6c31f7f728ab32f80257680004178d3?OpenDocument>
- Acórdão do TRC de 28-10-2009, processo n.º 31/01. [Consult. 5 de julho de 2018].
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/54ccf242493399848025766d0055d427?OpenDocument&Highlight=0,fraude,fiscal,103,15.000>
- Acórdão do TC de 29-05-2003, processo n.º 84/2003. [Consult. 26 de janeiro de 2019].
https://dre.pt/pesquisa/-/search/3221528/details/maximized?print_preview=printpreview/en