



Marta Susana Fidalgo Gomes

A Avaliação Indireta da Matéria Coletável:
Alguns problemas práticos e possíveis soluções

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/ Menção em Direito Fiscal, sob a orientação do Mestre João Pedro Rodrigues

Coimbra, 2015



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Marta Susana Fidalgo Gomes

**A Avaliação Indireta da Matéria Coletável:
Alguns problemas práticos e possíveis soluções**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/ Menção em Direito Fiscal

**Orientador:
Mestre João Silva Rodrigues**

Coimbra, 2015

Índice

Índice.....	2
Abreviaturas e Siglas	5
Introdução	6
Capítulo I – Avaliação da Matéria Coletável.....	8
1. Determinação da matéria coletável	8
1.1 Breves considerações sobre a avaliação indireta da matéria coletável.....	11
2. Pressupostos de facto que presidem à aplicação dos métodos indiretos	17
3. Fundamentação do ato de determinação da matéria coletável no âmbito da avaliação indireta	19
Capítulo II – Métodos Indiretos na luta contra a Evasão e Fraude Fiscais	24
1. Discricionariedade, conceitos indeterminados e presunções	24
2. Dever de cooperação vs dever de investigação	29
3. Contributos da avaliação indireta no âmbito dos fenómenos de proliferação da evasão e fraude fiscais	31
Capítulo III – Hipóteses em que há lugar à avaliação indireta da matéria coletável.....	35
1. Casos de impossibilidade de determinação direta e exata da matéria coletável: art. 87.º, al. b) da LGT.....	35
2. Manifestações de fortuna: potencialidades e fragilidades.....	43
2.1 Problemática da aplicação do n.º 2 do art. 87.º da LGT.....	45
2.2 Manifestações de fortuna à luz da Jurisprudência.....	46
2.2.1 Problemática em torno do conceito de “aquisição” para efeitos dos n.ºs 2 e 4 do art. 89.º -A da LGT.....	46
2.2.2 Justificação total/justificação parcial da fonte de rendimento da manifestação de fortuna 51	
2.2.3 Reflexão em torno do voto de vencido no Acórdão do STA de 19/05/2010	57
2.2.4 Manifestações de fortuna provenientes de jogos de casino e de jogos on-line	59
2.2.5 Prova da fonte/proveniência dos rendimentos	61
3. Critérios de determinação da matéria tributável: art. 90.º, n.º 1 da LGT	63
3.1 Análise prática e reflexão crítica acerca dos critérios previstos nas al. a), b) e c).	65
3.2 Indicadores técnico-científicos: art. 90.º, n.º 2 da LGT	80

4	Princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva no quadro da avaliação indireta: que caminho a percorrer?.....	83
5	Pedido de revisão da matéria coletável: paralelismo com o ordenamento jurídico Espanhol	90
	Conclusão.....	95
	Bibliografia citada.....	97
	Jurisprudência consultada	102
	Links consultados.....	104

Este trabalho encontra-se redigido em conformidade com o novo acordo ortográfico.

Agradecimentos

“Na vida há duas coisas certas: morrer e pagar impostos”

(Benjamim Franklim)

Em primeiro lugar não posso deixar de agradecer aos meus queridos pais, pois sem eles não estaria onde estou hoje, sempre fizeram tudo para garantir que nada me faltaria ao longo destes anos de estudo.

À minha pequena mas grande irmã, que muitas vezes me acompanhou durante a elaboração desta Dissertação, ela por sua vez dedicando-se ao estudo dos rios, das plantas, do corpo humano...conteúdos educativos que há muito tempo atrás marcaram o início deste meu percurso académico.

À minha querida Avó que sei que me acompanha sempre em todos os meus passos e é fonte de toda a minha inspiração e também ao meu querido Avô.

Ao meu namorado pela sua ajuda e palavras de conforto.

Aos meus queridos amigos, Cláudia Afonso, Ângela Cruz, Marta Macedo, Rafael Nunes, Alícia Terras e Marlene Duarte, que estiveram lá sempre que foi preciso e contribuíram para que eu nunca perdesse a esperança em momento algum.

A todas as pessoas que de certa forma contribuíram com a sua ajuda.

Ao meu Orientador, Mestre João Silva Rodrigues, pela sua preciosa ajuda e orientação, pois sem a sua presença este projeto não se concretizaria.

Abreviaturas e Siglas

Al. - Alínea

Art. - Artigo

AT – Autoridade Tributária

AF – Administração Fiscal

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CPA – Código de Procedimento Administrativo

FACTA - Foreign Account Tax Compliance Act

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

Introdução

O presente trabalho tem por objeto a temática do regime da avaliação indireta da matéria coletável previsto na LGT. Assim, começamos por fazer uma breve referência às características que marcam o regime, não esquecendo a importância que o dever de fundamentação assume nesta sede.

O que procuramos ao longo desta Dissertação é alcançar uma visão prática daquilo que é a realidade da aplicação dos métodos indiretos, pelo que, optamos por uma recolha de decisões jurisprudenciais que permitiram concretizar as linhas teóricas que orientam tal regime.

Antes de partirmos para tal análise prática, fazemos uma abordagem à importância que os métodos indiretos assumem na luta contra a evasão fiscal, referindo os seus pontos quer positivos quer negativos. Inserindo também neste âmbito a problemática da concessão de poderes discricionários à AF, bem como as questões relacionadas com a utilização de conceitos indeterminados e de presunções que são características marcantes deste regime.

Dedicamos grande parte deste estudo à reflexão em torno das hipóteses em que há lugar à aplicação da avaliação indireta. Pelo que começamos por introduzir alguns casos práticos onde se verifica uma impossibilidade de determinação da matéria coletável no sentido de tentar obter uma melhor compreensão e concretização deste conceito jurídico indeterminado.

A análise continua com mais exemplos práticos que evidenciam agora as divergências jurisprudenciais que surgem geralmente no âmbito do regime das manifestações de fortuna previsto no art. 89.º-A da LGT, procurando sempre proporcionar uma visão prática daquilo que têm sido as decisões nos nossos tribunais.

Seguimos com a análise do procedimento de determinação propriamente dito e agora debruçamo-nos sobre os critérios previstos no n.º 1 do art. 90.º da LGT que guiam a AF na busca de resultados, concretamente a determinar o *quantum* da obrigação tributária

do sujeito passivo. Desta feita, mais uma vez convocamos diversas decisões jurisprudenciais que ajudam à reflexão que conseqüentemente nos leva ao encontro de novos caminhos e soluções, porém, nunca perdendo de vista as exigências que se colocam ao nível dos princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva. Pois, é necessário cada vez mais, problematizar os efeitos adversos que decorrem da luta contra a evasão e fraude fiscais. Pelo que, todas as posições que tomamos vão no sentido de uma utilização dos referidos critérios que vá de encontro ao caso concreto, cumprindo inclusivamente as exigências decorrentes do princípio da tributação do rendimento real e tendo em vista a densificação de conceitos mediante a conseqüente diminuição dos traços de discricionariedade previstos na atuação da AF.

Optamos ainda por fazer uma breve menção à utilização dos indicadores técnico-científicos no âmbito da avaliação indireta, concretamente à sua utilização no âmbito do n.º 2 do art. 90.º da LGT, atualmente revogado, refletindo sobre os prós e contras que daí advinham e mobilizando para tal uma importante decisão do TC.

Por fim, e em jeito de conclusão entendemos ainda por bem abordar a importância do pedido de revisão da matéria coletável, previsto no art. 91.º e seguintes da LGT, fazendo um contraponto com a realidade espanhola nesta matéria e apontando os principais aspetos negativos e positivos da mesma.

Capítulo I – Avaliação da Matéria Coletável

1. Determinação da matéria coletável¹

O procedimento normal de avaliação da matéria coletável é típico de uma realidade onde as declarações prestadas pelos contribuintes têm um papel relevante na manutenção do sistema fiscal. É no entanto de realçar que a realidade era outra nos anos sessenta, onde cabia à própria administração fiscal fixar a matéria coletável, as normas de procedimento, entre outros procedimentos com esta relacionados².

Por conseguinte, no atual sistema fiscal, a Administração Fiscal suporta uma tarefa predominantemente de controlo das declarações prestadas pelos contribuintes, ao invés de proceder ao lançamento e liquidação dos impostos, reduzindo-se assim a sua atividade a uma simples “*inspeção fiscal*”³.

Destarte esta distribuição de funções e embora já não existam dúvidas quanto à legitimidade para este controlo *a posteriori* por parte da Administração Fiscal, muitas preocupações subsistem ainda no que à proliferação de fenómenos de evasão e fraude fiscais diz respeito. Sendo as declarações prestadas pelos contribuintes um fator essencial para a quantificação da obrigação tributária, facilmente nos podemos deparar com situações em que existem omissões e atos levados a cabo pelos mesmos no sentido de obstar à correta aplicação dos critérios subjacentes à realização de tal tarefa.

Previamente à análise dos procedimentos de avaliação da matéria coletável propriamente dita, importante será perceber o que está por detrás do denominado regime normal de avaliação. Este conceito de normalidade resulta do facto de a maior parte dos sujeitos passivos cumprirem de forma adequada as suas obrigações fiscais. O que nos remete para o conceito de regime normal são questões do ponto de vista estatístico e do

¹Em Espanha é feita a distinção entre os conceitos de “*determinación*” e de “*estimación*”, sendo que, de acordo com MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 13.ª Edição, 2002, p. 350, o conceito de “*determinación*” está ligado com a medição direta ou avaliação certa da realidade com o objetivo de obter a base tributável, enquanto o conceito de “*estimación*” está associado ao abandono da realidade e à medição de outras magnitudes, o que origina bases e factos alternativos aos definidos pela lei.

²Segundo CAMPOS, Diogo Leite de, “A determinação administrativa da matéria colectável : fixação de rendimentos e avaliação de bens”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 370 (Abr./Jun. 1993), pp. 38-40, nesta altura as avaliações feitas eram manifestamente casuísticas, arbitrárias, o que deixava aos contribuintes uma reduzida margem de reação, situação que se tornava ainda mais insustentável pelo facto de os tribunais não se acharem competentes para intervir, dada a complexidade técnica do procedimento.

³CAMPOS, Diogo Leite, *ob. Cit.*, p. 38.

ponto de vista técnico, sendo que este último visa justificar o facto de a Administração recorrer nestes casos a dados externos do contribuinte⁴. Em causa está portanto, a determinação do valor, do *quantum* que será sujeito a tributação.

Também o conceito de matéria coletável se afigura como um elemento essencial na determinação da dívida tributária⁵, apesar de a LGT nunca ter procedido à sua definição⁶. No entanto a doutrina define a matéria coletável enquanto expressão quantitativa do facto tributário, ou como sendo a medição concreta do elemento material do facto tributário.

Ainda a propósito do conceito em questão, surge a problemática do “desnorтеio” terminológico que existe pelo facto de a LGT proceder à utilização quer da noção de matéria tributável, quer da noção matéria coletável⁷. Alguns Autores falam em matéria tributável enquanto objeto do imposto e em matéria coletável como um parâmetro, o qual, uma vez aplicada a taxa, permite determinar o *quantum* do imposto⁸. Já ALBERTO XAVIER considera que a matéria coletável constitui o elemento objetivo do facto tributário, localizado na previsão da norma tributária e que por outro lado, a matéria tributável se apresenta como o parâmetro localizado na estatuição daquela⁹.

Quanto a este ponto concordamos com a posição de CASALTA NABAIS quando defende que em causa está uma distinção que carece de rigor e que é demasiado teórica, uma vez que a mesma não se manifesta adequada a retratar as variadas operações quantitativas destinadas a determinar o parâmetro a que posteriormente se irá aplicar a taxa¹⁰. A favor desta posição temos ainda o facto de a própria lei empregar indiscriminadamente os dois conceitos.

Outra questão polémica surge ainda neste âmbito, quando a doutrina contrapõe a definição da matéria coletável, à determinação da mesma. Somos da opinião que a linha que separa os dois conceitos é demasiado ténue, uma vez que, sempre seria demasiado complexo explicar onde termina, por uma lado a atividade de interpretação da lei, e por

⁴SÁNCHEZ PINO, António José, *La estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 2000, p. 56.

⁵RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do Rendimento: Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, 2010, Almedina, p 114.

⁶Ao contrário do que acontece na lei espanhola onde a Lei Geral Tributária a define como uma quantificação monetária, ou de outra natureza, que resulta da medição ou avaliação do facto tributário.

⁷Em França faz-se a distinção entre “*matière imposable*” e “*base d'imposition*” e em Espanha entre “*base imponible*” e “*base liquidable*”.

⁸NABAIS, José Casalta, *Contratos fiscais : reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra, 1994, p.97.

⁹*Id. Ibidem.*, p. 98.

¹⁰*Id. Ibidem.*, p. 97, nota 254.

outro lado a atividade de fixação dos factos. Ora, no atual sistema fiscal é difícil distinguir com clareza as normas e operações que definem o elemento objetivo do facto tributário, das operações que respeitam à simples medição ou determinação do valor do referido elemento¹¹. Tal deve-se à tendência de a determinação da matéria coletável se traduzir num processo automático, algumas vezes sem grandes espaços para a discricionariedade. No entanto, é de referir que mesmo no campo da avaliação indireta, encontramos em algumas situações um espaço mínimo de intervenção por parte do sujeito passivo, encontrando-se a Administração sujeita a limitações¹².

É portanto neste contexto que o sujeito passivo tem atualmente um papel extremamente relevante, cabendo-lhe desta forma a fixação do valor da sua obrigação tributária, restando à Administração Fiscal maioritariamente uma função de controlo das declarações prestadas por aquele.

Contudo, esta realidade com a qual nos deparamos nem sempre se apresentou desta forma. É de relembrar que nos anos sessenta era a Administração quem fixava a matéria coletável, não existindo normas de procedimento semelhantes às atuais, de forma que, nas palavras de LEITE DE CAMPOS, era em pleno subjetivismo que a Administração atuava. O facto de esta sempre atuar ao abrigo de uma certa confiabilidade, acabava por a transformar numa espécie de “*Administração-pessoa-de-bem*”¹³.

Neste contexto não podemos deixar de referir uma importante norma direcionada às declarações apresentadas pelos contribuintes, pois de acordo com o art. 75.º da LGT as referidas declarações, bem como os dados relativos à sua contabilidade ou escrita, presumem-se de boa-fé, desde que seja respeitado o disposto na legislação fiscal e comercial, pois, é facto assente que ninguém melhor que o contribuinte estará em condições de saber qual o valor apto a ser tributado¹⁴.

Já relativamente à matéria coletável, esta é avaliada diretamente segundo critérios próprios de cada tributo, nos termos do art. 81.º, n.º 1 da LGT. Esta pode ser qualificada como direta ou como indireta. Será direta¹⁵ quando vise a determinação do valor real dos

¹¹RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do Rendimento: Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, 2010, Almedina, pp. 120-122.

¹²*Id. Ibidem.*, pp. 127-131.

¹³CAMPOS, Diogo Leite de, *ob. Cit.*, pp. 39-40.

¹⁴Mais uma vez, CAMPOS, Diogo Leite de, *ob. Cit.*, p. 37.

¹⁵Também o art. 51.º da Lei 58/2003, de 17 de dezembro (LGT Espanhola) prevê a avaliação direta.

rendimentos ou bens objeto da obrigação jurídica fiscal, e será indireta quando recorra a indícios, presunções ou outros elementos disponíveis para proceder a tal determinação.

Daí que concordemos com a maioria da Doutrina quando defende que a fixação da matéria coletável pelo contribuinte deva ser a regra, pois, “só o conhecimento da matéria coletável real permite construir um sistema fiscal verdadeiro; e só um sistema fiscal verdadeiro pode ter pretensões a ser justo”¹⁶. A tarefa de apurar o valor real dos rendimentos e/ou bens sujeitos a imposto, na linha da quantificação da obrigação tributária, deve ser sempre regulamentada de forma a permitir que o sujeito passivo seja tributado de acordo com a sua efetiva capacidade contributiva, o que é conseguido, predominantemente através da consideração dos elementos contabilísticos por aquele disponibilizados¹⁷, pois estes apresentam-se suscetíveis de retratar a sua situação fiscal concreta¹⁸.

Em jeito de conclusão, resta-nos concordar com o defendido por JOÃO SILVA RODRIGUES, pois, a existir uma incompatibilidade entre os diferentes elementos de prova que permitem chegar à base tributável, deverá dar-se primazia à utilização de critérios diretos, em detrimento dos que resultem da consideração de realidades presumidas ou construídas indiciariamente¹⁹.

1.1 Breves considerações sobre a avaliação indireta da matéria coletável

A quantificação da obrigação tributária deverá ser norteada pelos princípios fundamentais constituintes do direito fiscal. Assim, atente-se nas palavras de JOÃO SILVA RODRIGUES quando refere que, “a quantificação da obrigação tributária deva estar regulamentada no sentido de realizar uma tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo”. Analisando os arts. 87.º e 88.º da LGT, facilmente se percebe que este tipo de procedimento, isto é, a avaliação indireta, apenas poderá ser

¹⁶«Evolução e perspectivas do Direito Fiscal», *Ordem dos Advogados*, 43, Lisboa, Dez. 1983, pp. 637/8.

¹⁷A este propósito, defende Pérez Royo in MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de Derecho Financiero y tributario*, Madrid, 13.ª Edição, 2002, p. 351, que “*La estimación indirecta es el método que más adecuadamente mide la magnitud en que consiste la base imponible (...)*”.

¹⁸RODRIGUES, João Silva, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável: os novos caminhos abertos pela pré-suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Coimbra, 2002, p. 14.

¹⁹*Id. Ibidem.*, p. 29

utilizado em casos excepcionais, definindo o legislador os casos em que a Administração Fiscal poderá mobilizar os métodos indiretos em questão²⁰.

Atentando nas palavras de SANCHEZ PINO, podemos considerar a avaliação indireta como um grande passo na legislação fiscal, dada a manifesta dificuldade que provem da impossibilidade que a Administração tem em conhecer as infinitas situações que a mente humana pode criar no que toca aos efeitos fiscais produzidos na esfera privada dos sujeitos passivos²¹.

Antes de tecer grandes desenvolvimentos sobre o tema, cumpre fazer uma referência aos fundamentos que norteiam este tipo de avaliação.

De acordo com SANCHEZ PINO, podemos dizer que a essência da avaliação indireta reside no incumprimento do dever de colaboração que o contribuinte tem para com a Administração. Porém, também o interesse público se apresenta como um relevante fundamento, dado que, é necessário que a carga tributária seja suportada por quem o legislador previu. Pois, a não ser assim, estar-se-iam a beneficiar os sujeitos que não cumprem as suas obrigações fiscais em detrimento daqueles que o fazem, levando assim a uma distribuição injusta da carga fiscal²².

Em Espanha a criação deste método de avaliação da matéria coletável surgiu com a criação do art. 4.3 da Ley 34/1980, de 21 de junho, em virtude da necessidade que havia em regulamentar de forma mais concisa as disposições já existentes, pretendendo-se evitar os abusos recorrentes na sua aplicação por parte da Administração.

Procedendo a uma análise da natureza jurídica da avaliação indireta, verificamos que são várias as posições adotadas. Acompanhando a Doutrina espanhola, importará questionarmo-nos se esta avaliação terá a natureza de um procedimento de determinação da matéria coletável; de um procedimento específico, ou, pelo contrário se esta está inserida no procedimento de comprovação e por fim, se em causa está um procedimento de fixação de factos aos quais vai ser aplicado o direito²³. Igualmente importante será também atentar sobre o seu caráter sancionatório e sobre a natureza presuntiva.

Existem posições que encaram a avaliação indireta como tendo uma natureza estritamente substantiva ou material e outras que a enquadram numa dimensão estritamente

²⁰*Id. Ibidem.*, p. 14

²¹SÁNCHEZ PINO, António José, *La estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 2000, p. 38.

²²*Id. Ibidem.*, pp. 28-29.

²³*Id. Ibidem.*, p. 30.

formal ou instrumental²⁴. Autores há que defendem que a avaliação indireta não se pode considerar um regime em si mesmo, pois não contém um conjunto de normas jurídico-materiais que permitam passar da base normativa à base fáctica²⁵.

Entendemos que não se pode dizer que a avaliação indireta esteja inserida numa fase de mera comprovação por parte da Administração, dado que, a separação funcional e orgânica entre a fase de inspeção e a de liquidação encontra-se suprimida, sendo que também no procedimento de avaliação indireta ocorrem atos de liquidação²⁶.

Quanto ao seu carácter presuntivo, concordamos com a posição de SANCHEZ PINO, segundo o qual, em caso algum o procedimento deve ser qualificado por si só de ficção ou de presunção, uma vez que, em causa não se vai proceder a nenhuma substituição da realidade, nem dar como totalmente certo e inabalável um determinado resultado. A Administração não recorre apenas a este tipo de provas durante a sua atividade²⁷.

Atentas as considerações feitas, consideramos que a melhor posição a adotar é a que vai no sentido de a avaliação indireta ter natureza substantiva, pois, é através dela que se determina o essencial do facto tributário, ou seja, a sua quantificação, não fazendo sentido autonomizar esta quantificação da esfera do facto tributário.

Estamos perante normas materiais que preveem e regulam a obrigação do imposto, delas derivando verdadeiros direitos subjetivos e relações jurídicas, envolvendo também a mediação do poder jurídico da Administração²⁸. Em causa estão normas que não se limitam a autorizar o órgão de aplicação do direito a exercer um poder livre, mas sim lhe impõem a adoção de um determinado comportamento, ainda que, ressalve-se, não seja de forma absoluta. Tal entendimento tem naturalmente como consequência a sujeição das regras relativas à quantificação, ao princípio da legalidade.

No entanto, não podemos negar que a avaliação indireta tem também uma vertente procedimental, pois engloba em si uma sucessão de atos que se interligam com vista à produção de um resultado. Mas, nas palavras de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, a avaliação

²⁴De novo RIBEIRO, João Sérgio, *ob. Cit.*, pp.155-200.

²⁵SÁNCHEZ PINO, António José, *ob. Cit.*, pp.. 30-31.

²⁶*Id. Ibidem.*, p. 31-36.

²⁷SÁNCHEZ PINO, António José, *ob. Cit.*, p. 37.

²⁸A propósito do conceito de normas materiais e de normas procedimentais, *Vide* XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1972, pp. 83-84.

indireta é na verdade, “mais do que uma das especificações possíveis da determinação do aspecto quantitativo do facto tributário, do qual é parte integrante...”²⁹.

Também não se pode dizer que estejamos perante um mero procedimento de fixação de factos aos quais vai ser aplicado o direito, uma vez que, apesar de se procurar determinar se os factos em presença da Administração se encontram compreendidos dentro dos pressupostos normativos da avaliação indireta, podemos dizer que não estamos perante meros factos, pois, ao aplicar os métodos indiretos, a Administração sempre necessitará de proceder a uma avaliação jurídica similar à que é feita na aplicação de qualquer outra norma³⁰.

Este entendimento é corroborado pelo facto de se estarem a aplicar normas jurídicas e a fixar factos ao mesmo a tempo, não existindo uma verdadeira separação entre uns e outros, estando os mesmos interligados e interdependentes.

O recurso à avaliação indireta, como já se referiu, apenas deve ser levado a cabo em face de circunstâncias manifestamente excepcionais, o que acontecerá nos casos em que seja impossível por qualquer razão quantificar de forma direta e exata a matéria coletável que será sujeita a imposto³¹. Este carácter excepcional deve-se ao facto de, em primeiro lugar a iniciativa da avaliação indireta pertencer à Administração, constituindo uma faculdade daquela. Em segundo lugar, porque só pode ser utilizada nas situações expressamente previstas na lei. Em terceiro lugar, porque a Administração através desta avaliação, irá recorrer a dados externos ao contribuinte, o que não configura a regra³².

Enquanto excepcional, este método é naturalmente marcado por uma certa incerteza, muitas vezes inultrapassável. Segundo SALDANHA SANCHES, este deve conservar-se como “*ultima ratio fisci*”, uma vez que o seu uso indevido e sem orientação legal poderá desembocar em situações de denegação de garantias aos sujeitos passivos³³.

Podemos encontrar na lei duas situações diferenciadas baseadas em métodos indiretos de avaliação da matéria coletável, também elas contendo diferentes justificações. São elas, os casos em que existem anomalias ou incorreções nos elementos de escrita de teor contabilístico do sujeito passivo, podendo aqui a Administração reconstruir o valor

²⁹RIBEIRO, João Sérgio, *ob. Cit.*, p.203.

³⁰SÁNCHEZ PINO, António José, *ob. Cit.*, p. 53.

³¹RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, p. 15.

³²RIBEIRO, João Sérgio, *ob. Cit.*, p.205.

³³SANCHES, J. L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária : deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2000, p. 304.

dos rendimentos e/ou bens a partir de indícios, presunções ou outros elementos disponíveis, e, por outro lado, agora já não por motivos imputáveis ao contribuinte, a mobilização dos métodos indiretos quando não existem quaisquer vícios que afetem a possibilidade de determinar de forma direta e exata a matéria coletável.

É quanto a esta última que surgem maiores dúvidas, pois, estamos perante hipóteses normativas previstas pelo legislador em que, mediante a análise da contabilidade do sujeito passivo se encontram sinais que se podem traduzir em situações de evasão ao pagamento de impostos, percorrendo-se assim uma via diferente daquela que é a tributação do rendimento real efetivo³⁴.

São também diferentes os pressupostos a ter em conta de acordo com a situação concreta com a qual nos deparamos, o que dá origem à existência de distintos meios indiretos, cada um deles tendo por detrás a sua própria fundamentação. Podemos começar por distinguir entre métodos indiretos “*stricto sensu*”, que são os mobilizados pela Administração aquando da impossibilidade em obter uma quantificação direta e exata da matéria coletável³⁵, e os métodos indiretos “*lato sensu*” (ou essencialmente controladores), que operam normalmente como controladores normativos das declarações dos contribuintes.

Relativamente aos métodos indiretos “*stricto sensu*”, estes surgem quando não é possível conhecer a situação fiscal real do contribuinte, por motivos a este imputáveis, nomeadamente vícios e irregularidades que descredibilizam os elementos por aquele apresentados, o que acaba por se traduzir na violação de deveres de colaboração. É neste contexto que surge a dúvida de saber se a avaliação indireta tem um carácter sancionatório³⁶, no sentido de visar punir esta falta de colaboração evidenciada pelo contribuinte.

Ora, não podemos concordar com uma posição que vá neste sentido por vários motivos³⁷. Em primeiro lugar, note-se que o próprio carácter subsidiário e excecional da

³⁴RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, pp.19-20.

³⁵Encontrando-se assim numa relação de estrita subsidiariedade em relação aos métodos diretos, o que é corroborado pela análise do art. 85.º, n.º 1 da LGT.

³⁶Há que ter em conta que uma coisa é averiguar o carácter sancionatório da avaliação indireta e outra coisa é falar nas sanções decorrentes daquela. São elas: a proibição de reporte de prejuízos e a aplicação de juros compensatórios.

³⁷Em sentido contrário veja-se SANCHES, J. L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária : deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2000, p. 345, quando refere, “*Vimos já como o recurso à avaliação indirecta constitui, só por si, uma sanção a aplicar a um determinado comportamento do contribuinte.*”

avaliação indireta nos remetem para uma ideia de um mínimo de intervenção possível por parte da Administração nesta matéria. Depois, é de notar que o verdadeiro objetivo aqui presente é, e citando JOÃO SILVA RODRIGUES, o de quantificar a matéria tributável³⁸, sempre tendo em conta a situação real do contribuinte e não sujeitá-lo a uma tributação arbitrária e discricionária³⁹. Sancionar o contribuinte não é portanto a *ratio* que subsidia este tipo de avaliação, até porque outros meios se adequam melhor a este objetivo. Não pode a Administração fixar aqui uma matéria coletável diferente ou mesmo mais elevada do que aquela que teria sido estabelecida através da avaliação direta ou da avaliação objetiva⁴⁰. No entanto, não é de negar que nesta situação o contribuinte poderá ver a sua situação complicar-se, particularmente no que aos meios de reação diz respeito. Poderemos então falar da existência de meros efeitos colaterais⁴¹. Isto sem prejuízo de, pela realização de comportamentos que levam à determinação da matéria coletável, poder estar o sujeito passivo a cometer uma infração, nomeadamente a de ocultação da base tributária⁴². Porém, o valor que for determinado nesta sede sempre terá implicações no caso de virem a ser aplicadas multas no decorrer de infrações graves, sendo estas proporcionais ao valor a que se chegar pela utilização da avaliação indireta⁴³.

A avaliação indireta, não se basta com a verificação dos pressupostos que a legitimam, é igualmente necessário que a não verificação dos pressupostos dê origem a uma impossibilidade de se conhecer o valor dos rendimentos efetivamente sujeito a tributação⁴⁴.

Quanto aos métodos indiretos em sentido lato ou impróprio, quer os pressupostos legitimadores da sua aplicação, quer os critérios são deveras distintos dos anteriormente referidos. Nestes casos, Administração fica dispensada de provar a impossibilidade de quantificar a matéria coletável do sujeito passivo quando recorre a métodos indiretos, seguindo os critérios orientadores uma metódica também distinta. Deparamo-nos no presente caso com questões materiais, dado estar em causa a veracidade dos elementos apresentados pelo contribuinte, visando-se através destes métodos um controlo dos

³⁸A própria lei sujeita a avaliação indireta às regras da avaliação direta, sempre que não se preveja nada em sentido diferente, isto nos termos do art. 84.º, n.º 2 da LGT.

³⁹RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, p.24.

⁴⁰RIBEIRO, João Sérgio, *ob. Cit.*, p 214.

⁴¹*Id. Ibidem.*, p 215.

⁴²SÁNCHEZ PINO, António José, *ob. Cit.*, p. 48.

⁴³*Id. Ibidem.*, p. 49.

⁴⁴RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, pp..27 e 28

rendimentos como forma de combater os fenómenos de proliferação de fraude e evasão fiscais, que se propagam diante os meios insuficientes e por vezes ineficazes da máquina administrativa. São casos em que os poderes de investigação da Administração se estendem ao procedimento de avaliação⁴⁵.

A avaliação indireta comporta ainda alguns óbices, pois, esta poderá ser de difícil aplicação quando estejamos perante impostos que não pressuponham uma especial colaboração por parte do sujeito passivo. E também porque nunca poderá a Administração estender este procedimento a toda a base tributária de um mesmo sujeito passivo, pois a realidade fáctica que constitui um determinado imposto é diferente de imposto para imposto. Assim, apenas se poderá avançar com o referido método quando os pressupostos que o mesmo tem por base estejam cumpridos no caso concreto⁴⁶.

2. Pressupostos de facto que presidem à aplicação dos métodos indiretos

No art. 87.º da LGT podemos encontrar os pressupostos que devem estar verificados aquando da decisão de recurso à avaliação indireta. Ao passo que na LGT Espanhola os pressupostos a preencher para que a Administração possa avançar para um quadro de avaliação indireta se encontram elencados no seu art. 53.º, diferindo em determinados aspetos dos previstos na lei portuguesa.

Ora, enquanto no nosso art. 87.º é feita uma referência geral à impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável, o que acaba por ser concretizado pelas diversas alíneas do art. 88.º, na LGT Espanhola os pressupostos encontram-se previstos em apenas um preceito⁴⁷. No entanto, é de concluir que tanto em um regime como no outro, o relevante é precisamente a impossibilidade objetiva de provar um determinado elemento de facto necessário à liquidação do imposto.

Importa ainda referir que o elenco de casos em que a Administração pode lançar mão da avaliação indireta é taxativo. São eles, os casos de regime simplificado de

⁴⁵*Id. Ibidem.*, pp.29-32.

⁴⁶SÁNCHEZ PINO, António José, *ob. Cit.*, p. 62.

⁴⁷Um destes pressupostos não tem assento na lei portuguesa, falamos do pressuposto da causa de força maior em consequência da qual se verifique o desaparecimento dos livros e registos de contabilidade ou as justificações das operações anotadas nos mesmos. *Vide* a este propósito a sentença proferida por um Tribunal Espanhol e referida por MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *ob. Cit.*, p. 352, onde se argumenta que nestes casos a obrigação tributária poderia ser determinada mediante recurso a qualquer meio de prova legalmente admitido e não necessariamente mediante o recurso à avaliação indireta.

tributação⁴⁸; impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica; os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º -A; os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco⁴⁹ e por fim em caso de acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100 mil euros, 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 declarados⁵⁰.

De acordo com CASALTA NABAIS⁵¹, podemos assim distinguir neste âmbito quatro tipos de situações. A primeira delas consiste numa tributação normal, por opção, que é o caso do regime simplificado, a segunda traduzir-se-á no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta da matéria coletável, a terceira no desvio significativo de lucro nos termos das als. c), d) e e) e a quarta e última situação consubstancia-se em casos de afastamento do rendimento declarado.

⁴⁸Segundo LEITÃO, Helder Martins, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Porto, 2010, p. 219, podemos constatar que tal regime se aplica aos sujeitos passivos de IRS com rendimentos empresariais ou provenientes de trabalho independente que não tenham optado pelo regime da contabilidade organizada no período de tributação imediatamente anterior e não tenham atingido valor de volume de vendas ou valor ilíquido de acordo com o art. 28.º do CIRS. Também se aplica aos sujeitos passivos de IRC que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola de acordo com o previsto no art. 53.º do CIRC.

⁴⁹Situação que foi aditada ao preceito pela Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro.

⁵⁰Esta última alínea foi introduzida pelo art. 2.º da Lei n.º 94/2009-01/09.

⁵¹NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, 1995-2005, pp. 177 e ss.

3. Fundamentação do ato de determinação da matéria coletável no âmbito da avaliação indireta

De acordo com SALDANHA SANCHES, o dever de fundamentação no Direito Fiscal tem características muito próprias, surgindo sempre lado a lado com a proteção efetiva do contribuinte⁵².

Podemos falar em fundamentação do ato enquanto discurso verbal, que tenha aptidão comunicativa para dar a entender ao contribuinte o *iter* cognoscitivo e valorativo que foi percorrido pela Administração e lhe permitiu decidir como decidiu. E isto tendo sempre em conta o contribuinte enquanto destinatário normal, colocado nas concretas circunstâncias do caso⁵³. Esta necessidade de uma fundamentação expressa e acessível dos atos administrativos encontra-se prevista no art. 268.º, n.º 3 da CRP, constituindo assim uma garantia dos administrados reconhecida constitucionalmente. Permite-se desta forma conferir transparência e visibilidade à atividade administrativa e à efetiva realização substancial do princípio da legalidade⁵⁴. Este discurso justificativo terá de expressar os factos apreendidos, o modo como foi efetuada a prognose, os critérios que foram adotados, as valorações efetuadas, de modo a que mais facilmente possa ser depreendida a sua validade substancial, assim como se torna mais fácil o seu controlo pelo destinatário e pelo tribunal⁵⁵.

No entanto, é de notar que, e tendo em conta as palavras de JOÃO SILVA RODRIGUES, o discurso fundamentador do ato terá de ter também em conta o contexto jurídico-histórico-factual em que aquele acontece, o que origina uma certa “*geometria variável*” do discurso. Concretamente, nos casos em que o ato se configura como uma mera conclusão ou síntese fático-jurídica do que já foi declarado pelo contribuinte, ou nos casos em que o conteúdo do ato seja favorável ao sujeito passivo, natural será que as exigências de fundamentação diminuam de grau, o que decorre igualmente das exigências plasmadas nos princípios da simplicidade, celeridade e economia de meios.

Não estaremos aqui perante qualquer défice de fundamentação, entendimento que é corroborado pelo plasmado no art. 77.º, n.º 2 da LGT, uma vez que sempre constarão do discurso as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos

⁵²SANCHES, J. L. Saldanha, *ob. Cit.*, p. 326.

⁵³RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, p. 105.

⁵⁴*Id Ibidem.*, p. 98.

⁵⁵*Id. Ibidem.*, p.100.

tributários e as operações de apuramento da matéria coletável, o que se apresenta suficiente para o contribuinte. Assim, mesmo nos casos em que existe uma fundamentação *ultra-simplificada*, serão fornecidos os elementos mínimos que possibilitem ao contribuinte a escolha entre duas opções, a saber: a aceitação do ato, ou a reclamação do mesmo⁵⁶.

Nos casos em que o conteúdo do ato se afigure essencial à resolução de uma determinada controvérsia instalada entre o contribuinte e a Administração, segundo JOÃO SILVA RODRIGUES, a densidade e a capacidade do discurso fundamentador da Administração terão necessariamente que subir de rigor. Ou seja, neste sentido concordamos com o Autor quando refere que a fundamentação poderá variar na razão direta da complexidade da controvérsia,⁵⁷ o que representa por assim dizer, a nota distintiva entre os atos que exigem uma fundamentação “*especialmente desenvolvida*”, e os que não a exigem⁵⁸.

Quando falamos de determinação da matéria coletável através de métodos indiretos, os casos que envolvem a convocação e preenchimento de diversos pressupostos abstratos fixados na lei são os que originam atos sujeitos a especiais exigências de fundamentação⁵⁹. Estas exigências decorrem da necessidade de transparência da atividade administrativa e do sentido material do princípio da legalidade administrativa⁶⁰.

É importante referir ainda que a validade da fundamentação de um ato de determinação da matéria coletável no presente contexto, não se pode confundir com a validade substancial do ato, assentando esta última na correspondência com a realidade dos fundamentos de facto ou de direito evocados pela Administração no seu discurso.

No entanto, a não correspondência com a realidade poderá decorrer de variadas situações. Poderemos estar perante uma incorreta manipulação dos meios de prova legais, perante uma incorreção dos critérios de prognose fática, ou perante uma incorreção nos critérios normativos de subsunção ou de avaliação mobilizados⁶¹.

Apesar das especiais exigências de fundamentação, parece-nos exagerado falar na existência de um “*défice de Estado de Direito*” quando se verifica a quantificação administrativa por métodos indiretos. Esta ideia defendida por SALDANHA SANCHES está

⁵⁶SANCHES, J. L. Saldanha, *ob. Cit.*, p. 327.

⁵⁷De novo RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, p. 101-102.

⁵⁸SANCHES, J. L. Saldanha, *ob. Cit.*, p. 328.

⁵⁹É o caso dos pressupostos previstos no arts. 87.º e 89.º da LGT.

⁶⁰RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, p.103.

⁶¹RODRIGUES, João Silva, *ob. Cit.*, p. 105.

associada ao caráter sancionatório da avaliação indireta⁶². É certo que através da fundamentação é conferida maior transparência ao procedimento, porém, não é através da mesma que se vai conseguir reduzir tal déficit, até porque não podemos admitir que o mesmo exista.

O verdadeiro objetivo da fundamentação é elucidar o contribuinte sobre tudo o que a ele diz respeito, daí que também na avaliação indireta encontremos exigências especiais de fundamentação, nunca esquecendo porém, que esta sempre deverá fazer parte de todo e qualquer ato tributário⁶³.

A fundamentação assume neste contexto uma importância crucial, não por decorrer de um ato sancionatório, mas sim, por em causa existir a possibilidade de serem afastadas as declarações do contribuinte. Pois, existindo uma presunção de boa-fé que acompanha as declarações do contribuinte, necessário se afigurará uma boa argumentação, quando estas sejam preteridas em nome da procura pela verdade material.

O facto de a Administração ter o poder-dever de pôr em causa os elementos apresentados pelo contribuinte, ou até mesmo o facto de surgirem dúvidas sobre a prática de fraude ou evasão fiscais, pode dar origem muitas vezes a contendas que mais facilmente serão dirimidas se o contribuinte conhecer e compreender a posição da Administração.

Teremos que concordar com SALDANHA SANCHES quando refere que o caráter exigente da fundamentação contribui para a definição precisa das regras que vão orientar o procedimento de avaliação. Por conseguinte, também as incertezas a este ligadas serão reduzidas, dado que neste ramo do direito, a tendência para o estabelecimento de uma regulamentação mais aberta permite à Administração atuar de forma mais livre e variada. Não podemos também esquecer, que esta forma de atuação decorrente da aplicação da avaliação indireta dá aso à ocorrência de dúvidas relativas à adequação dos comportamentos levados a cabo pela Administração aos fins a atingir.

Poder-se-á afirmar que a fundamentação promove a racionalização da atividade administrativa, pois, a Administração sempre terá que recolher os elementos que lhe

⁶²No mesmo sentido veja-se RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *La Estimación Indirecta*, Madrid, 1997, pp. 8 e 76.

⁶³Veja-se a decisão do Supremo Tribunal Espanhol de 2 de outubro de 1989, quando refere que a avaliação indireta “*no constituye una sanción, sino una forma de que cada ciudadano contribuy al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo com su capacidad económica.*”

permitam demonstrar que num determinado caso concreto, os elementos fornecidos pelo contribuinte não se manifestam credíveis⁶⁴.

Atentas as considerações *supra* mencionadas, resta-nos concluir que as características da fundamentação dos atos tributários, mais não fazem que atribuir um direito subjetivo ao contribuinte a obter essa mesma fundamentação⁶⁵. Tal entendimento decorre naturalmente do facto de em causa estar a quantificação da obrigação tributária, ou seja, de estarmos perante o mais importante dever do contribuinte e portanto, ao lado de um dever sempre estará um correlativo direito.

Nas palavras de SALDANHA SANCHES, o direito à fundamentação do ato permite a subjetivação da posição do contribuinte perante a Administração. Entendimento este que se afigura como uma concretização do princípio da legalidade fiscal, sendo este o mais exigente dos restantes princípios que norteiam a relação jurídico-administrativa⁶⁶.

Já VIEIRA DE ANDRADE quando se dirige ao dever de fundamentação, encara-o como uma manifestação exterior da ocorrência das circunstâncias que a lei considera pressupostos do agir administrativo, no concreto caso⁶⁷. Sendo certo que de acordo com o mesmo Autor, quando estejamos perante o exercício de poderes discricionários, o dever de fundamentação constituirá uma exigência acrescida de “*legitimidade material do acto*”⁶⁸.

Contudo, não podemos concordar com o Autor quando defende que o direito administrativo não se apresenta como um edifício normativo destinado exclusivamente à defesa dos administrados, mas sim à realização do interesse público. É certo que o interesse primordial deste ramo do direito é a realização do interesse público⁶⁹, porém, não é o único, pois sempre dependerá e se guiará pela defesa da posição do administrado, que se encontra na maioria das vezes em segundo plano na relação jurídica⁷⁰. Não nos parece que a norma que consagra o dever de fundamentação seja um preceito de forma e de procedimento, sem mais.

⁶⁴SANCHES, J. L. Saldanha, *ob. Cit.*, p. 339.

⁶⁵Contrariamente a esta posição surge ANDRADE, Vieira de, *O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, Coimbra, 1991, pp. 192-204, defendendo que nem a Constituição nem as leis ordinárias usam formulações subjetivas ou conferem diretamente aos administrados posições jurídicas individualizadas.

⁶⁶SANCHES, J. L. Saldanha, *ob. Cit.*, pp. 339-340.

⁶⁷ANDRADE, Vieira de, *ob. Cit.*, p. 24

⁶⁸*Id. Ibidem.*, p. 28

⁶⁹*Id. Ibidem.*, p. 182

⁷⁰Neste sentido vai também LEITÃO, Helder Martins, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, p. 193, quando refere que, “A Administração Tributária existe para servir o cidadão, até pela linear e comezinha razão que aquela jamais existira na falta da comunidade onde se insere.”

Não é por acaso que um dos primeiros princípios previstos no CPA se refere à prossecução do interesse público por parte dos órgãos da administração, mas sempre se pautando pelo respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos. Somos da opinião que o dever de fundamentação por parte da Administração não tem um caráter meramente instrumental, pois, este é determinante na manutenção de uma relação transparente entre aquela e o contribuinte, com especiais benefícios para este último, dado que, mais facilmente poderá reagir perante qualquer injustiça.

Podemos afirmar que dificilmente poderá o contribuinte reagir contra uma atuação administrativa se não souber o que a motiva, daí consideráramos, recorrendo ao pleonasma, ser este o meio fundamental para proteger o mesmo diante de decisões arbitrárias.

Também não podemos concordar com o referido Autor, quando este faz radicar a obrigatoriedade da fundamentação na satisfação de interesses públicos⁷¹. A própria epígrafe do art. 268.º da CRP refere-se a direitos e garantias dos administrados e não da própria Administração. Para além de que, a entender-se assim, tal preceito perderia o seu sentido útil, uma vez que, a satisfação dos interesses públicos já decorre dos princípios previstos na lei ordinária.

Destarte as considerações tecidas, não se afigura pertinente afirmar que o imperativo de fundamentação tem somente como objetivo a imposição de uma conduta racional e transparente à Administração⁷². Concluímos assim que a própria conduta apenas se torna racional através da fundamentação, sendo que, a ideia de transparência na relação jurídica Administração-Administrado, não é mais do que uma decorrência do princípio da legalidade.

⁷¹*Id. Ibidem.*, p. 202

⁷²*Id. Ibidem.*, p. 215

Capítulo II – Métodos Indiretos na luta contra a Evasão e Fraude Fiscais

1. Discricionariedade, conceitos indeterminados e presunções

Não podemos falar de métodos indiretos sem falar de discricionariedade. Segundo ANA PAULA DOURADO, a partir do momento em que a atividade administrativa é chamada para o domínio do direito, a discricionariedade passa a ser uma faculdade concedida pelo legislador, este por sua vez abstém-se de regular uma matéria para conferir à Administração a resolução da situação em concreto, a qual deve ser devidamente fundamentada, tendo em conta as exigências já *supra* referidas⁷³. No âmbito do presente estudo interessa-nos refletir sobre o papel da discricionariedade no quadro da determinação da matéria coletável, nomeadamente no que toca aos critérios mobilizados pela administração. A discricionariedade comporta limites que importa saber se nesta sede se encontram cumpridos.

Assim, de acordo com BUHLER podemos afirmar que a multiplicidade de situações de vida nem sempre consegue ou pode ser convenientemente diferenciada pela lei, cabendo então à administração um espaço de discricionariedade para estabelecer tais diferenciações. Não perdendo no entanto de vista que a discricionariedade está sujeita aos limites gerais, internos e externos⁷⁴.

Desta feita, no estudo que levamos a cabo, cumpre referir que segundo a nossa posição, os poderes conferidos à Administração para que esta possa chegar à determinação da matéria coletável são de facto discricionários e pelo contrário não estamos no campo da margem de livre apreciação. Isto é assim porque os conceitos discricionários conferem uma autorização à Administração para ponderar as circunstâncias do caso concreto, cabendo-lhe o juízo subjetivo de mérito, enquanto os restantes conceitos jurídicos indeterminados não postulam tal juízo de mérito do caso individual por parte de quem os aplica. E segundo ANA PAULA DOURADO, “A mera identificação de conceitos

⁷³DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2014, p.386.

⁷⁴DOURADO, Ana Paula, *ob. Cit.*, pp. 266-267.

discricionários é bastante para sabermos que a última palavra sobre a matéria é da administração, sem prejuízo do controlo judicial dos limites à discricionariedade”⁷⁵.

Note-se no entanto que quando nos referimos aos elementos de determinação da matéria coletável, tal facto leva-nos a convocar ainda a existência de conceitos indeterminados. Neste caso podemos afirmar estarmos perante uma discricionariedade atribuída por conceitos jurídicos indeterminados, pois segundo a Autora *supra* referida, a discricionariedade também pode ser atribuída por estes e não apenas por “*preceitos-poder*”.

Assim, consideramos que atendendo ao preceito legal na sua totalidade (artigo 90.º, n.º 1 da LGT), é legítimo à Administração a elaboração de regulamentos e atos pararegulamentares de modo a assegurar a aplicação igual da lei em casos idênticos e abdicando dessa discricionariedade para futuro⁷⁶. Nunca esquecendo contudo que a mesma discricionariedade é concedida para o caso concreto, de modo que, deve aquela agir sempre por forma a não descorar as características potenciadas por cada situação particular.

A posição de ANA PAULA DOURADO vai no sentido da utilização de normas abertas que tenham por objetivo evitar comportamentos de fuga dos sujeitos passivos. No entanto, caberá posteriormente à Administração densificar a lei, indo de encontro ao caso concreto. Neste seguimento, a Autora aborda alguns casos práticos que permitem facilitar a perceção do que efetivamente se pretende. Um dos casos relativo à determinação e quantificação da matéria coletável, refere-se à definição do que é custo e do que não é, para efeitos de IRC, defendendo a Autora que este conceito indeterminado deveria ser tipificado por regulamento ou ato pararegulamentar dentro da margem de livre apreciação administrativa, o que garantiria uma maior previsibilidade por parte do sujeito passivo e seria tão ou mais vantajosa que uma concretização jurisprudencial e portanto mais demorada⁷⁷. Concretizando, no que diz respeito às regras de determinação e quantificação da matéria coletável, segundo a Autora, caberá à lei definir o regime a aplicar, em clara obediência ao princípio da legalidade fiscal. Assim, não podemos deixar de concordar com tal posição, uma vez que só desta forma o contribuinte poderá “prever” qual o montante do

⁷⁵DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2014, p. 505.

⁷⁶DOURADO, Ana Paula, *ob. Cit.*, pp. 453-455.

⁷⁷*Id. Ibidem.*, p. 508.

imposto que sobre si irá recair. Contudo, defende ainda a Autora, e bem a nosso ver, que “para que a lei não fique sobrecarregada de pormenores, deve caber a um decreto-lei não autorizado ou a um regulamento, o desenvolvimento desses critérios”. E para exemplificar a sua posição, a Autora refere o caso concreto dos métodos a adotar na determinação dos preços de transferência (os métodos do preço comparável de mercado, do preço de revenda minorado ou do custo majorado), onde a solução passa pela possibilidade de a explanação e desenvolvimento de tais métodos constar de outro diploma, que no caso, e segundo a Autora poderia conter a forma de decreto-lei não autorizado ou regulamento, ou até de acordo de cavalheiros ou código de conduta entre Estados-Membros. A Autora recomenda também que os conceitos legais e regulamentares sejam densificados por orientações genéricas de modo a conseguir diminuir o grau de incerteza na aplicação da lei⁷⁸. O que vai claramente de encontro à posição que defendemos ao longo deste estudo.

A mesma posição defendem os Autores espanhóis, veja-se a este propósito ESEVERRI MARTÍNEZ e MARTÍNEZ LÓPES⁷⁹ que defendem que o que está reservado à lei são os diferentes métodos a utilizar para a concretização da magnitude do imposto, podendo assim depositar-se nas disposições regulamentares os critérios que sejam mais idóneos para medir a base tributável, em função do método escolhido.

Autores há também que afastam a possibilidade de existir discricionariedade por parte da Administração no âmbito da avaliação indireta. Veja-se a título de exemplo GÓMEZ CABRERA que entende que analisando a atividade da Administração não se pode concluir que haja qualquer espaço de discricionariedade, uma vez que a determinação da base é uma operação regulada, que consiste na aplicação de normas materiais a factos constatados e valorados de acordo com os critérios estabelecidos na própria lei e portanto também estes de forma regulada pela lei⁸⁰. Isto porque, segundo o referido Autor, ao utilizar a avaliação indireta a Administração não está a determinar nenhuma base realmente, uma vez que esta só pode ser o resultado da aplicação de uma determinada lei substantiva a factos previamente constatados. Pelo que, com este método o que a Administração está a fazer é a fixar tais factos sobre os quais posteriormente serão

⁷⁸DOURADO, Ana Paula, *ob. Cit.*, p. 157.

⁷⁹ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto e MARTÍNEZ LÓPES, Juan, *Temas prácticos de Derecho Financiero, parte general*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 445, *apud* CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, 2000, p. 365.

⁸⁰CABRERA, Cecilio Gómez, *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidência en el procedimiento de la Inspección*, Madrid, 1998, p. 386.

aplicadas as normas que integram o regime da determinação a que se procede. O que está em causa segundo o Autor é portanto apenas uma atividade de comprovação, de conhecimento, constatação ou fixação de factos sobre os quais irão ser aplicadas as normas que disciplinam a avaliação indireta⁸¹. Deste modo, o Autor parte da ideia de que enquanto simples modalidade de comprovação é excluída a discricionariedade. No entanto o Autor acaba por fazer ainda uma distinção a propósito de saber se esta será totalmente excluída ou se existirão parcelas de discricionariedade, pelo que, entende que terá que ser feita uma distinção em dois níveis distintos: o dos pressupostos para a aplicação deste método e o seu resultado. Ora, quanto aos pressupostos de aplicação, o Autor conclui que não existe nenhuma margem de discricionariedade, pois trata-se de uma decisão perfeitamente regulada pela lei, já quanto ao resultado da sua aplicação o Autor conclui no mesmo sentido, defendendo que a determinação da base em sede de avaliação indireta não é um problema de vontade e sim de conhecimento, pois trata-se de fixar factos e magnitudes através do recurso a presunções que são posteriormente objeto de controlo⁸².

Contudo, como já tivemos oportunidade de referir ao longo deste trabalho, não entendemos que a avaliação indireta seja apenas uma tarefa de confirmação ou de constatação, pelo que esta posição é claramente de duvidar, pois, não concordamos com a desconsideração do importante papel da “vontade” da Administração, nomeadamente no que diz respeito à fase da mobilização dos critérios mediante os quais se chegará ao resultado final e isto independentemente do controle que seja feito *a posteriori*.

Em Espanha quando nos referimos à matéria coletável, falamos de “*base imponible*”. E apesar de a Lei Geral Tributária espanhola não oferecer uma definição legal, a doutrina entende tratar-se do elemento essencial do imposto que quantifica o facto tributário, isto é, trata-se da quantificação concreta do elemento material do facto tributário. É daqui que podemos então partir para a importância da estrita conexão entre o princípio da capacidade contributiva e a “*base imponible*”. Conexão esta que segundo CALVO ORTEGA se traduz no facto de a “*base imponible*” e os procedimentos de determinação da base terem que ser neutrais, não podendo aumentar nem diminuir a capacidade económica manifestada em abstrato pelo facto tributário, bem como no facto de

⁸¹*Id. Ibidem.*, p. 388.

⁸²*Id. Ibidem.*, pp. 390-395.

a eleição de técnicas e dados para determinar a base ter que ser feita recorrendo a uma margem escassa de opções⁸³.

Não podemos ainda terminar a presente Dissertação sem fazer uma breve alusão à utilização de presunções, sobretudo porque nos referimos à avaliação indireta enquanto método de luta contra a evasão e fraude fiscais.

Como refere aliás ANA PAULA DOURADO, tanto entre nós como em outros países latinos, a antipatia pelas presunções nas leis fiscais está relacionada com um longo período de tributação dos “*rendimientos presumidos normais*” de certas categorias correspondentes a sujeitos passivos de baixa capacidade contributiva, e com o facto de elas reforçarem a já existente supremacia da administração na relação jurídica de imposto⁸⁴.

Por conseguinte, no seio da avaliação indireta da matéria coletável as presunções têm um importante papel⁸⁵, pois o quadro com que a Administração se depara é um quadro de desconhecimento da realidade, da verdade fiscal do lado do contribuinte, pelo que as presunções vêm ajudar a alcançar essa verdade.

Assim, não podemos deixar de afirmar, na esteira de ESEVERRI MARTINEZ, que a norma que contém uma presunção deve partir de um planeamento lógico que se estabeleça entre um facto provável e outro que habitualmente o acompanha, permitindo que os órgãos da administração possam estabelecer a relação lógica entre o facto tido como certo e o facto provável. É portanto neste raciocínio que se traduz uma presunção, isto é, no passar de um facto desconhecido para outro agora conhecido, sempre tendo por base o nexo lógico que permite passar do primeiro facto para o segundo.

Nunca nos devemos esquecer da necessidade de observância deste raciocínio lógico, sob pena de se virem a defraudar os princípios base deste ramo do Direito que é o Direito Fiscal, pois, de mãos dadas com a utilização de uma presunção está sempre o princípio da capacidade contributiva. E isto é assim porque ao estabelecer-se uma presunção vai pressupor-se sempre uma capacidade de suportar um determinado tributo que é imputado por via da mesma. No entanto, quando esta relação de probabilidade está ausente da norma jurídico-tributária e seguindo a posição de ESEVERRI MARTINEZ,

⁸³CALVO ORTEGA, Rafael, *Curso de Derecho Financiero, «Derecho Tributario», parte general*, 5.ª ed., Civitas, Madrid, 2001, pp. 203 e 204, *apud* CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, 2000, p. 366.

⁸⁴DOURADO, Ana Paula, *ob. Cit.*, p. 621.

⁸⁵Atente-se desde logo no art. 83.º, n.º 2 da LGT que refere que a avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração disponha.

entendemos que o que se estabelece nela é uma ficção jurídica, sendo que nesse caso a norma deve ser aceite e cumprida admitindo como verdade jurídica o que provavelmente não seja nem sequer uma verdade material⁸⁶.

Segundo o referido Autor, uma ficção jurídica só será contrária à ordem estabelecida quando não corresponda a critérios de igualdade contributiva, de capacidade económica, quando seja contrária à ideia de generalidade e procure uma desigual distribuição da carga imposta, que neste caso será distante da real capacidade contributiva individual. Já as presunções absolutas só serão desconformes com o direito quando a conexão entre o facto presumido e o efeito estabelecido seja absurdo, incoerente, irracional, arbitrário e quando a relação estabelecida vá ao ponto de transformar a prova a ser feita pelo sujeito passivo numa prova diabólica.

2. Dever de cooperação vs dever de investigação

A existência de deveres de cooperação por parte do contribuinte é relevante quando atentamos sobre a legitimação da decisão administrativa que traduz o recurso à avaliação indireta. Importante é também referir que o papel destes deveres em nada substitui a tarefa de aplicação da lei fiscal que cabe à Administração⁸⁷. A investigação administrativa tem como tarefa principal a verificação do cumprimento dos deveres de cooperação, bem como suprir as suas insuficiências. Entre os vários casos de violação destes deveres de cooperação surgem a ausência de declarações no prazo legalmente devido, a incompatibilidade material de declarações, a inexistência de registos contabilísticos, a recusa no fornecimento de informações à Administração, entre outros.

O juízo sobre a gravidade da violação destes deveres é determinado pela intensidade do seu resultado. É portanto o resultado da violação que determina a extensão da atividade da Administração que vai exercer a atividade de reconstituição de uma situação fáctica. No entanto, esta reconstituição apenas irá incidir sobre os factos que não são devidamente descritos pelo contribuinte. A ser assim, temos que a consequência mais relevante de tal violação é seguramente o alargamento da competência investigatória da Administração, que, sublinhe-se, terá sempre de diligenciar no sentido de obter através dos

⁸⁶ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributario*, Madrid, 1995, p. 30.

⁸⁷SANCHES, J. L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária : deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª Edição, Lex, 2000, p. 291.

seus próprios recursos, os factos e elementos relevantes que não lhe foram facultados pelos sujeitos passivos⁸⁸.

Seguem-se outras consequências da referida violação, como o surgimento de uma decisão administrativa de maior amplitude e abrangida por variadas possibilidades de decisão no que ao grau de incerteza dos factos visados diz respeito e por conseguinte, a possibilidade de punição do contribuinte pelo incumprimento de um comando legal. No entanto, não seguimos o entendimento de SALDANHA SANCHES quando refere que o dever de cooperação se aproxima da figura jurídica de um ónus, precisamente por não concordarmos que a situação jurídica do contribuinte se torna enfraquecida, sobretudo no âmbito em que decorre a mobilização da avaliação indireta⁸⁹. Do que se trata, e agora utilizando as palavras do mesmo Autor, é de “eliminar os obstáculos que o comportamento do contribuinte criou para o cumprimento da lei fiscal”⁹⁰.

É por isso que a violação destes deveres tem uma importância acrescida dentro da avaliação indireta, pois, nesta sequência vão ser utilizados métodos de cálculo do valor do objeto do imposto sem a cooperação do contribuinte, ou, com uma reduzida cooperação daquele, o que pressupõe na maioria dos casos uma controvérsia e consequentemente uma atribuição de poderes mais vastos à Administração. Poderes estes que ao mesmo tempo também se tornam essenciais a impedir que aqueles que incumpriram com os seus deveres não fiquem por isso em situação de vantagem em relação àqueles que os cumprem⁹¹.

De acordo com ALBERTO XAVIER, o dever de colaboração não pode configurar-se como um dever ou encargo de prova, mas antes como um dever de o contribuinte facultar dados e meios de prova que posteriormente serão utilizados e valorados pela Administração. Porém, tal não invalida que em determinadas situações, que mais à frente serão objeto de análise, o contribuinte esteja sujeito às consequências desfavoráveis⁹²

⁸⁸SANCHES, J. L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária : deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2000, p. 295.

⁸⁹SANCHES, J. L. Saldanha, *ob. Cit.*, p. 296.

⁹⁰*Id. Ibidem.*, p. 297.

⁹¹*Id. Ibidem.*, p. 298.

⁹²Entre as consequências da fixação da matéria coletável através da avaliação indireta, *Vide OLIVEIRA, Brito, A Avaliação Directa e Indirecta nos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2000, pp. 37 e 38, que refere a impossibilidade de dedução dos prejuízos fiscais ao lucro tributável nos termos do art. 46.º, n.º 2 do CIRC, a reposição dos benefícios fiscais ao investimento, a caducidade da autorização no âmbito do regime de tributação pelo lucro consolidado e a sujeição à aplicação de sanções penais no caso de haver contraordenação ou fraude fiscal.

resultantes da falta de apresentação de provas a que está adstrito, nomeadamente em casos de utilização de presunções legais relativas⁹³.

3. Contributos da avaliação indireta no âmbito dos fenómenos de proliferação da evasão e fraude fiscais

A terminologia utilizada para descrever os comportamentos pelos quais os contribuintes procuram reduzir o imposto a pagar poderá variar de autor para autor e de país para país.

SALDANHA SANCHES utiliza a expressão evasão fiscal num sentido muito amplo, com o objetivo de distinguir qualquer comportamento de tentativa de redução indevida da carga fiscal e também indevida pelo facto de ser contrariada por qualquer dispositivo do ordenamento jurídico tributário. No entanto, o mesmo Autor distingue dentro daquele conceito mais amplo, o conceito de fraude fiscal, quando nos encontramos perante um *“comportamento que viola um qualquer dever de cooperação do contribuinte”* e o conceito de fraude à lei fiscal, utilizado para definir os comportamentos que torneiam a lei fiscal sem que expressamente a infrinjam⁹⁴.

É igualmente importante que nos debrucemos sobre a repercussão e o impacto que tal regime de avaliação traz para a análise da fraude e evasão fiscais no nosso país. Assim, para além das virtudes reconhecidas enquanto instrumento de resolução das problemáticas de que temos vindo a falar, poderão apontar-se ainda efeitos colaterais, tais como o facto de a presente avaliação contribuir para estimular os contribuintes a manter a sua contabilidade correta e organizada.

São muitas as críticas feitas à utilização de métodos indiretos e talvez superiores às vantagens que através dos mesmos se poderão alcançar. Cumpre por conseguinte proceder a uma análise e a uma confrontação entre as vantagens e desvantagens a eles associados. Ora, grande parte dos Autores considera a avaliação indireta como a *“forma mais antiga e imperfeita de determinar a matéria colectável”* e também como um *“processo demasiado grosseiro e imperfeito”*. Defende-se ainda que esta quase nunca revela perfeitamente a matéria coletável, o que acaba por conduzir à censura da sua falta de

⁹³XAVIER, Alberto Pinheiro, *ob. Cit.*, pp. 162-164.

⁹⁴SANCHES, José Luis de Saldanha, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcances e limites”, *in Ciência e técnica fiscal*, N.398, Abril-Junho, 2000, pp.13-14.

rigor, do seu distanciamento em relação à verdade material, bem como ao sentimento de injustiça que a mesma causa⁹⁵.

Importa aqui fazer uma breve referência à distinção feita por CASALTA NABAIS, não esquecendo portanto o contexto económico-social em que brotam as leis. Assim, de acordo com o mesmo, deparamo-nos atualmente com dois tipos de problemas, um o défice das contas públicas e o outro a evasão fiscal. O combate à evasão fiscal, ainda que não seja diretamente direcionado à obtenção de receitas, não se poderá desconsiderar o seu papel importante na resolução do problema do défice. No entanto, é crucial termos em mente que, e de acordo com o mencionado Autor, o combate à evasão fiscal “não tem, nem pode ter, o condão de ser o suporte da solução desse magno problema de desequilíbrio estrutural”⁹⁶.

Não podemos deixar ainda de falar em fraude e evasão fiscais sem fazermos uma pequena abordagem aos novos desenvolvimentos que se têm verificado a nível internacional. Em primeiro lugar surge-nos o FATCA, uma Lei Norte-Americana que tem como objetivo prevenir a evasão fiscal de pessoas que utilizam instituições financeiras não residentes nos EUA para desviarem os seus rendimentos. Para alcançar este objetivo, a lei do FATCA vem impor às instituições financeiras estrangeiras a obrigação de comunicar às autoridades fiscais americanas informações dos titulares de contas bancárias que se qualifiquem como “*US persons*” ou que apresentem indícios de serem “*US persons*”⁹⁷. Já ao nível da OCDE surge-nos o Relatório para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros⁹⁸ (Addressing base erosion and profit shifting)⁹⁹, cujo objetivo central é delinear os princípios que norteiam a tributação das atividades transnacionais e as oportunidades de erosão da base tributária e de transferência de lucros que daí possam advir e o Plano de ação para a erosão da base tributária e a transferência de lucros (Action

⁹⁵Neste sentido, veja-se OLIVEIRA, Brito, *A Avaliação Directa e Indirecta nos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2000, p. 31.

⁹⁶ NABAIS José Casalta, “Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna na Luta contra a Evasão Fiscal”, consultado em: <http://tmstudies.net/index.php/ectms/article/view/16>, em 3/3/2015.

⁹⁷Para saber mais Vide ISAAC, Carla, “Conheça o FACTA, Negócios Online, consultado em: http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/conheca_o_facta.html, em 05/05/2015.

⁹⁸OCDE (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OCDE Publishing, consultado em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oced/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page1, em 04/07/2015.

⁹⁹Por ocasião da reunião do G20 que se realizou no México nos dias 18 e 19 de junho de 2012, ficou explicitada na declaração final “a necessidade de prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros”.

plan on base erosion and profit shifting)¹⁰⁰, onde entre as várias medidas aí previstas, é de relevar precisamente a atualização da definição do conceito de estabelecimento estável para que sejam prevenidos abusos, e também as medidas que visam exigir aos contribuintes a cooperação com as Administrações Fiscais, no sentido de revelarem os seus esquemas de planeamento fiscal agressivo, o que implicará conceber e pôr em prática modelos mais desenvolvidos de partilha de informação entre as diversas Administrações Fiscais que abarquem os esquemas fiscais internacionais.

Por sua vez, ao nível da União Europeia são de salientar os novos desenvolvimentos em busca de uma maior harmonização de legislações, dos quais se realçam a nova Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, referimo-nos à Diretiva 2011/16/UE 24, de 15 de fevereiro de 2011 em que o papel da cooperação administrativa na fiscalidade resulta incrementado; à Diretiva da poupança, a Diretiva 2014/48/EU que vem alterar a Diretiva 2003/48/CE relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros e à Diretiva relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados - Membros diferentes.

A Diretiva 2011/16/UE¹⁰¹, de 15 de fevereiro de 2011¹⁰² veio suprir as insuficiências da anterior Diretiva 77/799/CEE²⁶, tendo procedido ao estabelecimento de prazos de resposta à solicitação de informações que antes não estavam previstos, prevendo também a possibilidade de solicitar investigações administrativas concretas a outro Estado e ainda uma nova conceção de segredo bancário, dado que, as limitações ao intercâmbio de informações não podem ser entendidas como autorizações ao Estado requerido para não prestar informações apenas porque elas se encontram na posse de uma instituição bancária ou de outra instituição financeira¹⁰³. Porém, apesar dos benefícios e desenvolvimentos que se têm vindo a conseguir, ainda se registam perdas ao nível das receitas fiscais dos Estados, tal deve-se em parte, no entender de BATISTA DE OLIVEIRA, às dificuldades de operacionalidade do intercâmbio de informações que se apresentam em três níveis. Em primeiro lugar registam-se dificuldades transversais a toda a AF, o que se deve

¹⁰⁰OCDE (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing”, p.11, disponível em, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>, em 04/07/2015.

¹⁰¹OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *O Intercâmbio de Informação Tributária*, 2012, pp.195 – 213.

¹⁰²Revoga a Diretiva 77/799/CEE, de 12 de março de 2011.

¹⁰³MOTA, Raquel Gonçalves, *Cooperação transnacional: a troca de informações entre administrações fiscais*, Editora CRV, Curitiba-Brasil, 2012, p. 75-76.

nomeadamente à falta de atitude colaborante, à recusa do fornecimento de dados, à sobreposição de interesses próprios e à excessiva proteção do contribuinte por parte de alguns Estados. Em segundo lugar, verificam-se dificuldades associadas aos órgãos encarregados, pois, não existe uma estrutura adequada a articular as diversas fases do processo, nem diálogo entre as várias entidades competentes. Por último, verificam-se dificuldades inerentes aos vários tipos de troca de informações, destacando-se a fraca fundamentação dos pedidos, a falta de regras de organização quanto às bases de dados e a falta de formulários normalizados¹⁰⁴.

Pelo que, atento o exposto, percebemos que um dos grandes problemas no âmbito desta matéria reside na falta de vontade de alguns Estados em facilitar os procedimentos, ou seja, na falta de transparência e desrespeito pelos princípios da reciprocidade e lealdade entre Estados, o que não se compreende nos tempos atuais, pois, a não se cultivar a união entre todos os Estados, todos eles sofrem consequências ao ver as suas receitas perdidas e o seu poder tributário desfazer-se entre mãos. Desta forma pensamos que os fatores de ordem política são os que têm mesmo peso no âmbito da troca de informações e são os mais limitativos deste procedimento, circunstância que se agrava por originar o estabelecimento de medidas unilaterais impostas pelos países mais fortes e poderosos aos países digamos que mais fracos, conclusão que facilmente se retira da análise da recente Lei do FACTA.

¹⁰⁴ OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *ob. Cit.*, p.249.

Capítulo III – Hipóteses em que há lugar à avaliação indireta da matéria coletável

1. Casos de impossibilidade de determinação direta e exata da matéria coletável: art. 87.º, al. b) da LGT

No art. 87.º, n.º 1, al. b) da LGT¹⁰⁵, de entre os pressupostos a observar em caso de utilização da avaliação indireta, encontra-se a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos destinados à correta determinação da matéria coletável¹⁰⁶. Já no art. 88.º do mesmo diploma encontram-se vazadas as várias hipóteses em que tal impossibilidade pode ocorrer.

Somos levados a concordar com a generalidade da Doutrina quando a propósito desta impossibilidade defende que a mesma se trata de uma verdadeira situação de determinação da matéria coletável por métodos indiretos¹⁰⁷, pois, o que se verifica relativamente aos restantes pressupostos previstos no preceito são antes desvios face à normalidade, que fazem acionar a aplicação dos métodos indiretos¹⁰⁸.

Neste ensejo, temos que em causa está não uma impossibilidade absoluta de avaliação da matéria tributável, mas sim uma impossibilidade de avaliação no momento em que ela deva ser efetuada, o que se traduz assim numa impossibilidade relativa¹⁰⁹. Quando tal acontece, a avaliação da matéria coletável terá que ser feita com recurso a indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Fiscal disponha, nomeadamente os previstos no art. 90.º, n.º 1 da LGT.

Atentas as considerações *supra* tecidas, aproveitamos para referir que o presente estudo que levamos a cabo se destina primordialmente a uma análise do ponto de vista prático, isto é, à recolha das situações concretas onde se concretiza tal impossibilidade de avaliação da matéria coletável.

¹⁰⁵Preceito cuja redação foi estabelecida pela Lei 30-G/2000, de 29/12.

¹⁰⁶Note-se que no presente caso terá sempre que ser concedido ao contribuinte um prazo, não inferior a 5 dias e não superior a 30 dias, para que este possa suprir as irregularidades ou omissões na sua contabilidade ou declaração, isto nos termos do art. 57.º, n.º 3 do CIRC e do art. 39.º, n.º 3 do CIRS.

¹⁰⁷Vide NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra, 1995-2005, p. 320

¹⁰⁸No mesmo sentido veja-se PIRES, Sónia Cristina Cardoso, *Os métodos indirectos na determinação do rendimento tributável*, Coimbra, 2006, p. 44.

¹⁰⁹Vide Acórdão do TCAS de 15/05/2012, proferido no âmbito do processo n.º 02956/09, relatado por Joaquim Condesso e disponível em www.dgsi.pt.

Comecemos então a dita análise, introduzindo uma referência ao Acórdão do Digno TCAN de 2012-02-09¹¹⁰, onde podemos tomar contato com uma situação de aplicação de métodos indiretos com base na impossibilidade de determinação da matéria coletável, o que acontece no âmbito de uma inspeção tributária.

Em causa temos uma sociedade alvo de uma inspeção levada a cabo no ano de 2004, onde ficou apurado que a mesma se encontrava sem atividade desde 1998, tendo sido no mesmo ano emitida nota de liquidação onde se encontrava atribuída matéria coletável para o ano de 2000, ao abrigo da al. b) do art. 90.º do CIRC. No entanto no relatório de inspeção tributária foi proposto para o exercício de 2000 um lucro tributável de zero.

Contudo, e não obstante tal facto, o ato de liquidação relativo ao ano de 2000 teve por base o incumprimento da obrigação de a empresa apresentar a declaração periódica de rendimentos, o que teve como consequência a emissão de uma liquidação oficiosa tendo por base a matéria coletável do exercício mais próximo que se encontrava determinado, neste caso o de 1998. Porém, embora tenham sido corrigidas as matérias coletáveis relativas aos anos de 2001 e 2002, nada foi feito com respeito ao ano de 2000.

Assim, na ação de liquidação relativa ao ano de 2000, a Administração desconsiderou o circunstancialismo fáctico que antecedeu a sua emissão. Não se atendeu assim à ausência de atividade por parte da empresa, nem à inexistência de rendimentos, uma vez que, na respetiva atividade inspetiva se procedeu à fixação de um lucro tributável de zero para o referido ano. Apesar de a Administração basear a sua atuação em pressupostos legalmente previstos, andou bem o Douto Acórdão ao entender que a pretensão da Administração não se poderia sobrepor à constatação resultante da ação inspetiva existente.

Mas as considerações à presente decisão não se podem ficar por aqui, pois, tendo em conta que a incidência objetiva do imposto em questão (IRC) é precisamente a existência de rendimento¹¹¹, não poderia este imposto jamais ser exigido ao sujeito passivo no caso *sub judice* e em jeito de conclusão, não poderia igualmente ter sido utilizado o valor da matéria coletável relativa ao ano de 1998 para apurar a matéria coletável do ano

¹¹⁰Acórdão do TCAN de 09/02/2012, proferido no âmbito do processo n.º 00175/05.2BEPRT, relatado por Catarina Almeida e Sousa e disponível em www.dgsi.pt.

¹¹¹Relativamente a esta questão, pode ver-se a passagem do referido Acórdão, “*Porém, o certo é que a sujeição a IRC não pode prescindir do pressuposto da existência de rendimentos. São os rendimentos que concretizam a possibilidade de sujeição àquele imposto em factos constitutivos da específica relação jurídica tributária.*”

de 2000. Pelo que, embora dúvidas não existissem quanto à impossibilidade de determinação da matéria coletável, o método utilizado não se mostrava idóneo.

Continuando com mais casos práticos, atentemos agora sobre o Acórdão do TCAN de 15/05/2012¹¹² onde, após uma ação inspetiva motivada pela discrepância entre os valores reais da venda das frações comercializadas pelo sujeito passivo e os valores das escrituras que serviram de base ao registo dos proveitos, se procedeu à correção da Declaração Modelo 22 de IRC do mesmo. O sujeito passivo apresentava na sua contabilidade omissões e inexatidões ao nível dos proveitos que impossibilitavam a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à sua correta determinação, não espelhando assim a totalidade dos proveitos, de modo a poder apurar-se com exatidão o valor tributável das operações praticadas. Nesta sequência, tendo a Administração Fiscal procurado obter informação junto dos adquirentes das frações, os mesmos admitiram que os valores contantes das escrituras se encontravam simulados, o que teria reflexos no lucro tributável do sujeito passivo em questão.

Porém, no que à junção de prova diz respeito, seria muito difícil no caso em apreço juntar um documento que comprovasse o valor realmente entregue pelos adquirentes das frações ao sujeito passivo, dado que, estando em causa um negócio simulado, todos os atos a ele subjacentes têm precisamente como intuito não deixar provas. Pelo que, contrariamente ao entendimento do Douto Acórdão, entendemos que seria extremamente oneroso para a Administração Fiscal proceder à junção de tal prova.

Ainda na sequência da inspeção, os Serviços de Inspeção concluíram que existiam elementos concretos que evidenciavam uma manifesta discrepância entre o valor dos imóveis declarados através das escrituras e o seu valor de mercado, não sendo credível que os imóveis transacionados num espaço temporal próximo, na mesma zona, no mesmo prédio e com tipologias, valores patrimoniais e pernilagens idênticas, tenham sido escriturados por valores tão díspares como os constantes nas escrituras do sujeito passivo.

Assim, não se pode concordar com o Douto Acórdão quando desconsidera a existência de claros indícios e de factos constitutivos da omissão de proveitos no presente caso. Destarte tal entendimento, merece assentimento a posição perfilhada pela Administração, quando defende que tais circunstâncias originaram claramente a falta de credibilidade da contabilidade do sujeito passivo, uma vez que a mesma não refletia os

¹¹²Acórdão do TCAN de 15/05/2012, proferido no âmbito do processo n.º 02956/09, relatado por Joaquim Condesso e disponível em www.dgsi.pt.

proveitos auferidos por aquele. Em síntese e atenta a factualidade descrita, concluímos que no caso em questão se encontravam presentes os pressupostos para o acionamento dos métodos indiretos, concretamente tínhamos a verificação do pressuposto previsto na al. b) do art. 87.º da LGT.

Prosseguindo a nossa análise prática, debruçemo-nos agora sobre o Acórdão do TCAS de 16/01/2007, onde se verificam uma impossibilidade de proceder à quantificação da matéria coletável, bem como outras questões da mesma decorrente¹¹³. Em causa defendia o sujeito passivo que a Administração Fiscal havia decidido mal a aplicação dos métodos indiretos. Segundo o mesmo, ao invés de a Administração se ter socorrido da margem ponderada de comercialização para a quantificação da matéria coletável, deveria ter aplicado as margens de lucro bruto fixadas para a atividade exercida pelo mesmo. Para além dessa questão, procurava-se ainda decidir se os valores pagos pelo sujeito passivo a uma Associação seriam considerados um custo fiscal do exercício em questão, ou, por outro lado um donativo.

Ora, sucede que no caso em análise, a margem média de comercialização revelada na contabilidade do sujeito passivo se mostrou baixa relativamente à amostragem, o que motivou a desconsideração da sua contabilidade e a conseqüente impossibilidade de se proceder à comprovação e quantificação da matéria coletável. De acordo com o entendimento da Administração Fiscal o recurso à amostragem é um método válido para apurar a quantificação da matéria tributável, não sendo necessário o recurso às margens de lucro fixadas para o respetivo sector em questão. Contudo, apesar de a Administração ter margem de discricionariedade na determinação da matéria coletável, é igualmente legítimo ao contribuinte propor um critério de avaliação que permita a obtenção de um resultado que se aproxime o mais possível da sua realidade económica. Sucede que no caso *sub judice* aquele não logrou contestar o critério utilizado pela Administração, nem justificou o porquê de sugerir a consideração das margens de lucro do sector em que se encontrava inserido, o que seria uma normal decorrência do seu dever de prova¹¹⁴.

¹¹³Acórdão do TCAS de 16/01/2007, proferido no âmbito do processo n.º 06552/02, relatado por Valente Torrão e disponível em www.dgsi.pt.

¹¹⁴Sobre a questão, veja-se o referido por LEITÃO, Helder Martins, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Porto: Almeida & Leitão, 2010, p. 221, ao comentar o disposto no art. 84.º da LGT, que prevê que seja dada ao contribuinte liberdade para a escolha e utilização dos critérios para a determinação dos valores declarados ao Fisco. Tal entendimento pode aplicar-se ao presente caso pela mesma ordem de ideias, o que é inclusive corroborado pelo previsto no art. 59.º da LGT relativo ao princípio da colaboração.

Relativamente às verbas entregues à referida Associação, importante para a decisão seria ter em conta os diversos entendimentos que vêm sendo propagados pela Administração com o objetivo de almejar uma distinção entre o conceito de donativos¹¹⁵ e o conceito de publicidade. Sendo certo que os recibos apresentados pela Associação manifestam uma certa dubiedade, pois, para se concluir que em causa estava um contrato de publicidade seria necessário que aquela indicasse a data da sua celebração, o preço acordado, entre outros elementos. Contudo, nem o sujeito passivo nem a Associação fizeram tal prova. Importante então seria que se procedesse a uma cuidadosa análise dos elementos para uma boa decisão da causa.

Avançando mais um pouco na nossa busca pela concretização do conceito de impossibilidade de determinação da matéria coletável, é imprescindível não perder de vista o facto de este critério se traduzir num conceito indeterminado, o que inevitavelmente cria constantes dificuldades no campo de confrontação entre a Administração Fiscal e o contribuinte. Assim, é importante acarrear para o presente estudo situações concretas em que se verifica esta impossibilidade para podermos perceber o que está em causa.

Atentemos agora no Acórdão do TCAS de 20/12/2012¹¹⁶, onde se retrata um caso deveras complexo no que à prova dos pressupostos da avaliação indireta diz respeito. Ora, em causa estava a discrepância entre o valor declarado pelo sujeito passivo aquando da venda de diversos lotes de terreno para construção de moradias e o respetivo valor de mercado desses mesmos bens. No caso em apreço, a Administração Fiscal procedeu à comparação dos preços dos lotes vendidos em outros locais da mesma zona, nomeadamente em zonas de menor valor urbanístico, bem como comparou preços praticados por outras empresas imobiliárias e ainda os preços do próprio setor comercial do sujeito passivo, concluindo assim que o valor praticado por m² era superior aos valores que haviam sido praticados pelo sujeito passivo e desta feita declarados na sua contabilidade.

¹¹⁵Veja-se a este propósito a Circular 2/2004, de 20 de Janeiro, da DSIRC relativa ao tratamento fiscal dos donativos, onde se estabelece na al. a) o seguinte critério: “*Se a regalia consistir na associação do nome do doador a certa iniciativa, tendo como fito a busca de uma imagem pessoal ou institucional de responsabilidade cívica, que o identifique junto do público em geral, porque o espírito de liberalidade do doador é preponderante, estar-se-á perante donativos enquadráveis no Estatuto do Mecenato (...).*” Dispondo ao invés a mesma circular, na sua al. b) que, “*Se, em vez disso, a regalia consistir na associação a certa iniciativa dos produtos comercializados pelo doador, ou mesmo do seu nome mas tendo como fito a sua promoção junto dos respectivos consumidores, o que se considera verificado quando não seja observado algum dos critérios estabelecidos para efeitos da alínea a), porque o espírito de liberalidade do doador é secundarizado, estar-se-á perante um patrocínio, não contemplado no Estatuto do Mecenato*”

¹¹⁶Acórdão do TCAS de 20/12/2012, proferido no âmbito do processo n.º 04785/11, relatado por Eugénio Sequeira e disponível em www.dgsi.pt.

Ainda em sede de inspeção, averiguou-se que os preços de venda dos mesmos lotes a estrangeiros eram consideravelmente mais baixos do que os verificados em relação a empresas do mesmo grupo do sujeito passivo¹¹⁷.

Mais uma vez, ao contrário do que entendeu o Digno Tribunal, pensamos que não se podem considerar como simples suspeitas as discrepâncias observadas no presente caso, uma vez que, mediante os elementos apresentados pela Administração Fiscal, o enquadramento a ser feito não poderia ser outro que o da existência de manifesta discrepância entre os valores declarados pelo sujeito passivo e os valores de mercado dos referidos bens, hipótese prevista na al. d) do art. 88.º da LGT que bem concretiza o pressuposto da impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável.

Apesar disto, é de realçar ainda o facto de o sujeito passivo não ter feito prova em contrário, e como tal, poder-se-á argumentar que lhe falece a razão. Como se diz no Douto Acórdão do TCAS, de 18/10/2011¹¹⁸, é necessário que o sujeito passivo apresente e alegue factos concretos que sejam idóneos a comprovar e a demonstrar “*com uma certeza adequada e passível de ampla aceitação*”, a errónea ou excessiva quantificação da matéria tributável. Ora, também neste último Acórdão encontramos evidenciada a problemática da impossibilidade de quantificação da matéria coletável, assim como a problemática subjacente ao critério de quantificação utilizado pela Administração Fiscal na determinação da matéria coletável.

Também na origem do presente caso estavam incongruências provenientes da análise contabilístico-fiscal da sociedade alvo de inspeção, inspeção esta no âmbito da qual foram encontrados proveitos não contabilizados e não declarados resultantes da venda de frações de imóveis. Mas não só, também devido a uma incorreta movimentação de uma das contas, se tornava impossível proceder à análise dos custos de produção de cada fração por lote, tendo-se ainda comprovado em sede de inspeção que os valores das referidas frações constantes das escrituras de compra e venda apresentadas eram de valor inferior ao somatório dos cheques e transferências emitidos pelos adquirentes das frações de cada prédio.

¹¹⁷Atentos os factos descritos, deparamo-nos ainda com a problemática dos preços de transferência, estes últimos praticados entre empresas do mesmo grupo, muitas vezes com o intuito de se furtar à imposição fiscal.

¹¹⁸Acórdão do TCAS de 18/10/2011, proferido no âmbito do processo n.º 04335/10, relatado por Aníbal Ferraz e disponível em www.dgsi.pt.

Voltando ao primeiro Acórdão referido, e relativamente ao problema da quantificação da matéria coletável, discutia-se se assistia razão ao sujeito passivo, o qual pretendia que a Administração Fiscal tivesse em conta na referida determinação os custos incorridos na obtenção dos mencionados proveitos (valores obtidos mediante a venda das frações). Ora, quanto a isto teremos que concordar com o entendimento da AF, uma vez que esta exige que a dedutibilidade de qualquer custo seja respetivamente comprovada. Porém, tal comprovação estava no caso em análise condenada ao malogro, pois a entrega de meros cheques pelo sujeito passivo à AF não almejava fazer tal prova por não explicitar de forma clara as características subjacentes às operações apresentadas¹¹⁹.

Culminando esta curta exposição e reflexão sobre algumas situações práticas em que a AF se deparou com uma impossibilidade de determinar a matéria coletável do sujeito passivo, percebemos que em causa estão quase sempre discrepâncias entre aquilo que é a realidade fiscal do sujeito passivo e o que é declarado ao nível da contabilidade, facto que vai impossibilitar na maioria das vezes a determinação da matéria coletável. Ressalve-se no entanto, que só nestas situações em que a AF não dispõe de meios para conseguir determinar qual o rendimento real do sujeito passivo é que poderá recorrer aos métodos indiretos e como podemos ver da exposição feita, ao contribuinte caberá um importante papel ao nível da prova, no sentido de vir a impedir a aplicação de tais métodos.

Como refere SALDANHA SANCHES para que seja impossível à AF determinar a matéria coletável terá que existir uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do contribuinte e tal impossibilidade¹²⁰.

Alguns Autores defendem ainda que este pressuposto da impossibilidade deveria ser extrapolado e alargado às restantes alíneas do art. 87.º da LGT, configurando-se assim como um pressuposto geral de recurso aos métodos indiretos, e que só por lapso do legislador é que esta posição não foi consagrada expressamente na lei¹²¹. Todavia, temos dúvidas acerca de tal entendimento, pois não podemos esquecer os problemas que o mesmo pressuposto convoca por se tratar de um conceito indeterminado, e alarga-lo aos

¹¹⁹O sujeito passivo apresentou uma listagem de cheques alegadamente emitidos a favor de empreiteiros que teriam executado trabalhos nas obras geradoras dos proveitos, mas nos mesmos não havia qualquer menção aos sujeitos, ao preço, à data, objeto da transação, entre outros elementos indispensáveis à efetiva comprovação dos custos suportados junto da Administração Fiscal.

¹²⁰SANCHES, J. L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária: deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2000, 2.ª Edição, Lex, p. 341.

¹²¹Neste sentido veja-se FERNANDES, Elda Catarina Góis, *Da Tributação do Rendimento por Métodos Indirectos: Por um Regime Unitário de Avaliação Indirecta do Rendimento Empresarial*, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2010/2011, pp.112 a 116.

restantes pressupostos seria alargar também o carácter de indeterminação, bem como de complexificação do sistema, o que originaria um maior grau de exigência na sua aplicação¹²². Não podemos também deixar de referir a posição de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO que vai no sentido de os artigos 87.º e 88.º da LGT se fundirem num só, de forma a possibilitar segundo o Autor, uma leitura mais clara dos mesmos¹²³. Posição que oferece merecimento, dada a complexidade que oferece a análise conjunta dos dois preceitos, pelo que entendemos ser nitidamente de aplicar. Contudo, concordamos com esta solução somente na parte que diz respeito à concentração em apenas um preceito legal e já não relativamente à previsão da impossibilidade como critério geral.

Embora ponhamos em causa o carácter dúbio das alterações propostas, teremos que concordar com o entendimento que vai no sentido de a expressão “impossibilidade” ser

¹²²Pois, para além do pressuposto previsto na lei exigir-se-ia também que simultaneamente se verificasse a impossibilidade de determinação da matéria coletável.

¹²³Segundo o Autor, o preceito resultante da mencionada fusão teria a seguinte configuração:

Artigo

Realização da avaliação indirecta

1. A avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.
2. A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida no ponto anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:
 - a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
 - b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
 - c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.
 - d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços [eliminado o restante por se entender que seria redundante face às alíneas seguintes];
 - e) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei;
 - f) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;
 - g) 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.
 - h) Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados.

substituída pela expressão “impossibilidade ou dificuldade séria”¹²⁴, pois assim se alcançaria uma maior efetividade na aplicação do pressuposto.

2. Manifestações de fortuna: potencialidades e fragilidades¹²⁵

O regime legal das manifestações de fortuna encontra-se previsto em apenas um preceito da LGT, referimo-nos ao art. 89.º -A¹²⁶. Segundo este artigo, há lugar a avaliação indireta da matéria coletável sempre que a declaração de rendimentos do contribuinte esteja em falta ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30% para menos, em relação ao rendimento padrão constante da tabela¹²⁷ prevista no n.º 4 do referido preceito¹²⁸.

De acordo com CASALTA NABAIS, estamos perante um instrumento com um alcance limitado dado que apenas se cinge ao IRS, ficando a generalidade dos impostos de lado¹²⁹. Mais, concordamos com o Autor quando este refere que as manifestações de fortuna previstas no mencionado preceito não constituem as maiores fortunas da atualidade, entre as quais se podem destacar os valores mobiliários, obras de arte, joias, entre outros¹³⁰. Pois, de entre as manifestações de fortuna constantes da tabela teremos que concordar que com maior facilidade se poderá detetar a existência de suprimentos de valor

¹²⁴ Neste sentido veja-se FERNANDES, Elda Catarina Góis, *Da Tributação do Rendimento por Métodos Indirectos: Por um Regime Unitário de Avaliação Indirecta do Rendimento Empresarial*, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2010/2011, p.114.

¹²⁵ Foi a Lei n.º 30 – G de 29 de Dezembro que introduziu a tributação do rendimento pessoal por manifestação ou índices exteriores de riqueza, na sequência da Recomendação formulada pelo relatório para o desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996), tendo sido para tal criada uma subcategoria de rendimentos, os acréscimos patrimoniais não justificados.

¹²⁶ SANTOS, António Carlos dos, *Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal*, Rei dos Livros, 1999, pp. 365-366, explica que ao contrário do que acontece em Portugal, Espanha dispõe de um imposto geral sobre o património que constitui um instrumento de controlo das declarações de rendimento individual. De acordo com o art. 1.º da Lei 19/91 de 6 de junho, o conceito de património é definido como um conjunto de bens e direitos de conteúdo económico na titularidade do sujeito passivo, com dedução dos custos e agravamentos que diminuam o seu valor, tais como dívidas e obrigações pessoais.

¹²⁷ A propósito da referida tabela, RIBEIRO, João Sérgio, *ob. Cit.*, p.299, refere e bem, que o que o legislador fez ao introduzir a mesma foi efetivar a conversão dos factos em rendimentos.

¹²⁸ Relativamente a esta questão, diferentes métodos foram já adotados no contexto europeu, veja-se SANTOS, António Carlos, *ob. Cit.*, p. 99, quando refere o caso da França, que criou o “imposto de solidariedade sobre a fortuna” para contribuintes cujos bens pessoais e reais excedessem determinado valor, e o caso de Itália onde se sedimentou a prática do método do *redditometro*, aplicável às despesas com certos bens e serviços de pessoas singulares, o qual tinha na sua base o preenchimento de um questionário pelos contribuintes, onde constavam bens que pela sua natureza e valor constituíssem sinais exteriores de riqueza.

¹²⁹ NABAIS, José Casalta, *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*, Sep. de: Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, Vol. 2., 2009, p. 299.

¹³⁰ *Id. Ibidem.*, p. 300.

igual ou superior a 50 mil euros¹³¹, do que um imóvel ou um automóvel, dado que os suprimentos constam normalmente dos elementos de contabilidade das sociedades.

Também partilhamos da posição de XAVIER DE BASTO quando defende que a relação entre a aquisição e a fruição de algumas das manifestações de fortuna, nomeadamente dos veículos automóveis se encontra subavaliada, pelo que se justificaria a aplicação da avaliação indireta com a correspondente inversão do ónus da prova para um rendimento padrão mais elevado, de modo a corresponder mais veemente à realidade¹³².

Das situações previstas neste artigo, distingue-se a hipótese prevista no art. 87.º, al. f) da LGT, em que o pressuposto para o recurso à avaliação indireta é o acréscimo de património ou de despesa de valor superior a 100 mil euros, verificados com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência de divergência não justificada com os rendimentos declarados. Nestes casos é considerado rendimento coletável todo o acréscimo de património ou consumo evidenciado que vai para além do declarado, o que é distinto do que acontece nas manifestações de fortuna do art. 89.º -A, em que é considerado como rendimento coletável um rendimento padrão que varia de 20% a 50% conforme a manifestação de fortuna em questão. Pelo que se pode concluir que existe um factor de agravamento na hipótese agora em análise. No entanto, ao nível da prova haverá uma maior facilidade, uma vez que nestes casos o sujeito passivo não se deparará com as mesmas dificuldades de prova atinentes às manifestações de fortuna.

Em jeito de conclusão e depois de todas as considerações proferidas no âmbito das manifestações de fortuna, não poderíamos deixar de terminar sem fazer uma breve referência ao Projeto da Reforma do IRS de Setembro de 2014¹³³. Segundo este, a coexistência destes dois sistemas¹³⁴ afigura-se de impossível aplicação, tal como iremos de seguida comprovar pela análise de situações práticas. Consideramos que se poderá mesmo qualificar tal situação como sendo complexa e geradora de incongruências e injustiças.

¹³¹Os suprimentos e empréstimos constantes da tabela prevista no art. 89.º-A, n.º 4 foram introduzidos com a Lei do Orçamento de Estado para 2004.

¹³²BASTO, José Xavier de, *IRS : incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, 2007, p. 375.

¹³³Projeto da Reforma do IRS, Uma Reforma do IRS orientada para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social, Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 2014, pp. 10 e 11, consultado em <http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>, em 7/03/2015.

¹³⁴Referimo-nos ao regime das manifestações de fortuna, onde aparecem tipificados numa tabela os sinais exteriores de riqueza e ao regime dos acréscimos patrimoniais, e despesas não justificados.

Desta forma, bem ponderou a Comissão de Revisão ao optar pela consagração legal de apenas um dos regimes mencionados, pois, segundo a mesma qualquer tentativa de tipificação sempre desembocaria num qualquer tipo de frustração do intuito legislativo, isto também devido ao facto de existirem sempre sinais exteriores de riqueza que “escapam” às intenções legislativas. Assim, a condição de aplicabilidade do sistema seria a comparação entre os rendimentos declarados e o valor total dos acréscimos patrimoniais e despesas não justificadas. Ora, o recurso a tal sistema, de acordo com a proposta da Comissão, apenas poderia ocorrer quando os rendimentos declarados ou comunicados fosse inferior a dois terços da soma dos valores dos acréscimos patrimoniais e despesas não justificadas detetados. Também entende a Comissão que deveria existir um valor mínimo de 5.000 euros como valor de divergência, sendo que, só a partir deste montante poderia a Administração Fiscal utilizar o sistema de avaliação indireta da matéria coletável. Quanto a este limite mínimo temos no entanto algumas dúvidas, dada a possibilidade de vir a complexificar o sistema que se pretende simplificar.

2.1 Problemática da aplicação do n.º 2 do art. 87.º da LGT

Nesta sede importa explicar sumariamente a questão da incompatibilidade entre o disposto na al. f) do art. 87.º conjugado com o n.º 5 do art. 89.º, com o disposto na al. d) do art. 87.º conjugado com o n.º 1 e 4 do art. 89.º, todos da LGT.

Ora, o problema reside no facto de ao ocorrer a aquisição de um imóvel no valor de 250 mil euros, estando verificados os pressupostos da al. d) do ar. 87.º da LGT, estarem simultaneamente preenchidos os pressupostos da al. f) do mesmo preceito. Assim será de aplicar o disposto no n.º 2 do art. 87.º que por sua vez remete para o n.º 5 d art. 89.º, onde neste último se prevê uma tributação no nosso entender mais gravosa, isto porque neste caso a tributação será feita de acordo com a diferença entre o acréscimo patrimonial e o rendimento declarado, e não haverá lugar à aplicação de uma determinada percentagem ao valor de aquisição para encontrar um valor padrão como no caso das manifestações de fortuna.

Concretizando, se um sujeito passivo adquirir um imóvel no valor de 240 mil euros, será então de excluir o regime das manifestações de fortuna¹³⁵. Mas a aplicar-se a al. f) do art. 87.º, o que vai acontecer é o mesmo vir a ser tributado pela diferença, ou seja, no caso de o rendimento declarado ser de 20 mil euros, a tributação será feita de acordo com um rendimento de 220 mil euros. Pelo contrário, se um sujeito passivo adquirisse um imóvel no valor de 300 mil euros, ao ser abarcado pelo regime das manifestações de fortuna, ser-lhe ia fixado um rendimento de 60 mil euros¹³⁶. A ser assim, originar-se-iam situações absurdas, pois, a final, o sujeito passivo adquirente do imóvel de valor superior pagaria muito menos a título de imposto. Tal solução consubstanciar-se-ia num desrespeito flagrante do primordial princípio da igualdade e da justiça material¹³⁷. Apesar de o pretendido na al. f) do art. 87.º ser abarcar aqueles acréscimos de património ou despesa não previstos na tabela inserta no art. 89.º-A, n.º 4,¹³⁸ não podemos concordar com a aplicação do n.º 5 do art. 89.º-A à al. f). Pelo que, no nosso entender, a solução passará pela criação de uma nova tabela, ou ainda seguindo uma solução de direito comparado, pela criação de uma cláusula aberta, onde se encaixem todas as situações em que se verifica uma discrepância entre o valor dos acréscimos patrimoniais e o rendimento declarado¹³⁹.

2.2 Manifestações de fortuna à luz da Jurisprudência

2.2.1 Problemática em torno do conceito de “aquisição” para efeitos dos n.ºs 2 e 4 do art. 89.º -A da LGT

Ao abordar a temática das manifestações de fortuna, importante será começar por fazer uma abordagem recorrendo a decisões jurisprudenciais, na tentativa de uma

¹³⁵Pois, nos termos do art. 89.º-A, n.º 4 da LGT, apenas são abarcados imóveis de valor igual ou superior a 250 mil euros.

¹³⁶Valor obtido pela aplicação da percentagem de 20% ao valor de aquisição do imóvel.

¹³⁷Princípios estes previstos pelo n.º 2 do art. 5.º da LGT, que prevê que, “*A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.*”

¹³⁸Veja-se CAMPOS, Ana Luísa Moreira de, *Tributação das Manifestações de Fortuna na Jurisprudência recente dos Tribunais Superiores*, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 32-35.

¹³⁹É o caso de Espanha onde não existe uma identificação concreta dos bens e direitos considerados como manifestações de fortuna.

aproximação aos problemas que se colocam na prática nos tribunais portugueses, onde se verificam ainda muitas divergências de entendimento.

Vejamos em primeiro lugar o Acórdão do TCAN de 28/02/2013¹⁴⁰, onde em causa estava a aquisição de um veículo automóvel de valor não refletido nas declarações fiscais ou não compatível com os rendimentos declarados pelo sujeito passivo. Entre as questões a decidir encontrava-se a de saber se a tributação por métodos indiretos poderia ocorrer apenas no ano de aquisição do referido bem, ou se, pelo contrário poderia ocorrer também nos três anos seguintes à mesma.

Ora, afirma-se no presente Acórdão que em princípio a aquisição do bem (manifestação de fortuna) é tomada em consideração para a verificação da eventual discrepância entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão constante da tabela, no próprio ano em que se verificou.

Porém, temos que concordar com JOÃO SÉRGIO RIBEIRO quando refere que, “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”¹⁴¹. Precisamente para obstar a comportamentos evasivos, previu a lei a possibilidade de a Administração Fiscal poder lançar mão da presunção dos rendimentos a partir dos bens adquiridos não só no ano da aquisição, como também nos três anos posteriores. Para tal, deverá o contribuinte nos referidos três anos manter rendimentos compatíveis com a detenção do bem. Contudo, concordamos como o Autor quando defende que tal circunstância não determina que com base na mesma manifestação de fortuna se possa presumir o rendimento tributável durante um período temporal de três anos.

Não se pode considerar que estejamos perante uma cumulação de tributação, pois, ainda nas palavras de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO o que se visa no n.º 4 do art. 89.º - A da LGT não difere do que se visa com o n.º 2 do mencionado preceito. Assim, pretende-se com o n.º 4 do aludido preceito, esclarecer um prazo de caducidade do direito à liquidação com

¹⁴⁰Acórdão do STA de 28/02/2013, proferido no âmbito do processo n.º 00519/12.0BEPNF, relatado por Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁴¹RIBEIRO, João Sérgio, *ob. Cit.*, p. 306.

base nos referidos métodos indiretos. Daí que seja importante não chegar a situações extremas neste âmbito, pois, não se mostra legítimo que o sujeito passivo possa declarar rendimentos “perto” do valor da aquisição no ano em que a mesma é feita e nos anos posteriores declare rendimentos mais baixos. Nem tão pouco se pode concordar que o mesmo possa ser tributado durante quatro anos seguidos com base no valor do mesmo bem.

Porém, ao sujeito passivo terá sempre que ser dada a oportunidade de reagir perante o ato que determine a avaliação por métodos indiretos, o que seria impossível se o mesmo método fosse utilizado durante três anos seguidos com base num pressuposto apenas. Para poder lançar mão de nova avaliação indireta, a Administração teria que observar o cumprimento dos pressupostos legais, bem como fazer a respetiva prova.

Com o estabelecimento de um prazo de caducidade, durante os três anos posteriores à aquisição, a Administração Fiscal terá sempre legitimidade de atuação, nos casos em que se verifique uma desconformidade entre a referida aquisição de um bem suscetível de se traduzir numa manifestação de fortuna e a declaração de um rendimento desconforme com a mesma.

Sobre esta matéria pronuncia-se também SUZANA TAVARES DA SILVA ao fazer uma apreciação crítica ao Acórdão do STA de 17/04/2013¹⁴², o qual considera que a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do art. 89.º-A só pode ser feita relativamente ao ano em que se verificou tal aquisição. Contudo, segundo a Autora, esta posição não é a que vai de encontro ao previsto na lei, no entanto teremos que concordar com o seu entendimento que vai no sentido de o Tribunal na sua apreciação do caso concreto poder vir a distinguir os casos em que a atuação da presunção em mais do que um ano se torna excessiva, daqueles casos em que é possível alargar a presunção aos três anos seguintes. Pensamos que o Tribunal poderá ter esta tarefa de conformação, mas desde que os pressupostos de aplicação do regime também sejam observados nesses três anos seguintes que a lei refere. Isto sob pena de como refere a Autora se estar a incentivar a fraude e a ocultação de rendimentos¹⁴³.

¹⁴²Acórdão do STA de 17/04/2013, proferido no âmbito do processo n.º 433/13, relatado por Francisco Rothes e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁴³SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, pp. 193-194.

Atentas as considerações *supra* tecidas, andou bem o presente Acórdão do TCAN de 28/02/2013¹⁴⁴ ao decidir que, ao permitir-se a determinação do rendimento coletável em mais de um ano, estará a eliminar-se a possibilidade de o sujeito passivo elidir a presunção estabelecida pela norma, dado que, ao não permitir que este elida a presunção relativamente ao ano de aquisição, dificilmente poderá também elidir a presunção relativa aos restantes anos. A presunção que se apresenta como *iuris tantum* passaria assim a configurar-se como sendo *iure et de iure*. Assim, mesmo que o sujeito passivo no caso *sub iudice* tenha invocado o facto de já não estar na detenção do bem ainda no ano da aquisição, sempre se colocaria a dúvida de saber qual a origem dos rendimentos que permitiram tal aquisição, pois, como faz notar SALDANHA SANCHES, “ninguém pode ter aqueles bens sem que tenha um certo rendimento”¹⁴⁵. Podemos mesmo convocar para o presente estudo o ditado popular que ressalva que “Quem cabritos vende e cabras não tem, de algum lado lhe vêm”.

Mais, concordamos com o Autor *supra* mencionado no que à capacidade contributiva diz respeito, porquanto, o rendimento presumido que tem por base a tabela constante do n.º 4 do preceito em questão corresponde unicamente a uma percentagem que varia entre os 20% e os 50% do valor da manifestação de fortuna. Mas, admitindo-se a tributação nos quatro anos, poderíamos chegar a rendimentos cujo valor seria em muito superior ao valor da aquisição do bem móvel¹⁴⁶.

Ainda no âmbito da questão relativa ao valor de aquisição de um determinado bem, para efeitos de aplicação da al. b) do n.º 2 do art. 89.º-A da LGT, importante se afigura a análise do Acórdão do TCAN de 23/04/2009¹⁴⁷, onde se procura apurar se o valor de aquisição de um bem inclui todas as importâncias despendidas pelo adquirente para esse efeito, bem como se procura apurar se o preceito em questão é ou não inconstitucional, por impor ao contribuinte um ónus de prova desproporcional.

¹⁴⁴Acórdão do STA de 28/02/2013, proferido no âmbito do processo n.º 00519/12.0BEPNF, relatado por Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁴⁵Saldanha Sanches, “O Conceito de rendimento do IRS”, in *Fiscalidade*, n.º 21, 2005, p. 43.

¹⁴⁶No caso dos autos o veículo automóvel foi adquirido por € 69.505, 54, sendo que em 2007, no ano de aquisição foi fixado o rendimento presumido de € 34.752,70; em 2008 o rendimento presumido de € 27.802,20; em 2009 o rendimento de € 22.248,80 e em 2010 o rendimento de € 17.793,40, o que somado perfaz a quantia de € 102.502,10, valor em muito superior ao valor da manifestação de fortuna.

¹⁴⁷Acórdão do STA de 28/01/2009, proferido no âmbito do processo n.º 00615/07.6BECBR, relatado por Moisés Rodrigues e disponível em www.dgsi.pt.

No presente caso o germe da questão residia na aquisição de um veículo automóvel¹⁴⁸ por parte de uma empresa, tendo o sócio maioritário usufruído do mesmo sem fazer constar das declarações de IRS relativas aos anos de 2003 e 2004 qual o valor correspondente à fruição da mencionada viatura. Consequentemente, nos termos do art. 87.º, n.º 1, al. d) e do art. 89.º -A da LGT, foi fixado o rendimento tributável a enquadrar na categoria G do CIRS, para os anos de 2003 e 2004, nos quais alegadamente usufruiu da viatura, sendo o ano de 2003 o ano da aquisição.

Contudo esta solução convoca alguns problemas, senão vejamos. Em primeiro lugar coloca-se a questão de saber se o valor do imposto automóvel pago aquando da legalização da referida viatura automóvel pode ser somado ao seu valor de aquisição¹⁴⁹. O que em caso afirmativo implicará que o valor de aquisição a considerar para efeito de obtenção do rendimento padrão seja mais alto, o que por sua vez não aconteceria se ao valor de aquisição do bem fosse deduzido o valor pago pelo sujeito passivo a título de imposto. Em segundo lugar importa saber se a fixação da matéria coletável para o ano de 2004 oferece merecimento.

No que toca à primeira questão, concordamos com a posição que tem por base legal os artigos 46.º, n.º 1 e 51.º, al. b), ambos do CIRS, segundo os quais, o conceito de valor de aquisição não deverá ter em conta o imposto já pago. Esta é a interpretação que mais se adequa à presente situação, pois não faria sentido o contribuinte pagar imposto sobre um imposto. Não nos parece que o imposto pago possa integrar o conceito de capacidade contributiva. Por outro lado, não se poderia aceitar que o valor despendido com outro tipo de despesas relacionadas com a viatura pudesse ser deduzido ao valor de aquisição da mesma.

Consideramos que o montante do imposto a pagar pela legalização da viatura é uma decorrência da sua aquisição, pelo que não depende propriamente da vontade do contribuinte, ao contrário de outras despesas inerentes à viatura relacionadas a título de exemplo com o melhoramento da mesma. Pois, ao pagar o imposto em questão, as exigências decorrentes do princípio da capacidade contributiva encontram-se cumpridas. No referido Acórdão, embora tendo por base um entendimento semelhante ao que vem

¹⁴⁸A aquisição ocorreu no ano de 2003, pelo valor de € 49.900,00.

¹⁴⁹Imposto no valor de € 7.650,12.

sendo explanado, a conclusão acaba por ser a de correção do valor da matéria coletável e consequente desconsideração do imposto pago pelo contribuinte¹⁵⁰.

Sem nos afastarmos ainda da análise do Acórdão e agora relativamente à decisão de fixação do rendimento para o ano de 2004, mais dúvidas nos surgem, pois entende o referido Acórdão que 2004 foi o ano de fruição do bem pelo sujeito passivo. Ora, no art. 89.º -A, n.º 2 da LGT é feita uma referência aos “*bens adquiridos no ano em causa*”, isto é, ao ano da aquisição, ou nos três anos anteriores. Desta feita, para que o contribuinte possa ser tributado nos termos previstos no art. 89.º -A, tem que existir um facto aquisitivo, o qual apenas pode servir de base à tributação no ano em que ocorre, como aliás bem decidiu o Douto Acórdão. Acontece que no presente caso, no ano de 2004, o contribuinte não exteriorizou nenhuma manifestação de fortuna, pois o ano de aquisição já tinha sido tributado, que era o ano de 2003. Mais, o referido preceito também prevê que quer o bem seja adquirido, quer seja fruído, para efeitos de tributação terá sempre que ser considerado o ano em que os mesmos ocorreram.

Ao recair sobre a Administração Fiscal o ónus de provar a existência de manifestação de fortuna no ano de 2004, temos que esta não logrou cumpri-lo, assim, merece assentimento a decisão proferida pelo Douto Acórdão que considerou não se poder manter o despacho que determinou a fixação para a avaliação da matéria coletável por avaliação indireta no ano em causa.

2.2.2 Justificação total/justificação parcial da fonte de rendimento da manifestação de fortuna

Entrando agora na questão relativa à justificação total/justificação parcial da fonte rendimento da manifestação de fortuna, verificamos que maiores divergências causa o entendimento perfilhado pelo Acórdão do STA de 07/03/2012¹⁵¹, onde se verifica que o

¹⁵⁰Tendo em conta o valor de aquisição de € 49.900,00 e sendo o rendimento padrão correspondente a 50%, uma vez que o rendimento declarado no valor de € 6.685, 32 mostra uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão, este por sua vez tendo o valor de € 12.475,00, entende o Douto Acórdão fixar o rendimento padrão no valor de € 24.950,00.

¹⁵¹Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/03/2012, proferido no âmbito do processo n.º 0188/12, relatado por Valente Torrão e disponível em www.dgsi.pt.

rendimento líquido declarado pelo sujeito passivo apresenta uma desproporção superior a 50%¹⁵² para menos em relação ao rendimento padrão previsto na tabela já referida.

O sujeito passivo tendo apresentado uma justificação parcial da manifestação de fortuna que aparentava¹⁵³, neste caso a aquisição de um imóvel, pretendia que tal justificação fosse considerada na determinação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial, e conseqüentemente fosse o ato de quantificação da matéria coletável declarado ilegal. Em causa estaria a existência de um empréstimo bancário contraído pelo sujeito passivo, isto é, um crédito à habitação, pelo que este pretendia ver efetuada a dedução deste valor na avaliação do seu rendimento tributável. O que da parte da Administração Fiscal causou forte apreensão por esta entender que não se compagina com a letra da lei a admissão de um rendimento inferior ao que resulta da aplicação da tabela prevista no n.º 4 do art. 89.º - A, sendo que, no seu entendimento a lei apenas prevê a hipótese de aplicação de um rendimento superior.

Atentas as referidas considerações, concluímos que bem esteve o Douto Acórdão ao decidir que o valor da aquisição do imóvel em questão, quando seja acompanhado pela declaração de rendimentos líquidos inferiores em 50% em relação ao rendimento padrão, apenas é determinante para acionar a avaliação indireta, uma vez que se encontram então preenchidos os respetivos pressupostos.

Concordamos com o entendimento perfilhado no sentido de que para obstar à aplicação da avaliação indireta dos rendimentos que permitiram a aquisição de tal bem, apenas pode ser dada relevância à justificação total desse montante¹⁵⁴. Coisa diferente é portanto a fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS.

Desta forma, o art. 89.º - A, n.º 4 prevê que nos casos em que o sujeito passivo não prove que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidenciada, então o rendimento padrão será considerado como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G¹⁵⁵.

¹⁵²Note-se que com a Redação dada pela Lei n.º 55-A/2012, de 29/10, o valor da desproporção passou a ser de 30%.

¹⁵³Ao abrigo do n.º 3 do art. 89.º -A da LGT.

¹⁵⁴No mesmo sentido veja-se também o entendimento perfilhado no Acórdão do TCAN de 19/02/2009, proferido no âmbito do processo n.º 00352/08.4BEVIS, relatado por Moisés Rodrigues e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁵⁵É nesta categoria que se inserem os rendimentos cuja origem e natureza se não podem apurar.

Assim, para efeitos de fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” pode e deve ser considerada relevante a justificação parcial. Não se vislumbra justificação para enquadrar o valor correspondente ao empréstimo bancário no valor da aquisição, pois tal valor não configura sequer um rendimento existente na esfera do sujeito passivo, pelo contrário, é um encargo que suportará todos os meses, bem como os juros acarretados. Também neste sentido se manifesta JOÃO SÉRGIO RIBEIRO quando afirma, “Sugerimos que, na determinação do valor de aquisição das manifestações de fortuna (...) seja também considerado, no ano fiscal a que se reporta o mecanismo das manifestações de fortuna, o montante pago, durante esse ano, em prestações ao banco pelo crédito concedido”¹⁵⁶.

Mais, tal montante não está também sujeito a IRS, pelo que, mais uma vez, não poderá ser considerado rendimento presumido. É portanto um valor que é cedido por uma terceira entidade e que terá que ser posteriormente devolvido com os devidos custos. Não se pode por isso considerar como uma manifestação da existência de capacidade contributiva. A entender-se de forma distinta, pôr-se-ia também em causa o princípio da igualdade¹⁵⁷ da tributação tendo por base os rendimentos reais, bem como o princípio primeiro e último do Estado de Direito Democrático¹⁵⁸. Assim, é coerente a solução plasmada no Acórdão de considerar que a quantificação do rendimento tributável deveria ser igual a 20% do valor da aquisição do imóvel, deduzindo a este valor encontrado o montante do empréstimo bancário, desde que este último fosse devidamente demonstrado e comprovado.

¹⁵⁶RIBEIRO, João Sérgio, “Manifestações de Fortuna e Afastamento Parcial da Presunção de Rendimento, Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º 0734/09”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, N.º3, Outono, p. 372, p. 374.

¹⁵⁷Pois, não se afigura legítimo um sujeito passivo que adquira um imóvel com dinheiro que exista na sua totalidade na sua esfera patrimonial, ser tratado da mesma forma que um sujeito passivo que adquira o mesmo imóvel tendo que recorrer a um empréstimo bancário para poder suportar parte do valor de aquisição.

¹⁵⁸Também invocando tais argumentos temos o Acórdão do STA de 19/05/2010, proferido no âmbito do processo n.º 0734/09, relatado por Isabel Marques da Silva e disponível em www.dgsi.pt, onde se refere o seguinte: “onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acréscimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária - que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» -, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático.”

Em sentido oposto decidiu o Acórdão do STA de 28/01/2009¹⁵⁹, uma decisão que pensamos ter na sua base uma interpretação demasiado estrita da letra da lei. Destarte, somos da opinião que o rendimento padrão estabelecido pelo art. 89.º-A da LGT é apenas um valor de referência, não esquecendo porém que o contribuinte sempre poderá fazer prova da existência de um valor distinto daquele, tanto para mais como para menos. A própria lei não é clara quanto à questão de saber se o legislador obriga a que o rendimento padrão não possa ser fixado num montante inferior ao fixado. É certo que a lei também não prevê diretamente em nenhuma norma a possibilidade de proceder à dedução do montante do empréstimo, no entanto tal possibilidade acaba por ser consentida pela aplicação dos princípios plasmados desde logo no capítulo dedicado à avaliação indireta¹⁶⁰.

Também em decorrência do já exposto não se poderá considerar que por via da justificação parcial deixe de existir uma desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão que possa legitimar a aplicação dos métodos indiretos. Assim, não podemos concordar com o entendimento do Douto Acórdão quando refere que, “o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstrato dos pressupostos legais da avaliação indireta, esta não deve ocorrer porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado)”. Somos da opinião que o que temos aqui é uma questão de interpretação do teor da referida norma. Assim em sede de interpretação, pensamos que se poderá lançar mão de uma interpretação implicativa ou enunciativa, nomeadamente mobilizando uma argumentação *a maiori ad minus*, ou seja, no sentido de que a lei que permite o mais também permite o menos. Pois, se a argumentação levada a cabo pelo sujeito passivo releva para efeitos de afastamento dos métodos de avaliação indireta, o que julgamos ser a consequência máxima decorrente dos meios de defesa, não se vê razão para que esta justificação parcial apenas releve em certa medida ou numa determinada percentagem. Mais, a entender-se de forma distinta, estaríamos perante a aplicação de um critério de

¹⁵⁹Acórdão do STA de 28/01/2009, proferido no âmbito do processo n.º 0761/08, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶⁰Neste sentido *Vide* RIBEIRO, João Sérgio, “Manifestações de Fortuna e Afastamento Parcial da Presunção de Rendimento, Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º 0734/09”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, N.º3, Outono, p. 372.

forma demasiado restritiva, o que colide com o princípio segundo o qual ao sujeito passivo deverá sempre ser dada a possibilidade de ilidir a presunção que sobre si recaia¹⁶¹.

Bem decidiu o Acórdão anteriormente mencionado (Acórdão do STA de 28/01/2009) na sua passagem, “Não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume, na medida em que logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS”.

Ainda em sentido oposto ao que perfilhamos surge SUZANA TAVARES DA SILVA¹⁶² na sua crítica ao Acórdão do STA de 19/05/2010¹⁶³ que já tivemos oportunidade de analisar antes, que defende tratar-se de uma posição desadequada da Jurisprudência, uma vez que, segundo a Autora, o facto de o legislador já ter fixado como rendimento padrão apenas 20% do valor de aquisição de um bem, neste caso um imóvel, parece que o mesmo já parecia ter como pressuposto que a aquisição deste tipo de bens se faz em regra com o recurso ao crédito¹⁶⁴. Ora, pensamos que não será necessariamente assim, pois ao fixar esta percentagem o legislador podia pretender criar uma margem de salvaguarda precisamente porque estamos a lidar com um rendimento presumido e que por isso não vai de encontro àquilo que é a real situação do sujeito passivo. A não ser assim então o legislador teria também previsto uma aplicação semelhante à do n.º 5 do art. 89.º-A aos casos da al. f) do n.º 1 do art. 87.º, isto é, teria considerado como rendimento coletável todo o acréscimo de património ou consumo evidenciado que vai para além do declarado, e não estipulado um rendimento padrão¹⁶⁵. Depois porque esse entendimento só valeria no caso de aquisição de imóveis e já não faria tanto sentido no caso de aquisição de aeronaves de turismo por exemplo, onde não nos parece ser tão comum haver lugar à concessão de créditos para tal aquisição. Todavia, concordamos com a Autora quando defende que a propósito da fixação

¹⁶¹Princípio previsto no art. 73.º da LGT.

¹⁶²SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, pp. 196-197.

¹⁶³Acórdão do STA de 19/05/2010, proferido no âmbito do processo n.º 0734/09, relatado por Isabel Marques da Silva e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶⁴SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p. 196.

¹⁶⁵Neste sentido Vide, NABAIS, José Casalta, “Avaliação indirecta da matéria tributária e justificação parcial das manifestações de fortuna”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 139.º, N.º 3963, Julho-Agosto de 2010, p. 369.

presuntiva do montante do acréscimo patrimonial não justificado “não pode deixar de atentar cautelosamente no fundamento oferecido pelo sujeito passivo como justificação, de modo a neutralizar as hipóteses em que essa justificação se transforme em instrumento de fraude à lei (...)”¹⁶⁶. Mais, estamos totalmente de acordo com a Autora quando refere um Acórdão do STA de 12/04/2012¹⁶⁷, ao qual nos havemos de dirigir ainda no âmbito da prova dos rendimentos, onde em causa estava um sujeito que havia adquirido três imóveis pelo valor de € 457.500,00, tendo-se chegado a um rendimento padrão de € 91.500,00, quando o rendimento por si declarado tinha sido apenas de € 24.433,33. Pois, neste caso concreto é bastante difícil admitir que ao sujeito passivo lhe tenha sido concedido um empréstimo de valor tão avultado quando o seu rendimento era excessivamente baixo¹⁶⁸. No caso, o Digno Tribunal entendeu considerar o empréstimo concedido ao sujeito passivo, no entanto, uma grande parte do valor de aquisição ficou por provar, dado que o mesmo não logrou provar que tal montante provinha de doações por parte da família. Pelo que, é essencial fazer uma análise e ponderação do que está em causa, dos valores apresentados, bem como da prova e demonstração da proveniência dos rendimentos feita pelo sujeito passivo.

Já no mesmo sentido ao por nós perfilhado surgem os Autores JOÃO SILVA RODRIGUES e CASALTA NABAIS. Ora, concordamos com JOÃO SILVA RODRIGUES quando defende que a apresentação das razões justificativas por parte do contribuinte deve ser feita numa relação bidimensional, isto é, aquelas não devem relevar apenas em sede de verificação dos pressupostos do regime das manifestações de fortuna, mas também ao nível da quantificação, desde que, devidamente demonstrado previamente à aplicação dos critérios objetivos, que o rendimento decorrente da quantificação é excessivo face à concreta situação económica do contribuinte¹⁶⁹. Destarte, não se compreenderia que o contribuinte pudesse afastar mediante prova em contrário a aplicação do regime mas não pudesse reagir no âmbito da quantificação do rendimento. Também a posição de CASALTA NABAIS vai no mesmo sentido, dado que, segundo o Autor, tributar um empréstimo

¹⁶⁶SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p.196.

¹⁶⁷Acórdão do STA de 12/04/2012, proferido no âmbito do processo n.º 0298/12, relatado por Ascensão Lopes e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁶⁸SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p.197.

¹⁶⁹SILVA RODRIGUES, João, *Panorama do direito no terceiro milénio: Livro em Homenagem ao Professor Doutor Diogo Leite de Campos*, Almedina, 2013, p. 313, nota.70.

contraído pelo contribuinte para fazer face às despesas com a aquisição de um imóvel afronta o previsto na al. d), do n.º1, do art. 9.º do CIRS, o qual estabelece que a incidência objetiva do IRS em relação à Categoria G incide sobre os acréscimos patrimoniais determinados no âmbito da avaliação indireta, assim, um dos requisitos ao nível da incidência deste imposto não se encontra cumprido, o qual se traduz na obrigatoriedade de estarmos perante a existência de uma manifestação de fortuna. Não podemos deixar de concordar com o Autor quando refere que tem dificuldades em aceitar que a aquisição de um imóvel na parte suportada por um empréstimo possa ser considerada manifestação de fortuna, até porque a situação patrimonial do contribuinte se mantém inalterada e sendo certo que o dinheiro obtido junto do Banco integra o seu passivo, bem como será objeto de restituição e de fonte de encargos no futuro correspondentes a juros a pagar¹⁷⁰. Mais, ao contrário do que defende SUZANA TAVARES DA SILVA¹⁷¹ ao considerar que não colhe o argumento de que uma despesa não pode considerar-se rendimento para efeitos de tributação, o Autor considera que o que poderíamos ter nesta sede era uma tributação autónoma ou um imposto sobre o património imóvel adquirido onerosamente, tendo como exemplo o caso do IMT¹⁷². Acabando o Autor por concluir e bem no nosso entender que ao considerar-se o empréstimo bancário enquanto parte da manifestação de fortuna, estar-se-ia a impedir o contribuinte de afastar uma presunção, violando assim, como já tivemos oportunidade de referir, o previsto no art. 73.º da LGT relativo ao carácter das presunções relativas em matéria tributável, bem como os princípios da legalidade fiscal, por estarmos perante uma tributação sem base legal, e da capacidade contributiva¹⁷³.

2.2.3 Reflexão em torno do voto de vencido no Acórdão do STA de 19/05/2010

Tendo em mente o entendimento oposto ao por nós perfilhado, importa também fazer uma breve alusão ao voto de vencido que é dado por um dos Conselheiros do

¹⁷⁰NABAIS, José Casalta, “Avaliação indirecta da matéria tributária e justificação parcial das manifestações de fortuna”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 139.º, N.º 3963, Julho-Agosto de 2010, pp. 370-37.

¹⁷¹SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013, p.196.

¹⁷²NABAIS, José Casalta, *ob. Cit.*, p. 371.

¹⁷³*Id. Ibidem*, pp. 371-372.

Supremo Tribunal Administrativo no seu Acórdão de 19/05/2010¹⁷⁴, o qual é de fulcral importância para o debate de questões ambíguas que se levantam.

Ora, o Exmo. Conselheiro, defende que ao ser considerada a justificação parcial da manifestação de fortuna apresentada, no caso de o contribuinte justificar 20% do valor da manifestação de fortuna evidenciada (no caso de ser essa a percentagem a aplicar para obter o rendimento padrão), deixaria então de existir rendimento tributável no caso em questão, dado o valor correspondente a esses 20% seria o valor do rendimento padrão. No entanto julgamos que existe aqui uma desordem de ideias. Nos casos em que releva a justificação parcial, como já tivemos oportunidade de mencionar, vai ser estabelecido um rendimento padrão e é com este que se vai chegar à utilização dos métodos indiretos.

Contudo, na hipótese de o contribuinte justificar parcialmente o valor da manifestação de fortuna evidenciado, é como se o rendimento padrão primeiramente encontrado caísse por terra. Então depois disso, para efeitos de enquadramento do rendimento a tributar na categoria G do IRS, será considerado o valor de aquisição do bem subtraído do valor devidamente justificado.

São portanto duas operações distintas na nossa ótica. Mas, ainda de acordo com o Exmo. Conselheiro, nestes casos o valor padrão seria diminuído até ao montante da prova justificativa. Tal afirmação sofre de algumas incorreções, pois o valor padrão não é reduzido até ao montante da prova que é feita pelo sujeito passivo, ele apenas é alterado em função do valor obtido na operação de subtração entre o valor da manifestação de fortuna e o valor da justificação efetuada.

Refere-se ainda no voto de vencido que não tem sentido sequer pensar-se que o contribuinte tem de provar, não o valor das manifestações de fortuna evidenciadas, mas apenas o rendimento padrão legalmente presumido. No entanto, é de salientar que ao ilidir a presunção em questão, afastando-se dessa forma o rendimento que dela resulta, as atenções deverão ser voltadas para o facto presumido e não para o facto base de tal presunção, caso contrário estar-se-ia a confundir o facto base com o facto que dele se infere (pois o rendimento imputado ao sujeito passivo é presumido e consubstancia-se apenas numa parte do valor efetivo da manifestação de fortuna evidenciada e não no seu valor integral).

¹⁷⁴Acórdão do STA de 19/05/2010, proferido no âmbito do processo n.º 0734/09, relatado por Isabel Marques da Silva e disponível em www.dgsi.pt.

Daí não fazer sentido exigir-se ao sujeito passivo que a prova a fazer vá para além do valor que é presumido pela lei¹⁷⁵.

Defende-se ainda no voto de vencido que o valor padrão nunca poderá ser baixado, mas apenas ser fixado num montante superior. Quanto a este argumento não podemos deixar de seguir JOÃO SÉRGIO RIBEIRO quando defende que “o argumento no sentido de que o rendimento pode ser fixado num valor superior, é na verdade, importante para reforçar a natureza relativa da presunção que está na base do mecanismo das manifestações de fortuna (...)”¹⁷⁶. Assim, ainda que se apontem diferenças entre a avaliação indireta e o regime das manifestações de fortuna, a natureza de uma presunção *iuris tantum* sempre permitirá prova em contrário, quer o rendimento que se venha a substituir ao rendimento padrão varie no sentido ascendente ou decrescente.

Entre os vários argumentos utilizados concordamos que efetivamente se verificam algumas diferenças entre o mecanismo da avaliação indireta propriamente dito e o das manifestações de fortuna. Somos guiados pelo entendimento segundo o qual o regime das manifestações de fortuna tem um carácter residual, o que faz com que nas palavras de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, seja reforçada a necessidade de se permitir a elisão parcial de um rendimento a que se chegue por meio de tal mecanismo.

Ora, é precisamente neste carácter residual que podemos apoiar a possibilidade de tal elisão, pois relativamente à parcela que vai ser alvo de justificação parcial, o rendimento que vai ser justificado passa a ser conhecido¹⁷⁷.

2.2.4 Manifestações de fortuna provenientes de jogos de casino e de jogos on-line

De relevo para o presente estudo surgem-nos de igual modo as manifestações de fortuna alegadamente provenientes de jogos de casino e de jogos on-line. Começamos a nossa exposição pela referência ao Acórdão do TCAS de 15/05/2014¹⁷⁸ onde se colocava a questão da evidência de depósitos bancários divergentes dos rendimentos declarados, sem que para tal, no entender do Douto Acórdão, os contribuintes tivessem apresentado a

¹⁷⁵Neste sentido *Vide*, RIBEIRO, João Sérgio, “Manifestações de Fortuna e Afastamento Parcial da Presunção de Rendimento, Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º 0734/09”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, N.º3, Outono, pp. 371 e 372.

¹⁷⁶*Id. Ibidem.*, p. 373.

¹⁷⁷*Id. Ibidem.*, p. 369.

¹⁷⁸Acórdão do TCAS de 15/05/2014, proferido no âmbito do processo n.º 07625/14, relatado por Pedro Marchão Marques e disponível em www.dgsi.pt.

respetiva justificação. Alegaram então os contribuintes que os rendimentos provenientes do acréscimo patrimonial não justificado tinham como origem verbas provenientes de jogos de casino e jogos de poker na internet. Mais, argumentam ainda que tais jogos são taxados na base, não sendo portanto sujeitos a declaração em sede de IRS, nem os rendimentos se encontram previstos no âmbito de incidência do referido imposto, pelo que, atento o exposto, concluem pela impossibilidade de fixação da matéria tributável ao abrigo do art. 89.º-A da LGT.

Porém, e apesar de se poder argumentar que de acordo com o princípio da neutralidade a incidência do IRS relativamente aos jogos previstos no referido art. 9.º do CIRS ¹⁷⁹ não é alterada pelo facto de o jogo ser efetuado online, importa antes de mais averiguar outras questões prementes.

Importa então referir que em sede de recurso da decisão de avaliação da matéria coletável por métodos indiretos, alegaram ainda os sujeitos passivos que eram jogadores de casino e de poker há vários anos e para comprovar tal facto juntaram cópias de três cheques emitidos por Estabelecimento com autorização para promover jogos de fortuna e azar. No entanto, decidiu e bem o Acórdão que relativamente aos referidos cheques não tinha sido provado mediante extratos bancários a demonstração efetiva do seu depósito. Pois, para a decisão da causa era essencial que os sujeitos passivos demonstrassem que o incremento patrimonial que esteve na base do recurso à avaliação indireta derivava efetivamente de proventos obtidos nos mencionados jogos. Decisão que refira-se desde já, é bastante louvável, dado que, como é mencionado no Douro Acórdão, os cheques apresentados não são suficientes nem para comprovar a origem das operações referidas, nem para comprovar os negócios a eles subjacentes.

¹⁷⁹Autores há que criticam o facto de a definição concreta da incidência em matéria de incrementos patrimoniais não justificados se encontrar na LGT e não no CIRS. Veja-se o defendido por BASTO, José Xavier de, *IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, 2007, p. 368, nota 415, quando refere que o art. 9.º do CIRS deveria ser a norma de incidência real ao invés de se limitar a remeter a definição dos factos geradores para a LGT, sendo que, ainda de acordo com o mesmo Autor tal conexão com a LGT deve-se ao facto de tais incrementos não estarem sujeitos ao princípio geral da avaliação direta. Contudo, no que toca à presente questão, não concordamos com o Autor, uma vez que entendemos ser a LGT o local adequado a tratar as especificidades subjacentes à previsão normativa referida, pois, é na LGT que se encontram previstos os critérios e pressupostos legitimadores do procedimento de avaliação indireta, pelo que, não se vê óbice algum em apenas a incidência real estar prevista no CIRS.

2.2.5 Prova da fonte/proveniência dos rendimentos

Agora no que diz respeito à forma como deverá ser efetuada a prova exigida ao contribuinte para que este possa afastar uma presunção de rendimento, a Jurisprudência tem dado importantes contributos.

Mas as dúvidas permanecem relativamente à questão de saber a quem cabe a prova da fonte/proveniência dos rendimentos ou a prova da sua afetação¹⁸⁰. É o que vamos analisar de seguida.

No Acórdão do TCAS de 05/07/2005¹⁸¹, entendeu o Digno Tribunal que para efeitos de ilidir a presunção o contribuinte não carece de demonstrar a forma como adquiriu os rendimentos, uma vez que o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano sobre o qual a avaliação se debruça¹⁸².

Todavia, e apesar de não ser o que resulta expressamente da lei, entendemos que é premente atender ao critério da demonstração da proveniência de tais rendimentos, dado ser esta a solução que mais se adequa aos objetivos pretendidos com o plasmado no n.º 3 do mencionado art. 89.ºA, bem como à descoberta da verdade material¹⁸³.

Ainda em referência à prova no âmbito das manifestações de fortuna, podemos ver também o Acórdão do TCAN de 13.09.2013¹⁸⁴ quando refere que, “não atinge tal desiderato provar fontes de rendimentos suficientes para a realização de determinada manifestação de fortuna. Porque, não se sabendo se os rendimentos foram utilizados naquela específica manifestação de fortuna, podem servir para justificar toda e qualquer

¹⁸⁰Para saber mais sobre a controvérsia Vide FERREIRA, Ana Luísa Moreira de Campos, *Tributação das Manifestações de Fortuna na Jurisprudência recente dos Tribunais Superiores*, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011, pp. 21 e 22.

¹⁸¹Acórdão do TCAS de 05/07/2005, proferido no âmbito do processo n.º 00649/05, relatado por Francisco Rothes e disponível em www.dgsi.pt.

¹⁸²No mesmo sentido veja-se o Acórdão do TCAS de 23/03/2011, proferido no âmbito do processo n.º 04593/11, relatado por Joaquim Condesso e disponível em www.dgsi.pt, onde a propósito da prova da forma como os contribuintes adquirem os meios que lhe permitem uma determinada manifestação de fortuna, se refere que, “*Poderia o legislador ter estabelecido que compete aos contribuintes a prova da forma como adquiriram os meios que lhes permitem determinadas manifestações de fortuna, sob pena de avaliação indirecta do rendimento tributável. Nessa eventualidade, teriam razão a Entidade recorrida e a Juíza do Tribunal de 1.ª instância. Mas, a nosso ver, a lei não foi tão longe, ficando-se pela inversão do ónus da prova da veracidade dos rendimentos declarados no ano em causa, bastando ao contribuinte demonstrar que os meios que lhe permitiram as manifestações de fortuna em causa não estavam sujeitos a declaração nesse ano.*”

¹⁸³À luz do princípio do inquisitório também plasmado no art. 58.º da LGT.

¹⁸⁴Acórdão do TCAN de 13/09/2013, proferido no âmbito do processo n.º 2395/10.9BEPRT, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

manifestação de fortuna, logo, não servem para justificar nenhuma¹⁸⁵. Concluímos pois que é importante saber qual a origem dos valores monetários que estão por detrás de uma manifestação de fortuna, caso contrário qualquer contribuinte poderia deter uma determinada quantia monetária destinada exclusivamente à justificação de tais manifestações de fortuna.

E de igual modo se concluiu no Acórdão do STA de 12.04.2012¹⁸⁶, segundo o qual, “Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos consumos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização de tais consumos, sendo a melhor interpretação do art. 89.º-A, n.º 3, da LGT, a que exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada.”

Se assim não se entendesse gerar-se-ia um efeito bola de neve, perdendo o art. 89.º-A da LGT o seu objetivo primordial que se traduz na deteção de violações ao dever de cooperação do contribuinte, o qual por sua vez se encontra associado à presunção de veracidade das declarações apresentadas pelo mesmo. Assim, na tentativa de justificar uma realidade desconforme com a declaração apresentada, estaria o sujeito passivo a incorrer em outra grave violação dos seus deveres, pois, justificaria a existência da manifestação de fortuna convocando outros rendimentos cuja veracidade e legalidade ficaria por observar.

Esta decisão, para além da relevância ao nível da prova de uma manifestação de fortuna, tem um importante peso ainda no âmbito de incidência do IRS no caso dos jogos *online*, pois, a entender-se que os mesmos devem estar sujeitos a tributação, só mediante a aplicação do instituto das manifestações de fortuna poderão ser ultrapassadas determinadas dificuldades ligadas à ausência de sede, direção efetiva ou estabelecimento estável por parte deste tipo de empresas ligadas ao ramo dos jogos.

Fazendo agora uma análise comparativa com o ordenamento jurídico espanhol, observamos que, enquanto em Portugal o rendimento presumido nos termos do art. 89.º-A, n.º 4 da LGT é tributado segundo a Categoria G do IRS, e sempre no âmbito da avaliação indirecta onde se inserem as manifestações de fortuna, em Espanha existe uma confusão de figuras entre a avaliação indirecta e os incrementos patrimoniais injustificados. Assim,

¹⁸⁵ Sublinhado nosso.

¹⁸⁶ Acórdão do STA de 12/04/2012, proferido no âmbito do processo n.º 298/12, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

numa situação em que a Administração Fiscal comprove que o sujeito passivo levou a cabo atos ocultos, originando com isso uma incongruência entre o rendimento declarado e os bens declarados para efeito de imposto sobre o património, poderá utilizar-se ou a técnica dos incrementos patrimoniais injustificados ou a avaliação indireta para efeitos de quantificação da base tributária. Contudo, o critério utilizado pela Administração Fiscal no que diz respeito à escolha entre um dos dois métodos referidos é o da especialidade.

Ou seja, se em causa estiverem bens não declarados, mas a base tributável for comprovável mediante a existência de provas seguras do rendimento efetivamente obtido, apenas poderá ser feita uma liquidação que corresponda ao incremento injustificado, e não pode a Administração fiscal lançar mão da avaliação indireta. Por outro lado, havendo uma desproporção entre os bens declarados e os evidenciados, que permita presumir a existência de rendimentos não declarados, há lugar a um incumprimento por parte do sujeito passivo que impossibilita a Administração Fiscal de determinar o rendimento a tributar e então nesse caso poderá lançar mão das duas figuras em questão¹⁸⁷.

3 Critérios de determinação da matéria tributável: art. 90.º, n.º 1 da LGT

No n.º 1 do art. 90.º da LGT encontram-se elencados os diversos critérios de que a Administração se pode socorrer no longo percurso que leva à determinação da matéria coletável. Contudo, por razões relacionadas com a economia de tempo, optamos por não abordar a questão do carácter taxativo ou não taxativo dos critérios *supra* mencionados, dado entendermos que tal problemática se encontra resolvida, pelo que da nossa parte resta-nos anuir com o entendimento que vai no sentido da sua não taxatividade.

Algumas observações há a fazer quando nos deparamos com o mencionado preceito. Em primeiro lugar é de notar que caso estejamos perante uma das al. b) ou e) do art. 87.º da LGT, os critérios a utilizar para a determinação da matéria coletável serão simultaneamente objetivos e subjetivos, dado poder ser aplicada qualquer uma das alíneas previstas no art. 90.º. Por outro lado, caso estejamos perante uma das al. a), d), c) ou f) ainda do art. 87.º, os critérios norteadores serão então sempre objetivos.

¹⁸⁷PALAO, Carmen Banacloche, *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, 2002, pp. 217-223.

Da análise do n.º 1 do art. 90.º constatamos ainda na esteira de XAVIER DE BASTO¹⁸⁸, que as al. a), b) e c) se traduzem em “*valores médios ou normais, sem relação directa com o caso concreto do sujeito passivo cuja matéria colectável se quer determinar.*” Já relativamente às restantes alíneas do preceito encontramos-nos perante critérios subjetivos, os quais, nas palavras do mencionado Autor se relacionam mais de perto com a situação concreta do sujeito passivo e não com o setor onde este opera.

Feitas as devidas considerações, interessa-nos almejar caminho na desconstrução, compreensão e reflexão crítica de tais critérios, sempre tendo como ponto de partida bem como ponto de chegada, uma visão prática da sua aplicação.

Entre os critérios mais utilizados pela Administração poderemos apontar como mais relevantes os que têm em conta a matéria coletável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada, a localização e a dimensão da atividade exercida pelo sujeito passivo, os elementos ou informações prestadas à Administração, o valor de mercado dos bens ou serviços alvo de tributação, os custos presumidos e também a relação entre factos apurados pela Administração e a situação concreta do contribuinte, desde que devidamente justificada e dotada de congruência.

Já no que toca aos três primeiros critérios elencados no artigo, a sua aplicação é um tanto mais escassa. Tal decorre do facto de a aplicação dos referidos elementos resultar de elaboração direta pela Administração, traduzindo-se assim em valores percentuais e desta feita objetivos, em muito distintos dos critérios anteriores, estes já subjetivos e que se encontram numa esfera imediata, onde a atuação da Administração não é tão ativa.

Relativamente à utilização de margens médias de lucro líquido sobre as vendas e a prestação de serviços é de referir que para obter uma margem de lucro o que a Administração tem a fazer é subtrair ao preço de venda dos bens ou produtos, os custos suportados na sua produção. Desta feita, esta margem permitirá à Administração saber o valor de venda de cada produto, chegando então ao lucro líquido. Tarefa que no entanto se torna bastante complicada, pois, um valor médio nunca é um valor real, é sempre um valor aproximado e neste caso terá sempre que ter na devida conta as variações do preço de venda, bem como os custos de produção também eles vulneráveis a várias condicionantes.

Por sua vez, também na esfera do sujeito passivo se poderão fazer sentir dificuldades acrescidas de prova, pelo que o procedimento levado a cabo pela

¹⁸⁸BASTO, J. Xavier de, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro de 2001, pp. 16 e ss.

Administração terá nestes casos que ser o mais claro possível e terá que ser devidamente fundamentado e explicado ao contribuinte. Pois, o contribuinte só poderá defender-se plenamente se estiver na posse de todos os elementos essenciais, de todo o *iter* que permitiu à Administração chegar ao valor percentual obtido e consequentemente ao valor da matéria coletável.

A Administração pode também utilizar taxas médias de rentabilidade do capital investido, processo no qual aquela irá relacionar o lucro que uma empresa foi capaz de gerar num dado período, com o montante que nela foi investido, já que o capital investido se traduz no valor investido numa dada empresa, assim como o investido por terceiros. Uma vez que o capital investido corresponde à soma dos capitais de médio e longo prazo, pode tornar-se complexo chegar a uma média que possa estar na base da determinação da matéria coletável, dadas as dificuldades ao isolar períodos de tempo.

3.1 Análise prática e reflexão crítica acerca dos critérios previstos nas al. a), b) e c).

Começando por abordar a problemática das margens de lucro, podemos atentar na análise do Acórdão do TCAS de 18/12/2014¹⁸⁹ onde é patente a importância das mesmas na determinação da matéria coletável. Ora, sucede que neste caso a impugnante se dedicava à atividade de snack-bar/café, tendo sido alvo de uma ação inspetiva externa à contabilidade em IRS e IVA e incidente sobre os exercícios dos anos de 1996, 1997 e 1998. Neste seguimento foram efetuados testes por amostragem a diversos artigos vendidos pela impugnante, tendo por base os preços de venda e de aquisição constantes da contabilidade e apurou-se que a margem de lucro bruto relativa às mesmas prestações de serviço diminuiu de exercício para exercício. Assim, no relatório de inspeção, na parte relativa à aplicação de métodos indiretos são apontados diversos fatores que estão na origem de tal aplicação, tais como a verificação de resultados muito reduzidos, as margens brutas de comercialização reduzidas em relação à amostragem, empréstimos não comprovados, erros de contabilização da totalidade das operações realizadas, nomeadamente a não contabilização das amortizações de capital relativas ao empréstimo

¹⁸⁹Acórdão do TCAS de 18/12/2014, proferido no âmbito do processo n.º 07916/14, relatado por Joaquim Condesso e disponível em www.dgsi.pt.

bancário constante da contabilidade e a alteração do valor contabilístico da conta no banco, com base em movimentos de regularização anual de montantes elevados não devidamente comprovados.

Não obstante tal factualidade, o Tribunal *a quo* julgou em sentido contrário, concluindo pela não verificação dos pressupostos de recurso a métodos indiretos. E é então em sede de recurso que vamos analisar o entendimento do Tribunal *ad quem*. Desta forma, cumpre analisar as incorreções mencionadas pela Administração Tributária em sede de relatório de inspeção. Ora, relativamente ao apuramento de resultados muito reduzidos nos exercícios concordamos que tal facto só por si não configura propriamente uma anomalia ou incorreção na contabilidade, pelo que não se poderá considerar um indício fundado que possa inviabilizar o apuramento da matéria coletável, pois tal facto poderá dever-se a diversas razões, podendo mesmo ser consequência da forte concorrência que se verifica nesta área, como fruto da conjuntura económica.

Já no que toca às margens brutas de comercialização reduzidas em relação à amostragem realizada e à variação acentuada de 1996 para 1998, a Administração Fiscal associa a tal facto a suspeita de que o sujeito passivo omitiu na sua declaração valores relativos a prestação de serviços. Invoca por sua vez o Digno Tribunal *ad quem*, que não se pode considerar resultar do relatório de inspeção ou dos seus anexos, que no apuramento das margens médias de lucro, por via do método da amostragem, tenha sido ponderado o valor relativo dos produtos na faturação da impugnante, o que no seu entendimento retira consciência aos resultados obtidos.

Não podemos concordar com tal entendimento, uma vez que, de acordo com o relatório de inspeção apresentado, a Administração Fiscal refere que na amostragem foram utilizados os valores de venda unitários constantes dos talões diários de vendas e os valores de custo unitário dos bens vendidos no estabelecimento do sujeito passivo. Verificou-se ainda na inspeção levada a cabo pela análise efetuada às demonstrações financeiras e documentos subjacentes e sobretudo pela comparação entre demonstrações de resultados que ocorreu uma evolução positiva no volume de prestações de serviços da empresa. Contudo, apesar disso, apurou-se, como já mencionado, que a margem de exercício relativa às mesmas prestações de serviços diminuiu de exercício para exercício.

É verdade que o método da amostragem é suscetível de levar ao apuramento de margens que não são as reais, mas, não nos parece serem de desconsiderar os vários

elementos que temos em cima da mesa, quer os resultados muito reduzidos verificados nos exercícios, quer a evolução positiva no volume de prestações de serviços quando comparada com a diminuição acentuada das margens de exercício.

Mais, entende o Digno Tribunal *ad quem* que a Administração Fiscal tinha o ónus de apurar outras irregularidades na escrita contabilística do sujeito passivo que complementassem esses possíveis indícios de desvios por parte do sujeito passivo, nomeadamente deveria a Administração proceder à análise de inventários ou das faturas de compras dos fornecedores, de onde se pudesse concluir com um grau de certeza avançado, a existência de erros, omissões ou inexatidões na contabilidade, cuja prova portanto lhe cabia fazer.

Entendemos a este propósito que a análise de inventários ou de faturas de compras dos fornecedores apenas complementaria o relatório apresentado pela Administração e poderia relevar em sede de falta de fundamentação e nunca em sede de não verificação dos pressupostos de sujeição à avaliação indireta.

Reportando-nos concretamente à amostragem como forma de apurar as margens médias de lucro, apesar de admitirmos que estas não traduzem o rendimento efetivo auferido pelo contribuinte, ainda assim se mostram de suma importância. Não podemos deixar de concordar com a posição de JOÃO SILVA RODRIGUES quando refere que não se poderá deixar de excluir que a tributação possa ter como pressuposto um conceito de rendimento potencial que determine “autoritária e apodicticamente, a imputação ao contribuinte do rendimento “*médio*” que este poderia ter obtido num quadro esboçado pelo pincel da normalidade”¹⁹⁰. Não obstante, sempre deverá ser concedida ao sujeito passivo a oportunidade de contrariar os valores apurados pela Administração Fiscal.

A somar a tudo o que se vem de dizer, atente-se agora na verificação da existência de empréstimos elevados não comprovados que o Douto Acórdão considera como facto inócuo para efeitos de determinação da matéria coletável, mas que pelo contrário pensamos ser um facto importante quando conjugado com todos os já mencionados. Pois, na presente situação foram encontrados ainda erros de contabilização da totalidade das operações realizadas pelo sujeito passivo, nomeadamente a não contabilização das amortizações de capital relativas ao empréstimo bancário constante da contabilidade. Argumentou o Digno

¹⁹⁰RODRIGUES, João Pedro Silva, *Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva*, Separata de Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, 2013, p. 904.

Tribunal a este propósito que seria possível fazerem-se correções técnicas no âmbito da avaliação indireta. Tanto mais que consta do relatório que o sujeito passivo omitiu valores relativos a prestações de serviços, que são de considerar como proveitos nos termos do art. 20.º do CIRC e relevantes para a determinação do resultado tributável de cada exercício.

Somos da opinião que no presente caso se encontram verificados os pressupostos de aplicação dos métodos indiretos, pois todos os fatores conjuntamente considerados preenchem o pressuposto previsto na al. b) do art. 87.º da LGT juntamente com as al. a) e c) do art. 88.º da LGT. Constatou-se ainda que existia uma alteração do valor contabilístico das contas no banco, com base em movimentos de regularização anual de montantes elevados não devidamente comprovados, facto que a nosso ver apenas relevará em sede de manifestações de fortuna e desde que aferido o preenchimento dos respetivos pressupostos, à luz dos artigos 89.º - A, n.º 1 e do 89.º, n.º 4 da LGT.

Olhando agora para o Acórdão do TCAS de 26/09/2006¹⁹¹, que apesar de ter por base liquidações de imposto já desfasadas no tempo nos aproveita em sede de verificação dos pressupostos de recurso à avaliação indireta, bem como no que diz respeito ao critério de quantificação da matéria coletável de que nos temos vindo a ocupar, isto é, as margens médias de lucro sobre as vendas. Em causa estavam liquidações adicionais de IRC de uma empresa ligada à comercialização de bacalhau a retalho. A empresa vem recorrer da Doute Sentença do Tribunal *a quo* alegando a ilegalidade do recurso aos métodos indiciários relativamente ao exercício de 1995, o qual tinha sido alvo de uma ação inspetiva. Sucede que relativamente ao ano em questão, consta do referido relatório que a empresa procedeu à contabilização de deduções de mercadorias adquiridas e recebidas em mau estado de consumo, sem para tanto identificar o documento de compra. A empresa procedeu ainda à aquisição de queijos para introdução experimental no mercado, os quais não vendeu totalmente no exercício, transitando a parte restante para o ano seguinte, sem ter sido feita qualquer menção ao seu valor no inventário final, bem como procedeu à contabilização de um montante global líquido constante da sua declaração como “Prestação de Serviços”, as quais (prestações de serviço) mais não são do que “vendas normais” à taxa reduzida de IVA.

¹⁹¹Acórdão do TCAS de 26/09/2006, proferido no âmbito do processo n.º 00667/03, relatado por Ivone Martins e disponível em www.dgsi.pt.

Conforme as amostragens efetuadas no âmbito da inspeção realizada, foram apuradas as percentagens de lucro bruto de 12,76 % para o ano de 1994, 11,52% para o ano de 1995 e 12,6% para 1996. Todavia, depois de efetuadas as correções técnicas ao ano de 1994, foi apurada a margem bruta sobre as vendas, de 11%, pelo que a Fiscalização entendeu mais correto não aplicar aquela amostragem que se obteve na amostragem, ou seja, 12,76 %. Pelo que, atenta a factualidade descrita, a empresa considera que no ano de 1995 não deveria ter sido utilizada a margem média de lucro apurada com base no ano de 1994, dado nesse ano não terem sido aplicados métodos indiretos mas sim correções técnicas. Assim, depois de analisados os factos, no que à verificação dos pressupostos da avaliação indireta diz respeito, dúvidas não temos de que os mesmos se encontram preenchidos, tendo decidido bem o Douto Acórdão, pois efetivamente, face às anomalias encontradas pela Inspeção tributária, não era possível apurar, diretamente, o lucro tributável. Mais, também em sede de impugnação judicial a empresa recorrente não fez qualquer prova em contrário no sentido de refutar a posição da Administração Fiscal.

Reportemo-nos agora ao principal problema que reside na aplicação da margem média de lucro de 11% ao ano de 1995, apesar tal margem sido apurada no exercício de 1994. Assim sendo, deparamo-nos aqui com a existência de dois problemas. O primeiro assenta no facto de a margem média de lucro não ter sido apurada no ano em que deveria ter sido aplicada. O segundo, no facto de nada ter sido alegado pela empresa recorrente em sentido contrário, isto é, a recorrente, como bem aponta o Douto Acórdão não trouxe ao processo elementos que demonstrem que a margem média de lucro aplicada não se apresenta correta.

Entendemos então que no caso *sub judice*, a questão relativa à aplicação de uma margem média de lucro apurada num ano diferente, invocada pela recorrente, deveria ter sido levantada em sede de reclamação junto da Comissão de Revisão, onde pela análise do Acórdão se pode ver que a mesma foi reduzida a 10,5%, e não agora em sede de recurso.

O que a recorrente deveria ter feito e não fez era efetivamente provar que a margem aplicada não se compagina com a realidade, cabendo-lhe então demonstrar o excesso, provando que não obteve os lucros que lhe são imputados pela Administração Fiscal, mas antes prejuízos e desperdícios. Note-se que tal entendimento decorre do previsto no n.º 3 do art. 74 da LGT, que dispõe que caberá ao sujeito passivo o ónus da

prova do excesso na respetiva quantificação, pelo que neste sentido andou bem o Douto Acórdão ao considerar que a aplicação da margem apurada se deveria manter.

Debruçando-nos agora um pouco mais sobre o critério previsto na al. a), do n.º1 do art. 90.º da LGT, somos da opinião que o mesmo não pode ser considerado sem mais, isto é, importa considerar juntamente com este critério, outros não menos importantes tais como a localização e dimensão da atividade exercida pelo sujeito passivo, bem como todos os demais elementos que concretizem a situação efetiva do mesmo. Note-se que este entendimento foi perfilhado pela Administração Tributária no caso em apreço, uma vez que tendo o sujeito passivo reclamado para a Comissão de Revisão, ali foi decidido e bem, por unanimidade, baixar a margem média de lucro de 11% para 10,5%, por se entender que deveriam ser valoradas as quebras e o decréscimo das margens face à concorrência existente por parte das grandes superfícies, bem como se entendeu valorar o conteúdo de mapas resumo de vendas a alguns clientes do sujeito passivo que demonstravam preços médios reais inferiores aos que haviam sido identificados no âmbito da fiscalização.

Assim, desta forma, podemos afirmar que a Administração Fiscal teve o cuidado de ter igualmente em consideração a dimensão da atividade exercida pelo sujeito passivo, bem como demais factos com importância crucial para a determinação da situação concreta do contribuinte. Consideramos pois que só assim poderão estar cumpridas as exigências impostas pelo princípio da capacidade contributiva e pelo princípio da tributação das empresas segundo o seu rendimento real. Citando JOÃO SILVA RODRIGUES, “as normas relativas ao procedimento de determinação da matéria coletável devem constituir um reflexo procedimental do princípio da capacidade contributiva, permitindo, nessa linha, uma adequação material dos dados normativos à situação concreta do contribuinte”¹⁹².

Na mesma linha de pensamento, e partindo da perspetiva de que existe uma linha ténue entre a tributação do rendimento real e a tributação do rendimento normal, somos levados a enaltecer as palavras de TEIXEIRA RIBEIRO e XAVIER DE BASTO quando defendem que a tributação do rendimento, ainda que presumida, tem sempre em vista a tributação do rendimento real, tendo sempre como fim a imposição do rendimento que o contribuinte obteve, ainda que para esse efeito seja necessário proceder-se a uma combinação de elementos objetivos e subjetivos. A única diferença a apontar entre as duas

¹⁹²RODRIGUES, João Pedro Silva, *Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva*, Separata de Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, 2013, p. 902, nota 2.

formas de tributação é que “na tributação do rendimento presumido (...) não se confia nos dados por ele fornecidos, substituindo-os ou complementando-os por índices, por elementos de carácter indireto, que não deixam de visar a obter o rendimento real”.

Vejam agora o Acórdão do STA de 24/03/2004¹⁹³, onde para além de se discutirem questões relacionadas com o prazo de caducidade do direito de liquidação, se faz uma breve destrição entre os critérios de determinação da matéria coletável previstos no art. 90.º, n.º 1 da LGT e os indicadores técnico-científicos previstos no n.º 2 do mesmo preceito. Apesar de no Douo Acórdão não se levantarem questões prementes que permitam um conhecer mais profundo dos contornos que envolvem a aplicação dos critérios previstos naquela norma legal, ainda assim importa partir de alguns dados apresentados, para tecer algumas observações.

Mais uma vez nos deparamos com a existência de uma ação de fiscalização externa à empresa aqui recorrente, de cujo relatório consta a decisão de aplicação de métodos indiretos, tendo sido conseqüentemente apurado o IVA em falta.

Na sequência da referida fiscalização, concluiu-se que os custos e proveitos declarados não correspondiam aos efetivamente obtidos e suportados, tendo sido obtida a margem de lucro bruto sobre as vendas mediante aplicação de um rácio de 19,87% correspondente à mediana do setor declarado pelos sujeitos passivos ao nível distrital.

É então aqui que começam a surgir os problemas, pois, de acordo com a empresa aqui recorrente, a Administração Fiscal na sua avaliação utilizou elementos aleatórios, sendo que, no entender da recorrente, tais elementos traduziam-se em indicadores objetivos de atividade, isto apesar de constarem do relatório de inspeção com a terminologia “*rácios de rentabilidade fiscal das vendas medianas do sector*”.

Ainda segundo a empresa, tais rácios, embora de âmbito distrital, não deixam de ter uma base técnico-científica para efeitos de avaliação indireta, apenas podendo ser aplicados à luz da al. c) do n.º 2 do art. 75.º da LGT, que prevê os casos em que a matéria coletável do sujeito passivo se afasta significativamente para menos sem razão justificativa dos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica.

Feito o enquadramento fáctico, cumpre agora apreciar a decisão do tribunal, que bem andou ao decidir que em nada os rácios utilizados pela Administração Fiscal se

¹⁹³Acórdão do STA de 24/03/2004, proferido no âmbito do processo n.º 01914/03, relatado por Brandão de Pinho e disponível em www.dgsi.pt.

aproximam dos indicadores objetivos de atividade técnico-científica decorrentes do n.º 2 do art. 90.º da LGT. Em primeiro lugar porque tais indicadores não se encontram ainda definidos, em segundo lugar, porque o que a Administração Fiscal fez foi socorrer-se do critério previsto na al. a) do n.º 1 do mencionado preceito, o qual se distingue dos indicadores objetivos de atividade técnico-científica que terão de ser abstrata e genericamente definidos regulamentarmente, como bem se entendeu no Douro Acórdão.

Embora as conclusões que se retiram do Douro Acórdão terminem por aqui, é tempo agora de fazer mais alguns desenvolvimentos. Assim, apesar de decorrer da norma em análise (referimo-nos ao n.º 1 do art. 90.º da LGT) que a Administração Fiscal possa utilizar indiscriminadamente os critérios nela previstos, consideramos que a questão não se afigura deveras linear. É certo que o contribuinte pode sempre solicitar que a administração tenha em consideração alguns dos elementos específicos previstos nas diversas alíneas do preceito, nomeadamente como *supra* referido, os critérios que respeitam à própria atividade do mesmo. Nunca perdendo de vista que o contribuinte pode sempre discutir *a posteriori* o excesso na quantificação da matéria coletável.

Contudo, e apesar de reconhecermos tais direitos ao contribuinte, somos da opinião que ainda antes da quantificação da matéria coletável, a Administração Fiscal deveria atender a todos os elementos já referidos, isto é, pensamos que a melhor forma de se cumprir o princípio da capacidade contributiva e o princípio da tributação do rendimento real seria mediante a aplicação combinada dos critérios previstos no preceito legal em questão. Devendo a Administração, não obstante tal facto, proceder a uma elaborada justificação nos casos em que entenda não poder recorrer a qualquer dos critérios já referidos. Isto é, entendemos que para uma correta aplicação dos critérios de determinação da matéria coletável, concretamente os previstos nas al. a), b) e c) do preceito que nos ocupa, a Administração Fiscal ao apurar a matéria coletável tomando como critério as margens médias de lucro sobre as vendas e prestações de serviço, ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros, deve igualmente considerar os demais critérios previstos na lei, tais como a localização e dimensão da atividade exercida e a situação concreta do contribuinte. Sumulando, nenhum dos critérios deve ser aplicado isoladamente, mas sempre em conjugação com os demais previstos na lei.

Já quanto a possíveis critérios na lei não previstos caberá então ao contribuinte solicitar a sua consideração à Administração Fiscal, contudo esta última deverá justificar

em caso de não aceitação. Não podemos esquecer que a escolha do critério por parte da Administração não poderá ser de todo arbitrária e sim limitada pelos princípios da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, podendo como já foi referido, o sujeito passivo demonstrar a inviabilidade do critério escolhido e por sua vez apresentar outro (s) que se afigurem mais adequados ao efeito pretendido¹⁹⁴.

Fazendo um paralelismo com o referido por TEIXEIRA RIBEIRO, um índice do rendimento das casas é o seu número de portas e janelas, e este será maior, será melhor e dará maior rendimento ao proprietário quanto maior for o número de portas e janelas, logo, o rendimento das casas deverá ser determinado pelo número de portas e janelas que cada casa tem. O mesmo acontece com as terras, isto é, são índices do rendimento das terras a sua extensão e o número de pessoas que nelas trabalham, assim como são índices do rendimento das fábricas a quantidade de máquinas e operários que nelas laboram. Ou seja, o rendimento deverá ser determinado tendo por base índices ou sinais¹⁹⁵.

É o que se tenta fazer então mediante a utilização dos critérios que temos vindo a abordar. Assim, para proceder à determinação da matéria coletável, será portanto necessário que a Administração Fiscal tenha como sustentáculo todos os elementos que possam suportar a obtenção de rendimento por parte do sujeito passivo, e bem assim ter por base a relação de complementaridade existente entre os diversos critérios ínsitos no n.º 1 do art. 90.º da LGT.

Agora no que à utilização do critério previsto na al. c) do preceito diz respeito, importa fazer algumas reflexões não menos importantes. Pois, quanto às matérias-primas utilizadas no decorrer de uma dada atividade levada a cabo pelo sujeito passivo, apesar de podermos afirmar que segundo os dados da experiência, com a utilização de uma dada quantidade de matéria-prima podemos obter uma outra quantidade de produto final, ainda assim, não podemos descorar determinadas ocorrências que se podem levantar a este propósito.

Concretizando, se atentarmos a título de exemplo na atividade de uma padaria, sabemos que de acordo com a experiência e os dados da normalidade, utilizando um determinado número de sacos de farinha se obterá uma determinada quantidade de pão. É

¹⁹⁴CÂMARA, Francisco de Sousa da, *A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT*, Lisboa, 1999, p. 9, consultado em <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>, em 4/05/2015.

¹⁹⁵RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1995, pp. 359 e 360.

portanto aqui que se centra a nossa questão. Ou seja, depois de a Administração Fiscal decidir lançar mão da avaliação indireta, e após uma análise à contabilidade da empresa, poderá ter conhecimento de que na mesma padaria foram adquiridas determinadas matérias-primas, neste caso o número concreto de sacos de farinha, que à partida, mediante a sua utilização corresponderiam à obtenção de uma determinada produção, neste caso pão.

Assim sendo, tal raciocínio conduz-nos conseqüentemente, e depois de variadas e complexas operações, à determinação do lucro que tudo indica que o sujeito passivo detivesse. Isto é, a título de exemplo, produzindo o sujeito passivo 100 pães e vendendo cada pão ao preço praticado pelas mesmas empresas do sector, obteria um determinado ganho. Contudo, é necessário ter muita atenção aquando da aplicação de tais critérios na determinação da matéria coletável. Desde logo, no que respeita às matérias-primas utilizadas. Pois, é de notar que estas são submetidas a um processo produtivo antes de se tornarem num produto acabado, daí as fragilidades que da sua utilização podem advir.

Apesar de o sujeito passivo ter adquirido certas matérias-primas com o intuito de obter uma determinada produção, pode no entanto acontecer que as mesmas matérias-primas se deterioresem ainda antes da sua utilização, ou até mesmo ao longo do processo produtivo, por diversas razões. Razões essas que deverão ser sempre tomadas em conta pela Administração Fiscal nas suas tomadas de decisões, já que a consequência da sua negligência desembocará na atribuição de um rendimento ao sujeito passivo que não será de modo algum o seu rendimento real.

Atentando agora no ordenamento jurídico espanhol, observe-se então a Ley General Tributaria aprovada pela lei 58/2003, de 17 de dezembro, que no seu artigo 53.º, n.º 2, também prevê os critérios segundo os quais a Administração Fiscal se deverá orientar na determinação da matéria coletável. São eles, a aplicação de dados e antecedentes disponíveis que sejam relevantes para o efeito, a utilização de elementos que comprovem a existência de bens e rendimentos, as vendas, os custos e rendimentos que sejam tidos como normais no respetivo setor económico em que o sujeito passivo se encontre enquadrado, tendo em consideração a dimensão das empresas e também a valorização de magnitudes, índices, ou módulos de dados que se possam aplicar à situação concreta do sujeito passivo¹⁹⁶.

¹⁹⁶De acordo com o n.º 2 do art. 53.º da referida Lei, *“Las bases o rendimientos se determinarán mediante la aplicación de cualquiera de los siguientes medios o de varios de ellos conjuntamente:*

Facilmente se verifica que a referida Lei se aproxima da realidade nacional e dos critérios que temos vindo a tratar. No art. 90.º da nossa LGT existe uma maior especificação dos critérios a seguir enquanto a lei espanhola prefere uma referência mais abrangente. Com a diferença que esta última refere a possibilidade de utilização de somente um dos critérios ou de utilização de vários conjuntamente. Pensamos que no seguimento do que temos vindo a dizer, tanto no ordenamento jurídico espanhol como no português, a Administração Fiscal se deverá socorrer não apenas de um dos critérios previstos na lei, mas sim da utilização conjunta dos vários critérios disponíveis, ainda que venha a aplicar critérios não previstos diretamente nas diversas alíneas do n.º 1 do art. 90.º.

Com tal entendimento consegue-se conferir um maior cumprimento ao princípio da tributação do rendimento real no caso das empresas e alcança-se igualmente o respeito pelo princípio da capacidade contributiva. É preciso ter na devida conta que a fiabilidade da utilização de um só critério é muito menor quando comparada à utilização conjunta de vários deles. E isto ainda que devidamente fundamentada a utilização de apenas um dos critérios, pois consideramos que nem mesmo com a devida justificação se encontram cumpridas as exigências que estão por detrás da determinação da matéria coletável.

Admitimos que a ideia que defendemos apenas possa ser contrariada no caso de a Administração Fiscal não dispor de todos os elementos necessários, sendo que nesse caso terá que utilizar apenas o critério disponível. Temos no entanto consciência que tal exigência dirigida à Administração implica uma maior mobilização de meios, uma melhoria da função fiscalizadora da AF e em última análise poderá até convergir com a tanto almejada ideia de simplificação. Pois, é certo que decidir pela aplicação de um único critério não é o mesmo que decidir pela aplicação de vários conjuntamente. Não obstante, nunca a simplificação poderá ambicionar desapegar-se do conceito de rendimento real.

Entendemos nesta senda que se deve afastar qualquer possibilidade de a Administração Fiscal determinar um rendimento que se aproxime mais do rendimento normal que do rendimento real. De acordo com XAVIER DE BASTO, o primeiro dos rendimentos referido “não é visto como uma aproximação, mesmo que grosseira, ao

a) Aplicación de los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto; b) Utilización de aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de los bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendidas las dimensiones de las unidades productivas o familiares que deban compararse en términos tributarios; c) Valoración de las magnitudes, índices, módulos o datos que concurran en los respectivos obligados tributarios, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.”

rendimento de facto obtido, mas como uma variável autónoma. O que se pretende tributar é o rendimento atribuível a condições de normalidade no funcionamento geral da economia e da unidade de produção em questão”. Assim, e ainda segundo o mencionado Autor, relativamente aos planos da equidade e da eficiência que devem nortear qualquer sistema fiscal, concluímos que uma tributação de acordo com o rendimento normal “não corresponde minimamente aos padrões exigíveis de uma fiscalidade moderna”¹⁹⁷.

Importa agora fazer algumas considerações com respeito ao princípio da legalidade, no sentido de procurar saber se, e em que medida poderá a utilização dos critérios que temos vindo a tratar ofender o princípio da legalidade fiscal.

É sabido que o princípio da legalidade fiscal exige que as leis em sentido formal sejam suficientemente determinadas de modo a que, como refere M. REAL MENDES, os particulares possam entender e prever as atuações da Administração Fiscal. Mais, é do conhecimento geral que um dos corolários deste mencionado princípio consiste no princípio da tipicidade fechada, o qual pretende excluir do ramo do Direito Fiscal o uso de conceitos indeterminados, vagos ou elásticos. É precisamente neste campo que incide a nossa reflexão.

A verdade é que efetivamente tais conceitos podem ser utilizados e não deixam de ser jurídicos. Contudo, o facto de tal utilização poder vir a criar uma certa margem de livre apreciação dos factos pode causar alguns problemas, pelo que consideramos que a vontade dos particulares tem uma influência muito grande nestes casos.

Consideramos que, deparando-nos à partida com os critérios previstos no art. 90.º, n.º 1 da LGT, somos levados a questionar se o preceito se encontra em harmonia com o princípio da legalidade fiscal. O que temos nas alíneas a), b) e c) do art. 90.º, n.º 1 da LGT remete-nos para a ideia de conceitos indeterminados que vão necessitar de concretização prática por parte da Administração Fiscal, situação que convoca especiais exigências. Veja-se a este propósito uma passagem do Acórdão do STA de 4/02/2004 que refere *“quando a lei usa conceitos jurídicos indeterminados, embora daí resulte que a Administração vem a beneficiar de uma certa margem de liberdade de apreciação, não haverá ofensa da Constituição desde que os dados legais contenham uma densificação tal que possam ser tidos pelos destinatários da norma como elementos suficientes para determinar os pressupostos de actuação da Administração e que simultaneamente*

¹⁹⁷BASTO, José Xavier de, *As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal*, Coimbra, 1998, pp. 19 e 20.

habilitem os tribunais a proceder ao controlo de adequação e proporcionalidade da actividade administrativa assim desenvolvida ”.

A Administração Fiscal ao utilizar tais critérios a fim de determinar a matéria coletável deverá utilizá-los de modo a que o sujeito passivo consiga perceber o caminho prosseguido, bem como as operações, os cálculos que foram elaborados para se chegar a um concreto quantitativo. É importante que o sujeito passivo perceba como é obtida uma margem média de lucro líquido, pois só assim poderá levar a cabo a sua defesa. Não podemos encontrar neste âmbito da quantificação fórmulas incompreensíveis ou inatacáveis. Se a Administração Fiscal chegar a uma determinada margem média de lucro, ou a uma taxa média de rentabilidade do capital investido, tem antes de mais que dar a conhecer ao sujeito passivo as percentagens que utilizou e os cálculos que efetuou até chegar ao concreto valor obtido. Desta feita o sujeito passivo poderá atacar o procedimento em questão, bem como contrariar os valores obtidos.

Quando falamos em rentabilidade do capital investido facilmente se percebe que não se trata de uma expressão linear. É uma expressão que tem a si associados vários fatores. Tal expressão traduz-se numa determinada percentagem que representa a remuneração do capital que é investido numa empresa, ou seja, podemos falar na existência de uma contrapartida por assim dizer. É um conceito ao qual estão ligados fatores de ordem operacional, financeira, fiscal. Na tentativa de obtenção destas taxas será necessário considerar todos os fatores envolventes, não descurando os custos financeiros tidos pela empresa, os custos produtivos, a inflação, os encargos fiscais, entre outros.

Porém, não consideramos que estas taxas sejam impossíveis de determinar, mas a serem determinadas, todos os fatores relacionados com o capital investido devem ser tidos em conta e devidamente explicitados ao contribuinte¹⁹⁸.

Importante seria então que o legislador por sua vez introduzisse a obrigatoriedade de a Administração Fiscal na sua tarefa de determinação da matéria coletável, mobilizar os critérios previstos no n.º 1 do art. 90.º conjuntamente. Alterando-se assim a possibilidade de a mesma se poder socorrer de apenas um dos critérios, ainda que tal escolha seja devidamente justificada. Destarte, caso tal não fosse possível, caberia ainda assim ao sujeito passivo contrariar o resultado obtido pela Administração. Se assim não se entender,

¹⁹⁸MENDES, Miguel Real, “O papel da lei no estado de direito contemporâneo: análise do princípio da legalidade fiscal”, *in De Legibus*, n.º 1, 2013, pp. 164 e 165.

poderá mesmo afirmar-se que em certas situações o contribuinte se encontra sujeito a uma “prova diabólica”.

Precisamente porque no momento de legislar é necessária a ponderação de diferentes situações da vida, é extremamente difícil para o legislador conseguir alcançar uma total simplificação. Podemos citar M. REAL MENDES quando afirma que a Administração Fiscal “tem uma tarefa de conformação das situações da vida em concreto, através de uma margem de livre apreciação, nomeadamente quanto à determinação e quantificação da matéria tributável”¹⁹⁹.

Ou seja, não se pretende com a ideia levada a cabo que seja possível ao sujeito passivo conseguir prever automaticamente qual vai ser o valor concreto da sua carga fiscal. Apenas e tão só que a lei possa ser “moldada” à sua situação de vida concreta²⁰⁰.

De qualquer forma consideramos também que por decorrência do princípio da legalidade, a utilização destes critérios de determinação da matéria coletável deveria ser regulada internamente, quer de forma a elucidar os membros da Administração Fiscal que irão atuar no terreno, quer para procurar diminuir os traços de discricionariedade presentes.

Parafraseando HENSEL²⁰¹ nos casos em que a AF não consiga verificar ou calcular a matéria coletável, deverão ser tomadas em conta todas as circunstâncias que sejam significativas, o que vem corroborar o que vimos de defender.

Certamente que não poderá ser exigível à Administração, uma determinação da matéria coletável e respetiva quantificação do imposto que implique a fiscalização de todos os sujeitos passivos. Daí a necessidade de um equilíbrio de forças, na busca de uma equilibrada redistribuição tributária.

Em sentido transversalmente oposto ao que vimos de defender temos SOUSA DA CÂMARA, que parece admitir a utilização indiscriminada dos critérios que permitem determinar a matéria coletável²⁰².

A propósito das posições que defendem esta utilização de critérios indiscriminadamente veja-se o Acórdão do STA de 19/03/2009²⁰³, onde a empresa em

¹⁹⁹MENDES, Miguel Real, *ob. Cit.*, p. 171.

²⁰⁰*Id Ibidem.*, p. 171.

²⁰¹*Id. Ibidem.*, p. 174

²⁰²CÂMARA, Francisco de Sousa da, “A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT, Lisboa, 1999”, p. 9, consultado em <http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>, em 5/04/2015.

questão, não se conformou com a decisão do TCAS que julgou improcedente o recurso que havia sido interposto da sentença do TAF, o qual por sua vez julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o ato de liquidação de IRC, relativo ao exercício de 1992. Ora, embora no presente caso não se coloque qualquer problema ao nível da verificação dos pressupostos de facto, um importante problema se verificava ao nível da aplicação por parte da Administração de uma margem bruta sobre as vendas de 25% quando não havia justificação para tal. A fixação da matéria coletável era justificada pelo perito da Administração, em sede de Comissão de Revisão, através de uma fórmula matemática cujo cociente era de 30%, a qual jamais seria cognoscível para o sujeito passivo, sendo posteriormente a percentagem reduzida para 25% com base na existência de casos especiais de preços de venda mais baixos, passando então a ser aplicada uma margem de 25% sobre as vendas. O que consubstancia uma falta de fundamentação grave na aplicação do critério, pois para além deste facto também não foram indicados quais os casos especiais de preços de venda mais baixos, pelo que bem andou o Douto Acórdão ao decidir pela falta de fundamentação do *quantum* da matéria coletável.

Tal situação acaba por impedir o sujeito passivo de demonstrar o erro e o excesso de quantificação da matéria coletável, uma vez que, e tendo em conta que o sujeito passivo se dedicava à produção de azeite, também na aplicação da referida margem não foram tidos em consideração fatores como a graduação do azeite vendido, o nível de impurezas, o facto de a uns clientes ser vendido azeite a granel e noutros casos azeite engarrafado, as perdas e borras do azeite, violando-se assim o princípio da capacidade contributiva.

Ainda relativamente à problemática da realização da amostragem para estimar a margem de comercialização de um contribuinte, surge-nos o Acórdão do TCAN²⁰⁴, onde temos uma empresa que recorre da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra as liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1995, 1996 e 1997 e respetivos juros compensatórios. O problema que se colocava era o de terem sido determinadas margens de comercialização para um determinado ano e posteriormente serem os resultados transpostos para anos anteriores àqueles. Isto é, no caso concreto, no

²⁰³ Acórdão do TCAS de 19/03/2009, proferido no âmbito do processo n.º 0890/08, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

²⁰⁴ Acórdão do TCAS de 25/09/2008, proferido no âmbito do processo n.º 00105/00, relatado por Dulce Neto e disponível em www.dgsi.pt.

âmbito de uma ação inspetiva foram determinadas as taxas de lucro para os anos de 1995, 1996 e 1997, com base nos dados contabilísticos apenas do mês de Março do ano de 1998. Situação esta que acarreta graves falhas. Não podemos esquecer, como aliás é referido no Douro Acórdão que a escolha do critério de determinação da matéria coletável deve ter por base dados aptos a aferir os factos tributários ocorridos e que se pretende então quantificar. No entanto, tal não se verifica no presente caso, pois o que a Administração deveria ter feito nestes casos era analisar individualmente a contabilidade de cada uma dos anos mencionados para então chegar à respetiva determinação. Dado que, como se refere e bem no Douro Acórdão, “A opção pela metodologia indiciária não pode deixar de ter como objectivo alcançar, na medida do possível, as circunstâncias de facto mais próximas da realidade, pois que visa a reconstituição, com o grau de certeza e segurança possível, do rendimento tributável do contribuinte, e é nesse contexto que se compreende a exigência legal imposta à AT de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por tais métodos.”

Assim ao não atender aos dados contabilísticos dos anos em questão, quando tinha possibilidade para tal, a Administração agiu com arbitrariedade, por não considerar a concreta realidade económica do sujeito passivo e socorrer-se de uma presunção sem a observância das exigências dela decorrentes. Pois, como bem se decidiu no mencionado Acórdão, a Administração não pode determinar indiciariamente o volume de vendas para um ano e transpor, sem mais, a correção para os exercícios anteriores, sem para tal dar a devida explicação e nomeadamente sem averiguar se as condições de exercício da atividade e os registos contabilísticos eram similares em todos os anos.

3.2 Indicadores técnico-científicos: art. 90.º, n.º 2 da LGT

Cumpra agora fazer uma breve referência às alterações ocorridas em matéria dos já referidos indicadores técnico-científicos, previstos no n.º 2 do art. 90.º da LGT²⁰⁵.

Ora, segundo o preceito, *“No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses*

²⁰⁵ A propósito desta problemática, veja-se GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 1999, p. 132 a 136, quando se refere à constitucionalidade da aplicação de métodos indiciários, com referência à Lei do Orçamento para 1996 (Lei n.º 10-B/96, de 23/3).

indicadores”²⁰⁶. No entanto, é importante salientar que tal preceito foi revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31-12²⁰⁷, devido aos problemas relacionados com a sua inconstitucionalidade.

Não podemos deixar de referir o Acórdão do TC²⁰⁸ onde se discute precisamente a questão da constitucionalidade do referido preceito legal, nomeadamente por violação do princípio da tributação das empresas pelo seu rendimento real constitucionalmente consagrado. Uma vez que antes da alteração *supra* mencionada, ao verificar-se a hipótese contemplada na al. c) do n.º 1 do art. 87.º da LGT²⁰⁹, a imposição da tributação nos termos do n.º 2 do art. 90.º era automática. O que se traduzia numa desconsideração pelos critérios previstos no n.º 1 do mesmo preceito.

Em termos práticos o que acontecia era que, nas hipóteses de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, situações que envolvem normalmente, nos termos do artigo 88º, a falta de cumprimento de deveres jurídicos contabilísticos ou fiscais e até mesmo atuações dolosas, a determinação da matéria coletável seria pautada pelos critérios previstos no n.º 1 do art. 90.º de que temos vindo a falar. Por outro lado, as situações previstas na al. c) do art. 87.º seriam abrangidas pelo disposto no n.º 2 do art. 90.º.

Assim, relativamente às primeiras situações elencadas, a determinação da matéria coletável teria sempre em conta fatores individuais e concretos da atividade do contribuinte, desde que, com a devida ressalva, e no nosso entender, houvesse lugar à utilização conjunta dos diversos critérios previstos e também disponíveis no caso concreto.

²⁰⁶Noutros países europeus temos a avaliação dos rendimentos através de métodos designados de “forfetários”, os quais, de acordo com GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 1999, p. 132 a 136, constituem “standards ou parâmetros de rendimentos, determinados por factores de rendibilidade média, por actividade económica, standards ou índices estes negociáveis com os contribuintes individualmente ou através dos seus representantes com assento nas Comissões respectivas”.

²⁰⁷Procede a uma reforma da tributação das pessoas singulares, orientada para a família, para a simplificação e para a mobilidade social, altera o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto do Selo, o Estatuto dos Benefícios Fiscais, a lei geral tributária, o Código de Procedimento e de Processo Tributário, o Regime Geral das Infrações Tributárias e o Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro, e revoga o Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro

²⁰⁸Acórdão do TC n.º 84/2003, proferido no âmbito do processo n.º 531/99, relatado por Artur Maurício e disponível em www.dgsi.pt.

²⁰⁹Segundo o artigo, “A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.”

Já no que diz respeito às últimas situações referidas, o método a utilizar originaria uma determinação da matéria coletável de carácter mais objetivo e com isto a prossecução de um rendimento normal ou padrão.

Atento o referido, somos levados a concordar com a posição defendida por PAULO MOTA PINTO²¹⁰, no sentido de que tal preceito violava o princípio da tributação das empresas pelo rendimento real, bem como o princípio da proporcionalidade, na vertente da necessidade.

A diferença de tratamento entre as duas situações em questão era mais evidente e igualmente inconcebível se pensássemos que em caso de simples falta de justificação do afastamento dos rendimentos do contribuinte em relação a um padrão de normalidade, e existindo elementos contabilísticos cuja regularidade não foi posta em causa, a determinação da matéria coletável seria efetuada, nas palavras de PAULO MOTA PINTO “segundo padrões de pura normalidade”²¹¹. Enquanto nos casos de atuação dolosa ou de violação dos deveres de cooperação por parte do sujeito passivo, a determinação da matéria coletável seria feita tendo em conta todos os elementos que permitissem ter em conta a situação concreta do contribuinte.

Atento tudo o que para trás foi dito, é de ressaltar a opção do legislador ao proceder à revogação do n.º 2 do referido preceito. Assim, a determinação da matéria coletável na hipótese prevista na al. c) do art. 87.º da LGT, passará a ser feita tendo como orientação os critérios previstos no n.º 1 do art. 90.º. Só desta forma se encontram respeitados os princípios já referenciados da tributação das empresas pelo seu rendimento real, bem como o princípio da proporcionalidade e da igualdade.

No entanto, a problemática da aplicação dos indicadores continua por resolver. Logo, citando SÁ GOMES, a utilização de tal método, isto é, dos indicadores objetivos de atividade de base técnico-científica, apenas deveria ser admissível depois de tidos em conta estudos aprofundados que pudessem comprovar a rendibilidade média das atividades económicas, tendo por base os respetivos setores, subsetores, regiões entre outros fatores que permitissem uma maior aproximação à realidade.

²¹⁰Acórdão do TC n.º 84/2003, proferido no âmbito do processo n.º 531/99, relatado por Artur Maurício e disponível em www.dgsi.pt, pp. 31 a 35.

²¹¹Acórdão do TC n.º 84/2003, proferido no âmbito do processo n.º 531/99, relatado por Artur Maurício e disponível em www.dgsi.pt, pp. 33.

Seguindo ainda o Autor, não podemos deixar de concordar com o mesmo quando este refere que a utilização de tais indicadores pode levar a práticas abusivas ou até corruptas, dado que, acreditamos que podem ser falseados dados em função de determinados fins ou objetivos políticos. Daí a importância de, tanto na presente situação como em todas as que envolvem a utilização de métodos indiretos, ser imprescindível a admissão de prova em contrário²¹².

4 Princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva no quadro da avaliação indireta: que caminho a percorrer?

Com interesse para o presente estudo importa fazer uma análise reflexiva, construtiva acerca do princípio da legalidade fiscal. Para além da relevância que o mesmo tem em todo o âmbito do Direito Fiscal, especial importância adquire quando nos reportamos ao quadro da avaliação indireta da matéria coletável. Daí ser importante a sua análise prática, pois, como refere GUIMARÃES DE CAMPOS, “Com efeito, o simples facto de a norma de imposição ter sido produzida pelo Parlamento não garante a concretização do valor segurança jurídica, que não pode ser reduzido ao princípio da legalidade”²¹³.

Interessa-nos sobretudo estudar a vertente material deste princípio, a qual impõe que a lei fiscal seja suficientemente densa e precisa quanto aos elementos essenciais dos impostos. Ora, este que é um dos subprincípios do princípio do Estado do Direito levanta alguns problemas se atentarmos no facto de existirem simultaneamente normas de hipótese legal fechada, ligadas ao princípio da tipicidade fiscal, que estão associadas à garantia da segurança dos contribuintes, e por outro lado, normas de hipótese legal aberta, cujo objetivo é precisamente a tributação de factos que não sejam abrangidos pelas normas de hipótese legal fechada, ou seja, normas que estão adstritas a objetivos de luta contra a fraude, elisão fiscal abusiva e evasão. Daí que, citando SUZANA TAVARES DA SILVA, seja necessário percorrer um caminho difícil para que estas duas dimensões possam ser ponderadas e surgir como complementares, de modo a alcançar a justiça do sistema fiscal.

²¹²GOMES, Nuno de Sá, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 1999, p. 135.

²¹³GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo, Caldas, *O Princípio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências*, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2012, p. 109.

Não obstante, concordamos com a referida Autora, quando esta defende que o princípio da legalidade fiscal não impossibilita a utilização de conceitos indeterminados como forma de atribuir poderes discricionários à AT, mas que nestes casos a mesma deve tentar complementá-los através de instrumentos típicos do poder regulamentar²¹⁴. São portanto questões de premente importância que estão em causa quando falamos nos critérios de determinação da matéria coletável, uma vez que importa discutir neste âmbito a problemática da existência de poderes discricionários por parte da AT.

Ao olharmos para o n.º 1 do art. 90.º da LGT o que vemos são normas de tipicidade legal aberta, precisamente com o intuito de combater as possíveis situações de “fuga” aos impostos. Mais concretamente, estamos perante uma norma autorizativa. Assim podemos afirmar que dúvidas não restam de que nos deparamos com a concessão de poderes discricionários, nos casos em que a norma jurídico-administrativa tenha uma natureza facultativa, isto é, quando o elemento de ligação for introduzido pela expressão “pode”²¹⁵.

Ora, é o que acontece no presente caso, quando o legislador utiliza o verbo poder conjugado no futuro, no sentido de autorizar a AT a utilizar qualquer um dos elementos indicados no dito preceito. Destarte, a Administração não fica por sua própria conta. Pois, quando pratica atos administrativos discricionários está limitada pelo fim definido pela norma e também sujeita ao direito, nomeadamente a princípios jurídicos gerais reguladores da atividade administrativa (igualdade, imparcialidade, justiça, proporcionalidade), devendo naturalmente tomar em consideração os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Tais princípios funcionam pois como limites da sua decisão. É o que acontece no preceito em análise, pois entendemos que a AT não se pode limitar a escolher, sem mais, um dos critérios previstos. Pelo que, sublinharmos a necessidade de concretização do procedimento a levar a cabo pela mesma nestes casos, de modo a podermos obter resultados mais similares, porém, nunca deixando de considerar a situação concreta do contribuinte.

²¹⁴SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal I, Sumários desenvolvidos – 1.º ciclo – 2.ª Turma*, Coimbra, 2011, pp. 28 e 29.

²¹⁵OLIVEIRA, Fernanda Paula, “A Discricionariedade Administrativa”, in *Scientia Iuridica, Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro*, Tomo XLVIII, Janeiro/Junho, 1999, p. 375.

Não podemos falar no princípio da legalidade fiscal sem falar no conceito de *Tatbestand*, construído a partir da lei por Feuercach e que se pode associar ao princípio da legalidade, atribuindo-lhe ora um carácter de certeza jurídica, ora um carácter de exigência dirigida ao legislador²¹⁶. Segundo HENSEL a tipicidade fiscal estaria assegurada se a incidência do imposto e os fundamentos para o cálculo do montante de imposto a pagar ou base tributária e taxa de imposto constassem, em regra, da lei²¹⁷.

Já no que à tipificação diz respeito, somos levados a adotar uma posição que vai ao encontro de uma abertura do *Tatbestand* legal fiscal, por considerarmos não ser exequível ao legislador prever as múltiplas situações da vida.

No entanto, cabe nestes casos um papel muito importante à AF enquanto conformadora das situações da vida em concreto. Assim, e seguindo o pensamento de ANA PAULA DOURADO, admitimos que em matéria de quantificação da matéria coletável, a AF, enquanto órgão de aplicação da lei, deverá ser encarregue de proceder a concretizações tipificantes, densificando progressivamente a lei, estabelecendo mais diferenciações e assim garantindo a previsibilidade e calculabilidade e também o princípio da justiça fiscal²¹⁸.

Entendemos portanto que a solução passará por ser a lei formal a fixar o essencial do regime por detrás da quantificação da matéria coletável, cabendo posteriormente à AF e em última instância aos tribunais o desenvolvimento do mesmo. Tudo isto tendo sempre por base o fim último deste instituto que é avaliação indireta e que assenta no combate à fraude, elisão e evasão fiscais.

Pelo que acabamos de expor facilmente se compreende o porquê de não concordarmos com a possibilidade de densificação excessiva dos regimes fiscais, neste caso das disposições relativas à determinação do *quantum* tributário, por parte da lei.

Tal entendimento que seguimos apenas poderá ser concretizado mediante a elaboração por parte da AF de regulamentos e circulares²¹⁹ acerca dos critérios de quantificação, os quais deverão conter orientações genéricas de interpretação da lei²²⁰.

²¹⁶ DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2014, p.251.

²¹⁷ *Id Ibidem*, p.225.

²¹⁸ *Id Ibidem*, pp. 636 – 638.

²¹⁹ O que deve ser feito nos termos do disposto nos artigos 55.º do CPPT e 68.º da LGT.

²²⁰ DOURADO, Ana Paula, *ob. Cit.*, p.639.

Atento o *supra* exposto e na esteira de ANA PAULA DOURADO, concluímos que não se deve defender a utilização de tipificações legais exaustivas e fechadas, nem a proliferação de disposições legais muito indeterminadas²²¹. O que deve sim acontecer é proceder-se a uma combinação entre os tipos tendencialmente abertos e os tipos tendencialmente fechados, como aliás defende SUZANA TAVARES DA SILVA quando se refere ao difícil caminho que leva à ponderação destas duas dimensões.

Sumulando, depois das devidas considerações, resta-nos aplicar a teoria à prática e reforçar a ideia de que para proceder à determinação da matéria coletável, sem descorar as exigências do princípio da legalidade, o que resta à Administração é proceder à densificação dos critérios previstos na lei, e referimo-nos concretamente aos critérios objetivos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 90.º, mediante os meios já mencionados, os ofícios circulares e os regulamentos.

Quanto ao princípio da capacidade contributiva²²², este também assume grande relevância no nosso estudo²²³. Porém e não obstante tal importância, não vamos alongar-nos em extensas e complexas considerações acerca do mesmo.

Importa antes manter o foco naquilo que a Administração pode fazer para, na aplicação da lei, cumprir o mais possível as exigências decorrentes deste princípio.

Podemos mesmo afirmar que só uma aplicação conjunta de todos os elementos previstos no n.º 1 do artigo 90.º da LGT e não a aplicação de apenas um elemento isolado seria o meio mais eficaz para alcançar uma completa maximização do princípio da capacidade contributiva. Porquanto, temos que ter sempre presente que ao falarmos de médias de lucro não falamos de valores certos. Já a consideração da utilização de matérias-primas na obtenção do rendimento também nem sempre pode levar a resultados autênticos, pois pode haver perdas durante o processo produtivo. Importante também notar que o facto

²²¹*Id Ibidem*, pp. 640-641.

²²²Veja-se PALMA, Clotilde Celorico, “Da evolução do princípio da capacidade contributiva”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, N.402, 2001, p. 119, quando refere que “*De acordo com o princípio da capacidade contributiva, ao qual foi atribuído o epíteto de “bandeira ética da tributação”, a capacidade que cada um tem de pagar deverá ser medida, o padrão de tributação, independentemente do grau de satisfação que cada um possa retirar da fruição dos bens e serviços públicos. Assim, deverão pagar o mesmo imposto aqueles que demonstram a mesma capacidade de pagar, devendo pagar impostos distintos todos aqueles que tenham diferentes capacidades de pagar.*”

²²³Veja-se GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo, Caldas, *O Princípio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências*, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2012, p. 103, quando refere que apesar do tratamento condigno que o princípio da igualdade e da capacidade contributiva têm tido por parte da Doutrina, os mesmos raramente têm sido utilizados como parâmetros efetivos na análise da justiça na aplicação das normas tributárias.

de existir uma determinada taxa média de rentabilidade de capital investido, nem sempre significa que houve lucro, uma vez que é sempre necessário ter em conta eventuais prejuízos sofridos pelo sujeito passivo.

Temos que atender ainda aos casos das pequenas empresas de venda a retalho e de pequenos comércios, onde nem sempre o preço praticado pelo sujeito passivo é o preço declarado. E, no meio de toda esta realidade, é premente dar voz ao sujeito passivo.

Como refere JOÃO SILVA RODRIGUES “Não podemos deixar de reconhecer que a capacidade contributiva não se expressa num valor potencial e por isso tendencialmente fictício, antes se refere a um quadro de concretização diferenciada atento às particularidades discriminadoras da efectiva situação fiscal de um determinado contribuinte”²²⁴.

Daí que também nas palavras do Autor seja sempre necessário atender ao “polimorfismo dos fatores que influenciam a produção de um determinado rendimento” e à “Infinita diversidade dos elementos que conduzem ao concreto resultado tributável”²²⁵.

Pois a não ser assim, para além do desrespeito pelo princípio da capacidade contributiva, desembocar-se-ia, segundo o referido Autor, numa insustentável imposição *forfetária* de um rendimento “*normalizado*” ao abrigo de uma predeterminação de matriz substancialista²²⁶.

Em jeito de conclusão, no que diz respeito à presente análise, importa não olvidar que, e como já anteriormente referimos, o sujeito passivo não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação dos factos, uma vez que a dúvida sobre a quantificação existe sempre quando se recorre aos métodos indirectos. Pelo contrário, o que é imposto ao sujeito passivo é que este cumpra o ónus de demonstrar o erro ou manifesto exagero dessa quantificação²²⁷.

Em Espanha existe um mecanismo ao qual importa fazer uma breve referência denominado de “*enervación de ciertas bases imponibles*”, que é um mecanismo de atenuação, mediante o qual se dá preferência ao princípio da capacidade contributiva, pois,

²²⁴RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável: os novos caminhos abertos pela pré-suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Coimbra, 2002, p. 144.

²²⁵RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *ob. Cit.*, pp. 165 e 166.

²²⁶RODRIGUES, João Pedro Alves Ventura Silva, *ob. Cit.*, p. 178.

²²⁷LEAL, Maria Teresa Brandão, “A Avaliação Indirecta da Matéria Tributável, Reflexão sobre a Responsabilidade Penal do Arguido”, consultado em: <http://www.cije.up.pt/publications/avalia%C3%A7%C3%A3o-indirecta-da-mat%C3%A9ria-tribut%C3%A1vel-reflex%C3%A3o-sobre-responsabilidade-penal-do>, em 23/05/2015.

nestes casos, se a prova apresentada pelo contribuinte não coincidir com os resultados da quantificação, deverá ser valorada a respetiva prova a fim de poder prevalecer o princípio da capacidade contributiva²²⁸.

Porém, este ónus da prova terá que ser, segundo DUARTE MORAIS “temperado pelo principio do inquisitório, que mais não é que a expressão processual do principio da legalidade”²²⁹. Como refere o Autor, aquando do controlo judicial, é fundamental ao juiz analisar se foi devidamente considerada a situação concreta do contribuinte, a dimensão e a localização da empresa do contribuinte, o seu desenvolvimento técnico e organizativo, a sazonalidade da atividade, a ocorrência de circunstâncias anormais. Concretizando, o Juiz poderá, tendo em conta os critérios utilizados pela Administração, analisar se os mesmos se adequam ou não à realidade concreta do contribuinte ou à realidade empresarial. No entanto, não deve esquecer-se que o papel principal cabe à Administração que terá que observar todos os elementos agora referidos, competindo por sua vez ao Juiz, *a posteriori*, segundo as regras da experiência e do bom senso, analisar a concreta adequação dos mesmos. Mais, caberá ainda ao Juiz controlar se são ou não reais os valores médios invocados pela administração²³⁰. Mas, para tal já tem que existir por detrás um grande trabalho elaborado pela Administração.

Em jeito de conclusão, importa ainda referir a posição de GUIMARÃES DE CAMPOS que procede a um estudo interessante no que diz respeito à ligação entre o princípio da capacidade contributiva e a necessidade cada vez mais premente de se proceder a uma simplificação do sistema fiscal. Antes de abordar tal problemática importa atentar na posição do Autor quando refere que este princípio se relaciona intimamente com o princípio da personalidade ou personalização, o que vai no sentido do que defendemos, pois segundo o mesmo, a AF deve na medida do possível identificar e levar em linha de conta as condições pessoais de cada contribuinte²³¹. Ora, agora relativamente à ideia de simplificação que o Autor defende, concordamos quando este refere que a avaliação indireta não consubstancia uma medida de simplificação do sistema e também dificilmente o poderia ser, dadas as circunstâncias excecionais que a caracterizam, embora quanto ao

²²⁸ CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, 2000, p. 376.

²²⁹ MORAIS, Rui Duarte, *Avaliação Indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra, 2011. – vol. V, p. 375.

²³⁰ MORAIS, Rui Duarte, *ob. Cit.*, pp. 376-377.

²³¹ GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo, Caldas, *O Principio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências*, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2012, p. 106.

regime simplificado não se possa dizer o mesmo. Ainda segundo o Autor, o que se pretende das normas de simplificação é portanto a concretização do princípio da capacidade contributiva, ou seja, é que através destas se permita garantir uma eficácia razoável na distribuição da carga fiscal, diminuindo a evasão, ampliando a base dos contribuintes a elas sujeito e também assegurando a tributação daqueles contribuintes a que não se consegue chegar pelos métodos diretos. Contudo, tal só seria possível mediante a aplicação de uma avaliação objetiva e desta forma através da utilização de critérios que se podem dizer de normalidade. Pois, só assim se alcançaria a eficiência e a administração do sistema fiscal, através da redução da realidade manifestada no caso concreto. Em relação a esta questão, entendemos que a aceitar-se a aplicação de tais medidas, por detrás delas teriam sempre que estar bem delineadas as hipóteses da sua admissão bem como os seus pressupostos. Porquanto, a estar em causa uma tributação com base em índices, seria necessário como refere e bem o Autor, aferir o grau de lesão mínima que possa ser causado ao princípio da capacidade contributiva, bem como seria necessário verificar se as estatísticas que estão na base da formulação dos critérios objetivos são confiáveis e se o grau de aproximação da realidade se aproxima daquele que poderia ser alcançado através da utilização da avaliação direta.

Mais, nesta esteira o Autor refere ainda que deverão ser previstos mecanismos para possibilitar a correção de injustiças nos casos em que as circunstâncias em causa se afastem demasiado daquilo que é a normal situação económica do contribuinte, bem como deverá ser dada a possibilidade de o mesmo poder optar por tal regime de avaliação²³². Para além destes fatores consideramos ainda que ao contribuinte teria de ser sempre dada a possibilidade de prova em contrário. Só cumpridas tais exigências é que consideramos ser possível a aplicação de tal regime, sendo que ainda assim pensamos que permaneceriam alguns défices relacionados com o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, pois, atento tudo o que se disse a este propósito, parece-nos que em relação à avaliação objetiva, a aplicação da avaliação indireta iria mais de encontro às exigências decorrentes deste princípio. Note-se no entanto que tal conclusão só se pode extrair se tivermos em consideração a aplicação do instituto da avaliação indireta nos termos que temos vindo a propor. Pelo que, temos dúvidas quanto à legalidade da tributação por métodos objetivos, uma vez que, a própria avaliação indireta já coloca demasiados problemas e antes de se

²³² GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo, *Caldas, ob. Cit.*, pp. 117-120.

avançar para tentativas de simplificação do sistema, antes dever-se-á dirigir os esforços para possíveis correções no âmbito dos métodos indiretos.

5 Pedido de revisão da matéria coletável: paralelismo com o ordenamento jurídico Espanhol

O pedido de revisão da matéria coletável encontra-se previsto nos artigos 91.º a 94.º da LGT, e caracteriza-se por ser o meio tutelar exclusivo de utilização pelo contribuinte, nos casos de aplicação dos métodos indiretos. De notar que este meio de defesa tem como particularidades o facto de possuir efeito suspensivo (não necessitando o contribuinte de pagar qualquer caução), bem como o facto de o mesmo poder ser intentado antes de a liquidação ser emitida.

Também se podem apontar outros aspetos benéficos da sua utilização, tais como, o seu carácter informal, pois, o que efetivamente se pretende é chegar a um acordo da melhor forma possível, através do diálogo; o facto de contribuir para “*agilizar a resolução da disputa, gerando a finalização rápida e eficaz do conflito*”²³³ e a existência de um perito independente, o que permite o aumento da imparcialidade.

Passando agora a debater os aspetos negativos deste meio ao dispor do contribuinte, podemos começar por referir o facto de este apenas se destinar ao debate de questões diretamente relacionadas com a quantificação da matéria coletável, sendo que, em relação às demais questões de direito que possam surgir não pode o sujeito passivo reagir contra as mesmas utilizando este meio.

Ora, não podemos deixar de expressar a nossa discordância com tal impossibilidade. A permitir-se o debate das demais questões de direito, esta seria a melhor solução por razões de economia de meios, de celeridade processual e pelo facto de permitir um melhor aproveitamento de todos os elementos que já constam do processo. Assim, não se percebe por que razão terá o contribuinte de desencadear a instauração de outro processo em separado, quando um já se encontra a decorrer e quando a entidade que irá apreciar quer uma situação quer a outra é a mesma.

Outra questão que é igualmente importante salientar, e procurando não ser demasiado exaustivos, é o facto de a lei prever no n.º 4, do art. 86.º da LGT que em caso de

²³³LOPES, Raquel Paradella, *Da Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e das Garantias dos Contribuintes*, Universidade Católica Portuguesa, 2010/2012, p. 30.

ambas as partes chegarem a acordo se inviabilizar a possibilidade de impugnação judicial posterior. Esta solução não comporta da nossa parte grandes críticas, uma vez que, não se compreenderia que nesta situação viesse a ter lugar posteriormente uma impugnação judicial, quando ambas as partes já chegaram a acordo e quando o objetivo deste acordo é precisamente o de obstar a que venham a ser importunados os tribunais, quando se pode chegar a uma solução por mútuo acordo. Pelo que, tal solução apenas se compreenderia em caso de se verificar uma alteração excecional e superveniente dos factos.

Já relativamente ao consagrado no n.º 5 do preceito *supra* mencionado, o mesmo deve ser alvo de algumas considerações e reflexões. Assim, de acordo com o mesmo “Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei”, isto é, se o sujeito passivo não requerer a revisão da matéria coletável, não poderá posteriormente impugnar judicialmente a liquidação. Contudo, temos desde já que manifestar o nosso desacordo perante tal norma. Não concordamos com o entendimento que defende a necessidade de revisão prévia como condição para uma posterior impugnação judicial. Pense-se prontamente nos casos em que por motivos que não lhe sejam imputáveis, o contribuinte necessita de mais tempo para procurar obter determinados documentos que lhe sejam úteis na prova, ou simplesmente necessite de mais tempo para a estruturação da sua defesa. Pois, nos termos do n.º 1 do art. 91.º da LGT, o contribuinte dispõe do prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão de aplicação de métodos indirectos para solicitar a revisão da matéria coletável, e inclusive aquando de tal solicitação já terá o mesmo que indicar o nome do perito que o irá representar em sede de debate contraditório.

Muitas vezes se reconhece o papel pouco eficaz deste mecanismo, pois não se podem esquecer as fraquezas relativas à isenção dos peritos, nomeadamente com respeito ao perito da AF que temos que admitir, as mais das vezes acaba por ser pressionado e ser-lhe incutida a posição daquela. Por outro lado também se instala do lado dos contribuintes uma certa tendência para desacreditar da eficácia do mecanismo, pois entendem que o tribunal pode ignorar as razões e os fundamentos invocados pelo perito independente. E por último pode colocar-se também o problema da questão económica que surge como

limitação à sua utilização, uma vez que é o contribuinte quem suporta o encargo com o perito independente, e isto, qualquer que seja o resultado da lide²³⁴.

Fazendo agora um paralelismo com o que acontece em Espanha, importa ter em mente que os mecanismos são um tanto distintos. As diferenças a apontar surgem logo no facto de não existir naquele ordenamento jurídico um mecanismo autónomo para a revisão da matéria coletável. O que existe então são as chamadas atas com acordo que se traduzem em ações *ex officio*, que surgem no seio do procedimento de inspeção e se encontram previstas no art. 155 da Ley General Tributaria. Segundo este preceito, em caso de necessidade de concretização de conceitos jurídicos indeterminados, ou quando seja preciso realizar determinações, valorações ou medição de dados relevantes nas situações em que a sua quantificação não possa ser feita de forma certa, a Administração poderá proceder a essa concretização mediante a realização de um acordo com o sujeito passivo antes da respetiva liquidação da dívida tributária. Diversamente do que acontece no nosso ordenamento jurídico, as atas com acordo exigem que o sujeito passivo preste uma garantia²³⁵. Mais, na LGT espanhola encontramos para além das atas com acordo, as “*actas de conformidad*” e as “*actas de desconformidad*”, todas no âmbito do procedimento de inspeção. Ora, uma das críticas que se aponta é o facto de não se encontrar concretamente estabelecida na lei a ligação entre o acordo, a ata e as demais atas previstas na lei. Assim, existem Autores que defendem que o referido acordo não deveria estar incorporado numa ata, bem como deveria estar desligado da figura da “*conformidad*”²³⁶.

As “*actas de conformidad*” são aquelas onde consta a concordância do sujeito passivo em relação à proposta de regularização da dívida feita pela entidade inspetora, já as “*actas de desconformidad*” são aquelas em que a proposta de regularização não é subscrita ou aceite pelo sujeito passivo. Esta referência é importante pois em relação à ata com acordo, um dos elementos nela incluída será necessariamente a manifestação expressa da concordância do sujeito passivo com a proposta de regularização da dívida²³⁷. O que é

²³⁴MORAIS, Rui Duarte, *Avaliação Indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra, 2011. – vol. V, pp. 365 a 369.

²³⁵De acordo com o n.º 3, al. b) do art. 155 da Ley General Tributaria, que prevê “*La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta*”.

²³⁶ESTRADA, Iñaki Bilbao, *Los Acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2006, p. 405.

²³⁷Note-se que, segundo ESTRADA, Iñaki Bilbao, *ob. Cit.*, pp. 403 e 404, as atas com acordo se distinguem das “*actas de conformidad*”, nomeadamente no que diz respeito à documentação existente, aos requisitos

alvo de críticas, pois entendemos que ou a ata tem unicamente como objeto o acordo, ou tem como objeto a concordância do contribuinte em relação à totalidade da liquidação. Razão pela qual, defendemos a posição que vai no sentido de ainda no acordo ser incorporada a proposta de liquidação, à qual se seguiria ou não a concordância do contribuinte, evitando-se assim a separação estanque existente e a repetição de atos.

Outra questão que se coloca é a de saber se uma ata com acordo só pode ter como objeto uma concreta apreciação dos factos, a aplicação de um conceito jurídico indeterminado, a medição, determinação ou valoração de factos, ou se pelo contrário também será possível mediante concordância do sujeito passivo em relação às restantes questões necessárias, alcançar uma proposta de regularização da dívida. A questão é conveniente pois, quanto à primeira hipótese o que teríamos seria uma liquidação provisória, dada a necessidade de posteriormente se avançar com a “*acta de conformidad*”, e em relação à segunda hipótese já teríamos uma liquidação definitiva²³⁸. Ou seja, o sujeito passivo digamos é por assim dizer “obrigado” a dar a sua concordância em relação à proposta de regularização da dívida se quer obter um acordo nos termos formulados.

Sumulando, entendemos que a concordância do sujeito passivo em relação aos termos de regularização da dívida não influencia a validade do acordo, pois, o que está em causa no acordo é somente a apreciação, a aplicação normativa, a valoração, a determinação ou medição do caso concreto e não dos outros elementos da liquidação. Desta forma os efeitos do acordo são diferentes face aos efeitos da “*acta de conformidad*”²³⁹. Pelo que, após a audiência do sujeito passivo e depois de concluído o acordo, as “*actas de conformidad*” e de “*desconformidad*” deveriam seguir o seu curso normal.

Subsiste ainda a dúvida de saber se existe ou não uma obrigação de tentar chegar a acordo, ou se é possível o desencadear deste mecanismo sempre que existam dúvidas a respeito da correta aplicação de uma determinada normal ao caso concreto. Não poderemos deixar de concordar com tal obrigatoriedade, bem como com a possibilidade de em caso de ausência de comunicação por parte da Administração, poder o sujeito passivo apresentar

exigidos para a sua subscrição, às limitações à atuação do Inspetor Chefe e em relação às possibilidades de impugnação.

²³⁸ *Id. Ibidem.*, pp. 408 e 409.

²³⁹ ESTRADA, Iñaki Bilbao, *Los Acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2006, pp. 420-421.

ele próprio uma proposta²⁴⁰, pois, note-se que esta é a solução que vai de encontro ao previsto na lei portuguesa que prevê que seja o próprio sujeito passivo a solicitar a revisão da matéria coletável em caso de a mesma ser fixada por métodos indiretos.

Ora, tudo isto é bastante distinto do que acontece na nossa LGT, que dedica e bem, uma subsecção ao pedido de revisão da matéria coletável, encontrando-se este assim devidamente regulado sem margem para grandes dúvidas. Pelo que, atentas as considerações *supra* tecidas somos levados a crer que as atas com acordo pecam em variados aspetos, dos quais devemos destacar a sua inserção no seio de um procedimento, a sua falta de conexão com os restantes mecanismos previstos na lei, a falta de pormenorização legal, a inexistência de um perito independente como acontece em Portugal, destacando-se negativamente pela falta de imparcialidade, bem como pela complexidade interpretativa que gera.

²⁴⁰A este propósito veja-se novamente ESTRADA, Iñaki Bilbao, *ob. Cit.*, p. 407.

Conclusão

Chegados a este ponto, muitas são as conclusões que podemos retirar deste estudo. Assim, tendo em mente os aspetos teóricos e a sua aplicação prática, mais fácil se torna compreender os problemas com que a avaliação indireta se confronta atualmente e desta forma tecer considerações críticas e construtivas com vista à descoberta de possíveis soluções.

As primeiras considerações que podemos fazer remetem-nos para o âmbito da discricionariedade que é atribuída à Administração aquando da aplicação do regime, nomeadamente com especial intensidade no que diz respeito à escolha dos critérios de determinação da matéria coletável previstos no n.º 1 do art. 90.º da LGT, pelo que, segundo o nosso entendimento, deve-se caminhar no sentido de procurar diminuir os traços de discricionariedade conferidos pelo legislador mediante o foco da AF nos casos concretos, isto é, concordamos com o entendimento que defende a utilização de normas abertas, mas com a conseqüente tarefa de densificação da lei por parte da AF. Ora, esta pretensão só poderá ser alcançada mediante o recurso a regulamentos ou a actos pararegulamentares, garantindo assim uma maior previsibilidade na aplicação da lei e uma maior concretização dos princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva.

No que ao regime das manifestações diz respeito e depois de explanadas as várias situações práticas que evidenciam claramente os principais entraves que decorrem da sua aplicação, concluímos que algumas mudanças significativas há a fazer, sobretudo relativamente à questão da justificação parcial que ainda é desconsiderada pelos tribunais, pelo que consideramos que esta tendência tem necessariamente que ser convertida ao ponto de os tribunais virem a permitir aos contribuintes fazer prova do excesso da quantificação, demonstrando assim que o seu rendimento coletável pode não ser igual ao rendimento padrão presumido pela lei. De notar ainda o facto de, como já se disse o rendimento padrão ser um rendimento presumido e enquanto tal deve ser admitida prova em contrário, tanto mais que é este o entendimento que vai de encontro às decorrências dos princípios da legalidade e da capacidade contributiva.

Já relativamente aos critérios de determinação da matéria coletável, a posição que tomamos vai no sentido da aplicação conjunta dos mesmos sempre que tal seja possível à AF, porquanto esta última deve atender aquando da realização de tal tarefa, a todos os elementos referidos na norma e não apenas limitar-se a seleccionar um deles, ainda que

devidamente o justifique. Note-se que nos exemplos práticos que demos ao longo do trabalho, chamamos a atenção para a importância que tem o facto de dever ser dada oportunidade de defesa ao contribuinte no que toca à prova do excesso de quantificação. Mais, consideramos sem qualquer margem de dúvida que os elementos tais como a localização e a dimensão da atividade exercida pelo sujeito passivo devem ser sempre tidos em conta pela AF, bem como os demais elementos que permitam reconstruir a situação concreta do mesmo.

Em relação aos indicadores técnico-científicos anteriormente previstos no art. 91.º, n.º 2 da LGT e atualmente revogado pela Lei n.º 82-E/2014, de 31-12 devido a problemas relacionados com a sua inconstitucionalidade, entendemos que se trata portanto de uma decisão que merece toda a nossa concordância. Ora, o que acontecia antes de tal revogação era no nosso entender manifestamente violador do princípio segundo o qual as empresas devem ser tributadas pelo seu rendimento real. Isto porque, em caso de simples falta de justificação dos rendimentos em relação a um padrão de normalidade fixado pela lei *a priori*, e apesar da inexistência de irregularidades na contabilidade, verificava-se que o contribuinte acabava por ver a sua matéria coletável determinada de acordo com padrões de normalidade que desconsideravam a sua situação concreta, ou seja, eram aplicados os indicadores objetivos de atividade de base técnico científica. Enquanto isto, nos casos em que se verificasse uma atuação dolosa ou uma violação dos deveres de cooperação, a mesma determinação seria feita tendo em conta elementos que permitiam a consideração da situação concreta do contribuinte, isto é, eram mobilizados os critérios previstos no n.º 1 do art. 90.º.

Debruçando-nos a final sobre o pedido de revisão da matéria coletável, concluímos tratar-se de um método que vai de encontro aos objetivos que visa alcançar, apesar de alguns pontos fracos a destacar. Somos ainda da opinião que em relação ao método utilizado no ordenamento jurídico espanhol, o pedido de revisão previsto na nossa lei é deveras menos complexo, mais compreensível, mais imparcial e benéfico ao contribuinte, o qual não necessita inclusive de prestar qualquer caução para ver suspenso o seu processo, ao contrário do que acontece em Espanha.

Bibliografia citada

ANDRADE, Vieira de, *O Dever de fundamentação expressa dos actos administrativos*, Coimbra, 1991.

BASTO, José Xavier de, *As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal*, Coimbra, 1998.

BASTO, José Guilherme Xavier de, “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro de 2001.

BASTO, José Xavier de, *IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, 2007.

CABRERA, Cecilio Gómez, *La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidência en el procedimiento de la Inspección*, Madrid, 1998.

CAMPOS, Diogo Leite de, “A determinação administrativa da matéria colectável :fixação de rendimentos e avaliação de bens”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 370 (Abr./Jun. 1993).

CAZORLA PRIETO, Luis María, *Derecho Financiero y Tributario (parte general)*, Aranzadi, 2000.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2014.

ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto, *Presunciones legales y derecho tributário*, Madrid, 1995.

ESTRADA, Iñaki Bilbao, *Los Acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 2006.

FERNANDES, Elda Catarina Góis, *Da Tributação do Rendimento por Métodos Indirectos: Por um Regime Unitário de Avaliação Indirecta do Rendimento Empresarial*, Universidade de Lisboa, Faculdade de Direito, 2010/2011.

FERREIRA, Ana Luísa Moreira de Campos, *Tributação das Manifestações de Fortuna na Jurisprudência recente dos Tribunais Superiores*, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa, 2011.

GUIMARÃES DE CAMPOS, Gustavo, Caldas, *O Princípio da Capacidade Contributiva e as Normas de Simplificação do Sistema Fiscal: Conflitos e Convergências*, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2012.

LEITÃO, Helder Martins, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Porto: Almeida & Leitão, 2010.

LOPES, Raquel Paradella, *Da Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e das Garantias dos Contribuintes*, Universidade Católica Portuguesa, 2010/2012.

MARTÍN QUERALT, Juan, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, 13.^a Edição, 2002.

MENDES, Miguel Real, “O papel da lei no estado de direito contemporâneo: análise do princípio da legalidade fiscal”, in *De Legibus*, n.º 1, 2013.

MORAIS, Rui Duarte, *Avaliação Indirecta, Arbitragem e Controlo Judicial*, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Coimbra, 2011. – Vol. V.

MOTA, Raquel Gonçalves, *Cooperação transnacional: a troca de informações entre administrações fiscais*, Editora CRV, Curitiba-Brasil, 2012

NABAIS, José Casalta, *Contratos fiscais : reflexões acerca da sua admissibilidade*, Coimbra, 1994.

NABAIS, José Casalta, *O Quadro Constitucional da Tributação das Empresas*, Lisboa, 2001.

NABAIS, José Casalta, *O princípio da legalidade fiscal e os actuais desafios da tributação*, Sep. de : Boletim da Faculdade de Direito, vol. comemorativo, vol. 75, 2002.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 3.^a Edição. Almedina, Coimbra, 2005.

NABAIS, José Casalta, *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*, Sep. de: Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Manuel Henrique Mesquita, Vol. 2., 2009.

NABAIS, José Casalta, “Avaliação indirecta da matéria tributária e justificação parcial das manifestações de fortuna”, in *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 139.º, N.º 3963, Julho-Agosto de 2010.

NABAIS, José Casalta e SILVA, Suzana Tavares da, *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Almedina, 2011.

OLIVEIRA, Brito, *A Avaliação Directa e Indirecta nos Impostos Sobre o Rendimento*, Coimbra Editora, 2000.

OLIVEIRA, Fernanda Paula, “A Discricionariedade Administrativa”, in *Scientia Iuridica, Revista de Direito Comparado Português e Brasileiro*, Tomo XLVIII, Janeiro/Junho, 1999.

OLIVEIRA, Maria Odete Batista de, *O Intercâmbio de Informação Tributária*, Almedina, 2012.

PALAO, Carmen Banacloche, *La Estimación Indirecta*, Aranzadi, 2002.

PALMA, Clotilde Celorico, “Da evolução do princípio da capacidade contributiva”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, N.402, 2001.

PIRES, Sónia Cristina Cardoso, *Os métodos indirectos na determinação do rendimento tributável*, Coimbra, 2006.

RANCAÑO MARTÍN, María Asunción, *La Estimación Indirecta*, Madrid, 1997.

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do Rendimento: Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, 2010, Almedina.

RIBEIRO, João Sérgio, “Manifestações de Fortuna e Afastamento Parcial da Presunção de Rendimento, Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º 0734/09”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, N.º3, Outono.

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1995.

RODRIGUES, João Silva, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável: os novos caminhos abertos pela pré-suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Coimbra, 2002.

RODRIGUES, João Pedro Silva, *Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do princípio da capacidade contributiva*, Separata de Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Coimbra, 2013.

RODRIGUES, João Pedro, *Panorama do direito no terceiro milénio: Livro em Homenagem ao Professor Doutor Diogo Leite de Campos*, Almedina, 2013.

SANCHES, J. L. Saldanha, *A quantificação da obrigação tributária : deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, Lex, 2000.

SANCHES, J. L. Saldanha, “Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcances e limites”, in *Ciência e técnica fiscal*, N.398, Abril-Junho, 2000.

SANCHES, J. L. Saldanha, “O Conceito de rendimento do IRS”, in *Fiscalidade*, n.º 21, 2005.

SÁNCHEZ PINO, António José, *La estimación Indirecta en el Ambito de la Gestión Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 2000.

SANTOS, António Carlos dos, *Da questão fiscal à reforma da reforma fiscal*, Rei dos Livros, 1999.

SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal I, Sumários desenvolvidos – 1.º ciclo – 2.ª Turma*, Coimbra, 2011.

SILVA, Suzana Tavares da, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2013.

XAVIER, Alberto Pinheiro, *Conceito e natureza do acto tributário*, Coimbra, 1997.

Jurisprudência consultada

Acórdão do Tribunal Constitucional N.º 84/2003, proferido no âmbito do processo n.º 531/99, relatado por Artur Maurício e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 05/07/2005, proferido no âmbito do processo n.º 00649/05, relatado por Francisco Rothes e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 25/09/2008, proferido no âmbito do processo n.º 00105/00, relatado por Dulce Neto e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28/01/2009, proferido no âmbito do processo n.º 00615/07.6BECBR, relatado por Moisés Rodrigues e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 28/01/2009, proferido no âmbito do processo n.º 0761/08, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 19/02/2009, proferido no âmbito do processo n.º 00352/08.4BEVIS, relatado por Moisés Rodrigues e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 19/03/2009, proferido no âmbito do processo n.º 0890/08, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 23/03/2011, proferido no âmbito do processo n.º 04593/11, relatado por Joaquim Condesso e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 18/10/2011, proferido no âmbito do processo n.º 04335/10, relatado por Aníbal Ferraz e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 09/02/2012, proferido no âmbito do processo n.º 00175/05.2BEPRT, relatado por Catarina Almeida e Sousa e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 07/03/2012, proferido no âmbito do processo n.º 0188/12, relatado por Valente Torrão e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12/04/2012, proferido no âmbito do processo n.º 298/12, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15/05/2012, proferido no âmbito do processo n.º 0890/08, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do STA de 17/04/2013, proferido no âmbito do processo n.º 433/13, relatado por Francisco Rothes e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 13/09/2013, proferido no âmbito do processo n.º 2395/10.9BEPRT, relatado por Pimenta do Vale e disponível em www.dgsi.pt.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 15/05/2014, proferido no âmbito do processo n.º 07625/14, relatado por Pedro Marchão Marques e disponível em www.dgsi.pt.

Links consultados

CÂMARA, Francisco de Sousa da, “A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT, Lisboa”, 1999, consultado em:

<http://www.mlgs.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/374.pdf>

CÉLESTIN, C. Lindsay, “The Formulary Approach to the Taxation of Transnational Corporations: A Realistic Alternative?”, Outubro, 2000, p. 136 e consultado em:

<file:///C:/Users/Boss/Desktop/adt-NU20020917.13313802whole.pdf>.

ISAAC, Carla, “Conheça o FACTA”, Negócios Online, consultado em:

http://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/detalhe/conheca_o_facta.html.

LEAL, Maria Teresa Brandão, “A Avaliação Indirecta da Matéria Tributável Reflexão sobre a Responsabilidade Penal do Arguido”, consultado em:

<http://www.cije.up.pt/publications/avalia%C3%A7%C3%A3o-indirecta-da-mat%C3%A9ria-tribut%C3%A1vel-reflex%C3%A3o-sobre-responsabilidade-penal-do>.

NABAIS José Casalta, “Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna na Luta contra a Evasão Fiscal”, consultado em:

<http://tmstudies.net/index.php/ectms/article/view/16>.

OCDE (2013), Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OCDE Publishing, consultado em:

http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page1.

OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, consultado em

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>.

Projeto da Reforma do IRS, Uma Reforma do IRS orientada para a Simplificação, a Família e a Mobilidade Social, Comissão para a Reforma do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 2014, consultado em:

<http://www.peprobe.com/wp-content/uploads/2014/10/20140930-mf-Rel-Comissao-Reforma-IRS.pdf>.