



UNIVERSIDADE D
COIMBRA



Luís Henrique da Silva Teixeira Pinto

**A AVALIAÇÃO INDIRETA EM SEDE DE IMPOSTO
SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS**

**Relatório de Estágio realizado no âmbito do Mestrado em Gestão orientado
pelo Professor Doutor Mário Gomes Augusto e apresentado à
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.**

Junho de 2019

**A Avaliação Indireta em sede de Imposto sobre o
Rendimento das Pessoas Coletivas**

Tipo de trabalho	Relatório de Estágio
Título	A Avaliação Indireta em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
Autor	Luís Henrique da Silva Teixeira Pinto
Orientador	Professor Doutor Mário Gomes Augusto
Programa	Mestrado em Gestão
Data	Junho de 2019



UNIVERSIDADE D
COIMBRA



Agradecimentos

Na elaboração do presente Relatório de Estágio, tive o privilégio de contar com o apoio de várias pessoas e entidades, às quais me incumbe expressar o meu profundo agradecimento.

À Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, a casa que me acolheu durante a minha jornada académica, pela qual nutro um carinho muito especial, onde tive a oportunidade de evoluir enquanto cidadão e futuro profissional.

Ao Professor Doutor Mário Gomes Augusto, pela orientação ao longo da elaboração do presente relatório, por me ter ajudado a manter a calma, pela disponibilidade constante e pelos bons e oportunos conselhos nas diferentes fases deste processo.

À Doutora Rosa Maria Zenóglia Lopes, pela oportunidade que me concedeu para poder realizar o estágio curricular na Direção de Finanças de Coimbra e pela disponibilidade e simpatia demonstradas ao longo destes 5 meses.

Ao Doutor Joaquim Gomes Quaresma, agradeço profundamente pela ajuda na escolha do tema, pelos inúmeros conselhos, pelo incentivo, exigência e encorajamento, pelo tempo despendido e pelos preciosos ensinamentos que muito enriqueceram a minha pessoa e a elaboração deste trabalho. Foi um privilégio ter estagiado na Direção de Finanças de Coimbra sob a sua coordenação diária.

Aos meus colegas de equipa, ainda que temporariamente, Paula Pires, Fernando, Sónia, Leonor, Carlos Braga e Alexandrina, pelo bom ambiente de trabalho e pelas conversas tidas ao longo do estágio que me enriqueceram e ajudaram a escrever o presente relatório;

À minha família e amigos, pelo carinho e paciência ao longo desta etapa exigente da minha vida.

À minha mãe, a quem devo tudo, pelo amor intransigente e incondicional, pela motivação constante e pela compreensão em todas as horas.

Resumo

O estudo retratado no presente relatório de estágio visa compreender e explicitar o procedimento inspetivo levado a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), na Direção de Finanças de Coimbra (DFC), relativamente à avaliação indireta não automática da matéria tributável em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Esta metodologia de avaliação, efetuada a partir de presunções, possui um caráter subsidiário em relação à avaliação direta (regime regra) e tem como objetivo fundamental tributar as empresas, ainda que por via indireta, segundo o princípio constitucional do lucro real, quando não for de todo possível tributá-las pela capacidade contributiva declarada ou corrigida através da aplicação da avaliação direta.

A avaliação indireta da matéria tributável é uma ferramenta crucial no combate à evasão fiscal. Em sede de IRC a lei contempla duas formas: a automática (regime simplificado de tributação) e a não automática. Enquanto que a primeira é de caráter optativo (*opting in*) para os sujeitos passivos que, podendo, por ela optem, sendo a matéria tributável apurada através de coeficientes pré-determinados, a segunda é de último recurso, meramente subsidiária e apenas terá lugar quando se verificarem determinados pressupostos legais que colocam em causa a veracidade do lucro declarado.

O presente estágio centrou-se essencialmente na observação e acompanhamento das tarefas desenvolvidas pela inspeção tributária da DFC, em particular na análise das suas propostas de tributação por avaliação indireta não automática, em sede de IRC, no biénio 2017/2018, de forma a perceber as situações em que as mesmas foram despoletadas, os critérios de quantificação utilizados, bem como o desfecho que tais propostas tiveram em sede de procedimento de revisão. Para o efeito consultei vários relatórios de inspeção, incluindo os 37 pedidos de revisão apresentados neste período pelos sujeitos passivos alvo. Porque em caso de controvérsia os tribunais são o último patamar de apelo, importante seria conhecer a sua posição sobre as propostas de tributação analisadas e que foram objeto de impugnação. Só que neste momento isso mostra-se impossível. Ainda assim, e de modo a perceber o seu desfecho sobre esta temática, efetuei uma síntese das decisões dos Tribunais Centrais Administrativos ocorridas a nível nacional no biénio 2017/2018.

Uma conclusão foi possível retirar: o que a avaliação indireta não automática ganha em eficiência à avaliação indireta automática, perde em eficácia.

Palavras chave: lucro real; avaliação indireta da matéria tributável; regime simplificado de tributação; pressupostos; impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável; IRC; procedimento de revisão da matéria tributável.

Abstract

The study presented in this internship report aims at understanding and clarifying the inspection procedure carried out by the Tax and Customs Authority (AT) at the Coimbra's Finance Directorate (DFC) regarding the non-automatic indirect assessment of the taxable matter in corporate tax (IRC).

This evaluation methodology, based on assumptions, has a subsidiary character when compared with the direct evaluation (the default regime) and its main objective is to tax companies, although indirectly, according to the constitutional principle of the real profit, when it is not possible, at all, to tax them considering the declared or corrected tax capacity through the application of direct evaluation.

The indirect assessment of taxable income is a crucial tool in combating tax evasion. Regarding IRC, the law considers two possible forms to taxation: automatic (simplified taxation regime) and non-automatic. While the former is an option for taxable persons who, being able to opt for it, will see the taxable amount being determined through pre-determined coefficients, the latter is a last resort, merely subsidiary, and will only take place when certain legal assumptions are met that call into question the veracity of the declared profit.

This report is mainly based on the observation and follow-up of the tasks carried out by the DFC's tax inspection, focusing on the analysis of its non-automatic indirect tax assessment proposals in IRC in the biennium 2017/2018. The aim is to understand the situations in which they were triggered, the quantification criteria used, as well as the outcome that such proposals had in the review procedure. For this purpose, I have consulted several inspection reports, including the 37 requests for review submitted in this period by the target taxable persons.

Because, in the case of dispute, the courts are the last level of appeal, it would be important to know their position on the tax proposals analysed. However, this is not possible at the current time. Nevertheless, and to be able to understand the existing outcomes on this issue, I have summarized the decisions of the Central Administrative Courts that took place at the national level in the 2017/2018 biennium.

One conclusion has been drawn: what non-automatic indirect evaluation gains in efficiency to automatic indirect evaluation, loses in effectiveness.

Keywords: real profit; indirect assessment of the taxable matter; simplified taxation regime; assumption; impossibility of proof and direct and exact quantification of the taxable matter; IRC; revision procedure.

Abreviaturas Principais

Art.º – Artigo

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAE – Código de Atividade Económica

CCI – Código da Contribuição Industrial

Cf. – conforme

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias-primas Consumidas

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direção Geral das Contribuições e Impostos

DFC – Direção de Finanças de Coimbra

DI – Despacho inspetivo

DL – Decreto-Lei

IFRS – International Financial Review Standard

INE – Instituto Nacional de Estatística

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ITA – Inspeção Tributária e Aduaneira

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

OI – Ordem inspetiva/ordem de serviço

PI – Proposta de Inspeção

PNAITA – Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PRAITA – Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

Índice

Agradecimentos	ii
Resumo	iii
Abstract.....	iv
Abreviaturas Principais	v
Índice de figuras e de tabelas	vii
Introdução	1
CAPÍTULO I – APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO	5
1. Ministério das Finanças	5
2. Autoridade Tributária e Aduaneira	6
3. Direção de Finanças de Coimbra.....	8
4. A Inspeção Tributária na Direção de Finanças de Coimbra	11
4.1. Enquadramento legal da atividade da Inspeção Tributária.....	11
4.2. Missão, objetivos e organização da ITA da DFC	12
CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO – A AVALIAÇÃO INDIRETA EM IRC	17
1. Definição e determinação da matéria tributável do IRC.....	17
2. A Avaliação direta da matéria tributável.....	22
3. A Avaliação indireta da matéria tributável	25
3.1. O conceito e os pressupostos de avaliação indireta	25
3.2. A avaliação indireta automática: Regime Simplificado de Tributação.....	30
3.3. A avaliação indireta não automática	36
3.3.1. Pressupostos legais	36
3.3.2. Critérios de quantificação.....	42
3.4. O procedimento de revisão da matéria tributável	44
CAPÍTULO III – OBJETO DE ESTÁGIO	47
1. A auditoria tributária e suas técnicas.....	49
2. Fases do procedimento inspetivo	54
3. Desempenho da ITA da DFC em sede de IRC no biénio 2017/2018.....	58

4. Procedimentos de revisão da matéria tributável realizados em 2017 e 2018	60
a) Procedimento de revisão relativo à empresa Z.....	64
b) Procedimento de inspeção da empresa X:	67
c) Síntese do Processo da empresa W	70
5. Síntese dos acórdãos dos TCA relativos à aplicação dos métodos indiretos	73
ANÁLISE CRÍTICA.....	77
CONCLUSÕES.....	81
Bibliografia.....	87

Índice de figuras e de tabelas

Figura 1 - Organograma da DFC	10
Tabela 1 - Categorização dos sujeitos passivos de IRC	22
Tabela 2 - Tabela de coeficientes do regime simplificado de tributação em sede de IRC	35
Tabela 3 - Vícios, erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade	40
Tabela 4 - Representatividade das Ordens de Serviço em IRC	58
Tabela 5 - Factos verificados pela DFC no biénio 2017/2018 para a aplicação de métodos indiretos (com base nas al. b) e e) do art. 87º da LGT)	61
Tabela 6 – Apuramento da matéria coletável corrigida da empresa Z.....	65
Tabela 7 - Apuramento da matéria coletável corrigida da empresa X	68

Introdução

O presente relatório de estágio, conducente à obtenção do grau de mestre em Gestão pela Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, visa, no essencial, dar conta daquilo que, ao longo de cinco meses, tive a oportunidade de fazer e observar na área da inspeção tributária da Direção de Finanças de Coimbra.

Não tendo tido antes qualquer contacto com as áreas da contabilidade de gestão, da auditoria financeira, da fiscalidade empresarial, do direito fiscal, do direito comercial e do direito em geral, com exceção do direito económico, o facto de ter decidido efetuar o presente estágio na Direção de Finanças de Coimbra, particularmente na inspeção tributária, constituiu, por si só, um verdadeiro desafio que lancei a mim mesmo, dado tratarem-se de matérias completamente novas para mim.

Não obstante, decidi fazê-lo devido ao facto de toda esta temática me ter suscitado a curiosidade, face à qual nutro hoje um interesse e admiração capazes de me terem levado a tentar perceber qual o papel da fiscalidade nas sociedades de hoje e, no fundo, saber como é que o fisco trabalha de forma a tentar alcançar o desiderato que hoje se coloca à fiscalidade: contribuir para a redistribuição secundária do rendimento, corrigindo as assimetrias decorrentes da distribuição primária e, como tal, contribuir para uma justa repartição do rendimento e da riqueza, tal como prevê a Constituição da República Portuguesa nos artigos 103º e 104º.

Fui inserido numa das equipas de inspeção tributária da direção de finanças de Coimbra, cujo *core business* se consubstancia, no fundo, na auditoria contabilístico-fiscal dos rendimentos, valores, bases tributáveis, e concomitantes impostos sobre eles incidentes, relativos às empresas que exercem a sua atividade económica na área da indústria da construção civil e afins.

Tendo que escolher uma temática para o meu relatório de estágio, optei pelo tema *A Avaliação Indireta em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* por esta ser, de facto, uma árdua, exigente e difícil tarefa que absorve grande parte do trabalho da inspeção tributária e que tem um forte impacto junto dos agentes económicos, mormente junto dos sujeitos passivos inspecionados, até pela controvérsia que gera.

Assim sendo, e apresentada que foi no capítulo I a entidade de acolhimento, início o capítulo II com uma breve descrição do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, particularmente no que respeita à definição da matéria coletável, passando de seguida para as duas formas de avaliação da matéria tributável (coletável) sujeita a IRC.

Imperando em Portugal o princípio declarativo (art.º 75º da LGT), com controlo à posteriori pela AT, é a inspeção tributária que, por regra, tem a tarefa de controlar, auditar, inspecionar e validar os valores declarados pelos sujeitos passivos – tarefa esta que a inspeção tributária assume quase em exclusivo quando se trata de tributar rendimentos obtidos e não declarados ou insuficientemente declarados, seja por prejuízo da exaustividade dos registos, seja por prejuízo da realidade dos registos, seja pela ação conjugada de ambas.

E para o fazer, a AT pode lançar mão de duas ferramentas que a lei coloca ao seu dispor: a avaliação direta e a avaliação indireta. Dentro desta última, a lei contempla duas formas: a avaliação indireta automática (os regimes simplificados de tributação) e a avaliação indireta não automática.

Sendo a avaliação indireta subsidiária da avaliação direta (art.º 85º da LGT), não poderia deixar de previamente descrever, ainda que de forma sucinta, por uma questão de enquadramento a avaliação direta, passando de seguida a analisar os dois métodos de avaliação indireta existentes, em que consistem, como se despoletam, as situações em que a lei prevê a aplicação da avaliação indireta, bem como os respetivos pressupostos legais e concomitantes critérios de quantificação.

No capítulo III descrevo o contacto que tive durante o estágio com o trabalho desenvolvido pela inspeção tributária, desde a seleção dos sujeitos passivos a inspecionar até à formulação da proposta de tributação por métodos diretos e/ou indiretos, a qual culmina com a elaboração dos documentos officiosos de correção e com o levantamento do auto de notícia, ora por mera contraordenação, ora por crime.

Nesse sentido, indico neste capítulo as várias e sucessivas fases ao longo do qual foi desenvolvido e orientado o meu estágio, mencionando as tarefas que me ocuparam em cada uma delas, as quais, em estreita ligação com o tema de relatório por mimescolhido, assentaram sobretudo no conhecimento do IRC e das suas manifestações declarativas

obrigatórias, no contacto com as ferramentas que a auditoria tributária coloca à disposição dos inspetores tributários, no conhecimento da lei quadro de atuação da ITA, mormente as fases de desenvolvimento do procedimento inspetivo, na leitura de relatórios de inspeção com propostas de avaliação direta e/ou indireta e no conhecimento dos mecanismos legais de defesa dos sujeitos passivos face à avaliação direta ou indireta.

Uma vez que dentro da temática da avaliação indireta me parece que não existe ainda um estudo que incida sobre os procedimentos de revisão da matéria coletável, decorrentes dos pedidos de revisão solicitados pelos sujeitos passivos, e atento o facto de ser uma instância de apelo onde o sujeito passivo está, em termos de discussão, em pé de igualdade com a AT, podendo os peritos de ambas as partes chegar ou não a acordo, analiso os procedimentos de revisão da matéria coletável efetuados pela DFC no biénio 2017/2018, detalhando, a título ilustrativo, alguns deles.

Atento o cariz imparcial dos tribunais, e dado constituírem estes a última instância de apelo pelas partes em confronto, importará saber qual a sua posição face às propostas de tributação por métodos indiretos formuladas pela AT e que lhes chegaram. Nesse sentido analisei todos os acórdãos publicados pelos dois tribunais centrais administrativos (tribunais de 2ª instância) relativos a métodos indiretos/avaliação indireta em IRC no biénio 2017/2018, tendo sintetizado os motivos pelos quais não foi dada razão à AT.

Por último, encerro o presente relatório com uma análise crítica ao que tive oportunidade de vivenciar durante o estágio e apresento algumas conclusões que me parecem pertinentes sobre a matéria em estudo.

CAPÍTULO I – APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO

Com este capítulo viso apresentar, no essencial, a entidade que me acolheu no decorrer do meu estágio curricular, a Direção de Finanças de Coimbra (DFC), uma das unidades orgânicas de âmbito regional da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), a qual constituiu, por sua vez, um dos vários órgãos centrais do Ministério das Finanças (MF).

Para o efeito descrevo, sucinta e genericamente, a estrutura, a missão, os objetivos e as competências de cada um destes organismos da administração do Estado, fazendo-o por ordem decrescente de abrangência e amplitude.

Concluo este primeiro capítulo explicitando algumas informações relevantes da atividade desenvolvida pela área inspetiva, na qual fui integrado.

1. Ministério das Finanças

O Ministério das Finanças (MF) é o departamento do Governo cuja missão é a de conduzir e definir as políticas financeira e de administração pública do Estado. O artigo 2º do Decreto-Lei nº 117/2011, de 15 de Dezembro, que aprova a Lei Orgânica do MF, elenca as suas atribuições, das quais se destacam, pela sua ligação à fiscalidade, “a conceção e execução da política fiscal; a gestão dos instrumentos financeiros do Estado, designadamente o Orçamento de Estado; a definição e o controlo da política financeira do mesmo, tendo em conta o quadro da política macroeconómica estipulada pela Assembleia da República, Governo e órgãos competentes da União Europeia; a coordenação de relações financeiras entre o Estado e o Banco de Portugal, o Estado e as Regiões Autónomas, o Estado e a União Europeia, o Estado e demais países”.

Compete ao Governo a definição dos seus ministérios e respetiva estrutura. Atualmente, o MF está estruturado em organismos diretamente dependentes do Ministro das Finanças (por exemplo, Secretaria Geral do Ministério das Finanças, Inspeção Geral de Finanças) e em 5 secretarias de Estado, uma das quais é a Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, a quem a AT reporta diretamente. Com efeito, importa referir que, atualmente, por delegação do Ministro das Finanças, através do Despacho nº 9005/2017 de 29/09, são da responsabilidade do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, com possibilidade de subdelegação, entre outras, as competências relativas a “todos os

assuntos tributários e aduaneiros e à prática de todos os atos respeitantes aos serviços, organismos e entidades sob tutela”, designadamente a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e a Comissão de Normalização Contabilística.

Estruturalmente, os diversos organismos, serviços e entidades do MF estão segmentados, conforme artigo 3º do DL nº 117/2011, de 15 de dezembro, em três grupos: a administração direta do Estado (artigo 4º), a administração indireta do Estado (artigo 5º) e as entidades integradas no setor empresarial do Estado (arts. 6º a 8º). Os artigos 9º a 24º evidenciam os respetivos organismos e serviços correspondentes a cada um destes grupos, sendo de destacar o artigo 14º relativo à Autoridade Tributária e Aduaneira, no qual são definidas e elencadas a sua missão e respetivas atribuições.

2. Autoridade Tributária e Aduaneira

Com o intuito de racionalizar as estruturas estatais, dar maior capacidade de resposta às suas funções e otimizar a utilização dos seus recursos humanos, o XIX Governo Constitucional português (21/06/2011 – 30/10/2015) criou um Plano de Redução e Melhoria da Administração Central (PREMAC), no âmbito do qual promulgou e publicou o DL nº118/2011 de 15 de dezembro que criou, a partir de 1 de Janeiro de 2012, a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A AT, que resultou da fusão ocorrida entre três Direções-Gerais de índole tributária¹, e que teve como antecessora, durante várias décadas, a Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI)², é, face ao estipulado pelo nº 1 do artigo 2º do DL 118/2011, um serviço estatal da administração direta, dotado de autonomia administrativa, que tem por missão “*administrar os impostos, direitos aduaneiros e demais tributos que lhe sejam atribuídos, bem como exercer o controlo da fronteira externa da União Europeia e do*

¹ A Direção-Geral dos Impostos (DGCI), a Direção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (DGAIEC) e a Direção-Geral de Informática (DGITA).

² A qual havia registado num passado não muito distante, duas reestruturações: uma em 1978, pelo DL nº 363/78, de 28/11, circunscrita essencialmente a questões relacionadas com recursos humanos e outra em 1993, pelo DL nº 408/93, de 14/12, com vista a adaptar a DGCI às exigências do novo sistema de tributação decorrentes da entrada em vigor, em 1986, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) e da reforma da tributação do Rendimento, operada em 1989, com a introdução no sistema fiscal português do Código do Imposto sobre o Rendimento Singular (CIRS), do Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC).

território aduaneiro nacional, para fins fiscais, económicos e de proteção da sociedade, de acordo com as políticas definidas pelo Governo e o Direito da União Europeia”.

No âmbito específico da Inspeção Tributária e Aduaneira (ITA), o principal objetivo estratégico da AT é a redução da fraude e evasão fiscais, minimizando o *tax gap*.³ Das atribuições que lhe estão cometidas pelo nº2 do mesmo preceito legal, destacam-se as seguintes:

- I. assegurar a liquidação e cobrança dos impostos,*
- II. exercer a ação de inspeção tributária e aduaneira e demais tributos de sua administração, combatendo a fraude e evasão fiscais e aduaneiras,*
- III. exercer a ação de justiça tributária e aduaneira e representar a Fazenda Pública junto dos órgãos judiciais,*
- IV. estabelecer acordos e convenções internacionais em matéria tributável e aduaneira, bem como cooperar com outras administrações tributárias e aduaneiras, participando nos trabalhos de organismos europeus e internacionais no domínio da sua atividade,*
- V. promover a correta aplicação da legislação e das decisões administrativas relacionadas com as suas atribuições e propor medidas de carácter normativo, técnico e organizacional que se revelem adequadas,*
- VI. realizar e promover a atividade de investigação técnica e científica no âmbito tributário e aduaneiro, com vista ao aperfeiçoamento das medidas legais e administrativas, à qualificação permanente dos seus recursos humanos e ao apoio ao Governo na definição da política fiscal e aduaneira,*
- VII. informar os contribuintes sobre as obrigações fiscais e aduaneiras e apoiá-los no cumprimento das mesmas.*

A AT é dirigida, a nível superior, por um diretor-geral, coadjuvado por 12 subdiretores gerais. A nível intermédio, a direção é assegurada por 85 diretores, ora de serviços centrais, ora de serviços desconcentrados.⁴

³ Impostos não arrecadados pelo Estado.

⁴ Cf. Art.º 3º, 10º e respetivo anexo do DL nº 118/2011, de 15/12

A Portaria nº320-A/2011 de 30 de dezembro estabeleceu a estrutura e as competências de cada uma das unidades orgânicas da AT, as quais se encontram repartidas em serviços centrais e serviços desconcentrados. São constituintes dos serviços centrais as Direções de Serviços, o Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros e a Unidade dos Grandes Contribuintes. Os serviços desconcentrados encontram-se agrupados em serviços de âmbito regional, dos quais fazem parte as direções de finanças e as alfândegas, e em serviços locais, os quais integram os serviços de finanças, bem como as delegações e os postos alfandegários.

O artigo 2º da Portaria nº320-A/2011 enumera as unidades orgânicas dos serviços centrais explicitando, do artigo 3º ao artigo 34º, a missão e as atribuições de cada uma delas. No que diz respeito aos serviços desconcentrados de âmbito regional, a sua enumeração e competências atribuídas constam nos artigos 35º a 38º do mesmo diploma legal. Por último, e no que respeita aos serviços desconcentrados de âmbito local, a sua enumeração e competências atribuídas constam nos artigos 38º e 39º da mesma Portaria. A entidade de acolhimento onde decorreu o meu estágio, a Direção de Finanças de Coimbra, encontra-se integrada nos serviços desconcentrados de âmbito regional da AT, sendo umas das suas 34 unidades orgânicas integrantes (21 Direções de Finanças e 13 Alfândegas).

3. Direção de Finanças de Coimbra

Segundo o nº 1 do artigo 36º da Portaria nº 320-A/2011 de 30 de dezembro, às Direções de Finanças são atribuídas várias competências, destacando-se as seguintes:

- ❖ Assegurar as funções de orientação e controlo da administração tributária na respetiva área de jurisdição e coordenar os serviços de finanças, salvo nas matérias das atribuições das alfândegas;
- ❖ Executar os procedimentos técnicos e administrativos relativos à gestão tributária para os quais sejam competentes;
- ❖ Responder aos pedidos de esclarecimento suscitados pelos contribuintes e informar exposições e outros documentos relativos à sua situação tributária;

- ❖ Assegurar as atividades relacionadas com a arrecadação dos impostos e outros tributos;
- ❖ Elaborar a contabilização de receitas e tesouraria do Estado;
- ❖ Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção e justiça tributária, desenvolvendo, nos termos da Lei, os procedimentos inerentes a cada atividade inspetiva;
- ❖ Coordenar e controlar a atuação dos serviços de finanças no âmbito da gestão tributária e da cobrança.

O nº1 do artigo 38º da mesma Portaria divide as Direções de Finanças em 3 grupos (grupos I, II e III), em função do perfil económico e demográfico da sua área territorial, considerando o volume de serviço, o número de contribuintes e agentes económicos abrangidos pelo distrito, bem como o volume de receita subjacente.

A Direção de Finanças de Coimbra está inserida no grupo II, juntamente com as Direções de Finanças de Aveiro, Braga, Faro, Leiria, Santarém, Setúbal e Viseu.

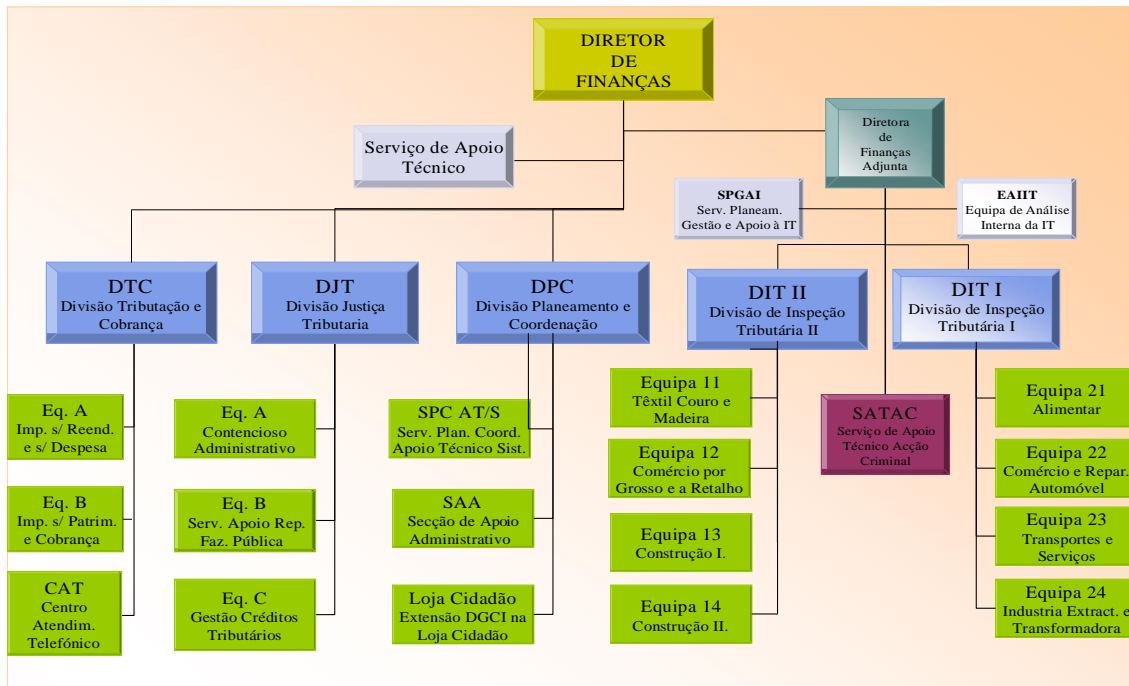
No grupo I apenas se inserem as Direções de Finanças do Porto e de Lisboa, sendo que o grupo III é constituído pelas restantes Direções de Finanças (Angra do Heroísmo, Beja, Bragança, Castelo Branco, Évora, Guarda, Horta, Ponta Delgada, Portalegre, Viana do Castelo e Vila Real)⁵. A Região Autónoma da Madeira tem um regime específico, conforme estabelecido no Decreto Regulamentar Regional nº3/2015/M, que aprovou a orgânica da Secretaria Regional das Finanças e da Administração Pública.

No que diz respeito à sua estrutura orgânica, a Direção de Finanças de Coimbra é constituída por 156 funcionários, sendo dirigida por um Diretor de Finanças⁶ e por uma Diretora de Finanças Adjunta que, para além de ser a responsável direta da área da inspeção tributária, o coadjuva em todas as suas funções e competências. Existe ainda um Serviço de Apoio Técnico que assessora o diretor de finanças em algumas matérias específicas. Como se pode ver na figura 1, o organograma da Direção de Finanças de Coimbra é o seguinte:

⁵ Cf. Nº1 do art.º 43º da Portaria nº 320-A/2011 de 30 de dezembro.

⁶ O qual é ainda responsável pelos 19 Serviços Locais de Finanças (ex-repartições de finanças) que integram o distrito de Coimbra.

Figura 1 - Organograma da DFC



Fonte: Direção de Finanças de Coimbra, 2019

O trabalho desenvolvido por esta unidade orgânica da AT encontra-se dividido em quatro áreas principais de atuação: área de gestão tributária, representada pela Divisão de Tributação e Cobrança, liderada por uma chefe de divisão e composta por 28 funcionários; área de justiça tributária, representada pela Divisão de Justiça Tributária, liderada por uma chefe de divisão e composta por 29 funcionários; área do apoio técnico e administrativo, representada pela Divisão de Planeamento e Coordenação, liderada por uma chefe de divisão e composta por 21 funcionários; área de inspeção tributária, representada pelas Divisões de Inspeção Tributária I e II (DIT I e DIT II), cada uma delas liderada por um chefe de divisão.

A área de inspeção tributária, na qual fui incluído, é a que integra maior número de funcionários, estando 29 alocados à DIT I, 28 à DIT II e 15 a outras três equipas inspetivas que reportam diretamente à diretora de finanças adjunta. Cada chefe de divisão das DIT reporta diretamente ora à diretora de finanças adjunta, ora ao diretor de finanças, em função da delegação de competências por este efetuada.

4. A Inspeção Tributária na Direção de Finanças de Coimbra

4.1. Enquadramento legal da atividade da Inspeção Tributária

Até ao ano de 1998, inclusive, a regulamentação da atividade da ITA estava dispersa por vários diplomas legislativos, designadamente nos diversos códigos tributários relativos a cada imposto, e na lei-quadro da DGCI⁷, o que não só não facilitava a organização das ações inspetivas, o seu decurso e as suas conclusões, como também dificultava ao sujeito passivo alvo a compreensão do procedimento e o conhecimento das suas garantias e deveres.

Com a aprovação da Lei Geral Tributária (LGT)⁸, que acolheu uma conceção da inspeção tributária harmónica com o procedimento administrativo e as garantias dos cidadãos, e com a aprovação do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA)⁹, que reconheceu o carácter fundamental do procedimento de inspeção tributária para a evolução e reforma do sistema fiscal nacional, nomeadamente no que concerne à luta contra a fraude fiscal e consequente correção de injustiça fiscal, a ITA viu concentrada a regulamentação da sua atividade nestes dois diplomas legais, particularmente no RCPITA, o que veio de facto colmatar as fragilidades antes existentes em matéria inspetiva.

De natureza essencialmente regulamentadora¹⁰, e não pretendendo alterar poderes e faculdades da ITA, nem os deveres dos sujeitos passivos existentes à data, o RCPITA, atual lei-quadro da ITA, veio consagrar regras gerais de atuação, visando organizar o sistema inspetivo e, consequentemente, a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir,

⁷ Aprovada pelo DL n.º 363/78 e reformulada pelo DL n.º 408/93, de 14/12.

⁸ Aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17/12 e com entrada em vigor em 01/01/1999, esta lei pretendeu combater a dispersão da informação e contribuir para o estreitamento de relações entre a administração tributária e os sujeitos passivos a vários níveis, regulando e uniformizando os critérios do sistema fiscal português num único documento. Segundo o discurso do Ministro das Finanças à data, António de Sousa Franco, este preceito legal “assenta numa nova conceção de cidadania fiscal, assente na presunção da boa fé da atuação do contribuinte e da administração fiscal, na transparência e objetividade da tributação (...) e justiça que devem reger o sistema fiscal (...)”. Cf. Alves & Martins (2008:118). Inicialmente com apenas um artigo específico relativo à ITA, o art.º 63º, esta lei contempla hoje 5 comandos legais especificamente relacionados com a atividade da ITA (artigos 63º a 63º-D).

⁹ Aprovado pelo DL n.º 413/98 de 31/12, com entrada em vigor em 01/01/1999.

¹⁰ Segundo o artigo 1º, constitui objeto do RCPITA *regular o procedimento de inspeção tributária e aduaneira (...) definindo, (...), os princípios e as regras aplicáveis aos atos de inspeção.*

da segurança dos sujeitos passivos e a própria participação destes na formação das decisões, evitando deste modo a proliferação de litígios inúteis (cf. preâmbulo do RCPITA).

Balizando o âmbito do procedimento de inspeção tributária na “observação das realidades tributárias, na verificação do cumprimento das obrigações tributárias e na prevenção das infrações tributárias” (nº1 do artigo 2º do RCPITA), sempre sob os auspícios dos princípios da verdade material (ibidem, artigo 6º), da proporcionalidade (ibidem, artigo 7º), do contraditório (ibidem, artigo 8º) e da cooperação (ibidem, artigo 9º), este regime, disperso ao longo de 64 artigos, encontra-se estruturado em duas partes, a primeira denominada Procedimento de Inspeção Tributária, onde são referidos os princípios, competência, garantias, planeamento e atos de inspeção, e a segunda, denominada Marcha do Procedimento, na qual são descritas as várias fases do procedimento inspetivo.

4.2. Missão, objetivos e organização da ITA da DFC

Como referido anteriormente, a inspeção tributária é hoje uma das principais funções das Direções de Finanças, senão mesmo de toda a AT. A sua atividade tem por base, face ao estipulado pelo artigo 23º do RCPITA, o Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), elaborado anualmente por uma unidade orgânica nacional da AT, a Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária.

Este plano, orientado pelo Plano Estratégico da Autoridade Tributária e Aduaneira e pelos contributos significativos das várias unidades orgânicas de inspeção e de outras áreas da AT, visa ser um instrumento orientador da atividade da inspeção tributária e aduaneira, nas medidas a implementar para se atingirem os objetivos propostos, concretizando áreas de atuação preferenciais a serem objeto de controlo, estabelecendo e quantificando os resultados a alcançar na operacionalização de uma estratégia focada em alcançar os objetivos de *“reforçar o combate à fraude e evasão fiscal e aduaneira e à economia paralela, de aumentar a eficácia e eficiência da ITA, de reforçar a cooperação nacional e internacional e garantir a proteção e segurança da fronteira externa”*, bem

como na execução da sua missão de assegurar “(...) *proteção e segurança na fronteira externa, garantindo uma repartição justa e equitativa do esforço fiscal dos contribuintes*” (PNAITA, 2018).

Complementarmente, definidos que estejam os programas, critérios e ações a desenvolver que irão servir de base à seleção dos sujeitos passivos a inspecionar, e fixados que estejam os objetivos e metas a alcançar anualmente por cada unidade orgânica inspetiva, cada uma delas elabora para si própria um Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PRAITA), na sequência do estatuído no PNAITA e das previsões definidas no Quadro de Avaliação e Responsabilização, dando assim cumprimento ao artigo 25º do RCPITA.

Neste plano regional são definidas estratégias de âmbito regional e consequentes programas de inspeção, ambos adaptados à realidade de cada unidade orgânica, distribuídos por duas vertentes: ações de âmbito preventivo (*ex-ante*), as quais se circunscrevem à sondagem/prospeção e à dissuasão de incumprimento das obrigações fiscais junto dos operadores económicos; e ações de âmbito corretivo (*ex-post*), que visam a inspeção propriamente dita dos sujeitos passivos selecionados.

Conforme Ordem de Serviço emitida anualmente pelo Diretor de Finanças de Coimbra, compete à Inspeção Tributária:

- a) *Assegurar as funções de orientação e controlo da administração tributária na respetiva área de jurisdição, salvo nas matérias das atribuições das alfândegas;*
- b) *Executar as atividades cometidas à AT que, por lei ou decisão superior, lhes sejam atribuídas;*
- c) *Aplicar a lei tributária aos factos concretos, nos casos previstos na lei;*
- d) *Assegurar as atividades relacionadas com a inspeção tributária, desenvolvendo os procedimentos de investigação das irregularidades fiscais, de prevenção e combate à fraude e evasão fiscais que lhe sejam cometidas;*
- e) *Informar os processos de reclamação ou impugnação e outros documentos de apoio à justiça tributária;*
- f) *Executar quaisquer outras atividades que lhe sejam cometidas por lei ou decisão superior.*

Nesse sentido, foram criadas duas Divisões de Inspeção Tributária (DIT I e DIT II), cada uma delas constituída por 4 equipas inspetivas, que têm como área de atuação o distrito de Coimbra sem prejuízo de, mediante autorização, a mesma se poder estender a outros distritos.

Estas equipas, que têm como missão proceder à inspeção interna ou externa dos sujeitos passivos a elas adstritos, bem como desenvolver ações de prospeção, encontram-se há alguns anos organizadas por setores de atividade económica com afinidades. Com efeito, no início do século XXI, procedeu-se, nesta Direção de Finanças, a uma reorganização inspetiva, tendo-se agrupado os contribuintes em equipas setoriais, em função da classificação económica das atividades por si desenvolvidas (Códigos CAE)¹¹. Esta reorganização implicou que os contribuintes de determinada atividade económica passassem a ser inspecionados pela mesma equipa setorial, independentemente de se tratarem de pessoas singulares ou de pessoas coletivas, de disporem ou não de contabilidade organizada, de estarem ou não abrangidos por regimes simplificados de tributação ou por regimes gerais de tributação, ou de se tratar de uma inspeção global ou específica.

Tal decisão mostrou-se deveras acertada e potenciadora de economias de escala, seja para os serviços, seja para os próprios inspetores, uma vez que tem permitido não só um acompanhamento e um conhecimento mais aprofundado das particularidades dos vários setores de atividade económica desenvolvidos pelos contribuintes do distrito, bem como a subsequente partilha de experiências no seio de cada equipa. Acresce ainda o facto de tal reorganização se ter tornado, para os próprios inspetores, num desafio profissional dado que lhes passou a exigir, por regra, a auditoria tributária de um setor de atividade, e não apenas de um determinado tributo específico.

¹¹ Em oposição à anterior segmentação inspetiva dos contribuintes, vinda do tempo do Código da Contribuição Industrial, na qual os contribuintes se encontravam agrupados em dois grupos inspetivos, consoante dispusessem ou não de contabilidade organizada, entendeu-se que o agrupamento dos sujeitos passivos a inspecionar em função da atividade económica por eles exercida se mostrava mais consentâneo com o seu controlo inspetivo, atualmente mais virado para o contribuinte no seu todo e não apenas dirigido a este ou àquele tributo.

Para colmatar os eventuais malefícios¹² decorrentes da permanência dos inspetores no mesmo setor de atividade por determinado período de tempo, os mesmos são rodados periodicamente, em média de 3 em 3 anos, pelas várias equipas inspetivas.

Atualmente, e conforme se vislumbra na figura 1 supra, as equipas inspetivas são as seguintes: Equipa 11 – Têxtil, couro e madeira; Equipa 12 – Comércio por grosso e a retalho; Equipa 13 – Construção I; Equipa 14 – Construção II; Equipa 21 – Alimentar; Equipa 22 – Comércio e reparação automóvel; Equipa 23 – Transportes e serviços; Equipa 24 – Indústrias extratora e transformadora.

Ainda no seio da área da inspeção tributária, embora fora do âmbito das duas divisões inspetivas, existem mais três equipas, cada uma delas igualmente liderada por um coordenador: o Serviço de Apoio Técnico à Ação Criminal (SATAC), o Serviço de Planeamento, Gestão e Apoio à Inspeção (SPGAI), e a Equipa de Análise Interna da Inspeção Tributária (EAIIT).

Ao SATAC incumbe-lhe apurar a situação tributária dos contribuintes na obtenção de provas relativas a eventuais crimes tributários e a concomitante interligação com o Ministério Público; ao SPGAI incumbe-lhe, entre outras tarefas, elaborar o Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira, selecionar os contribuintes a inspecionar, proceder à avaliação e análise estatística no âmbito da inspeção distrital; à EAIIT foi atribuída a responsabilidade de resolver os casos de incumprimento fiscal de menor complexidade e que não exijam inspeção externa por parte das restantes equipas inspetivas.

¹² Tais como a falta de motivação, a diminuição da produtividade e o comodismo, decorrentes de se estar a inspecionar muito tempo os mesmos setores de atividade, o desconhecimento de outras áreas económicas e das suas particularidades contabilístico-fiscais.

CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO – A AVALIAÇÃO INDIRETA EM IRC

1. Definição e determinação da matéria tributável do IRC

Tendo o presente trabalho como tema a avaliação indireta em IRC, impõe-se, antes de mais, abordar o essencial do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), mormente a definição e determinação da sua matéria tributável, a qual poderá ser alvo de avaliação indireta.

O IRC surgiu em Portugal na sequência da reforma de tributação do rendimento operada no final do ano de 1988, tendo o respetivo código (CIRC), aprovado pelo DL n° 442-B/88 de 30 de novembro, entrado em vigor no dia 1 de janeiro de 1989.

O principal propósito da introdução deste imposto no ordenamento fiscal foi a criação de um sistema de tributação unitário do rendimento das pessoas coletivas, tendo por base o princípio constitucional da tributação do lucro real, ou seja, tributar o rendimento dos sujeitos passivos segundo a sua capacidade contributiva, pelo que a adoção do princípio do rendimento acréscimo constituiu uma grande novidade face ao seu imposto antecessor.¹³

Muitas têm sido as alterações introduzidas no CIRC, decorrentes, entre outras, das leis anuais de aprovação do orçamento de Estado, da transposição de diretivas da Comissão Europeia, da reforma fiscal operada em 2000¹⁴, da adaptação em 2010 do CIRC ao Sistema de Normalização Contabilística, entrado em vigor nesse ano¹⁵, da reforma do CIRC operada em 2013 com vigência a partir de 2014.

Em traços gerais, o IRC caracteriza-se por ser um imposto¹⁶ sobre o rendimento, direto, real, periódico, estadual, global, principal e proporcional.

Os pressupostos de incidência em que este imposto assenta, e dos quais a lei faz depender o surgimento da relação jurídica do imposto, estão, desde logo, plasmados no art.º 1º do CIRC e são os seguintes: um pressuposto de índole objetiva (a obtenção de

¹³ O código antecessor do CIRC – o código da contribuição industrial (CCI) – seguia uma ótica de tributação do rendimento produto, ou seja, o rendimento apurado na demonstração dos resultados, pelo confronto entre proveitos e custos.

¹⁴ Para um estudo mais aprofundado desta reforma fiscal, ver Moura & Fernandes (2000:31-46)

¹⁵ Vide DL n°158/2009, de 13 de julho.

¹⁶ Seguindo de perto AT (2016:8) e Sarmiento et al. (2019:8).

rendimentos), um pressuposto de índole subjetiva (por um sujeito passivo) e um pressuposto de índole temporal (no período de tributação).

Nesse sentido, o CIRC define no art.º 2º a incidência pessoal ou subjetiva (quem está sujeito), no art.º 3º a incidência real ou objetiva (o que está sujeito) e no art.º 8º o elemento temporal do facto tributário (quando está sujeito).

No que respeita à incidência pessoal, e recortando-a em função da detenção ou não do atributo da personalidade jurídica¹⁷, o art.º 2º do CIRC agrupa os sujeitos passivos¹⁸ de imposto em três categorias:

- As pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português, dotadas de personalidade jurídica (sociedades comerciais, sociedades civis sob forma comercial, cooperativas, empresas públicas e demais pessoas coletivas de direito público ou privado);
- As entidades com sede ou direção efetiva em território português desprovidas de personalidade jurídica, cujos rendimentos não sejam tributáveis em IRS ou em IRC diretamente na titularidade das pessoas singulares ou coletivas que as integram. No fundo, os chamados “entes de facto”;
- As entidades com ou sem personalidade jurídica que não tenham sede ou direção efetiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

Quanto à incidência real, e recortando-a em função do facto do sujeito passivo ser ou não residente¹⁹, o CIRC, ao definir no seu art.º 3º a base do imposto, indica quatro tipos de base tributável:

- O lucro, para os sujeitos passivos residentes e que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola²⁰. O conceito de lucro

¹⁷ Suscetibilidade de uma pessoa individual ou coletiva ser sujeito de direitos ou obrigações, a qual se obtém com o nascimento completo e com vida, com o registo do contrato de constituição ou com o reconhecimento. (Cf. artigos 66º, nº 1, 157º e 158º, todos do Código Civil).

¹⁸ Pessoa ou entidade sobre a qual é suscetível de recair o dever de cumprir uma obrigação tributária imposta pelo código, designadamente a obrigação do imposto.

¹⁹ À face do estipulado pelo art.º 2º, nº 3, “consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português”.

²⁰ Sendo consideradas como tal, à face do preconizado pelo art.º 3º, nº 4, do CIRC, “todas as atividades que consistam na realização de operações económica de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviço”.

adotado vem definido no nº 2 deste preceito legal e, seguindo a teoria do rendimento acréscimo²¹, corresponderá à diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas pelo código;

- O rendimento global, para os sujeitos passivos residentes e que não exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Este rendimento global, apurado pelas regras do CIRS, corresponderá à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias de IRS, bem como dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito;
- O lucro imputável, para os estabelecimentos estáveis situado em território português de entidades não residentes. No fundo, o lucro tal como vem definido para os residentes, mas tendo em conta as especificidades decorrentes do facto de se tratar de uma pequena realidade (estabelecimento estável) de um todo não residente, seja a inserta no art.º 3º, nº 3 (princípio da atração do estabelecimento estável²²), seja a inserta no artº 55º (dedução dos encargos gerais de administração imputáveis ao estabelecimento estável), ambos do CIRC;
- Os rendimentos das diversas categorias, consideradas para efeitos de IRS e os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, para os sujeitos passivos não residentes que não possuam estabelecimento estável em território português ou, possuindo-o, tais rendimentos não lhe sejam de todo imputáveis.

Por último, e no que respeita ao pressuposto temporal, o CIRC estabelece no seu art.º 8º que o IRC é devido por cada período de tributação, de duração de um ano, o qual

²¹ Princípio basilar trazido pelo CIRC, segundo o qual, e com vista a não deixar zonas que escapem à tributação, o lucro corresponderá a todo o aumento líquido do poder aquisitivo do sujeito passivo verificado no período de tributação, com as correções fiscais que se imponham decorrentes da não coincidência entre os conceitos contabilísticos e fiscais ao mesmo subjacentes. Definindo este preceito legal o conceito de lucro fiscal, a sua “construção” aparece, contudo, no art.º 17º, nº1, do CIRC, segundo o qual o “lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”.

²² Para evitar a fuga ao imposto em Portugal, o legislador deu força atrativa ao estabelecimento estável, plasmando na lei que “são componentes do lucro imputável ao estabelecimento estável, os rendimentos de qualquer natureza obtidos por seu intermédio, assim como os demais rendimentos obtidos em território português, provenientes de atividades idênticas ou similares às realizadas através desses estabelecimento estável, de que sejam titulares as respetivas entidades”.

coincide, regra geral, com o ano civil. Porém, os sujeitos passivos poderão optar por um período anual diferente, podendo o mesmo coincidir com o período social de prestação de contas.

No entanto, situações há para as quais a lei contempla que o período de tributação possa ser inferior a um ano (tais como no ano de início ou no de cessação da atividade, quando as condições de sujeição a imposto ocorram e deixem de se verificar no mesmo período no ano em seja adotado um período de tributação diferente do que vinha sendo seguido, cf. art.º 8º, nº 4 do CIRC) ou possa ser superior a um ano (apenas para as sociedades que se encontrem em liquidação, em que o período de tributação pode ir até dois anos, cf. art.º 8º, nº 8 e art.º 79º, nº 3, ambos do CIRC).

Sendo o IRC um imposto de formação sucessiva ao longo do período de tributação, o facto gerador considera-se verificado no último dia deste período²³.

A matéria coletável ou matéria tributável²⁴, que corresponde à base tributável à qual se irá(ão) aplicar a(s) taxa(s), com vista ao apuramento da coleta ilíquida, vem definida no art.º 15º do CIRC, correspondendo a cada um dos quatro tipos de sujeitos definidos na incidência real um conceito distinto de matéria coletável, como segue:

- Para os sujeitos passivos residentes e que exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, a matéria coletável obtém-se por dedução ao lucro tributável, apurado cf. disposto nos art.º 17º a 51º-D e art.º 63º a 68º, todos do CIRC (isto é, LT = resultado líquido do período +/- variações patrimoniais positivas e negativas não refletidas naquele resultado +/- correções fiscais), dos

²³ No entanto, o CIRC consagra três exceções para a verificação do facto gerador e concomitante criação da dívida do imposto, todas elas relativas a sujeitos passivos não residentes e que não possuam estabelecimento estável em território português: a)- ganhos decorrentes da transmissão onerosa de imóveis, em que o facto gerador se considera verificado na data da transmissão; b)-rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo, em que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de a efetuar e; c) incrementos patrimoniais derivados de aquisições a título gratuito respeitantes a bens e direitos elencados no art.º 4º, nº 3, alínea e), face aos quais o facto gerador se considera verificado na data da aquisição.

²⁴ Expressão introduzida no ordenamento fiscal nacional com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária. Para o mesmo efeito, o Código do IRS, o Código do IVA, o Código do IMI e o Código do IMT utilizam, respetivamente, as expressões, rendimento tributável, valor tributável ou base tributável, valor patrimonial tributário e valor tributável, respetivamente.

prejuízos fiscais de períodos anteriores, e dos benefícios fiscais ao rendimento eventualmente existentes;

- Para os sujeitos passivos residentes e que não exerçam a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, a matéria coletável obtém-se por dedução ao rendimento global, incluindo os incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, apurado nos termos dos art.º 53º e 54º do CIRC, dos gastos comuns e de outros gastos imputáveis aos rendimentos sujeitos e não isentos, bem como dos benefícios fiscais ao rendimento eventualmente existentes;
- Para os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável em território Português, a matéria coletável obtém-se por dedução ao lucro tributável imputável ao estabelecimento estável, apurado de acordo com o estipulado nos art.º 17º a 51º-D, art.º 55º e art.º 63º a 68º, todos do CIRC, dos prejuízos fiscais imputáveis ao estabelecimento estável e dos benefícios fiscais ao rendimento eventualmente existentes;
- Para os sujeitos passivos não residentes sem estabelecimento estável em território português, ou tendo-o, os rendimentos auferidos em Portugal não lhe sejam imputáveis, a matéria coletável é constituída pelos rendimentos das várias categorias e pelos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito, apurados segundo as regras do CIRS e do art.º 56º do CIRC.

Em síntese, a categorização dos quatro tipos de sujeitos passivos de IRC, realçando a incidência subjetiva, a incidência objetiva, bem como a forma de cálculo da respetiva matéria coletável, pode ser assim resumida, como se evidencia na tabela 1:

Tabela 1 - Categorização dos sujeitos passivos de IRC

Sujeitos Passivos (art. 2º CIRC)	Base do Imposto (art. 3º CIRC)	Determinação da matéria coletável (art. 15º CIRC)	Tipo de sujeito passivo
Residentes que exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Lucro	LT (lucro tributável) - prejuízos - benefícios fiscais	Sociedades comerciais; sociedades civis sob forma comercial; cooperativas; empresas públicas
Residentes que não exercem a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola	Rendimento global	Rendimentos - custos comuns - benefícios	Heranças jacentes; sociedades e associações sem personalidade jurídica; pessoas coletivas com declaração de invalidez; sociedades antes do registo
Não residentes com estabelecimento estável	Lucro imputável ao estabelecimento estável	LT - prejuízos - benefícios	
Não residentes sem estabelecimento estável	Rendimentos das diversas categorias de IRS	-----	

Fonte: Adaptado de Sarmento et al. (2019:8)

Definida a incidência, a matéria coletável alvo e o processo da sua determinação, um tema se mostra pertinente e de particular importância, no âmbito do qual apresento o presente relatório de estágio: a avaliação da matéria tributável em IRC.

Para esse efeito, o CIRC coloca dois meios à disposição: a avaliação direta e a avaliação indireta.

2. A Avaliação direta da matéria tributável

Em primeira instância, cabe ao próprio sujeito passivo de IRC proceder à liquidação do imposto – autoliquidação obrigatória²⁵ (cf. disposto nos art.º 89º e art.º 90º, nº 1 ambos do CIRC). Daí que tenha de ser ele a proceder previamente à determinação e avaliação

²⁵ Esta é uma das obrigações principais em sede de IRC e que não tem paralelo no IRS, face ao qual o sujeito passivo tem apenas que indicar na respetiva declaração os rendimentos auferidos e as despesas/gastos incorridos, competindo à AT proceder à liquidação do imposto. A par desta obrigação principal do sujeito passivo, o CIRC prescreve ainda duas outras obrigações principais: a de pagamento (art.º 104º a 108º, a qual deve ser cumprida em dois momentos; por conta e a final) e a de retenção na fonte (do IRC, cf. art. 94º do CIRC; e do IRS, cf. art.º 71º e 98º a 101º-D, do CIRS). Para além das obrigações principais, existem ainda obrigações acessórias para os sujeitos passivos de IRC, as quais se poderão agrupar em declarativas (cf. art.º 117º a 122º), contabilísticas/escrituração (cf. art.º 123º a 125º, artº 63º e artº 130º) e de cooperação (cf. art.º 126º a 129º).

da matéria tributável autodeclarada, observando para tal as regras contabilísticas e fiscais em vigor.

Segundo determina a LGT, a avaliação direta da matéria tributável é efetuada segundo os critérios próprios de cada tributo. A competência para a sua efetivação é da administração tributária e, nos casos de autoliquidação (como é o caso do IRC), do sujeito passivo.

Esta avaliação visa, em sede de IRC, a determinação do valor real dos rendimentos sujeitos a tributação, devendo basear-se em critérios objetivos (cf. art.º 81º, 82º e 83 da LGT). Em casos de autoliquidação o sujeito passivo deve esclarecer, quando solicitado pela administração tributária, os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou. Esta autoliquidação irá ser, como se compreenderá ao longo do relatório, alvo de análise por parte da AT, devendo o sujeito passivo esclarecer, quando solicitado pela ITA, os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou (cf. art.º 84º da LGT).

Do controlo efetuado à posteriori pela AT poderão resultar ou não atos desfavoráveis ao contribuinte alvo, decorrentes das denominadas correções técnicas, correções de índole meramente aritmética ou correções por métodos diretos, procedendo-se, caso estas se verifiquem, à correção da autoliquidação efetuada.

Este tipo de correções derivam da inobservância pelo sujeito passivo de alguns comandos legais como sejam, entre outras práticas, a dedução indevida de gastos, a dedução indevida de benefícios fiscais, a dedução indevida de créditos de imposto, a errada quantificação de tributações autónomas, a omissão de faturas de compras e/ou de vendas. Existindo correção da autoliquidação efetuada pelo sujeito passivo, a mesma terá de ser efetuada dentro do prazo geral de caducidade²⁶, cobrando-se ou anulando-se assim as diferenças apuradas²⁷.

Em IRC vigora atualmente, e atenta a presunção de verdade e de boa fé das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos e respetiva contabilidade, o princípio declarativo (cf.

²⁶ O prazo geral de caducidade do direito à liquidação de impostos, que regra geral é de 4 anos, encontra-se definido nos artigos 45º e 46º da LGT.

²⁷ Cf. art.º 90º, n.º12 e 101º, ambos do CIRC.

art.º 75º da LGT), embora posteriormente controlado pela AT, a cujas informações/relatórios de correção foi dado valor probatório.

Caso o sujeito passivo não efetue a autoliquidação do IRC, caberá à AT, nos termos da al. b) do nº 1 do art.º 90 do CIRC, proceder à liquidação oficiosa do imposto, no prazo de 6 meses após o termo da data limite para a autoliquidação, tendo como matéria tributável base a maior das seguintes:

- A matéria coletável determinada, com base nos elementos de que a AT disponha, de acordo com as regras do regime simplificado, com aplicação do coeficiente de 0,75;
- A totalidade da matéria coletável do período de tributação mais próximo que se encontre determinada;
- O valor anual da retribuição mínima mensal.²⁸

Também esta liquidação, de cariz residual e de iniciativa da AT, pode vir a ser, tal como a anterior, corrigida no prazo de caducidade, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas.

Um denominador comum existe entre estes dois tipos de liquidação em IRC – uma efetuada pelo contribuinte e outra pela AT – ambas assentam numa avaliação direta da matéria coletável, ora a partir da contabilidade com as correções fiscais que se possam impor, acrescentando-as ou deduzindo-as à matéria coletável inicialmente declarada, ora a partir de valores previamente conhecidos pela AT, sem que em qualquer uma delas se assista à presunção/estimação do rendimento presumivelmente auferido ou da capacidade contributiva presumivelmente evidenciada.²⁹

Daí tais liquidações, porque assentam em métodos diretos de avaliação, corporizarem, face à lei, a denominada avaliação direta da matéria tributável do IRC.

²⁸ O qual, para o ano de 2019, corresponde a 8400€ (600€ x 14 meses).

²⁹ Mesmo que tal não pareça na liquidação oficiosa do imposto (a segunda situação relatada). Trata-se apenas de levar a cabo uma liquidação de imposto relativamente a um sujeito passivo faltoso e baseada em elementos conhecidos.

3. A Avaliação indireta da matéria tributável

3.1. O conceito e os pressupostos de avaliação indireta

A par das correções meramente aritméticas à matéria tributável, outras correções poderão resultar do controlo efetuado pela AT aos rendimentos/atividade do sujeito passivo de IRC, tenha ou não existido autoliquidação. São as denominadas correções de índole indiciária³⁰.

Este tipo de correções decorre da aplicação de métodos indiretos não automáticos³¹, baseados em critérios objetivos e subjetivos/presuntivos, a que a AT lança mão, verificados que estejam os devidos pressupostos legais, para presumir ou estimar rendimentos e bases tributáveis ocultas, não declaradas ou declaradas insuficientemente. Ora, vigorando em Portugal não só o princípio do lucro real³², mas também o princípio declarativo, qual a razão de ser deste tipo de correções assentes em presunções ou estimativas efetuadas pela AT?

É certo que em matéria fiscal vigora em Portugal, desde a aprovação da CRP de 1976, o princípio da tributação das empresas³³ segundo o seu rendimento real, o qual mais não é do que uma concretização explícita do princípio da capacidade contributiva e da igualdade fiscal.

Donde decorre que a tributação do rendimento real seja, por imperativo constitucional, a regra da tributação dos rendimentos empresariais. Só que tal preceito, e seguindo de perto Nabais (2017: 173-176), não poderá excluir de todo a possibilidade de, em último recurso e perante certas circunstâncias, ou até como regra optativa (no caso do regime simplificado de tributação), tributar os rendimentos das empresas pelo rendimento presumido, ou rendimento real presumido³⁴, sob pena da equidade fiscal ficar

³⁰ Também apelidadas na doutrina fiscal por correções por métodos indiretos, por métodos indiciários ou por avaliação indireta.

³¹ Uma das vertentes da avaliação indireta, da qual daremos conta adiante.

³² Refere este princípio que “a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

³³ Sociedades comerciais e contribuintes integrados pela categoria B do CIRS - empresários em nome individual e prestadores de serviços de conta própria.

³⁴ Claro que este rendimento real presumido não pode ser obtido em contexto de tributação pelo rendimento normal, visto esta ser coisa do passado em Portugal e ser, atualmente, inconstitucional.

prejudicada, uma vez que nem sempre o rendimento real declarado (quando declarado) corresponderá de facto ao rendimento real e efetivamente obtido.

Basta para tanto determo-nos nas estatísticas do IRC³⁵, segundo as quais, a percentagem dos sujeitos passivos que apresentaram declarações com resultado positivo não ascende aos 50%, assistindo-se a um elevado grau de concentração do IRC liquidado num reduzido número de grandes contribuintes, o que faz depender o desempenho do IRC deste pequeno número de grandes contribuintes.

Como refere Sanches (1995:386), “a necessidade da avaliação indireta resulta, pois, do incumprimento pelos sujeitos passivos das suas obrigações acessórias, nomeadamente a nível contabilístico. O que legitima que o rendimento seja quantificado de forma presumida e portanto, normalmente, com menor rigor”. Daí que, na prossecução do objetivo constitucional de tributar os contribuintes consoante a sua capacidade contributiva³⁶, a AT lance mão da avaliação indireta da matéria tributável.

Esta mais não é do que o caminho para, por via indireta, tentar chegar a esse rendimento real, ainda que presumido, face à não apresentação da declaração de rendimentos, ou à sua apresentação de tal forma deficiente, decorrente de erros e omissões da contabilidade de grande magnitude, que impossibilita a reconstituição da matéria tributável por via direta. Trata-se, no fundo, de, e tendo por base o disposto no art.º 349³⁷ do Código Civil, induzir rendimentos e matéria tributável desconhecidos a partir de factos conhecidos.

A doutrina existente relacionada com o tema do princípio da tributação do rendimento real é extremamente vasta e divergente – o advérbio “fundamentalmente” do nº2 do art.º

³⁵ Para o ano 2013, a percentagem dos sujeitos passivos que declararam resultado positivo atingiu apenas 44%, sendo que destes somente cerca de 0,6% foi responsável por 49,5% do IRC liquidado. Percentagem esta que sobe para 77% se considerarmos cerca de 9,8% destes contribuintes. Vide Ciência e Técnica Fiscal (2015: 180-198).

³⁶ Um “critério a que usualmente é feito apelo para analisar a justiça da tributação é o da capacidade contributiva (ability to pay) cuja tradução económica é o rendimento, a riqueza ou o consumo, mas tendo em conta as circunstâncias especiais de cada contribuinte.”, como refere Pereira (2013: 67). O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio do rendimento real, uma vez que ambos procuram promover a igualdade, a equidade e a justiça fiscal através de uma cobrança de impostos proporcional aos rendimentos obtidos num determinado período pelo sujeito passivo. Para consulta de uma visão mais aprofundada do princípio da capacidade contributiva, ver Nabais (1998: 443-524).

³⁷ O qual define presunção como a “ilação que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”.

104º da CRP cria dubiedade, nomeadamente no que diz respeito ao rendimento real e ao rendimento normal³⁸, bem como ao rendimento real efetivo e o rendimento real presumido³⁹, havendo vários autores a debruçarem-se sobre estas questões há vários anos, já desde o tempo do CCI.

Nabais (2017:174) fala mesmo em mito do rendimento real, ao referir que “o que temos é uma realidade, ou melhor, a apresentação contabilística e fiscal de uma realidade que exprime, ao fim e ao cabo, uma graduação que, num extremo, se aproxima mais do real e, no outro extremo, se aproxima mais do normal”. E, continuando, questiona: qual a realidade efetiva da mensuração contabilística ao justo valor, ou do cálculo e mensuração anual, apesar de a custo histórico, das imparidades, das provisões, das depreciações e amortizações? Referindo-se à observação efetuada por Einaudi (1940) afirma mesmo “se é que a procura do rendimento real, através do apuramento contabilístico da base tributável, não é um puro mito em que só os contabilistas verdadeiramente acreditam”. Conclui, referindo que um entendimento à risca ou demasiado a sério do princípio da tributação pelo rendimento real conduziria, no limite, à conclusão de que o próprio rendimento apurado pela contabilidade, porque ainda assim afastado da realidade, seria inconstitucional.⁴⁰

Porém, e como refere Basto (2001:11), tributar rendimentos presumidos (determinados por métodos indiretos) no atual contexto fiscal não nos afasta sempre da

³⁸ “O conceito de rendimento real é, desde logo, falacioso pois, para a determinação do rendimento pretensamente real, são utilizados elementos contabilísticos que assentam numa certa normalização (...)” (Nabais *apud* Ribeiro, 2010:25); Defende Basto (2001:9) que “O conceito de tributação do rendimento real só se alcança bem quando confrontado com o conceito e o princípio que lhe é oposto, o da tributação do rendimento normal”. Ribeiro (2010:24) narra que “O rendimento real corresponde ao rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo. No entanto, face às dificuldades inerentes à determinação de tais valores reais e por razões de pragmatismo, tornou-se corrente identificá-lo com o rendimento apurado com base nas declarações dos contribuintes, suportadas por elementos de teor contabilístico” e que, por outro lado “A tributação do rendimento normal, diversamente, é apresentada como uma tributação que não se baseia na contabilidade e que não cuida, à partida, de fazer um esforço no sentido da determinação do rendimento efetivo ou real, operando, por conseguinte, não *a posteriori* como a tributação pelo rendimento real, mas *a priori*, ou seja, num momento anterior à obtenção do rendimento.”

³⁹ Teixeira Ribeiro (1991:307) defende que “Rendimento real é aquele que se apura ou se presume o contribuinte teve. É, por exemplo, o lucro que a fábrica deu (rendimento real efetivo) ou se supôs que a fábrica tenha dado (rendimento real presumido)”. Segundo Ribeiro (2010:30) acredita que “o conceito de rendimento real efetivo parece traduzir-se numa redundância, dado que os dois conceitos (rendimento real e rendimento efetivo) são correntemente utilizados de forma indistinta”.

⁴⁰ Ver igualmente Ferreira (1999:91-ss)

tributação do rendimento real, levando-nos a cair na tributação do rendimento normal, “desde que as presunções não deixem de fazer apelo à realidade concreta do contribuinte”.

Pretende-se com esta avaliação, e verificados que estejam os pressupostos legais para tal, determinar, como suprarreferimos, ainda que por via indireta/presumida, aquele que terá sido o rendimento real efetivamente obtido pelo sujeito passivo, fazendo apelo à realidade concreta do sujeito passivo em causa e não a meros indicadores de normalidade.⁴¹

Enquanto que a avaliação direta da matéria tributável é da competência da administração tributária ou do sujeito passivo, nos casos de autoliquidação, a avaliação indireta é apenas da competência da administração tributária⁴², embora o sujeito passivo possa nela participar⁴³.

Só que a administração tributária apenas poderá lançar mão desta avaliação nos casos e condições expressamente previstos na lei, ou seja quando apenas se verifiquem os pressupostos legais constantes do nº2 do art.º 75º (afastamento da presunção de boa-fé das declarações dos sujeitos passivos) e do art.º 87º, ambos da LGT.

No fundo, e de acordo com o preceituado no nº2 do art.º 83º da LGT, este tipo de avaliação da matéria tributável “visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”.

Morais (2009:169) reforça a ideia de que “o rendimento real é apurado a partir da contabilidade”. Para além disso, indica que “há que admitir a existência de situações em que tal método de apuramento do rendimento tributável resulta inadequado”, tendo “que ser admitidas formas mais grosseiras de determinação de rendimento, com recurso a métodos indiciários, a presunções”, denotando a importância de tributar de forma

⁴¹ Diferente situação era a que se passava no extinto CCI (antecessor do CIRC), no qual, a par da tributação, à partida, dos lucros pelo rendimento real (contribuintes integrados no grupo A), se tributavam os contribuintes do grupo B pelo rendimento presumivelmente obtido e os do grupo C pelo rendimento normal.

⁴² Cf. Art.º 59º do CIRC – “A determinação do lucro tributável por métodos indiretos é efetuada pelo diretor de finanças da área da sede, direção efetiva ou estabelecimento estável do sujeito passivo ou por funcionário em que este delegue e baseia-se em todos os elementos de que a administração tributária disponha, de acordo com o art.º 90º da LGT e demais normas legais aplicáveis.”

⁴³ Vide nº3 e 4 do art.º 82º da LGT.

indireta, nos casos expressamente elencados na lei, os sujeitos passivos incumpridores do dever de cooperação e da enorme responsabilidade e dever de contribuir com o pagamento de impostos para sustentar despesas públicas.

É importante realçar o caráter subsidiário e de *ultima ratio* da avaliação indireta, já que apenas é possível aplicá-la quando a contabilidade e as declarações de rendimentos apresentados pelos sujeitos passivos sejam desmerecedoras de credibilidade e de confiança, ou seja, quando for impossível determinar a matéria coletável, ora por inexistência de contabilidade, ora por esta não se encontrar com um grau mínimo de organização ou conservação que permita realizar a sua determinação.⁴⁴

Numa palavra, a avaliação indireta da matéria tributável, sendo subsidiária⁴⁵ da avaliação direta e apenas se aplicando quando esta não for de todo possível, afigura-se como sendo uma solução de recurso da AT para tentar reconstituir aquele que seria o rendimento real sujeito a tributação.

Com estas correções visa-se, no fundo, tentar reconstituir, o mais próximo possível da realidade, a matéria tributável do sujeito passivo na presença de omissões, vícios e erros, seja porque ele não a declarou, seja porque a declaração que apresentou e a respetiva contabilidade de suporte enfermam de lacunas e erros numa magnitude que torna impossível reconstituir a matéria tributável por via direta, ou seja, através de meras correções aritméticas.

O CIRC determina no art.º 57º que a aplicação de métodos indiretos na determinação da matéria coletável apenas se deve efetuar nos casos e condições previstas nos arts.º 87º a 89º da LGT, segundo a qual os pressupostos legais que se terão de verificar, isolada ou conjuntamente, como condição *sine qua non* para a realização da avaliação indireta em sede de IRC são os seguintes:

- Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;

⁴⁴ Vide AT (2016:274).

⁴⁵ Cf. art.º 85º da LGT.

- A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei;
- 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 no termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.

Ou seja, para que a AT desencadeie um procedimento de avaliação indireta de matéria tributável em sede de IRC, é necessário que se verifique pelo menos um dos destes pressupostos.

Donde se infere que dentro da avaliação indireta da matéria tributável do IRC, dois caminhos se prefiguram: a via indireta automática (cujo pressuposto é o facto de o contribuinte estar integrado no regime simplificado de tributação) e a via indireta não automática, cujos pressupostos suprarreferidos são de cariz mais subjetivo, uma vez que decorrem de incumprimentos ou de cumprimentos deficientes por parte de cada sujeito passivo.

3.2. A avaliação indireta automática: Regime Simplificado de Tributação

No que respeita à tributação do lucro das empresas, passou-se, em 1989, com a criação do IRC e do IRS, de uma coexistência entre a tributação do lucro real (grupo A) e a tributação do lucro normal (grupos B e C)⁴⁶ presente no extinto CCI, para uma exclusividade da tributação do lucro real.

Lucro real este que já à data correspondia, em princípio, ao lucro real declarado pelo contribuinte, o qual poderia vir a ser corrigido pela AT, quer por via direta quer remotamente por via indireta, caso se verificassem os devidos pressupostos legais. Esta

⁴⁶ Os contribuintes do grupo B eram tributados pelo lucro presumivelmente obtido e os do grupo C pelo lucro que em condições normais seria obtido, os quais eram anualmente sujeitos a fixação pelos chefes da respetiva repartição de finanças, com possibilidade de reclamação, fixação esta que era efetuada com base nos elementos que o mesmo dispunha.

avaliação indireta não tinha cariz automático e apenas poderia resultar de um exame à contabilidade do sujeito passivo que a descredibilizasse.

Face à quebra da receita fiscal decorrente da extinção da fixação de rendimentos anteriormente existente, quer para os contribuintes sujeitos ao imposto profissional de conta própria, quer para os contribuintes sujeitos à contribuição industrial, grupos B e C, associada à crónica e galopante prática de evasão fiscal neste tipo de contribuintes, por regra de pequena dimensão, cedo se sentiu a necessidade de introduzir no CIRC e no CIRS um sistema simplificado de tributação que, não colidindo com o princípio constitucional da tributação do rendimento real, fizesse face a esta problemática.

Neste sentido, a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, criada em 1995 publicou, em 1996, um relatório no qual, entre outras medidas, propôs algumas recomendações para melhorar os pressupostos e os critérios de avaliação por métodos indiretos, nomeadamente a introdução em Portugal, a par do que se passa noutros países⁴⁷ da Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Económico (OCDE), de regimes simplificados de tributação em IRC e IRS, segundo os quais os sujeitos passivos de menor dimensão seriam tributados automaticamente por um lucro pré determinado pela AT em função de determinados indicadores objetivos.

Com efeito, é referido neste relatório do Ministério das Finanças (1996:350) que *“para a parte da Comissão que advoga a introdução destes métodos, as principais vantagens apontadas a um sistema de determinação do rendimento, de acordo com indicadores de aplicação automática aos contribuintes com volume de negócios ou rendimentos ilíquidos abaixo de determinados níveis, decorrerão essencialmente do aumento da equidade fiscal, do acréscimo da receita, da diminuição da carga burocrática que recai sobre a Administração Fiscal e de, uma vez implantado, permitir a libertação de recursos dos serviços de Inspeção Tributária para outras tarefas”*.

⁴⁷ Assentes, entre outros, em coeficientes de rentabilidade pré-definidos, em signos, índices ou módulos potenciadores de estimação do rendimento, em acordos forfetários, em regimes de imposto mínimo ou em sistemas simplificados do cálculo do lucro tributável. Vide Ministério das Finanças (1996:321-357).

A possibilidade de opção dos sujeitos passivos alvo destes regimes pela tributação segundo o regime da contabilidade organizada (lucro real), resolveria a eventual inconstitucionalidade destes regimes face ao disposto no art.º 104º, nº2 da CRP.

Porém, só em 2000, com a aprovação da lei 30-G/2000, de 29/12, e na sequência da recomendação acima descrita, foram criados em Portugal os métodos indiretos automáticos de determinação da matéria tributável, nomeadamente o regime simplificado de tributação em sede de IRS – para empresários e profissionais independentes – (arts. 28º e 31º do CIRS, à data) e o regime simplificado em sede de IRC (art.º 53º do CIRC, à data), tendo como principal objetivo tributar de forma rápida e simples os pequenos contribuintes, procurando atenuar a evasão ao pagamento dos impostos e promover a justiça fiscal.

Em 2005 foi criado, por despacho do Ministro de Estado e das Finanças, um grupo de trabalho com o intuito de “(...) estudar e propor soluções legislativas para a simplificação do sistema fiscal português (...)”, nomeadamente no respeito ao IRC e IRS.⁴⁸

Mais tarde, foi constituído o Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009), constituído por 5 subgrupos de trabalho, com vista a discutir temáticas como as tendências da política fiscal, tributação do rendimento, do património, da despesa, entre outras. O relatório redigido pelo Grupo propôs, entre muitas outras medidas, a revogação do regime simplificado de tributação e o estudo para a criação de um regime contabilístico simplificado em sede de IRC.⁴⁹

Razões de vária ordem levaram a que o RST de IRC, criado 10 anos antes, fosse revogado, através da lei nº 3-B/2010 – lei do Orçamento de Estado para 2010, seja, entre outras, pelo facto da sua existência ser mal compreendida, uma vez que os contribuintes a ele sujeitos já eram obrigados a ter contabilidade organizada, seja pelo facto dos indicadores técnico-científicos, em que legalmente deveria assentar a determinação da

⁴⁸ Este documento, publicado no Caderno Ciência e Técnica Fiscal nº201, encontra-se dividido em duas partes: a primeira debruça-se sobre o estudo do regime simplificado objetivo para certos setores de atividade sujeitos a IRS e a segunda apresenta propostas concretas para a simplificação do sistema fiscal português. As propostas apresentadas para o aperfeiçoamento do RST do IRC encontram-se nas pp. 233-248.

⁴⁹ Vide Martins & Santos (2009:306-325).

matéria coletável sujeita a tributação para estes contribuintes, nunca terem sido publicados.

Importa ainda realçar que, no mesmo ano e na sequência da entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em substituição do Plano Oficial de Contabilidade (POC), o CIRC veio também a ser alterado em conformidade, sem que contudo se assistisse por via contabilística a uma tributação simplificada, mesmo que tenha sido criado entretanto o regime contabilístico simplificado para as micro entidades.

Não obstante, o problema e as razões que levaram à criação, em 2000, do regime simplificado de tributação em IRC subsistiam: evasão fiscal bastante avultada nos contribuintes de pequena e média dimensão e, conseqüentemente, existência de iniquidade fiscal. Daí que se impusesse a reintrodução, em sede de IRC, de um regime simplificado de tributação, limando, contudo, algumas arestas que, no seu anterior regime, foram fatores perturbadores ao seu correito funcionamento.

Nesse sentido, e na sequência da reforma do CIRC operada em 2013 e entrada em vigor em 2014, assistiu-se à criação de um novo regime simplificado de tributação em sede de IRC, com algumas alterações face ao anterior, tendo para o efeito sido aditados os art.º 86ºA e 86ºB ao Código do IRC.⁵⁰

O regime simplificado de tributação é considerado, a par de outros, um dos pressupostos de avaliação indireta da matéria tributável (cf. al. a) do nº1 do art.º 87º da LGT). Todavia, possui características distintas dos restantes, uma vez que é um regime automático, não tem caráter subsidiário e de último recurso como os restantes pressupostos e não assenta na não cooperação dos contribuintes para com a AT. Daí merecer algum destaque no estudo do presente relatório.

Atualmente, o regime simplificado de tributação em sede de IRC aplica-se a “sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:

a) tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200.000;

⁵⁰ Vide Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. (2013:69-ss).

b) o total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda € 500.000;

c) não estejam legalmente obrigados à revisão legal das contas;

d) o respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;

e) adotem o regime de normalização contabilística para micro entidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março;

f) não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime”.⁵¹

Por forma a não colidir com o art.º 104º, nº2 da CRP, o atual regime simplificado de tributação em sede de IRC é de carácter optativo, neste caso à entrada (*opting in*), o que significa que o contribuinte ainda que cumpra as condições intrínsecas ao regime, terá de manifestar interesse em integrá-lo (cf. nº3 do art.º 86º-A do CIRC). Contudo, o regime cessa quando deixem de se verificar os requisitos necessários, quando o sujeito passivo renuncie à sua aplicação ou quando não cumpra as suas obrigações fiscais (cf. nº4 e nº5 do art.º 86º-A do CIRC).

A obtenção da matéria coletável neste regime simplificado de tributação resulta da aplicação dos seguintes coeficientes aos vários tipos de rendimentos brutos auferidos pelo sujeito passivo aufera, conforme apresentado na tabela 2:

⁵¹ Nº1 do art.º 86ºA do CIRC.

Tabela 2 - Tabela de coeficientes do regime simplificado de tributação em sede de IRC

Tipo de Rendimento	Coeficiente
Vendas de mercadorias e produtos	0,04
Prestações de serviços - hotelaria e similares, restaurantes e bebidas	0,04
Rendimentos das atividades profissionais (art. 151º do CIRS)	0,75
Restantes rendimentos de prestação de serviços	0,10
Subsídios destinados a exploração	0,10
Subsídios não destinados a exploração	0,30
Rendimentos - <i>know how</i>	0,95
Outros rendimentos de capitais	0,95
Resultado positivo dos rendimentos prediais	0,95
Saldo positivo das mais-valias e menos-valias	0,95
Restantes incrementos patrimoniais	0,95
Valor da aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito	1,00
Rendimentos da exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento	0,35

Fontes: Adaptado de AT (2016: 361) e do nº1 do art.º 86º-B do CIRC

Face ao regime anterior, assiste-se agora a uma maior diversificação dos coeficientes a aplicar consoante a natureza dos rendimentos. Todavia, continua a não se determinar rendimentos líquidos por atividade, quando é certo que, em princípio, atividades distintas potenciarão rendimentos distintos.

Razão pela qual, e uma vez que os famigerados coeficientes técnico-científicos de apuramento do rendimento líquido a que o RST anterior se referia nunca saíram, foi criada, pela lei nº10-A/2017, uma comissão para determinar os coeficientes técnico-económicos por setor e ramo de atividade adstritos ao novo regime simplificado de tributação em sede de IRC, cuja proposta deveria entrar em vigor no dia 1 de janeiro de 2019.

Porque tal não se verificou, a Lei do Orçamento de Estado para 2019 estipulou no seu art.º 268º que, “tendo em vista a concretização de um novo regime simplificado de IRC que assente num modelo de tributação de maior aproximação à tributação sobre o rendimento real”, fossem apresentadas até final do primeiro semestre de 2019 as respetivas propostas. O que, até hoje, ainda não se verificou.

3.3. A avaliação indireta não automática

3.3.1. Pressupostos legais

A avaliação indireta da matéria tributável é, como se referiu anteriormente, e mesmo existindo regimes simplificados de tributação (nos quais o lucro evidenciado pela contabilidade não releva para a determinação da matéria tributável), subsidiária da avaliação direta.

De facto, e como refere Morais (2009:183), a propósito dos sujeitos passivos não abrangidos pelo RST, “(...) *se os dados contabilísticos não se mostrarem credíveis relativamente a, apenas, uma das atividades do sujeito passivo ou a um determinado espaço de tempo do exercício, a reconstrução indiciária do rendimento acontecerá no estritamente necessário, mantendo-se, no mais, os valores apurados pelo contribuinte*”.

Ora, como suprarreferimos, excluídos os RST (avaliação indireta automática), os pressupostos legais para a avaliação indireta não automática da matéria coletável em IRC constam, por remissão do art.º 57º, nº1 do CIRC, nos art.º 87º a 89º da LGT, e são os seguintes⁵²:

- 1) *Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;*
- 2) *A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei;*
- 3) *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 no termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.*

⁵² Alíneas b), c) e e), respetivamente, do nº1 do art.º 87º da LGT, que remetem para as únicas situações em que se verificam os pressupostos para a avaliação indireta não automática da matéria coletável em IRC. Ribeiro (2010:250) defende que dever-se-iam incluir as alíneas c) e e), referindo que a alínea e) é apenas uma situação mais descritiva da alínea c).

No que toca ao primeiro pressuposto, o art.º 88º da LGT elenca algumas anomalias e incorreções que poderão concretizar a impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, como sejam:

- 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*⁵³;
- b) *Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação*⁵⁴;
- c) *Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridas no prazo legal;*
- d) *Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior que a declarada.*

Quanto ao segundo pressuposto, importa referir que o art.º 89º da LGT impõe como condição para que a aplicação de métodos indiretos se faça com base neste fundamento (matéria tributável declarada significativamente inferior à resultante da aplicação de indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica), o facto do sujeito passivo não apresentar, na respetiva declaração de rendimentos, as razões justificativas deste afastamento e desde que tenham decorridos mais de 3 anos desde o início da atividade.

Refere ainda este preceito legal que, para o efeito, estes indicadores de base técnico-científica (entre outros, margens de lucro, rentabilidades, atentas a localização e a dimensão da atividade) serão publicados anualmente por lei.

Estamos assim perante um pressuposto cuja verificação depende exclusivamente da existência anual de indicadores objetivos da atividade, de base técnico-científica, que

⁵³ À face do art.º 57º, nº2 do CIRC, o atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, só dá lugar à aplicação de métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização (5 a 30 dias) ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação.

⁵⁴ Cf. art.º 10º do RCPITA.

possam servir de termo de comparação aos valores declarados pelo contribuinte, o qual, em boa verdade, mais se aproximará do rendimento normal do que do rendimento real. No entanto, dado que tais indicadores nunca foram publicados, tal pressuposto mostra-se inexecutável.

Relativamente ao terceiro pressuposto, o mesmo constitui igualmente por si só, e de mais fácil verificação, uma outra porta de entrada da AT na avaliação indireta não automática, mas cuja materialização se consubstanciará ou decorrerá de algumas anomalias e indícios a que alude o primeiro pressuposto antes citado.

Analisando conjuntamente estes três pressupostos, constata-se que um denominador lhes é comum: a existência de erros e inexatidões não supridos no prazo legal e que impossibilitam a avaliação direta da matéria tributável, sendo que, relativamente ao primeiro, uma outra particularidade que lhe é exclusiva merece destaque – a falta da apresentação da declaração de rendimentos (erro por omissão total).

Tendo em conta que, como acima referimos, existe impossibilidade legal de aplicação do segundo pressuposto, deter-nos-emos apenas no primeiro e terceiro pressupostos, os quais se encontram preconizados nas alíneas b) e e) do nº1 do art.º 87º da LGT.⁵⁵

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) abordou, através de nota informativa do Centro para a Política e Administração Tributária⁵⁶, a eficiência e a eficácia dos métodos indiretos usados na prática por vários países, identificando sinteticamente as seguintes circunstâncias, no fundo erros que descredibilizam a contabilidade, face aos quais se mostra possível a utilização de métodos indiretos:

- Análise da situação financeira que não é equilibrada: o património conhecido de um contribuinte, ou as despesas evidenciadas, excedem o rendimento declarado, e as fontes de rendimentos não tributáveis não foram identificadas para explicar a diferença;

⁵⁵ Em ambos os pressupostos a pedra de toque é assim a existência de erros, de vícios ou de irregularidades na contabilidade e concomitantemente na declaração anual de rendimentos (quando entregue) de tal magnitude que impossibilitam de todo a avaliação direta e exata da matéria tributável.

⁵⁶ Internal Revenue Manual, “When to use a formal indirect method”, secção 4.10.4.6.2.1, disponível em http://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-004#idm140629994812976, consultado em Maio de 2019.

- As irregularidades na escrita de um contribuinte e controlos internos deficientes;
- Margens brutas das vendas alternam significativamente de um ano para o outro, ou são inusitadamente elevadas ou baixas para aquele segmento de mercado ou indústria;
- As contas bancárias do contribuinte têm itens de depósitos não explicados;
- Um contribuinte não faz depósitos regulares de rendimentos, usando numerário;
- Uma análise comparativa das declarações fiscais do contribuinte mostra um aumento significativo da situação líquida não apoiada por rendimento declarado;
- Inexistência de escrita e registos ou contabilidade, ou método usado não reflete claramente o rendimento obtido.

Por seu lado, Lopes e Martins (2014) identificam os seguintes vícios, erros e irregularidades evidenciados na contabilidade potenciadores da aplicação de métodos indiretos, que sumariam na tabela 3:

Tabela 3 - Vícios, erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade

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

Fonte: Lopes & Martins (2014:83)

Este pressuposto da impossibilidade da determinação direta e exata da matéria tributável está assim umbilicalmente ligado à contabilidade. Nesse sentido, mostra-se imperativo avaliar se a mesma não existe ou, existindo, se é ou não suficiente, se enferma

ou não de erros, anomalias e incorreções que levem a que a capacidade contributiva declarada seja significativamente aquém da real ou se existem ou não diversas contabilidades com o propósito de simular a realidade perante a AT.⁵⁷

Não tipificando a lei quais as anomalias e incorreções que descredibilizam a contabilidade, competirá à AT⁵⁸ recorrer a técnicas de auditoria contabilística, de revisão de contas, de auditoria financeira e de auditoria tributária, a fim de identificar e enumerar, para cada caso concreto, os factos que mostrem à evidência a existência de uma capacidade contributiva superior à declarada e que inviabilizam a avaliação da matéria tributável por aplicação da avaliação direta.

Como refere Sanches (1995:397), para haver lugar e espaço para que a avaliação indireta seja ferramenta útil e legal no combate à evasão e fraude fiscal, é exigido “(...) *como pressuposto de validade a prova de um certo número de factos incontroversos – cuja verificação foi aceite pelo sujeito passivo ou que foi provada sem margem para dúvidas – e a reconstituição de um certo número de factos controversos, sendo essa reconstituição o aspeto crucial do procedimento designado como tributação por métodos indiciários*”.

Daí a lei exigir à AT, particularmente à ITA, quando esta recorre à aplicação da avaliação indireta, um especial dever de fundamentação plasmado no nº3 do art.º 74º da LGT, impondo-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indiretos, cabendo apenas ao sujeito passivo, neste caso, o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação (cf. artº 100º do CPPT). Razões pelas quais se mostra de crucial e extrema importância que a AT avalie bem se os pressupostos para a avaliação indireta não automática se encontram ou não verdadeiramente verificados.

De facto, e independentemente do(s) método(s) de quantificação seguido(s) na avaliação indireta, os quais abordo de seguida, é fundamental saber previamente se se encontram ou não verificados um ou vários pressupostos legais para a aplicação da

⁵⁷ Tarefa esta que cabe naturalmente ao inspetor tributário e que deverá ser desenvolvida em observância estrita dos princípios patentes nos art.º 5º a 10º do RCPITA e suprarreferidos no cap. I, 4.1. (descoberta da verdade material, proporcionalidade, contraditório e cooperação).

⁵⁸ Cf. art.º 57º do RCPITA.

avaliação indireta, sob pena de todo o processo cair por invalidade⁵⁹, ainda que o critério de quantificação se mostre excelente.

De referir ainda que caso estes pressupostos se verifiquem relativamente aos rendimentos brutos declarados pelos sujeitos passivos integrados no RST e que servirão de base de aplicação dos respetivos coeficientes para determinar a matéria tributável, tal implicará que estes rendimentos brutos sejam determinados por via indireta não automática.

3.3.2. Critérios de quantificação

Verificados que se encontrem um ou mais dos pressupostos legais para a determinação da matéria tributável por via indireta não automática, impõe-se a escolha de um ou mais critérios que permitam a sua quantificação, uma vez ser esta que, segundo Ribeiro (2010:201), “determina o essencial do facto tributário”, dando assim natureza substantiva à quantificação.

Para o efeito, a LGT elenca no seu art.º 90º, e sem carácter de exclusividade, alguns destes critérios a usar pela AT quando se mostre impossível, de todo, comprovar e quantificar a matéria tributável por via direta:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;*
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;*
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;*
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;*
- e) A localização e dimensão da atividade exercida;*
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;*

⁵⁹ Para avaliar a importância hoje mundialmente reconhecida às auditorias tributárias, no âmbito do apuramento da matéria coletável por métodos indiretos, ver relatório OCDE (2006).

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

Trata-se de um conjunto de critérios definidos na lei a que o inspetor tributário poderá fazer apelo ou não⁶⁰, de forma isolada ou de forma conjugada, os quais, devendo ser objetivos em função dos indícios de irregularidades recolhidos, não poderão, contudo, deixar de atender à subjetividade intrínseca à situação concreta do sujeito passivo alvo, de forma a tentar encontrar o mais fielmente possível a capacidade contributiva real presumida.

Sendo, no fundo, critérios de avaliação que tem essencialmente por base indicadores de natureza económico-financeira, a sua seleção e aplicação constitui o terreno de eleição do trabalho do inspetor tributário. Razão pela qual nos parece que aos peritos independentes, a que se refere o art.º 93 da LGT, seja exigido o requisito de profissionais especialmente qualificados no domínio da economia, gestão ou auditoria de empresas e exercer atividade há mais de 10 anos.

Como acabamos de verificar, é visível na lei o carácter subsidiário e excecional desta metodologia, estando elencado o conjunto fechado de situações específicas em que a AT pode pôr em causa a veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes e lançar mão da avaliação indireta, bem como os elementos em que esta se pode basear para apurar a matéria tributável adstrita à capacidade contributiva real do sujeito passivo em análise.

De referir, por último, que também os sujeitos passivos de IRC integrados no regime simplificado de tributação poderão ser alvo desta avaliação indireta não automática. Tal situação verificar-se-á quando os rendimentos brutos que servem de base à determinação

⁶⁰ Esta é a opinião da maior parte dos fiscalistas e da AT, tendo em conta que o art.º 90º da LGT refere a expressão “poderá ter em conta...”. No entanto, posição contrária têm Campos et al. (2012:455) que defendem que a lista de fatores/critérios a atender prescrita no descrito preceito legal deverá considerar-se taxativa, e como tal sem possibilidade de qualquer poder de discricionariedade pela AT, em virtude de a lei não conter qualquer expressão indicadora de se estar perante uma enumeração exemplificativa.

da matéria tributável destes sujeitos passivos não estejam consentâneos com a realidade e, verificando-se os pressupostos legais plasmados no capítulo II, secção 3.3.1, a sua determinação por via indireta, com base nos critérios acima referidos se mostre ser o único caminho para encontrar os rendimentos brutos reais efetivamente obtidos, aos quais se aplicarão os coeficientes de rentabilidade líquida pré-definidos na lei com vista a determinar a matéria tributável⁶¹.

3.4. O procedimento de revisão da matéria tributável

Uma vez que da ação inspetiva poderão decorrer atos desfavoráveis para os sujeitos passivo alvo, ora decorrentes da avaliação direta, ora da avaliação indireta, importa que se faça uma breve referência aos meios de defesa e garantias que o ordenamento tributário nacional coloca à disposição dos sujeitos passivos, os quais no contexto da avaliação indireta têm algumas especificidades face à avaliação direta.

Assim, e estando em causa correções meramente aritméticas, o sujeito passivo pode, para além de, no decurso do procedimento inspetivo, poder exercer o direito de audição face ao projeto de correções, reagir à notificação do relatório final através da apresentação de reclamação graciosa para o diretor de finanças do distrito onde está localizado, da interposição de recurso hierárquico para o superior hierárquico imediato, da apresentação de impugnação judicial nos tribunais administrativos e fiscais ou do pedido de constituição de tribunal arbitral para o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).

Por outro lado, quando estiverem em causa correções indiciárias decorrentes da avaliação indireta não automática, ou correções à base de aplicação (rendimentos brutos) dos coeficientes a que se refere o RST, o contribuinte pode, para além de no decurso do procedimento inspetivo poder exercer o direito de audição face ao projeto de correções, reagir à notificação do relatório final através da apresentação de um pedido de revisão da matéria tributável, nos termos do art.º 91º da LGT e do nº10 do artº 86º-B para uma

⁶¹ O que vale por dizer que nestes casos se assistirá à aplicação sucessiva, ao mesmo sujeito passivo e no mesmo período de tributação, de duas avaliações indiretas da matéria tributável de IRC: a não automática que visa determinar o rendimento bruto presumivelmente obtido e a concomitante automática que, por uma questão de regime, visa apurar o rendimento líquido (matéria tributável) mediante aplicação àquele rendimento bruto presumido dos coeficientes de rentabilidade líquida pré-definidos na lei.

comissão distrital de revisão da matéria tributável, constituída por um representante do sujeito passivo e por um perito da AT, podendo ainda o sujeito passivo, se assim entender, nomear um perito independente.

Recebida a petição do sujeito passivo, é aberto um procedimento de revisão da matéria tributável o qual, assentando num debate contraditório entre os dois peritos, visa o estabelecimento, num prazo de 30 dias, de um acordo acerca do valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação⁶².

Caso os peritos cheguem a acordo, os mesmos elaboram uma ata final onde relatam fundamentadamente o acordo a que chegaram, o qual servirá de base à posterior fixação pelo diretor de finanças distrital da matéria coletável acordada, sendo esta fundamentação de particular pertinência quando do acordo resultar a alteração da matéria tributável inicialmente fixada.

Não havendo acordo entre os peritos, será elaborada uma ata final na qual cada um dos peritos expressará a sua posição, designadamente as razões pelas quais não conseguiram chegar a acordo. Caberá então ao Diretor de Finanças, entidade competente para a fixação da matéria tributável, decidir de acordo com o seu “prudente juízo”⁶³ e tendo em conta as posições de ambos os peritos.⁶⁴

Após esta tramitação pelas comissões de revisão, o sujeito passivo, caso o entenda, tem a possibilidade de impugnar para os tribunais administrativos e fiscais o ato de fixação final da matéria tributável.

⁶² Vide art.º 92º da LGT

⁶³ Cf. n.º 6 do art.º 92º da LGT

⁶⁴ Decisão esta que, caso haja perito independente, este deverá obrigatoriamente fundamentar a adesão ou rejeição, total ou parcial, do seu parecer, cf. n.º 7 do art.º 92º da LGT.

CAPÍTULO III – OBJETO DE ESTÁGIO

Ao escolher como local de estágio a AT, em particular a ITA, tive como objetivo conhecer o trabalho desenvolvido por este braço da AT, designadamente o suporte legal da sua atuação, o *modus operandi* seguido, bem como o impacto e as consequências decorrentes do seu trabalho.

Dá que tenha escolhido como objeto do presente estágio o trabalho desenvolvido pela ITA da DFC, evidenciado nos relatórios de inspeção elaborados, particularmente no que respeita à avaliação indireta da matéria coletável.

Nesse sentido, o estágio desenvolveu-se e foi orientado ao longo de várias etapas, nas quais me foi dado a conhecer:

- a estrutura do sistema tributário nacional, designadamente dos principais impostos existentes em Portugal: sobre o rendimento (IRC e IRS), sobre o património (IMI e IMT) e sobre o consumo (IVA);
- as principais declarações fiscais vigentes em sede de IRC e de IVA, designadamente a declaração de início de atividade, a declaração anual de rendimentos (Modelo 22), a declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) e a declaração periódica de IVA, como forma de tentar compreender o essencial destes dois impostos através das suas manifestações declarativas;
- as aplicações informáticas de apoio à AT, mormente as mais utilizadas pela ITA;
- o papel e a importância da auditoria no contexto da inspeção tributária,
- o quadro legal de atuação da ITA, nomeadamente o RCPITA e a LGT, e respetivos documentos de suporte: evento, PI, OI/DI e nota de diligência;
- os documentos finais de reporte elaborados pela inspeção tributária, a saber, o relatório de inspeção e o documento de correção dele decorrente⁶⁵;
- as propostas de tributação por métodos diretos formuladas pela ITA, com especial ênfase nos pressupostos de base;

⁶⁵ O denominado DC, o qual apenas será elaborado quando houver correções à matéria tributável e/ou ao imposto e o sujeito passivo não regularize durante o decurso do procedimento inspetivo.

- as propostas de tributação por métodos indiretos formuladas pela ITA, no âmbito do IRC e do IVA, com particular destaque para os pressupostos de base e para os critérios de quantificação da matéria coletável;
- os meios legais de defesa do sujeito passivo face às correções propostas pela ITA, com particular destaque para o pedido de revisão da matéria tributável, a que se refere o art.º 91º da LGT, interpostos pelos sujeitos passivos no caso da aplicação de avaliação indireta;
- os procedimentos de revisão da matéria tributável decorridos no distrito de Coimbra no biénio 2017/2018 e respetivos documentos de suporte (pedidos de revisão, atas e despachos);
- Uma síntese dos acórdãos dos tribunais centrais administrativos relativos à aplicação de métodos indiretos no biénio 2017/2018.

Do trabalho desenvolvido durante o estágio, em particular dos relatórios de inspeção por mim analisados, merecem destaque, pela sua estreita conexão com o tema de fundo do presente relatório, os seguintes aspetos: i) a auditoria tributária enquanto ferramenta base da ITA; ii) a sistematização legal das fases do procedimento inspetivo; iii) o desempenho da ITA da DFC em sede de IRC; iv) os pedidos de revisão da matéria tributável interpostos pelos sujeitos passivo alvo e, v) a posição que os tribunais vêm tendo acerca das propostas de métodos indiretos formuladas pela ITA.

1. A auditoria tributária e suas técnicas

Não obstante vigore em Portugal o princípio declarativo, a que já anteriormente me referi, certo é que compete à AT controlar a veracidade dos valores declarados, bem como dos valores obtidos e não declarados. Para o efeito, as técnicas da auditoria tributária afiguram-se como a principal ferramenta à disposição dos inspetores tributários, quer para confirmarem ou infirmarem a veracidade das declarações apresentadas pelos contribuintes, verificando se estes cumprem ou não as normas contabilísticas e fiscais a que estão sujeitos, quer para detetarem bases tributárias ocultas (lucros e rendimentos brutos, no caso do IRC), a fim de serem tributados pelo seu rendimento real, ainda que presumido.

O processo de inspeção/auditoria encontra-se devidamente estruturado nas seguintes fases:

- Planeamento – na qual o inspetor procede à avaliação do risco do incumprimento fiscal, elabora um plano de abordagem, definindo estratégias de auditoria e identificando as áreas contabilístico-fiscais de maior relevância a auditar e procede à programação do trabalho, definindo os objetivos específicos da auditoria por cada área a analisar e especificando os procedimentos de auditoria para cada objetivo específico;
- Execução – realiza os procedimentos de auditoria para obtenção da prova, designadamente os testes substantivos necessários para verificar transações e saldos;
- Relato – apura as correções que se mostrem pertinentes, fundamentando-as com os meios de prova apropriados e suficientes, elaborando o projeto de relatório para submissão à audição prévia ao sujeito passivo auditado.

Atualmente, a AT tem ao seu dispor, a par do conhecimento empírico⁶⁶ adquirido ao longo dos anos e sujeito a escrutínio dos tribunais, um conjunto de ferramentas informáticas que têm dado um contributo deveras significativo para que os inspetores

⁶⁶ Complementado com uma política de formação constante nas mais variadas áreas, onde a auditoria tributária impera dentro do âmbito da inspeção.

consigam confirmar ou infirmar a credibilidade e a fidedignidade dos declarações apresentadas e respetiva contabilidade de suporte, tais como a Intranet⁶⁷, o E-fatura, o Sistema Integrado de Informação da Inspeção Tributária (SIIT)⁶⁸, o sistema VIES⁶⁹, o analisador dos ficheiros SAFT-PT⁷⁰, a que acresce o acervo de informação recolhido das crescentes obrigações acessórias⁷¹ que vêm sendo exigidas em crescendo aos contribuintes.

Destas ferramentas merecem particular destaque as metodologias de auditoria inseridas no SIIT, elaboradas de acordo com o manual de auditoria tributária⁷² da AT, as quais constituem um autêntico guião das tarefas a realizar, dentro de cada área contabilística⁷³, que se mostrem de maior relevância, a que o inspetor deve fazer apelo na fase do planeamento da auditoria.

Uma vez que não é possível o inspetor auditar todos os registos contabilísticos e todos os documentos de suporte correspondentes à atividade do sujeito passivo durante determinado tempo, sob pena da perda de eficácia do trabalho de auditoria, o mesmo deve assumir, aquando do planeamento e execução do seu trabalho, um nível de risco que deverá ser determinado tendo em conta, nomeadamente, o tipo de negócio em causa, o tipo de gestão e o sistema de controlo interno implementado. Da correta avaliação deste risco de auditoria⁷⁴ dependerá a natureza e a profundidade dos elementos a aplicar.

⁶⁷ Plataforma informática, na qual a AT tem ao seu dispor várias ferramentas procedimentais e informativas, úteis para diferentes tipos de funções desempenhadas dentro da mesma.

⁶⁸ Subseção da Intranet que permite ao inspetor introduzir documentos à medida que os processos vão decorrendo, consultar processos antigos, consultar prazos, entre outras.

⁶⁹ VIES (View International Exchange System) – cruzamento de informação entre sujeitos passivos comunitários.

⁷⁰ Os ficheiros SAFT-PT (“*Standart Audit File for Tax Purposes – Portuguese Version*”) são documentos que reúnem informação fiscal relevante de uma entidade relativo a um determinado período de tempo, contendo a sua identificação, a identificação dos clientes e dos fornecedores, a identificação dos produtos vendidos e serviços prestados, as respetivas faturas e recibos, etc.

⁷¹ Declarações de donativos, mapas de clientes e mapas de fornecedores (anexos O e P da IES), pagamentos a não residentes, etc.

⁷² Por sua vez, elaborado com base nas Normas Internacionais de Auditoria.

⁷³ Compras e débitos de exploração; rendimentos e créditos de exploração; valores de exploração (stocks); ativos fixos tangíveis e intangíveis; outros gastos e rendimentos de exploração; capitais próprios; meios financeiros, etc.

⁷⁴ “O risco de auditoria, por definição, consiste no risco do auditor inconscientemente emitir uma opinião, não considerando factos que contenham erros materialmente relevantes, não detetar transações sujeitas a imposto ou deduções indevidas” (Canedo et al., 2007:33)

Assim, fruto destas ferramentas e da concomitante troca de informação, o inspetor tributário deve ficar, desde logo e ainda antes de ir para o terreno, com um conhecimento prévio dos pontos fortes, fracos, das oportunidades e ameaças do sujeito passivo alvo, devendo direcionar a inspeção para as áreas que se mostrem materialmente de maior relevância em termos de risco de incumprimento fiscal.

Através da análise detalhada das operações selecionadas, dos saldos das respetivas contas evidenciados na contabilidade, dos comprovantes de suporte, da circularização de terceiros com quem o sujeito passivo teve relações especiais, da circularização de organismos oficiais (ex: câmaras municipais), os inspetores procuram perceber, entre outras rubricas, se todas as compras e vendas e/ou prestações de serviços e demais gastos e rendimentos estão totalmente registados (exaustividade dos registos) e se os montantes contabilizados e apresentados nas declarações correspondem ou não à realidade (realidade dos registos)⁷⁵.

Caso do trabalho de auditoria efetuado resulte a convicção da falta de coerência entre os valores da contabilidade/declarações fiscais e a situação real do sujeito passivo alvo, o mesmo deverá ser instado, ainda antes da notificação do eventual projeto de relatório⁷⁶, a justificar essas incoerências, donde poderão ou não resultar correções, diretas e/ou indiretas.

No que especificamente respeita ao controlo e auditoria das empresas da jurisdição da equipa inspetiva onde fui inserido (equipa 13 – setor da construção civil), estas repartem a sua atividade por duas grandes áreas – prestação de serviços de construção civil e construção de imóveis para venda. Dentro destas duas grandes áreas, importa referir duas particularidades associadas a estas empresas e às quais o auditor tributário deve prestar especial atenção aquando do início da inspeção: uma relativa à realidade e exaustividade dos registos contabilísticos e outra referente ao reconhecimento do rédit.

⁷⁵ O valor declarado das existências iniciais e finais do período, que levam ao cálculo das custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas (CMVMC), o qual, por sua vez, é parte integrante do cálculo da margem bruta das vendas (MBV) são, a par de outros, alguns indicadores que são analisados com especial enfoque, sendo o comportamento irregular deste último um forte indicador de eventual omissão de compras e/ou de vendas.

⁷⁶ No fundo, convidá-lo a exercer direito de audição informal.

Quanto à primeira, e no que respeita à atividade da prestação de serviços de construção civil, importará a prévia circularização junto dos clientes e dos organismos que licenciam as obras em causa, de forma a certificar se todas as obras realizadas foram contabilizadas e se o foram pelo valor real, nunca deixando de prestar a devida e permanente atenção para a deteção da prática de emissão de faturação falsa ou fictícia, a qual continua a ser uma realidade neste setor de atividade.

No que toca à atividade de construção de imóveis para venda, importará, para além desta circularização, ter em conta o facto de que, segundo a lei (cf. art. 64º do CIRC), o valor de venda do imóvel a reconhecer como rendimento terá de ser o maior de entre o valor constante do contrato e o respetivo valor patrimonial definitivo.⁷⁷ Tratou-se de uma medida, introduzida no ordenamento tributário nacional em 2005 com a reforma da tributação do património, que se mostrou altamente eficaz no combate à endémica evasão fiscal que se verificava neste ramo de atividade, com efeitos no IRC, IRS, IMI e IMT, e que levou a uma quebra abrupta na formulação de propostas de tributação de métodos indiretos neste tipo de atividade, em virtude do valor patrimonial tributário, contrariamente ao que antes se verificava, se ter aproximado substancialmente do valor de mercado.

Porém, e dado que nos dias de hoje se assiste a uma retoma da atividade da construção civil, na qual o preço de venda por metro quadrado de construção já superou e muito o VPT⁷⁸, não obstante este ter sido atualizado recentemente, novo desafio se lança ao controlo e auditoria tributária deste setor de atividade. E não raras vezes a derrogação do sigilo bancário, quer de vendedores quer de adquirentes de imóveis, mostra-se ser um recurso eficaz.

Quanto ao reconhecimento do rédito, e no que diz respeito às empresas que se dedicam à prestação de serviços de construção civil, merecem particular destaque a NCRF 19 (contratos de construção) e a NCRF 20 (réditos), segundo as quais estas

⁷⁷ Podendo o sujeito passivo apresentar, nos termos do art.º 139º do CIRC, prova de que o preço de venda efetivo praticado foi inferior ao valor patrimonial tributário (VPT).

⁷⁸ Informação obtida através do artigo do INE “Lisboa e Porto com taxas de crescimento superiores a 23%”, de 7 de maio de 2019, e da notícia do Jornal Público “Preços na construção disparam 50% em 2 anos”, de 31 de outubro de 2018.

empresas deverão reconhecer em cada período contabilístico o rédito dos contratos de construção que lhes foram adjudicados em função do trabalho executado até ao final de cada período.

Quando o desfecho do contrato de construção possa ser estimado fiavelmente, a NCRF 19 indica três métodos com vista a mensurar com fiabilidade o trabalho executado em cada período: percentagem de acabamento⁷⁹; levantamento do trabalho executado; conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Caso não seja possível estimar com fiabilidade o desfecho do contrato de construção, estipula a mesma norma, no seu item 32, que o rédito deverá ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis, sendo os custos de contrato de reconhecer como gasto no período em que sejam incorridos. No fundo, o critério do lucro nulo.

Atento o modelo de dependência parcial do IRC⁸⁰ face à contabilidade, plasmado no art.º 17º do CIRC, o reconhecimento fiscal do rédito deste tipo de contratos consta do art.º 19º do CIRC e é semelhante ao regime contabilístico, à exceção das perdas esperadas correspondentes a gastos ainda não suportados que, apesar de serem reconhecidas como gasto contabilísticos, não são, contudo, fiscalmente dedutíveis.

Quanto às empresas que se dedicam à construção de imóveis para venda, merecem particular destaque as NCRF 18 (inventários) e 20, sendo o rédito de reconhecer apenas aquando da venda dos bens (imóveis) desde que satisfeitas todas as condições insertas no item 14 da NCRF 20. Donde decorre que as obras deverão constar no ativo corrente do balanço anual destas empresas, rubrica existências, desde o seu início até à entrega aos clientes, reconhecendo-se anualmente a correspondente variação de produção na contabilidade como forma de compensar o gasto do período alocado àquelas obras. No fundo, um contra custo. Também aqui o CIRC segue o regime contabilístico, determinando, no nº 6 do art.18º, que a determinação de resultados nas obras efetuadas

⁷⁹ Obtido pela proporção entre os custos do contrato incorridos no trabalho executado até ao fim do período de tributação e os custos estimados totais do contrato.

⁸⁰ Decorrente do facto do IRC tomar como ponto de partida para a determinação da sua matéria tributável as grandezas evidenciadas pela contabilidade para a determinação da sua base tributável. Daí esta ser obrigatória para os sujeitos passivos de IRC.

por conta própria vendidas fracionalmente deverá ser efetuada à medida que as mesmas forem sendo concluídas e entregues aos clientes, ainda que não se conheçam exatamente os seus custos totais.

Ainda no aspeto fiscal e no que se refere ao IVA neste tipo de atividades, duas notas importa realçar e às quais o auditor deve estar atento: nos contratos de prestação de serviços firmados entre sujeitos passivos, o IVA é devido pelo adquirente e não pelo prestador do serviço⁸¹, assistindo-se à figura do *reverse charge*, segundo a qual o sujeito passivo de IVA é o adquirente. E caso esta reversão não seja efetuada, quem liquidou o IVA, ainda que mal, tem de o entregar ao Estado, mas quem o suportou não pode deduzi-lo⁸²; na atividade de construção de imóveis para venda, a posterior transmissão destes imóveis encontra-se isenta de IVA⁸³ sem possibilidade do exercício do direito à dedução do IVA suportado aquando da construção.⁸⁴

2. Fases do procedimento inspetivo

Como referimos no capítulo I, secções 4.1. e 4.2., o trabalho da ITA encontra-se balizado por dois documentos: um de natureza legal, RCPITA/LGT, e outro de natureza operacional, o PNAITA/PRAITA.

Assim sendo, as ações a desenvolver pela ITA têm como fonte os programas de seleção central e os programas de seleção regional, cujos sujeitos passivos alvo são selecionados quer em função dos respetivos programas, quer na sequência de comunicações, de propostas, de denúncias, provenientes da mesma ou de outras unidades orgânicas da AT, de outros organismos do Estado ou de outras entidades, pessoais ou coletivas.

⁸¹ Al. j) do n.º 1 do art.º 2º do CIVA.

⁸² Cf. art.º 19º, n.º 8, do CIVA

⁸³ N.º 30 do art.º 9º do CIVA.

⁸⁴ Cf. n.º 1 do art.º 20º do CIVA. Trata-se de uma isenção incompleta e sem possibilidade de renúncia (art.º 12º do CIVA), exceto nas transações entre sujeitos passivos e o adquirente utilize esses bens em atividades que confirmam direito à dedução (cf. n.º 5 do art.º 12º do CIVA).

Escolhido um programa inspetivo e selecionado o sujeito passivo alvo, é aberta uma Proposta de Inspeção (PI)⁸⁵, de acordo com a atividade inspetiva selecionada⁸⁶. Esta PI, quando estiver em causa um procedimento inspetivo propriamente dito, dará origem a uma ou várias ordens de serviço (OI), consoante o número de anos a inspecionar⁸⁷. Caso se pretenda apenas o cruzamento e recolha de elementos, contagem de inventários, controlo de bens em circulação ou controlo de sujeitos passivos não declarantes, a proposta de inspeção dará origem a um ou mais despachos inspetivos (DI).

Previamente ao início do procedimento inspetivo externo, o contribuinte alvo deve ser notificado, regra geral, nos termos legais e conforme estipula o art. 49º do RCPITA, com uma antecedência mínima de cinco dias face ao início do procedimento inspetivo de que vai ser objeto, sendo-lhe enviado para o efeito um documento denominado carta-aviso, identificando o sujeito passivo alvo, o âmbito e a extensão da inspeção a realizar, a qual será acompanhada de um anexo (folheto informativo) contendo os direitos, deveres, e garantias do sujeito passivo alvo durante o procedimento inspetivo.

Não obstante, casos há em que a lei dispensa esta notificação prévia e que estão devidamente elencados no art.º 50º do RCPITA, seja porque não se trata de uma verdadeira inspeção, seja porque a notificação prévia do procedimento possa comprometer o seu êxito.

O início do procedimento inspetivo ocorrerá efetivamente, conforme estabelece o artigo 51º do RCPITA, com a notificação ao sujeito passivo alvo ou obrigado tributário da competente ordem de serviço ou despacho inspetivo. Este assinará o respetivo documento, sendo-lhe entregue, nos termos legais, uma cópia do mesmo.

O procedimento inspetivo é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, podendo ser ampliado por mais dois períodos de três meses, caso ocorra alguma das situações extraordinárias previstas no nº3 do artigo

⁸⁵ Esta pode ter por base um evento aberto anteriormente, o qual serve essencialmente para alertar uma situação que pode ter relevância/preponderância inspecionar.

⁸⁶ Razão pela qual o sujeito passivo é inspecionado. Atualmente ascendem a 225, encontrando-se devidamente codificadas.

⁸⁷ As OI podem dar origem a um procedimento inspetivo interno ou externo (art.º 13º do RCPITA), cujo âmbito pode ser geral ou parcial (art.º 14º do RCPITA).

36º do RCPITA. No entanto, conforme preceitua o nº5 do mesmo comando legal, há casos em que o prazo da conclusão do procedimento inspetivo poderá ser suspenso.

Seguem-se então os atos inspetivos, fase mais importante e demorada do procedimento inspetivo, através dos quais o inspetor verifica e analisa a veracidade ou inveracidade dos valores declarados na contabilidade e declarações fiscais apresentadas pelo contribuinte, podendo daqui resultar ou não atos desfavoráveis ao sujeito passivo.

No caso de não resultarem atos desfavoráveis ao sujeito passivo, o processo é encerrado e arquivado, sendo o contribuinte notificado com a Nota de Diligência⁸⁸. Posto isto, é elaborado, ao abrigo do disposto no artigo 60º do RCPITA, um relatório final que visa a conclusão do procedimento inspetivo, o qual será arquivado, não sendo notificado ao sujeito passivo em questão.

No entanto, se dos atos inspetivos resultarem correções desfavoráveis para o contribuinte, e caso este não regularize a sua situação durante o tempo previsto no decurso do procedimento inspetivo, será elaborado um projeto de relatório, com a identificação desses atos e a respetiva fundamentação. Neste caso, o sujeito passivo será notificado, sendo-lhe fixado um prazo entre 15 e 25 dias⁸⁹ para que este se possa pronunciar, isto é, para que tenha a possibilidade de, caso assim o entenda, exercer o seu direito de audição prévia⁹⁰.

Exercido este direito ou esgotado o prazo sem que o mesmo tenha sido exercido, é notificado o sujeito passivo alvo através da nota de diligência, considerando-se assim concluídos os atos de inspeção.

Por fim, no prazo de 10 dias após o exercício do direito de audição ou após o decurso do seu prazo, sem que este tenha sido exercido, é elaborado, conforme estatuído no artigo 62º do RCPITA, o relatório final que, visando identificar e sistematizar os factos detetados e a sua qualificação jurídico-tributária, é notificado ao sujeito passivo por carta registada, assinalando a conclusão do procedimento inspetivo, após o que se elaborará o documento de correção oficioso da matéria tributável e/ou do imposto (DC).

⁸⁸ Documento que encerra a fase dos atos inspetivos.

⁸⁹ Por norma, a ITA fixa o prazo em 15 dias, a menos que o sujeito passivo apresente justificações plausíveis para que o prazo seja alargado.

⁹⁰ Cf. art.º 60º do RCPITA

Das condutas ilícitas observadas durante o procedimento inspetivo, deve ser dada devida conta, com vista à subsequente punição, em documento autónomo denominado auto de notícia, observando os requisitos e para cujo levantamento a lei atribui competência, entre outros, aos inspetores tributários.⁹¹ Porém, se até ao termo do procedimento inspetivo o sujeito passivo apresentar pedido de redução de coimas plasmado no RGIT, o inspetor não levanta auto de notícia.

A introdução do princípio do contraditório⁹² no procedimento inspetivo dá a possibilidade ao sujeito passivo alvo de participar nas decisões da AT que sobre ele recaiam. As alegações por ele adstritas aquando do exercício do direito de audição deverão ser alvo de uma devida e ponderada análise em ponto específico do relatório final e, só nesse momento, o inspetor concluirá se serão ou não de manter, total ou parcialmente, as potenciais correções formuladas no projeto de relatório.

No caso do direito de audição não ser exercido, o inspetor procederá à elaboração do relatório final, mantendo, em princípio, tudo o que foi proposto no projeto de relatório.

Em suma, o processo inspetivo encontra-se sistematizado em 7 partes:

1. PI, OI, carta-aviso e nota de diligência (origem do processo).
2. Projeto de relatório e respetiva notificação;
3. Direito de audição enviado pelo sujeito passivo;
4. Relatório e sua notificação;
5. Provas de gerência – recolhidas aquando da inspeção, dão a conhecer quem realmente exerceu a gerência de facto, com vista a assegurar uma eventual e futura reversão das dívidas apuradas na inspeção;
6. Auto de notícia/pedido de redução de coimas;
7. Documento de correção/declarações de substituição: serve para promover a liquidação adicional do(s) imposto(s) em falta, caso o sujeito passivo não regularize a situação com submissão de declaração de substituição;

⁹¹ Vide arts.º 57º e 59º do RGIT

⁹² “(...) representa o direito que tanto a acusação como a defesa têm de oferecerem provas para sustentarem as suas teses processuais e se pronunciarem sobre as alegações ou iniciativas processuais ou os atos tanto de uma como de outra (...)” – Silva (2013:86-87)

3. Desempenho da ITA da DFC em sede de IRC no biénio 2017/2018

Analisando os relatórios de atividades da DFC, relativos aos anos 2017 e 2018, é possível verificar o nível de intervenção da ITA em matéria de IRC.

Assim, e circunscrevendo a ação da ITA apenas no que respeita à quantidade das ordens de serviço (OI) realizadas, o seu desempenho foi o seguinte:

Tabela 4 - Representatividade das Ordens de Serviço em IRC

Nº de Ordens de Serviço	2017	2018
Total de OI realizadas	2063	1906
Total de OI em IRC	526	515
OI de IRC sem correções	124	155
OI de IRC com correções	402	360
- Técnicas*	297	278
- Indiciárias não automáticas	105	82
% de OI em IRC	25,5%	27,02%
% de OI em IRC com correções	76,43%	69,90%
% de OI de IRC com correções por MI:		
- Nas OI de IRC	19,96%	15,92%
- No total das OI realizadas	5,08%	4,30%

*incluindo as OI nas quais o sujeito passivo regularizou voluntariamente a situação

Fonte: Elaboração própria.

A quantidade das OI com âmbito de IRC ficou sensivelmente em 26% do total das OI realizadas pela DFC nestes dois anos. Tal situação deve-se ao facto de as inspeções em sede de IRC serem, contrariamente às dirigidas ao IRS e ao IVA⁹³, de âmbito geral e, portanto, mais demoradas⁹⁴, implicando uma análise à situação tributária global do contribuinte.

⁹³ As quais, devido ao facto de serem dirigidas a um maior universo de contribuintes e com especificidades próprias (v.g. informação de pedidos de reembolsos de IVA), são, por regra, de âmbito parcial, menos demoradas e ocorrem com maior frequência.

⁹⁴ Decorrente de muitas vezes terem de ser coadjuvadas com diligências complementares como sejam, entre outras, a derrogação do sigilo bancário, a invocação das cláusulas anti abuso, a manipulação dos preços de transferência.

No entanto, a eficácia das inspeções realizadas em sede de IRC mostrou-se deveras acentuada, porquanto em 73% destas ações houve lugar a correções. No que toca ao número de ações inspetivas em que houve lugar à aplicação de métodos indiretos, as mesmas situaram-se, em média, em 18% do total de OI em IRC e em cerca de 4,5% do total das OI realizadas na DFC.

Por outro lado, no que respeita ao valor de correções à matéria tributável potenciado pelas ações inspetivas em sede de IRC, constatou-se que, em média, as correções em sede de IRC ascenderam neste biénio a 90,44% do total das correções efetuadas, sendo que as correções por métodos indiretos se situaram, em média, em 6,46% relativamente às correções em sede de IRC e em 5,9% relativamente às correções totais efetuadas pela DFC⁹⁵.

Convertendo as correções à matéria tributável em imposto e considerando que, por regra, as correções por métodos indiretos em sede de IRC também implicaram correções de igual índole em sede de IVA, as percentagens de desempenho das inspeções em sede de IRC situaram-se, em média, em 6,23% do valor total do IRC apurado em falta e em 6,88% ⁹⁶, (considerando também o IVA delas resultante) do valor total dos impostos apurados em falta.

Com efeito, e apesar do número de ações inspetivas realizadas e correções apuradas terem diminuído⁹⁷, o valor médio das correções apuradas por ação inspetiva subiu de 5 306,64 € para 5 343,75 €⁹⁸. Ao que me foi referido, a transferência de 17 inspetores da DFC para outras unidade orgânicas da AT, associada à realização de auditorias de maior

⁹⁵ De um total de correções à matéria coletável de 223 256 235,46€, as relativas ao IRC ascenderam a 201 902 379,07€, sendo que as efetuadas por métodos indiretos se ficaram apenas em 13 163 353,81€.

⁹⁶ O que considerando uma taxa média de 20%, permitiu obter correções ao imposto no valor de 5 310 564,44 €, num total de 77 222 807,12€. Para o qual se utiliza, relativamente aos impostos sobre o rendimento, uma taxa média de imposto de 20% atenta a progressividade das taxas que os caracteriza.

⁹⁷ De 2017 para 2018 quer o número de ações que o valor das correções postas registaram uma redução de 7480 para 7023 e de 39 693 646,80 € para 37 529 161,19 €, respetivamente.

⁹⁸ De destas retiramos as ações meramente preventivas e de prospeção (realizadas a coberto de DI e que não são propriamente ações de auditoria), este aumento de eficácia mantém-se, passando de 19 240,74€ em 2017 para 19 660,01 € em 2018.

morosidade, e de maior complexidade, estarão na base de tal quebra em valor absoluto, que não em valor relativo. Daí a taxa de eficácia ter registado uma subida.

4. Procedimentos de revisão da matéria tributável realizados em 2017 e 2018

Na interposição de pedido de revisão da matéria coletável os sujeitos passivos invocam, por regra, a não aceitação da proposta de tributação por avaliação indireta no seu todo (pressupostos e quantificação).

No entanto no decorrer do procedimento de revisão vem-se assistindo a muitos casos onde os respetivos peritos deixam cair a controvérsia quanto aos pressupostos, centrando-se apenas nos critérios de quantificação, especialmente quanto ao excesso de matéria tributável decorrente da sua aplicação.

De facto, e como referem Lopes e Martins (2014:40), “a determinação do lucro tributável dos sujeitos passivos sujeitos a IRC com recurso a métodos indiretos constitui base de conflito, na maioria das vezes, entre a AT e o contribuinte”.

Porém, conjugando o número de propostas de tributação por métodos indiretos não automáticos formulados pela ITA neste biénio, com o número de pedidos de revisão da matéria coletável pelos mesmos interpostos em igual período, concluímos que, das 187 propostas de correção, apenas 37 foram alvo de reclamação por parte dos sujeitos passivo alvo, o que representa cerca de 19,8%.

Donde se conclui por uma elevada taxa de eficácia e de eficiência conseguida pela ITA da DFC neste tipo de correções, já que 80,2% destas propostas não terão gerado controvérsia. O que tendo em conta que o procedimento de revisão da matéria coletável é condição *sine qua non* para uma eventual e futura impugnação judicial, nos leva a concluir que os sujeitos passivos aceitaram as propostas de tributação por métodos indiretos que lhes foram efetuadas, o que não deixa de ser reconfortante para a AT.

De forma a compreender como foram elaboradas as propostas de avaliação indireta pela ITA, nomeadamente os pressupostos e os critérios de quantificação, circunscrevi a minha análise aos 37 casos e respetivos relatórios que deram origem a procedimentos de

revisão da matéria tributável apresentados neste período, tendo concluído que os dois pressupostos invocados para a tributação por métodos tiveram com base de suporte os seguintes factos:

Tabela 5 - Factos verificados pela DFC no biénio 2017/2018 para a aplicação de métodos indiretos (com base nas al. b) e e) do art. 87º da LGT)

Existência de compras fictícias	Omissão de vendas e serviços prestados
Existência de vendas fictícias	Omissão de compras
Perdas nos inventários não justificadas	Recusa de apresentação da contabilidade
Valorimetria incorreta dos inventários	Distorção/omissão de meios monetários
Omissão de gastos com pessoal	Omissão de cheques utilizados
Apresentação de prejuízos consecutivos há mais de 3 anos sem razão justificativa	Falta de colaboração do sujeito passivo para com a AT
Falta de entrega das declarações IES e Mod. 22	Saldos credores de caixa não justificados
Existência de faturas manuais não integradas no sistema de faturação	Margens brutas praticadas superiores às declaradas, apuradas via amostragem
Depósitos bancários superiores aos recebimentos das vendas	Apuramento de divergências nas compras, vendas e inventários decorrente de testes de conformidade
Transações não efetuadas pela conta bancária afeta à atividade	Valor dos gastos com pessoal superior ao valor das vendas prestações de serviços
Falta de fundamentação dos suprimentos	Guias de transporte não faturadas

Fonte: Elaboração própria.

Com vista à concomitante quantificação da matéria tributável a fixar foram utilizados nos casos em análise, ora de forma isolada, ora de forma conjugada, os critérios de quantificação constantes das alíneas a), d), f) e i) do art.º 90º da LGT, assim concretizados:

- os rácios regionais ou nacionais dos respetivos setores de atividade económica disponíveis no sistema informático da AT e extraídos das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos e dos documentos de correção elaborados pela AT;

- os gastos recalculados através do confronto entre ficheiros SAFT do sujeito passivo e do fornecedor;
- as margens brutas de comercialização calculadas com base em amostragens efetuadas;
- a aplicação dos preços médios da prestação de serviços declarados às quantidades omitidas de serviços.

Porém, relevante nesta análise pormenorizada dos procedimentos de revisão da matéria coletável em IRC ocorridos na DFC, foi compreender a forma como decorreu o debate contraditório entre os peritos da AT e do contribuinte⁹⁹, bem como o seu desfecho, designadamente se chegaram ou não a acordo e as respetivas razões.

Nesse sentido, constatei que nos 37 procedimentos de revisão analisados os peritos chegaram a acordo em 23 deles, o que corresponde a uma percentagem de 62,16%. Todos estes acordos estabelecidos assentaram na manutenção dos pressupostos invocados pela ITA para a tributação por métodos indiretos, mas com anulação parcial das correções por métodos indiretos anteriormente propostas, redução essa que, em termos médios, se situou nos 38,47%.

Com efeito, apesar de em muitos pedidos de revisão os peritos dos sujeitos passivos invocarem a inexistência de pressupostos para a tributação por métodos indiretos, certo é que, com o desenrolar do debate, em muitos deles esse requisito invocado foi posto de parte, tendo sido possível chegar a acordo quanto à quantificação das correções e da matéria tributável a fixar.

De entre os argumentos e factos apresentados pelos peritos dos sujeitos passivos com vista a demonstrar o excesso na quantificação efetuada pela ITA, e que foram relevantes para o estabelecimento do acordo e concomitante redução das correções inicialmente propostas, destacam-se, entre outros, os seguintes:

- Avaria em máquinas que produziram um número considerável de produtos defeituosos e que não tinham sido tomados em conta pela ITA;

⁹⁹ E também do perito independente, caso o mesmo tenha sido nomeado.

- Aplicação pela ITA de preços e de margens de comercialização sem tomar em conta que a localização do negócio influencia preços e margens praticados;
- Errada quantificação pela ITA dos gastos com o pessoal presumivelmente suportados;
- Falta de apresentação durante o procedimento inspetivo dos gastos relativos à depreciação dos ativos fixos tangíveis;
- Quantificação das correções por métodos indiretos mediante aplicação da margem bruta média do setor em detrimento da inicialmente aplicada, que lhe era superior;
- Apresentação pelo perito do sujeito passivo de documentos não apresentados anteriormente;
- Ano atípico do setor em questão, aliada a uma elevada dependência de um número reduzido de clientes;
- Invocação do perito do sujeito passivo de perda de quota de mercado, do despedimento de pessoal e da concomitante rutura de alguns serviços;
- Aplicação, face à situação concreta do contribuinte, dos rácios regionais em detrimento dos rácios nacionais.

Conclui-se, deste modo, que a taxa de sucesso das propostas de correção por métodos indiretos em sede de IRC, efetuadas no biénio 2017/2018 pela DFC, foi elevada (92,51%) uma vez que das 187 propostas de tributação por métodos indiretos formuladas, em apenas 14 delas o sujeito passivo não concordou em absoluto.

Nas restantes 13, já que em 1 delas se verificou uma desistência, os peritos não conseguiram chegar a acordo, extremado posições, seja desde logo quanto aos pressupostos para aplicação de métodos indiretos, seja no que diz respeito apenas à quantificação, seja em ambos os requisitos.

De modo a ilustrar a forma como se desenrolam os procedimentos de revisão da matéria coletável, apresento sinteticamente 3 dos 37 procedimentos de revisão por mim analisados no decorrer do estágio, fazendo, para cada um deles, uma breve descrição,

desde os factos que estiveram na origem da proposta de tributação até à decisão resultante do mesmo.¹⁰⁰

a) Procedimento de revisão relativo à empresa Z

➤ Proposta de tributação:

Este procedimento inspetivo foi desencadeado não só pelo facto do sujeito passivo apresentar prejuízos fiscais em 3 anos consecutivos, mas também pela constatação da existência de indícios de irregularidades quer em aquisições de ativos fixos tangíveis, quer na comercialização de viaturas, a qual constituiu fundamento relevante para abertura de uma PI e, conseqüentemente, de duas OI para os dois anos em causa.

Dos atos inspetivos realizados, resultou uma proposta de tributação por métodos indiretos em sede de IRC e de IVA, subjacente à qual estiveram as seguintes evidências:

- Recusa da exibição dos documentos de suporte à contabilidade;
- Constatação da omissão de vendas, decorrente da não contabilização quer da totalidade dos valores recebidos dos clientes, quer das retomas de viaturas usadas por eles entregues e subseqüente venda;
- Contabilização das retomas de viaturas por valores superiores aos declarados pelos clientes;
- Não emissão/entrega aos clientes das faturas de venda;
- Não utilização da conta bancária da empresa para pagamentos e recebimentos;
- Utilização de contas bancárias particulares de sócios gerentes e familiares para recebimentos dos clientes,

as quais, corporizaram a verificação de alguns dos pressupostos legais para a tributação por recurso a métodos indiretos, concretamente os referidos na alínea b) e e) do n.º 1 do art.º 87.º e alíneas a) e b) do art.º 88.º, ambos da LGT.

E verificados que estavam os fundamentos que motivaram o recurso à avaliação indireta, houve que proceder, nos termos do art.º 90º da LGT, à quantificação da matéria

¹⁰⁰ Uma vez que se tratam de processos de índole sigilosa, será omitida a informação relativa aos intervenientes e valores em causa.

tributável a fixar. Para o efeito, foram utilizados os critérios previstos nas suas alíneas a), d) e e), designadamente margens médias de rentabilidade, elementos e informações relativos a entidade com relações económicas com o contribuinte e a localização e a dimensão da atividade exercida.

Nesse sentido, e através da aplicação do rácio R17 – Margem Bruta II¹⁰¹ aos gastos declarados a título de CMVMC e Fornecimento e Serviços Externos (FSE), na sua média regional, por se ter mostrado o mais consentâneo com a realidade observada, obteve-se a matéria tributável a fixar da seguinte forma, conforme observado na tabela 6:

Tabela 6 – Apuramento da matéria coletável corrigida da empresa Z

Descrição	2014	2015
R17 declarado	R	R*
CMVMC declarado	A	A*
FSE declarados	B	B*
Rácio R17 (média Coimbra)	X	Y
VN Estimado (Met. Ind)	$C = (A+B)/(1-X)$	$C* = (A*+B*)/(1-Y)$
VN Declarado	D	D*
Valor da correção (Mét. Ind)	$E = C - D$	$E* = C* - D*$
Matéria tributável declarada	F	F*
Matéria tributável a fixar	$= E + F$	$= E* + F*$

Fonte: elaboração própria, com base no relatório de inspeção do respetivo processo

➤ **Desencadeamento do procedimento de revisão**

Não concordando com a proposta de tributação por métodos indiretos de que foi alvo, o sujeito passivo, apesar de não ter exercido direito de audição, apresentou um pedido de revisão da matéria tributável, no qual, alegando que a AT incorreu em erros, quer nos pressupostos, quer na quantificação da matéria coletável, solicita a anulação total da proposta de tributação.

¹⁰¹ O qual mede a rentabilidade bruta das vendas face aos gastos suportados com CMV e Fornecimento e Serviços Externos (FSE)

Aberto o procedimento de revisão da matéria tributável e nomeado o perito da AT, foi agendada a primeira reunião entre os dois peritos, à qual se seguiram mais três.

No decorrer do procedimento, verificou-se na terceira reunião um entendimento mútuo entre os peritos relativamente à existência de pressupostos para a aplicação de métodos indiretos de tributação, tendo no entanto o perito do sujeito passivo mantido a sua posição de que a AT quantificou exageradamente a matéria tributável, alegando o seguinte:

- Pelo facto da atividade ser exercida no interior do país, um número significativo de clientes são pessoas que vivem em zonas rurais e com uma capacidade económica inferior às de outras zonas do distrito;
- Os preços de venda que pratica, bem como as condições pós-venda que faculta, são determinantes na cativação de clientela, tendo por isso um número de vendas bastante superior face aos seus concorrentes;
- Daí não conseguir obter ganhos semelhantes ao dos seus concorrentes do distrito, pecando assim por excesso o rácio regional aplicado pela AT;
- Razões pelas quais alega que um rácio superior a 5% ser manifestamente excessivo e sem aderência à realidade.

➤ Decisão final

Após o debate contraditório que a situação exigia, o perito da AT anuiu às alegações do sujeito passivo, tendo ambos concordando em ajustar para 5% o rácio de margem bruta utilizado pela AT, de forma a conseguir-se uma aproximação mais apropriada à realidade do negócio e às condições em que o mesmo se desenvolve, por considerarem existir motivos atendíveis para que aquelas condições não sejam comparáveis com a grande parte dos outros operadores económicas que atuam em zonas mais privilegiadas do distrito. E uma das razões é que as margens brutas nacionais se situam, para ambos os anos, na vizinhança dos 5%.

Uma vez que os peritos chegaram a acordo, a matéria tributável acordada será objeto de fixação pelo diretor de finanças, sendo que os tributos a liquidar e a pagar pelo contribuinte terá por base o acordo firmado.

b) Procedimento de inspeção da empresa X:

➤ Proposta de Tributação:

A ação inspetiva efetuada à empresa X, relativa ao exercício de 2016, teve como motivo a observação de diminutas margens (brutas) de comercialização declaradas pela empresa nesse ano, quando comparadas com as margens médias praticadas pelas empresas operadoras no mesmo setor de atividade.

Nesse sentido, foi aberta uma PI, que deu origem a uma OI, por forma a que o inspetor pudesse estar devidamente credenciado para efetuar a ação inspetiva.

Dos atos inspetivos realizados resultou uma proposta de tributação por métodos indiretos em sede de IRC e IVA, a qual, após análise dos registos contabilísticos, ficheiros SAFT, do controlo dos seus meios monetários, registo das prestações de serviços, análise de inventários e análise da rentabilidade através das margens declaradas dos vários produtos que a entidade comercializa, assentou nos seguintes factos:

- não utilização da conta bancária para efetuar os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida,
- não encerramento diário do sistema de faturação via máquina registadora;
- constatação de que inventários das existências não oferecem credibilidade,
- margens declaradas muito inferiores às efetivamente praticadas,

os quais, segundo a AT, ao se consubstanciam em irregularidades e erros que põem em causa a credibilidade da contabilidade, corporizam um dos pressupostos para aplicação de métodos indiretos, nomeadamente o preconizado na al. b) do nº1 do art.º 87º e da al. a) do art.º 88º da LGT.

No que diz respeito aos critérios e cálculos utilizados para quantificar a matéria tributável a fixar, o inspetor da AT descredibilizou o efeito da variação das existências, tendo constatado que as existências finais se encontravam sobrevalorizadas no ano em análise. Donde assumiu que todas as compras declaradas pelo sujeito passivo, após dedução de um valor considerado razoável para autoconsumo, foram vendidas.

Por forma a calcular o volume de negócios estimado, o mais aproximado do real, o inspetor tributário aplicou ao valor das compras declaradas pelo sujeito passivo, corrigidas de autoconsumo, a margem de comercialização de 142,46%, por si obtida através de amostragem efetuada às compras e às vendas do contribuinte, tendo reduzido ao valor assim obtido uma percentagem de 2% a título de sobras inevitáveis e não vendáveis. Dado não terem ocorrido correções aos gastos, a correção à matéria coletável foi obtida através da diferença entre o Volume de Negócios estimado e o Volume de Negócios declarado pelo sujeito passivo.

O apuramento da matéria coletável corrigida por via indireta foi calculada como se verifica na tabela 7:

Tabela 7 - Apuramento da matéria coletável corrigida da empresa X

Compras declaradas	1)
Autoconsumos	2)
Compras - autoconsumos	3)= 1 - 2
Margem de comercialização	4) (142,46%)
Volume de Negócios calculado	5)= 3 + (3 x 4)
Percentagem para sobras	6) (2%)
Sobras em valor	7)= 5 x 6
Volume de Negócios estimado	8)= 5 - 7
Volume de Negócios declarado	9)
Correções indiretas ao Volume de Negócios	10) = 8 - 9
Matéria coletável/tributável declarada	11)
Matéria coletável/tributável a fixar	12) = 10+11

Fonte: elaboração própria, com base no relatório de inspeção do respetivo processo.

➤ Desencadeamento do procedimento de revisão

Apesar de não ter sido exercido o direito de audição, o sujeito passivo interpôs pedido de revisão da matéria tributável. Na primeira reunião entre os peritos, referiu o perito da AT que as inconsistências detetadas nos pressupostos elencados acima não permitiriam outra alternativa que não fosse a tributação por métodos indiretos.

O ensaio efetuado a uma amostra dirigida a um artigo, representativa de 94% do volume de compras do ano em questão, elucida que a margem de comercialização

praticada pelo contribuinte é substancialmente superior à margem de comercialização declarada.

Perante tais factos, o perito do sujeito passivo concorda que se verificaram objetivamente os pressupostos legais para a determinação da matéria coletável através da aplicação da avaliação indireta em IRC.

Assim sendo, e não concordando o perito do sujeito passivo com a quantificação efetuada pelo inspetor da AT, coube ao perito do contribuinte o ónus da prova da excessividade da quantificação. Começou por defender o perito do contribuinte que a avaliação indireta empreendida pela AT, efetuada com base na margem de comercialização, peca por excesso, considerando as margens praticadas no setor.

Para tal, referiu que as existências finais neste tipo de atividade nunca são zero (valor que o inspetor da AT assim definiu uma vez que a contabilidade do contribuinte estava inquinada) e que esse valor tem uma importância significativa no cálculo do CMVMC. Apresentou ainda um documento que demonstrava que a margem bruta de compras de um conjunto de artigos foi exageradamente quantificada pela AT, evidenciando uma justificação objetiva que baixou efetivamente a margem deste.

Defendeu ainda o perito do contribuinte que tanto o valor diário do autoconsumo como a taxa de desperdícios, considerados na proposta de tributação, se encontram aquém do que realmente se verificou, tendo proposto a sua alteração de 4,17€/dia para 6,00 €/dia e de 2% para 2,5%, respetivamente.

Por fim, e tendo em conta os valores apresentados pelo perito do contribuinte, a margem global de comercialização passaria de 142,46% baixou para 136,95%.

➤ Decisão final

Após o debate contraditório que a situação exigia, os peritos chegaram a um acordo, tendo sido aceites os considerandos de ordem quantitativa invocados pelo perito do sujeito passivo. Como tal, foram recalculadas as correções, o volume de negócios estimado e a matéria tributável a fixar delas decorrente.

Uma vez que os peritos chegaram a acordo, a matéria tributável acordada será objeto de fixação pelo diretor de finanças, sendo que os tributos a liquidar e a pagar pelo contribuinte terá por base o acordo firmado.

c) Síntese do Processo da empresa W:

➤ Proposta de Tributação

O motivo que deu origem à presente inspeção foi o facto de o sujeito passivo ter declarado prejuízos consecutivos há mais de 3 anos, o qual, quando não justificados, constitui por si só, um dos pressupostos legais para a avaliação indireta da matéria coletável do sujeito passivo alvo (cf. al. e) do n.º1 do art.º 87º da LGT).

Porque durante a ação inspetiva se constatou a existência de erros, irregularidades e vícios que põem em causa a contabilidade e os prejuízos fiscais sucessivamente declarados, designadamente:

- Existência de suprimentos não devidamente comprovados, tendo como suporte apenas e só documentos internos da contabilidade (infringindo o disposto no n.º2 do art.º 63º-C da LGT);
- Distorção e omissão no registo dos meios monetários da empresa, porquanto a contabilidade não reflete a totalidade dos movimentos das contas bancárias e vice-versa;
- Existência de irregularidades nos inventários e nas quantidades vendidas determinadas num dos três anos em análise, indiciando a transmissão de bens sem emissão de fatura aos clientes,

foi proposta a tributação por métodos indiretos nos três períodos analisados, uma vez que se torna impossível o apuramento da matéria coletável por via direta (cf. al. b) e e) do n.º1 do art.º 87º, bem como a al. a) do art. 88º da LGT), nas quais se apuraram correções meramente aritméticas (dedução indevida de gastos) e correções indiciárias.

No que toca aos critérios de quantificação de apuramento da matéria coletável com recurso a métodos indiretos, o inspetor da AT considerou como alternativa mais adequada a utilização dos rácios constantes da base de dados informática da AT e relativos aos sujeitos passivos integrantes do mesmo ramo de atividade, tendo para o efeito utilizado a

margem bruta das vendas, medidas pelo rácio R01, relativa ao ano 2013, a qual é de 37,96% e que, convertida sobre as compras, ascende a 61,18%.

Da aplicação desta margem sobre as compras (61,18%) ao CMVMC declarado para cada ano em análise, resultaram correções por métodos indiretos e subsequentes propostas de tributação por métodos indiretos, das quais apenas em 2015 resultou matéria tributável.

Inconformado com o constante do projeto de relatório, o sujeito passivo exerceu direito de audição, no qual sumariamente alegou que não se verificaram os pressupostos para a aplicação de métodos indiretos; que existem razões justificativas para os prejuízos declarados e que a AT efetuou um relatório tendencioso, já que os rácios decorrentes do volume de faturação por si declarado face às margens médias de lucro presumivelmente alcançadas através do recurso a métodos indiretos são semelhantes aos alcançadas a nível nacional.

Analisado que foi o direito de audição, e tendo-se considerado que o mesmo não apresentava elementos concretos que levassem a modificar o projeto de relatório, o mesmo foi convertido em relatório final.

➤ Desencadeamento do procedimento de revisão

Não concordando com a proposta por métodos indiretos inserta no relatório de inspeção, o sujeito passivo apresentou pedido de revisão da matéria coletável.

Aberto o procedimento de revisão, coube ao perito da AT elencar os pressupostos que fundamentaram a proposta de tributação, tendo reforçado que a mesma se mostrava clara. Após alguma discussão, os peritos conseguiram chegar a acordo quanto à aferição dos pressupostos para a utilização da avaliação indireta no apuramento da matéria tributável.

Quanto aos critérios para o cálculo da matéria coletável utilizados pela AT, o perito do contribuinte apresentou a sua discordância, referindo que o inspetor teve como base não os rácios regionais de atividade, mas sim os nacionais, alegando ainda que o mesmo não teve em conta o facto de muitos dos artigos comercializados pelo contribuinte se encontrarem obsoletos, traduzindo uma margem de comercialização consideravelmente

mais baixa quando comparada com outras entidades. Defendeu ainda que, em alguns períodos, se praticaram saldos com preços de venda mais baixos.

Em resposta ao alegado pelo perito do contribuinte, o perito da AT referiu que o facto de se ter aplicado o rácio nacional em nada prejudicou o sujeito passivo, pelo contrário.

Ainda assim, o perito do sujeito passivo argumentou que o facto do inspetor da AT ter utilizado para os três períodos em análise o rácio relativo ao primeiro ano, (uma vez que, à data da redação do projeto de relatório, os rácios dos restantes anos ainda não se encontravam disponíveis), não considerou as diferenças existentes entre os anos.

Por parte do perito da AT, foi referido que à data do procedimento de revisão já estavam disponíveis os restantes rácios, verificando-se, porém, que os seus valores para os anos seguintes eram superiores ao do primeiro ano, pelo que a utilização do mesmo rácio só beneficiaria o contribuinte. No entanto, e porque os rácios regionais ora conhecidos eram inferiores ao rácio de margem bruta aplicado pela inspeção, sugeriu então que se aplicassem as diferentes margens brutas regionais sobre o custo ao CMVMC de cada ano, de modo a ir ao encontro da realidade económica do local onde o contribuinte exerce a atividade. E de forma a utilizar uma medida com menor distorção face aos valores mais elevados e mais baixos, propôs ainda que se utilizasse a mediana em detrimento da média.

➤ Decisão final

Embora do recálculo da matéria tributável apresentado pelo perito da AT resultasse uma redução em relação face aos valores apurados para cada ano no relatório final, o perito do contribuinte não concordou com a proposta, não tendo assim sido possível a obtenção de um acordo.

No âmbito das suas competências, o Diretor de Finanças procedeu à fixação da matéria coletável, tendo mantido, nos seus pressupostos e valores, através de despacho, a proposta inicialmente formulada pela ITA.

5. Síntese dos acórdãos dos TCA relativos à aplicação dos métodos indiretos

Como vimos, dos procedimentos de revisão podem resultar ou não acordos entre os peritos. Caso os peritos estabeleçam acordo, a matéria tributável acordada será a que irá ser fixada, dela decorrendo o tributo a liquidar, não podendo a mesma ser alterada pela administração tributária, salvo nos casos previstos na lei.¹⁰²

Caso não haja acordo, a matéria tributável é igualmente fixada pelo Diretor de Finanças do distrito em questão, o qual, apelando ao seu prudente juízo, terá em conta quer a proposta de inspeção quer a posição de ambos os peritos exarada na ata final.

Porque destas duas fixações poderá o sujeito passivo recorrer para os tribunais, impugnando, nos termos do art.º 97 do CPPT, quer a liquidação do tributo, quer a fixação da matéria tributável que não deu origem à liquidação de qualquer tributo, e porque se tratam de entidades independentes face às partes em litígio, importará, no âmbito do presente relatório, mostrar qual tem sido a posição dos tribunais nacionais face às propostas de tributação de métodos indiretos formuladas pela AT.

O ideal seria saber qual foi a posição dos tribunais quer nos 14 processos acima referidos face aos quais não houve acordo entre os peritos em sede de procedimento de revisão, caso os mesmos tenham impugnado as liquidações, quer nos 23 processos onde se verificou acordo mas que ainda assim poderão ser objeto de impugnação caso o sujeito passivo assim o entenda.

No entanto, tal facto afigura-se neste momento inexequível dada a morosidade característica do processo judicial, desconhecendo-se neste momento se estes casos seguiram ou não para tribunal e, tendo seguido, qual o seu desfecho.

Não obstante, achei por bem juntar uma breve síntese de alguns acórdãos sobre avaliação indireta em sede de IRC emanados pelos tribunais no biénio 2017/2018.

Uma vez que o acesso à informação contida nos acórdãos dos tribunais de primeira instância – Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF)¹⁰³ – é difícil e moroso, visto as decisões não serem publicitadas, optei por consultar os acórdãos dos tribunais de segunda instância – Tribunais Centrais Administrativos Norte e Sul (TCAN e TCAS,

¹⁰² Cf. n.º 3 e 5 do art.º 92º da LGT.

¹⁰³ Por onde as impugnações terão obrigatoriamente de passar.

respetivamente)¹⁰⁴, os quais se encontram disponíveis no *website* da Direção-Geral dos Serviços de Informática.¹⁰⁵

Importa referir que, enquanto que apenas os sujeitos passivos recorrem para os TAF quando se sentem lesados com as correções propostas pela AT à sua matéria coletável, o mesmo não se verifica para os tribunais de 2ª instância (TCAN e TCAS), uma vez que tanto os sujeitos passivos como os representantes da AT podem recorrer quando não concordem com a decisão do TAF.

Da análise efetuada aos 30 acórdãos do TCAN e do TCAS no biénio 2017/2018 relativos à avaliação indireta da matéria tributável em IRC, verifiquei que 13 dos sujeitos passivos que recorreram para os tribunais de 2ª instância viram negados os provimentos dos seus recursos, enquanto que apenas 5 viram concedido provimento ao recurso por si apresentado. Por outro lado, dos recursos apresentados aos TCA por parte da AT, os juízes negaram provimento em 7 ocasiões e concederam em 5. Houve ainda um sujeito passivo que viu concedido parcial provimento ao seu recurso, tendo-lhe sido reduzida a matéria coletável fixada num dos anos em análise e mantida no remanescente.

Tais valores demonstram que a AT venceu nos TCAN e TCAS em 18 casos (60%)¹⁰⁶ e perdeu em 12 deles (40%)¹⁰⁷, apresentando uma vez mais uma taxa de sucesso positiva¹⁰⁸.

Todavia, e ainda que a AT tenha ganho 60% do casos analisados, verifiquei que os motivos que levaram a que a Fazenda Pública nacional perdesse em 12 dos 30 casos ocorridos no biénio 2017/2018 se resumem nas seguintes conclusões:

- Os juízes entenderam que não se verificavam os pressupostos legais para a aplicação da avaliação indireta;

¹⁰⁴ Para onde se poderá recorrer da decisão do TAF, quando o valor for superior a 5000€.

¹⁰⁵ <http://www.dgsi.pt>; das decisões dos TCAN/TCAS, cuja alçada é de 30000€, cabe ainda recurso para o Supremo Tribunal Administrativo (STA).

¹⁰⁶ Nos casos em que foi negado provimento aos recursos interpostos pelos sujeitos passivos e nos casos em que foi concedido provimento aos recursos por si apresentados.

¹⁰⁷ Nos casos em que foi concedido provimento aos recursos interpostos pelos sujeitos passivos e nos casos em que foi negado provimento aos recursos por si apresentados.

¹⁰⁸ Importa referir que, enquanto que na análise dos procedimentos de revisão da matéria coletável me circunscrevi aos apresentados à DFC, os acórdãos em análise dizem respeito a casos de várias direções de finanças do país, porquanto a análise seria irrisória caso apenas me circunscrevesse aos casos levados para o TCAN, no período analisado, pela DFC ou pelos sujeitos passivos a si adstritos.

- Os juízes consideraram ineficiente a fundamentação para aplicação da avaliação indireta por parte da AT;
- O sujeito passivo convenceu os juízes dos tribunais em como a quantificação da matéria coletável efetuada por métodos indiretos estava exagerada através da apresentação de documentos a que a AT não tinha dado devida conta;
- Os juízes não concordam nem com os pressupostos nem com a quantificação efetuada pela AT;
- Os juízes consideraram que a AT não justificou devidamente o porquê de ter utilizado os critérios que utilizou para quantificar a matéria coletável por métodos indiretos;
- Os juízes consideraram que a AT não utilizou critérios de quantificação objetivos e racionais;
- Os juízes destacaram que o despacho referente à fixação da matéria coletável do procedimento de revisão em questão não continha conteúdo relevante para análise do caso.

ANÁLISE CRÍTICA

Antes de ter tido a oportunidade de efetuar o presente estágio na ITA na DFC, não tinha tido contacto com as áreas da auditoria e da fiscalidade durante o meu percurso académico. Consubstanciando-se a atividade principal das equipas da inspeção tributária na análise da contabilidade, na fiscalidade empresarial, no direito fiscal e, principalmente, na auditoria tributária, decidi colocar-me à prova e lancei sobre mim tal desafio. Desafio este que, na minha ótica, e mesmo estando limitado ao pouco tempo que este tipo de estágios proporciona, me conseguiu ajudar a suprir a lacuna que considerava ter enquanto licenciado em Economia e futuro mestre em Gestão.

Hoje, após 5 meses de estágio na DFC, sinto que gostaria de ingressar no mercado de trabalho numa das áreas relacionadas com a auditoria e com a fiscalidade, áreas estas que me suscitaram um interesse que não imaginava enquanto frequentava a licenciatura. Se me perguntassem hoje se gostaria de ser inspetor tributário, eu diria que sim.

Da experiência que tive nos últimos meses neste braço da AT, considero que é urgente a renovação dos funcionários deste serviço da função pública. Importa salientar que não abrem concursos públicos externos há sensivelmente 20 anos, o que implica necessariamente que a média de idades dos seus trabalhadores seja elevada, estando alguns destes já bem perto da reforma, o que se mostra incompatível com a evolução que constantemente se verifica na atividade económica, na sua regulamentação e sobretudo nas novas tecnologias que lhe estão associadas.

Nesse sentido, e havendo um número reduzido de inspetores para um número significativo de contribuintes, prevejo que, para além do *gap* geracional considerável, se não entrarem novos funcionários num futuro próximo, não se verificará uma relação de simbiose através da partilha de conhecimentos dos inspetores mais experientes para os recém-contratados.

No entanto, a DFC tem cumprido os objetivos que o PNAITA estabelece anualmente, o que denota o bom trabalho elaborado por esta instituição no combate à fraude e à evasão fiscal. Pude constatar que a reorganização inspetiva decorrida nesta Direção de Finanças, na qual os contribuintes foram agrupados por equipas setoriais, revelou-se muito positiva, não só por permitir ao inspetor um conhecimento mais aprofundado das particularidades

de cada setor de atividade económica, como também se tornou num desafio profissional mais estimulante, uma vez que a sua atividade deixou de se circunscrever a apenas um tributo específico.

Efetuada a necessária revisão de literatura direcionada para o tema do presente relatório, e após ter analisado vários processos relativos à avaliação indireta em sede de IRC efetuados na DFC, pude constatar que se trata de um tema atual, exigente, e bastante complexo. Atual, porque continua a ser uma ferramenta indispensável das administrações fiscais no combate à evasão fiscal. Exigente e complexo por três ordens de razões: por um lado, não se mostra fácil, particularmente junto de alguns contribuintes, dar a notícia, demonstrando o porquê de haver lugar a correções à matéria tributável e ao imposto; por outro, formular este tipo de avaliação exige a quem o faz uma multidisciplinaridade de conhecimentos, especialmente em várias áreas do direito, da contabilidade, da auditoria, da economia e até da psicologia; por último, trata-se de um processo algo moroso e complexo, atento o que se lhe é exigido, nomeadamente,

- i. a verificação da existência de fatores que provem que a contabilidade do sujeito passivo está inquinada e, como tal, não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido;
- ii. a escolha do(s) critério(s) de quantificação que, por via indireta, procura(m) apurar o rendimento real presumido;
- iii. a complexidade associada à necessária análise da situação particular do contribuinte alvo, bem como as especificidades inerentes a cada atividade económica;
- iv. a controvérsia que pode gerar entre a AT e o contribuinte alvo, quer de modo informal durante o decurso da ação inspetiva, quer formalmente aquando do exercício do direito de audição;

Contudo, e ainda que a avaliação indireta seja um regime de último recurso e de exceção à regra, considero que se trata de um mecanismo necessário na busca da equidade fiscal.

Por outro lado, há que referir que morosidade e mesmo burocracia associada a toda a tramitação porque tem de obrigatoriamente passar o procedimento inspetivo, desde a

seleção do sujeito passivo alvo até à notificação do relatório final, tem contribuído para que o número de ações inspetivas de âmbito geral, dirigidas à globalidade da situação tributária do contribuinte, que implicam auditorias tributárias profunda, e das quais, por regra, resultam propostas de tributação por avaliação indireta, não seja significativo quando comparadas com o número de ações parciais, mais rápidas, dirigidas a este ou àquele tributo. Porém razões de segurança e de certeza jurídica o impõem.

Pude ainda constatar que o facto de, nos últimos anos, se vir a assistir a uma aposta massiva nas ações preventivas, de mera observação prévia no terreno do cumprimento ou incumprimento de alguns requisitos legais, como sejam os de faturação, em detrimento de ações inspetivas prolongadas, tem contribuído, a descontento dos próprios inspetores, para este desequilíbrio. Mas a verdade é que a aposta na prevenção passou a ser nos últimos anos uma preocupação nacional em termos inspetivos.

Apesar de considerar que muito aprendi durante esta jornada, tenho pena de não me ter sido permitido acompanhar uma inspeção externa, junto do contribuinte e no local do exercício da atividade, ficando o sentimento de tristeza por não ter podido saber como é estar no terreno. Porém, compreendi plenamente essa limitação, a qual decorreu apenas e só da lei, concretamente do estipulado no art.º 46º do RCPITA (credenciação dos inspetores tributários).

CONCLUSÕES

Durante a minha permanência na DFC, e sendo o tema central do meu relatório de estágio a avaliação indireta da matéria tributável em sede de IRC, muitas foram as ferramentas que me foram facultadas para que conseguisse chegar a bom porto nesta etapa da minha vida académica. Foram-me dadas a conhecer, entre outras realidades, o *modus operandi* de uma ação inspetiva, o papel das equipas inspetivas na busca da equidade fiscal, as principais declarações inerentes ao IRC, o quadro legal pela qual a atividade inspetiva se rege, as aplicações informáticas de suporte ao trabalho da inspeção tributária, bem como os meios legais de defesa que os sujeitos passivos têm ao seu dispor quando se sintam lesados com as propostas de tributação corretiva de que sejam alvo, com particular destaque para o procedimento de revisão da matéria tributável (relatórios de inspeção, pedidos de revisão, atas e despachos), no qual, feita a necessária investigação teórica, centrei grande parte da minha análise. Para além disso, foi-me dada a oportunidade de assistir a três ações de formação, uma sobre alguns temas particulares do IRC (a limitação da dedutibilidade dos gastos de financiamento, a tributação do lucro real, os preços de transferência no lucro tributável, o IRC e as reorganizações empresariais), outra sobre a nova declaração IES e uma última acerca das alterações ao ordenamento fiscal nacional introduzidas pela Lei do Orçamento de Estado para 2019.

Em Portugal as empresas devem ser tributadas segundo a sua capacidade contributiva, ou seja, mediante o rendimento real efetivamente auferido durante o período de tributação a que estão sujeitas (cf. nº2 do art.º 104º da CRP). Porém, este princípio está longe de se mostrar pacífico, assistindo-se a opiniões muito divergentes entre si, por parte de especialistas da matéria, o que em nada pacifica a questão, sobretudo quando temos os níveis de evasão e fraude fiscal que temos.

Cabe à ITA, enquanto braço da AT, combater este problema endémico da sociedade portuguesa. A introdução no ordenamento tributário nacional da Lei Geral Tributária e do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira mostrou-se deveras importante, no estrito campo da inspeção, seja porque clarificaram e sintetizaram os direitos e garantias dos sujeitos passivos e os poderes da administração fiscal, seja porque reconheceram e sistematizaram devidamente o trabalho desenvolvido

pela inspeção tributária. E neste combate, a avaliação indireta da matéria tributável mostra-se ser uma arma de crucial importância ao dispor da ITA.

Em sede de IRC, a avaliação indireta da matéria tributável encontra-se segmentada em dois regimes: um de cariz automático e outro de cariz não automático, sendo o primeiro um regime optativo, face ao regime regra de apuramento da matéria coletável, para contribuintes de pequena dimensão. Por outro lado, o segundo regime é subsidiário e de *ultima ratio* do regime regra – avaliação direta da matéria tributável – apenas podendo ser utilizado, no caso do IRC, quando se verificarem os pressupostos elencados nas al. b) e e) do n.º 1 do art.º 87º da LGT.

Esta forma de avaliação surgiu no ordenamento fiscal como instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, levando mesmo Sanches (1995:386) a defender que “a necessidade da avaliação indireta resulta, pois, do incumprimento pelos sujeitos passivos das suas obrigações acessórias, nomeadamente a nível contabilístico”. Daí que caiba à AT, em especial à ITA, a especial responsabilidade em verificar se as declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, elaboradas com base na contabilidade, cumprem com a exaustividade e com a realidade que lhes é imposta. Ainda que vigore em Portugal o princípio da verdade declarativa, casos há onde estas condições não se verificam e, quando assim é, incumbe à ITA descobrir e corrigir tais anomalias e erros ainda que, em última instância, por via indireta.

A lei prevê que em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo a prova do excesso da quantificação efetuada pela AT (cf. n.º 3 do art. 74º da LGT). Como se trata de uma forma de tributação de último recurso, a fundamentação dos pressupostos que levou a ITA a lançar mão da avaliação indireta da matéria coletável é fulcral, não só para que o contribuinte possa ter conhecimento dos motivos pelos quais está a ser alvo de avaliação indireta, mas também porque a lei prevê um conjunto fechado de situações em que esta pode ser utilizada. No que toca à quantificação da matéria coletável por via indireta, o art.º 90º da LGT identifica os critérios que a AT poderá ter em conta para a sua determinação.

Nos casos em que o sujeito passivo não regulariza voluntariamente a situação tributária decorrente das propostas de tributação por via indireta efetuadas pela ITA, seja porque não concorda com os pressupostos, com a quantificação, ou com ambos os fatores, pode pedir a revisão da matéria coletável, dando origem a um procedimento de revisão.

O procedimento de revisão da matéria coletável, que constituiu grande parte da minha análise durante o estágio, consiste sumariamente num debate contraditório entre o perito da AT e o perito do contribuinte (e, no caso de o sujeito passivo solicitar, de um perito independente), visando o estabelecimento de um acordo, com base no qual o diretor de finanças fixará a matéria coletável. Caso não se chegue a acordo, o diretor de finanças fixará a matéria tributável de acordo com o seu prudente juízo, tendo em conta as posições de ambos os peritos. Trata-se assim de uma instância de apelo administrativa e prévia a um eventual apelo judicial.

Das 187 propostas de correção por métodos indiretos à matéria coletável do IRC, efetuadas pela DFC, no biénio 2017/2018, apenas em 37 delas foram solicitados pedidos de revisão da matéria coletável, e às quais circunscrevi a minha análise. Através da análise efetuada, pude constatar que os peritos conseguiram chegar a acordo em 23 casos, não tendo tal sido possível em 14 deles. Tais valores indicam que a taxa de sucesso da ITA da DFC, o que diz respeito à tributação por métodos indiretos, foi de 92,51%, uma vez que, em 187 casos, apenas em 14 deles os sujeitos passivos alvo não concordaram, total ou parcialmente, com os pressupostos apresentados ou com os critérios de quantificação.

Caso os sujeitos passivos não concordem com a fixação da matéria tributável efetuada pelo Diretor de Finanças, podem encaminhar uma impugnação para os tribunais. Nesse sentido, e a fim de compreender a posição dos tribunais, enquanto entidades independente, acerca das propostas de tributação por avaliação indireta, analisei os acórdãos dos TCAN e TCAS elaborados no mesmo biénio, já que não me foi possível analisar as posições dos tribunais relativas aos casos acima referidos e relativamente aos quais não houve acordo na fase administrativa.

Dos 30 casos existentes, verifiquei que a AT venceu 18 e perdeu 12, o que lhe deu uma taxa de eficiência de 60%. Ou seja, também nesta amostra, apesar de judicial, a AT viu maioritariamente reconhecido o sucesso das suas propostas de tributação por

avaliação indireta não automática, embora em menor escala do que na amostra administrativa, a qual rondou os 93%.

Porque a lei se limita a elencar pressupostos para a tributação por avaliação indireta (porta de entrada), não definindo nem explicitando quais os erros e as anomalias capazes de corporizar esses pressupostos, e porque cada caso é um caso, caberá aos inspetores tributários fazerem o devido apelo às competências profissionais que lhe são exigidas, no sentido de fundamentarem devidamente quer as situações que elencam para métodos indiretos, quer a forma de quantificação utilizada.

Por último, uma breve conclusão comparativa entre as duas formas de avaliação indireta existentes: o que a avaliação indireta não automática ganha à avaliação indireta automática em eficiência, perde, face a esta, em eficácia. Com efeito, é certo que a grande maioria das propostas de tributação por métodos indiretos não automáticos por mim analisadas estavam bem elaboradas e foram aceites pelos sujeitos passivo alvo. O problema é que nem 5% dos contribuintes existentes são alvo de propostas de avaliação indireta não automática. E relativamente àqueles que o são, só muito tempo após a autoliquidação esta avaliação poderá vir a surtir efeito. Caso os sujeitos passivos impugnem a fixação para os tribunais, a morosidade do processo será ainda maior.

Daí que, face à necessidade extrema de um combate eficaz, em tempo útil, à evasão fiscal, a avaliação indireta automática se prefigure como uma das alternativas a seguir, uma vez que não só apresenta menores custos de cumprimento para o sujeito passivo, como também é mais rápida, consome menos recursos e atinge todo o universo de contribuintes nela enquadrados à partida. E é por esta razão que ela marca presença na generalidade dos ordenamentos tributários mundiais.

Ou seja, justifica-se mais do que nunca a existência no IRC de um sistema de avaliação indireta automática, independentemente da via escolhida, sem que a sua constitucionalidade seja posta em causa. E terá sido por estas razões que se assistiu, em 2014, à reintrodução no CIRC do regime simplificado de tributação como hoje o conhecemos. No entanto, e para que o mesmo não redunde em iniquidade e em fracasso não num passado muito distante, torna-se imperiosa e urgente a publicação dos indicadores técnico-económicos em que o mesmo deve assentar para a determinação, por

atividade específica, do rendimento líquido e da concomitante matéria tributável, dado que os indicadores atualmente existentes se mostram consideravelmente insuficientes. O que, face ao referido na Lei do Orçamento de Estado para 2019, se prevê estar para breve.

Bibliografia

- Alves, J. A., & Martins, J. A. (2008). *Manual de Procedimento e de Processo Tributário*. Ministério das Finanças e da Administração Pública.
- AT. (2016). *Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Manual do IRC)*.
- AT. (2018). *Plano Nacional de Avaliação da Inspeção Tributária e Aduaneira*.
- AT. (2018). *Plano Regional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira*.
- Basto, J. X. (1998). *As perspetivas atuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal*. Coimbra: Separata do Boletim de Ciências Económicas.
- Basto, J. X. (Janeiro de 2001). O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a LGT, in *Fiscalidade nº5*. pp. 5-21.
- Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. (2007). *Simplificação do Sistema Fiscal Português - Relatório do Grupo de Trabalho por despacho do Ministro de Estado e das Finanças*. Centro de Estudos Fiscais 201.
- Campos, D. L., Sousa, J. L., & Rodrigues, B. S. (2012). *Lei Geral Tributária anotada e comentada, 4ª Edição*. Encontro da Escrita.
- Canedo, J. M., Guedes, O., & Monteiro, A. I. (2007). *Manual de Auditoria Financeira*. *Ciência e Técnica Fiscal*. (2015). Lisboa: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros.
- Códigos Tributários*. (2019). Coimbra: Edições Almedina S.A.
- Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas. (2013). *Anteprojeto de Reforma - Uma reforma do IRC orientada para a competitividade, o crescimento e o emprego*.
- Einaudi, L. (1940). *Miti e paradossi della giustizia tributaria*. Torino: G. Einaudi.
- Ferreira, A. d. (2013). *Avaliação Indireta da Matéria Tributável pela Administração Tributária*.

- Ferreira, R. F. (1999). *Gestão, Contabilidade e Fiscalidade, Vol II*. Lisboa: Editorial Notícias.
- Lopes, C. M. (2008). *Quanto custa pagar impostos em Portugal? - os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Lopes, C. M., & Martins, A. (2014). *A Tributação por Métodos Indiretos*. Coimbra: Almedina.
- Marques, P., Sarmiento, J. M., & Marques, R. (2017). *IRC - Problemas Atuais*. Lisboa: AAFDL Editora.
- Martins, A., & Santos, A. (2009). *Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal - Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal*. Centro de Estudos Fiscais 209.
- Ministério das Finanças. (1996). *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*.
- Ministério das Finanças. (1997). *Metodologias de Inspeção com eventual recurso a métodos indiciários*.
- Morais, R. D. (2009). *Apontamentos ao IRC*. Coimbra: Almedina.
- Moura, J. P., & Fernandes, R. S. (2000). *A Reforma Fiscal Inadiável*. Oeiras: Celta Editora.
- Nabais, J. C. (1998). *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Livraria Almedina.
- Nabais, J. C. (2017). *Direito Fiscal, 10ª edição*. Almedina.
- Neves, A., Lobo, C., Sousa, J., Mendonça, P., & Paiva, P. (2013). *O novo IRC*. Coimbra: Almedina.
- OCDE. (2006). *Fortalecimento das Capacidades da Auditoria Tributária, Abordagens Inovadoras para Melhorar a Eficiência e Eficácia dos Métodos Indiretos de Aferição do Rendimento*.

- Pereira, M. H. (2013). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Ribeiro, J. J. (1991). *Lições de Finanças Públicas, 5ª edição*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Ribeiro, J. S. (2010). *Tributação Presuntiva do Rendimento - um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria coletável*. Coimbra: Almedina.
- Sanches, J. L. (1995). *A Quantificação da Obrigação Tributária*. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 173.
- Sanches, J. L. (1999). *Manual de Direito Fiscal*.
- Sarmiento, J. M., Nunes, R., & Pinto, M. M. (2019). *Manual Teórico-Prático do IRC*. Coimbra: Almedina.
- Silva, G. M. (2013). *Direito Processual Penal Português*. UC Editora.

Legislação consultada:

- DL nº 363/78, 28 de novembro
- DL nº 442-B/88, 30 de novembro
- DL nº 408/93, 14 de dezembro
- DL nº 398/98, 17 de dezembro
- DL nº 413/98, 31 de dezembro
- DL nº 158/2009, 13 de julho
- DL nº 36-A/2011, 9 de março
- DL nº 117/2011, 15 de dezembro
- DL nº 118/2011, 15 de dezembro
- Decreto Regulamentar Regional nº3/2015/M
- Lei nº 30-G/2000, 29 de dezembro
- Lei nº 3-B/2010, 28 de abril
- Lei nº 10-A/2017, 29 de março
- Portaria nº 320-A/2011, 30 de dezembro

Websites utilizados:

www.dgsi.pt (consulta dos acórdãos relativos ao biénio 2017/2018)

www.irs.gov/irm/part4/irm_04-010-004#idm140629994812976 – “When to use a formal indirect method”

www.oecd.org/tax/administration/37590009.pdf