



Da Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e das Garantias dos Contribuintes

Raquel Paradella Lopes

Orientação de,

Dra. Serena Cabrita Neto

Universidade Católica Portuguesa, Escola de Lisboa

Mestrado Forense

2010/2012

Entrega: Agosto 2012

Índice

1. Abreviaturas	3
2. Introdução.....	4
3. A Avaliação Indirecta no Actual Sistema Fiscal Português	7
3.1 O Regime Legal e sua Evolução	11
3.2 Papel Primordial do Dever de Fundamentação da Decisão de Aplicação de Métodos Indirectos	12
4. Da Aplicabilidade dos Métodos de Avaliação Indirecta	15
4.1 Da Excepcionalidade e do Princípio da Subsidiariedade.....	15
4.2 Da Aplicação aos Casos de Manifestação de Fortuna	15
4.3 O Paralelismo do regime nos preços de transferência	17
4.4 Do Critério de Determinação da Matéria Colectável.....	21
5. O Ónus da Prova	23
6. Da Tutela do Contribuinte	26
6.1 Das Garantias Administrativas	26
6.1.1 A Fundamentação do Acto Tributário	26
6.1.2 A Audição do Contribuinte.....	27
6.1.3 O Princípio <i>solve et repete</i>	29
6.1.4 Os Meios de Defesa:.....	30
6.1.4.1 O Pedido de Revisão da Matéria Colectável	30
6.1.4.2 O Perito Independente	32
6.1.4.3 A Revisão dos Actos Tributários	34
6.1.4.4 O Recurso Hierárquico	36
6.1.4.5 A Reclamação Graciosa	38
6.2 Das Garantias Judiciais	40
6.2.1 Os Meios Processuais	40
6.2.2 A Impugnação Judicial	41
6.2.3 Outras Acções.....	43
7. Conclusões.....	44
8. Bibliografia	47

1. Abreviaturas

AT – Administração Tributária

CA – Contribuição Autárquica

CC – Código Civil

CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CIRS – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPT – Código de Processo Tributário

CPC – Código de Processo Civil

CPP – Código de Processo Penal

CPTA – Código de Processo dos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DGCI – Direcção Geral dos Impostos

ETAF – Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

IMT – Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis

IRC – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LPTA – Lei de Processo dos Tribunais Administrativos

RCPIT – Regulamento Complementar de Procedimento de Inspeção Tributária

RGIT – Regime Geral das Infracções Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

2. Introdução

A avaliação indirecta do contribuinte surgiu no sistema fiscal português depois da introdução do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares pela Reforma Fiscal de 1989¹, em virtude da consciencialização da existência de fuga fiscal, aliás crescente, com a inerente necessidade de determinação e penalização desse comportamento, mesmo quando os elementos que permitiriam a correcta tributação não estivessem disponíveis. Nestes casos, em que a avaliação directa, através da declaração do contribuinte, não era suficiente (ou impossível, por inexistirem elementos), foi necessário prever um método de avaliação que permitisse apurar quer a veracidade das declarações de rendimentos apresentadas pelo contribuinte, quer os rendimentos não declarados.

Ciente desta insuficiência dos meios legais de avaliação, o legislador da Reforma Fiscal de 1989 percebeu ser necessário prever mecanismos de avaliação indiciária, indirecta, consagrada na versão original do CIRS, motivado pelo facto de certos rendimentos terem ficado fora do alcance da tributação pela simples avaliação directa, sem que assim fosse por opção do legislador. Assim, foi necessário proceder a uma alteração do regime, *“dando-se um passo importante no sentido de uma concepção global no rendimento tributável, com a introdução da al. d) do n.º 1 do art. 9.º Código do*

¹ A Reforma Fiscal de 1989 mudou, de forma global, a tributação do rendimento, quer das pessoas singulares, quer das pessoas colectivas. O DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, criou o CIRC, instituindo assim um imposto único, com regras uniformes e coerentes para a tributação dos rendimentos das pessoas singulares. Por seu turno, o CIRC, aprovado pelo DL n.º 442-B/88, também de 30 de Novembro, veio proceder a uma reforma global na tributação do rendimento das pessoas colectivas.

IRS”², onde se passou a considerar determinado rendimento que não fosse percebido através das normas legais previstas dentro dos modelos das várias categorias, como *acréscimos patrimoniais* nos termos dos arts. 87º e 88ºA LGT. Foi, assim, criado, um novo regime, que visava tributar acréscimos patrimoniais não justificados, posteriormente detectados, criando-se ainda um instrumento legislativo que permite tributar os rendimentos lícitos indevidamente omitidos da declaração do contribuinte bem como, os ganhos ilícitos que não podiam, salvo auto-incriminação do contribuinte ser objecto de declaração.³

Em resposta a esta realidade, também ela social, a Reforma Fiscal de 1999/2000, operada pela Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro, introduziu no sistema fiscal português a figura das manifestações exteriores de riqueza, nomeadamente, com o aditamento do art. 89º A LGT, e em 2005 com o aditamento da alínea f) ao art. 87º LGT e a imposição de um novo carácter taxativo do artigo⁴.

Na Reforma Fiscal de 1989, com a introdução do IRS, não havia sido prevista uma forma residual de tributar os acréscimos patrimoniais não justificados, pelo que, não sendo todos os rendimentos alvo de tributação, a tributação efectiva ficava abaixo da verdadeira capacidade contributiva dos contribuintes. Assim, sendo o actual sistema fiscal português baseado numa estrutura de imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal, sendo a tributação real a regra da tributação das empresas, tendo uma tributação do património que contribua para a igualdade dos cidadãos e uma tributação do consumo vocacionada para o desenvolvimento económico e a justiça social⁵, era necessário criar, um quadro legal passível de integrar vários rendimentos que estavam fora da sua tributação directa, devidamente completado com os métodos de avaliação indirecta das declarações dos contribuintes e os mecanismos de tributação pelas manifestações exteriores de riqueza. Não obstante, tradicionalmente, a jurisprudência e a doutrina clássica nacional tenham tratado de forma indiscriminada os mecanismos de avaliação indirecta e de manifestações exteriores de riqueza, devido ao facto de ambas terem na sua base uma presunção e de partirem da verificação de

² SANCHES, J.L. Saldanha; *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, p. 303;

³ *Ibidem*;

⁴ CASTRO, Dominique de, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna: Unidade ou Afinidade?*, Universidade Católica de Lisboa, 2011;

⁵ Cfr. art. 104º CRP

existência de acréscimos patrimoniais não justificados⁶, a verdade é que sendo certo que, ambas as figuras jurídicas se separam uma da outra, como analisaremos.

Neste processo, de avaliação indirecta o imposto é liquidado com base num rendimento, porque é quanto aos impostos sobre o rendimento que este regime tem uma significativa margem de aplicabilidade,⁷ que não se constata nem se quantifica directamente pelas regras de cada imposto, mas que é proveniente da verificação de certos indícios ou índices que presumem a sua existência e quantificação. É exactamente na avaliação indirecta que a AT, ao abrigo do princípio da investigação e para aferir a verdadeira situação material do contribuinte, apura os rendimentos mediante os elementos indiciários que tiver à disposição, fornecidos ou não pelo contribuinte. Este procedimento torna a avaliação, inevitavelmente, menos rigorosa, mais permeável à ocorrência de erros, devido aos seus critérios serem dotados de uma significativa margem de subjectividade e discricionariedade.

No entanto, toda esta solução da avaliação indirecta, por invasiva da vida pessoal do contribuinte, deve ser equacionada de forma a conseguir-se criar um sistema suficientemente eficiente e ao mesmo tempo justo que permita determinar os casos ilegais e corrigi-los. Disponibilizando, simultaneamente, meios necessários ao contribuinte para uma defesa conveniente e atempada dos abusos da fiscalização e

⁶ CASTRO, Dominique de; *op. cit.*;

⁷ Embora, em virtude da determinação de rendimentos pela via indirecta, se possam liquidar outros impostos em consequência da inevitável alteração de quantificação da matéria colectável, como é o caso do IVA. Assim, existindo um aumento do volume de negócios de determinada empresa, por via do recurso aos métodos indirectos de avaliação, haverá inevitavelmente que promover as correcções para efeitos de IVA que não foi liquidado sobre esse volume adicional, caso se trate de operações sujeitas e não isentas desse imposto. Nesta matéria e contrariamente ao que tem sido em muitos casos a prática da AT, importará, contudo, notar que os métodos de determinação da matéria colectável utilizados, para efeitos de IVA, uma vez que, incidindo este imposto sobre consumo, haverá igualmente que determinar, além das vendas e prestações de serviços presumidas, o imposto suportado nos “*inputs*” (v. LEMOS, Teresa; Alguns Aspectos do Reforço das Garantias dos Contribuintes *in* Ciência e Técnica Fiscal nº 357, Janeiro - Março 1990, pág. 55 e ss.). Questão diversa é aplicar métodos de avaliação indirecta e correcções técnicas sobre a mesma matéria tributável, ainda que para apuramento de impostos diferentes, pois cada sujeito passivo só tem uma contabilidade, cumprindo aos serviços tributários determinar se a mesma oferece credibilidade, caso em que poderá fazer as correcções a que se afigurem necessárias, ou não, podendo-se nesse caso aplicar métodos indirectos de avaliação. Como refere GUERREIRO, António Lima; “*o seccionamento da matéria tributável do contribuinte entre uma parte avaliada directamente e outra indirectamente poria em causa a natureza do procedimento de determinação da matéria tributável e de emissão do próprio acto tributário*”(in, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2000, p 373). V. NETO, Serena Cabrita; *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, 2004, p. 39;

correção, por parte da AT. Propomo-nos, assim, neste trabalho, estudar o regime e a aplicabilidade deste tão necessário, mas tão incerto, método, nomeadamente quanto às formas de conter a sua aplicação às situações em que a capacidade contributiva não pode ser apurada, sempre com o máximo respeito pelas garantias dos contribuintes, analisando a justiça do sistema actual e as opções futuras que poderemos equacionar.

3. A Avaliação Indirecta no Actual Sistema Fiscal Português

No sistema fiscal português, a tipicidade é o princípio em que assenta a intervenção da AT na esfera da incidência tributária. Este é um princípio que decorre do princípio da legalidade previsto no art. 8º LGT, onde se determina que todos os elementos essenciais da relação jurídico-tributária terão que ser necessariamente objecto de tipificação em sede de Lei Formal, sob pena de uma actuação discricionária por parte da AT.

Sendo o princípio que determina a base da incidência, a tipicidade visa garantir a segurança jurídica do contribuinte, ao impor que para a liquidação de um imposto – cuja avaliação seja efectuada por forma directa ou indirecta - seja necessária a existência de um facto tributário previamente definido e previsto na lei, ou seja, tipificado⁸. Tomemos, pois, como base de raciocínio que o princípio da tipicidade se manifesta igualmente quando tratamos de avaliação indirecta dos rendimentos.

O método de avaliação indirecta rege-se adicionalmente por outros dois princípios primordiais e complementares que se retiram do art. 100º CPPT. O primeiro, atribui à AT o ónus da prova quanto à existência e à quantificação do facto tributário, isto porque, ao pretender imputar-se a alguém o dever de ter os elementos necessários a provar os factos declarados (ou que devia declarar), por exemplo exigindo que as sociedades tenham uma contabilidade válida, terá, antes de mais de se provar, que esse alguém exerce uma actividade comercial ou industrial.⁹ O segundo transfere o ónus da prova para o Contribuinte quando se verificam os pressupostos da impossibilidade de tributação com base na declaração do sujeito passivo e se procede à avaliação indirecta,

⁸ *Ibidem*;

⁹ Neste sentido, SANCHES, J.L. Saldanha; *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, p. 477;

caso em que incumbe ao Contribuinte demonstrar que houve *erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada*.¹⁰

O processo de apuramento do imposto, principalmente neste método de avaliação indirecta deve ser justo, claro, objectivo, transparente e preciso, aplicando-se com respeito pelas normas legais. No entanto, no processo de aplicação dos métodos de avaliação indirecta, o imposto é liquidado com base num rendimento que não se constatou nem quantificou directamente pelas regras legais, mas que se determinou pelas tais formas de identificação de indícios que acabam por presumir uma realidade que pode ou não ser coincidente com a real. Este processo quer-se, no entanto, mais próximo do outro, de avaliação directa, sendo que, sempre que não se puder basear a existência ou a quantificação de uma obrigação fiscal nos elementos voluntariamente fornecidos pelo sujeito passivo no cumprimento dos seus deveres imputados pela lei, a avaliação terá que ser feita nos termos dos arts. 87º, 88º ou 89ºA LGT.

Nos códigos oriundos da Reforma Fiscal de 1989 (em especial no CIRC), o legislador, fiscal previu que, sempre que a AT quisesse demonstrar que a declaração não lhe merecia confiança, seguia a via de densificar os pressupostos da intervenção administrativa, deixando já uma margem de liberdade para o aplicador da lei, cabendo à AT a detecção dos indícios fundados de violação dos deveres de cooperação que criavam a tal suspeição quanto à declaração do sujeito passivo, segundo as regras da experiência comum¹¹. Contudo, a incapacidade administrativa para a detecção da fraude por esta via levou a uma tentativa de retorno à tributação segundo o lucro normal, de muito duvidosa constitucionalidade e de ainda mais difícil concretização¹².

Um dos problemas passava, e passa, pela dificuldade de delimitar quais os casos das declarações que efectivamente não merecem confiança e nas quais não podem ser justificadas as suas significativas alterações, como a declaração donde reverte resultados negativos durante mais de 3 anos seguidos, segundo a al. c) do art. 87º LGT. Pois, mesmo que tais “*indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica*” pudessem ser elaborados, o desvio, para cima e para baixo, em relação à taxa média de

¹⁰ *Ibidem*;

¹¹ Só o comportamento censurável do contribuinte legitima o uso dos vastos poderes administrativos contidos na avaliação administrativa, que contém necessariamente um elemento sancionatório.

¹² *Ibidem*;

lucro, é uma regra de economia de mercado, onde há empresas mais e menos eficientes. De tais desvios nenhuma consequência pode ser extraída. Antes pelo contrário, já a regra da última alínea, segundo a qual pode haver tributação indiciária no IRS quando os “*rendimentos declarados*” se afastam significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo, constitui uma via promissora se tais factos forem objecto de uma razoável e cuidadosa demonstração. Note-se que o que aqui importa não são as situações normais e as médias, mas o caso concreto, uma vez que aqui se conjugam a baixa rentabilidade demonstrada pela actividade do sujeito passivo e os sinais exteriores de riqueza por este manifestados¹³.

O art. 87º LGT apresenta-nos, assim, quatro situações diferenciadas: i) uma tributação que se aproxima do rendimento normal (por opção), no caso dos regimes simplificados; ii) uma determinação da matéria colectável por métodos indirectos, no caso de impossibilidade de comprovação e qualificação directa; iii) uma tributação que se aproxima do rendimento normal imposto, no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos; e iv) uma presunção de não declaração de rendimentos, no caso de afastamento do rendimento declarado face às manifestações de fortuna e ao acréscimo de património ou de consumo evidenciados. Mas destas situações, em rigor, apenas o caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa, é que se trata de uma verdadeira situação de determinação da matéria colectável por métodos indirectos. Pois, nos outros casos, ou se pretende, logo à partida, apurar um rendimento diverso do rendimento real revelado pela contabilidade, que assim é afastada quanto aos custos ou perdas, ou há lugar à inversão do ónus da prova, presumindo-se rendimentos não declarados se o contribuinte não justificar esses outros rendimentos.

No que respeita aos critérios em que a AT se deve basear, são de distinguir dois grandes grupos de situações: i) um grupo, em que a matéria tributável é determinada com base em elementos exclusivamente objectivos, como acontece nos casos de regime simplificado de tributação, de afastamento dos padrões de rendimento evidenciados pelas manifestações de fortuna ou pelo acréscimo de património ou de consumo, bem como no caso de indicadores de actividade inferiores aos normais; e ii) outro grupo, em que a matéria colectável é determinada com base numa combinação de elementos

¹³*Ibidem*;

objectivos e subjectivos¹⁴, como acontece nos casos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e, bem assim, de sistemática apresentação de resultados tributáveis nulos ou de prejuízos¹⁵. Para além dos critérios, o ónus da prova passa não só a existir (ao contrário da avaliação directa), como a recair sobre a AT, a qual terá de afastar a presunção de veracidade da declaração do sujeito passivo, decorrente do disposto no art. 75º LGT¹⁶. Prova que não se basta pela “*difícil*” ou “*onerosa*” promoção da avaliação directa dos rendimentos do contribuinte, mas sim e pela cabal prova de uma verdadeira “*impossibilidade*” de reconstituição dos elementos por forma directa, conforme a al. b) do art. 87º LGT¹⁷.

A principal diferença deste novo regime em relação ao anterior, é a tentativa de definir em termos mais rigorosos o conteúdo e o limite dos poderes que podem ser utilizados pela AT para reagir aos incumprimentos do sujeito passivo,¹⁸ passando actualmente por um procedimento tributário que integra a fase da iniciativa, passível de ser desencadeada pelos interessados, pela AT ou por denúncia de terceiros, conforme decorre dos arts. 69º e 70º LGT; por uma fase da instrução (arts. 71º a 76º LGT e art.

¹⁴ NABAIS, José Casalta; *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, 2010, p. 319;

¹⁵ Cfr. art. 90º, uma lista de critérios que, até pela expressão “*poderá ter em conta os seguintes elementos*”, utilizada no corpo do referido nº1 do artigo, parece ir no sentido de a mesma não constituir uma lista taxativa. Uma ideia que, se impõe, pois uma enumeração exaustiva é incompatível com o carácter subsidiário da avaliação por métodos indirectos. Neste sentido, ver GUERREIRO, António Lima; *op. cit.*, anotação 2 ao art. 90º. No sentido de que a enumeração é taxativa, ver CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, Jorge Lopes de; *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, anotação 1 ao art. 90º. Do exposto compreende-se que, enquanto os contribuintes que não disponham de contabilidade organizada ou que, dispondo dela, a mesma não mereça qualquer confiança, são tributados com base nos referidos elementos objectivos e subjectivos do nº1 do art. 90º LGT, os contribuintes que disponham de contabilidade organizada, mas que apresentem desvios significativos, podem vir a ser tributados com base em elementos exclusivamente objectivos nos termos do nº 2 do art. 90º LGT. Solução inaceitável pela doutrina, mas aceitável pelo TC. Também neste sentido NABAIS, José Casalta, *op.cit.*;

¹⁶ Tal situação decorre igualmente da regra geral de distribuição do ónus da prova, prevista no art.74º LGT. Sobre esta matéria, veja-se Acórdão do TCA, recurso nº 3126/2000, datado de 24.06.03

¹⁷ Cfr. recente arresto do TCA “*para que a AT se encontre legitimada em sede de IRS, a lançar mão dos métodos indiciários, não basta que depare com anomalias e incorrecções na contabilidade ou nos livros de registo dos contribuintes, designadamente quando subsumíveis à al. d) do nº1 do art. 38º CIRS, já que, por força do nº 2 desta disposição, é ainda indispensável que, cumulativamente, tais anomalias e incorrecções inviabilizem a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável.*” V. Acórdão do TCA, recurso nº 282/03 datado de 04.11.2003, bem como, NETO, Serena Cabrita, *op. cit.*, p. 393;

¹⁸ V. SANCHES, J.L. Saldanha; *A Quantificação da Obrigação Tributária - Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lex, Lisboa, 1995; p. 302;

50º CPPT); por uma fase da decisão (arts. 77º a 80º LGT e art. 60º CPPT); e por uma fase executiva.¹⁹

3.1 O Regime Legal e sua Evolução

A LGT operou não só um aprofundamento do regime dos existentes métodos indiciários, como também uma alteração terminológica, passando a designar a determinação da matéria colectável através de índices por “*avaliação indirecta ou métodos indirectos*”, em vez da denominação tradicional de “*métodos indiciários*”, alteração terminológica que decorre essencialmente do facto de nem sempre os métodos indirectos serem indiciários, ou seja, baseados em índices. Exemplo disso é o caso em que há recurso ao critério da determinação indirecta dos rendimentos a tributar, através da matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela AT. Tendo acolhimento nos Códigos do IRS e do IRC, nos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos (cfr. art. 39º IRS e art. 52º IRC).

A principal evolução do regime passou pela inovação do art. 90º LGT, onde se prevê a determinação da matéria colectável através de métodos indirectos: aí o legislador fez apelo não só aos índices que já estavam previstos no próprio CIRC, mas também a critérios como o da localização e dimensão da actividade exercida, o dos custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade, o da matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontram determinadas pela AT e do valor de mercado dos bens ou serviços tributários. Alargou o tipo de índices a utilizar pela AT na quantificação do lucro tributável, ou seja, o legislador quis garantir que este tipo de tributação por índices não se afaste totalmente do lucro real, fazendo apelo a mais elementos que permitam efectuar uma avaliação indirecta, mas justa. Passou também a introduzir mais duas alíneas no nº 1 do art. 90º LGT²⁰, que evidenciam a determinação do legislador em pautar a tributação indirecta pelo lucro efectivamente obtido pelo sujeito passivo²¹.

A especificidade do regime passa também pelo caso particular do regime da caducidade do direito à liquidação, previsto no nº 2 do art. 45º LGT, que se refere à

¹⁹V. NABAIS, José Casalta, *op. cit.*;

²⁰ Ter em consideração as alterações das al. h) e i) do nº1 do art. 90º LGT introduzidas pela lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

²¹ V. NETO, Serena Cabrita, *op. cit.*;

situação de aplicação de métodos indirectos²², ocorrência de omissões, erros ou inexactidões que indiciem numa falsa declaração, o afastamento significativo para menos dos seus índices de rentabilidade face aos índices médios do sector em que actua ou, especialmente no caso do IRS, o afastamento para menos face aos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo. É nestas situações que é ponderável o recurso à avaliação indirecta e à utilização de métodos indiciários. Uma vez que o contribuinte não cumpriu os deveres de cooperação a que estava sujeito²³ poder-se-á aplicar uma forma de quantificação do rendimento colectável potencialmente menos justo e mais inseguro, para além da aplicação de sanções próprias, nos termos do RGIT²⁴.

3.2 Papel Primordial do Dever de Fundamentação da Decisão de Aplicação de Métodos Indirectos

Da análise atenta ao art. 77º LGT²⁵, normativo que se aplica aos actos procedimentais tributários em geral, depreende-se que há, não só uma obrigação clara e genérica da AT em fundamentar cabalmente todas as suas decisões, como esta fundamentação deverá integrar a própria notificação do acto, nos termos do nº 2 do art. 36º CPPT, sendo ineficazes em relação aos interessados as notificações dos actos tributários que não integrem a fundamentação do mesmo, nos termos do nº1 do art. 36º do mesmo código, do nº 3 do art. 268º CRP e do art. 52º CIRC. Por seu turno, a notificação da decisão de fixação da matéria colectável deve ainda conter, nos termos do nº 2 do art. 36º CPPT, os prazos para o exercício do direito de defesa, devendo a mesma informar o sujeito passivo de que dispõe de 30 dias para apresentar o pedido de revisão da matéria colectável, sob pena de ineficácia do acto em relação ao mesmo.

²² Presunção de veracidade da declaração do contribuinte – nº 1 e 2 do art. 75º LGT, factos que permitem ilidir a presunção.

²³ SANCHES, J. L. Saldanha; *op. cit.*; afirma que a utilização dos indícios de violação dos deveres de cooperação pela AT, por se ter demonstrado ineficaz, deu lugar às novas regras de recurso a métodos indiciários (afastamento da matéria tributável do sujeito passivo, sem razão justificada, em determinada percentagem e por certo tempo, da matéria colectável que resultaria da aplicação dos indicadores, objectivos da actividade de base técnico-científica). Acrescenta que o recurso a estas novas regras só poderá conduzir a erros ou arbitrariedades, uma vez que na economia de mercado coexistem empresas mais e menos eficientes. Não mostrando, no entanto, as mesmas reservas quanto à solução da tributação pelas manifestações de fortuna.

²⁴ Contribuinte faltoso – sanções administrativas e penais – RGIT – aprovado pela lei 15/2001 de 5 de Julho.

²⁵ V. Acórdão do TCA Norte, de 05.02.09, processo nº 815/06BEPNF, cfr. arts. 124º e 125º CPA.

Partindo de uma análise da questão sob uma perspectiva mais geral, em termos de fundamentação do acto administrativo, nunca na Constituição ou na lei ordinária se usaram “*formulações subjectivas*”, por nenhuma delas conferir directamente aos administrados posições jurídicas individualizadas, limitando-se a estabelecer a obrigatoriedade da fundamentação²⁶. No entender de Saldanha Sanches, partilhado por nós, a lei não devia apenas exigir a fundamentação “*sucinta*”, mas também a necessidade de indicação das “*disposições legais aplicadas*”, a “*qualificação e quantificação dos factos*” e as “*operações de apuramento da matéria tributável e do imposto*”. Fazendo, assim, com que a intervenção do sujeito passivo seja necessária apenas, nos procedimentos de determinação da dúvida fiscal, mas necessariamente sujeito a estrita vinculação legal, permitindo-lhe, assim, tomar conhecimento de todo o percurso decisório da AT²⁷. Prevalece ainda no entanto, na doutrina, a questão de saber se o dever atribuído à AT de fundamentar os actos tributários vai traduzir-se na atribuição do correspondente direito subjectivo em particular a essa mesma fundamentação e se tal direito pode ser incluído entre os direitos, liberdades e garantias.

Olhando numa perspectiva mais concreta, no caso da avaliação indirecta, a fundamentação assume um papel ainda mais relevante, na medida em que visa proteger o contribuinte dos excessos de uma possível incidência abusiva da AT na sua esfera privada, ainda para mais quando a avaliação não é efectuada com base nos elementos por si fornecidos. Como para a AT é necessário averiguar a legalidade da declaração do sujeito passivo, deve também ser-lhe exigida uma exacta justificação da decisão de aplicação dos métodos indirectos, evitando que supérfluos indícios de valores (que são na verdade justificados) ou erros grosseiros de avaliação dêem aso a tributações injustas. Esta exigência demove a AT de alguns excessos, fazendo, logo à partida, uma triagem de decisões menos profundas que possa adoptar, pese embora não se ignore o facto de, nestas avaliações, haver sempre uma margem de subjectividade na aplicação dos critérios legalmente previstos.

Assim, no caso da avaliação indirecta, concludentemente a este direito-garantia à fundamentação do acto - que também nós consideramos - está intrínseco o direito de

²⁶ V. SANCHES, J.L. Saldanha; *op. cit.*, também de acordo em o não considerar um direito fundamental, estando perante “*direitos-garantias*” ou “*direitos fundamentais, procedimentais ou formais*”.

²⁷ *Ibidem*;

defesa da ingerência ilícita na esfera privada do sujeito passivo pela AT por violação do dever de fundamentação garantido, em *prima facie*, através do pedido de revisão da matéria colectável (que adiante veremos em pormenor), nos termos do art. 91º LGT, através do qual o sujeito passivo tem a oportunidade de provar que não estão preenchidos os pressupostos de determinação da matéria colectável por métodos indirectos, ou de provar o excesso da AT na quantificação da matéria colectável. Este pedido é, no entanto, necessário como forma de reacção, pois caso não seja apresentado, o sujeito passivo fica inibido de apresentar impugnação judicial com base na falta de pressupostos de aplicação de métodos indirectos, ou com base em erro na determinação da matéria colectável, uma vez que tal procedimento constitui condição indispensável de procedibilidade da impugnação judicial, como analisaremos em detalhe.

Após ser notificado da decisão sobre o pedido de revisão da matéria colectável, o sujeito passivo deverá ser notificado do acto de liquidação adicional, do qual poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação judicial, excepto no que respeita às questões sobre as quais tenha chegado a acordo com a AT²⁸. Esta falta de notificação da fundamentação, pode, de qualquer forma, ser objecto de reclamação e impugnação, se antes o sujeito passivo tiver pedido a notificação nos termos do art. 37º e não lhe for dada. Ou seja, independentemente do meio específico a que o contribuinte pode lançar mão para atacar a avaliação indirecta, é-lhe ainda garantido o pleno acesso aos meios gerais de defesa, onde o vício da ausência ou insuficiência da fundamentação do acto é sempre invocável – cfr. art. 99º, alínea c) do CPPT.

A fundamentação na aplicação de métodos indirectos é, portanto, um importantíssimo dever-garantia que o legislador conferiu ao contribuinte e onde voltaremos mais à frente. Compreende-se no entanto, que esta não é, só por si, uma garantia cabalmente suficiente contra uma liquidação tributária injusta e indevida do sujeito passivo aplicada por decisão da AT.

²⁸ MARTINS, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Wolkers Kluwer/Coimbra Editora; p. 191.

4. Da Aplicabilidade dos Métodos de Avaliação Indirecta

4.1 Da Excepcionalidade e do Princípio da Subsidiariedade

Da aplicação dos métodos de avaliação indirecta, a AT tem que ter sempre presente o seu carácter marcadamente excepcional e subsidiário. Excepcional, na medida em que apenas pode fazer uso de tais métodos nos casos e nas condições expressamente previstos na lei, ou seja, nos casos enumerados no art. 87º LGT, sendo, no entanto compreensível, que na verificação da existência dos mesmos, a AT não deixe de lançar mão destes. Subsidiário, no sentido em que, por outro lado, não pode fazer uso da sua aplicação a não ser subsidiariamente à avaliação directa. Pelo que aplicará sempre que possível, e quando a lei não dispuser em sentido diverso, as regras do nº 1 do art. 81º e 85º LGT²⁹.

A tributação indirecta pode ainda, e excepcionalmente, assumir um carácter não subsidiário, designadamente nos casos da tributação através de regimes simplificados no IRS e IRC³⁰. Também nestes casos há lugar a uma utilização de índices, idênticos para determinados grupos de contribuintes, através dos quais é apurada a matéria colectável, ainda que com base num volume de negócios declarado pelo contribuinte. Mas há uma clara compreensão por parte do sujeito passivo do seu regime e uma consequente escolha da sua parte que passa pela preterição do seu carácter subsidiário pelo regime simplificado de avaliação tributária.

4.2 Da Aplicação aos Casos de Manifestação de Fortuna

Como já referimos, à AT sempre foi deixada alguma liberdade na aplicação dos critérios definidos por lei, cabendo-lhe a si a detecção dos indícios fundados de violação dos deveres de cooperação que tornavam suspeita a declaração do sujeito passivo, principalmente através dos casos de sinais exteriores de fortuna que não correspondiam aos valores e patrimónios declarados.

Em Portugal, aliada à até agora quase impenetrável barreira do sigilo bancário, hoje em grande parte transposta, foi crescentemente sendo mais possível recorrer às

²⁹NABAIS, José Casalta, *op. cit.*; p. 314;

³⁰ Cfr. art. 53º CIRC e art. 31º CIRS.

manifestações de fortuna para avaliar a veracidade das declarações fiscais dos contribuintes³¹. A criação do controlo das alterações de fortuna dos sujeitos passivos (comum noutros países europeus) traduz uma expectativa de modernização da AT, permitindo confrontar os contribuintes com a informação que eles próprios fornecem, ultrapassando-se, assim, nos casos previstos, o problema pesado do ónus da prova, que impende sobre a AT na aplicação dos métodos indirectos. Note-se que estas regras, combinadas com a possibilidade de se transferir para o contribuinte o dever de declarar os bens que possui e de justificar as alterações significativas do seu património, possibilitam uma melhor fiscalização dos rendimentos pessoais, o que contribui para o combate à fraude e evasão fiscal.

No nosso entender, porém, nestas matérias passa numa linha muito ténue entre a fiscalização necessária e a violação da esfera da vida privada do contribuinte, na medida em que, a existir uma necessária exposição do património do contribuinte não se sabe até que ponto esta pode consubstanciar um verdadeiro exagero. Exemplo disso são os casos de certos patrimónios que fazem parte da propriedade de um contribuinte mas que não revelam a sua verdadeira capacidade contributiva, podendo colocar encargos tributários sobre o contribuinte que não tem possibilidade de suportar. Além de que o contribuinte pode ter o dever de declarar os bens que possui, mas não impender sobre o mesmo uma verdadeira obrigação de justificar as alterações significativas do seu património.

Na esteira da necessidade de limitar a evasão fiscal, com a LGT, foi também aberta em Portugal a possibilidade da tributação dos rendimentos ilícitos³² o que, aliado à criação dos métodos de tributação das manifestações de fortuna permitiu dar um passo em frente no enquadramento legal do combate à evasão fiscal na forma de ocultação de rendimentos.³³

³¹ Cfr. NETO, Serena Cabrita, *op. cit.*; As normas referentes à tributação segundo as manifestações de fortuna foram introduzidas na LGT pela lei n° 30-G/2000, de 29 de Dezembro, no art. 89°A, que foi alterado pela lei que aprovou o OE para 2004 (lei n° 107-B/2003, de 31 de Dezembro), a qual adicionou ao elenco constante do artigo os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.

³² Cfr. art. 10° LGT.

³³ NETO, Serena Cabrita; *op. cit.*; p. 398;

O regime introduzido no art. 89º-A LGT prevê a aplicação automática de métodos de avaliação indirecta, sempre que o contribuinte não declare possuir os bens elencados na tabela constante do nº 4 dessa norma, ou quando este declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao padrão resultante da citada tabela. Ou seja, pela primeira vez o legislador passou a criar presunções tipificadas de rendimento para quem possua bens de determinado valor. Por isso, sempre que haja desvios injustificados a essas presunções, o contribuinte ficará sujeito à aplicação de métodos de avaliação indirecta dos seus rendimentos, sem maior necessidade de justificação. Obviamente, salvaguardam-se as situações de alteração excepcional, como as heranças recebidas. Passando-se, assim, para um rumo mais ágil e de imediata aplicação dos métodos indirectos, que a nós não nos descansa – e que achamos verdadeiramente discutível no seguimento do que dissemos quanto às declarações patrimoniais - por se poder facilmente passar a um método de tributação que se pode revelar externamente perigoso para os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, se não for aplicado com as devidas cautelas e acompanhado de um sistema tutelar moderno, rápido e eficaz que permita ao contribuinte defender-se tão pronta e cabalmente quanto a aplicação desse mesmo método³⁴.

4.3 O Paralelismo do regime nos preços de transferência

Na análise do regime dos preços de transferência - outra forma indiciária de análise da AT e que aqui cumpre referir - conseguimos identificar uma similitude entre as duas figuras, que por seu lado têm tipos de defesa disponíveis ao contribuinte, distintos, fazendo-nos pensar, até que ponto não podemos considerar estes dois métodos conjuntamente e num só modelo tributário.

Tanto na avaliação indirecta como nos preços de transferência, a AT procura determinar o valor dos rendimentos ou dos bens tributáveis do sujeito passivo a partir de uma declaração presumivelmente verdadeira. Na primeira, ao verificar a existência de discrepâncias entre a declaração do contribuinte e a realidade tributável, corrige a matéria colectável a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha.

³⁴ Caso que apesar de o legislador ter previsto no art. 89º A/7 LGT, que o recurso da decisão do Director Geral dos Impostos – de fixação do rendimento tributável com fundamento no art. 89ºB LGT, segue a idêntica tramitação de um processo urgente ao do recurso previsto no art. 147º C do CPPT.

Na segunda, aquando a verificação das operações realizadas pelos contribuintes ligados por *relações especiais*, que não respeitam as condições de mercado, provocando aumentos ou reduções anómalas ou intencionais da matéria colectável, a AT procede do “preço” declarado pelo sujeito, para um “valor” que calcula como o justo ou adequado.

Para que possamos entender melhor esta temática, é importante perceber que, quando tratamos de *preços de transferência*, falamos dos preços dos bens e serviços que são facturados a uma subsidiária ou a outra sociedade do mesmo grupo empresarial. Uma vez que este preço não é negociado no mercado livre, é possível que se afaste do preço que pessoas/entidades independentes praticariam, em idênticas circunstâncias, numa transacção similar.³⁵ A questão que se coloca recorrentemente na utilização dos preços de transferência é o facto de se proceder normalmente, através da política de preços praticada pelos contribuintes, a uma transferência indirecta dos lucros de uns para os outros, a fim de conseguirem uma redução da carga fiscal global.³⁶

Na inserção das correcções dos preços de transferência no âmbito da matéria colectável, o legislador entendeu definir taxativamente os casos em que a matéria colectável pode ser avaliada de forma indirecta – cfr. art. 87º LGT – procedendo a uma restrição da aplicação dos métodos indirectos, que deixa de fora os casos em que a matéria colectável é corrigida em virtude de se considerar que o preço das operações não reflecte o “preço justo”.

Não sendo integradas nestes casos de avaliação indirecta, as situações objecto das correcções efectuadas ao abrigo do art. 58º CIRC, que na verdade também não se revêem nas situações do art. 87º LGT - até porque em princípio, a contabilidade das empresas retracta fielmente a realidade das operações, sendo a matéria colectável dessas mesmas empresas a ser apurada pelos métodos de avaliação indirecta, de acordo com o imposto em causa - aquando da necessidade de correcção da matéria colectável, o CIRC contém uma norma substantiva especial no art. 58º, exigindo a valorização de certas

³⁵ CÂMARA, Francisco de Sousa, *op. cit.*;

³⁶ V. Relatórios da OCDE sobre preços de transferência [*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, ed OCDE, Paris 1995, updated version*; Preços de transferência e Empresas Multinacionais – Relatório de 1979; Preços de Transferência e Empresas Multinacionais – Três estudos fiscais – Relatórios de 1984] e XAVIER, Alberto; Direito Tributável Internacional, Almedina, Coimbra, 1993, p. 317 e ss.

operações com o recurso a elementos extra-contabilísticos, só alcançados de forma indirecta³⁷.

No procedimento de correcção do “*preço*” das operações entre empresas ou de revisão, não existem regras especiais que determinem este regime e a acção da AT nesta matéria, principalmente quanto à forma de reacção e tutela do Contribuinte. Sabemos, no entanto, que, as correcções dos preços de transferência efectuam-se geralmente na sequência de uma inspecção tributária que se encontra prevista nos arts. 63º LGT e art. 2º RCPIT.

O regime dos procedimentos encontra-se no art. 95º e ss. LGT, os quais estão desenvolvidos, no que respeita especificamente às acções de inspecção, no RCPIT – arts. 5º e ss. e 54º e ss.. Prevê-se ainda a intervenção do contribuinte, com o apoio de um perito especializado³⁸, como garantia do cabal exercício dos seus direitos, devido à natureza particularmente sensível das correcções efectuadas ao abrigo do art. 58º CIRC e que podem requerer a intervenção de uma entidade especializada.

Após a inspecção e o relatório é elaborado um acto tributário (o acto de fixação da matéria colectável), o qual se pode fundamentar nas conclusões daquele (cfr. arts. 77º LGT e 63º RCPIT). Se este se afastar das conclusões do relatório de fiscalização, as razões de divergência terão de ser devidamente fundamentadas nos termos do nº 1 do art. 63º RCPIT. Note-se que a questão relevante reside no facto de a lei determinar expressamente a impossibilidade do recurso ao pedido de revisão da matéria colectável previsto no art. 91º LGT, deixando, assim, de fora qualquer possibilidade de recurso às competências disponíveis em sede de avaliação indirecta e do seu efeito suspensivo aquando do processo de revisão da matéria colectável. Permitindo ao contribuinte, por

³⁷ O lucro tributável da sociedade continua a ser “...constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade...” como prescreve o nº1 do art. 17º CIRC, mas tal resultado deve ser corrigido nos termos do mesmo diploma (e.g. deduzindo-se os prejuízos e/ou os benefícios fiscais existentes), sendo possível substituir o valor declarado e registado pelo valor de mercado que seria utilizado entre entidades independentes (e.g. ampliando ou reduzindo os proveitos ou os custos), e nos termos do nº 3 do art. 15º e art. 57º CIRC. Não estamos perante a utilização de uma presunção mas diante uma norma substantiva especial de valorização de uma operação para efeitos fiscais e daqui decorrem importantes colorários. Por um lado, a AT não pode presumir o valor do ajustamento, posto que sobre si recai o ónus de encontrar o valor de mercado. Por outro lado, as regras do procedimento de avaliação e revisão da matéria colectável calculada por métodos indirectos não são aplicáveis neste domínio.

³⁸ Cfr. nº 1 do art. 54º RCPIT

outro lado, na sequência da notificação da adopção de acto tributário, no prazo de 30 dias contados da notificação, interpor recurso hierárquico para o Ministro das Finanças e, da decisão deste, recurso contencioso para o TCA, nos termos do nº 2 do art. 112º CIRC, al. b), do nº 1 do art. 41º ETAF e nº 1 do art. 28º LPTA. Refira-se que nos termos do nº 3 do art. 112º CIRC, o recurso hierárquico terá efeito suspensivo quanto à parte do IRC correspondente aos valores contestados e deverá conter, sob pena de ser liminarmente rejeitado, os respectivos fundamentos, podendo ser-lhes juntos os documentos ou pareceres considerados relevantes.³⁹

Coloca-se, aqui, a questão da justiça existente na discrepância das oportunidades de defesa do contribuinte em ambos os regimes, motivada pelo facto de se tratar de uma forma conjunta às duas matérias, que permitiu o reforçar do modelo tradicional dos direitos e garantias de maneira substancialmente diferente para os destinatários das intervenções da AT. Tendo na avaliação indirecta uma intervenção desta bastante limitada, permitindo um controle judicial apertado, mas que nos preços de transferência o legislador se limitou a retirar consequências lógicas da possibilidade de correcção das operações realizadas entre entidades com relações especiais e que é atribuída à DGCI, permitindo uma intervenção muito mais discricionária. Possibilidade essa que exigirá a prévia verificação dos pressupostos taxativamente definidos na lei e a subsequente fundamentação das correcções na linha de orientação já prevista no art. 80º CPT. O que era expectável é que a LGT também tivesse desenvolvido a área dos preços de transferência, promovendo uma intervenção participativa do contribuinte, de forma semelhante à que se garante para a fixação da matéria colectável por métodos indirectos. Passando o futuro, a nosso ver, por conseguir uma harmonização entre estes dois regimes, disponibilizando as mesmas possibilidades em ambas as figuras.

³⁹ V. CÂMARA, Francisco de Sousa, *op. cit.* A experiência tem no entanto, mostrado, e as estatísticas comprovado que a grande generalidade dos casos (em que há correcções ao abrigo do art. 57º CIRC e que são remetidas ao Ministro das Finanças) são muito lentos e, como regra, estão votados ao insucesso. Onde recai as duvidas se existe verdadeiramente a possibilidade de recurso contencioso com base no indeferimento tácito (cfr. art. 57º LGT) e que por outro lado, a possibilidade de impugnação judicial do acto de fixação de matéria colectável, fixada nos termos do art. 57º, não tem sido admitida pelo STA, por considerar que aquele acto exige um recurso hierárquico necessário (cfr. Acórdão STA 4.XII.91, Rec. 13.676).

4.4 Do Critério de Determinação da Matéria Colectável

No nosso sistema de avaliação directa, o apuramento da matéria colectável baseia-se no cumprimento dos deveres de cooperação pelo sujeito passivo – *cf.* o n.º 1 do art. 83.º LGT⁴⁰. Mas trata-se de um apuramento frágil que se coloca em causa com as simples correcções administrativas à declaração do sujeito passivo, as chamadas *correcções técnicas*, que podem levar a que sejam postas em causa as quantificações do mesmo. No entanto, no caso em que ocorrer a alteração dos valores por correcção, a não-aceitação de custos comprovados como custos fiscais só pode ter lugar se puder ser legitimada como sanção ao sujeito passivo (por exemplo, apesar de não se discutir a existência do custo, a sua inscrição contabilística foi irregular). Neste caso, pode aceitar-se a desconsideração do custo numa correcção da declaração, mas que ainda conserva o balanço do contribuinte como base. Paradoxalmente, tal custo seria considerado para efeitos fiscais se o cálculo do lucro fosse feito, não por correcções técnicas, mas por meio de uma avaliação indirecta ou indiciária, mas que, no entanto, se justifica pelo seu carácter excepcional e a necessidade de uma fundamentação que o legitime⁴¹. Uma vez que a determinação do rendimento ou de outro facto tributário por meio de métodos indiciários pode conduzir normalmente a uma quantificação aproximada: se aqui a dúvida revertesse a favor do sujeito passivo, a quantificação indiciária nunca seria possível⁴².

O art. 92.º LGT determina ainda a possibilidade de, aquando do pedido da revisão da matéria colectável, o procedimento da determinação desta venha a ter por base “*um debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da AT*”, em que se atribui o poder decisório preponderante a um perito independente, na análise de aplicação dos métodos indirectos no âmbito deste processo de revisão accionado pelo Contribuinte. Sendo o tributo liquidado com base na matéria tributável acordada (n.º 3 do art. 92.º).⁴³

Nestes casos, pode haver lugar à aplicação de métodos indiciários se a divergência entre a AT e o contribuinte diz respeito apenas à qualificação jurídica de um certo facto

⁴⁰ MARTINS, Isabel Louro; *op. cit.*; p. 111.

⁴¹ SANCHES, J.L. Saldanha; *op. cit.*;

⁴² V. TCA de 5-2-2002, Rel: Francisco Rothes, P.3472/2000, considerando correctamente, que ao sujeito passivo, no caso de uso de métodos, cabe provar o excesso na quantificação.

⁴³ SANCHES, J.L. Saldanha; *idem*;

cuja verificação é incontroversa. Tal situação não era inteiramente clara no anterior regime, uma vez que para este bastaria qualquer violação grave dos *sãos princípios da contabilidade*. Concluindo-se também que a aplicação não deve ter lugar quando a AT tem conhecimento de factos fiscalmente relevantes, não pela devida comunicação do sujeito passivo, mas sim pela comunicação de um terceiro que a tal estava legalmente obrigado. A AT sabe, mediante informação prestada por uma empresa, que um qualquer indivíduo recebeu rendimentos que não declarou. Não havendo motivos para pensar que ele tem outros rendimentos (se existem indícios fundados de que tem, a situação é outra), não há em rigor aplicação de métodos indiciários. O que há é liquidação de ofício feita pela AT com base em elementos com comprovação directa da sua dívida fiscal.

Se isso aconteceu, a AT tem poderes para efectuar correcções na declaração do contribuinte ou para fazer a liquidação na ausência de declaração deste e para sancionar o seu comportamento: mas não pode haver, apenas por este facto, motivos para a utilização dos vastos poderes conferidos pela lei, no sentido de reconstruir factos incertos (na medida em que não estamos perante factos incertos), como deverá suceder para ser possível a aplicação de métodos de avaliação indiciária. Ou seja, tem que se verificar uma situação excepcional, porque incerta, exigindo-se como pressuposto de validade a prova de um certo número de factos incontroversos, cuja verificação foi aceite pelo sujeito passivo ou que foi aprovada sem margem para dúvidas – e a reconstituição de um certo número de factos controversos, sendo essa reconstituição o aspecto crucial do procedimento designado como “*tributação por métodos indiciários*” – como condição para a produção de um juízo administrativo que tem como conteúdo a liquidação de um imposto⁴⁴.

A conclusão do procedimento de liquidação é expressa pelo juízo administrativo de que a quantificação de factos tributários que, por dolo ou negligência, foram ocultados, tenha por base, não os factos não controvertidos de onde resultaria a normal aplicação da lei, mas outros factos, igualmente não controvertidos, ou porque são aceites pelo sujeito passivo, ou porque foram determinados pela actividade de investigação e fiscalização administrativas, como os indícios, por serem os únicos elementos sobre os

⁴⁴ *Idem*;

quais pode assentar a decisão administrativa⁴⁵. Esta possibilidade de actuação, em sede de métodos indirectos, resulta do mecanismo de formação da obrigação fiscal, e a sua natureza de um efeito jurídico que resulta directa e imediatamente da verificação da circunstância de o facto da pretensão da AT resultar directamente da verificação de certos factos que são objecto de previsão legal, sem dependência de qualquer processo declarativo, que torna objectivamente possível tal reconstituição.

No entanto, a nosso ver, a violação do dever de cooperação como pressuposto da aplicação dos métodos indirectos, deve ser suficientemente grave para que seja impossível – depois de comprovada a existência do facto tributável que faz nascer o dever de cooperação – determinar o lucro tributável com base na declaração do contribuinte, devendo existir uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do contribuinte e a impossibilidade de calcular normalmente o facto tributável. A base legal desta posição tem de ser encontrada, não tanto na regulamentação específica de cada imposto, mas sim nos princípios gerais contidos na LGT.

5. O Ónus da Prova

O art. 74º LGT estipula que o dever de fazer prova recai sobre quem invocar os factos, partindo do princípio da verdade da declaração do contribuinte, previsto no art. 75º. Criou, assim, o legislador, um mecanismo em que a AT, para afastar a veracidade da declaração do contribuinte, é onerada (tal como previsto no CPT) com o dever de provar a inexistência e a insuficiência da contabilidade, a ocultação de factos relevantes na mesma, as suas irregularidades, omissões e discrepâncias com a realidade, bem como a omissão do dever de colaboração. Esta exigência resulta da necessidade de contenção dos poderes da AT, tutelando assim os interesses do contribuinte.

Para que a prova plena seja afastada, por aplicação do nº 1 do art. 74º LGT, o grau de prova dependerá da natureza dos vícios apurados⁴⁶. Há a necessidade de um grau de fundamentação elevado, devendo essa fundamentação estar concretizada num acto processual que respeite as exigências legais e que permita ao sujeito passivo conhecer,

⁴⁵ *Idem*;

⁴⁶ MARTINS, Elisabete Louro; *op.cit*;

de facto e de direito, as razões que levaram a AT a afastar a veracidade dos elementos por si declarados, sob pena de invalidade do acto tributário⁴⁷.

O art. 10º CPPT expõe-nos uma dualidade de princípios: o dever de prova e de fundamentação atribuído à AT, relativo à verificação e quantificação de um determinado facto, através de um acto tributário; e no caso de se demonstrar impossível a tributação com base na declaração apresentada (ou não) pelo sujeito passivo de se proceder à avaliação indirecta, dando-se a transferência para o contribuinte, do ónus de provar que a AT errou na determinação da matéria colectável⁴⁸.

Actualmente verifica-se que o dever de prova que recai sobre a AT é uma das razões que tem levado a alguma limitação da utilização de métodos indirectos, pois implica um necessário esforço de investigação e fundamentação por parte da AT, concretizando assim, a expectativa de travão que temos vindo a ter no dever de fundamentação e no ónus que recai sobre a AT quanto às suas decisões. Porém, no caso previsto nas alíneas c) e d) do art. 87º LGT, a distribuição do ónus da prova afigura-se mais equilibrada, nomeadamente no caso de a matéria tributável ser significativamente inferior aquela que resultaria de aplicação dos indicadores técnico-científicos⁴⁹ ou se afastar dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna declaradas. Nestes casos, cabe ao sujeito passivo apresentar na declaração as razões justificativas desse afastamento; caso não o faça, poderão ser-lhe aplicados, quase automaticamente, os métodos indirectos. Assim, impende sobre o contribuinte o ónus de provar as razões daquele desvio, *ab initio*, sendo que esta questão terá grande relevância na tributação

⁴⁷ Como se fez notar no Acórdão do TCA proferido no recurso nº 245/03, de 24 de Junho de 2003 ao determinar que «A fundamentação da decisão de tributação por métodos indiciários indicará, para além dos motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, o critério de determinação desta, e ainda a justificação do critério ou dos critérios utilizados – de harmonia com o disposto no art. 84º LGT e art. 81º CPT».

⁴⁸ V. SANCHES, J. L. Saldanha Sanches; *op. cit.*, p. 311.

⁴⁹ Os indicadores técnico-científicos não foram publicados até à data, deixando para já grandes dúvidas quanto à aplicabilidade desta norma. A AT tem utilizado como indicadores, para efeitos de fiscalização, os valores estatísticos determinados para cada sector de actividade constante do CAE. Estes indicadores baseiam-se nos elementos estatísticos obtidos pela própria AT através das declarações de rendimentos de anos anteriores (sendo, portanto, bastante discutível o recurso aos mesmos), não sendo revelados na íntegra os seus critérios de apuramento. Note-se que a al. c) do art. 87º LGT foi alterada pela lei nº 100/99, de 26 de Julho.

das actividades independentes e empresariais em sede de IRS (categoria B, com opção pelo regime da contabilidade organizada) e, sobretudo, no IRC.⁵⁰

As regras do nº 1 do art. 85º e do art. 87º e ss. LGT comportam, contudo, uma excepção, que se encontra prevista na al. a) do art. 87º LGT, que qualifica o regime simplificado de tributação previsto no art. 31º CIRS e no art. 58º CIRC, como uma forma de avaliação indirecta da matéria colectável. No entanto, sendo este um método indirecto de tributação, determina a tributação do sujeito passivo de acordo com índices legalmente previstos, desconsiderando os custos efectivamente suportados para a obtenção dos rendimentos, debilitando a posição dos contribuintes com um volume de negócios mais reduzido. Com a criação do regime simplificado de tributação, surgiu na doutrina nacional a questão da conformidade do referido regime com o princípio da tributação do rendimento real.

Entende a maioria da doutrina, de onde destacamos José Xavier de Basto, seguido por Isabel Louro Martins, que o regime simplificado não contraria a Constituição⁵¹, em suma, porque ainda que o volume efectivo de proveitos seja obtido com base em indícios, a matéria colectável é ainda assim apurada com base na contabilidade do sujeito passivo, tendo o mesmo o direito de optar pela aplicação do regime de contabilidade organizada, caso entenda que o regime simplificado não revela o seu rendimento real, ainda que não registe o volume mínimo de proveitos previsto na lei, bastando-lhe, para tal, entregar uma declaração de alterações. Esta foi igualmente a posição adoptada pela Jurisprudência do STA, bem como pelo TC no seu acórdão nº 142/2004 de 10.03.04.

Os vícios formais também podem inquinar a documentação de suporte, como será o caso de terem sido utilizadas facturas que não obedecem aos pressupostos previstos no art. 36º CIVA, para dedução do imposto suportado no exercício da actividade. Estes vícios podem pôr em causa a declaração do contribuinte, mas que a nosso ver, deverão apenas produzir esses efeitos após ter sido dado ao sujeito passivo a possibilidade de suprir essas irregularidades. Ideia que retiramos da previsão do direito de audição do contribuinte (cfr. art. 60º LGT), que mais à frente teremos oportunidade de desenvolver, e a qual consideramos uma verdadeira garantia do sujeito passivo.

⁵⁰ NETO, Serena Cabrita; *op. cit.*

⁵¹ V. MARTINS, Isabel Louro; *op.cit.*;

6. Da Tutela do Contribuinte

Ao prever-se no sistema fiscal português, um instituto, que permite uma elevada ingerência de poderes da AT na esfera privada do contribuinte, como é o método de avaliação indirecta, a este deve ser permitido um direito a aceder a uma tutela eficaz que lhe permita reagir contra uma avaliação que não vai de encontro às suas expectativas de tributação.

Este direito retira-se do nº 3 do art. 103º CRP, decorrendo também do direito à *tutela jurisdicional efectiva* atribuída pelo legislador constitucional aos particulares na relação com a AT em geral, prevista no nº 4 do art. 268º CRP⁵². A existência de meios que garantam este controlo administrativo e judicial da AT é essencial para a obtenção de uma verdadeira tutela efectiva. No entanto, somente a existência de tais meios não chega. É necessário a implementação de todo um sistema que controle e que esteja alerta para os seus erros, ao mesmo tempo que não peque por um excesso de zelo na protecção do sujeito passivo.

Esta tutela, ao dispor do sujeito passivo, passa numa primeira fase pelo pedido de revisão da matéria colectável (mecanismo substitutivo do anterior recurso para a Comissão de Revisão previsto no CPT), cujo regime está hoje previsto no art. 91º LGT. Primeira fase de reacção do contribuinte à intervenção da AT e para poder lançar mão dos outros meios tutelares, que lhe são a si disponibilizados, tais como: a reclamação graciosa e o recurso hierárquico, em sede administrativa ou graciosa e a impugnação em sede judicial.

6.1 Das Garantias Administrativas

6.1.1 A Fundamentação do Acto Tributário

Como defendemos, o dever de fundamentação das decisões da AT é uma verdadeira e primordial garantia do contribuinte, aliás, um direito-garantia, tal como defendeu

⁵² SANCHES, J.L. Saldanha; *op.cit.*;

Saldanha Sanches. Este dever, trava por si, grande parte da discricionariedade imediata que ocorra no desempenho das funções tributárias de avaliação indirecta da AT, na medida em que impõe uma obrigação de ponderar e justificar as suas próprias acções na intromissão na esfera privada da vida do contribuinte.

Esta é uma exigência de fundamentação que não vemos somente como um requisito de aplicação dos métodos de avaliação indirecta, mas uma verdadeira garantia de fiscalização dos vastos poderes decisórios da AT. É um dever que subsiste, sempre que se verifique uma decisão desfavorável para o contribuinte ou em que se não verificou uma liquidação feita de acordo com os elementos contidos na sua declaração⁵³, mas que também não se assume como uma mera condição de exequibilidade, mas de racionalidade, na medida em que há uma exposição de motivos da decisão da AT, criando assim condições materiais para o exercício da competência judicial de revogação de actos tributários⁵⁴. Neste sentido prevê o art. 77º LGT que a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que o motivaram⁵⁵.

6.1.2 A Audição do Contribuinte

Após o dever de fundamentação da decisão da AT a audição do contribuinte é outra garantia, obviamente exteriorizada como garantia mais formal que, a nosso ver, o sujeito passivo pode ter contra o Estado. Aplicando o princípio *audit alteram partem* à decisão administrativa atinge-se o duplo objectivo de evitar litígios inúteis, se existir a possibilidade de antes de uma tomada de decisão total ou parcialmente desfavorável ao contribuinte, este poder ser ouvido pela AT, dando *ab initio* o seu contributo ao nível argumentativo. Esta é uma formalidade prevista no art. 60º LGT, concebida como uma

⁵³SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, p. 472.

⁵⁴SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, J. Tabora “*Audição – Participação – Fundamentação: a Co-responsabilização do Sujeito Passivo na Decisão Tributária*”, in *Estudos em Homenagem ao Doutor José Xavier de Basto* (Coimbra, 2006), p. 304.

⁵⁵ O art. 37º CPPT impõe ao sujeito passivo, em caso de comunicação da decisão que não esteja acompanhada da devida fundamentação, o ónus de “requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”. A este requerimento deve ser atribuído efeito suspensivo, uma vez que, segundo o nº 2 do mesmo artigo, “o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”. Mas a lei vem impor também que o contribuinte venha indicar, junto da AT, que fundamentação é, no seu entender, devida e dar àquela a oportunidade para responder à sua pretensão, dando-lhe um prazo para fundamentar, aperfeiçoando o acto, ou, eventualmente, reafirmar que a fundamentação já foi feita ou que não é devida. V. SANCHES, J.L. Saldanha, *op. cit.*; p. 474.

forma de “*participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito*” e principalmente na sua defesa perante a aplicação de métodos de avaliação indirecta.

A possibilidade dos sujeitos passivos serem ouvidos, antes da quantificação indirecta tributária pela AT, permite uma maior protecção e defesa das suas próprias declarações, na medida em que, estes podem esclarecer simples incorrecções ou incongruências que estão ao seu alcance e que se mostram suficientemente graves e discrepantes para justificarem o descrédito das suas declarações. Como por exemplo já referimos, a questão dos vícios formais nas facturas, que dão origem à aplicação dos métodos indiciários e que podem ser meros erros, passíveis de serem supridos pelo contribuinte.

Bem utilizada a audição prévia do contribuinte, pode ser também uma forma eficaz de reduzir o tempo de decisão da aplicação ou da quantificação da avaliação indirecta, simplificando o trabalho administrativo, na medida em que tendo as partes um momento de discussão e averiguação de potenciais erros, permite tanto à AT como ao contribuinte solucionar questões que de outra forma poderão levar a morosos processos.

A audição prévia pode assim, conduzir a uma mais rápida solução de litígios, mas também reforçar a posição do sujeito passivo na impugnação judicial. Mesmo aqui AT tem a obrigação de responder aos factos alegados pelo contribuinte e este o dever de alegar factos ou argumentos passíveis de serem considerados.

A audição pode ser no entanto dispensada quando a decisão é tomada com base nos elementos fornecidos pelo contribuinte (nº 2 do mesmo art. 60º). Introduzindo-se assim no procedimento tributário, uma norma já existente no procedimento administrativo, de que o primeiro é ramificação.^{56 57}.

⁵⁶ Neste sentido, SANCHES, J.L. Saldanha, *op. cit.*;

⁵⁷ Em sentido contrário, e considerando a audição ser devida apenas depois da entrada em vigor do CPPT, o caso *João Manuel Parracho Gomes*, Acórdão do STA de 17.10.2001 (Rel.: Brandão de Brito), P. 026131. Tratava-se da reversão de uma execução e que o executado não tinha sido ouvido.

6.1.3 O Princípio *solve et repete*

Como em cima já tivemos oportunidade de referir a interposição de um pedido de revisão de matéria tributável quantificada por meios indiciários, tem um efeito suspensivo, nos termos do nº 2 do art. 91º LGT, determinando assim que as medidas coactivas não sejam aplicadas sem que seja previamente decidida a reclamação do sujeito passivo.

Este é de todo um regime excepcional que quebra a dinâmica da tendência do processo fiscal de negar ao contribuinte a possibilidade de deter a marcha do processo e, desse modo, pôr em causa a cobrança. Normalmente exige-se sempre o pagamento prévio do imposto⁵⁸, com a devolução subsequente da quantia indevida se vier a ganhar o litígio que tem com a AT, adquirindo, neste caso, o direito a receber juros indemnizatórios, sendo este o princípio *solve et repete*, ou seja, pague e reclame depois⁵⁹.

Em alternativa ao prévio pagamento do imposto, pode o contribuinte optar pela prestação de uma garantia idónea. Para este efeito, determina o art. 169º CPPT que, havendo reclamação graciosa, impugnação judicial e recurso judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, a execução pode ser suspensa até a decisão do pleito, desde que seja prestada a tal garantia para a quantia em dívida ou a cobrança da dívida do Estado seja assegurada de qualquer forma pelo sujeito passivo⁶⁰.

O regime constitui, assim, uma forma de impedir comportamentos que obstem à cobrança efectiva da dívida do Estado, não prejudicando a possibilidade de o contribuinte se defender, ainda que tenha pago ou garantido o tributo – que não significa

⁵⁸ Para a origem e a aplicação deste princípio, ver SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios do Contencioso Tributário*, Lisboa, 1987. O TC abordou, recentemente, a constitucionalidade deste princípio, não o tendo considerado inconstitucional, Acórdão do TC nº 178/2001, de 18.04.2001 (Rel.: Messias Bento).

⁵⁹ Do que resulta também que, pagar um imposto não implica qualquer aceitação do acto que exige o pagamento. V. SANCHES, J.L. Saldanha, *A Indisponibilidade do direito à impugnação, anotação ao Acórdão de 21.04.1993 do STA*, FISCO, 69, 1994. Neste sentido, é hoje jurisprudência corrente, o Acórdão do STA de 08.06.1998 (Rel.: Jorge de Sousa), P. 022438 (caso *João Manuel Gonçalves Teixeira*), que afirma: “A adesão ao regime de regularização de dívidas fiscais previsto no Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto, com pagamento voluntário da dívida, não obsta a que o contribuinte possa impugnar o acto que liquidou esta”.

⁶⁰ Ou por um terceiro que se disponha a fazê-lo, como decidiu, correctamente, o STA no caso *Lisonda – Sociedade de Construções, S.A.*, Acórdão do STA de 09.04.1997 (Rel.: Victor Meira), P. 021021.

que tenha aceite os termos da tributação que lhe é imposta. No entanto, constitui quase sempre um custo financeiro para o impugnante e, por isso, deve estar revestida de formalidades e deve prever um termo final, sob pena de violar o princípio da proporcionalidade⁶¹.

6.1.4 Os Meios de Defesa:

6.1.4.1 O Pedido de Revisão da Matéria Colectável

É o meio por excelência de reacção do contribuinte à aplicação dos métodos de avaliação indirecta e é exclusivo para este fim, situação incomum no procedimento tributário nacional em que os meios tutelares se assumem normalmente como gerais. Mas as particularidades não se ficam por aqui: previsto nos arts. 91º e ss. LGT, a especificidade essencial deste procedimento consiste no facto de aquele pedido ser dos poucos meios tutelares com efeito suspensivo imediato da liquidação do imposto, em que o princípio *solve et repete* é excepcionalmente afastado, mas também no facto de ser um procedimento que é intentado antes da liquidação ser emitida, numa fase em que se propõe fazer uma avaliação indirecta, mas em que ainda não há acto tributário *stricto sensu*.

Acresce o facto de estarmos perante um procedimento de carácter mais informal – consubstanciado num encontro entre o perito nomeado pelo contribuinte e o perito da AT – em que se visa essencialmente a obtenção de um acordo entre ambos, mediante o qual se fixa a quantia a liquidar (art. 92º LGT). Porém, esta solução negocial acarreta a frustração do próprio processo devido a possíveis eternas disputas, referentes à liquidação de determinado imposto, o legislador conferiu poderes à AT para que esta pudesse moldar, dentro dos limites da actuação pautada pelo princípio da legalidade, a sua posição, com vista a um acordo. Cedência essa que acaba por ser financeiramente benéfica, mesmo que diminuta, na medida em que agiliza a resolução da disputa, gerando uma finalização rápida e eficaz do conflito.

No regime anterior à LGT, o CPT previa um recurso similar, mas dirigido à “*Comissão de Revisão*”, composta por vogais da AT, ao invés do actual perito singular da Administração, a qual reapreciava as questões relativas à quantificação da matéria tributável através da aplicação dos métodos indiciários. O anterior recurso tinha

⁶¹ V. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª Edição, Coimbra Editora, p. 486.

igualmente efeito suspensivo e o contribuinte também estava representado na Comissão através de um vogal, não existindo porém a possibilidade de haver acordo. A disparidade de posições entre a AT e o contribuinte eram acentuadas sendo que, a certa altura, se pretendeu colmatar essa falha com a criação da figura do perito independente. Mas que não surtiu o efeito desejado, devido às limitações que a sua intervenção acarretava para o contribuinte. O qual ficava impedido de recorrer da decisão no caso de concordância do parecer do perito com a decisão da Comissão de Revisão⁶².

Refira-se ainda que existia, no anterior CPT, uma limitação quantitativa mínima para a intervenção do perito independente, actualmente inexistente, que apenas permitia a intervenção deste nas questões mais importantes e complexas. A actual eliminação desta limitação insere-se numa ideia de configuração do perito independente como uma figura mais relevante e acessível no processo tributário e de grande importância para o equilíbrio das disposições díspares do contribuinte e da AT.

Com a entrada em vigor da LGT, abriu-se a possibilidade de se pedir a revisão da matéria colectável fixada por métodos indirectos, não se restringindo esse pedido às questões de quantificação da matéria colectável, ao contrário do que sucedia no anterior regime (art. 84º do código anterior), deixando em aberto a hipótese de se discutir igualmente, neste tipo de procedimento, as questões de qualificação dos factos tributários e dos próprios pressupostos de aplicação dos métodos indirectos (nº 14 do art. 91º LGT)⁶³. Esta é, porventura, a alteração mais relevante a nível substancial deste tipo de recurso, uma vez que a escassa eficácia das decisões da antiga Comissão de Revisão era exactamente devida à necessidade de o contribuinte ter de, posteriormente, reclamar ou recorrer judicialmente para que fosse apreciada a justeza da aplicação dos métodos indiciários, ainda que a decisão decorrente da Comissão de Revisão lhe fosse favorável. Alteração que quanto a nós vem tornar o próprio instituto da avaliação indirecta mais justo, em que é possível ao contribuinte pôr em causa a qualificação e os pressupostos da aplicação dos métodos, antes do tributo ser liquidado.

Quanto às remanescentes questões de direito, não se confere ao contribuinte a possibilidade de as contestar mediante este pedido de revisão, por se entender que a sua

⁶² SANCHES, J.L. Saldanha; *op. cit.*;

⁶³ V. GUERREIRO, António Lima; *op. cit.*; aponta esta possibilidade como uma das inovações do regime LGT.

verdadeira aplicabilidade reside nas questões de quantificação da matéria colectável, sendo que a nível de matéria de direito apenas interessará discutir, por uma questão prejudicial, se, se verificaram ou não os pressupostos de aplicação deste regime, as chamadas “correções meramente aritméticas” – ou “correções técnicas”, como são vulgarmente designadas -, da matéria tributável que sejam decorrentes quer de imposição legal⁶⁴, quer aquelas que possam ser objecto de recurso hierárquico com efeito suspensivo da liquidação. Em todos os casos mencionados, que ficam apartados deste pedido, o sujeito passivo poderá lançar mão dos restantes meios tutelares (com maior relevo para a reclamação graciosa). Regime do qual discordamos, pois consideramos que deverá ser disponibilizado ao sujeito passivo a possibilidade de colocar em questão as questões de direito que considera pertinentes na relação tributária, num momento anterior a existir o acto tributário *stricto sensu* e a sua liquidação. Solução esta que a nosso ver passa pela necessidade de protecção da tutela do contribuinte.

6.1.4.2 O Perito Independente

Após a experiência do anterior CPT, a actual LGT vem implementar novamente a hipótese de o contribuinte e a própria AT poderem requerer a nomeação de um perito independente para participar do processo de revisão da matéria colectável. A ocorrer a sua intervenção, a decisão que vier a ser proferida pela AT deverá fundamentar a adesão ou rejeição, ainda que parcial, ao parecer do perito. Ou seja, a intervenção do perito independente pode apresentar uma contribuição válida na resolução de questões de maior complexidade, ainda que a sua intervenção não esteja confinada às questões mais complexas, representando um acréscimo às garantias da imparcialidade (funcionando o perito como uma espécie de juiz) na apreciação das questões controvertidas. Por outro lado, a intervenção do perito independente vem reforçar o ónus de fundamentação por parte do órgão decisor da AT, ónus esse que, como vimos anteriormente, funciona como uma garantia acrescida para o contribuinte.

Outro benefício decorrente da participação do perito independente é o de que, no caso de o parecer deste ser no mesmo sentido do proferido pelo perito do contribuinte, e se a AT decidir em sentido diferente, a reclamação ou impugnação subsequentes terão

⁶⁴ Como, por exemplo, as limitações de algumas das deduções específicas no IRS, as quais, se não forem respeitadas pelo contribuinte na sua declaração, serão automaticamente corrigidas pelos serviços.

igualmente efeito suspensivo, evidenciando a opção legislativa de se conferir, neste caso, uma presunção de razão ao contribuinte, reforçada pela tese defendida pelo perito independente⁶⁵.

A intervenção do perito independente, especialmente em questões complexas, pode assim revestir grande importância para o contribuinte, visto que ficam abertas algumas hipóteses que em muito o podem beneficiar num procedimento em que, à partida, não há igualdade de posições. No entanto, não previu o legislador, na situação em que o perito independente dá razão parcial a ambas as partes, como chama a atenção Serena Cabrita Neto. Ou seja, quando este considera justa a aplicação de métodos indirectos, mas não concordar com a aplicação dos critérios escolhidos pela AT para quantificar a matéria colectável presumida. Nesta situação, acerca da qual ainda não se encontra jurisprudência, importa saber se, se deverá ser atribuído ou não efeito suspensivo à liquidação. No nosso entender, sim, pois em qualquer dos casos o contribuinte é sempre a parte mais fragilizada da relação tributária sendo que aplicaríamos aqui também o princípio *in dubio pro reo*, atribuindo uma posição mais privilegiada ao sujeito passivo.

Cumpramos ainda chamar a atenção para a consequência da falta do perito do contribuinte, bem como a ainda evidente desigualdade processual entre as partes. Pois, à reunião entre peritos, se o perito do contribuinte falta e não a justificada ou for reiterada, vale como desistência da reclamação apresentada, nos termos do nº 6 do art. 91º LGT. Por outro lado, se o perito independente faltar, esta não obsta à realização da reunião, podendo o mesmo apresentar as suas observações no prazo de 5 dias a seguir à mesma, conforme dispõe o nº 7 do art. 91º LGT. O que nos leva a questionar a verdadeira função do perito independente, no sentido de se conseguir saber se acaba, ou não, por beneficiar verdadeiramente o contribuinte, contribuindo para um processo mais justo e imparcial, ou se ao invés, se encontra sobre a alçada da Administração deixando influenciar as suas posições a favor do estado e das suas necessidades.

Ao contribuinte não é imputado nenhum encargo no procedimento, mesmo em caso de indeferimento, a menos que se verifiquem cumulativamente as circunstâncias previstas no nº 9 do art. 91º LGT, situação onde que poderá ser aplicado ao sujeito passivo um agravamento até cinco por cento da colecta reclamada, o qual será exigido a título de custas. Decisão onde transparece a preocupação do legislador em impedir a

⁶⁵ NETO, Serena Cabrita; *op. cit.*;

existência de reclamações com meros intuitos dilatatórios, sem fundamento, apesar de ser questionável a margem de discricionariedade que existe na aplicação do agravamento, o qual pode variar numa escala de um a cinco por cento da colecta⁶⁶.

6.1.4.3 A Revisão dos Actos Tributários

Este meio processual destina-se à revisão dos actos tributários *stricto sensu*, ou seja, à revisão dos actos referentes à liquidação de determinado tributo e não a outros actos da AT. Este facto, aliado ao facto de a reclamação graciosa consumir grande parte dos fundamentos para a revisão, acaba por restringir fortemente o seu âmbito de utilização. Mas que permite um novo escoamento de litígios inúteis e uma decisão rápida sobre erros praticados na formação ou emanção do acto tributário.

Acresce ainda que, em determinados casos, a reclamação assume um carácter obrigatório, razão pela qual a revisão é muitas vezes preterida em favor daquela. Mas é importante notar que enquanto na *revisão* se pretende que a AT reveja a sua actuação, corrigindo um erro, ou uma injustiça manifesta e notória, já na *reclamação* se visa obter a anulação de um determinado acto com base na sua ilegalidade, a decretar pelo órgão hierarquicamente superior ao órgão que praticou o acto inicial, baseado em fundamentos concretos, determinados na lei. Em suma, o âmbito de aplicação de uma e outra figura acaba por não ser idêntico, apesar de poderem existir situações em que ambas as figuras poderão ter aplicação.

Este instituto determina que os actos de liquidação poderão ser revistos pela entidade que os praticou (note-se que não estamos a referir-nos a um recurso hierárquico), a pedido do sujeito passivo, no prazo estipulado para a reclamação⁶⁷, por iniciativa da AT, no prazo de quatro anos a contar da liquidação, ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com base em erro imputável aos serviços⁶⁸. É também

⁶⁶ *Ibidem*;

⁶⁷ Discute-se se esta “reclamação administrativa” se refere àquela prevista no art. 68º e ss. do CPPT (oriunda do art. 70º CPT) ou àquela prevista no art. 161º CPA.

⁶⁸ A AT tem entendido, que o prazo de quatro anos para a dedução do pedido de revisão oficiosa – com fundamento em erro imputável aos serviços – apenas se aplicará nos casos em que a iniciativa parte dos próprios serviços, solução que, segundo NETO, Serena Cabrita; *op. cit.*; carece de base legal. Note-se ainda, que a jurisprudência tem entendido, para efeitos de atribuição dos juros indemnizatórios previstos no art. 43º LGT, que o erro imputável aos serviços será demonstrável, desde logo, pela simples procedência de reclamação graciosa ou impugnação judicial.

facultada a hipótese de revisão do acto, no prazo de três anos, com fundamento em injustiça grave e notória⁶⁹.

Como pedido dirigido ao próprio órgão que praticou o acto de avaliação indirecta, não podemos considerar este mecanismo como um recurso, uma vez que a sua apreciação não é feita por entidade hierarquicamente superior ou diversa daquela que praticou o acto. Por outro lado, entende-se que neste meio não é possível discutir os pressupostos de aplicação de métodos indirectos, ou a sua quantificação, restando aqui os demais vícios que podem enfermar o acto. No entanto, entendemos que este mecanismo poderá ser a solução preferencial sempre que estejamos perante a ocorrência de erros grosseiros na determinação dos pressupostos de aplicação e quantificação dos métodos de avaliação indirecta, em que é dada uma nova oportunidade à AT para os corrigir, ou quando a situação não permita ao contribuinte recorrer à Reclamação. Esta possibilidade de revisão é igualmente importante para a AT, uma vez que lhe permite corrigir erros e injustiças automaticamente, sem necessitar de requerimentos ou procedimentos específicos⁷⁰.

Cumprindo ainda salientar que este prazo de quatro anos, aliado ao prazo de caducidade para a liquidação (que também é de quatro anos) e ao prazo para intentar a acção residual para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, é o corolário da fixação do quadriénio como o prazo a partir do qual a situação tributária material do contribuinte se consolida definitivamente, sem mais possibilidade de alteração⁷¹. É, aliás, o prazo processual alargado que faz com que este meio se torne particularmente interessante para os casos em que já não é possível recorrer aos demais meios gratuitos, em virtude do decurso do prazo (v.g. à reclamação gratuita), embora haja que considerar as limitações quanto às situações que podem ser submetidas à Revisão.

⁶⁹ Sobre a interpretação administrativa do conceito de “injustiça grave e notória”, veja-se o Ofício-Circulado nº 2802, de 3 de Maio de 2002, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI.

⁷⁰ Isto, apesar de se mostrar aplicável o prazo de 6 meses para a conclusão do respectivo procedimento, em obediência ao disposto no nº1 do art. 57º LGT.

⁷¹ Como bem notou o STA num recente aresto: “Permitindo a lei a revisão do acto tributário, não é possível falar-se de uma estabilização definitiva dos efeitos do acto tributário sem que todos os prazos da sua reclamação, impugnação judicial, de revisão e de recurso contencioso estejam esgotados. Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido dos contribuintes, tendo a AT o dever de proceder a ela, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais”, ver Acórdão do STA, recurso nº 26 580, de 20.03.02.

6.1.4.4 O Recurso Hierárquico

À semelhança do que sucede no Direito Administrativo, também em sede de procedimento tributário se conferiu ao contribuinte a possibilidade de recorrer de todas as decisões da AT para o superior hierárquico do autor do acto⁷², nomeadamente em sede de avaliação indirecta, desde que o recurso seja interposto no prazo de trinta dias após a notificação do acto – art. 66º CPPT e art. 80º LGT. Como contraponto da recorribilidade dos actos tributários, o legislador consagrou o *princípio do duplo grau de decisão* (art. 47º CPPT)⁷³, o qual veio restringir apenas a dois órgãos da mesma AT a apreciação do acto.

À semelhança do anterior CPT, o recurso hierárquico tem natureza meramente facultativa e efeito devolutivo, ou seja, que não suspende a execução da decisão, à excepção dos casos em que a lei especialmente atribui esse efeito suspensivo. Mas, mesmo nestes casos, o CPPT vem limitar a atribuição do efeito suspensivo somente à parte da decisão recorrida e não a todo o acto, confirmado o carácter excepcional da atribuição do efeito suspensivo aos recursos em sede de direito tributário. Ao ser facultativo, o regime determina que as decisões proferidas em sede de apreciação destes recursos – quando meramente confirmativas da decisão anterior – sendo posteriores ao acto final do procedimento, não serão, em regra, contenciosamente impugnáveis, o que torna desaconselhável a sua utilização, salvo quando expressamente a lei disponha de forma diversa⁷⁴.

Vindo-se o contribuinte sujeito à aplicação dos métodos de avaliação indirecta, e deparando-se (por exemplo) com a frustração do seu pedido de revisão da matéria colectável no combate a uma decisão da AT, a qual considera abusiva e fora dos parâmetros que a lei impõe, pode também aqui abrir mão do recurso hierárquico. O duplo grau de decisão é, bem assim, disponível aos casos de avaliação indirecta na medida em que o contribuinte pode ver recuada, antes de recorrer a meios judiciais, a

⁷² O Decreto-Lei nº 160/2003, de 19 de Julho, veio alargar a possibilidade de se recorrer hierarquicamente das decisões a que se referem o nº 3 do art. 34º, o nº 8 do art. 40º, o nº 3 do art. 53º, o nº 5 do art. 55º, o art. 56º, o nº 4 do art. 58º, o nº 4 do art. 60º e o nº 5 do art. 63º Código do IVA.

⁷³ O princípio do duplo grau de decisão assume-se como um dos corolários do procedimento tributário, uma vez que aponta claramente para a revisibilidade das decisões tomadas por cada órgão, inserido numa AT com hierarquia própria.

⁷⁴ V. SOUSA, Jorge Lopes de; *in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 3.ª Edição, 2002, Vislis, Lisboa, p. 365.

decisão quantitativa de tributação da AT. Sendo este também, a nosso ver, um meio de tutela que aparenta ser expedito na resolução destes casos, na medida em que é obrigatório que a sua decisão tenha de ser proferida no prazo de 60 dias (art. 66º, nº 5, do CPPT), e não no prazo estipulado para a generalidade dos actos, que é de 6 meses (art. 56º LGT)⁷⁵.

Importa também saber qual o meio processual mais adequado nos casos em que esteja em apreciação a legalidade de um acto de liquidação, oriundo de uma avaliação indirecta, isto, não obstante o legislador se referir expressamente, no nº 2 do art. 76º CPPT, ao recurso contencioso de anulação, hoje, acção administrativa especial. Com efeito, uma tal remissão para a jurisdição administrativa parece estar em contradição com o nº 2 do art. 97º CPPT, o qual estabelece que, sempre que esteja em causa a apreciação de um acto de liquidação, o meio processual mais adequado é o processo de impugnação judicial. Sendo que, no entender de Serena Cabrita Neto e de Jorge Lopes de Sousa, será a impugnação judicial sempre que a reclamação graciosa e o recurso hierárquico subsequente versem sobre um acto de liquidação⁷⁶. Tudo isto tendo em conta a necessidade de se assegurar uma tutela jurisdicional efectiva nos casos em que o particular tenha seguido a via da acção administrativa especial e não seja possível a convalidação do processo em processo de impugnação judicial⁷⁷.

Na nossa opinião, os meios processuais que se manifestam os mais adequados no âmbito da avaliação indirecta, são o pedido de revisão da matéria colectável (como já tivemos oportunidade de expor) e o recurso hierárquico. Neste importa reter que toda e

⁷⁵ Entendendo-se, portanto, que esta é uma clara derrogação do prazo geral para a formação da presunção de indeferimento tácito, a qual, neste caso, ocorrerá após os 60 dias. Note-se que o prazo de decisão de 60 dias só começa a contar a partir da data de remessa do processo para o órgão decisor, conforme determinado no nº 1 do art. 175º CPA, aplicável ao procedimento tributário por força da al. d) do art. 2º CPPT. Assim sendo, é forçoso admitir que o contribuinte recorrente possa requerer que lhe seja facultada informação sobre a data de remessa do processo, nos termos do art. 67º LGT, que consagra o direito à informação, por parte do contribuinte, sobre a fase em que se encontra o procedimento e o tempo previsível para a sua conclusão.

⁷⁶ SOUSA, Jorge Lopes de; *op. cit.*; tem-se sucessivamente pronunciado no sentido de que a impugnação judicial, será sempre o meio processual mais adequado quando esteja em causa a apreciação jurisdicional de um acto de liquidação (em anotação ao art. 76º CPPT).

⁷⁷ V. ALMEIDA, Samuel; *A necessária instrumentalização do princípio da adequação do meio processual face ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva*, em anotação a Acórdão do TCA proferido no processo nº 122/03, de 29 de Abril de 2003, in *Revista Fiscalidade* nº 17, ISG, Lisboa, Janeiro 2004.

qualquer decisão emanada por um órgão da AT é, actualmente passível de recurso, desde que seja efectivamente uma decisão tomada por um órgão da AT.

Ao termos em causa uma situação tributária anterior ao próprio acto tributário, que advém de uma decisão de aplicação da avaliação indirecta, o que ao Contribuinte realmente interessa é ver esse acto anulado em tempo útil, ou seja, se possível antes da sua liquidação. Situação que se obtém no primeiro meio pela possibilidade do seu efeito suspensivo do tributo e que se pode vir a obter no recurso hierárquico não só pela possibilidade do efeito suspensivo e da obrigatoriedade da decisão em 60 dias, mas também, pela própria proximidade entre os agentes tributários, que pode permitir uma rápida e ágil análise da decisão e do acto em causa. Situação que por outro lado pode também ter um significativo efeito perverso.

6.1.4.5 A Reclamação Graciosa

É a garantia administrativa destinada a obter a anulação total ou parcial de uma certa situação pela AT, constituindo a via normal de resolução de um litígio entre o sujeito passivo do imposto e o Estado. A reclamação graciosa é objecto de uma regulamentação difusa, com um regime particular em cada um dos principais códigos fiscais, tendo o seu regime geral definido nos arts. 68º e ss. do CPPT.

Ao contrário do pedido de revisão, o direito de reclamar não tem efeito suspensivo do tributo. Não impedindo que a dívida, depois de liquidada, comece a suportar juros de mora pelo atraso no pagamento⁷⁸, os quais só desaparecerão se a reclamação for procedente, ou seja, se conduzir à anulação da dívida.

Ao procedimento gracioso da reclamação costumam ser atribuídas as características de simplicidade e brevidade das resoluções, mas que são muitas vezes violadas pelo constante atraso nas decisões; pela inexistência de caso julgado, que não tem muito sentido, pois a decisão da reclamação pode consolidar-se pela preclusão do prazo de impugnação judicial; e a inexistência de efeito suspensivo (art. 69º CPPT). Destina-se a evitar o recurso aos tribunais, conseguindo-se, mediante formas de actuação mais expeditas, a resolução do litígio entre o Fisco e o contribuinte.

⁷⁸ Nesse sentido, o caso *Construções Continental, Lda.* Acórdão do STA de 13.05.1998 (Rel.: Almeida Lopes), P.021447.

A opção entre a reclamação e a impugnação pode ser feita pelo contribuinte aquando a aplicação dos métodos indirectos, excepto nos casos em que, não tendo ainda a AT tido a possibilidade de se pronunciar expressamente sobre a situação litigiosa, se procura evitar, mediante a obrigatoriedade legal da reclamação, um recurso inútil para os tribunais. É o que sucede no caso da autoliquidação (nº 1 e 2 do art. 131º CPPT) ou de erro na retenção da fonte (nº 3 e 5 do art. 132º CPPT). É também o que está em causa nas questões de quantificação, em que salvo em caso de regime simplificado de tributação ou quando da decisão seja interposto, nos termos da lei, recurso hierárquico com efeitos suspensivos da liquidação, a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indirectos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável (nº1 do art. 117º CPPT), onde, dada a dificuldade objectiva de pronúncia judicial, a lei procura uma solução administrativa antes da judicialização do problema, uma vez que se trata de uma questão que os tribunais, com a sua natural e necessária distância do litígio, só com alguma dificuldade podem apreciar. Não se podendo discutir, nestes casos, métodos indirectos em tribunal, sem que não se tenha feito pedido de revisão da matéria colectável.

A obrigatoriedade de reclamação prévia também pode ser encontrada no nº 2 e 5 do art. 16º, que estipulam que a reclamação é deduzida perante o órgão que efectuou a liquidação, e que a impugnação judicial depende da prévia dedução da reclamação⁷⁹.

Quando a revisão da matéria colectável e o recurso hierárquico falham, é da reclamação graciosa, qua a nosso ver, o contribuinte sujeito à avaliação indirecta se deve valer. Tentando aqui obter uma anulação total ou parcial da decisão da AT mas limitada, sempre, à apreciação dos vícios gerais do acto, que não digam respeito aos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos ou à quantificação dos rendimentos por essa via.

⁷⁹ Sobre a constitucionalidade das impugnações administrativas prévias necessárias v. MATOS, André Salgado de; “*Recurso hierárquico necessário e regime material dos direitos, liberdades e garantias*”, *Scientia Iuridica*, 289 (2001), 77-108.

6.2 Das Garantias Judiciais

Com vista à defesa dos seus direitos em matéria de avaliação indirecta, o contribuinte, para além dos meios de tutela de carácter administrativo, dispõe da possibilidade de recorrer aos tribunais, com vista a impugnar os actos da AT. Esse recurso pode revestir diversas formas, sendo que a forma de recurso contencioso específico prevista em matéria fiscal e especificamente quanto à avaliação indirecta, é a *impugnação*, a qual deve ser dirigida ao Tribunal Tributário de primeira instância, conforme dispõe o art. 49º ETAF, agora dominado Tribunal Administrativo e Fiscal, com possibilidade de recurso para os tribunais superiores (TCA⁸⁰ ou STA).

Assim, dos actos de avaliação indirecta de que é sujeito, o contribuinte pode exercer o direito de impugnar ou recorrer contenciosamente, conforme os meios processuais do art. 101º LGT, que materializam processualmente a tutela do contribuinte. No mesmo sentido, o art. 97º CPPT transpôs para o direito processual tributário o rol das acções, específicas ou não, por si abarcadas. São elas: a impugnação de actos praticados pela AT em geral; a acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária; a providência cautelar; a acção para intimação para consulta de processos, documentos e passagem de certidões ou para a tomada de determinado comportamento; a acção destinada à produção antecipada de prova em sede de procedimento tributário; o recurso de actos praticados na execução fiscal; a oposição, os embargos de terceiro e outros incidentes de graduação e verificação de créditos; o recurso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da AT, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação; e, residualmente, outros meios processuais previstos na lei.

6.2.1 Os Meios Processuais

O art. 95º LGT, sob a epígrafe “*Direito de impugnação ou recurso*”, começa por enumerar várias concretizações da situação em que o contribuinte, por ver lesado um direito ou um interesse legalmente protegido, tem o direito de impugnar ou recorrer. O art. 101º da mesma lei procede, por sua vez, ao elenco das diversas acções por onde

⁸⁰ O Decreto-Lei complementar ao ETAF (Decreto-Lei nº 325/2003, de 29 de Dezembro) dividiu o TCA em dois: o TCA Norte e o TCA Sul, o qual será também composto por um juízo liquidatário, com competência para julgar os processos antigos, pendentes no TCA.

passará a concretização processual da tutela deste direito do contribuinte e o art. 97º CPPT a regulamentação do processo judicial tributário e das diversas acções que o constituem.

6.2.2 A Impugnação Judicial

A acção de impugnação é o meio processual com o qual se pretende a revogação ou modificação de um acto tributário. Fala-se de uma acção constitutiva, uma vez que, se tiver acolhimento, vai introduzir uma alteração na ordem jurídica – são as acções, na enumeração do art. 107º CPPT, de “*impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação*” (al. d)) ou de “*impugnação dos actos de fixação de valores patrimoniais*” (al. f)), ou do acto tácito constituído pelo silêncio, indevido, da AT.⁸¹ É um dos mais importantes meios de controlo último da legalidade dos actos praticados pela AT, designadamente dos actos de liquidação⁸² que procedam da avaliação indirecta, sendo que o art. 99º CPPT enumera, embora de uma forma aberta, quais os fundamentos possíveis para esse recurso, a saber: a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factores tributários; a incompetência do órgão da AT que praticou determinado acto; a ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida; e, por fim, a preterição de outras formalidades legais. E falamos de enumeração exemplificativa ou aberta porquanto a al. d) do art. 99º, ao mencionar “*outras formalidades legais*” deixa margem de inclusão de outros fundamentos para a impugnação judicial, tal como já acontecia no código anterior. Por outro lado, é o próprio legislador que enuncia o carácter exemplificativo do elenco ao utilizar a expressão “*designadamente*” no corpo do artigo.

No entanto, não podemos esquecer o disposto no art. 54º CPPT, o qual, por razões de economia processual, impede a impugnação autónoma dos actos interlocutórios do procedimento, isto é, aqueles que não consubstanciam uma decisão final, os quais, no entanto, poderão ser impugnados juntamente com a decisão final. Não faria, aliás,

⁸¹ Ver um destes casos em NETO, Serena Cabrita, *Requiem pelo acto tácito (anotação)*, FISCALIDADE, 7/8, 2001, 113-124.

⁸² PALMA, Rui Camacho; *Algumas Reflexões Sobre o Recurso Contencioso e a Impugnação no Código de Procedimento e de Processo Tributário*, in Revista Fisco nº 101/102, Lex, Lisboa, Janeiro 2002), faz notar a crescente diminuição de peso do recurso contencioso face à impugnação dos actos tributários

qualquer sentido que se pudessem impugnar autonomamente actos intermédios do procedimento quando, no fim, a decisão em nada prejudicou o contribuinte.

De referir também que a impugnação é um expediente a utilizar apenas em situações em que se discute a validade ou existência do acto impugnado, conforme nos indica, embora indirectamente, o art. 124º CPPT. Quaisquer outras questões, relacionadas com meras irregularidades processuais ou com a exigibilidade da obrigação tributária, deverão antes ser objecto de oposição à execução fiscal, a menos que, excepcionalmente, essas irregularidades afectem a validade do próprio acto tributário⁸³ e não esteja previsto na lei outro meio de reacção por parte do contribuinte.

Note-se ainda que uma das possíveis justificações para impugnar o acto tributário é precisamente a falta ou vício da fundamentação legalmente exigida na aplicação dos pressupostos da avaliação indirecta, a qual, como vimos, é exigida também para todo e qualquer acto da AT, ainda que tomado ao abrigo de poderes vinculados por lei. Nestes termos, a falta de fundamentação gera um vício que inquina o acto na sua vertente interna, e não apenas a sua exteriorização formal, razão pela qual há que distinguir claramente este vício dos meros vícios formais, também previstos como fundamento para a anulação dos actos da AT.

De extrema relevância é, ainda, a possibilidade prevista de se poder impugnar o acto com fundamento na errada quantificação ou qualificação indirecta dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários. É, aliás, neste tipo de questões que se levantam os maiores problemas em sede de direito tributário na aplicação dos métodos indirectos de avaliação dos rendimentos. Nela surgem questões de qualificação dos rendimentos e dos factos tributários, o que vai consequentemente gerar divergências quanto à quantificação da matéria colectável. Se a AT considerar, por hipótese, que determinadas entradas de dinheiro na caixa de uma sociedade são na sua totalidade lucros, obviamente que a matéria colectável vai ser maior do que se, afinal, se provar que, dessas entradas em dinheiro, parte é IVA a entregar ao Estado e, portanto, não é o

⁸³ No anterior regime legal, ainda que a caducidade do acto ocorresse em consequência da irregularidade da notificação do acto de liquidação, consubstanciando assim uma irregularidade intimamente relacionada com a perda de validade do acto, podia-se impugnar o acto. A partir do momento em que a al. e) do nº 1 do art. 204º CPPT estabeleceu que essa irregularidade é fundamento para oposição à execução (ficando, portanto, clarificado que esta apenas gera ineficácia e não invalidade do acto de liquidação), não haverá lugar a impugnação judicial necessária, neste caso.

lucro. É precisamente este tipo de questões, a par de outras, que poderá surgir em sede de impugnação judicial, uma vez que esse processo não está confinado à discussão das questões de direito.

Por outro lado, os tribunais vêm-se cada vez mais confrontados com a necessidade de apreciar questões que caem no âmbito da discricionariedade técnica da AT, questão longe de encontrar unanimidade de opiniões, uma vez que o STA apenas se tem pronunciado no sentido dessa apreciação só poder existir em casos de erro grosseiro ou manifesto. Ora, o art. 268º CRP determina a recorribilidade de quaisquer actos que afectem a esfera dos particulares, não excluindo aqueles praticados ao abrigo de poderes discricionários. Nesse sentido, cremos que a interpretação constitucionalmente defensável é a de que a impugnação de actos da AT, praticados ao abrigo de poderes de discricionariedade técnica, não se confina apenas às situações em que há erro grosseiro ou manifesto, mas a todos os casos⁸⁴ principalmente aos de aplicação dos métodos indirectos.

6.2.3 Outras Acções

Outros meios de defesa judiciais existem, muito embora podendo não ser os mais indicados nem os especificamente determinados para a avaliação indirecta, podem no entanto consubstanciar uma eficaz defesa do contribuinte, em casos específicos. Como é o caso das acções de condenação que encontramos paralelamente às impugnações, nas quais se deseja obter um comportamento determinado da AT, como por exemplo, a repetição de uma quantia indevidamente paga; a impugnação da liquidação dos tributos, incluindo os parafiscais e os actos de autoliquidação, retenção na fonte e pagamento por conta, (al. a) do nº 1 do art. 97º CPPT); ou a acção de condenação no caso da impugnação da liquidação dos tributos se estes tiverem sido pagos antes; e estaremos perante uma acção de condenação quando o contribuinte impugna a sua própria liquidação ou a retenção na fonte a que procedeu, pedindo a devolução do imposto entregue, quando o contribuinte descobre que pagou indevidamente. São ainda acções de condenação, aquelas que consistem na “*intimação para um comportamento*” da AT a que o contribuinte se julga com direito (al. m) do nº 1 do art. 97º).

⁸⁴ O próprio art. 14º LPTA parece ir no sentido desta interpretação, uma vez que admite a intervenção de técnicos, quando esteja em causa a discussão de questões que pressupõem conhecimentos especializados.

Uma outra categoria é constituída pelas acções simplesmente declarativas, que são as que têm por objecto a tutela de um direito ou interesse legítimo. São as acções referidas na al. h) do nº 1 do art. 97º CPPT, “*para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária*”.

7. Conclusões

Ao finalizar a nossa exposição, compreendemos, que a avaliação indirecta, por mais imperfeita que ainda se demonstre, é o regime que se afigura mais justo e compatível com a necessidade de protecção dos direitos do contribuinte e o combate à evasão fiscal. Não obstante o facto, do seu debate encontrar-se longe de estar concluído.

Considerar o dever de fundamentação como um *direito-garantia*, é um passo em frente na agilização e fiscalização deste método e do poder de intervenção da administração na esfera do contribuinte. Em nosso entender, deve assim ser considerado, por resultar do princípio da segurança jurídica e por se caracterizar numa necessidade e garantia básica que assegura o verdadeiro Estado de Direito Democrático.

O dever de cooperação do contribuinte, por seu lado, completa este *direito-garantia*, na medida em que manter uma igualdade de partes passa também por se exigir à outra parte (normalmente a parte mais fraca) uma obrigação de cooperação, que, sendo uma exigência, permite igualmente um reforço da sua posição e da sua defesa. No entanto, reafirmamos, que a violação deste dever, como pressuposto da aplicação dos métodos indiciários deve ser o indicador base de permissão da aplicação do método, mas somente se, e só se apresentar como suficientemente grave, tornando impossível determinar o lucro tributável com base na declaração. Há sempre necessidade de comprovar a existência de uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do contribuinte e a impossibilidade de calcular normalmente o facto tributável.

Concluimos, ainda, que a previsão do dever do sujeito passivo de declarar as razões justificativas do volume de rendimentos efectivamente obtido constitui uma obrigação declarativa acrescida, imposta ao sujeito passivo cujo incumprimento constitui um vício formal, que deverá legitimar a instauração do procedimento de inspecção tributária tendo em vista comprovar o rendimento declarado pelo mesmo e não a sua tributação

automática por aplicação de métodos indirectos de tributação, que violaria o princípio da proibição da tributação do rendimento normal dos sujeitos passivos⁸⁵. Posição esta que defendemos tendo em conta as nossas mais elevadas reservas, e que em cima já tivemos oportunidade de expor, quanto às exigências das declarações patrimoniais e justificações das suas alterações.

Quanto à análise do paralelismo que encontramos no regime de avaliação indirecta e no dos preços de transferência, levantámos a questão da justiça, devido à discrepância das diferentes oportunidades de defesa disponíveis, em cada um dos regimes. Em que num se permite a possibilidade de efeito suspensivo da liquidação através da revisão da matéria colectável e noutra a possibilidade de obter o mesmo efeito mas somente recorrendo ao recuso hierárquico da decisão que aplica um valor com base em indícios. Acima de tudo porque em ambos os casos está em causa a liquidação de um tributo através da aplicação de indícios. Sendo que a garantia permitida pela revisão da matéria colectável aquando da aplicação dos métodos indirectos, também deve ser permitida aos preços de transferência, por também nestes estarem em causa métodos indirectos por aplicação de indícios. Permitindo assim, em ambos os casos, a possibilidade de uma mesma intervenção e protecção do contribuinte na determinação do valor tributável.

O que nos faz, assim, propor a ideia de uma harmonização entre os dois regimes, fundindo os desenvolvimentos positivos de um e de outro, com vista a permitir que tenhamos um regime tributário, para ambas as figuras jurídicas, mais justo e equilibrado.

Ainda com os progressos que temos vindo a assistir dentro deste regime tributário, principalmente com a previsão da revisão da matéria colectável na LGT, defendemos um outro passo em frente na tutela do contribuinte. A possibilidade de previsão do efeito suspensivo da liquidação do tributo nos outros meios de defesa disponíveis ao Contribuinte, aquando da aplicação dos métodos de avaliação indirecta. Nomeadamente na reclamação graciosa, permitindo um alargamento na tutela do sujeito passivo, onde é necessário, na conjuntura actual, que a AT compreenda (tendo presentes os seus inúmeros casos de erros na determinação da tributação do contribuinte) que ainda se torna necessário proteger as famílias e as empresas da sua intervenção. Que cada vez mais vão tendo falta de liquidez, e com as inerentes dificuldades de fazer frente a um

⁸⁵ MARTINS, Elisabete Louro; *ibidem*;

sistema *solve et repete*, aquando a existência de equívocos na determinação dos valores a tributar pela AT, que não têm como suporte a declaração do contribuinte.

Chamamos igualmente a atenção para o que consideramos ser a garantia administrativa da audiência do contribuinte e à necessidade de a implementar, por se mostrar imperativo para a concretização do processo tributário como um verdadeiro processo de partes, permitindo não só uma verdadeira inserção do sujeito passivo no processo, como uma agilização, simplificação, coerência e celeridade do nosso actual sistema tributário.

Se esta garantia for cumprida, e verdadeiramente implementada, é do nosso entender que todo o sistema tutelar do sujeito passivo no processo tributário pode estar, então, completo. Estando assim todas as garantias necessárias, à defesa do contribuinte, previstas. Se assim não for, temos então o nosso sistema incompleto e passível de se tornar verdadeiramente desequilibrado na sua relação tributária entre AT e sujeito passivo, sendo necessário um novo olhar sobre a acção do estado no seu papel como regulador e fiscalizador tributário.

8. Bibliografia

-**ALMEIDA**, Samuel; *A necessária instrumentalização do princípio da adequação do meio processual face ao direito a uma tutela jurisdicional efectiva*, em anotação a Acórdão do TCA proferido no processo nº 122/03, de 29 de Abril de 2003, in *Revista Fiscalidade* nº 17, ISG, Lisboa, Janeiro 2004.

-**ALVES**, J.A. Costa; *Garantias dos Contribuintes*, in *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Lisboa, 2002.

-**AMARAL**, Diogo Freitas do; *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, Almedina, Coimbra, 1992

____; *Curso de Direito Administrativo*, Vol. III, Edição policopiada da AAFDL, Lisboa, 1996;

-**AMARAL**, Diogo Freitas do; **CAUPERS**, João; **CLARO**, João Martins; **RAPOSO**, João; **VIEIRA**, Pedro Siza; **SILVA**, Vasco Pereira da; *Código do Procedimento Administrativo Anotado*, Almedina, Coimbra, 1992;

-**ANDRADE**, J. C. Vieira da; *Direito Administrativo e Fiscal*, Lições ao 3º ano do Curso 1996/97, Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 1997;

-**BASTO**, José Guilherme Xavier de; *Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, 2007;

-**CÂMARA**, Francisco de Sousa da; *Artigo A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e os Preços de Transferência na LGT*, 1999

-**CAMPOS**, Diogo Leite de; **RODRIGUES**, Benjamin Silva; **SOUSA**, Jorge Lopes de; *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, VISLIS Editores, 2002;

-**CAMPOS**, Diogo Leite; **CAMPOS**, Mónica H. N. Leite; *Direito Tributário*, Almedina; Coimbra, 1996;

-**CÂMARA**, Francisco de Sousa; *Direitos e Garantias dos Contribuintes*, in *Revista Fisco* n.º35, Lisboa, 1991;

- CANOTILHO**, J. J. Gomes; **MOREIRA**, Vital; *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Volume I, Coimbra Editora, 2007;
- CASTRO**, Dominique de; *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna: Unidade ou Afinidade?*, Universidade Católica de Lisboa, 2011;
- CUNHA**, Tânia Meireles da; *O Momento da Reversão da execução Fiscal Contra os Responsáveis Subsidiários*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 416, 2005;
- GOMES**, Nuno de Sá; *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Rei dos Livros, Lisboa, 2000;
- GONÇALVES**, João Manuel; *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado e comentado*, Quid Juris, Lisboa, 2000;
- GUERREIRO**, António Lima; *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, Lisboa, 2000;
- GUERREIRO**, António Lima; **MATEUS**, J. S. Dias; *Código de Processo Tributário - Comentado*, 2ª Edição, Fisco, Lisboa, 1991;
- LEITÃO**, J. Menezes; *A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 388, Lisboa, 1997;
- ____; *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1999;
- LEMOS**, Teresa; *Alguns Aspectos do Reforço das Garantias dos Contribuintes*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 357, Janeiro - Março 1990, pág. 55 e ss
- MACHADO**, Jónatas E.M.; **COSTA**, Paulo Nogueira; *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009;
- MARTINEZ**, Pedro Soares; *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1993;
- MARTINS**, Elisabete Louro, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Wolkers Kluwer/Coimbra Editora;
- MATOS**, André Salgado de; **MELO**, Rodrigo Queiroz e; *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) - Anotado*, ISG, Lisboa, 1999;

____; *Recurso hierárquico necessário e regime material dos direitos, liberdades e garantias*, in *Scientia Iuridica*, 289 (2001), 77-108.

-**MORAIS**, Rui Duarte; *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007;

____; *Sobre o IRS*, 2ª Edição, Almedina, 2008;

-**NABAIS**, José Casalta; *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Almedina, 2010;

-**NETO**, Serena Cabrita; *Introdução ao Processo Tributário*, Instituto Superior de Gestão, 2004;

____; *Requiem pelo acto tácito (anotação)*, *FISCALIDADE*, 7/8, 2001, 113-124

-**OTERO**, Paulo; **ARAÚJO**, Fernando; **GAMA**, João Taborda da; *Estudos em Memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Vol. V, Coimbra, Grupo Wolkers Kluwer, 1ª Edição 2011;

-**PALMA**, Rui Camacho; *Algumas Reflexões Sobre o Recurso Contencioso e a Impugnação Judicial no Código de Procedimento e Processo Tributário*, in *Revista Fisco* n.º 101/102, Lex; Lisboa, Janeiro 2002;

____; *Dos métodos indiciários no processo tributário*, in *Revista Fisco*, nº 82/83, Lex, Lisboa, 1997;

-**PIRES**, Manuel; **PIRES**, Rita Calçada; *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, 2010;

-**RIBEIRO**, João Sérgio; *Tributação Presuntiva de Rendimento*, Almedina, 2010;

____; *Manifestações de Fortuna e Afastamento Parcial da Presunção de Rendimento*, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, Outono, 2010;

-**ROCHA**, Joaquim Freitas da; *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 2004;

-**SANCHES**, J.L. Saldanha; *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora;

____; *Conceito de Rendimento do IRS*, *Fiscalidade*, in *Revista de Direito Fiscal*, Julho/Outubro de 2011;

- ____; *Princípios do Contencioso Tributário*, Fragmentos, Lisboa, 1987;
- ____; *A Quantificação da Obrigação Tributária - Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lex, Lisboa, 1995;
- ____, *A Reforma Fiscal numa Perspectiva Constitucional*, in *Ciência e Técnica Fiscal* n.º354
- ____; *A Indisponibilidade do direito à impugnação*, anotação ao Acórdão de 21.04.1993 do STA, FISCO, 69, 1994;
- SANCHES**, J.L. Saldanha; **GAMA**, J. Taborda; *Audição – Participação – Fundamentação: a co-responsabilização do sujeito passivo na decisão tributária*, in *Estudos em Homenagem ao Doutor José Xavier de Basto*, Coimbra, 2006;
- SANTOS**, António Carlos dos; *Da Questão Fiscal à Reforma Fiscal*, Rei dos Livros, Lisboa, 1999;
- SANTOS**, J. A.; *Código do Procedimento e do Processo Tributário*, Dislivro, Lisboa, 1994;
- SILVA**, Vasco Pereira da; *Em busca do Acto Administrativo Perdido*, Almedina, Coimbra, 1996;
- ____; *Todo o Contencioso Administrativo se Tornou de Plena Jurisdição*, in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 34, Julho - Agosto 2001;
- SOUSA**, Rui Correia de; *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada e Legislação Complementar*; Quid Juris, Lisboa, 1999;
- SOUSA**, J. Lopes de; *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, Vislis, Lisboa 2000;
- TEIXEIRA**, Braz; *Princípios de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 1979;
- VASQUES**, Sérgio; *O Dever de Fundamentação na Jurisprudência Tributária*, in *Revista Fisco* n.º 76/77, Lisboa, 1996;

-**SANTOS**, J. Albano; *Teoria Fiscal, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas*,
Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa 2003;

-**XAVIER**, Alberto; *Direito Internacional Tributário*, Almedina, Coimbra, 1993;

-*Responsabilidade Tributária Subsidiária – Apontamentos*, Série Miscelâneas do IEDT,
Almedina, Coimbra, 2008.