



O Ónus da Prova e os Métodos Indiretos

Uma Perspetiva Processual

Gonçalo Oliveira Sá

Mestrado em direito

Faculdade de Direito | Escola do

Porto 2024



O Ónus da Prova e os Métodos Indiretos

Uma Perspetiva Processual

Gonçalo Oliveira Sá

Orientador: Professor Doutor Tomás Tavares

Mestrado em direito

Faculdade de Direito | Escola do

Porto 2024

A todos os que por mim passaram.

Resumo

A realização da avaliação indireta implica a verificação do cumprimento, por parte da Autoridade Tributária, de um conjunto determinado de pressupostos legalmente delimitados. A verificação destes pressupostos, bem como a sua especial fundamentação constituem o ónus da Autoridade Tributária no âmbito da aplicação da avaliação indireta.

Por sua vez, ao sujeito passivo caberá provar a existência de um excesso ou manifesto excesso na quantificação da matéria tributável através de métodos indiretos e, em certos casos, a prova do não cumprimento dos pressupostos de que depende a decisão de aplicar métodos indiretos.

Esta repartição do ónus da prova assume uma especial complexidade técnica e jurídica, sendo certo que somente a sua integral compreensão permite o cumprimento rigoroso da lei e a luta eficaz pelo direito do Estado de arrecadar receita pública e o direito do Sujeito Passivo que essa arrecadação seja justa.

PALAVRAS-CHAVE: Avaliação Indireta, Ónus da Prova, Cooperação.

Abstract

The implementation of indirect assessment implies the verification of fulfillment, by the Tax Authority, of a certain set of legally delimited assumptions. The verification of these assumptions, as well as their special justification, constitutes de responsibility of the Tax Authority in the context of the application of indirect assessment.

In turn, it is up to the taxpayer to prove the existence of an excess or manifest excess in the quantification of the taxable matter through indirect methods and, in certain cases, the proof of non-fulfilment with the assumptions on which the decision to apply indirect methods depends.

The division of the responsibility of proof assumes a special technical and legal complexity, and it is certain that only its full understanding allows the rigorous compliance with the law and the effective fight for the right of the State to collect public revenue and the right of the taxpayer that this collection be fair.

KEYWORDS: Indirect assessment, Responsibility of Proof, Cooperation.

Índice

1. Introdução	10
2. O Ónus da Prova no Processo Tributário	10
2.1. O Conceito do Ónus da Prova	10
2.2. O Ónus da Prova como Fonte das Obrigações Tributárias.....	11
2.3. O Ónus e a Obrigação	12
2.4. O Ónus da Prova e o Princípio do Inquisitório	14
2.3. O Ónus da prova nos métodos indiretos.....	16
3. Avaliação Direta e Indireta e a sua complacente relação	18
3.1. A Avaliação Direta	18
3.2. A Avaliação Indireta	19
4. Fundamentos de Aplicação da Avaliação Indireta e o ónus da Administração Tributária	21
4.1. Os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável.....	23
4.2. Os motivos do afastamento da matéria tributável do sujeito passivos dos indicadores objetivos da atividade de base científica	26
4.3. A descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes	26
4.4. Os motivos dos prejuízos fiscais relevantes	29
4.5. Indicação dos critérios utilizados na avaliação da matéria tributável	30
4.6. A fundamentação enquanto ónus.....	32
5. O Ónus da Prova do Sujeito Passivo na quantificação por métodos indiretos	34
5.1. O art. 74.º n.º3 da LGT e o art.100.º n.º2 e 3 do CPPT – de costas voltadas	35
5.2. Provar a dúvida?	40
5.3. A Prova especial do artigo especial (art.89.º-A n.º3 da LGT)	41

7.4. Há ainda espaço para provar o excesso?	46
8. Conclusão	48
Referências bibliográficas	49
Referências jurisprudenciais	52
Legislação Consultada	57

Siglas e Abreviaturas

Ac. – Acórdão

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

Cfr. – Conforme

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

DL – Decreto-Lei

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

i.e. – *id est*, isto é

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

Op. Cit. – *Opus Citatum* (Obra Citada)

p. – página

p.ex. – por exemplo

pp. – páginas

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SP – Sujeito Passivo

ss. – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

Vol. – Volume

1. Introdução

A avaliação indireta é um procedimento avaliativo que tem assumido uma importante relevância na jurisdição tributária, visto que os deveres de colaboração impostos ao sujeito passivo constituem “um imenso invólucro de obrigações acessórias que se avoluma de dia para dia, à medida que o estado delega no contribuinte e em terceiras pessoas as tarefas de liquidação, pagamento e fiscalização que noutras épocas histórias constituíam um exclusivo da administração tributário.”¹

A avaliação indireta é, além do mais, um procedimento caracterizado pela existência de amplos espaços de discricionariedade por parte da AT e cujo preenchimento determinará a diminuição ou aumento da matéria tributável quantificada.

Assim a par do crescimento das obrigações acessórias e da existência de variados espaços discricionários de atuação da AT, verificam-se, ainda, constantes alterações legislativas que aumentam a complexidade deste procedimento que é, por si só, complexo.

Por tudo isso, as impugnações de atos tributários em que a matéria tributável foi determinada com base na avaliação indireta assumem uma grande franja dos litígios do contencioso tributário.

A presente dissertação pretende indagar sobre quais são e de que modo se preenchem os ónus probatórios no âmbito da impugnação do ato liquidação determinado com métodos indiretos.

Para esse efeito é necessário entender o instituto jurídico da avaliação indireta, como também o ónus da prova que lhe está subjacente visto que só assim é possível compreender, na íntegra, qual a necessidade e amplitude de prova a realizar no processo tributário.

2. O Ónus da Prova no Processo Tributário

2.1. O Conceito do Ónus da Prova

¹ VASQUES, Sérgio, 2018, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, p. 415.

As normais essenciais a propósito do ónus da prova no âmbito do processo tributário estão previstas nos arts.74.º da LGT e 100.º do CPPT.

O ónus da prova é um critério de decisão formal que o Tribunal lança mão nos casos em que persiste uma dúvida quanto aos factos essenciais controvertidos. Assim, pese embora, enquanto critério de decisão, o ónus da prova possa orientar a intensidade e estratégia processual probatória do sujeito passivo e da AT, a verdade é que, como distribuidor da produção de prova se revelará, como *infra* melhor demonstrado, perfeitamente inútil².

Deste modo e persistindo a dúvida, o Tribunal decide aferindo o cumprimento ou não dos respetivos ónus da prova, ou seja, “(...) dizer que uma parte processual tem o ónus da prova é dizer que o juiz deve julgar segundo a versão contrária à sua se não atingir o grau de convicção suficiente.”³, o que se fundamenta na obrigação do Tribunal julgar, isto é, a proibição de se abster de julgar em face da existência de uma dúvida insanável acerca dos factos em litígio (proibição de *non liquet*).⁴

Deste modo “a forma de decisões das questões irredutivelmente incertas consiste no sistema chamado do ónus da prova.”⁵

2.2. O Ónus da Prova como Fonte das Obrigações Tributárias

Como critério decisório o ónus da prova é suscetível de determinar a legalidade ou a ilegalidade de um determinado ato tributário. Por consequência, um critério de decisão formal pode determinar, de modo indireto⁶, a existência ou não de uma obrigação tributária.

Esta reação jurídico-processual é questionável no âmbito tributário, uma vez que, tendo as obrigações tributárias como pressuposto a lei, a igualdade e a capacidade

² FERNANDES, Álvaro João da Conceição e Silva, 2020, *A Relevância da Prova em Processo Tributário na Realização da Justiça Tributária em Portugal*, FDUL, pp.44 e ss.

³ MÚRIAS, Pedro Ferreira, 2000, *Por uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova*, Lex – Edições Jurídicas, p. 24.

⁴ Art.8.º n.º1 do Código Civil.

⁵ MENDES, João Castro, 1961, *Do Conceito de Prova em Processo Civil*, Ática, col. “Jurídica Portuguesa”, p. 437.

⁶ De forma indireta uma vez que a fonte da obrigação tributária é sempre o facto tributário e não o ónus da prova.

contributiva, verifica-se que, afinal, podem ter como pressuposto mediato uma decisão formal do Tribunal que tem subjacente o cumprimento ou não do ónus da prova.

Para melhor compreender o que se encontra aqui em causa importa recuar nos conceitos e distinguir o conceito do ónus em geral em face do conceito de obrigação.

2.3. O Ónus e a Obrigação

Tanto o ónus como a obrigação determinam a realização de um comportamento juridicamente definido, como condição para obter uma determinada vantagem. Contudo, enquanto as obrigações jurídicas têm como fonte a vontade das partes, o ónus tributário tem como fonte a lei. Por isso mesmo, SALDANHA SANCHES⁷ refere que no ónus existe “um possível sacrifício de um interesse, a menos que se verifique um determinado comportamento do seu titular”, enquanto na obrigação “nos encontramos perante um interesse já sacrificado pela ordem jurídica”.

O ónus distingue-se, pois, da obrigação por não determinar a existência de uma concreta reação jurídica – processual ou não – mas antes a impossibilidade de obter uma vantagem que o ordenamento jurídico faculta. Assim, p. ex., certos benefícios fiscais apenas são atribuídos e reconhecidos caso o interessado o requeira, ou seja, verifica-se a existência de um ónus cujo cumprimento é suscetível de determinar a diminuição de uma obrigação tributária.⁸

Também nos métodos indiretos o mesmo pode suceder – embora não necessariamente – na medida em que, p. ex., a inexistência da contabilidade determina a impossibilidade do rendimento tributável ser determinado segundo os métodos diretos o que pode determinar a existência de um agravamento ou poupança da obrigação tributária.

Verifica-se que, *ope legis*, a não realização de uma faculdade legal que é do interesse do sujeito passivo provar o cumprimento, não determina a existência de uma consequência jurídica, mas a impossibilidade de obter uma vantagem patrimonial.

⁷ In *O Ónus da Prova no Processo Fiscal*, Ciência e Técnica Fiscal n.ºs 340/342 (abril-junho de 1987), pp. 96 e 97.

⁸ Cfr. arts.65.º do CPPT e 5.º do EBF.

Não obstante, é reconhecida a dificuldade em distinguir obrigações de ónus no âmbito tributário, uma vez que, não raras vezes, verifica-se uma reação jurídica – e não um sacrifício de um interesse – quando o contribuinte não adota um determinado comportamento. Assim, p. ex., não são dedutíveis os prejuízos fiscais no período de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiretos.⁹

Em suma, o ordenamento jurídico português consente com a possibilidade de existir uma poupança fiscal caso seja preenchido um ónus previsto na lei o que, por seu turno, se consubstancia numa limitação ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva.

Esta possibilidade não se traduz, porém, na violação dos princípios constitucionais tributários, já que esta manifestação de prevalência da vontade privada no âmbito tributário fundamenta-se na necessidade de economia dos meios da AT e nas limitações próprias do conhecimento da Administração. Afinal, a imposição legislativa de um simples ónus permite a atribuição de um determinado direito subjetivo – de obter uma determinada vantagem – sem que, com isso, o Estado tenha de empenhar meios. Por outro lado, não existe ninguém melhor que o próprio contribuinte para aferir se cumpre os pressupostos legais para ter aquele direito.

Tudo quanto foi exposto relativamente ao ónus em geral determina um avanço no conceito do ónus da prova.

Neste âmbito, aquele sobre quem incumbe o ónus da prova não tem a obrigação de realizar prova, mas sim o interesse, uma vez que do seu incumprimento não resultará a existência de uma reação jurídica, mas o sacrifício de um interesse que a ordem jurídica confere, mas que se encontra dependente de um determinado comportamento: a realização de prova.

Assim, sufraga-se por inteiro o posicionamento já antigo, mas perfeitamente atual de JOÃO CASTRO MENDES¹⁰ relativamente à qualificação do ónus da prova:

“A qualificação é hoje, em face do nosso actual direito processual, imprópria; trata-se de um mero *interesse em provar*, reflexo do interesse que a parte tem em que a afirmação

⁹ Art.52.º n.º3 do CIRC.

¹⁰ MENDES, João Castro, *op. cit.*, p.438.

seja confirmada para efeito da decisão (quem, em caso de confirmação, será a seu favor) e interesse semelhante ao *interesse em demonstrar*, referente à demonstração *stricto sensu*.”

2.4. O Ónus da Prova e o Princípio do Inquisitório

O ónus da prova é, pois, um interesse em adotar um determinado comportamento tendo em vista provar um facto que conduz à obtenção de uma determinada vantagem.

Ora, não podendo o Tribunal imiscuir-se da tarefa de julgar, poder-se-ia colocar o problema de decidir se, existindo dúvidas sobre a veracidade de um determinado facto, vigora o sistema *in dubio pro fisco* ou *in dubio contra fisco*¹¹.

A história jurisprudencial tendeu a posicionar o ónus da produção de prova, de modo definitivo, no contribuinte, compreendendo, assim, o ónus da prova de modo subjetivo. Contudo – e desde o final do século passado – dá-se uma viragem deste entendimento, visto que o processo deixa de ser entendido como um fim em si mesmo, passando a ter como finalidade a busca da verdade material, *i. e.*, a verdade possível processual.¹²

Esta ideia essencial a par da consagração do princípio do inquisitório – quer no âmbito procedimental, quer no âmbito processual – e do princípio da aquisição processual, determinou o afastamento do entendimento segundo o qual vigora o ónus da prova subjetivo.

Como refere RUI DUARTE MORAIS: “(...) em decorrência dos princípios da aquisição processual e do inquisitório, não existe um ónus da prova subjetivo, a obrigação de ser cada uma das partes a lograr a prova dos factos que são do seu interesse.”¹³

A existência do princípio do inquisitório nada mais é do que uma manifestação do princípio da legalidade tributária, uma vez que o Juiz deve levar a cabo todas as

¹¹ Adere-se ao entendimento de ALBERTO XAVIER in *Manual de Direito Fiscal*, 1981, segundo o qual “(...) o verdadeiro sentido e alcance do brocardo *in dubio contra fisco* não é o de uma verdadeira regra de interpretação – como abusivamente se pode pensar – mas o de uma regra de decisão sobre o facto incerto na aplicação da lei (...)” (p.172).

¹² SANCHES, J. L. Saldanha, *op. cit.*, pp. 125 e ss. O autor concretiza esta viragem com o acórdão proferido pela 2ª Secção do STA em 16 de janeiro de 1980, apêndice ao Diário da República de 31 de outubro de 1984, onde, pela primeira vez, existindo dúvidas quanto à existência ou não existência do ato tributário, a liquidação deverá ser anulada.

¹³ In *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, p.258.

investigações que entender necessárias e pertinentes para aferir a legalidade do ato. Não obstante, o princípio do inquisitório não é ilimitado, estando condicionado às alegações das partes nomeadamente no que diz respeito aos vícios que não são de conhecimento oficioso.

Assim, as ideias de partes processuais e autorresponsabilidade da prova carreada para os autos não assume, em regra, importância no âmbito do contencioso tributário, visto o essencial não ser determinar se foram provados os factos constitutivos do direito ou se foram provados os factos impeditivos, extintivos e modificativos daquele direito, mas antes se a atuação administrativa – *maxime* o ato de liquidação – é legal, o que pode ser provado pelo Tribunal, pela AT¹⁴ e pelo sujeito passivo¹⁵.

Deste modo o princípio do da aquisição processual e do inquisitório “tem por efeito abrir uma via autónoma para o carrear dos factos para o processo, não permitindo, assim, o estabelecimento de uma relação de dependência entre a atividade da parte e a obtenção de um certo resultado.”¹⁶

Claro que existem diversas manifestações do ónus subjetivo como será o caso da AT impor ao contribuinte um determinado comportamento de modo a obter uma determinada vantagem, ou o ónus de ter de ser o contribuinte a ter o impulso processual ou mesmo a faculdade de desistir da impugnação. Contudo, na produção da prova, vigorando inequivocamente o ónus da prova objetivo, o carácter subjetivo passa a ser configurado como uma “(...) categoria história, anterior ao princípio da aquisição processual, caracterizando-se pela distribuição da atividade de produção de prova pelas partes em litígio.”¹⁷

Ao Tribunal está, assim, vedada a possibilidade de se refugiar, sem mais, nos critérios de distribuição do ónus da prova, uma vez que o princípio do inquisitório impõe uma procura ativa pela verdade material. Se, ainda assim, persistir a dúvida – o estado patológico processual – não pode o Tribunal julgar segundo a versão contrária do sujeito

¹⁴ SOUSA, Jorge Lopes, RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, 2012, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Encontro da Escrita, p.656

¹⁵ A Administração, a partir do momento em que compreende a existência de um ato ilegal deve, oficiosamente, anular o mesmo uma vez que também se encontra subordinada ao princípio da legalidade, art.266.º n.º2 da CRP e art.55.º da LGT.

¹⁶SANCHES, J. L. Saldanha, *op. cit.*, p. 130.

¹⁷ MÚRIAS, Pedro Ferreira, *op.cit.*, p.25.

passivo vigorando, antes, as regras do ónus da prova que determinam sobre quem impende os riscos da persistência da dúvida.

Assim, se o ónus objetivo atua “(...) quando o juiz tem dúvidas fundadas quanto à prova de um facto.”, já o ónus subjetivo atua “quando o tribunal conclui que um facto não foi provado, sendo, conseqüentemente, um critério de decisão ou de julgamento (...)”¹⁸. Deste modo, o ónus da prova subjetivo não tem qualquer relevância no âmbito da produção de prova, revelando apenas nas situações patológicas de manutenção da dúvida, enquanto critério decisório formal.

Numa palavra: o ónus da prova objetivo e subjetivo são, enquanto critério formal da decisão, faces diferentes da mesma moeda.

2.3. O Ónus da prova nos métodos indiretos

No âmbito de aplicação dos métodos indiretos as barreiras que separam ónus dos deveres de colaboração são muito ténues.

Se o ónus se traduz na possibilidade de obter uma vantagem, os deveres de cooperação são «*obrigações acessórias* de natureza formal que impendem sobre o sujeito passivo com o propósito de “possibilitar o apuramento da obrigação de imposto” (...)»¹⁹. Por isso, os deveres de cooperação são normas de direção que se destinam a tornar possível a existência de uma relação jurídica tributária, impondo comportamentos e deveres cuja violação corresponde uma determinada sanção.

Os métodos indiretos efetuam-se nos casos previstos no art.87.º n.º1 da LGT, que se consubstanciam, ressalvada a alínea a), em incumprimentos diretos ou presumidos dos deveres de cooperação²⁰ a que o sujeito passivo se encontra adstrito no âmbito da relação jurídica tributária.²¹ Assim perguntar-se-á: a aplicação dos métodos indiretos consubstancia-se numa desvantagem ou consequência?

¹⁸ SILVA, Paula Costa e, REIS, Nuno Trigo dos, 2013, A Prova Difícil: da probatio levior à inversão do ónus da prova, Revista dos Tribunais.

¹⁹ VASQUES, Sérgio, *op. cit.*, p.415.

²⁰ SOUSA, Jorge Lopes, RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, *op. cit.*, pp. 657 e 658.

²¹ Art.58.º n.º4 da LGT (que erradamente se refere a contribuintes em vez de sujeitos passivos).

A aplicação dos métodos indiretos não se traduz numa desvantagem, visto que o princípio da legalidade a par da própria natureza não sancionatória dos tributos o não permite. Os métodos indiretos visam, pois, o apuramento da matéria tributável de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo, determinado o afastamento de qualquer ideia relacionada com “vantagem” ou “desvantagem”. Assim, o sujeito passivo não tem o ónus de adotar um determinado comportamento, mas sim o dever.

Exatamente por isso, os métodos indiretos não podem ser configurados como uma sanção ao incumprimento dos deveres de cooperação, mas como uma consequência. Aliás, do incumprimento dos deveres de cooperação surgem as mais variadas sanções que até são mais severas do que as resultantes do incumprimento da obrigação principal²². Não obstante, essas sanções não se confundem com a aplicação dos métodos indiretos que se definem como um método de determinação da matéria tributável.

Certo é que os métodos indiretos resultantes das manifestações de fortuna – cuja origem dos rendimentos é desconhecida – são legalmente configurados como uma sanção pelo incumprimento dos deveres de cooperação por parte do sujeito passivo. Só esse posicionamento, aliás, permite entender, p. ex., a necessidade de comunicar ao Ministério Público a decisão de avaliar a matéria tributável segundo métodos indiretos²³, ou a impossibilidade de reportar prejuízos no período de tributação em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável segundo métodos indiretos²⁴.

Por isso é que GUSTAVO LOPES COURINHA²⁵ entende que, ainda que de modo não assumido, verifica-se uma natureza sancionatória dos métodos indiretos que “decorre da falta de boa-fé evidenciada pelo contribuinte na colaboração com a AT.”

De qualquer modo, visando os métodos indiretos “estabelecer a matéria tributável daqueles sujeitos passivos que não tenham cumprido com as suas obrigações ou não o tenham feito corretamente”²⁶, verifica-se um ónus subjetivo de cumprir essas obrigações, sob pena de não obter a vantagem da matéria tributável ser avaliada segundo valor real

²² A título meramente exemplificativo veja-se as consequências presentes nos arts. 103.º n.º1 als. a) e b), 113.º e 116.º e ss., todos do RGIT

²³ Art.89.º-A n.º10 LGT.

²⁴ Art. 52.º n.º3 CIRC.

²⁵ In Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, Almedina, p.208.

²⁶ RIBEIRO, João Sérgio, 2010, *Tributação Presuntiva do rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, p. 214.

dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, isto é, a vantagem de ser tributado justamente.

Por consequência, tomada a decisão de aplicar os métodos indiretos não caberá ao sujeito passivo – quer no âmbito procedimental, quer processual²⁷ – provar que cumpriu as obrigações de colaboração que determinaram a aplicação daquele método avaliativo presuntivo, antes cabendo à Administração provar que o sujeito passivo adotou um comportamento que legitima lançar mão da avaliação indireta. Por sua vez, ao sujeito passivo cabe provar que a aplicação dos métodos indiretos determinou uma quantificação excessiva ou manifestamente excessiva.

Verifica-se, pois, uma inversão das regras do ónus da prova previstas no regime regra do art.74.º n.º1 da LGT, cujo fundamento se encontra no incumprimento (direto ou presumido) dos deveres de colaboração por parte do sujeito passivo²⁸.

Pese embora esta distribuição do ónus da prova, importa sempre ter presente que o Tribunal tem a tarefa de investigar e que persistindo a dúvida o Tribunal julgará na versão contrária sobre quem impende o ónus. Os limites do princípio do inquisitório, *i.e.*, do momento em que cessa o dever do Tribunal de investigar não vão aqui ser discutidos, centrando-se, antes, no preenchimento e limites do ónus da prova da AT e do sujeito passivo.

3. Avaliação Direta e Indireta e a sua complacente relação

3.1. A Avaliação Direta

Os princípios constitucionais da legalidade e da capacidade contributiva determinam que a matéria tributável seja avaliada diretamente, isto é, segundo os elementos contabilísticos. Desta forma determinar-se-á o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação permitindo calcular a matéria tributável com justiça²⁹.

²⁷ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, V.II, Áreas Editora, p.719

²⁸ CORTÊS, Jorge Alexandre Trindade Cardoso, 2019, *O Princípio da Igualdade de Armas e o Direito à Prova no Processo Fiscal Declarativo de Estrutura Impugnatória*, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa, pp. 292 e ss.

²⁹ Cfr. arts.81.º, 83.º n.º1 e 84.º da LGT.

O ordenamento jurídico configura, assim, a avaliação direta como o meio primordial de determinação da matéria tributável, visto ser o meio que melhor coaduna com as exigências constitucionais.

A avaliação direta assenta na existência de uma relação de cooperação e boa-fé entre a AT e os sujeitos passivos³⁰, uma vez que o cálculo da matéria tributável é realizado tendo em conta as declarações e outros elementos dos contribuintes que se presumem verdadeiros.³¹

Em consequência e favorecendo o rigor, a avaliação direta não visa, conforme estatui o art. 83.º n.º1 da LGT, a determinação do valor *real* dos rendimentos ou bens sujeitas a tributação, mas sim uma “mera assunção *prima facie* sem carácter absoluto”³², visto a realidade é suscetível de não ser compatível com o declarado.

Por outro lado, a avaliação direta baseia-se na necessidade de economizar os meios da AT, já que inexistindo a presunção de verdade das declarações dos contribuintes, a AT teria de confirmar (e, portanto, investigar) todas as declarações e outros elementos do contribuinte, o que não é razoável de exigir.

Importa considerar que a avaliação direta realizada pela AT tem perdido a relevância em consequência da privatização da relação jurídica tributária, a par de uma agressiva política de limitação do uso de meios, passando muitas vezes a competir ao sujeito passivo avaliar a matéria tributável através da autoliquidação³³ (sem que daí resulte qualquer benefício, mas apenas avultados custos administrativos por substituir a AT no exercício das suas funções)³⁴.

3.2. A Avaliação Indireta

Na avaliação indireta a matéria tributável é determinada de forma indireta, ou seja, segundo um valor aproximado dos rendimentos ou bens. À semelhança do que sucede na

³⁰ MARTINS, Elisabete Louro, 2010, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, pp. 111 e ss.

³¹ Cfr. arts. 75.º n.º1 e 59.º n.º2, ambos da LGT.

³² RIBEIRO, João Sérgio, *op.cit.*, pp. 220 e 221.

³³ É o que acontece no IVA (art.27.º CIVA) e no IRC (art.89.º al. a) CIRC)

³⁴ NABAIS, José Casalta, 2017, *Direito Fiscal*, Almedina, pp. 337 e ss.

avaliação direta, também aqui existe uma imposição constitucional da tributação incidir o mais aproximado possível sobre o rendimento real (presumido)³⁵.

Sucedo, contudo, que neste âmbito a tributação segundo o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação não é possível, quer por motivos endémicos, quer por faculdade legal. Deste modo, verifica-se um desvio ao princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, é contrabalançado pelo princípio da igualdade.

É que não admitir a avaliação indireta com fundamento no princípio da capacidade contributiva colocaria em causa a igualdade na distribuição dos encargos tributários pelos contribuintes e, bem assim, o próprio sistema fiscal, tal como o professor JOÃO SÉRGIO RIBEIRO indica:

“Isto porque, se a Administração Tributária não dispusesse da avaliação indireta, surgiriam situações em que, por motivos imputáveis aos sujeitos passivos, não haveria forma de estabelecer a matéria tributável, podendo a própria liquidação e subsequente cobrança dos impostos ser postas em causa.”³⁶

Ora, a avaliação indireta não se consubstancia numa violação aceite pelo ordenamento jurídico ao princípio da capacidade contributiva, mas um desvio àquele princípio, pois embora os critérios avaliativos sejam indícios e presunções, a AT continua vinculada ao dever de a tributação incidir o mais aproximado possível do rendimento real.

Essa ideia encontra, aliás, respaldo legal no art.85.º n.º1 da LGT, já que a consagração da natureza subsidiária dos métodos indiretos relativamente aos métodos diretos não permite concluir outra coisa que não o facto de ambas visarem os mesmo fim: a quantificação da matéria tributável real ou o mais aproximado possível da realidade. Aliás – e como *infra* melhor exarado – ainda que exista uma violação dos deveres de colaboração, a AT, só depois de concluir fundamentadamente pela impossibilidade de utilizar a avaliação direta, é que pode recorrer aos métodos indiretos.³⁷

A avaliação indireta pode se verificar caso o sujeito passivo assim escolha³⁸. Não obstante, para o presente estudo o que releva é a aplicação dos métodos indiretos como

³⁵ DOURADO, Ana Paula, 2019, *Direito Fiscal*, Almedina, pp.239-240.

³⁶In *Op. Cit.*, pp. 152 e ss.

³⁷*Ibid* pp.205 e 206.

³⁸ Como é exemplo a determinação dos rendimentos da categoria B em sede de IRS, art.28.º n.º1 al. a) do CIRS e art.87.º n.º1 al. a) da LGT.

uma consequência pelo incumprimento dos deveres de cooperação a que os sujeitos passivos estão adstritos, levando, necessariamente, à queda da presunção da veracidade das declarações, da contabilidade e escrita³⁹ e, conseqüentemente, à inversão do ónus da prova⁴⁰.

Precisamente por isso não são utilizadas – apenas – as declarações ou outros elementos do contribuinte, mas também ou apenas, indícios, presunções ou outros elementos que a AT disponha⁴¹ já que, neste âmbito, a avaliação é da sua exclusiva competência⁴².

4. Fundamentos de Aplicação da Avaliação Indireta e o ónus da Administração Tributária

Em face das características da avaliação indireta – nomeadamente o seu carácter excepcional e subsidiário⁴³ – bem como do facto de se traduzir num desvio aos princípios constitucionais tributários, leva a que a decisão da sua aplicação – apenas permitida nos casos expressamente previstos na lei⁴⁴ – seja fundamentada de modo especialmente aprofundado.

A determinação da matéria tributável segundo métodos indiretos traduz-se numa decisão procedimental que, enquanto tal, carece sempre de ser fundamentada por meio de uma sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram.⁴⁵

Embora a lei apenas se refira à “motivação”, a verdade é que não só é necessário motivar através da exposição das razões e dos motivos que justificam a decisão – tanto para mais que a avaliação indireta se encontra recheada de espaços discricionários – como referir os pressupostos de facto e de direito que suportem a decisão. Deste modo, para fundamentar a decisão de aplicar a avaliação indireta é necessário motivar e justificar.⁴⁶

³⁹ Art.75.º da LGT.

⁴⁰ SOUSA, Jorge Lopes, RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, *op. cit.*, pp.664 e ss.

⁴¹ Deste modo, se o contribuinte tiver elementos cuja credibilidade não se encontre abalada a AT tem o verdadeiro dever de as usar.

⁴² Cfr. arts.82.º n.º2 e 83.º n.º2, ambos da LGT.

⁴³ Cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, pp. 205 e ss.

⁴⁴ NABAIS, José Casalta, *op. cit.*, p.307.

⁴⁵ Art.77.º n.º1 da LGT.

⁴⁶ ROCHA, Joaquim Freitas, 2021, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, pp. 149 e 150.

Aliás, a necessidade de fundamentar a decisão de aplicar a avaliação indireta é também uma garantia constitucional⁴⁷, uma vez que, só através do conhecimento do itinerário cognitivo levado a cabo pela AT é possível garantir ao sujeito passivo o direito de participar e de se defender⁴⁸.

Sucedo que a decisão da tributação pelos métodos indiretos deve ir além do disposto no art.77.º n.º1 da LGT, *i.e.*, a AT tem de expor a motivação, a fundamentação e ainda, especificamente, os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação diretas e exata da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável⁴⁹.

Esta exigência legal não mais é do que um ajustamento à realidade discricionária existente na tomada de decisão e de aplicação da avaliação indireta⁵⁰. Como será *infra* melhor demonstrado, a AT encontra um (necessário) espaço discricionário não só para decidir pelo cumprimento dos pressupostos de que depende a aplicação avaliação indireta, como também na escolha dos próprios critérios de utilização para a determinação da matéria tributável. Deste modo, sendo este procedimento particularmente suscetível de gerar abusos que afetam os direitos, liberdades e garantias dos sujeitos passivos, a lei impõe um especial dever de fundamentação que – por sua vez – será contrabalançado com regras de distribuição do ónus da prova particularmente onerosas para o sujeito passivo.

Assim, a fundamentação da decisão de aplicação dos métodos indiretos apenas será legal se respeitar o disposto do n.º1 e o n.º4 do art.77.º da LGT. Importa agora explicar em que se traduz concretamente esta exigência especial de fundamentação.

⁴⁷ Art.268.º n.º3 da CRP.

⁴⁸ Arts. 267.º n.º1 e 268.º n.º4, ambos da CRP.

⁴⁹ Art.77.º n.º4 da LGT.

⁵⁰ SOUSA, Domingos Pereira de, 2013, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, pp.296-297.

4.1. Os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável

Na fundamentação a AT deve “especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável”.⁵¹

Esta fundamentação é exigida quando a AT lança mão da avaliação indireta por força do art.87.º n.º1 al. b) da LGT. Este pressuposto é o que melhor coaduna com a natureza subsidiária da avaliação indireta, visto que traduz a ideia basilar de que a impossibilidade de determinar a matéria tributável segundo os métodos diretos – o método avaliativo preferencial – leva à necessidade de avaliar indiretamente.

Consequentemente, em primeiro lugar, deve a AT explicar os motivos pelos quais não procedeu à avaliação direta da matéria tributável.

Conforme salienta o Acórdão do TCAN:

“Na verdade, a Administração Tributária não demonstrou a razão pela qual, mesmo dando de barato que a contabilidade apresentava as irregularidades apontadas, por que razão é que resulta inviável a determinação da matéria tributável com base em métodos de avaliação direta (...)”.⁵²

Existindo um incumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo, impõe-se à AT – em face da preferência legislativa pela avaliação direta – um esforço de investigação no sentido de apurar o rendimento real, nomeadamente através do cruzamento de informação com outros agentes económicos⁵³. Esta necessidade é uma manifestação do princípio do inquisitório⁵⁴ que, por seu turno, é limitado pela proporcionalidade e razoabilidade.⁵⁵

É que o incumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo manifestado na existência de irregularidades e omissões na contabilidade não determina, necessariamente, a aplicação dos métodos indiretos, uma vez que não é esse o pressuposto

⁵¹ Art.77.º n.º4 LGT.

⁵² Acórdão TCAN de 7 de maio de 2020 processo nº 03181/09.4BEPRT (ANA PATROCÍNIO).

⁵³ TEIXEIRA, Glória, 2016, *Manual de Direito Fiscal*, p.360.

⁵⁴ Art.58.º da LGT.

⁵⁵ Acórdão TCAN de 7 de março de 2019, processo nº 00220/18.9BECBR (PAULO FERREIRA).

para a sua utilização, mas sim a *impossibilidade* de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável.

Como entende o TCAN:

“Em suma, segundo a sentença, a AT demonstrou apenas um dos requisitos de que necessitava para poder recorrer a métodos indirectos na determinação da matéria tributável, a saber, as deficiências e omissões na contabilidade que revelavam *ex abundante* que a mesma não espelhava toda a matéria tributável, pois deixou por demonstrar que daí decorria ser impossível quantificar directa e exactamente a matéria tributável real.”⁵⁶

Este entendimento da AT determina a configuração da aplicação dos métodos indirectos como uma sanção ao incumprimento dos deveres de colaboração a que o sujeito passivo está adstrito o que não é compatível com a natureza avaliativa deste procedimento⁵⁷, bem como com os princípios constitucionais fiscais.

Ora, a única forma de demonstrar efetivamente que os erros e as omissões da contabilidade determinam a referida impossibilidade de quantificar diretamente a matéria tributável é através da realização de uma distinção clara e objetiva entre os elementos da contabilidade que merecem credibilidade e aqueles que não merecem, justificando os motivos pelos quais certos elementos da contabilidade não merecem credibilidade e de que modo esse facto determina a impossibilidade de avaliar diretamente.

É que a maioria dos casos que chegam aos Tribunais não se traduzem em omissões totais dos elementos da contabilidade. Aliás, se assim fosse, o problema ora em causa jamais se colocaria uma vez que a omissão completa de elementos contabilísticos determina – necessariamente – a impossibilidade de utilizar métodos directos.

Assim, os Tribunais são sucessivamente confrontados com casos em que parte da contabilidade merece credibilidade⁵⁸, mas outra parte não merece, razão pela qual a base da determinação tributável da contabilidade não credível serão critérios indirectos,

⁵⁶ Acórdão TCAN de 17 de novembro de 2022, processo nº 00541/10.1BEAVR (TIAGO MIRANDA).

⁵⁷ RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, pp. 214 e ss.

⁵⁸ Verificando-se, assim, a utilização cumulativa da avaliação direta e da avaliação indirecta, cfr. CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, 2019, *Avaliação da Matéria Coletável por Métodos Indirectos*, CJT, p.14.

enquanto a contabilidade credível será a própria base para a determinação da matéria tributável respetiva, uma vez que a mesma existe e é verdadeira.

E se a aplicação dos métodos indirectos visa a determinação dos rendimentos ou bens tributáveis, então para esse fim serão utilizados métodos indirectos, mas também os métodos que a AT disponha, nomeadamente aqueles que são oferecidos pelo contribuinte e que merecem credibilidade⁵⁹, bem como aqueles que encontrou em face das diligências levadas a cabo officiosamente.

Assim e como refere o já citado Acórdão do TCAN:

“*In casu*, aparentemente, a formulação conclusiva constante do acto concatenada com a falta de colaboração, em sede inspectiva, revelada pela Recorrente, parecia permitir extrapolar e confirmar a legalidade do recurso a métodos indirectos. No entanto, a actuação da AT, posterior ao final da inspecção tributária, em sede de procedimento de revisão, mostrando que valores constantes dos extractos das contas correntes e outros documentos da contabilidade não eram imprestáveis para apurar a tributação, impunha que no acto final de fixação da matéria tributável se tivesse ido mais longe na sua fundamentação e se explicasse por que motivo se aceitaram, *tout court*, os preços apresentados pela Recorrente (todos, sem excepção), sem que os mesmos fossem configurados como uma base de trabalho para uma presunção ou estimativa, mas antes, simplesmente, acolhidos. Isto é, desconhece-se relativamente a que elementos se tornou inviável quantificar por métodos directos e por que razão; sendo tal fulcral, pois apenas fica legitimado o recurso a presunções por referência a esses específicos elementos.”⁶⁰

O disposto no art.77.º n.º4 da LGT consubstancia-se, assim, num dever de fundamentação especial que o legislador especificamente destacou por referência ao nº1, razão pela qual não basta à AT expor todos os motivos que determinaram a aplicação dos métodos indirectos, sendo ainda necessário expor:

- I) os motivos da impossibilidade de utilizar os métodos directos;
- II) a realidade das omissões e irregularidades da contabilidade;

⁵⁹ Art. 83.º n.º2 da LGT.

⁶⁰Ac. TCAN de 7 de maio de 2020, processo nº 03181/09.4BEPRT (ANA PATROCÍNIO).

III) se essas irregularidades são suficientes para legitimar o recurso a métodos indiretos;

Exige-se, pois, uma fundamentação formal e uma fundamentação material especialmente aprofundada da decisão de aplicação dos métodos indiretos. Como refere VIEIRA DE ANDRADE⁶¹ “(...) o dever formal se cumpre pela apresentação dos pressupostos possíveis ou de motivos coerentes e credíveis, enquanto a fundamentação substancial exige a existência de pressupostos reais e de motivos corretos suscetíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo.”

4.2. Os motivos do afastamento da matéria tributável do sujeito passivos dos indicadores objetivos da atividade de base científica

No caso da AT utilizar a avaliação indireta com base no pressuposto previsto no art.87.º n.º1 al. c) da LGT, terá de descrever o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica, bem como incluirá as razões de não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte⁶².

A utilização dos valores objetivos previstos no art.87.º n.º1 al. c) da LGT a par do disposto no art.89.º da LGT determinaria a existência de um pressuposto de utilização da avaliação indireta facilmente fundamentável cuja possibilidade de criar injustiças materiais seria contrabalançada ao assegurar uma enorme segurança jurídica (e, bem assim, uma maior facilidade de contornar o dispositivo legal).

Certo é que os indicadores objetivos de base técnico-científica que alegadamente devem ser definidos anualmente pelo Ministro das Finanças não foram criados, razão pela qual é irremediavelmente impossível lançar mão dos métodos indiretos com fundamento no disposto no art.87.º n.º1 al. c) da LGT⁶³.

4.3. A descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes

⁶¹In *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, p.231.

⁶² Art.77.º n.º4 e 5 LGT.

⁶³ MARTINS, Jesuíno Alcântara, 2017, *Lições de Fiscalidade*, Almedina, pp.547-548.

Por referência ao pressuposto previsto no art.87.º n.º1 al. d) da LGT, a AT terá de fundamentar a utilização dos métodos indiretos descrevendo os bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes.

Importa notar, antes de mais, que o art.77.º n.º4 da LGT não coaduna com o disposto no art.89.º-A n.º1 e n.º4 da LGT, visto que as manifestações de fortuna previstas taxativamente na lei não se resumem a bens (automóveis, imóveis, barcos e aeronaves), albergando ainda suprimentos, empréstimos e montantes transferidos.

Por consequência, a letra da lei ficou aquém do pensamento legislativo, razão pela qual se deve interpretar⁶⁴ o disposto no art.77.º n.º4 da LGT no sentido da AT descrever as manifestações de fortuna evidenciadas e que se encontram previstas na tabela do n.º4 do art.89.º-A da LGT.

O art.87.º n.º1 al. d) da LGT remete para o art.89.º-A da LGT fazendo apenas menção às manifestações de fortuna ali presentes. Todavia, o art.89.º-A da LGT refere ainda “outros acréscimos patrimoniais não justificados” que se verificam quando os rendimentos líquidos declarados apresentem uma desproporção superior a 30% para menos. Devido à sua inserção sistemática estes acréscimos patrimoniais não justificados devem ser entendidos como manifestações de fortuna.

Questão diversa surgiu a partir do momento em que foi incluída a al. f) no art.87.º n.º1 da LGT através da Lei n.º 94/2009 de 1 de setembro⁶⁵, uma vez que o art. 77.º n.º4 da LGT não faz qualquer referência aos “acréscimos de património ou despesa efetuadas”. Do exposto resulta que, da decisão de tributação pelos métodos diretos com fundamento no art. 87.º n.º1 al. f) da LGT, não carece de ser especialmente fundamentada?

A relação entre os acréscimos de património ou despesas efetuadas e as manifestações de fortuna revela-se especialmente difícil⁶⁶, contudo a garantia constitucional de fundamentação, a par da sua inserção sistemática e da história legislativa do art.89.º-A da

⁶⁴ Cfr. art.9.º n.º1 CC.

⁶⁵ Cujas inserção tem sido muito criticada por ir contra os princípios jurídico-constitucionais de Direito Fiscal uma vez que o art.89.º-A da LGT se consubstancia numa norma de incidência do IRS, razão pela qual o princípio da tipicidade fechada não se encontra a ser cumprido.

⁶⁶ RIBEIRO, João Sérgio, 2011, *Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna*, Coimbra Editora, pp. 206 e 207

LGT, determina que seja necessário fundamentar nos termos aplicáveis às manifestações de fortuna.⁶⁷

Questão diversa surge no confronto entre a fundamentação exigida pelo art.77.º n.º4 da LGT para efeitos de aplicação dos métodos indiretos com fundamento na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável do sujeito passivo e com fundamento nas manifestações de fortuna (onde doravante se inclui os acréscimos patrimoniais). Para este efeito basta descrever as manifestações de fortuna que motivam a aplicação dos métodos indiretos?

O art.89.º-A da LGT surge como uma forma de combater a evasão fiscal, razão pela qual o legislador presume a existência de um rendimento tributável em sede de IRS através de um facto conhecido: a manifestação de fortuna. Por consequência, não conseguindo o sujeito passivo provar a fonte do rendimento, o rendimento presume-se⁶⁸ com base na manifestação de fortuna.

A *ratio* deste instituto legal leva a concluir que a decisão de tributação através de métodos indiretos com fundamento no disposto no art.87.º n.º1 al. d) e f) da LGT é suficientemente fundamentada através da descrição das manifestações de fortuna.

Assim e como refere o TCAS:

“Entendeu, pois, a Autoridade Tributária que estava perante a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, resultante da existência de factos concretamente identificados através dos quais estava patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada. (...)

Da concatenação dos motivos elencados no relatório de inspeção tributária, nomeadamente aqueles decorrentes da análise à estrutura dos custos de produção e dos custos de venda da Impugnante, a Autoridade Tributária concluiu que aqueles factos concretamente identificados patenteavam uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada pela Impugnante.

⁶⁷ Consequentemente, o legislador disse – uma vez mais – menos do que verdadeiramente queria devido às alterações legislativas frenéticas que impedem a existência de uma lei harmoniosa.

⁶⁸ Não se trata, contudo, de uma presunção legal *iuris tantum* por força do disposto no art. 73.º da LGT.

E, nessa medida, a contabilidade da Impugnante não permitia apurar de forma direta, mediante correções meramente aritméticas o apuramento da matéria tributável.”⁶⁹

4.4. Os motivos dos prejuízos fiscais relevantes

Se o fundamento da utilização da avaliação indireta for o disposto no art.87.º n.º1 al. e) da LGT, a AT terá de fundamentar a decisão de aplicação indicando a sequência dos prejuízos fiscais relevantes.

São considerados relevantes os resultados tributáveis nulos e os prejuízos fiscais durante três anos consecutivos (ressalvados os casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco). No mais, estes resultados tributáveis apenas serão considerados relevantes se não forem justificados pelo sujeito passivo⁷⁰.

A existência de prejuízos relevantes a par da falta de justificação para a sua verificação leva à presunção de que os rendimentos declarados não correspondem à realidade, legitimando a utilização dos métodos indiretos. Assim – e contrariamente ao que se verifica no art.87.º n.º1 als. d) e f) da LGT⁷¹ – não se presume a existência de um rendimento tributável, antes se presumindo a falta de correspondência à verdade dos rendimentos declarados.

Por isso a fundamentação é suficiente quando indica os prejuízos fiscais relevantes, sem que o sujeito passivo o justifique (o que, evidentemente, pressupõe que a AT dê essa possibilidade ao sujeito passivo).

Neste âmbito, poder-se-ia questionar se é determinante o sujeito passivo apresentar prejuízos fiscais durante três anos consecutivos ou se basta apresentar prejuízos contabilísticos durante aquele período. Afinal, é possível apresentar resultados contabilísticos negativos e, mercê da dedução dos encargos fiscalmente relevantes,

⁶⁹ Ac. TCAS de 20 de abril de 2023, processo nº 596/14.0BELRA (LUÍSA SOARES).

⁷⁰ O que é uma manifestação do princípio da participação e da cooperação.

⁷¹ “O facto presumido, ou facto consequência, consiste no rendimento obtido e não declarado, sendo, portanto, com base nele que se chega à consequência jurídico-tributária. Por outras palavras, o facto jurídico (facto tributário) resulta da própria presunção, correspondendo ao próprio facto presumido”, cfr. RIBEIRO, João Sérgio, *op. cit.*, pp. 197 e ss.

apresentar resultados tributáveis positivos. Contudo, em face do teor literal do disposto no art.87.º n.º1 al. e) da LGT os prejuízos contabilísticos são, aqui, indiferentes.

4.5. Indicação dos critérios utilizados na avaliação da matéria tributável

A decisão de tributação através dos métodos indiretos indicará – independentemente do concreto fundamento que determine a sua aplicação – os critérios utilizados na avaliação. É neste âmbito que se encontra o maior espaço de discricionariedade da AT e, portanto, é precisamente aqui que reside a maior franja de litígio a propósito dos métodos indiretos.

Quando o fundamento para a realização da avaliação indireta reside no disposto no art.87.º n.º1 al. b) da LGT poderão ser tomados em consideração os critérios de quantificação previstos no art.90.º n.º1 da LGT. O elenco aqui previsto não tem carácter taxativo quer por a lei utilizar a palavra “poderá” e não “só poderá”, quer porque:

“(…) se o objetivo é a maior aproximação possível à verdade fiscal daquele contribuinte e existe um método que se revele, em concreto, mais adequado a viabilizar essa aproximação, deverá ser esse o método a utilizar pela AT, ainda que não conste do elenco do art.90.º da LGT.”⁷²

Por sua vez, sendo o fundamento para a realização da avaliação indireta o disposto nas als. d) e f), n.º1 do art.87.º da LGT, a matéria tributável será apurada nos termos da tabela prevista no nº4 do art.89.º-A da LGT e do n.º2 desse mesmo preceito. Assim, o facto conhecido – as manifestações de fortuna – é a base para presumir o facto desconhecido: o rendimento tributável aproximado.

Relativamente ao critério de determinação da matéria coletável aquando da realização da avaliação indireta com fundamento na al. e), n.º1 do art.87.º da LGT a lei é omissa, logo – a par do disposto no art.90.º da LGT – a AT poderá utilizar os critérios que considere mais adequados.

⁷² Ac. TCAS de 30 de setembro de 2021, processo nº 1544/06.6BELSB (LUCAS TOSCANO).

Tendo em consideração a natureza e a finalidade da avaliação indireta, bem como os apertados princípios constitucionais que condicionam a atuação da AT, o critério de determinação da matéria coletável tem de ser justo e adequado.

Ora, o critério presuntivo eleito será justo quando não conduzir a um excesso ou erro na quantificação e será adequado e ajustado quando se se aproximar do apuramento real do rendimento.

Por consequência, pese embora a AT tenha liberdade para escolher o critério presuntivo por se encontrar dentro do espaço discricionário atribuído pela lei, a verdade é que esta escolha não é plenamente livre: está condicionada pela justiça, adequação e razoabilidade. Por sua vez, o controlo jurisdicional relativo à escolha da AT é feito através da fundamentação e afere-se através da existência ou não de erro na quantificação ou do seu excesso.

Em face do exposto, a questão que urge colocar é saber de que forma a AT tem de escolher e indicar os critérios utilizados na avaliação da matéria coletável de modo a cumprir a fundamentação legalmente exigida.

É inevitável que – seja qual for o critério escolhido pela AT – o resultado se traduza numa aproximação ao rendimento real, isto é, um rendimento provável, verosímil. Por isso mesmo, a legalidade da escolha do critério pela AT não se afere segundo a possibilidade de poder ter escolhido outros critérios que levassem a resultados mais perto da realidade (isto é, um juízo comparativo), mas antes segundo os próprios resultados que as escolhas daqueles critérios determinaram.

Conforme o Acórdão do STA:

“Mas a questão não é a de saber se o critério utilizado pela AT é o mais adequado para quantificar a matéria tributável, sendo seguro que sempre poderíamos aventar muitos outros, eventualmente mais perfeitos; a questão é a de saber se o critério utilizado se revela adequado, racionalmente ajustado e se está alicerçado em factos comprováveis.”⁷³

Se a AT pode escolher o critério que considere mais adequado para determinar a matéria tributável e o mesmo levará – inevitavelmente – a uma quantificação aproximada

⁷³ Ac. STA de 19 de novembro de 2014, processo nº 0407/12 (FRANCISCO ROTHES).

do rendimento real, logo é natural que se questione a possibilidade de sindicá-la judicialmente a escolha do critério de determinação da matéria coletável.

A verdade, contudo, é que a jurisprudência⁷⁴ e a doutrina⁷⁵ têm entendido que essa escolha é suscetível de ser judicialmente sindicada o que, por seu turno, é uma manifestação da ultrapassagem da forma tradicional de conceber o princípio da separação de poderes - que aqui se entende que até poderia ir mais longe⁷⁶. A dificuldade residirá, portanto, na amplitude dessa sindicância.

Para concluir pela utilização de critérios ilegais não basta que esses critérios levem a resultados que poderiam ser mais ajustados caso fossem utilizados outros critérios, nem tão pouco que levem à existência de um rendimento provável, mas não real. É necessário que levem à fixação de resultados “objetiva e inquestionavelmente, fora dos limites da razoabilidade, da mais ampla e impressiva aceitabilidade”⁷⁷, o que, as mais das vezes, acontecerá quando o critério escolhido baseia-se em factos que, em sede de julgamento, são julgados não provados.

Assim e conforme o Acórdão do TCAS:

“No fundo, tudo está em perceber se a utilização daquele critério, desacompanhada de outros critérios ou factores, a que se manteve alheia aquela determinação, constituiu no caso concreto uma forma válida de aproximação à realidade que se visa determinar (pressuposto e objectivo da consagração deste recurso de fixação da matéria tributável) ou, pelo contrário, como defende a Recorrente, conduziu a erro de quantificação da matéria tributável.”⁷⁸

4.6. A fundamentação enquanto ónus

Depois de ser proferido o ato tributário de liquidação com base na avaliação indireta o sujeito passivo poderá impugnar o mesmo. A regra geral prevista no art.74.º n.º1 da LGT

⁷⁴ Ac. STA de 27 de novembro de 2013, processo nº 01159/09 (DULCE NETO).

⁷⁵ PICHEL, Paulo Guilherme da Rocha, 2016, O Alargamento dos Poderes de Cognição do Tribunal em Matéria de Discricionariedade Técnica da Administração fiscal, CJT, pp. 11-13.

⁷⁶ Sufraga-se o entendimento plasmado por FERNANDEZ, Elizabeth, 2023, *A Segunda Aproximação aos Processos Estruturais – Fundamentos Iniciais para um Contencioso de Políticas Públicas*, AAFDL

⁷⁷ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e Processo Tributário Comentado e Anotado*, V. II, Áreas Editora, pp. 136 e ss.; cfr. ainda Ac. STA de 30 de outubro de 2019, processos nº 010/13.8BECBR

⁷⁸ Ac. TCAS de 18 de junho de 2015, processo nº 07006/13 (ANABELA RUSSO).

determinaria que o ónus da prova recairia sobre quem invoque os factos constitutivos do seu direito, ou seja, sobre a AT. Contudo e justificado pelo incumprimento dos deveres de cooperação por parte do sujeito passivo o ordenamento jurídico estabelece uma inversão do ónus da prova cabendo ao sujeito passivo provar o excesso da quantificação levada a cabo pelo AT no âmbito dos métodos indiretos.

Desta forma, é ao sujeito passivo e não à AT que cabe os riscos de insegurança e de (possível) injustiça que decorrem da utilização dos métodos indiretos. Por seu turno, à AT cabe o ónus da prova da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indiretos⁷⁹. Esta prova é realizada na própria fundamentação da decisão de aplicação da avaliação indireta.

É que a fundamentação da decisão não somente deve assumir a amplitude e profundidade *supra* referida como também deve ser oficiosa, clara atual e completa⁸⁰. Apenas assim é possível ao sujeito passivo tomar conhecimento do iter cognitivo da AT e conhecer, efetivamente, a decisão e a motivação subjacente para, querendo, defender-se.

E, em bom rigor, o ónus que impende sobre a AT não pode ser cumprido em sede judicial⁸¹, uma vez que, o princípio da segurança jurídica, da legalidade, da separação de poderes e da boa-fé impõem que a fundamentação seja exaustiva, ou seja, depois de praticado o ato, não pode a AT, *a posteriori*, completar a fundamentação⁸², nem tão pouco pode o Tribunal validar o ato suprindo as deficiências da fundamentação⁸³.

Significa isto que na contestação à impugnação do ato tributário de liquidação baseado em avaliação indireta, a AT repetirá, na íntegra, a decisão da tributação pelos métodos indiretos, de onde constará a respetiva fundamentação e motivação, cumprindo assim o ónus de prova a que se refere o art.75.º n.º3 da LGT.

Por consequência, neste âmbito, a dicotomia do ónus da prova “subjetivo” e “objetivo” perde a relevância, uma vez que o princípio da separação de poderes e o carácter exaustivo

⁷⁹ Art.74.º n.º3, 1ª parte LGT.

⁸⁰ ROCHA, Joaquim Freitas da, *op. cit.*, p.149

⁸¹ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *op. cit.*, p.719

⁸² Neste âmbito importa ter presente a distinção entre fundamentação sucessiva e fundamentação nova/posterior, cfr. CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mónica Horta Neves Leite de, 1997, *Direito Tributário*, Almedina, pp.217-218.

⁸³ MORAIS, Rui Duarte, 2016, *op.cit.*, p. 79

da fundamentação impede a investigação no sentido do apuramento da verdade material, visto que a única fundamentação relevante é a que consta do ato decisório, estando vedada a possibilidade de produzir nova fundamentação.

Por isso, cumprido que seja o ónus da prova da AT, o Tribunal debruçar-se-á sobre o excesso ou o manifesto excesso da quantificação da matéria tributável segundo os métodos indiretos o que assume o papel principal da prova e investigação no contencioso tributário no âmbito da tributação por métodos indiretos.

5. O Ónus da Prova do Sujeito Passivo na quantificação por métodos indiretos

Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos cabe ao sujeito passivo “o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação.”⁸⁴ ou o ónus da prova do “erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.”⁸⁵ Alguma doutrina entende este ónus da prova que impende sobre o sujeito passivo como uma prova diabólica e uma manifestação da natureza sancionatória dos métodos indiretos⁸⁶.

É inegável que a inversão do ónus da prova promovida determina a existência de uma maior dificuldade probatória para o sujeito passivo. Contudo – e reconhecendo-se a existência de uma veia sancionatória na estrutura dos métodos indiretos – o ónus da prova que incumbe ao sujeito passivo não é diabólico por ser proporcional.

Segundo PAULA COSTA E SILVA e NUNO TRIGO DOS REIS “(...) dizer que a prova de um facto é difícil equivale a dizer que é difícil provocar o mais elevado grau de persuasão possível no espírito do decisor quanto a determinado facto.”⁸⁷

Por um lado – e salvo pontuais exceções de ostensiva desrazoabilidade – não se verifica uma prova difícil do ponto de vista subjetivo, na medida em que a única pessoa capaz de provar a existência de um excesso da quantificação é o sujeito passivo por ser quem tem a obrigação de ter os elementos contabilísticos necessários para a quantificação tributária ser justa.

⁸⁴ Art.74.º n.º3, 2ª parte LGT.

⁸⁵ Art.100.º n.º3 do CPPT.

⁸⁶ Entre outros, *vide*: COURINHA, Gustavo Lopes, *op. cit.*, p.209

⁸⁷ *In op. cit.*, p.7

Por outro lado, a prova do facto em si considerado – o excesso da quantificação – não se afigura como uma prova difícil, quer pelo facto de, em si, ser suscetível de ser provado, quer pelas circunstâncias que permitem a sua prova dependerem da vontade do sujeito passivo as dar a conhecer. Acresce que o motivo que determinou a possibilidade de existir um excesso na quantificação é imputável ao sujeito passivo, razão pela qual será ele – e não o Estado – a suportar os riscos subjacentes a uma tributação presuntiva.

Posto isto, o modo como o sujeito passivo vai cumprir o ónus da prova a que se encontra adstrito, isto é, provar o excesso ou o manifesto excesso depende do específico fundamento utilizado pela AT para lançar mãos dos métodos indiretos.

Deste modo, será analisada a prova que o sujeito passivo pode-deve realizar no âmbito judicial. Contudo importa esclarecer que não é esse o único momento em que é possível ao sujeito passivo provar o excesso da quantificação, sendo ainda possível o fazer na audiência prévia do projeto de relatório inspetivo final (arts.60º RCPITA e 60.º da LGT) e no âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável (arts. 91.º e ss. LGT) que, por seu turno, se configura como obrigatório caso se pretenda impugnar judicialmente a liquidação baseada na aplicação de métodos indiretos (art.86.º n.º5 LGT)⁸⁸.

5.1. O art. 74.º n.º3 da LGT e o art.100.º n.º2 e 3 do CPPT – de costas voltadas

Enquanto o art.74.º n.º3 da LGT estatui que, em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, compete ao sujeito passivo o ónus da prova do *excesso* na respetiva quantificação, o art.100.º n.º3 do CPPT refere-se à prova do *erro* ou *manifesto* excesso da matéria tributável quantificada. Esta diferença não pode ser encarada com ligeireza, uma vez que o grau de certeza exigido ao Julgador para considerar o facto como provado é diferente, podendo essa diferença determinar a procedência ou improcedência da ação de impugnação.

O art.100.º n.º3 do CPPT tem por referência o nº2 do mesmo preceito, razão pela qual o seu âmbito de aplicação não é relativo a todos os casos de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, mas apenas aos casos com fundamento na inexistência

⁸⁸ SOUSA, Domingos Pereira de, *op. cit.*, pp.367 e 368

ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição⁸⁹.

Estão aqui em causa as anomalias e incorreções da contabilidade previstas no art.88.º als. a) e b) da LGT que, por seu turno, impossibilitam a comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto (art.87.º n.º1 al. a) da LGT)⁹⁰.

Assim, da letra da lei resulta que o art.100.º n.º3 do CPPT não só não se aplica a todos os casos de avaliação indireta, como não se aplica a todos os casos de aplicação da avaliação indireta com fundamento na impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos necessários à determinação da matéria tributável, mas apenas às anomalias referidas no art.100.º n.º2 do CPPT que, essas sim, conduzem à impossibilidade prevista no art.87.º n.º1 al. a) da LGT.

Exemplificando com um caso em que se aplicou os métodos indirectos com fundamento no disposto na al. d), n.º1 do art.87.º da LGT, o STA entendeu o seguinte:

“O mesmo se diga da alegada violação do art. 100.º do CPPT, que igualmente não se verifica, porquanto existindo normas específicas para as situações de determinação da matéria tributável por métodos indirectos – o n.º 3 do art. 74.º e o n.º 3 do art. 89.º-A da LGT – é por aplicação destas, e não da norma geral do art. 100.º do CPPT, que devem resolver-se os casos de persistência de dúvida fundada quanto aos pressupostos ou à justificação para o recurso a tais métodos.”⁹¹

O art.100.º n.º2 e 3 do CPPT é também especial por apenas se aplicar no âmbito do processo de impugnação em face da respetiva inserção sistemática no capítulo II do CPPT. Significa isto que nas outras oportunidades de contestar/participar, o sujeito passivo apenas tem o ónus de provar o excesso e não o manifesto excesso, ainda que o fundamento da aplicação dos métodos indirectos se enquadre no disposto no art.100.º n.º2 do CPPT.

⁸⁹ PINTO, Berta Cecília Borges de Sá, 2011, *A prova no Processo Tributário Análise Comparativa com o Direito Processual Civil e Penal Abordagem Jurisprudencial*, Escola de Direito da Universidade do Minho, pp. 24 e ss.

⁹⁰ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *op. cit.*, p.724

⁹¹ Ac. STA de 6 de março de 2014, processo n.º 0189/14 (FRANCISCO ROTHES).

Importa a este propósito clarificar que a LGT não é uma lei de valor reforçado, razão pela qual o aí estatuído não prevalece sobre o disposto no CPPT.⁹² Consequentemente, nos casos albergados pelo CPPT terá de se provar o manifesto excesso ou o erro na quantificação, ou seja, o grau de prova pedido pelo CPPT é mais exigente do que o previsto na LGT⁹³.

Dúvidas resultam sobre o que significa demonstrar “o erro” na matéria tributável quantificada. É que para existir um erro tem de existir uma matéria tributável não errada, correta, que, por sua vez, terá de corresponder – necessariamente – à matéria tributável avaliada diretamente. Ora, a avaliação indireta tem uma natureza subsidiária relativamente à avaliação direta, logo não existe uma matéria tributável correta ou rigorosa, mas sim naturalmente aproximada e, portanto, condenada a ser errada.

De facto, como a matéria tributável é aferida através de indícios, presunções e outros elementos de que a administração disponha, a mesma não será rigorosa quando comparada à hipotética determinação segundo métodos diretos, contendo erros naturais da utilização de métodos indiretos. Por isso, o único modo de não existir erros na matéria tributável quantificada é mediante a utilização dos valores reais o que, a existir, não permitem a utilização dos métodos indiretos.

Do exposto resulta que, no âmbito dos métodos indiretos, não é possível referir à existência de um “erro”, mas apenas um excesso ou manifesto excesso da matéria tributável, uma vez que o erro apenas é suscetível de ser aferido caso exista a determinação da matéria tributável segundo métodos diretos.

Assim sendo, apenas se afigura possível demonstrar o erro da matéria tributável quantificada através da prova do seu manifesto excesso, logo a conjunção “ou” prevista no art.100.º n.º3 do CPPT não significa a existência de uma alternativa de escolha, mas um significado alternativo, *i.e.*, o erro é uma forma de manifesto excesso e vice-versa.

⁹² In *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda, V. V*, Coimbra Editora, pp. 713 e ss.

⁹³ O que manifesta uma relação pouco harmoniosa entre ambos os diplomas, vide ANA PAULA DOURADO, O Contencioso Tributário Português: um Apelo à Reforma, CJT, pp. 3-5.

Certo é que a doutrina⁹⁴ e a jurisprudência não conjugam, os arts.74.º n.º3 da LGT e 100.º n.º2 e 3 do CPPT da forma ora exarada, mas segundo uma razão de complementaridade – o que vai manifestamente contra a letra da lei.

Exemplifica-se, assim, através do Acórdão do STA:

“Recaindo sobre o sujeito passivo o ónus da prova do excesso na quantificação (artigo 74.º n.º3 da LGT) e não tendo este logrado demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada (artigo 100.º n.º 3 do CPPT) (...)”.⁹⁵

Ora, este entendimento não encontra respaldo legal, visto que, neste âmbito, o disposto no CPPT é mais exigente do que o disposto na LGT – que, frisa-se, não tem valor reforçado.

Por outro lado, da letra da lei resulta que o legislador foi mais exigente quanto à prova no âmbito do CPPT, na medida em que os casos aí previstos configuram-se como as manifestações mais claras e evidentes de um comportamento do sujeito passivo manifestamente contrário à génese e à estrutura da relação jurídico tributária: a cooperação. É que aqui não estão em causa discrepâncias, mas sim perante as mais fortes manifestações de má-fé⁹⁶.

Por consequência – e contrariando a natureza não sancionatória dos métodos indiretos – verifica-se a exigência de um especial grau de prova do sujeito passivo, já que os factos que geraram a avaliação indireta configuram-se para o legislador como especialmente censuráveis, não podendo os Tribunais ignorar.

Outros casos existem em que a jurisprudência não aplica o disposto no art.100.º n.º3 do CPPT quando, *in casu*, a lei o impunha.

Exemplificando com um caso em que o fundamento para a determinação da matéria tributável por métodos indiretos foi a existência de insuficiências da contabilidade não supridas no prazo legal, bem como a recusa da exibição da contabilidade, o TCAN entendeu o seguinte:

⁹⁴ SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *op. cit.*, p.725.

⁹⁵ Ac. STA de 17 de outubro de 2018, processo nº 0261/11.0BECBR (ISABEL MARQUES DA SILVA).

⁹⁶ Sendo estes deveres de cooperação tão importantes que o incumprimento pode determinar a existência de um crime (arts. 103.º e ss. RGIT).

“Mas não terá, ainda assim, a Impugnante satisfeito o ónus que sobre si impendia por força do artigo 74º nº 3 da LGT, de provar o excesso na quantificação?

Neste ponto convém frisar que o objecto do sobredito ónus não é propriamente a prova de uma quantificação concreta e determinada da matéria tributável em montante inferior ao estimado pela AT.

Basta ao contribuinte provar como necessidade lógica um excesso, ainda que em concreto não quantificado ou quantificável. Porém, para provar o excesso na quantificação não chega alegar e demonstrar um erro de facto ou de direito em algum dos critérios utilizados, antes é mister demonstrar que desse erro decorre, necessariamente, algum real excesso na fixação da matéria colectável. É que o que decorre literal e logicamente do artigo 74º nº 3 da LGT é que objecto do ónus ali cominado não é a demonstração de qualquer erro de direito ou de facto, mas sim de um real, ainda que não quantificável, excesso de quantificação relativamente à que pudesse ser a matéria tributável corrigida por avaliação directa.”⁹⁷

Também o TCAS sufraga o mesmo entendimento:

“No caso em apreço, resulta do RIT que a determinação da matéria tributável de IRC relativa aos exercícios de 1999 e 2000, por métodos indirectos, foi efectuada com base nas normas dos artigos 87.º, alínea b) e 88.º, alínea a) da LGT. (...)

A AF tem, assim, de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por métodos indiciários, por forma a que o contribuinte deles fique ciente e apto a discutir a valorimetria aplicada, isto é, para que possa provar que os critérios utilizados são desadequados e/ou inadmissíveis para a sua actividade, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.”⁹⁸

Do exposto resulta que, não obstante o disposto na letra da lei, verifica-se que a jurisprudência relaciona os arts. 74.º n.º3 da LGT e 100.º n.º3 do CPPT numa ótica de complementaridade e não de especialidade.

Vislumbra-se, porém, o motivo de assim ser pois, as mais das vezes, não é clara a distinção entre o excesso e o manifesto excesso. É que no âmbito da utilização dos

⁹⁷ Ac. TCAN de 12 de outubro de 2023, processo nº 01521/07.0BEVIS (TIAGO MIRANDA).

⁹⁸ Ac. TCAS de 20 de dezembro de 2022, processo nº 1545/06.4BELSB (SUSANA BARRETO).

métodos indiretos a matéria tributável será, naturalmente, aproximada o que, por si só, gera dificuldades em aferir o excesso. Por sua vez, o aplicador do Direito terá ainda – neste contexto especialmente pouco rigoroso – de preencher o conceito de “manifesto excesso” o que não se afigura como sendo uma tarefa fácil, contribuindo, desta forma, para uma incerteza jurídica indesejável.

Não obstante, sendo esta a atual solução legislativa cabe à jurisprudência em conjunto com a doutrina preencher o conceito do “manifesto excesso” em contraposição com o mero “excesso” e não ignorar de forma clamorosa esta diferença conforme o faz a jurisprudência e, a título meramente exemplificativo, o TCAS:

“Assim, há que atentar no disposto no n.º 3 do mesmo art.º 100.º, sendo que a prova exigida é no sentido da efetiva demonstração do excesso na quantificação, não bastando criar dúvida sobre tal excesso.”⁹⁹

5.2. Provar a dúvida?

A jurisprudência é absolutamente clara no sentido de que ao impugnante não basta criar dúvidas na quantificação da matéria tributável. É que não só o art.75.º n.º3 da LGT não aponta nesse sentido¹⁰⁰, como a própria natureza dos métodos indiretos determina a impossibilidade dessa solução já que, visando a quantificação da matéria tributável, a AT lança mão de indicadores e presunções que naturalmente conduzem a resultados duvidosos. Estes, contudo, são os resultados possíveis em face do comportamento não colaborativo do sujeito passivo.

Assim, a existência e subsistência da dúvida não basta para cumprir o ónus do sujeito passivo previsto no art.74.º n.º3 da LGT. Como refere SALDANHA SANCHES¹⁰¹: “o regime de dúvida razoável aplicado à prova indirecta levaria longe de mais, na medida em que a avaliação indirecta é sempre menos exata da que é feita, nos termos legais, pelo contribuinte”. Aliás, a solução contrária – firmada por alguma da doutrina mais relevante¹⁰² – levará à completa impossibilidade de lançar mão dos métodos indiretos

⁹⁹ Ac. TCAS de 30 de setembro de 2019, processo nº 5881/12.2BCLSB (TÂNIA MEIRELES DA CUNHA).

¹⁰⁰ Não podendo deixar de realçar que o art.100.º n.º1 do CPPT parece legitimar o entendimento contrário ao ora sufragado, contrariando, porém, a natureza dos métodos indiretos.

¹⁰¹ In *Manual de Direito Fiscal*, 2007, Coimbra Editora, p. 281.

¹⁰² SOUSA, Jorge Lopes, RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, 2012, *op. cit.*, p.659.

uma vez que, bastando provar a dúvida da quantificação, as impugnações seriam sempre julgadas procedentes.

Assim e como refere o TCAS de forma especialmente elucidativa:

“Por outras palavras, não aproveita ao sujeito passivo uma actuação processual e, sobretudo, probatória, direccionada e orientada pelo, simplista e preguiçoso, objectivo de suscitar dúvida, ainda que fundada, sobre a quantificação do facto tributário. É imprescindível um desempenho pautado pela concreta e circunstanciada alegação de factos que, uma vez provados, sejam idóneos a comprovar, a demonstrar, com uma certeza adequada e passível de ampla aceitação, a aduzida errónea ou excessiva quantificação da matéria tributável”¹⁰³

5.3. A Prova especial do artigo especial (art.89.º-A n.º3 da LGT)

No caso de se efetuar a avaliação indireta com fundamento no disposto nas als. d) e f) do n.º1 do art.87.º da LGT caberá ao sujeito passivo – ainda em sede administrativa – comprovar que corresponde à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada¹⁰⁴. Caso não realize essa prova a AT fixa, à partida, o rendimento tributável através do rendimento apurado nos termos da tabela prevista no n.º4 do art.89.º-A da LGT. O sujeito passivo poderá reagir judicialmente através do recurso previsto no art.146.º-B do CPPT, aplicável *ex vi* art.89.º-A n.ºs 7 e 8 da LGT.

Verifica-se que o meio de reação judicial previsto é diferente do regime regra cujo modo de reagir à fixação da matéria tributável segundo métodos indiretos é a impugnação judicial. Acresce que o recurso previsto no art.146.º-B do CPPT é, comparativamente, extraordinariamente mais simples e célere.

Esta diferença surge na medida em que, neste âmbito, o sujeito passivo não discutirá judicialmente (nem tão pouco em sede administrativa) a existência ou não de um excesso na quantificação através de métodos indiretos, mas a existência ou não dos requisitos que permitiram à AT lançar mão dos métodos indiretos.

¹⁰³ Ac. TCAS de 24 de fevereiro de 2022, processo n.º 789/08.9BELRA (ISABEL FERNANDES)

¹⁰⁴ Art. 89.º-A n.º3 da LGT.

Por isso é que o sujeito passivo não tem o ónus de provar o excesso da quantificação, mas o ónus de provar a realidade dos rendimentos declarados e de que outra é a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou de despesa efetuada. Aplica-se, por isso, o disposto no art.89.º-A n.º3 da LGT em prejuízo do art.74.º n.º3 da LGT.

A jurisprudência dos Tribunais superiores tem entendido que para cumprir o ónus probatório presente no art.89.º-A n.º3 da LGT o sujeito passivo não somente tem de provar a possibilidade de realizar a manifestações de fortuna/ despesa/ acréscimo patrimonial efetuada, como também de provar os concretos meios utilizados para esse efeito.¹⁰⁵

Este entendimento vai, aliás, ao encontro das finalidades do legislador. É que não exigindo a prova dos concretos meios utilizados para realizar aquelas despesas ou acréscimos patrimoniais, levaria a que os sujeitos passivos que mantivessem meios financeiros não sujeitos a tributação, jamais vissem os seus rendimentos fixados segundo métodos indiretos ao abrigo do art.89.º-A da LGT, já que estariam aptos a utilizar o mesmo rendimento para justificar várias manifestações de fortuna.

Por sua vez, e tendo as manifestações de fortuna, despesas e acréscimos patrimoniais por fundamento um meio financeiro não sujeito a tributação, então caberá ao sujeito passivo realizar essa prova, não bastando a mera alegação da não sujeição a tributação.

Assim e conforme o STA:

“Concluindo, o contribuinte não demonstrou, através da prova positiva e concludente que lhe é exigida (art.º74.º, n.º4 e 89.º-A, n.º3, da LGT), que os valores que possibilitaram o acréscimo patrimonial evidenciado não constituem rendimentos sujeitos a declaração de convincente resultou quanto aos alegados reembolsos dos capitais mutuados para efeitos de IRS (...)”.¹⁰⁶

Para melhor aferir o ónus da prova que incumbe ao sujeito passivo é necessário atentar ao disposto no n.º4 do art.89.º-A da LGT que dispõe que caso o sujeito passivo não faça a prova referida no n.º3, o rendimento considera-se como “rendimento tributável em sede

¹⁰⁵ Ac. STA de 6 de março de 2014, processo n.º 0189/14 (FRANCISCO ROTHES).

¹⁰⁶ Ac. STA de 5 de junho de 2019, processo n.º 02868/14.4BELRS (ARAGÃO SEIA).

de IRS, a enquadrar na categoria B, no ano em causa, e no caso das als. a) e b) do n.º2, nos três anos seguintes (...).”

Não estando em causa os casos das als. a) e b) do n.º2 do art.89.º-A da LGT, o sujeito passivo ou fundamenta a existência das manifestações de fortuna através da existência de meios económicos suficientes no ano dessa manifestação ou através da existência de meios económicos gerados em anos anteriores à manifestação de fortuna.

Ora, demonstrando que nos anos anteriores à manifestação de fortuna o sujeito passivo dispunha de meios económicos suficientes para a sua realização, então não terá o ónus de provar que esses meios económicos não estão sujeitos a tributação no ano de manifestação de fortuna. Afinal, a presunção de veracidade e de boa-fé da declaração de rendimentos do contribuinte cessa relativamente ao ano em que se verificou a manifestação de fortuna e não relativo aos anos anteriores.

Por outro lado, caso o sujeito passivo logre provar que dispunha de meios económicos suficientes no próprio ano da manifestação de fortuna, então passa a ter de provar não só o *supra* exposto, como o modo como adquiriu esses meios, sendo certo que:

“(…) apenas na circunstância de esses meios não se incluírem nas normas de incidência tributária do IRS ou de estarem expressamente excluídos dessa tributação, nos termos dos arts. 1.º a 12.º do CIRS, é que os mesmos não devem ser declarados perante a administração tributária.”¹⁰⁷

Se, p. ex., estiver em causa a realização de suprimentos pelo sócio à sociedade no ano de 2023 e tendo o sujeito passivo provado a existência de meios financeiros para realizar esse suprimento, bem como a afetação desses meios a esse suprimento e ainda que esses meios foram obtidos em anos anteriores a 2023, o Tribunal não tem suporte legal para exigir a demonstração da origem desses meios financeiros, visto que sendo obtidos em anos anteriores a 2023, fica, inevitavelmente, provado que não estão sujeitos a tributação no ano de 2023.

Como refere o STA:

“Com efeito, tal exigência só se verificaria se os mesmo tivessem sido adquiridos no ano da manifestação de fortuna (no ano em causa), como resulta da leitura conjugada do

¹⁰⁷ Ac. TCAN de 30 de setembro de 2021, processo nº 00577/21.7BEPRT (ROSÁRIO PAIS).

art. 89º-A da LGT, nºs 2, alínea c), 3 e 4, sob pena de se cair numa exigência probatória complexa e difícil.

A tese da Fazenda Pública, para além de não dispor de base legal, na norma do nº 3 do art. 89º-A da LGT, conjugada com o nº 4, desconsidera a figura da caducidade que é justificada por razões de certeza e segurança do direito.”¹⁰⁸

Por sua vez, o disposto nas als. a) e b) do nº2 e nº4 do art.89.º-A LGT apresenta uma redação que, à primeira vista, permite à AT apurar um rendimento padrão durante 4 anos com fundamento na mesma manifestação de fortuna.

O Tribunal Constitucional já se pronunciou quanto a este tema entendendo:

“Não julgar inconstitucional a norma contida nos n.º 2, al. a), e n.º 4, do art. 89.ºA, da Lei Geral Tributária, na redação da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, na interpretação de que a manifestação de fortuna apresentada pelo contribuinte permite à Administração Tributária a correção do rendimento, para efeito de IRS, em qualquer dos três anos seguintes ao ano em que se verifica.”¹⁰⁹

Isto não significa, contudo, que a AT pode apurar um rendimento padrão durante 4 anos consecutivos com fundamento na mesma manifestação de fortuna.

A alteração legislativa promovida pela Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro que determinou o aditamento no nº4 do art. 89.º-A da expressão “nos três anos seguintes” visou, tão-só, harmonizar com o disposto nas als. a) e b) do nº2 do mesmo preceito.¹¹⁰

Outrossim, o entendimento contrário iria frontalmente contra os princípios jurídicos fundamentais tributários (como o princípio da capacidade contributiva) e consagraria uma presunção absoluta de rendimento durante os 3 anos seguintes à verificação da manifestação de fortuna o que a lei não admite¹¹¹. E sempre se dirá que o art.89.º-A n.º2 da LGT aponta no mesmo sentido ao utilizar a conjunção “ou” e não “e”.

Como refere o STA:

“Concluímos, pois, que a presunção de rendimentos do art. 89.º-A apenas pode actuar uma vez, ou seja, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um

¹⁰⁸ Ac. STA de 8 de maio de 2013, processo nº 0567/13 (FERNANDA MAÇÃS).

¹⁰⁹ Ac. TC nº 43/2014 de 9 de janeiro de 2014, processo nº 186/13 (FERNANDO VAZ VENTURA).

¹¹⁰ Ac. STA de 7 de fevereiro de 2018, processo nº 020/18 (CASIMIRO GONÇALVES).

¹¹¹ Art. 73.º LGT.

dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.”¹¹²

Deste modo, verifica-se que a possibilidade de determinar o rendimento tributável durante 4 anos através de uma única manifestação de fortuna é uma forma de contrariar a evasão fiscal, uma vez que o bem adquirido pelo sujeito passivo pode ter relevância para efeitos de aplicação do mecanismo no art.89.º-A n.º4 da LGT não só no momento da sua aquisição, como também nos 3 anos seguintes.

Como aponta o professor JOÃO SÉRGIO RIBEIRO:

“Através da possibilidade que a lei permite de se presumirem rendimentos a partir dos bens adquiridos não só no ano relativamente ao qual se verifica a discrepância, mas também nos 3 anos seguintes, obvia a comportamentos evasivos. Dado que é necessário manter, pelo menos durante 3 anos, um nível de rendimentos declarados conforme com a detenção do bem.”¹¹³

Posto isto, o problema que se coloca é saber de que modo o ónus da prova do sujeito passivo muda.

Quando o rendimento é apurado no ano em que se verificou as manifestações de fortuna previstas nas als. a) e b) do n.º2 do art.89.º-A da LGT, o sujeito passivo tem de realizar a prova sobredita. Porém, no caso de o rendimento ser apurado em um dos 3 anos subsequentes ao ano da verificação da manifestação de fortuna, o sujeito passivo terá de provar que os meios afetos à manifestação de fortuna estão ou não sujeitos a tributação? É que, neste caso, verifica-se que o facto conhecido para efeitos de presunção do rendimento padrão dá-se em um ano diferente do ano do apuramento do rendimento.

Ressalvada melhor opinião, a manifestação de fortuna verificada em um dos 3 anos anteriores ao da cessação presunção prevista no art.75.º n.º1 da LGT não lhe serve como fundamento, mas apenas enquanto critério de apuramento de rendimento.

Tome-se como exemplo A que adquire no ano de 2019 um imóvel no valor de 1.000.000 euros e no ano de 2021 adquire outro imóvel no valor de 500.000 euros. Não

¹¹² Ac. STA de 17 de abril de 2013, processo nº 0433/13 (FRANCISCO ROTHES).

¹¹³ RIBEIRO, João Sérgio, *op.cit.*, p. 306.

existe avaliação indireta da matéria tributável no ano de 2019, porém, no ano de 2021 a AT decide avaliar indiretamente a matéria tributável de A por verificação do disposto no art.87.º n.º1 al. d) da LGT.

Neste caso, A terá de demonstrar que, no ano de 2021, dispunha de meios económicos suficientes para comprar o imóvel, que afetou esses meios à compra do automóvel e que esses meios não estão sujeitos a tributação no ano de 2021. Não cumprindo o seu ónus probatório, a AT determinará o rendimento padrão nos termos da tabela prevista no nº4 do art.89.º-A da LGT.

Por consequência – e para efeitos de apuramento do rendimento tributável em sede de IRS – a AT poderá tomar em consideração o imóvel adquirido no ano de 2021 ou o adquirido no ano de 2019¹¹⁴. Assim o rendimento padrão apurado vai ser o dobro daquele que seria caso fosse apurado através da manifestação de fortuna verificada no ano da cessação da presunção da veracidade das declarações do contribuinte: 2021.

Igualmente importante é compreender em que medida pode a dúvida gerada pela prova do sujeito passivo determinar que se verifiquem não cumpridos os pressupostos necessários para lançar mão da avaliação indireta.

Em face do disposto no nº3 do art.89.º-A da LGT a resposta não pode deixar de ser no sentido de que a dúvida será desfavorável à pretensão do sujeito passivo. Acresce que neste âmbito não se consente a aplicação do art.100.º n.º1 do CPPT quer por existir um normativo especial de distribuição do ónus da prova (art.89.º-A n.º3 da LGT)¹¹⁵, quer porque o meio de reação judicial à decisão de avaliação da matéria coletável pelos métodos indiretos com fundamento no art.89.º-A da LGT é o previsto no art.146.º-B do CPPT e não a impugnação judicial – onde o art.100.º CPPT se encontra inserido.

7.4. Há ainda espaço para provar o excesso?

¹¹⁴ Cfr. Ac. TCAN de 30 de setembro de 2021, processo nº 00577/21.7BEPRT (ROSÁRIO PAIS).

¹¹⁵ Cfr. Ac. STA de 6 de março de 2014, processo nº 0189/14 (FRANCISCO ROTHES) e Ac. STA de 5 de junho de 2019, processo nº 02868/14.4BELRS (ARAGÃO SEIA).

Nos termos dos n.ºs 7 e 8 do art.89.º-A da LGT resulta que da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto previsto nesse preceito cabe recurso para o Tribunal Tributário nos termos do art.146.º-B do CPPT.

Isto significa que o sujeito passivo não reagirá judicialmente tendo em vista a prova do excesso da quantificação, mas sim a prova de que não se verificaram cumpridos os pressupostos para avaliar indiretamente, isto é, que não se verificou o disposto nas als. d) e f) do n.º1 do art.87.º da LGT.

Tal se fundamenta no facto de que, contrariamente ao regime regra, é utilizado como critério de determinação da matéria tributável o rendimento padrão previsto na tabela prevista no n.º4 do art.89.º-A da LGT. Consequentemente, não existe qualquer discricionariedade passível de ser judicialmente sindicada.

Certo é que é possível ao sujeito passivo fazer prova – indireta – do excesso de quantificação. Afinal, existindo mais do que uma manifestação de fortuna ou acréscimo de património ou despesa efetuada, o rendimento padrão é determinado segundo todos esses elementos, desde que relativos ao mesmo ano.

Provando que um ou vários desses elementos não se consubstanciam em manifestações de fortuna ou justificando a proveniência de parte da fortuna manifestada, o rendimento apurado será, necessariamente, excessivo o que levará a que o ato de liquidação tenha de ser anulado e, posteriormente, praticado um novo ato onde “(...) o *rendimento padrão* presumido será calculado apenas com base no valor não justificado.”¹¹⁶. Por consequência, não é a legitimidade do ato de avaliação indireta que é colocada em causa.

Este entendimento não vai contra o previsto nos n.ºs 7 e 8 do art.89.º-A da LGT, sendo antes a consequência natural da prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados ou de que é a outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.

É que quando a fonte de parte do rendimento é identificada, então deixa de ser, pelo menos quanto a essa parte, manifestação de fortuna, passando a ser um rendimento real, uma vez que o facto conhecido que serve de base à presunção do rendimento cai por terra.

¹¹⁶ MORAIS, Rui Duarte, 2016, *Manifestações de Fortuna e Acréscimos Patrimoniais não Justificados. Páginas Esquecidas do Projeto da Comissão de Reforma do IRS*, CJT, p.20.

O entendimento segundo o qual não é possível ao sujeito passivo provar o excesso da quantificação do rendimento ignora o facto de que a norma prevista no n.º 4 do art.89.º-A da LGT é uma norma de incidência objetiva, visto determinar e quantificar os rendimentos sujeitos a IRS.

Assim, ao sujeito passivo é sempre conferida a possibilidade de provar o excesso, visto que as presunções nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário¹¹⁷. E logrando a prova do excesso, então, como refere ISABEL MARQUES DA SILVA¹¹⁸ será necessário «(...) adequar o “padrão” à medida da justificação (subtraindo o valor justificado ao da manifestação de fortuna e aplicando depois a percentagem do padrão).»

8. Conclusão

Verificado que seja o incumprimento dos deveres de colaboração a que o sujeito passivo se encontra adstrito e que se configuram como um ónus a que está sujeito, a AT passa a ter legitimidade – e o dever – de lançar mão dos métodos indiretos.

Ora, a decisão de determinar a matéria tributável segundo métodos indiretos traduz-se numa decisão procedimental que carece de ser especialmente fundamentada o que, por seu turno, constitui um ónus da AT, devendo especificar os motivos da utilização daquele procedimento em face do concreto motivo que levou ao afastamento da utilização do método de avaliação regra.

No mais, o ónus da AT abarca não só os fundamentos da decisão de tributar segundo os métodos indiretos, como também os critérios utilizados na determinação da matéria tributável, não sendo exigível que os mesmos sejam os mais corretos ou rigorosos, mas tão só que levem ao rendimento mais aproximado possível do real.

Cumprindo o seu ónus, passa a caber ao sujeito o ónus de provar o excesso da matéria tributável determinada pela AT o que não é cumprido através da criação da dúvida, visto que a utilização dos métodos indiretos determina, irremediavelmente, a existência de resultados não rigorosos e, portanto, duvidosos. Por outro lado, no caso de utilização de

¹¹⁷ Ac. STA de 7 de novembro de 2012 processo nº 01088/12 (CASIMIRO GONÇALVES).

¹¹⁸ In *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, V. V, Coimbra Editora, p.177.

métodos indiretos com fundamento em manifestações de fortuna, o ónus da prova do sujeito passivo é preenchido mediante a prova da realidade dos rendimentos declarados ou de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, existindo, porém, espaço para provar o excesso da respetiva quantificação.

Em suma, após a compreensão cabal do conceito de ónus da prova, procurou-se, ancorado na doutrina e na jurisprudência, preencher esse conceito no âmbito da aplicação dos métodos indiretos, de modo a, porventura, clarificar e perceber uma matéria especialmente originadora de litígios judiciais e cuja complexidade não pode ser ignorada.

Referências bibliográficas

AMARAL, DIOGO FREITAS DO, 2018, *Curso de Direito Administrativo, Volume II*, Almedina, Coimbra.

ANDRADE, José Carlos Vieira de, 2003, *O Dever de Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, col. Teses, Almedina, Coimbra.

BASTOS, Nuno, 2018, “O Princípio Inquisitório no Processo Tributário”, *Coleção Formação Contínua - A Prova no Processo Tributário – 2017*, maio 2018, pp.13-30.

CAMPOS, Diogo Leite de, CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, 1997, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra.

CONDESSO, Joaquim Manuel Charneca, janeiro-março 2019, “Avaliação da Matéria Coletável por Métodos Indiretos”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 23, 2019, pp. 3-25.

CORTÊS, Jorge Alexandre Trindade Cardoso, maio 2019, O Princípio da Igualdade de Armas e o Direito à Prova no Processo Fiscal Declarativo de Estrutura Impugnatória, Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa.

COURINHA, Gustavo Lopes, 2019, *Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, Almedina, Coimbra.

DOURADO, Ana Paula, 2019, *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra.

DOURADO, Ana Paula, outubro-dezembro 2018, “O Contencioso Tributário Português: um Apelo à Reforma”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 22, 2018, pp.3-13.

FERNANDES, Álvaro João da Conceição e Silva, janeiro de 2020, *A Relevância da Prova em Processo Tributário na Realização da Justiça Tributária em Portugal*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

FERNANDEZ, Elizabeth, 2018, “As Regras do Ónus da Prova em Processo Tributário”, Coleção Formação Contínua – A Prova no Processo Tributário – 2017, Centro de Estudos Judiciários, maio, p. 11.

FERNANDEZ, Elizabeth, 2023, “A Segunda Aproximação aos Processos Estruturais – Fundamentos Iniciais para um Contencioso de Políticas Públicas”, *Ius Dictum – Revista de Teoria Geral do Direito*, maio-novembro 2023, pp. 39-47.

FLORA, Cristina, 2018, “A Prova no Processo Tributário”, *Coleção Formação Contínua - A Prova no Processo Tributário – 2017*, Centro de Estudos Judiciários, maio, pp. 35-52.

MARTINS, Elisabete Louro, 2011, “Os Limites da Aplicação do Princípio do Inquisitório e a sua Articulação com as Regras do Ónus da Prova no Procedimento e no Processo Judicial Tributário”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, volume V*, Fernando Araújo, João Taborda da Gama e Paulo Otero, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 119-153

MARTINS, Elisabete Louro, 2010, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra.

MARTINS, Jesuíno Alcântara, 2017, “As Garantias Processuais dos Contribuintes”, in *Lições de Fiscalidade, volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, Vasco Branco Guimarães, João Ricardo Catarino, 5ª Edição, Almedina, Coimbra, pp. 521-582.

MENDES, João Castro, 1961, *Do Conceito de Prova em Processo Civil*, col. Jurídica Portuguesa, Ática, Lisboa.

MORAIS, Rui Duarte, 2016, *Manuel de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, Coimbra.

MORAIS, Rui Duarte, outubro-dezembro 2016, “Manifestações de Fortuna e Acréscimos Patrimoniais Não Justificados. Páginas Esquecidas do Projeto da Comissão de Reforma do IRS”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº 14, 2016, pp. 17-25.

MÚRIAS, Pedro Ferreira, 2000, *Por Uma Distribuição Fundamentada do Ónus da Prova*, Lex – Edições Jurídicas, Lisboa.

NABAIS, José Casalta, 2017, *Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra.

PICHEL, Paulo Guilherme da Rocha, outubro-dezembro 2016, “O Alargamento dos Poderes de Cognição do Tribunal em Matéria de Discricionariedade Técnica da Administração Fiscal”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº14, 2016, pp. 11-16.

PINTO, Berta Cecília Borges de Sá, outubro de 2011, *A Prova no Processo Tributário, Análise Comparativa com o Direito Processual Civil e Penal, Abordagem Jurisprudencial*, Escola de Direito da Universidade do Minho.

POLÓNIA-GOMES, Joana, janeiro-março 2023, “Ónus de Alegação dos Factos Essenciais Nucleares no Contencioso Tributário: em Especial, na Invocação da Ilegitimidade do Executado”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº39, 2023, pp. 15-26.

RIBEIRO, João Sérgio, 2011, “Algumas Notas Acerca das Manifestações de Fortuna”, *in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches volume V*, Fernando Araújo, João Taborda da Gama e Paulo Otero, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 197-210

RIBEIRO, João Sérgio, 2010, *Tributação Presuntiva do rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra.

ROCHA, Joaquim Freitas, 2021, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Almedina, Coimbra.

ROCHA, Joaquim Freitas, 2018, “Os Fins do Processo Tributário e os Poderes dos Juízos do TCA na Apreciação da Matéria de Facto fixada na 1ª Instância”, *Coleção Formação Contínua - A Prova no Processo Tributário – 2017*, maio 2018, pp. 57-69.

ROCHA, Joaquim Freitas, 2012, “Do valor Normativo da Lei Geral Tributária (a questão do valor reforçado)”, *in Estudos de Homenagem ao Prof. Doutor Jorge Miranda volume V*, Marcelo Rebelo de Sousa, Fausto de Quadros, Paulo Otero e Eduardo Vera-Cruz Pinto, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, pp. 713-730.

SANCHES, J. L. Saldanha, 2007, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra.

SANCHES, J. L. Saldanha, abril-junho 1987, “O Ónus da Prova no Processo Fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal* n°s 340/342 de 1987.

SILVA, Isabel Marques da, 2011, “Tributação da Riqueza e Sinais Exteriores de Riqueza (Manifestações de Fortuna): o artigo 89.º-A da LGT na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, volume V*, Fernando Araújo, João Taborda da Gama e Paulo Otero, Coimbra Editora, Coimbra, pp. 165-180.

SILVA, Paula Costa e, REIS, Nuno Trigo dos, 2013, “A Prova Difícil: da probatio levior à inversão do ónus da prova”, in *Revista de Processo: RePro*, V.38, N°222, Revista dos Tribunais, agosto de 2013, pp. 149-171.

SOUSA, Domingos Pereira de, 2013, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, Coimbra.

SOUSA, Jorge Lopes, 2011, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado e Comentado*, Volume II, 6ª Edição, Áreas Editora, Coimbra.

SOUSA, Jorge Lopes, RODRIGUES, Benjamim Silva, CAMPOS, Diogo Leite de, 2012, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Encontro da Escrita, Lisboa.

TEIXEIRA, Glória, 2016, *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra.

VASQUES, Sérgio, 2018, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra.

XAVIER, Alberto, 1981, *Manuel de Direito Fiscal I*, Almedina, Lisboa.

Referências jurisprudenciais

Acórdão do TCAN de 28 de fevereiro de 2008, processo n° 4634/04 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão do STA de 19 de novembro de 2014, processo n° 0407/12 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão do TCAN de 7 de maio de 2020, processo nº 03181/09.4 (ANA PATROCÍNIO), in www.dgsi.pt

Acórdão do TCAN de 7 de março de 2019, processo nº 00220/18.9 (PAULO FERREIRA DE MAGALHÃES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 19 de junho de 2019, processo nº 02362/08.2 (ANA PATROCÍNIO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 7 de março de 2019, processo nº 00092/14.5 (ANA PATROCÍNIO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 14 de abril de 2016, processo nº 00285/08.4 (MÁRIO REBELO), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 7 de novembro de 2012, processo nº 01088/12 (CASIMIRO GONÇALVES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 19 de fevereiro de 2014, processo nº 085/14 (DULCE NETO), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 7 de março de 2012, processo nº 0188/12 (VALENTE TORRÃO), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 2 de maio de 2012, processo nº 0381/12 (FERNANDO MAÇÃS), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 17 de novembro de 2022, processo nº 00541/10.1BEAVR (TIAGO MIRANDA), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 17 de outubro de 2018, processo nº 0261/11.0 (ISABEL MARQUES DA SILVA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 24 de janeiro de 2017, processo nº 02949/15.7 (CRISTINA TRAVASSOS BENTO), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 4 de dezembro de 2019, processo nº 0599/19.8 (PAULO ANTUNES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 6 de março de 2014, processo nº 0189/14 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 26 de fevereiro de 2014, processo nº 050/14 (ISABEL MARQUES DA SILVA), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 5 de junho de 2019, processo nº 02868/14.4 (ARAGÃO SEIA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 30 de setembro de 2021, processo nº 00577/21.7 (ROSÁRIO PAIS), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 28 de outubro de 2020, processo nº 01514/19.4 (ANABELA RUSSO), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 8 de maio de 2013, processo nº 0567/13 (FERNANDA MAÇÃS), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 17 de novembro de 2018, processo nº 0261/11.0 (ISABEL MARQUES DA SILVA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 8 de maio de 2019, processo nº 625/04.5 (HÉLIA GAMEIRO SILVA), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 16 de novembro de 2011, processo nº 0247/11 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 7 de junho de 2023, processo nº 00451/09.5 (PAULO MOURA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 18 de outubro de 2011, processo nº 04335/10 (ANÍBAL FERRAZ), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 19 de novembro de 2014, processo nº 0407/12 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 30 de setembro de 2019, processos nº 5881 (TÂNIA MEIRELES DA CUNHA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 15 de julho de 2009, processo nº 02834/09 (LUCAS MARTINS), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 30 de setembro de 2021, processo nº 1544/06.6 (LUCAS TOSCANO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 12 de setembro de 2023, processo nº 00240/12.0 (IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 20 de outubro de 2022, processo nº 00254/10.1 (IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 23 de junho de 2021, processo nº 0008/15.1 (PAULA MOURA TEIXEIRA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 4 de junho de 2020, processo nº 138/08.6BELLE (ANA PINHOL), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 30 de setembro de 2020, processo nº 961/14.2 (MÁRIO REBELO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 2 de março de 2023, processo nº 590/14.O (JORGE CORTÊS), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 12 de abril de 2018, processo nº 00342/09.0 (PEDRO VERGUEIRO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 5 de junho de 2019, processo nº 454/04.6 (ANABELA RUSSO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 16 de dezembro de 2020, processo nº 748/15.5 (ANTÓNIO ZIEGLER), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 18 de junho de 2015, processo nº 07006/12 (ANABELA RUSSO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 16 de dezembro de 2021, processo nº 01704/05.7 (IRENE ISABEL GOMES DAS NEVES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 30 de setembro de 2021, processo nº 1544/06.6 (LULRDES TOSCANO), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 30 de outubro de 2019, processo nº 010/13.8 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 12 de janeiro de 2011, processo nº 0583/10 (CASIMIRO GONÇALVES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 11 de janeiro de 2023, processo nº 76/12.8 (TÂNIA MEIRELES DA CUNHA), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 19 de novembro de 2014, processo nº 0407/12 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 30 de setembro de 2019, processo nº 0436/18.4 (FRANSICO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 26 de março de 2003, processo nº 01973/02 (BAETA DE QUEIROZ), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 7 de fevereiro de 2018, processo nº 020/18 (CASIMIRO GONÇALVES), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 17 de abril de 2013, processo nº 0433/13 (FRANCISCO ROTHES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 13 de julho de 2016, processo nº 09546/16 (CRISTINA FLORA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 25 de outubro de 2018, processo nº 1621/07.6 (JOAQUIM CONDESSO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 24 de fevereiro de 2022, processo nº 789/08.9 (ISABEL FERNANDES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 5 de junho de 2019, processo nº 454/04.6 (ANABELA RUSSO), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 15 de fevereiro de 2024, processo nº 35/09.8 (TÂNIA MEIRELES DA CUNHA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 20 de abril de 2023, processo nº 596/14.0 (LUÍSA SOARES), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAN de 12 de outubro de 2023, processo nº 01521/07.0 (TIAGO MIRANDA), in www.dgsi.pt

Acórdão TCAS de 20 de dezembro de 2022, processo nº 1545/06.4 (SUSANA BARRETO), in www.dgsi.pt

Acórdão TC nº 43/2014 de 9 de janeiro de 2014, processo nº 186/13 (FERNANDO VAZ VENTURA), in www.dgsi.pt

Acórdão STA de 27 de novembro de 2013, processo nº 01159/09 (DULCE NETO), in www.dgsi.pt

Legislação Consultada

Código Civil

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas coletivas

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Código de Processo Civil

Código de Procedimento e de Processo Tributário

Constituição da República Portuguesa

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

Estatuto dos Benefícios Fiscais

Lei Geral Tributária

Regime Geral das Infrações Tributárias