

■ COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA ■

# Temas de Direito Tributário 2017

## IVA e Tributação do Rendimento

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JUNHO 2018

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS



**Diretor do CEJ**

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

**Diretores Adjuntos**

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

**Coordenador do Departamento da Formação**

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

**Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais**

Helena Leitão, Procuradora da República

**Grafismo**

Ana Caçapo - CEJ

**Capa**

Edifício do CEJ

**Foto**

Victor Pimenta - CEJ





As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Nos “Temas de Direito Tributário” que tiveram lugar em Janeiro de 2017, foram apresentadas várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book, atenta a sua variedade, qualidade e rigor. “Temas de Direito Tributário 2017 - IVA e Tributação do Rendimento”, reúne textos e vídeos das intervenções que respeitam a estas relevantes matérias, as quais têm utilidade prática no dia-a-dia dos Tribunais e da Academia.

Fica ainda um especial agradecimento a todos os autores que colaboram com o CEJ nas acções de formação e na publicação dos e-books.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## Ficha Técnica

### Nome:

Temas de Direito Tributário 2017 - IVA e Tributação do Rendimento

### Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Margarida Reis – Juíza de Direito, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição

Marta Cavaleira – Juíza de Direito e Docente do CEJ<sup>1</sup>

Fernando Martins Duarte – Juiz de Direito e Docente do CEJ<sup>2</sup>

Ana Celeste Carvalho – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ<sup>3</sup>

Sofia David – Juíza Desembargadora e Docente do CEJ

### Coleção:

Formação Contínua

### Plano de Formação 2016/2017:

Temas de Direito Tributário – 6, 13, 20 e 27 de janeiro de 2017 (programa)

### Conceção e organização:

Margarida Reis

### Intervenientes:

Gustavo Lopes Courinha – Professor da Faculdade de Direito de Lisboa

Conceição Gamito – Advogada

João Pedro Santos – Diretor do Centro de Estudos Fiscais

Cláudia Bernardo – *Partner* do Departamento de Consultoria Fiscal da Deloitte Portugal

Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro – Juíza Desembargadora, Inspetora Judicial no CSTAF

### Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Lucília Perdigão – Departamento da Formação do CEJ

---

<sup>1</sup> Desde fevereiro de 2018.

<sup>2</sup> Desde abril de 2018.

<sup>3</sup> À data da ação de formação.

## Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos/as seus/suas Autores/as não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

## Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.  
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet: <URL:>. ISBN.

### Exemplo:

**Direito Bancário** [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet: <URL: [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito\\_Bancario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf).

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 28/06/2018	

# **Temas de Direito Tributário 2017**

## **IVA e Tributação do Rendimento**

### **Índice**

<b>1. A tributação das reorganizações empresariais</b> Gustavo Lopes Courinha	9
<b>2. Regularização de IVA nos créditos incobráveis e nos créditos de cobrança duvidosa</b> Conceição Gamito	13
<b>3. A tributação do setor bancário</b> João Pedro Santos	29
<b>4. A tributação dos instrumentos financeiros derivados</b> Cláudia Bernardo	33
<b>5. Os métodos indirectos</b> Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro	45

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**1.**

# **A tributação das reorganizações empresariais**

Gustavo Lopes Courinha



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A TRIBUTAÇÃO DAS REORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS

Gustavo Lopes Courinha\*

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/s72k7q72y/flash.html?locale=pt>

\* Professor da Faculdade de Direito de Lisboa.

C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**2.**

**Regularização de IVA  
nos créditos incobráveis  
e nos créditos de cobrança  
duvidosa**

Conceição Gamito



C E N T R O  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## REGULARIZAÇÃO DE IVA NOS CRÉDITOS INCOBRÁVEIS E NOS CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA

Conceição Gamito\*



ÍNDICE					
<b>1</b>	Introdução	<b>2</b>	Requisitos prévios comuns	<b>3</b>	Créditos vencidos antes de 01.01.2013
<b>4</b>	Créditos vencidos a partir de 01.01.2013	<b>5</b>	Anexos aos campos 40 e 41 da DP	<b>6</b>	Problemas
<b>6</b>	Materiais de apoio				

\* Advogada.

## INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Direito à dedução como corolário do **princípio da neutralidade**

O direito à dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112/CE faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado (Acórdão Pannon Gép Centrum)

TJUE Acórdãos Senatex C-518/14, Idexx Laboratories C-590/13, GMAC C-589/12, Almos C-337/13, FIRIN C-107/13, SC Fatorie C-424/12, Rusedespred C-138/12, Kraft Foods C-588/10, Nidera BV C-385/09, Pannon Gép Centrum C-368/09, X & Facet-Facet C-536/08 & C-539/08, Ecotrade C-95/07 & C-96/07, Bockemühl C-90/02

3

## INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Valor tributável sobre o qual deve incidir o IVA é constituído pela contrapartida efetivamente recebida ou a receber (art.º 73.º Diretiva)
- ❑ Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço depois de efectuada a operação, o valor tributável é reduzido em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros (art.º 90.º n.º 1 Diretiva)
- ❑ Em caso de não pagamento total ou parcial, os Estados-Membros podem derrogar o disposto no n.º 1 (art.º 90.º n.º 2 Diretiva)

4

## INTRODUÇÃO

Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Redução do valor tributável

o artigo 90.º n.º 1 da Diretiva obriga os Estados-Membros a reduzir o valor tributável e, em consequência, o montante do IVA devido pelo sujeito passivo, sempre que este não receba, depois de efectuada uma transação, uma parte ou a totalidade da contrapartida

Esta disposição constitui a **expressão de um princípio fundamental da diretiva IVA**, nos termos do qual o **valor tributável é constituído pela contrapartida efetivamente recebida**, que tem por corolário que a Administração Fiscal não pode cobrar um montante de IVA superior ao que foi recebido pelo sujeito passivo (TJUE, Acórdão Kraft Foods)

5

## INTRODUÇÃO

### Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Derrogação em caso de não pagamento total ou parcial

O disposto no artigo 90.º da Diretiva não se opõe a uma disposição nacional que não prevê a redução do valor tributável do imposto em caso de não pagamento do preço, se for aplicada a derrogação prevista no n.º 2

No entanto, essa disposição **deve abranger todas as situações em que**, de acordo com o n.º 1 do referido artigo, **o sujeito passivo não receba**, depois de efetuada uma transação, **uma parte ou a totalidade da contrapartida**, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar (TJUE, Acórdão Almos)

6

## INTRODUÇÃO

### Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Redução do valor tributável: efeito direto

Os sujeitos passivos podem invocar o artigo 90.º n.º 1 contra o Estado-Membro perante os tribunais nacionais para obterem a redução do valor tributável do imposto sobre o valor acrescentado (TJUE, Acórdão Almos)

7

## INTRODUÇÃO

### Princípios orientadores do imposto que justificam o mecanismo da regularização

- ❑ Redução do valor tributável: formalidades e respetivos limites

Embora os Estados-Membros possam prever que o exercício do direito à redução do valor tributável fique **sujeito ao cumprimento de determinadas formalidades** que permitam provar que, depois de efetuada uma transação, o sujeito passivo não recebeu, definitivamente, uma parte ou a totalidade da contrapartida e que o mesmo podia invocar uma das situações elencadas no artigo 90.º n.º 1 da Diretiva, **tais medidas não devem exceder o que for necessário para fazer essa prova, o que cabe ao órgão jurisdicional nacional verificar** (TJUE, Acórdão Almos)

8

## INTRODUÇÃO

Várias alterações legislativas em Portugal

Dois regimes aplicáveis simultaneamente no Código do IVA

- Créditos vencidos antes de 01.01.2013
- Créditos vencidos a partir de 01.01.2013

O vencimento do crédito ocorre na data prevista no contrato celebrado entre o SP e o adquirente ou, na sua ausência, após interpelação

9

## REQUISITOS PRÉVIOS COMUNS

- Operações realizadas por sujeitos passivos enquadrados no regime normal com direito à dedução integral ou parcial
- IVA previamente liquidado/adicionado ao valor da fatura (repercussão, artigo 37.º)
- IVA previamente declarado na correspondente declaração periódica e entregue ao Estado
- IVA não recebido do adquirente
- Em caso de pagamento parcial, o valor deve ser repartido entre contraprestação e imposto (artigo 78.º n.º 13)

10

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

Artigo 78.º n.ºs 7 a 12, 16 e 17

- Créditos incobráveis
  - Processo de execução
  - Processo de insolvência
  - Processo Especial de Revitalização (PER)
  - Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)
- Outros créditos

11

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

**Créditos incobráveis:** a partir de que momento se pode efetuar a regularização? quando se verifica a incobrabilidade do crédito?

- Processo de execução
  - Após o registo da extinção da execução por não terem sido encontrados bens penhoráveis (art.º 717.º 2 alínea b) CPC)

12

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

**Créditos incobráveis:** a partir de que momento se pode efetuar a regularização? quando se verifica a incobrabilidade do crédito?

- Processo de insolvência
  - Após o trânsito em julgado da sentença que decreta a insolvência de carácter limitado
  - Após o trânsito em julgado da sentença de verificação e graduação de créditos ou após a homologação do plano de insolvência objeto da deliberação da assembleia de credores de apreciação do relatório elaborado pelo administrador da insolvência

13

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

**Créditos incobráveis:** a partir de que momento se pode efetuar a regularização? quando se verifica a incobrabilidade do crédito?

- Processo Especial de Revitalização (PER)
  - Após homologação do plano de recuperação pelo juiz
- Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)
  - Após celebração do acordo extrajudicial

14

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

### Outros créditos

- Adquirente: particular ou SP que realiza exclusivamente operações isentas sem direito à dedução
  - Crédito (c/ IVA)  $\leq$  € 750; Mora > 6 meses
  - Crédito (c/ IVA) > € 750 e < € 8.000; adquirente no registo informático das execuções como executado contra quem foi movido processo de execução anterior entretanto suspenso ou extinto por falta de bens penhoráveis
  - Crédito (c/ IVA) > € 750 e < € 8.000; aposição de fórmula executória em processo de injunção ou reconhecimento em ação de condenação
  - Crédito (c/ IVA) > € 750 e < € 8.000; adquirente na lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis no momento da dedução

15

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

### Outros créditos

- Adquirente: SP com direito à dedução
  - Crédito (c/ IVA) < € 6.000; reconhecidos em ação de condenação ou reclamados em processo de execução; devedor citado editalmente

Impossibilidade de regularizar estes créditos quando estejam em causa transmissões de bens ou prestações de serviços cujo adquirente, **no momento da operação**, constasse da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bens penhoráveis

16

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

### Outras condições para a regularização

- Obrigação de certificação por ROC
  - Créditos incobráveis: aplicável apenas aos créditos cuja incobrabilidade se verifique depois de 01.01.2013 (ofício-circulado AT n.º 30161/2014)
- Comunicação da regularização ao adquirente para que este proceda à regularização respetiva a favor do Estado
  - Aplicável apenas aos casos previstos no art. 78. n.º 7 e n.º 8 alínea d)
  - Prazo para o adquirente regularizar a favor do Estado? Despacho AT n.º 1024 de 03.02.2006: período em que lhe for comunicada a regularização pelo sujeito passivo credor

17

## CRÉDITOS VENCIDOS ANTES DE 01.01.2013

### Outras condições para a regularização

- Em caso de recuperação dos créditos
  - Os sujeitos passivos são obrigados a proceder à entrega do imposto a favor do Estado no período em que se verificar o recebimento
- Inclusão de todos os documentos relevantes no processo de documentação fiscal

18

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Artigo 78.º - A a 78.º - D

- Créditos de cobrança duvidosa
- Créditos incobráveis
  - Processo de execução
  - Processo de insolvência
  - Processo Especial de Revitalização (PER)
  - Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE)

19

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Créditos de cobrança duvidosa

- Risco de incobrabilidade justificado
  - Crédito em mora > 24 meses; Provas objetivas de imparidade; Comprobativos de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento
  - Adquirente particular ou SP sem direito à dedução; mora > 6 meses; crédito (c/ IVA) ≤ € 750

20

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Créditos que não são considerados incobráveis ou de cobrança duvidosa

- Créditos cobertos por seguro
- Créditos sobre pessoas singulares ou coletivas com as quais o sujeito passivo esteja em situação de relações especiais
- Créditos em que, **no momento da operação**, o adquirente conste da lista de acesso público de execuções extintas com pagamento parcial ou por não terem sido encontrados bem penhoráveis
- Créditos em que, **no momento da operação**, o adquirente tenha sido declarado falido ou insolvente em processo judicial anterior
- Créditos sobre o Estado, RA e AL ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval

21

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Créditos incobráveis

- Regularização admitida apenas quando a incobrabilidade (em processo judicial ou extrajudicial) se verifique antes da qualificação dos créditos como de cobrança duvidosa
- Regularização com fundamento na incobrabilidade do crédito exclui a possibilidade de regularização com fundamento no risco de incobrabilidade

22

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Procedimento de regularização de créditos

- Créditos de cobrança duvidosa (mora > 24 meses, diligências para o seu recebimento)
  - Obrigatoriedade de apresentação de pedido de autorização prévia à AT
    - Prazo para apresentação: **6 meses** contados da data em que o crédito se torna de cobrança duvidosa
    - Prazo para apreciação pela AT: 8 meses
      - Créditos (c/IVA)  $\geq$  € 150.000,00 por fatura: indeferimento tácito
      - Créditos (c/IVA)  $<$  € 150.000,00 por fatura: deferimento tácito
  - AT notifica o adquirente da regularização para retificar o imposto a favor do Estado

23

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Procedimento de regularização de créditos

- Créditos incobráveis e créditos de cobrança duvidosa em que o adquirente é um particular ou SP sem direito à dedução; mora > 6 meses; crédito ≤ € 750 (c/ IVA)
  - Dispensa de apresentação de pedido de autorização prévia à AT
  - Prazo para efetuar a regularização: 2 anos contados do primeiro dia do ano civil seguinte ao nascimento do direito à dedução

24

## CRÉDITOS VENCIDOS A PARTIR DE 01.01.2013

### Retificação a favor do Estado de dedução anteriormente efetuada pelo adquirente

- Créditos de cobrança duvidosa (mora > 24 meses, diligências para o seu recebimento)
  - O adquirente retifica o IVA a favor do Estado na DP relativa ao período de imposto em que foi notificado pela AT;
  - O adquirente não retifica: responde à notificação (via Portal das Finanças) justificando que as faturas foram pagas, ou não que se encontra em mora. Neste caso, o pedido de autorização prévia é indeferido
  - Se não efetuar a retificação a favor do Estado, AT emite liquidação adicional

25

## ANEXOS AOS CAMPOS 40 E 41 DA DP

- Portaria n.º 255/2013, de 12/08
  - Anexo 40 – Regularizações a favor do Sujeito Passivo
  - Anexo 41 – Regularizações a favor do Estado
- Preâmbulo da Portaria
  - O novo regime substitui o paradigma de controlo judicial da incobrabilidade – o qual tem contribuído, de forma significativa, para o elevado volume de pendências judiciais – por um sistema de controlo pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), inteiramente informatizado e baseado na noção de crédito de cobrança duvidosa



26

## PROBLEMAS

- Execuções: registo informático das execuções cuja competência de atualização é do agente de execução
- Insolvência: exigência da certidão judicial – AT e ROC
- PER e SIREVE: situações de perdão de dívida – qual o montante de IVA recuperável pelo SP?
- Notificação do adquirente pela AT: campos de resposta muito limitados que podem não conseguir traduzir a verdade dos factos
- Créditos em que, no momento da operação, o adquirente já tinha cessado atividade para efeitos de IVA; erro no NIF: exigência de comunicação; não aceitação da regularização
- Formalidades *ad substantiam*? Proporcionalidade das formalidades?

27

## MATERIAIS DE APOIO

### Legislação

- Diretiva IVA
- Código do IVA
- Portaria 255/2013
- Despacho do SEAF n.º 265/2015.XIX
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (12 e 27)
- Código de Processo Civil
- Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
- Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

28

## MATERIAIS DE APOIO

### Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia

- |  |  |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> C-518/14 Senatex            | <input type="checkbox"/> <b>C-588/10 Kraft Foods</b>   |
| <input type="checkbox"/> C-107/13 Firinn             | <input type="checkbox"/> C-368/09 Pannon Gép Centrum   |
| <input type="checkbox"/> <b>C-337/13 Almos</b>       | <input type="checkbox"/> C-385/09 Nidera               |
| <input type="checkbox"/> C-590/13 Idexx Laboratories | <input type="checkbox"/> C-536/08 & C-539/08 Facet & X |
| <input type="checkbox"/> C-424/12 SC Factories       | <input type="checkbox"/> C-95/07 Ecotrade              |
| <input type="checkbox"/> C-138/12 Rusedespred        | <input type="checkbox"/> C-90/02 Bockemühl             |
| <input type="checkbox"/> C-589/12 GMAC               |  |

29

## MATERIAIS DE APOIO

### Jurisprudência nacional

- Supremo Tribunal de Justiça
  - Processo 0830/15, de 27.01.2016
  - Processo 0288/14, de 25.06.2015
  - Processo 01100/09, de 03.02.2010
  - Processo 0899/05, de 18.01.2006
  - Processo 0888/03, de 23.02.2005

30

## MATERIAIS DE APOIO

- Tribunal da Relação de Lisboa
  - Processo 2936/14.2T8SNT.L1, de 22.10.2015
  - Processo 3965/05, de 31.01.2006
- Tribunais Centrais Administrativos
  - TCA Sul, processo n.º 01290/06, de 19.09.2006
  - TCA Norte, processo n.º 00106/04, de 07.10.2004
  - TCA Sul, processo n.º 01078/03, de 16.11.2004
- Arbitragem Tributária – Centro de Arbitragem Administrativa
  - Processo n.º 169/2016-T, de 10.10.2016
  - Processo n.º 279/2015-T, de 05.11.2015

31

## MATERIAIS DE APOIO

### Orientações da Autoridade Tributária

- Despacho do SDG do IVA n.º 10516, de 14.06.2016
- Despacho do SDG do IVA n.º 1204, de 27.10.2010
- Ofício-circulado n.º 10168, de 31.12.2014
- Despacho do SDG dos Impostos n.º R160 2008196, de 13.04.2009
- Ofício-circulado n.º 30161/2014, de 08.07
- Despacho do SDG n.º C020 2007006, de 24.04.2008
- Ofício-circulado n.º 30168/2014, de 31.12
- Despacho do SDG n.º 1024, de 03.02.2006
- Despacho do SDG dos Impostos n.º 2852, de 23.01.2012
- Ofício-circulado n.º 33129/1993, de 02.04
- Despacho do SDG do IVA n.º 3831, de 06.09.2012
- Despacho do SDG dos Impostos n.º 2206, de 07.07.2011

32

## MATERIAIS DE APOIO

### Doutrina

- ❑ Sérgio Vasques, *“O Imposto sobre o Valor Acrescentado”*, Almedina, 2015
- ❑ Sérgio Vasques, *“Incidência Subjectiva e Repercussão do IVA”*, Cadernos IVA 2015, Almedina
- ❑ João Canelhas Duro, *“Dedução de IVA, Regularizações e Revisão da Autoliquidação”*, Cadernos IVA 2015, Almedina
- ❑ Francisco Geraldes Simões e João G. Gil Figueira, *“A Repercussão do IVA Indevido e o Empobrecimento Sem Causa do Repercutente”*, Cadernos IVA 2014, Almedina
- ❑ Alexandra Martins e Pedro Moreira, *“Regularizações de IVA - A Alteração Superveniente dos Elementos da Operação, o Erro de Enquadramento ou de Direito”*, Cadernos IVA 2014, Almedina
- ❑ Susana Claro e Hugo Salgueirinho Maia, *“Recuperação de IVA de Créditos Incobráveis ou de Cobrança Duvidosa”*, Cadernos IVA 2014, Almedina;
- ❑ Paulo Olavo Cunha, *“Providências específicas do plano de recuperação de sociedades”*, I Congresso de Direito da Insolvência, Almedina, 2013

33

## REGULARIZAÇÃO DE IVA NOS CRÉDITOS INCOBRÁVEIS E NOS CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA

Obrigada!

**Centro de Estudos Judiciários**  
 Formação Contínua 2016/2017  
 Temas de Direito Tributário  
 13.01.2017

**Contactos:**  
 Conceição Gamito  
 +21 311 34 00/85  
[crj@vda.pt](mailto:crj@vda.pt)

34

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1bolzvbz8b/flash.html?locale=pt>

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**3.**

# **A tributação do setor bancário**

João Pedro Santos



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A TRIBUTAÇÃO DO SETOR BANCÁRIO

João Pedro Santos\*

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1wc8r8z2x8/flash.html?locale=pt>

---

\* Diretor do Centro de Estudos Fiscais.

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

**4.**

# **A tributação dos instrumentos financeiros derivados**

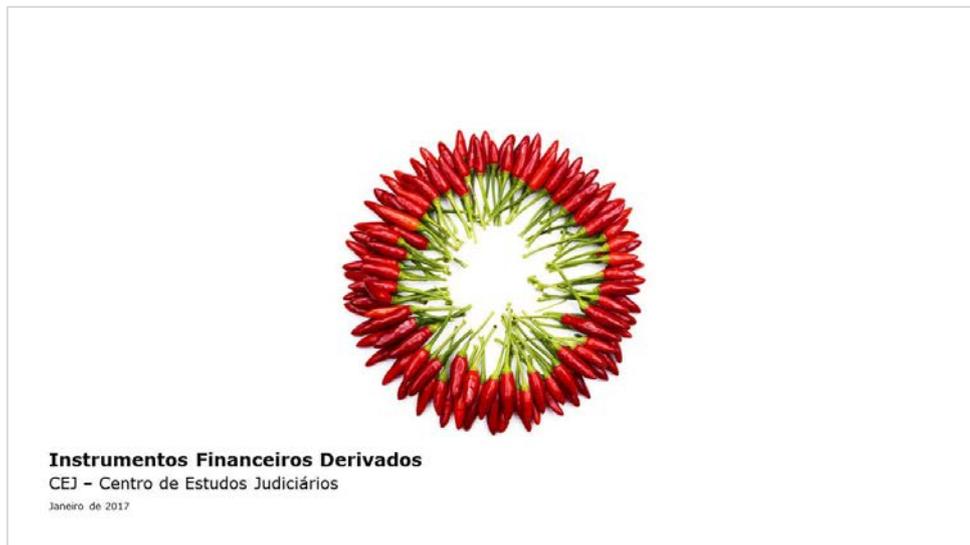
Cláudia Bernardo



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## A TRIBUTAÇÃO DOS INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS

Cláudia Bernardo\*



Índice

- 01 //** Conceito. Características.
- 02 //** Enquadramento em sede de IRS
- 03 //** Enquadramento em sede de IRC

Fornecido Instrumentos Financeiros Derivados 2

\* Partner do Departamento de Consultoria Fiscal da Deloitte Portugal.

# Instrumentos Financeiros Derivados

## Conceito. Características.

Ferrelga Instrumentos Financeiros Derivados 3

### Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

**Instrumentos Financeiros**

Contratos cujo conteúdo se traduz na **atribuição do direito de exigir ou da obrigação de efetuar**, numa data futura, determinados pagamentos ou prestações (ou a mera diferença entre ambos), **calculados por referência a determinados factos, reais ou teóricos, que lhe estão subjacentes.**

Desempenham uma função de cobertura de riscos inerentes à atividade económica, de especulação ou de arbitragem.

~~Conceito jurídico~~

Caraterísticas

Ferrelga Instrumentos Financeiros Derivados 4

### Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

**CARATERÍSTICAS**

O seu valor altera-se em resposta à alteração de um determinado ativo subjacente.

(i.e. taxa de juro, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou de taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável)

Não requer qualquer investimento líquido inicial ou requer um investimento inicial líquido inferior ao que seria exigido para outros tipos de contratos que se esperaria que tivessem uma resposta semelhante às alterações nos fatores de mercado.

É liquidado numa data futura.

IAS 39  
Conceito contabilístico

Ferrelga Instrumentos Financeiros Derivados 5

### Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

PRINCIPAIS INSTRUMENTOS FINANCEIROS DERIVADOS "CLÁSSICOS"

1  
**Forward/Futuro**

2  
**Swap**

3  
**Opção**

1 O legislador optou por atribuir natureza de valor mobiliário a determinados instrumentos financeiros derivados, designadamente aos **warrants autónomos**, os quais se encontram expressamente previstos no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS").

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 6

### Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

1 FORWARD/FUTURO

---

P **CONCEITO**  
 Contrato a **prazo padronizado** que confere **posição de compra ou de venda sobre determinado ativo subjacente** por preço e data futura previamente fixados, a executar mediante liquidação física ou financeira.

C **CUMPRIMENTO DO CONTRATO**

- ✓ **Liquidação física:** situação em que o vendedor entrega a mercadoria vendida;
- ✓ **Liquidação financeira:** situação em que, não havendo entrega física, existe somente um acerto de contas em função do preço de mercado do ativo na data da liquidação - pagamento da diferença entre o preço do contrato e o preço de referência no vencimento.

C **CARATERÍSTICAS**

FORWARD:

- ✓ Contratos comercializados em **mercados descentralizados e informais**;
- ✓ **Flexibilidade:** contratos sujeitos a negociação e acordo das partes relativamente aos parâmetros dele integrantes (preço, quantidade e qualidade do objeto, data, local de entrega, etc.);
- ✓ **Nula ou reduzida liquidez:** dificuldade em proceder a alterações e/ou anulação do contrato;
- ✓ Elevado risco de **incumprimento:** cada contraente suporta o risco de incumprimento da contraparte.

FUTURO:

- ✓ Contratos objeto de transação em **mercados formais, organizados e centralizados**;
- ✓ **Normalização de procedimentos:** contratos padronizados no que respeita às características do contrato;
- ✓ **Grande liquidez** e redução de custos do processo negocial: celeridade e facilidade/rapidez de mudança nas alterações contratuais, em condições de contratação justas;
- ✓ **Reversibilidade:** possibilidade de encerrar a posição contratual original por via da realização de uma operação de sentido inverso a inicialmente estabelecida, num contrato da mesma série.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 7

### Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

2 SWAP

---

P **CONCEITO**  
 Contrato de "permuta" em que as partes se obrigam ao **pagamento recíproco e futuro de duas quantias pecuniárias calculadas por referência a fluxos financeiros** associados a um ativo subjacente, geralmente uma determinada taxa de câmbio ou de juro.

C **CARATERÍSTICAS**

- ✓ Contratos comercializados em **mercados descentralizados e informais** - embora a *International Swap Dealer's Association* desenvolva protocolos e acordos tendencialmente gerais e padronizados no sentido de uniformizar cláusulas contratuais e procedimentos.

C **CATEGORIAS**

Swap cambial

As duas partes **acordam trocar montantes específicos** de duas moedas diferentes, numa data futura a um preço pré-acordado.

Swap taxa de juro

As duas partes **acordam trocar juros**: Uma **acorda pagar juros fixados a uma taxa variável**; A outra a **pagar juros correspondentes a uma taxa fixa predeterminada**, ou correspondentes a uma taxa variável com outro indexante, calculados sobre o mesmo período e montante.

Equity Swap

As duas partes **acordam trocar remuneração inerente a uma determinada ação, por uma taxa de juro** (fixa ou variável).

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 8

## Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

### 3 OPÇÃO

**CONCEITO**  
 Contrato a prazo que atribui a uma das partes o direito potestativo de compra ou de venda de certo ativo subjacente por preço e em data determinada, a executar mediante liquidação física ou financeira, contra a obrigação de pagamento de um prémio. O vendedor fica sujeito à vontade do comprador em exercer ou não a opção, na medida em que recebe o prémio de opção.

**CARACTERÍSTICAS**

EM MERCADO DE BALCÃO:	MERCADO REGULAMENTADO:
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <b>Flexibilidade:</b> contratos sujeitos a negociação e acordo das partes relativamente aos parâmetros dele integrantes (preço, quantidade e qualidade do objeto, data, local de entrega, etc.);</li> <li>✓ <b>Nula ou reduzida liquidez:</b> dificuldade em proceder a alterações e/ou anulação do contrato;</li> <li>✓ Elevado risco de <b>incumprimento:</b> cada contraente suporta o risco de incumprimento da contraparte.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <b>Normalização de procedimentos:</b> contratos padronizados no que respeita às características do contrato e contraparte;</li> <li>✓ <b>Grande liquidez e redução de custos do processo negocial:</b> celeridade e facilidade/rapidez de mudança nas alterações contratuais, em condições de contratação justas;</li> <li>✓ <b>Reversibilidade:</b> possibilidade de encerrar a posição contratual original (comprador ou vendedor) por via da realização de uma operação de sentido inverso à inicialmente estabelecida, num contrato da mesma série.</li> </ul>

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 9

## Instrumentos Financeiros Derivados

Conceito. Características.

### 1 WARRANTS AUTÓNOMOS

**CONCEITO**  
 Opções sob a forma de valores mobiliários.

**CARACTERÍSTICAS**

- ✓ Contratos objeto de transação em **mercados formais, organizados e centralizados;**
- ✓ **Normalização de procedimentos:** contratos padronizados no que respeita às características do contrato;
- ✓ **Grande liquidez e redução de custos do processo negocial:** celeridade e facilidade/rapidez de mudança nas alterações contratuais, em condições de contratação justas;

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 10

## Instrumentos Financeiros Derivados

### Enquadramento em sede de IRS

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 11

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRS - Qualificação do rendimento (1/3)

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES**

**Artigo 5.º do CIRS**

1 - Consideram-se **rendimentos de capitais** os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniárias ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:

q) O ganho decorrente de operações de **swaps de taxa de juro**<sup>(1)</sup>.

**Artigo 10.º do CIRS**

1 - Constituem **mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou produtivos, resultem de:**

e) Operações relativas a **instrumentos financeiros derivados**, com exceção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º;

f) Operações relativas a **warrants autónomos**, quer o warrant seja objeto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação.

Apenas serão qualificados como mais-valias, os rendimentos que não sejam considerados como rendimentos de capital. O legislador optou por qualificar como rendimentos de capitais os rendimentos que, na sua natureza, são mais próximos do conceito de "juro" enquanto remuneração do capital investido, qualificando, por outra via, como mais-valia os ganhos fortuitos sem relação direta ao capital.

(1) Redação em vigor desde a reforma do IRS de 2014.  
Redação anterior:  
"q) O ganho decorrente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo."

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 12

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRS - Qualificação do rendimento (2/3)

**Integração dos instrumentos financeiros derivados como rendimentos de capitais?**

Artigo 5.º do CIRS

Artigo 10.º do CIRS

Com o surgimento dos valores mobiliários (warrants autónomos e certificados) e com a reforma do IRS, **a grande maioria dos rendimentos de instrumentos financeiros derivados** passaram a **qualificar-se como mais-valias**, permitindo que as perdas destes instrumentos assumissem relevância fiscal. Refira-se, que no âmbito da Categoria E, **não é possível a compensação de perdas**, não prevendo a lei a possibilidade de realizar deduções específicas.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 13

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRS - Qualificação do rendimento (3/3)

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES**

1 FORWARD FUTURO

↓

Mais-valia  
[Art.º 10.º, n.º 1, al. e) CIRS]

2 SWAP

↓

Mais-valia  
[Art.º 10.º, n.º 1, al. e) CIRS]

OU

Rendimento de capitais  
[Art.º 5.º, n.º 2, al. q) CIRS]

3 OPÇÃO

↓

Mais-valia  
[Art.º 10.º, n.º 1, al. e) CIRS]

4 WARRANTS AUTÓNOMO

↓

Mais-valia  
[Art.º 10.º, n.º 1, al. f) CIRS]

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 14

## Instrumentos Financeiros Derivados

### Enquadramento em sede de IRS – Apuramento do rendimento (1/4)



#### IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

##### Artigo 5.º do CIRS

“6 - Sem prejuízo do disposto no n.º 8, para efeitos da alínea a) do n.º 2, o ganho sujeito a imposto é constituído pela diferença positiva entre os juros e, também, quando aplicável, pelos ganhos decorrentes dos pagamentos e recebimentos ocorridos em caso de cessação ou anulação do swap.

8 - Estando em causa instrumentos financeiros derivados, o disposto no n.º 10 do artigo 49.º do Código do IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, para efeitos de IRS.”

Por oposição ao que decorre para os warrants autónomos, não exista norma legal que preveja regra de apuramento dos rendimentos resultantes de instrumentos financeiros derivados, nomeadamente para as opções.

Opta-se por considerar como rendimento o ganho económico auferido.

##### Artigo 10.º do CIRS

“4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

c) Pelos **rendimentos líquidos**, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas nas alíneas e) e g) do n.º 1;

d) Pelos **rendimentos líquidos**, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas na alínea f) do n.º 1, os quais correspondem:

- 1) No caso de **warrant de compra**, à diferença, na data do exercício, entre o preço de mercado do ativo subjacente e o preço de exercício corrigido nos termos da alínea seguinte;
- 2) No caso de **warrant de venda**, à diferença, na data do exercício, entre o preço de exercício, corrigido nos termos da alínea seguinte, e o preço de mercado do ativo subjacente; ou
- 3) No caso de **transmissão do warrant**, à diferença entre o valor de realização e o prémio na subscrição ou o valor de aquisição do warrant, consoante este tenha sido adquirido por subscrição ou por transmissão posterior àquela, respetivamente;

e) Para efeitos do disposto nos n.os 1) e 2) da alínea anterior, o preço de exercício é corrigido do valor do prémio de subscrição ou do valor de aquisição do warrant, consoante este tenha sido adquirido por subscrição ou por transmissão posterior àquela, respetivamente, nos seguintes termos:

- 1) No caso de **warrant de compra**, o valor antes referido é acrescido ao preço de exercício;
- 2) No caso de **warrant de venda**, o mesmo valor é deduzido ao preço de exercício.”

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 15

## Instrumentos Financeiros Derivados

### Enquadramento em sede de IRS – Apuramento do rendimento (2/4)



#### IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

##### CATEGORIA E

Rendimentos de capitais



✓ **Swap taxa de juro**: Diferença positiva entre os juros respeitantes aos capitais trocados

##### Exemplo prático:

O cliente acorda trocar juro fixo de 3% (a pagar) por juro calculado sobre Euribor (a receber), sobre um notional de 1000. Assumindo que no final do contrato a Euribor é de 1%, a perda do cliente corresponde a:  $(3\% - 1\%) \times 1000 = 20$ , não existindo rendimento para efeitos de IRS na esfera deste cliente.

##### CATEGORIA G

Incrementos patrimoniais



✓ **Outros instrumentos financeiros derivados**: Em função de cada tipo de produto, **Ganho ou perda económica** incorrida no produto.

##### Exemplo prático:

O cliente acorda comprar a ação x por 10 ao final de um ano. No vencimento do contrato a ação vale 9. O cliente tem uma perda de 1 (10-9).

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 16

## Instrumentos Financeiros Derivados

### Enquadramento em sede de IRS – Apuramento do rendimento (3/4)



OPÇÕES

WARRANTS AUTÓNOMOS

Em substância, os warrants autónomos não são mais do que opções.

Contudo, os warrants autónomos constituem valores mobiliários que são objeto de uma emissão em sentido técnico, de representação própria e usualmente de cotação em mercado organizado, ao passo que as opções constituem instrumentos derivados nascidos de contratos, destituídos de forma representativa própria.



Não obstante os warrants autónomos serem instrumentos financeiros com similitudes com as opções, o legislador apenas prevê expressamente regra de apuramento do rendimento para aqueles instrumentos. O que significa que o forma como e apura o ganho auferido será distinta, remetendo apenas para o rendimento líquido apurado.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 17

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRS – Apuramento do rendimento (4/4)

**Liquidação Física** VS. **Liquidação Financeira**

**Artigo 48.º do CIRS**

**Valor de aquisição a título oneroso de partes sociais e de outros valores mobiliários**

*"No caso da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, o valor de aquisição, quando esta haja sido efetuada a título oneroso, é o seguinte:*

f) *Tratando-se de valores mobiliários adquiridos pelo titular do direito de exercício de warrants autónomos de compra, o preço de mercado no momento do exercício."*

Discute-se se o valor do ganho ou da perda se encontra associado ao instrumento financeiro derivado ou se, por oposição ao ganho ou perda se encontra incorporado/implícito no valor de aquisição, o que apenas releva no momento da alienação do ativo subjacente adquirido/alienado.

**Exemplo prático:**

O cliente acorda comprar uma ação por 5 ao final de um ano. No momento do vencimento, a ação vale 10 e este exerce o direito de compra. Qual o valor de aquisição? 5, enquanto valor pelo qual comprou? Ou 10, uma vez que é o valor de mercado?

O legislador apenas estipula regra para efeitos dos warrants autónomos.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 18

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRS – Nascimento da obrigação tributária

**CATEGORIA E**

**Rendimentos de capitais**

↓

**Artigo 7.º do CIRS**

*"1 - Os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos à tributação desde o momento em que se vencerem, se presunso o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respetivo quantitativo, conforme os casos.*

*4) Sem prejuízo do disposto no n.º 1) da presente alínea, [atende-se] ao momento da liquidação da operação para os rendimentos previstos na alínea q);"*

Swap taxa de juro

**CATEGORIA G**

**Incrementos patrimoniais**

↓

**Norma legal expressa**

**1**

*Para efeitos das mais-valias, independentemente de existirem fluxos em dinheiro ao longo do período, entende-se que apenas estarão tributadas no momento da liquidação das operações.*

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 19

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRS – Liquidação de imposto

**Residentes**

Swap taxa de juro	Warrants Autónomos	Instrumentos financeiros derivados
<b>Rendimento de capitais</b> [Art.º 5.º, n.º 2, al. q) CIRS]	<b>Mais-valia</b> [Art.º 10.º, n.º 1, al. e) CIRS]	<b>Mais-valia</b> [Art.º 10.º, n.º 1, al. e) CIRS]
<b>Retenção na fonte liberatória</b> (com opção pelo englobamento)	<b>Sem retenção</b> Saldo positivo tributado à taxa especial (com opção pelo englobamento)	<b>Sem retenção</b> Saldo positivo tributado à taxa especial (com opção pelo englobamento)
<b>No momento do vencimento dos juros (1)</b>	<b>No momento da liquidação</b>	<b>No momento da liquidação</b>

(1) No caso dos juros terem periodicidades diferentes, dever-se-á simular, para efeitos da retenção na fonte, e sempre que existam fluxos monetários, o rendimento auferido como se existisse pagamento de juros das duas contrapartes.

**1** Os sujeitos passivos residentes fora do território nacional, num caso ou noutro, não podem optar por englobar os rendimentos auferidos. No caso dos swaps taxa de juro serão retidos na fonte à taxa liberatória. Relativamente aos restantes instrumentos financeiros derivados, serão tributados através de declaração própria à taxa especial de 28% (salvo isenções aplicáveis ou exclusão de tributação por aplicação de Acordo para evitar a Dupla Tributação ("ADT")).

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 20

# Instrumentos Financeiros Derivados

## Enquadramento em sede de IRC

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 21

### Instrumentos Financeiros Derivados

#### Enquadramento em sede de IRC

**IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS**

**Artigo 18.º, n.º 9 do CIRC**

*"9 - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando:*

a) Respeitem a **Instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados**, desde que, quando se trata de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou (Redação da Declaração de Retificação n.º 18/2014 - 13/03)".

**Artigo 49.º do CIRC**

*"1 - Concorrem para a formação do lucro tributável, salvo os previstos no n.º 3, os rendimentos ou gastos resultantes da aplicação do justo valor a instrumentos financeiros derivados, ou a qualquer outro ativo ou passivo financeiro utilizado como instrumento de cobertura restrito à cobertura do risco cambial.*

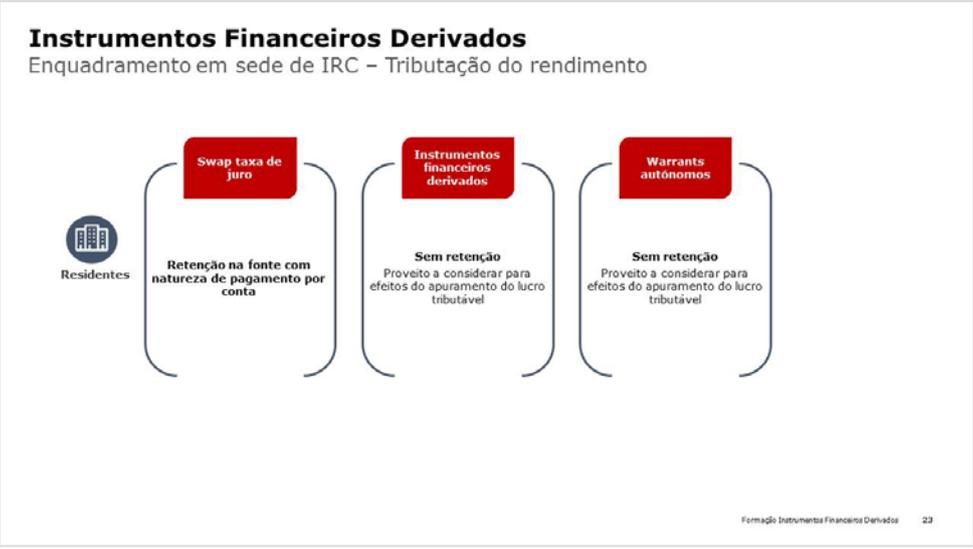
*2 - Relativamente às operações cujo objetivo exclusivo seja o de cobertura de justo valor, quando o elemento coberto esteja subordinado a outros modelos de valorização, são aceites fiscalmente os rendimentos ou gastos do elemento coberto reconhecidos em resultados, ainda que não realizados, na exata medida de quantia igualmente refletida em resultados, de sinal contrário, gerada pelo instrumento de cobertura.*

*3 - Relativamente às operações cujo objetivo exclusivo seja o de cobertura de fluxos de caixa ou de cobertura do investimento líquido numa unidade operacional estrangeira, são diferidos os rendimentos ou gastos gerados pelo instrumento de cobertura, na parte considerada eficaz, até ao momento em que os gastos ou rendimentos do elemento coberto concorram para a formação do lucro tributável."*

**Juto valor releva por efeitos fiscais**

O tratamento fiscal dos instrumentos financeiros derivados em sede de IRC depende, em primeiro lugar, da forma de contabilização deste tipo de operações, e que está dependente desses instrumentos terem natureza especulativa ou de cobertura. Os instrumentos financeiros derivados são, nos termos da IAS 39, geralmente contabilizados ao justo valor por resultados, salvo no caso dos instrumentos financeiros derivados de cobertura de fluxos de caixa.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 22



### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRC – Tributação do rendimento



**Não Residentes**

**Instrumentos financeiros derivados**

**Sem retenção**  
Saldo positivo tributado à taxa de 25%

**No momento da liquidação**

**Swap taxa de juro**

**Retenção na fonte à taxa liberatória**

**No momento do vencimento dos juros e da liquidação**

**Warrants autónomos**

**Sem retenção**  
Saldo positivo à taxa de 25%

**No momento da liquidação**

Salvo isenções aplicáveis ou exclusão de tributação por aplicação de Acordo para evitar a Dupla Tributação ("ADI"). Refira-se que, por regra, os ADI celebrados não concedem o direito de tributar ao Estado da Fonte (neste caso, Portugal), pelo que os rendimentos identificados não serão, na maioria dos casos, sujeitos a tributação em Portugal.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 24

### Instrumentos Financeiros Derivados

Enquadramento em sede de IRC – Tributação do rendimento



**Artigo 27.º do EBF (1)**

**Isenção de IRC e IRS aplicável às mais-valias**

"1 - Ficam isentas de IRS e de IRC as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais, outros valores mobiliários, **warrants autónomos** emitidos por entidades residentes em território português e negociados em mercados regulamentados de bolsa e **instrumentos financeiros derivados celebrados em mercados regulamentados de bolsa**, por entidades ou pessoas singulares que não tenham domicílio em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual as mesmas sejam imputáveis".

**Isenção não se aplica:**

- ✓ Entidades não residentes e sem estabelecimento estável em território português que sejam detidas, direta ou indiretamente, em mais de 25 %, por entidades residentes que não reúnam as condições previstas nas alíneas i) a u) do n.º 2 deste artigo;
- ✓ Pessoas singulares ou entidades não residentes em território português que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável.

(1) O artigo 27.º do Estatuto dos Beneficiários Fiscais ("EBF") não foi prorrogado com o OE de 2017. Consulte, portanto e entender que o mesmo ainda se encontra em vigor.



**Artigo 30.º do EBF**

**Isenção de IRC aplicável aos Swaps**

"1 - Ficam isentos de IRC os juros decorrentes de empréstimos concedidos por instituições financeiras não residentes a instituições de crédito residentes, bem como os **ganhos obtidos por aquelas instituições, decorrentes de operações de swap**, efectuadas com instituições de crédito residentes, desde que esses juros ou ganhos não sejam imputáveis a estabelecimento estável daquelas instituições situado em território português."

**Isenção não se aplica:**

Ficam igualmente isentos de IRC os ganhos obtidos por instituições financeiras não residentes, decorrentes de operações de swap efectuadas com o Estado.

Formação Instrumentos Financeiros Derivados 25

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/12pwikh2ht/flash.html?locale=pt>

**5.**

## **Os métodos indirectos**

Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro



CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

## OS MÉTODOS INDIRECTOS

Paula Fernanda Cadilhe Ribeiro\*

1. Introdução
  2. O que são os métodos indirectos e o seu enquadramento legal
  3. A origem externa/interna e o método de determinação da matéria tributável
  4. Os métodos indirectos e o princípio constitucional segundo o qual a tributação recai fundamentalmente sobre o rendimento real
  5. A natureza excepcional avaliação indirecta
  6. A impossibilidade de comprovação e determinação directa e exacta da matéria tributável (alínea b) do art. 87.º) e o carácter taxativo do artigo 88.º da LGT
  7. A quantificação da matéria tributável por métodos indirectos
  8. O excesso na quantificação
  9. O pedido de revisão da matéria tributável como condição de procedibilidade da impugnação da liquidação
  10. O acto que fixa a matéria tributável: acto destacável?
  11. A (ir)relevância da qualificação da avaliação pela administração tributária
  12. A fundamentação da liquidação – quando teve lugar o procedimento de revisão
  13. A fundamentação – formal ou substancial do acto tributário – no caso do recurso aos métodos indirectos
  14. A prolixidade nas sentenças
- Vídeo

### 1. Introdução

Nesta acção de formação<sup>1</sup> sobre os “Métodos Indirectos”, depois de fazer um breve enquadramento legal do tema dirigido aos presentes que não tiveram ainda contacto com a matéria, irei abordar algumas questões que se colocam aos juízes tributários, tendo naturalmente em conta o limite de tempo.

### 2. O que são os métodos indirectos e o seu enquadramento legal

A liquidação do imposto resulta de uma operação aritmética, a multiplicação, em que os factores são a matéria tributável (multiplicando) e a taxa do imposto (multiplicador).

Se as taxas dos impostos estão previstas nas respectivas leis, a matéria tributável tem de ser determinada, calculada, apurada.

\* Juíza Desembargadora, Inspetora Judicial no CSTAF.

<sup>1</sup> Acção de formação organizada pelo Centro de Estudos Judiciários, em 27 de Janeiro de 2017

## E o que é a matéria tributável?

A matéria tributável é a base de incidência real do imposto. A lei fala em lucro, no caso de pessoas colectivas (artigo 3.º do CIRC) e, em rendimento, no caso de pessoas singulares (artigo 1.º do CIRS), em valor patrimonial no caso do IMI (artigo 1.º do CIMI).

O nosso ordenamento jurídico prevê duas formas de avaliação da matéria tributável: a avaliação directa e a avaliação indirecta (artigoº 81.º da LGT). Os métodos indirectos são, pois, uma forma de determinação da matéria tributável.

A regra é a matéria tributável ser apurada directamente, ou seja, através dos elementos declarados pelo contribuinte ou por terceiros (artigo 81.º/1 da LGT). A lei presume a veracidade dessas declarações (artigo 75.º da LGT). A avaliação directa é da competência da administração tributária (regra), ou do sujeito passivo nos casos de autoliquidação<sup>2</sup> (artigo 82.º/1 da LGT). E visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação (artigo 83.º/1 da LGT).

A **avaliação indirecta** é a excepção: só pode ter lugar nos casos expressamente previstos na lei. É feita por recurso a estimativas, indícios ou presunções. A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa (artigoº 85.º da LGT). Significa que a administração tributária só a ela pode recorrer quando não for possível a avaliação directa.

A avaliação indirecta é da competência apenas da administração tributária (artigo 82.º/2 da LGT). E visa a determinação do **valor dos rendimentos** ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração disponha (artigo 83.º/2 da LGT).

A lei não diz que a avaliação indirecta visa a determinação do “valor real” dos rendimentos como o afirma quanto à avaliação directa. Limita-se a dizer que a avaliação indirecta “visa a determinação do valor” dos rendimentos, sem adjectivar o valor a encontrar, ou seja, não diz que a avaliação indirecta visa a determinação do valor real dos rendimentos.

E porque é que não diz? Porque para o legislador o valor real dos rendimentos é aquele que resulta de uma contabilidade sã, organizada nos termos da lei. Ora, como à frente se verá, a aplicação dos métodos indirectos tem lugar porque as declarações do contribuinte não são credíveis. Deste modo, só por mero acaso, a matéria tributável determinada por métodos indirectos coincidirá com a que resultaria de uma contabilidade legalmente organizada<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Embora resulte do artigo 82.º/1 da LGT que a avaliação directa é da competência da administração tributária, e só nos casos de autoliquidação ela é acometida ao contribuinte, transparecendo a ideia que a autoliquidação é residual, a verdade é que face à crescente “privatização da administração dos impostos”, a regra no IRC é o da autoliquidação – Professor Rui Duarte Morais, *Apontamento ao IRC*, 2007, p. 207-208.

<sup>3</sup> Professor José Luís Saldanha Sanches, “A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* (173), p. 305.

### 3. A origem externa/interna e o método de determinação da matéria tributável

Poder-se-ia pensar que sempre que a matéria tributável declarada é corrigida pela administração tributária com base em informações externas ao contribuinte, se estaria perante uma avaliação indirecta.

Mas nem sempre assim é. O que releva para a qualificação da avaliação é a forma como a administração tributária calcula a matéria tributável.

Se a administração tributária corrige o valor dos rendimentos resultantes da contabilidade através das chamadas “**correções técnicas**”, ou “**meramente aritméticas**” está a fazer uma avaliação directa<sup>4</sup>, uma vez que essa avaliação é feita sem recurso a indícios ou presunções, independentemente da origem dos elementos usados.

Assim, por exemplo, se o lucro de uma sociedade que se dedica à construção civil é apurado com base nas declarações de IRC apresentadas pelo sujeito passivo no cumprimento das suas obrigações declarativas, a avaliação é directa.

No caso de a administração tributária corrigir o lucro declarado pelo mesmo sujeito passivo com base em elementos contabilísticos dos sujeitos passivos com quem aquele se relacionou comercialmente, por exemplo, calculando a omissão de proveitos, que faz acrescer à matéria tributável<sup>5</sup>, a administração faz uma avaliação directa da matéria tributável (correções meramente aritméticas), porque não recorreu a indícios ou presunções.

Já no caso de administração tributária corrigir o lucro declarado pelo contribuinte, partindo de dados reais fornecidos pelos compradores relativos a preços de venda de apartamentos, superiores aos declarados, mas insuficientes para proceder a uma correcção meramente aritmética, e presume, através da permutagem das fracções, o montante da omissão dos proveitos<sup>6</sup>, a administração tributária faz uma avaliação indirecta.

### 4. Os métodos indirectos e o princípio constitucional segundo o qual a tributação recai fundamentalmente sobre o rendimento real

O artigo 104.º/2 da CRP estabelece que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real.

Tributa-se o rendimento real quando existe uma contabilidade organizada nos termos da lei, ou seja, através da avaliação directa. A avaliação indirecta, que pressupõe a descredibilização da contabilidade só pode ter como objectivo aproximar-se o mais possível daquela realidade. Mas se assim é, não há violação daquele imperativo constitucional?

<sup>4</sup> No acórdão do STA de 26/4/2007, processo nº 037/07, distinguem-se três tipos de correcções: as correcções aritméticas, correcções técnicas e as correcções quantitativas, não sendo as primeiras consideradas como avaliação, mas meras correcções.

<sup>5</sup> Situação tratada no acórdão do STA de 03-06-2015, Proc. 01509/14.

<sup>6</sup> Ac. do TCAS de 18-06-2015, Proc. 07006/13.

A jurisprudência e a doutrina respondem de forma consonante. Malgrado, o vício é sistematicamente invocado como fundamento da ilegalidade da liquidação.

Em síntese, são estes os argumentos que sustentam a constitucionalidade dos métodos indirectos:

- O princípio da tributação do rendimento real não tem um valor absoluto como resulta do advérbio *fundamentalmente*<sup>7</sup>.
- É o sujeito passivo que, pela violação dos seus deveres de cooperação, ao não possuir uma contabilidade que traduza a realidade dos seus rendimentos<sup>8</sup>, dá causa aos métodos indirectos.
- A lei delimita com precisão a actividade da administração tributária ao fixar taxativamente as situações em que pode ter lugar a aplicação dos métodos indirectos.
- A utilização dos métodos indirectos não deixa de ter como baliza aquele princípio constitucional, procurando atingir o valor real<sup>9</sup> presumido dos rendimentos e bens.
- Com os métodos indirectos visa-se evitar a evasão fiscal e de fazer repartir a carga fiscal entre todos<sup>10</sup>.
- A actividade da administração tributária é susceptível de controlo jurisdicional<sup>11</sup>.

## 5. A natureza excepcional avaliação indirecta

A administração tributária apenas pode recorrer à avaliação indirecta nos casos expressamente previstos na lei (artigo 81.º, n.º 1, da LGT). Por isso diz-se que a avaliação indirecta é **excepcional**.

Os casos em que é permitida a avaliação indirecta estão taxativamente enunciados no artigo 87.º da LGT:

1 – A avaliação indirecta **só pode** efectuar-se em caso de:

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;**

<sup>7</sup> Professor Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, p. 60

<sup>8</sup> Professor Rui Duarte Morais, *Apontamentos ao IRC*, p. 169.

<sup>9</sup> Professor José Luís Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Cadernos de Ciência e técnica Fiscal (173), p. 305.

<sup>10</sup> Idem.

<sup>11</sup> O controlo jurisdicional cabe aos tribunais tributários (artigo 1.º do ETAF). O meio processual adequado para discutir a legalidade da liquidação é a impugnação judicial (artigos 97.º/1/a e 99.º do CPTA).

c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.<sup>12</sup>

d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;

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

f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

2 – No caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea d) e da alínea f) do número anterior, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 89.º-A.

As situações em que a administração tributária pode recorrer à avaliação indirecta revestem natureza muito diferente.

Numa primeira divisão, podemos distinguir entre as situações patológicas e não patológicas<sup>13</sup>, conforme se relacionem ou não com um comportamento do contribuinte desconforme com o ordenamento jurídico, com a violação dos seus deveres de cooperação. A única situação não patológica é a da alínea a) respeitante ao regime simplificado. O regime simplificado não será mesmo um caso de avaliação indirecta porque não se trata de apurar o rendimento real através de presunções ou indícios, mas tributar um **rendimento presumido**, através de uma “**presunção de custos**”<sup>14</sup>.

<sup>12</sup> Ac. do STA de 28-01-2015, proc. 01385/14: “II - O uso dos indicadores objectivos de actividade, previstos no artigo 89.º da LGT, só será possível após a concretização da via regulamentar necessária para o efeito, o que ainda não aconteceu.

III - A utilização de métodos indirectos na determinação da matéria tributável, na sequência de inspecção e através das “margens médias de lucro líquido” a que se refere o artigo 90.º, n.º 1, alínea a), da LGT, não concretiza a aplicação dos “indicadores objectivos de actividade”, previstos no artigo 89.º da LGT e, por isso, nessa situação não se aplica o prazo reduzido dito em I, mas antes o prazo previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT.” (sumário)

<sup>13</sup> Assim divididas pelo Professor Joaquim Freitas da Rocha, in *Lições de Procedimento e de Processo Tributário*, 3.ª edição, p. 165-166.

<sup>14</sup> Neste sentido Suzana Tavares da Silva, *Direito Fiscal – Teoria Geral do Direito Fiscal*, 2ª edição, Coimbra University Press, p. 187-188.

Quanto às restantes situações previstas no artigo 88.º, as patológicas, distinguem-se três grupos:

- a) As que resultam de uma desconfiança do legislador relativamente aos resultados apresentados pelo contribuinte, que tem a sua origem na despesa/consumo incompatíveis com ele - o caso das alíneas d) e f).
- b) As que resultam de uma desconfiança do legislador relativamente aos resultados apresentados por estes se lhe afigurem anormais. – o caso das alíneas c) e e).
- c) As situações em que há uma *“impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”* – o caso da alínea b).

#### **6. A impossibilidade de comprovação e determinação directa e exacta da matéria tributável (alínea b) do art. 87.º) e o carácter taxativo do artigo 88.º da LGT**

De acordo com o disposto na alínea b) do artigo 87.º pode haver lugar à avaliação indirecta da matéria tributável quando haja impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.

Mas quando é que tal impossibilidade se verifica?

A resposta é dada pelo artigo 88.º da LGT ao dispor que a **“impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:**

- a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução **quando não supridas no prazo legal**, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações **não supridos no prazo legal**.
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos

quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Numa sucinta análise do artigo podemos dizer:

- i) As anomalias não têm todas o mesmo grau de gravidade ou de intensidade da violação do princípio da cooperação do sujeito passivo, permitindo a lei o suprimento de algumas em determinado prazo. É o caso das alíneas **a)** (inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução) e **c) no seu segmento final** (erros e inexactidões na contabilidade das operações).

Nas hipóteses das alíneas **b)**, como nos casos da alínea **c) primeiro segmento**, o legislador não previu regularização das anomalias pelo sujeito passivo, por estarem em causa condutas que evidenciam o seu propósito de não querer colaborar com a administração tributária.

O prazo para a regularização das anomalias nos casos em que a lei a admite terá de ser fixado pela administração tributária nos termos das leis tributárias<sup>15</sup>, e no caso de não existir norma específica, deverá aplicar-se o prazo geral previsto no n.º 2 do artigo 57.º da LGT.

- ii) As anomalias, mesmo aquelas que sendo sanáveis, o não foram pelo sujeito passivo no prazo legal, têm de inviabilizar o apuramento da matéria tributável para legitimarem o uso dos métodos indirectos.
- iii) A lei ao utilizar a expressão “pode resultar” inculca a ideia de que a enumeração do artigo 88.º não é taxativa.

No entanto, a taxatividade decorre da natureza excepcional da avaliação indirecta que só pode ter lugar nos casos e condições expressamente previstas na lei (artigo 81.º/1 da LGT).

Os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, são os que vigoram à data do facto tributário, por estas normas terem natureza substantiva<sup>16</sup>.

## 7. A quantificação da matéria tributável por métodos indirectos

Demonstrada pela administração tributária uma das situações enumeradas no artigo 88.º da LGT, cessa a presunção de verdade das declarações do contribuinte consagrada no artigo 75.º da mesma lei, ficando legitimada a afastar a liquidação que com base nelas foi realizada e a proceder a uma nova liquidação com a matéria tributável que irá apurar.

<sup>15</sup> No caso do CIRS (artigo 39.º/3) e do CIRC (artigo 57.º/3) o prazo a fixar não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias.

<sup>16</sup> Ac. do TCAS de 31-03-2016, Proc. 07412/14.

E como é feito esse apuramento?

As regras estão previstas no artigo 90.º da LGT, que dispõe:

“1 – Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta os seguintes elementos:

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

2 – (Revogado pelo artigo 16.º da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro)

Os tribunais tributários têm decidido, por um lado, que a administração tributária pode conjugar os vários “elementos” que a lei indica que “poderá ter em conta” na avaliação indirecta, uma vez que dentro dos limites da lei, deverá eleger o critério que repute mais adequado à determinação da matéria tributável<sup>17</sup>; e por outro, que este elenco não tem carácter taxativo<sup>18</sup>:

<sup>17</sup> Ac. do STA de 05-12-2012, Proc. 0477/12.

<sup>18</sup> No sentido da não taxatividade da enumeração do artigo 90.º da LGT: António Lima Guerreiro, “Lei Geral Tributária Anotada”, 2001, p. 378-379. Em sentido contrário: Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada”, 4.ª edição, 2014, p. 790-793.

- a) A letra da lei que diz que a determinação da matéria tributável por métodos indirectos «poderá» ter em conta aqueles elementos, e não que «só poderá» ter em conta aqueles elementos;
- b) A própria finalidade da tributação indirecta, a maior aproximação possível à verdade fiscal daquele contribuinte, implica que se adopte no caso concreto o método que melhor se adequa àquela aproximação<sup>19</sup>.

## 8. O excesso na quantificação

Quando o sujeito passivo pretende pôr em causa o valor apurado da matéria tributável por recurso a métodos indirectos, terá de provar o excesso na quantificação (artigo 74.º/3 da LGT). Esta prova pode ser efectuada de duas formas:

- i) Demonstrando que o critério que foi utilizado pela administração tributária não é adequado às circunstâncias concretas da sua actividade<sup>20</sup>;
- ii) Demonstrando o erro nos pressupostos de facto em que assentou a quantificação, assumindo, nesta hipótese, como adequado o critério utilizado.

Os nossos tribunais tributários têm entendido que o critério usado pela administração fiscal tem de revelar-se adequado e racionalmente justificado, mas não pode ser atacado com o fundamento de que outro ou outros se revelariam mais ajustados<sup>21</sup>, sem que o sujeito passivo demonstre o acerto da sua afirmação.

Este “ajustamento do critério” tem a ver com as características da actividade do sujeito passivo. O que só caso a caso pode ser avaliado.

Daí que, o critério apontado pelo sujeito passivo não seja mais ajustado só porque conduza a uma matéria tributável inferior à apurada pela administração tributária.

E admitindo-se que para além do critério usado pela administração tributária, outro indicado pelo contribuinte se revele também ajustado, os tribunais apenas concluem pelo excesso de quantificação, se o excesso for relevante, não bastando uma qualquer diferença<sup>22</sup>.

No propósito de pôr em causa a quantificação, não basta ao sujeito passivo dizer que a administração tributária não realizou todas as diligências possíveis à descoberta da verdade, ou que a administração tributária não demonstrou que não tivesse podido ir mais longe no

<sup>19</sup> Neste sentido os acórdãos do TCAN de 14-07-2016, Proc. 00548/10.9BECBR e de 29-09-2016, Proc. 00375/05.5BECBR.

<sup>20</sup> Ac. do TCAS de 13-10-2016, Proc. 09457/16: foi decidido que havia erro na quantificação por o critério utilizado pela administração tributária - o preço de litro correspondente à média do mosto de vinho beneficiado e do mosto de vinho não beneficiado – não se revelar adequado a alcançar a matéria tributável da forma mais próxima da realidade.

<sup>21</sup> Ac. do STA de 19-11-2014, Proc. 0407/12.

<sup>22</sup> Ac. do TCAS de 10-09-2015, Proc. 06272/12.

apuramento da verdade fiscal, como é habitual alegarem, sem indicarem qual a diligência que a administração fiscal não realizou e poderia ter realizado<sup>23</sup>, pois só assim o tribunal poderá avaliar da pertinência e influência no resultado de tal omissão.

Quanto a esta invocação, respeitante a diligências omitidas, haverá que ter presente que a administração tributária está obrigada pelo princípio do inquisitório (artigo 58.º da LGT) a realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade, mas que esta obrigação tem como limite o princípio da razoabilidade ou da praticabilidade, o que terá de ser avaliado caso a caso.

Não raras vezes é posta em causa a quantificação operada com os métodos indirectos invocando-se a dúvida fundada, para tanto apontando-se outros critérios possíveis de quantificação diferentes do utilizado pela administração tributária.

O artigo 100.º do CPPT estabelece no seu n.º 1 que “Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.”

A jurisprudência tributária tem sido uniforme no sentido de que a fundada dúvida não pode assentar na ausência ou inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante, ao qual cabe provar os factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário<sup>24</sup>, não bastando, por exemplo, alegar a discordância com os rácios utilizados<sup>25</sup>.

E que a dúvida no caso da quantificação será decidida em sentido desfavorável ao sujeito passivo, uma vez que a lei dispõe que assente a legitimidade do recurso aos métodos indirectos, impende sobre o impugnante a demonstração do erro ou manifesto excesso na quantificação da matéria tributável<sup>26</sup>.

Se o tribunal concluir que há excesso na quantificação, ou que esta não está devidamente fundamentada anulará a liquidação na sua totalidade, por o vício ser transversal a toda a liquidação, não podendo o tribunal substituir-se à administração tributária nessa quantificação<sup>27 28</sup>.

A afirmação vale para o caso de a liquidação resultar exclusivamente da aplicação de métodos indirectos. Se a liquidação tiver por base a aplicação de métodos indirectos e correcções técnicas, a liquidação será anulada parcialmente (caso as correcções técnicas não têm sido impugnados ou tendo sido, improceda nessa parte a impugnação), dada a natureza divisível da liquidação<sup>29</sup>.

<sup>23</sup> Ac. do STA de 19-11-2014, Proc. 0407/12.

<sup>24</sup> Ac. do TCAS de 18-02-2016, Proc. 04749/11.

<sup>25</sup> Ac. do TCAS de 16-12-2015, Proc. 06849/13.

<sup>26</sup> Ac. do STA de 19-11-2014, Proc. 0407/12.

<sup>27</sup> Assim decidiu o STA no ac. de 13-11-2013, Proc.0285/13.

<sup>28</sup> Ac. do STA de 13.11.2013, Proc. 0285/13.

<sup>29</sup> Ac. do TCAS de 18-02-2016, Proc. 07850/14.

## 9. O pedido de revisão da matéria tributável como condição de procedibilidade da impugnação da liquidação

Fixada a matéria tributável através dos métodos indirectos, diz o artigo 91.º da LGT, que o sujeito passivo **pode**, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto, **solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos** em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa.

A letra da lei levará os aplicadores da lei menos precavidos a pensar que o pedido de revisão da matéria tributável é apenas uma faculdade, sem qualquer consequência se não for usada, designadamente a nível impugnatório da liquidação.

Mas não é assim. Os artigos 117.º do CPPT e 84.º, n.º 4, da LGT fazem depender a impugnação dos actos tributários com base em erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, **de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável**.

O pedido de revisão da matéria tributável constitui, assim, **condição de impugnação** da liquidação com fundamento em erro nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos ou erro na quantificação.

A petição inicial deverá ser rejeitada liminarmente se dos autos já resultar que não houve lugar ao pedido de revisão.

Se o impugnante, para além de discutir os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos ou a quantificação, argui outros vícios que podem ser conhecidos pelo tribunal, não há lugar ao convite para a apresentar nova petição inicial corrigida, expurgada dos primeiros fundamentos. A excepção dilatória em causa não é suprível, pelo que não é de determinar o aperfeiçoamento (artigo 590.º/n.º 2/a do CPC).

Se esses fundamentos não podem ser conhecidos pelo tribunal, assim deverá ser declarado na sentença, em sede de saneamento, havendo lugar à absolvição parcial da instância da Fazenda Pública.

Se não houver lugar ao indeferimento liminar, na sentença o juiz deve absolver da instância a Fazenda Pública, por faltar uma condição de procedibilidade, por se tratar de uma excepção dilatória que obsta ao conhecimento do mérito da causa e que é do conhecimento oficioso (artigos 278.º/i/e, 576.º e 578.º do CPC)<sup>30 31</sup>.

<sup>30</sup> Ac. do STA de 17-06-2015, proc. 01722/13.

<sup>31</sup> No ac. do STA de 18-05-2011, proc. 0262/11 afirmou-se que a falta daquela condição de procedibilidade determinava a improcedência da impugnação.

Não será correcto dizer nestes casos que a liquidação é inimpugnável.

O acto é impugnável ou inimpugnável consoante possa ser ou não sindicado judicialmente.

A liquidação é um acto administrativo em matéria tributária. É “um acto administrativo” porque reúne os atributos que o permitem qualificar como tal; “em matéria tributária” porque define uma relação jurídica tributária.

Ora, todos os actos administrativos são impugnáveis. E a liquidação, como acto administrativo que é, também o é. A não verificação de uma condição de procedibilidade, como é a falta do pedido de revisão da matéria tributável, é externa ao acto. A impugnabilidade, por seu turno, está ligada ao acto.

Neste sentido escreve o Professor Mário Aroso de Almeida<sup>32</sup>: *“Na verdade, todos os actos administrativos são, por definição impugnáveis”, “A inimpugnabilidade do acto depende apenas do simples preenchimento do conceito”, “desde que tenhamos um acto administrativo (...) temos um ato impugnável”.*

O facto de o sujeito passivo não ter efectuado o pedido de revisão da matéria tributável, não o impede de na impugnação discutir qualquer outra questão de direito, designadamente, a falta de fundamentação do recurso aos métodos indirectos, a falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, a violação de qualquer norma respeitante ao procedimento de inspecção tributária<sup>33</sup>. E pode também discutir as correcções técnicas ou meramente aritmética (artigo 91.º/4 da LGT).

O procedimento de revisão da matéria tributável também não tem lugar se o contribuinte puser em causa a existência do facto tributário.

Assim, **por exemplo**, não há lugar ao procedimento de revisão se a administração tributária liquida o imposto com base em matéria tributável apurada pelos métodos indirectos com base em facturas/recibo (a que aplicaram uma taxa de rentabilidade fiscal média aplicada ao sector) imputadas por outro ao sujeito passivo, e o impugnante alega que não existiram quaisquer transacções (a madeira tinha sido furtada e os documentos forjados).

Se na mesma petição inicial estão imputados vícios respeitantes às correcções técnicas e vícios referentes à quantificação operada por métodos indirectos, o conhecimento de uns não prejudica o conhecimento de outros. Porque, como ficou referido, a liquidação é divisível. Por isso é incorrecto julgar-se prejudicado o conhecimento das correcções técnicas porque se deu por não verificados os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos.

Equivalente à omissão do pedido de revisão é a formulação extemporânea do pedido<sup>34</sup>.

<sup>32</sup> In *Manual de Processo Administrativo*, 2016, 2.ª edição, p. 260.

<sup>33</sup> Ac. do STA de 01-06-2016, Proc. 0499/16.

<sup>34</sup> Idem.

O Tribunal Constitucional pronunciou-se no sentido da não inconstitucionalidade da norma ínsita no n.º 5 do artigo 86.º conjugado com o artigo 91.º LGT, ao determinar que em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável a impugnação judicial da liquidação depende da prévia reclamação, dizendo que ela não viola a garantia de tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos administrados, consagrada no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição, nem o direito ao acesso aos tribunais, previsto no seu artigo 20.º, uma vez que a garantia constitucional proíbe que o legislador ordinário vede a impugnabilidade dos actos lesivos, mas não impede o estabelecimento de pressupostos (processuais) para o exercício desse direito de impugnação, desde que o meio e o regime estabelecido não suprimam nem restrinjam de modo intolerável o exercício do direito de impugnação<sup>35</sup>.

### 10. O acto que fixa a matéria tributável: acto destacável?

Um acto destacável é um acto que a lei “destaca” da cadeia de actos que formam um procedimento administrativo que culmina com a decisão final, permitindo que o mesmo seja directa e imediatamente impugnável por via contenciosa.

No contencioso tributário vigora o princípio da impugnação unitária – só o acto final, a liquidação, é impugnável (54.º da LGT).

O acto de fixação da matéria tributária é um acto intermédio do procedimento, pelo que, de acordo com aquele princípio, não é contenciosamente impugnável (o procedimento de revisão da matéria tributável sendo um procedimento impugnatório é um meio gracioso<sup>36</sup>), e não é por isso um acto destacável. Se contra um acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos for deduzida impugnação judicial, haverá lugar ao indeferimento liminar da petição inicial por o acto ser inimpugnável.

Esta regra não se aplica caso a fixação da matéria tributável não dê lugar a liquidação do imposto, o que acontece quando a matéria tributável é negativa (artigos 97.º/1/b), 102.º/1/b) do CPPT). Nesta hipótese, o acto que fixa a matéria tributável (negativa) é impugnável.

Situação diferente ocorre nos casos de manifestações de fortuna em que o acto de fixação da matéria tributável por métodos indirectos é contenciosamente impugnável, e é, portanto, um acto destacável, com efeito suspensivo da liquidação (artigo 89.º-A, n.º 7, da LGT). Na falta de recurso judicial desta decisão, forma-se caso decidido ou caso resolvido, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva<sup>37</sup>.

<sup>35</sup> Ac. n.º 376/2009, de 23 de Julho de 2009, Processo n.º 770/07.

<sup>36</sup> Entendimento diferente foi adoptado no acórdão do STA de 20-01-2016, proc. 01641/13.

<sup>37</sup> Ac. do STA de 06-07-2011, Proc. 0422/11.

### **11. A (ir)relevância da qualificação da avaliação pela administração tributária**

O tribunal não fica vinculado pelo nome que a administração tributária dá ao procedimento de avaliação que realizou.

Assim, ainda que a administração tributária defenda que fez uma avaliação directa, o tribunal, analisando as operações de cálculo efectuadas para o apuramento da matéria tributável, pode concluir que a avaliação foi efectuada através de indícios e presunções, e por isso, por métodos indirectos.

Esta conclusão implica a anulação da liquidação, por existir um vício de procedimento, uma vez que a administração tributária seguiu o procedimento da avaliação directa quando deveria ter sido o procedimento da avaliação indirecta, não tendo assim permitido ao sujeito passivo apresentar o pedido de revisão da matéria tributária (artigo 91.º da LGT) .

Mas, e se nessa hipótese o sujeito passivo impugna a liquidação invocando o erro nos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos sem invocar o vício de procedimento? A inexistência do pedido de revisão da matéria tributável obsta a que o tribunal conheça do mérito da acção?

### **12. A fundamentação da liquidação – quando teve lugar o procedimento de revisão**

O relatório da inspecção deve conter a descrição dos factos fiscalmente relevantes que alterem os valores declarados ou a declarar sujeitos a tributação, com menção e junção dos meios de prova e fundamentação legal de suporte das correcções efectuadas (alínea i) do n.º 2 do artigo 62.º/2/i do Regulamento Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira); a entidade competente para a liquidação pode aderir ou concordar com as conclusões do relatório (artigo 63.º do mesmo Regulamento).

Logo, é no relatório que se deve começar por procurar a fundamentação do acto impugnado. Contudo, tendo havido pedido de revisão, a fundamentação da liquidação será a que resultar da decisão desse procedimento (artigo 92.º da LGT).

Neste caso, o Tribunal para avaliar da fundamentação da aplicação dos métodos indirectos, não pode bastar-se com o exame do relatório de inspecção.

### **13. A repartição do ónus da prova**

O artigo 74.º da LGT faz a repartição do ónus da prova no procedimento tributário, estabelecendo no seu n.º 1 a regra geral, segundo a qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Prevê no seu n.º 3 uma regra especial quando estão em causa os métodos indirectos:

*“Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação.”*

O artigo 100.º do CPPT complementa, no processo judicial este regime ao estabelecer:

*“1 – Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.*

*2 – Em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais.*

*3 – O disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.”*

Tendo a avaliação indirecta carácter excepcional e subsidiário em relação à avaliação directa, cabe à administração tributária demonstrar a verificação dos pressupostos do recurso à avaliação indirecta da matéria tributável.

Esta prova é feita no procedimento de avaliação, cada um dos factos que invocar que sustentam a aplicação dos métodos indirectos deverão estar demonstrados no relatório da inspecção. O que significa que a administração tributária não tem que provar em tribunal cada um dos factos que constam do relatório. A prova deles integra a fundamentação do acto, a qual tem de ser contemporânea da sua prática. Não releva uma fundamentação *a posteriori*. Daí que muitas vezes, a maior parte das vezes, seja destituído de qualquer interesse o depoimento em tribunal do perito da administração fiscal que elaborou o relatório da inspecção. Este depoimento não serve para colmatar a insuficiência da fundamentação.

Relativamente aos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos, pode o sujeito passivo contestá-los, arguindo a falta de fundamentação ou fazendo prova de que os factos invocados pela administração tributária não são verdadeiros – erro nos pressupostos de facto.

Cumprido pela administração tributária aquele ónus, compete ao sujeito passivo fazer a prova do excesso da quantificação.

Embora o ónus da prova do excesso na quantificação seja do sujeito passivo, se ele resultar da matéria de facto provada, a liquidação será anulada, ainda que a prova de tais factos tenha origem na actuação da própria administração tributária ou da interpretação de elementos por esta carreados para o processo<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> Ac. do TCAS de 18-06-2015, Proc. 07006/13.

Nos últimos tempos tem sido muito questionado o que deve fazer o juiz ao relatório da inspecção tributária em termos de julgamento da matéria de facto.

A impugnação judicial na medida em que tem por objecto uma liquidação, funciona como uma contestação do acto tributário.

O acto impugnado, a liquidação, deve ser levado aos factos provados. Para dar a liquidação como provada o juiz deve indicar o número da liquidação, o tributo, o ano a que respeita, e o seu montante (se não estiver em discussão nos autos qualquer outro elemento que dela faça parte).

Não me parece uma prática correcta digitalizar o documento fazendo-o anteceder de expressões como *“Foi efectuada a seguinte liquidação”* ou *“Em função das correcções efectuadas, a Administração Fiscal procedeu à liquidação impugnada”*. A sentença não deve ser um depósito de documentos digitalizados, que levam o leitor a pensar que não houve qualquer reflexão do julgador relativamente à pertinência dos mesmos para a decisão a proferir. A extensão da factualidade que deve ser levada ao probatório não justifica essa prática que se tem vindo propagar.

Mas também deve fazer constar do probatório que aquela liquidação teve origem em acção de fiscalização e que foi elaborado o respectivo relatório constante de folhas tal do processo, e dar por reproduzido o seu teor, sem prejuízo de se poder/dever transcrever/digitalizar as partes relevantes, seleccionando-as de acordo com o objecto da discussão.

Esta prática não se confunde com aquela outra de dar por reproduzidos o teor de documentos apresentados para prova de factos.

No caso de um processo impugnatório, o acto e a sua fundamentação são um facto.

Como se disse, os factos invocados pela administração tributária que não são contestados pelo impugnante na petição inicial, o juiz deve dá-los como assentes<sup>39</sup>.

Mas, não significa isto que os tenha de identificar e enumerar quando na sentença fixa a matéria de facto<sup>40</sup>.

Há-de tê-los por assentes quando na fundamentação de direito apreciar a legitimidade da actuação da administração tributária. E essa apreciação passa então, relativamente aos factos assentes porque não impugnados pelo sujeito passivo, em verificar se eles são suficientes para demonstrar a irregularidade apontada pela administração tributária. Se por **exemplo**, no relatório de inspecção consta que determinada operação foi levada à conta X (entendendo a administração tributária que deveria ter sido levado à conta Y), este facto, tem-se por assente

<sup>39</sup> Em alguns acórdãos esta solução é justificada com o facto de as informações oficiais, em que se integra o relatório de inspecção tributária e respectivos anexos, fazerem fé, quando devidamente fundamentadas (artigos 76º, nº 1 da LGT e 115º, nº 2 do CPPT) – ac. do TCAN de 15-09-2016, Proc. 00277/11.6BEVIS.

<sup>40</sup> Em sentido diferente pronunciou-se o TCAN no ac. de 28-01-2016, Proc. 479/09.5BEPRT.

se não é posto em causa na petição inicial, não sendo necessário leva-lo ao probatório; o que o tribunal irá avaliar é esse facto constitui uma irregularidade e se a resposta for positiva se ela impede a determinação directa da matéria tributável.

Relativamente aos factos alegados no relatório da fiscalização que são postos em causa na petição inicial pelo impugnante o juiz terá, ainda antes da sentença, de apreciar a sua pertinência para a decisão da causa e se concluir pela afirmativa, das duas uma, ou os autos reúnem os elementos necessários (prova documental) para decidir a questão factual e não há lugar à fase de instrução, ou não reúne e o juiz terá de produzir a prova indicada pelas partes ou efectuar as diligências que entenda úteis à descoberta da verdade (artigo 13.º do CPPT)<sup>41</sup>. O resultado do seu julgamento deverá ser levado ao probatório, identificando facto a facto os que considerou provados e os não provados.

Com frequência é arguida em sede de recurso a contradição da matéria de facto provada na sentença, porque o juiz dá como provado o teor do relatório da inspecção e depois dá como provado um facto contrário ao que consta do relatório. Por exemplo, o juiz dá como provado o teor do relatório no qual consta que A nunca teve qualquer transacção comercial com B; e noutro facto o juiz dá como provado que A vendeu a B 5 toneladas de cortiça, pelo preço x, no dia y.

Ora, a contradição não existe. O juiz ao dar como provado o relatório da inspecção não está a dar como provado cada um dos factos que nele consta, mas tão-só que o relatório tem aquele teor e foi com base nele que a administração actuou.

Também começa a ser frequente em sede de recurso alegarem que o juiz só pode afastar os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos exclusivamente pela análise da suficiência dos indícios e provas reunidos pelos serviços de inspecção e do acerto das ilações tiradas a partir desses indícios e provas, e não pela prova produzida pelo impugnante.

Mas tal posição, para além de não ter apoio na lei, violaria de forma clara o princípio constitucional da tributação pelo rendimento real (artigo 104.º da CRP), ao impedir que o sujeito passivo pudesse em tribunal mostrar o erro da administração tributária.

### **13. A fundamentação – formal ou substancial do acto tributário – no caso do recurso aos métodos indirectos**

A administração tributária tem o dever de fundamentar os actos de liquidação (artigo 268.º da CRP, 152.º do CPA e 77.º da LGT).

A fundamentação deve ser expressa e sucinta, clara, suficiente e congruente de modo a dar a conhecer ao administrado o iter cognoscitivo e valorativo seguido pela administração, de

<sup>41</sup> O Ministério Público pode também promover a realização de diligências quando tiver vista no processo, antes da prolação da sentença (art. 121.º do CPPT).

modo a permitir-lhes optar entre a aceitação da sua legalidade ou a reacção graciosa ou contenciosa contra o mesmo.

A nossa jurisprudência tem vindo a distinguir a fundamentação formal da fundamentação substancial, a qual do ponto de vista teórico não levanta dificuldades na sua distinção e tem vindo a ser enunciada nos seguintes termos: à fundamentação formal interessa a enunciação das razões que determinaram o autor do acto à prolação da decisão com um determinado conteúdo e objectivo e à fundamentação material interessa a correspondência dos motivos enunciados com a realidade, bem como a sua suficiência para legitimar a actuação administrativa no caso concreto<sup>42</sup>.

Mas quando tratamos de métodos indirectos nem sempre é linear dizer se o vício em causa é um vício formal ou substancial.

Exceptuando os casos de absoluta falta de fundamentação, que não levantam dúvidas (embora não seja comum acontecer), podemos dizer que há falta de fundamentação formal se a administração tributária utiliza conceitos vagos, conclusivos. Assim será, por exemplo, se para justificar o recurso aos métodos indirectos, diz tão-só que há omissão de proveitos, ou que os custos estão empolados.

Também há falta de fundamentação formal da decisão de aplicação dos métodos indirectos se a administração tributária se pronuncia sobre os proveitos ou sobre os custos com considerações subjectivas, com base em impressões de quem realizou a inspecção.

Mas, se a administração tributária fundamenta o recurso aos métodos indirectos em factos que o tribunal considera que não são suficientes para preencher os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, estamos perante um vício de falta de fundamentação formal ou substancial (por recurso indevido aos métodos indirectos)?

**Por exemplo**, se a administração concluir pela omissão de proveitos por ter encontrado uma divergência entre as margens brutas de vendas e as calculadas por si com base numa amostragem cuja adequação não é posta em causa (situação frequente). Estamos perante uma falta de fundamentação formal ou substancial? Os nossos tribunais não têm tido entendimento uniforme.

Neste caso um destinatário normal fica a saber porque é que a administração tributária concluiu pela omissão de proveitos? Entendo que sim. E tal conhecimento permite-lhe concordar ou não com a decisão. Por este prisma, o recurso aos métodos indirectos está fundamentado.

Se a razão invocada é insuficiente para afastar a credibilidade da contabilidade, ou assenta em pressupostos de facto errado, então caímos no âmbito da fundamentação substancial, que importa à validade do acto<sup>43</sup>.

<sup>42</sup> Ac. do STA de 30-11-2016, 0846/14.

<sup>43</sup> Assim foi decidido pelo STA no acórdão de 16-03-2016, Proc. 01145/15.

Poder-se-ia pensar que é uma questão teórica ou meramente académica distinguir-se a fundamentação formal da fundamentação substancial, uma vez que qualquer um dos vícios determina a anulação da liquidação.

Mas há consequências práticas relevantes no que respeita aos juros indemnizatórios e à possibilidade de impugnar judicialmente a liquidação:

#### **A) O direito a juros indemnizatórios**

O artigo 43.º da LGT, sob a epígrafe de «*Pagamento indevido da prestação tributária*», estabelece no seu n.º 1 que «*São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve **erro imputável aos serviços** de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*», acrescentando, no seu n.º 2, que «*Considera-se também haver erro imputável aos serviços no casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas*».

O Supremo Tribunal Administrativo, de forma reiterada<sup>44</sup>, tem entendido que a lei ao falar em “erro”, sem qualquer qualificativo, abrange tanto o erro de facto como o erro de direito. Mas que a utilização da expressão “erro”, e não “vício” ou “ilegalidade”, para aludir aos factos que podem servir de base à atribuição de juros, revela que se tiveram em mente apenas os vícios do acto anulado a que é adequada essa designação, que são o *erro sobre os pressupostos de facto* e o *erro sobre os pressupostos de direito*. E que não há erro para efeitos daquela norma quando a anulação é determinada por vício formal (falta de fundamentação formal, incompetência, preterição do direito de audiência prévia ou outros vícios formais equiparáveis), sem prejuízo de o interessado em processo próprio demonstrar a existência do direito à indemnização perante as regras gerais da responsabilidade civil extracontratual do Estado e que englobam a prova do concreto montante dos prejuízos causados.

Perante este entendimento, o direito a juros indemnizatórios do sujeito passivo que pagou o imposto apurado na liquidação que vem a ser anulada, fica dependente da qualificação do vício pelo tribunal. Se o tribunal entender que se está perante falta de fundamentação formal não terá direito a juros indemnizatórios.

#### **B) Os limites à discussão da legalidade da liquidação por falta do pedido de revisão**

O pedido de revisão da matéria tributável é, vimos, condição de impugnação da liquidação com fundamento na aplicação ilegal dos métodos indirectos e erro na quantificação.

Já o pedido de revisão não é condição de impugnação judicial se o sujeito passivo apenas discute a falta de fundamentação, quer dos pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, quer da quantificação.

<sup>44</sup> Ac. do STA de 14-09-2016, proc. 0299/16: neste acórdão discutia-se o direito a juros indemnizatórios num caso em que a administração tributária aplicou norma legal (que sustentou a liquidação) que foi julgada inconstitucional.

Ora, se o sujeito passivo não tiver efectuado o pedido de revisão da matéria tributável, a discussão da legalidade da liquidação fica dependente de o tribunal considerar que se está perante um vício formal, e nesse caso não só admite a impugnação, como se esta proceder, anulará a liquidação, ou um vício substancial, e nesse não conhecerá do mérito da acção.

#### 14. A prolixidade nas sentenças

Terminava com uma nota sobre a extensão das sentenças, em particular as que tratam da legalidade das liquidações que resultaram da aplicação dos métodos indirectos.

Há a tendência de ao elaborar-se uma sentença num processo de impugnação judicial em que a liquidação sindicada resultou da aplicação dos métodos indirectos, independentemente das questões colocadas pelas partes, fazer-se uma apresentação do tema, tocando em cada um, ou em quase todos, dos aspectos ora abordados a propósito do seu enquadramento legal.

Assim, por **exemplo**, ainda que a parte apenas ponha em causa a quantificação da matéria tributável, há sentenças que ainda assim se debruçam sobre os pressupostos da aplicação dos métodos indirectos. E o mesmo acontece se apenas é invocado algum vício de procedimento inspectivo, por exemplo, a falta de audição prévia do projecto de conclusões do relatório<sup>45</sup>.

Os artigos 123.º e 124.º do CPPT que estabelecem os requisitos específicos da sentença do processo de impugnação judicial, apenas apelam à capacidade de síntese do julgador, no que respeita à indicação da pretensão da parte e respectivos fundamentos, bem como a posição da Fazenda Pública e do Ministério Público, ou seja, na parte do relatório da sentença (apesar disso há relatórios de sentenças que são reproduções dos articulados das partes).

Já nada é dito quanto à extensão da fundamentação de direito (nem mesmo de facto). Tal omissão é comum ao artigo 607.º do CPC e ao artigo 94.º do CPTA.

A moda é cíclica. E a moda das sentenças também parece ser cíclica.

Quando o Professor Alberto dos Reis escreveu no seu CPC anotado sobre o conteúdo da sentença, deu conta que o CPC italiano determinava que em qualquer caso deve ser omitida toda a citação de autores jurídicos. E o distinto Professor sublinhava aquela determinação, porque, dizia ele **“revela, só por si, a preocupação dominante de fazer da sentença uma peça sóbria, simples e concisa. Que o juiz diga as razões jurídicas da sua decisão, é indispensável; que transforma a motivação da sentença num estendal pretencioso de doutrinas e opiniões alheias, que faça alarde pomposo, e inteiramente desnecessário, de erudição fácil, eis o que é, de todo em todo, despropositado.”** E depois acrescentava **“Felizmente, também entre nós vai, pouco a pouco, perdendo terreno o hábito de adornar as sentenças com o luxo irritante de citações escusadas”**.

<sup>45</sup> A audição prévia do projecto das conclusões do relatório está prevista no artigo 60.º do Regulamento Complementar da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro e republicado pela Lei n.º 50/2005, de 30 de Agosto.

Pois bem, se no tempo do ilustre Professor aquele hábito estava a perder-se, hoje, ciclo passado, parece estar enraizado nos hábitos de muitos juizes. Poderia adiantar as razões que o justificam, mas não é aqui o momento próprio.

Deixaria, no entanto, para ponderação o seguinte: **um dos factores de avaliação dos juizes é o nível jurídico do trabalho apreciado essencialmente pela capacidade de síntese na enunciação e resolução de questões – artigo 11.º, n.º 4, alínea d) do Regulamento das Inspeções Judiciais do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais.**

#### Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fcn.pt/vod/clips/1k9aes2zcv/flash.html?locale=pt>

CENTRO  
DE ESTUDOS  
JUDICIÁRIOS

Título:  
**Temas de Direito Tributário 2017 - IVA e Tributação do  
Rendimento**

Ano de Publicação: 2018

ISBN: 978-989-8908-20-9

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

[cej@mail.cej.mi.pt](mailto:cej@mail.cej.mi.pt)