

Anotação ao Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo –
Recurso 20568

RECURSO N.º 20.568

**SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
SECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO**

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO

RECURSO: 20568

RECORRENTE: JOAQUIM AUGUSTO DA SILVA MOURA,
MARIA MANUELA SARAIVA ESTRELA DIAS MOURA E MARIA DE LA
SALETTE SARAIVA ESTRELA MOURA.

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA

RELATOR: Exm.º. Cons.º. Dr. COSTA REIS

REC. N.º 20.568

ASSUNTO: IVA. - Liquidação. - Recurso ao método presuntivo. - Poderes de cognição da matéria de facto pelo STA

SUMÁRIO :

1. - A liquidação do IVA é, por regra, da responsabilidade dos sujeitos passivos a quem cabe, ao apresentarem a respectiva declaração, não só determinarem o imposto devido, como procederem ao respectivo pagamento.
2. - O Estado não fica, porém, manietado por aquelas declarações, visto que poderá proceder a uma liquidação adicional quando, fundadamente, nelas figura uma dedução superior ou um imposto inferior aos devidos.
3. - Sempre que a escrita do sujeito passivo não permite um correcto apuramento do imposto devido, em resultado de erros, omissões, ou falsidades existentes naquela, e este também não seja possível através dos elementos objectivos recolhidos pelos Serviços de Fiscalização Tributária, a lei permite que aquele apuramento se faça através do método presuntivo.
4. - O recurso ao este método, que consiste em calcular o montante da matéria colectável em função dos elementos que se conseguiram recolher, é um poder vinculado, sujeito a escrutínio judicial, que impõe que a A. F. enuncie as razões que a levaram ao uso de tal método e que justifique esse uso.
5. - O STA, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais de 1ª Instância, conhece apenas de matéria de direito.

REC. N.º 20.568

Maria de La Salette Saraiva Estrela Moura, Joaquim Augusto da Silva

Moura e Maria Manuela Saraiva Estrela Dias Moura inconformados com a sentença proferida pelo Sr. Juiz do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que julgou esta impugnação improcedente, dela vieram interpor este recurso que concluíram do seguinte modo :

1. - A liquidação oficiosa do IVA de 1987, ocorrida com base em presunção, não está fundamentada pelo que ocorreu preterição de formalidades legais.
2. - Caducou a liquidação de todos os actos tributários, pois os impugnantes só foram notificados dessas liquidações depois de decorridos os cinco anos e aquando da citação para a execução em sede de reversão.
3. - É ineficaz relativamente aos impugnantes a invocada notificação edital da executada.
4. - Os descontos e contribuições dos impugnantes para a Segurança Social eram meramente facultativos.
5. - O prazo invocado na sentença para requerer tal isenção não é preclusivo desse direito.
6. - Os impugnantes podem, em sede de impugnação, invocar esse carácter facultativo dessas contribuições para a Segurança social, pelo que a sentença recorrida devia ter declarado inexigível a quantia exequenda nessa parte.
7. - Deve ser revogada a sentença recorrida e julgada procedente a impugnação.

A Representante da Fazenda Nacional contra alegou e, se bem que não tivesse formulado conclusões, defendeu a manutenção do julgado.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1. - Contra a Lavinave - Lavandaria Industrial J. Moura e C^a Lda foi instaurada execução fiscal para pagamento de dívidas à Segurança Social no montante de 583.850\$00 e ainda por dívidas de Contribuição Industrial, grupo A do ano de 1988 e de IVA dos anos de 1987, 1988 e 1989, no montante global de 3.224.871\$00.

2. - Constatada a inexistência de bens penhoráveis no património da sociedade foi ordenada a reversão contra os impugnantes, tendo os impugnantes Joaquim Moura e Maria Manuela Moura sido citados em 22/7/92 e 24/7/92 e a impugnante Maria de La Salette sido citada em 25/6/92.

3. - A C.I., grupo A, de 1988 é de 168.538\$00.

4. - O IVA relativo ao ano de 1987 é de 672.282\$00.

5. - O IVA de 1988 é de 1.802.341\$00.

6. - A impugnação foi apresentada em 20/10/92.

7. - As liquidações de IVA referentes aos anos de 1988 e 1989 foram anuladas.

8. - Relativamente à C.I., grupo A, de 1988 foi apresentada declaração mod. 2 em 19/10/92, com prejuízo.

9. - A executada foi objecto de fiscalização tributária a qual considerou que, da análise do consumo de materiais de limpeza, dos custos da mão de obra directa, dos gastos gerais de fabrico e da análise das contas depositadas no BPA da Póvoa de Varzim, houve omissão de registo de serviços a que correspondeu, presumivelmente, o IVA de 526.219\$00, acrescido de juros compensatórios de 146.063\$00.

10.- A executada foi notificada dessa fixação e de que poderia reclamar, querendo, do resultado das correcções, nos termos do art. 84º do CIVA, tendo sido mesmo citados editalmente para o efeito.

11. - Dou aqui por reproduzidos o relatório de fls. 67 e 68 dos autos, bem como o despacho de fls. 69.

12. - Não houve reclamação nos termos do disposto no art.84º do CIVA.

13. - Os 1º e 2º impugnantes não requereram a isenção de pagamento para a Segurança Social, nem provaram junto das instituições de Segurança que estavam em situação de isenção.

III

Estando fixada matéria de facto impõe-se conhecer de direito.

Os Recorrentes Joaquim Moura, Maria Manuela Moura e Maria de La Salette Moura deduziram a presente impugnação contra as liquidações adicionais de contribuições devidas à Segurança Social, de Contribuição Industrial, grupo A, referente ao exercício de 1988 e de IVA relativos aos anos de 1987, 1988 e 1989, pedindo a sua anulação judicial por entenderem que as mesmas estavam feridas dos seguintes vícios :

- As exigidas contribuições para a Segurança Social não eram devidas, visto elas dizerem respeito aos impugnantes Joaquim Moura e Maria Manuela e estes já descontarem em virtude de serem trabalhadores por conta de nutrem.

- A C.I. de 1988 foi liquidada com base num rendimento presumido, em virtude de a respectiva declaração não ter sido, atempadamente, apresentada, o qual é inexistente.

- Os IVA referentes aos anos de 1987, 1988 e 1989 não são devidos, uma vez que o primeiro foi liquidado com base em presunções não sustentadas em nenhum facto concreto e sem que se fundamentasse essa liquidação, e os restantes referem-se a dois anos em que os impugnantes estiveram desligados da sociedade executada.

- Finalmente, e para além do que se mencionou, as liquidações das dívidas acima referidas são ilegais, visto terem sido efectuadas para além do prazo legal de cinco anos.

0 Sr. Juiz a quo na sentença recorrida julgou a impugnação :

- "improcedente, por extemporânea, em relação à impugnante Maria de La Salette.
- "inútil, por impossibilidade da lide, em relação às dívidas de IVA dos anos de 1988 e 1989 e á C.I. do ano de 1988, face às anulações de que foram objecto
- "improcedente, por não provada, em relação às restantes dívidas.

Neste recurso os Recorrentes discordam do decidido apenas em relação à liquidação do IVA de 1987 (conclusão 1^a), relativamente ao entendimento perfilhado no tocante à caducidade do direito de liquidação (conclusões 2^a e 3^a) e no tocante às contribuições relativas à Segurança Social (conclusões 4^a, 5^a e 6^a).

Deste modo, face ao que foi decidido e ao conteúdo do recurso, estão definitivamente resolvidas as questões relacionadas com as liquidações da C.I. de 1988 e do IVA de 1988 e 1989 e a da extemporaneidade da apresentação da impugnação de Maria de La Salette.

Impõe-se, pois, conhecer do mérito do recurso no tocante às questões em que subsiste discordância como decidido.

E a que urge resolver em primeiro lugar é a da caducidade do direito à liquidação, visto que se esta for procedente as demais ficarão prejudicadas.

1. Nos termos do n.º 1 do art. 88º do CIVA "só poderá ser liquidado imposto nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade", a qual se verifica com a ocorrência dos factos mencionados nos arts. 7º e 8º do mesmo código.

Tal significa que só dentro dos cinco anos seguintes à ocorrência de qualquer dos factos identificados nos referidos artsºs. 7º e 8º é que a Administração Fiscal poderá liquidar oficiosamente o imposto que não foi voluntariamente liquidado pelo contribuinte e, deste modo, repor a legalidade da situação.

No domínio do CPCI (período em que nasceram os fados tributários que aqui estão em questão - 1987 - e período em que se procedeu à liquidação sindicada - 1989 - e, por isso, aqui aplicável) discutiu-se o modo como a contagem daquele prazo se deveria fazer.

A dúvida então surgida, que dividiu a doutrina e a jurisprudência, foi a de saber se bastava que a liquidação fosse feita dentro do referido prazo de cinco anos para que não ocorresse a caducidade do direito à liquidação, ou se, para além da liquidação, também era necessário que a sua notificação tivesse de ser efectuada dentro do mesmo prazo.

Assim, e depois de numa primeira fase se ter entendido que a caducidade do direito à liquidação só não operaria se, juntamente com a liquidação, se procedesse à sua notificação dentro do prazo de cinco anos - vd. , por exemplo, Acs. do STA de 1/2/78 e 11/11/81 in ADs. 197/268 e 246/811 - a jurisprudência modificou o seu entendimento, passando a considerar que bastava que a liquidação ocorresse dentro do mencionado prazo para que se não verificasse a caducidade do mencionado direito.

Esta última jurisprudência consolidou-se, de tal forma que é hoje pacífico considerar-se que, no domínio do CPCI, o que importa, para que se não verifique a caducidade do direito à liquidação, é que esta seja efectuada dentro do referido prazo de cinco anos, sendo desnecessária que a sua notificação se faça dentro do mesmo prazo.

A notificação da liquidação passou, assim, a ser vista como um acto que lhe é exterior, insusceptível de afectar a sua legalidade, pelo que se considera que as únicas consequências que poderão advir de uma desatempada notificação se circunscrevem à eficácia do acto notificado. - vd. entre outros, Acs do STA de 13/4/83 (P) in AD 262/1205, de 23/1/85 in AD 281/564, de 19/3/86 (P) in AD 303/405, de 11/3/87 in BMJ 365/495, de 6/7/88 in BMJ 324/543, de 27/2/89 in Ap. ao DR. de 28/2/92, pg. 950, de 4/4/90 in Ap. ao DR. de 15/4/93, pg. 347, de 23/9/92 Rec. 13.713, de 2/12/92 Rec. 14.276, de 20/1/93 Rec. 14.823 e de 2/12/93 Rec. 14.471.

No caso dos autos, como se sabe, o imposto em causa é o IVA relativo ao ano de 1987, o qual, como se fixou na sentença recorrida, foi liquidado no ano de 1989.

Sendo assim, e sendo que nos termos do citado art. 88º do CIVA, o mesmo poderia ser liquidado "nos cinco anos civis seguintes àquele em que se verificou a sua exigibilidade" e que esta impugnação deu entrada em Outubro de 1992, não pode haver dúvidas de que, qualquer que seja a posição que se tome na referida controvérsia, aquele imposto não só foi liquidado dentro dos referidos cinco anos, como também a sua notificação ocorreu dentro desse prazo.

Falece, pois, razão aos Recorrentes quando pugnam para que seja

declarado que a liquidação do identificado tributo ocorreu quando já havia caducado o direito à prática desse acto tributário.

Nenhuma censura merece, nesta parte, a sentença recorrida.

2. Os Recorrentes entendem, também, que a referida liquidação do IVA de 1987 é ilegal não só porque foi feita com recurso a métodos presuntivos sem que houvesse motivos que o justificassem, mas também porque a mesma não está fundamentada.

A douta sentença recorrida considerou que nenhum dos apontados vícios se verificavam, pelo que julgou improcedente a sua invocação, decisão que não convenceu os Recorrentes.

Contudo, e a nosso ver, a aquela sentença decidiu bem.

Vejamos porquê.

1. - A liquidação do IVA é, por via de regra, da responsabilidade dos seus sujeitos passivos, os quais estão obrigados a enviar periodicamente (mensal ou trimestralmente) aos Serviços do IVA uma declaração descritiva das operações comerciais realizadas no referido período, com indicação do imposto devido e do crédito existente, e dos elementos que tenham servido de base ao respectivo cálculo, a qual deve ser acompanhada do montante do respectivo imposto. - vd. arts. 2º, 4º, n.º1, 28º, n.º1 e 26º do CIVA.

Tal significa que o regime de liquidação e pagamento do IVA é accionado pelos respectivos sujeitos passivos com base nos seus próprios elementos, o que pressupõe uma elevada relação de confiança do Estado naqueles sujeitos e na sua escrituração comercial e a correspondente obrigação destes em transporem com verdade a sua vida comercial para aquela escrituração.

Sem esta relação de confiança recíproca o sistema não funciona.

No entanto, o Estado não está manietado pelas declarações apresentadas

pelos sujeitos passivos, podendo rectificá-las e liquidar adicionalmente a diferença relativa ao imposto devido, sempre que, fundadamente, considere que nelas figura uma dedução superior ou um imposto inferior aos devidos. - vd. n.º 1 do art. 82º do CIVA.

Ou seja, a auto liquidação que o sujeito passivo apresenta não é definitiva, podendo ser rectificada sempre que se verificarem as condições referidas na lei.

Os elementos de que o Estado - na pessoa do Sr. Chefe da Repartição de Finanças - se poderá servir para concluir que aquelas declarações não estão devidamente preenchidas e de que, por isso, não merecem crédito e de que, portanto, se impõe proceder a uma liquidação adicional poderão constar das próprias declarações e/ou de declarações respeitantes a períodos anteriores, e bem assim das declarações relativas ao IRS e dos elementos que resultem das visitas da fiscalização. vd. n.ºs 2 e 3 do citado art. 82º.

Pode, porém, acontecer que todos aqueles elementos sejam insuficientes para se poder apurar o montante da matéria colectável respeitante a um determinado período, situação que ocorrerá sempre que os elementos constantes da escrita do contribuinte evidenciem erros, omissões ou falsidades que impeçam um correcto apuramento daquela matéria.

Nessas circunstâncias a lei consente, como forma de evitar a evasão fiscal, que se recorra ao método presuntivo, o qual consiste em calcular o montante do lucro tributável que o contribuinte terá tido em função dos elementos que se conseguiram recolher.

O recurso a este método só é, assim, aceitável quando de outro modo não for possível calcular a matéria tributável, o que implica que a Administração Fiscal tenha de especificar quais os "motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável" e de indicar quais "os critérios utilizados na sua determinação". - vd. arts. 81º, 82º e 84º do CIVA.

O recurso ao método presuntivo é, pois, um poder estritamente vinculado, sujeito a escrutínio judicial, a que só se pode lançar mão quando a ausência, ou carência, de elementos de escrita do sujeito passivo impede que a determinação da matéria colectável se possa fazer de outro modo.

Em todo o caso o recurso ao método presuntivo impõe a Administração Fiscal enuncie as razões que impossibilitam determinação do lucro tributável com base nos elementos de escrita do sujeito passivo e que justificam o recurso a esse método.

2. - Descendo agora ao caso dos autos logo vemos que a sociedade de que os Recorrentes eram gerentes foi objecto de uma visita dos Serviços de Fiscalização, donde resultou a elaboração do relatório junto aos autos a fls. 67 e 68, em que aqueles verificaram, em função da análise do consumo de materiais, dos custos de mão de obra e de outro tipo de gastos, e dos depósitos bancários feitos, que, relativamente ao IVA do ano de 1987, havia evasão fiscal.

Na verdade, a análise daqueles elementos demonstrava que a referida sociedade no ano de 1987, apesar de ter prestado serviços no montante de 8.793.188\$00, gastou em mão de obra directa e materiais de consumo montantes muito mais elevados (cerca de 50% superiores) do que aqueles que haviam sido gastos em 1986, quando o volume de serviços prestados havia sido de 12.082.056\$00.

Ou seja, a realização de prestações de serviços de montante inferior aos de 1986 determinou gastos muito superiores não só em mão de obra mas também em materiais.

Por outro lado, constatou também que o consumo de electricidade havia sido praticamente semelhante naqueles dois anos quando o volume de prestações de serviços fora de montantes muito diferentes e que, nalguns meses, os depósitos bancários eram superiores ao próprio volume de negócios.

A conjugação de todos estes factores, para os quais não foi encontrada explicação plausível, fez com que aqueles Serviços entendessem que a única forma de tributar, em sede de IVA e relativamente ao ano de 1987, aquela sociedade era através do recurso ao método presuntivo, sugestão que foi aceite pelo Sr. Chefe da Repartição de Finanças, que procedeu à liquidação impugnada com base nos elementos presumidos avançados pelos referidos Serviços.

Como se vê a Administração Fiscal só recorreu ao mencionado método, porque entendeu que não havia outra maneira de proceder à liquidação do IVA do ano de 1987, e justificou cabalmente essa opção.

Cumpria, assim, aos impugnantes informarem os números e os raciocínios da Administração Fiscal e demonstrarem que os elementos da escrituração da sociedade de que foram gerentes eram correctos e que, por isso, não havia razões que justificassem o recurso ao método presuntivo.

Porém, nada disso foi feito.

Ora perante o que acima se mencionou, e como bem se decidiu no Tribunal recorrido, não há dúvida de que havia razões de sobra para se recorrer ao método presuntivo e de que as mesmas foram expostas de modo a poder considerar-se que acto tributário impugnado está fundamentado.

Improcedem também, nesta parte, os fundamentos do recurso.

3. Resta conhecer do problema das dívidas ao Centro Regional de Segurança Social.

Será que, como defendem os Recorrentes, tais contribuições não são devidas, em virtude de estes, ao tempo em que eram gerentes da sociedade executada, serem empregados por conta de outrém e, como tal, serem já contribuintes daquela Instituição?

O Sr. Juiz a quo entendeu que a isenção das contribuições aqui sindicadas só funcionaria se os Recorrentes a tivessem requerido àquela Instituição, e demonstrado que estavam em condições de a ela aceder, o que não se provou que tivesse sido feito.

Daí que tivesse entendido que não havia razões para sufragar as pretensões dos Recorrentes e, também aqui, tivesse julgado a impugnação improcedente.

Será que fez boa justiça?

Vejamos.

Determina o nº 1 do art. 342º do CC que "àquele que invocar um direito cabe fazer prova dos factos constitutivos do direito alegado..

Tal significa que, no presente caso, cumpria aos impugnantes demonstrarem que, de facto, haviam trabalhado por conta de outrém nas Instituições indicadas na petição inicial no período em que também foram gerentes da sociedade executada, e que, nessa qualidade, haviam sido contribuintes para a Segurança Social e, por outro lado, que tinham cumprido os requisitos previstos no DL 307/86, nomeadamente os referidos nos seus arts. 2º e 4º, necessários à obtenção da pretendida isenção.

Só que, diz-nos a sentença recorrida, tal prova não foi feita.

Daí que o Tribunal recorrido não tivesse dado como provado os factos de que dependia a eventual procedência desta parte da impugnação.

A decisão sobre matéria de facto está excluída das competências deste Supremo Tribunal, pelo que se os Recorrentes entendiam que a Instância havia feito errado julgamento sobre os factos deveria tê-lo sindicado e dirigido o seu recurso para o Tribunal de 2ª Instância. - arts. 21º, n.º4, 32, n.º1, al. b), 39º e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF.

Porém, não o fez dirigindo o recurso para este Tribunal e questionando apenas o julgamento de direito feito no Tribunal recorrido. - vd. conclusões 4ª, 5ª e 6ª.

Está, assim, definitivamente assente a matéria de facto.

E perante os factos que foram julgados provados não era possível outro julgamento que não o que foi feito no Tribunal recorrido.

Não merece, pois, também nesta parte, qualquer censura a sentença recorrida.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douta decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 28.X.98

Alberto Costa Reis
Almeida Lopes
Coelho Dias

1. Introdução

O presente Acórdão aborda diferentes questões de grande relevo jurídico-tributário: o problema da caducidade do direito à liquidação, o da ilegalidade do acto de liquidação por falta de fundamentação,

o do recurso aos métodos de prova indirecta da quantificação da obrigação tributária e, finalmente, o regime das contribuições devidas à segurança social.

Tendo em conta que o problema suscitado quanto à questão da caducidade do direito à liquidação é resolvido sem margem para qualquer discussão e que no que tange com as contribuições devidas à segurança social estamos perante uma questão de “mero” *onus probandi*, entendemos que as questões que merecem uma reflexão mais cuidada são aquelas outras contententes com a fundamentação do acto de liquidação e com o recurso aos métodos indirectos de avaliação da obrigação tributária.

2. O problema da fundamentação do acto de liquidação

Temos por correcto que o procedimento conducente ao acto de liquidação é um procedimento complexo que integra uma pluralidade de actos que, em casos especificamente previstos, carecem de uma devida fundamentação. É o que acontece, desde logo, com a decisão da tributação por métodos indirectos. Não se deve ignorar, porém, que o próprio acto de liquidação, como *acto de verificação constitutiva da obrigação tributária*, carece formalmente de uma expressa e acessível fundamentação.

No presente Acórdão, o tribunal acaba por considerar em comum a questão da fundamentação do acto de liquidação e a do recurso aos métodos indirectos, quando, a nosso ver (e não ignorando que os problemas se entrecruzam), importa, em primeiro lugar, aferir da fundamentação do acto tributário de liquidação para, num momento posterior, discutir o problema do fundamento da aplicação dos métodos indirectos.

2. (Continuação) Quanto à fundamentação do acto de liquidação, o Acórdão acolhe o constante do Relatório de Fiscalização e, assim, a fundamentação da liquidação está consubstanciada pelo constante nesse relatório. Pensamos, porém, que atenta a teleologia do dever de fundamentação dos actos administrativo-tributários, *tal não é suficiente para concluir pela devida fundamentação do acto de liquidação.*

De facto, a CRP impõe no art. 268.º, n.º3, a exigência de uma fundamentação expressa e **acessível**. O que implica, em matéria tributária, a possibilidade de um contribuinte normal, colocado na posição do concreto contribuinte, poder aferir dos motivos de facto que conduziram à prática do acto. Isto é, estamos, neste domínio, perante um juízo de prognose pelo qual se deverá concluir que um normal contribuinte será capaz de apreender o *iter* cognoscitivo e valorativo com base no qual a administração se decidiu pela prática do acto.

Ora, o tribunal acaba por efectuar o julgamento da questão nesse sentido sem, porém, ter encarado a questão da fundamentação na perspectiva do seu destinatário, antes a resolvendo como se o tribunal fosse o contribuinte circunstancialmente em causa.

Tal resulta do facto de o tribunal ter associado o problema da falta de fundamentação do acto de liquidação com a questão –que consideramos distinta- do recurso aos métodos da avaliação indirecta do *quantum* da obrigação tributária.

3. O recurso aos métodos indirectos de determinação da matéria colectável

Como é consabido, afirma-se hoje entre nós o primado da avaliação directa sobre os métodos de determinação indirecta da matéria colectável. Todavia, quando –entre outros casos–, se constatar, **fundamentadamente**, a existência de anomalias e incorrecções que inviabilizem o apuramento directo da matéria colectável, a administração fiscal pode lançar mão de métodos indiciários que lhe permitam efectuar o apuramento da matéria colectável. Contudo, uma vez que tais métodos são sempre marcados pela incerteza não podem deixar de se configurar como uma *ultima ratio fisci*¹. Nestes casos entende-se que o afastamento da avaliação efectuada pelo contribuinte é motivada pelo comportamento do próprio sujeito passivo e autoriza-se a administração tributária a fazer uso de indícios e presunções para assim determinar a matéria colectável do contribuinte.

No caso *sub judice*, o Acórdão julgou adequada a liquidação adicional levada a cabo pela administração fiscal, bem como recurso ao “método presuntivo” para apurar o *quantum* da obrigação

¹ SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária (deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa)*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Centro de Estudos Fiscais, 1995, pág.396. E, mais recentemente, *in* Fiscalidade, n.º2, Abril 2000, pág. 126

tributária. Todavia, para tal, o tribunal deveria ter efectuado o julgamento da matéria de facto pertinente no que tange aos pressupostos da aplicação dos ‘métodos presuntivos’, julgamento esse que **devia recair sobre a real existência dos elementos aduzidos pela administração e dos invocados pelo contribuinte na impugnação**. E não se vê que o tenha feito. Seja na parte do Acórdão em que isoladamente, e bem, julgou a matéria de facto, seja na parte em que arrazoou sobre a matéria de facto e de direito. O tribunal encarou, portanto, a questão como se o material de facto afirmado na *sua fundamentação* constituísse já ‘*caso julgado*’...

Nos terrenos da avaliação indirecta, cabe à administração fazer a prova dos pressupostos do afastamento da avaliação directa e a consequente opção pela via administrativa. O que envolve, para a justificação de impossibilidade de determinação directa da matéria tributável, a necessidade de se demonstrar, não apenas as verificáveis irregularidades, anomalias e incorrecções, mas, sobretudo, o desajustamento do rendimento declarado ao rendimento real, ainda que presumido.

Poder-se-á falar a este propósito na existência de um poder de valoração técnica que envolve um juízo de probabilidade baseado em circunstâncias de carácter técnico. Tal juízo integra um campo de discricionariedade que não é uma discricionariedade constitutiva, mas meramente probatória e, por isso, passível de contraditório por parte do sujeito passivo, numa primeira fase (graciosa), por reclamação para a comissão de revisão e, numa segunda fase, para o tribunal.

Ora acontece que o **Acórdão não apreciou se os pressupostos de facto afirmados no Relatório de Fiscalização tinham ou não ocorrido**, não podendo, dessa maneira, decidir se a Administração tinha feito a prova que lhe competia.

Se o tribunal tivesse efectuado o julgamento da matéria de facto pertinente à decisão da questão e nele tivesse chegado ao mesmo resultado, no que diz respeito à aquisição dos pressupostos de facto, a que chegou o fisco no relatório de fundamentação, estamos em crer que sua decisão estaria correcta. Isto é, a existirem os elementos afirmados pela administração, poder-se-á dizer que a quantificação da matéria colectável foi adequada.

Todavia, as circunstâncias concretas do processo, em que *o tribunal recorrido deixou de emitir o seu juízo sobre se os pressupostos de facto em cuja alegação a administração fiscal fundou a sua*

decisão de apurar o imposto devido segundo o método presuntivo se verificavam ou não na realidade – e o Supremo não pode suprir essa indagação da matéria de facto por actuar como tribunal de revista (art.º 21º n.º 4 do ETAF) – a solução correcta, a nosso ver, só poderia ter sido a da revogação da decisão recorrida para a ampliação da sua base de facto relativa àqueles pressupostos de facto, nos termos do n.º 3 do art.º 729º do CPC, decidindo-se, então, a causa de acordo com o resultado alcançado em sede do julgamento da matéria de facto.

Coimbra, Janeiro de 2002

João Pedro Silva Rodrigues*

* Assistente-estagiário da Faculdade de Direito de Coimbra. Advogado.