

DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS – ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA

Vieira de Almeida & Associados

1. SUMÁRIO DOS ACÓRDÃOS ANALISADOS

Acórdão nº 7194/02, de 25 de Março de 2003 do Tribunal Central Administrativo

Tendo a AF demonstrado através de elementos objectivos recolhidos no exame à escrita e contabilidade que se mostravam preenchidos os pressupostos legitimadores do recurso ao métodos indiciários para apuramento da matéria colectável bem como a impossibilidade de por tal facto determinar directa e de forma exacta a matéria tributável é sobre a impugnante ou contribuinte que impende o ónus de demonstrar a existência de erro ou de manifesto excesso na quantificação da matéria colectável.

Acórdão nº 6859/02, de 8 de Abril de 2003 do Tribunal Central Administrativo

1. Questionada pelo contribuinte a legalidade do recurso a métodos presuntivos na liquidação de IVA, compete à A.Fiscal o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, demonstrando que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso aquele método se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido.
2. Nesse caso, incumbe ao Tribunal analisar se a AF enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência dos pressupostos legais dos quais depende o apuramento do imposto pelo método presuntivo.
3. Se os elementos da escrita/contabilidade do impugnante desapareceram por facto imputável à AF, esta deixa de poder fazer essa prova, pois que o Tribunal fica impedido de analisar da pertinência do seu juízo quanto à credibilidade da escrita dos impugnantes e possibilidade de quantificação directa e exacta da sua matéria tributável.
4. Não conseguindo fazer essa prova, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, de harmonia com o disposto no art. 121º do CPT

Acórdão nº 6586/02, de 29 de Abril de 2003 do Tribunal Central Administrativo

1. As testemunhas prestam depoimento sob a veste de declarações de ciência sobre os factos que conhecem - e cuja veracidade é apreciada livremente pelo Tribunal em face da razão de ciência que essas mesmas testemunhas apresentam para poderem afirmar o que afirmam - factos que têm de constar do próprio articulado da parte,
2. Cabe à Fazenda Pública, tanto no recurso administrativo como na impugnação junto dos Tribunais, o ónus da prova da existência dos pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação oficiosa, seja por correcções técnicas ou métodos indiciários e presuntivos, constantes do relatório dos serviços de fiscalização, o que veio a ser consagrado em letra de lei, artº 74º nº 3 LGT, para os casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos.
3. Na aplicação de métodos indiciários (IRS, IRC) ou presuntivos (IVA) cabe à Fazenda Pública provar a factualidade que fundamenta o acto tributário praticado no caso concreto e exarada no relatório elaborado pelos serviços de fiscalização, tanto para a determinação do lucro tributável em sede de IRS/IRC, como para a determinação do IVA liquidado.
4. Incumbe ao contribuinte o ónus de provar que, no ano a que o imposto officiosamente liquidado respeita, deu cumprimento às obrigações de natureza contabilística, v. g. o DL 410/89 de 21.11 (Plano Oficial de Contabilidade) impostas pela lei comercial e fiscal, consoante se incluía nos sujeitos passivos obrigados ou não a possuir contabilidade organizada para efeitos de IRS ou IRC.
5. No preenchimento do interesse de ordem pública de tributar a situação individual e concreta mediante indícios (cujos pressupostos são vinculados) a impossibilidade de aplicação de correcções técnicas deriva, directamente, do grau de incorrecção dos registos e inviabilidade dos documentos de suporte da escrita do Sujeito Passivo, que não permite reconstituir a realidade da base de incidência.

Acórdão nº 7440/02, de 03 de Junho de 2003 do Tribunal Central Administrativo

1. Cabe à AF o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, isto é, o ónus de provar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso ao método presuntivo se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido, sabido que não pode haver lugar a qualquer

subjectividade do agente fiscalizador e que o volume da matéria colectável presumida não pode alicerçar-se em meras suspeitas ou suposições;

2. O facto de a fiscalização não apontar defeitos consistentes à escrita do contribuinte, susceptíveis de lhe retirar credibilidade, e de esta se apresentar formalmente isenta de reparos, não garante que ela espelhe com fidelidade a realidade económica, pois que os elementos contabilísticos podem ficcionar uma realidade que nada tenha a ver com o volume de negócios realmente realizado;

3. Por isso se faculta à AF o controlo dos elementos necessários ao apuramento do imposto devido por forma a evitar que o Estado seja defraudado, controlo que tem, porém, de ser efectuado através de um raciocínio lógico-dedutivo apoiado em factos e circunstâncias comprovadamente apropriadas ao caso concreto e por meio de uma cadeia sem falhas, por forma a chegar a um resultado válido no silogismo, que é sempre a determinação do valor tributável por meio de métodos indiciários. Se nesse controle a AF não tem em conta circunstâncias inerentes à actividade da impugnante susceptíveis de influir no resultado obtido, o critério utilizado para estimar o volume de negócios deixa de ser fiável, o que inquina a validade do resultado apurado, assim ficando por provar a ocorrência dos pressupostos legais que determinaram o apuramento por métodos indiciários.

Acórdão n.º 7194/02, de 25 de Março de 2003 do Tribunal Central Administrativo

1. A decisão de tributação por métodos indiciários, para além de especificar os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, fará a indicação do critério ou dos critérios utilizados na determinação do valor tributável - de acordo com os termos do artigo 81.º do Código de Processo Tributário.

2. Em caso de apuramento do valor tributável por métodos indiciários, é sobre o contribuinte que recai o ónus material da prova de que a avaliação não tem bases suficientemente sólidas.

3. Não goza de bases suficientemente sólidas a avaliação do lucro tributável em IRC, que se justifica em considerandos simplesmente enunciados e não demonstrados, como, v. g., o de que «não foi possível estabelecer qualquer relação quantitativa entre os consumos de matérias e a produção» - sobretudo se a mesma avaliação declara ter considerado, por um lado, «a variação da produção de acordo com os valores constantes dos inventários», e, por outro, os « custos das matérias primas consumidas» resultantes «das compras declaradas e da variação de existências de acordo com os respectivos inventários».

2. ANÁLISE

Confirmando o interesse, de um ponto de vista teórico, do assunto no ordenamento jurídico-fiscal português e, de um ponto de vista prático, na actividade dos sujeitos passivos dos impostos sobre o rendimento e sobre o consumo, foram publicados entre Maio e Setembro de 2003 diversos Acórdãos do Tribunal Central Administrativo (TCA) relativamente à tributação por métodos indiciários.

A coerência das referidas decisões do TCA - que apontam sistematicamente no mesmo sentido - e a especial atenção que deve pautar a actuação da Administração Fiscal e dos sujeitos passivos dos impostos - quer na determinação da matéria tributável com recurso aos métodos indirectos quer na contestação da aplicação desses métodos - enquanto condicionante do sucesso da respectiva intervenção no processo de tributação por métodos indiciários justificam o interesse do breve comentário que aqui apresentamos.

Como primeira nota, importa recordar que no ordenamento jurídico-fiscal português vigora o princípio da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real efectivo, devendo o rendimento ser apurado com base nas declarações dos contribuintes e nos documentos que evidenciam as operações e realidades sujeitas a imposto.

A própria Constituição da República Portuguesa (CRP) aponta nesse sentido, estabelecendo no respectivo artigo 104.º que a tributação do rendimento das pessoas singulares, das empresas, do património e do consumo prosseguem objectivos que assentam naquele princípio geral.

Não obstante a validade deste princípio - cujo fundamento é facilmente perceptível tendo em conta a função social do fenómeno tributário enquanto meio de “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” (cfr. artigo 103.º, n.º 1, da CRP) -, motivos de ordem vária (cuja bondade não cumpre agora analisar) justificaram a consagração na lei de regras que, com carácter excepcional, possibilitam a avaliação da matéria tributável através de métodos indirectos.

Nesse sentido, estabelece o artigo 81.º da Lei Geral Tributária (LGT) que *“a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei”*, ou seja, os referidos nos artigos 87.º (no que respeita aos pressupostos de aplicação do regime) e seguintes.

Importa, por último, recordar que *“a avaliação indirecta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Tributária disponha”* (cfr. artigo 83.º, n.º 2, da LGT).

Tendo presente este enquadramento geral, cumpre agora fazer referência a algumas das questões que se levantam na aplicação dos métodos de avaliação indirecta da matéria tributável e onde, por consequência, têm surgido disputas objecto de decisões judiciais, designadamente nos Acórdãos por nós seleccionados.

Nestas decisões do TCA, as dúvidas colocam-se, por um lado, a propósito de saber em que condições pode o comportamento dos sujeitos passivos legitimar que a Administração Fiscal lance mão dos referidos métodos e, por outro lado, quanto às regras a observar na distribuição do ónus da prova entre a Administração Fiscal e o contribuinte sempre que haja aplicação dos métodos de avaliação indirecta da matéria tributável.

Estando estas matérias especificamente reguladas nos artigos 74.º, n.º 3 e 87.º e seguintes da LGT, poderia pensar-se que não existe margem para quaisquer dúvidas na aplicação do regime em apreço; todavia, é justamente a aplicação daquelas normas às situações de facto que, como veremos de seguida, fundamenta os litígios entre a Administração Fiscal e os contribuintes. Com efeito:

- (i) de acordo com o Acórdão n.º 7440/02, de 3 de Junho de 2003, *“cabe à Administração Fiscal o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, isto é, o ónus de provar que a liquidação não pode assentar nos elementos*

fornecidos pelo contribuinte e que o recurso ao método presuntivo se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido, sabido que não pode haver lugar a qualquer subjectividade do agente fiscalizador e que o volume da matéria colectável presumida não pode alicerçar-se em meras suspeitas ou suposições”;

- (ii) *ainda segundo a mesma decisão do TCA, “o facto de a fiscalização não apontar defeitos consistentes à escrita do contribuinte, susceptíveis de lhe retirar credibilidade, e de esta se apresentar formalmente isenta de reparos, não garante que ela espelhe com fidelidade a realidade económica, pois que os elementos contabilísticos podem ficcionar uma realidade que nada tenha a ver com o volume de negócios realmente realizado”;*

- (iii) *no mesmo sentido quanto ao ónus da prova que incumbe à Administração Fiscal, estabelece o Acórdão n.º 6859/02, de 8 de Abril de 2003, “Questionada pelo contribuinte a legalidade do recurso a métodos presuntivos na liquidação de IVA, compete à A. Fiscal o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação, demonstrando que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso aquele método se tornou a única forma de calcular o imposto a liquidar, externando os elementos que levaram a concluir nesse sentido. Nesse caso, incumbe ao Tribunal analisar se a A. Fiscal enunciou factos objectivos e concretos, verificados, donde possa concluir-se pela existência dos pressupostos legais dos quais depende o apuramento do imposto pelo método presuntivo.”*

- (iv) *e ainda no mesmo sentido, o Acórdão n.º 6586/02, de 29 de Abril de 2003, que refere que “Cabe à Fazenda Pública, tanto no recurso administrativo como na impugnação junto dos Tribunais, o ónus da prova da existência dos pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação oficiosa, seja por correcções técnicas ou métodos indiciários e presuntivos, constantes do relatório dos serviços de fiscalização, o que veio a ser consagrado em letra de lei, artigo 74º, n.º 3, LGT, para os casos de determinação da matéria tributável por métodos indirectos”;*

- (v) ainda segundo a mesma decisão judicial, *“na aplicação de métodos indiciários (IRS, IRC) ou presuntivos (IVA) cabe à Fazenda Pública provar a factualidade que fundamenta o acto tributário praticado no caso concreto e exarada no relatório elaborado pelos serviços de fiscalização, tanto para a determinação do lucro tributável em sede de IRS/C, como para a determinação do IVA liquidado;”*
- (vi) por outro lado e a respeito da fundamentação da decisão de avaliação, estabelece o Acórdão n.º 7319/02, de 17 de Junho de 2003, que *“a decisão de tributação por métodos indiciários, para além de especificar os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, fará a indicação do critério ou dos critérios utilizados na determinação do valor tributável (...). Em caso de apuramento do valor tributável por métodos indiciários, é sobre o contribuinte que recai o ónus material da prova de que a avaliação não tem bases suficientemente sólidas”;*
- (vii) No mesmo sentido e agora quanto ao ónus da prova que cabe ao contribuinte, o Acórdão n.º 7194/02, de 25 de Março de 2003, refere que *“Tendo a AF demonstrado através de elementos objectivos recolhidos no exame à escrita e contabilidade que se mostravam preenchidos os pressupostos legitimadores do recurso aos métodos indiciários para apuramento da matéria colectável bem como a impossibilidade de por tal facto determinar directa e de forma exacta a matéria tributável é sobre a impugnante ou contribuinte que impende o ónus de demonstrar a existência de erro ou de manifesto excesso na quantificação da matéria colectável.”*

Interessa, por último, apontar o comentário de António Lima Guerreiro na *Lei Geral Tributária anotada*, Rei dos Livros, em nota 8. ao artigo 74.º, n.º 3, da LGT, para o qual *“O número 3 do presente artigo (...) consagra o princípio de que, em caso de aplicação de métodos indirectos é o contribuinte que tem de fazer a prova do excesso na quantificação. Foi efectivamente a conduta do contribuinte que impossibilitou a Administração Tributária de demonstrar que a quantificação efectuada não foi excessiva, pelo que à luz desse princípio, (...) não se justificaria manter ainda esse ónus na*

administração tributária. Em caso de dúvida sobre o excesso de quantificação da matéria tributável efectuada por métodos indirectos, ela resolve-se, pois, a favor da administração fiscal.”

Em conclusão, importa reter que, tanto no que respeita à decisão da Administração Fiscal no sentido de recorrer à avaliação indirecta da matéria tributável como à posição dos sujeitos passivos sempre que tal suceda, a aplicação do regime em apreço não dispensa a observância de um conjunto de regras que condicionam o sucesso da respectiva intervenção no processo.

A especificidade desta matéria exige que cada caso concreto seja analisado face aos dados relevantes do mesmo; contudo, a existência de uma orientação dominante na jurisprudência justifica, por si só, que a Administração Fiscal e os contribuintes tenham presente as linhas fundamentais da mesma sempre que se suscite a determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

