

ANOTAÇÃO

“A vinculação da Administração Fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável: reflexões sobre um caso de facturas falsas”

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
RECURSO Nº 24.959

ACÓRDÃO

1º RELATÓRIO

Com fundamento em vício de violação de lei, o contribuinte JOSÉ PINHEIRO RIBEIRO, residente em Gosenda, Baião, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS de 1992, praticado pela Repartição de Finanças de Baião. Entendeu o contribuinte que o Fisco deveria ter considerado determinados custos.

Por sentença de fls. 120 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação judicial improcedente, após considerar que o Fisco fez um apuramento directo da matéria colectável sem precisar de utilizar métodos indirectos de avaliação da matéria colectável.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões das suas alegações:

1ª - O imposto impugnado foi liquidado com base em matéria colectável apurada mediante correcções técnicas operadas nos custos imputados ao exercício;

2ª - As correcções consistiram na dedução aos custos declarados do valor de diversas facturas que os serviços fiscais consideraram falsos por titularem operações simuladas;

3ª - A liquidação em causa enferma de ilegalidade, por erro de determinação da matéria colectável, já que, ao subtrair aos custos declarados o valor das facturas ditas falsas, fazia-se mister recalcular os custos, presumivelmente suportados para permitir a realização dos proveitos obtidos ou, então, demonstrar que os custos expurgados daquele valor das facturas são só por si suficientes para permitirem a realização dos proveitos declarados;

4ª - Ao julgar improcedente a impugnação pelos fundamentos aduzidos, a douta sentença, não só sancionou como incorreu na referida ilegalidade, violando o disposto no art. 38º, nºs 1, als. b) e d),

e 2, do CIRS, como também infringiu os princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade, da capacidade tributária, da verdade material, da igualdade, da imparcialidade, da justiça e da boa fé consagrados nos arts. 2º, 3º, 18º, nº 2, 103º, nº 1, e 104º, nº 1, e 266º, nº 2, da CRP.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Neste STA, o Mº. Pº emitiu douto parecer nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

- na sequência da informação prestada pelos serviços de fiscalização, foi fixado ao recorrente, em IRS de 1992, o rendimento colectável de 24.768.507\$00.

- daí que lhe tenha sido liquidado adicionalmente a quantia de 14.418.938\$00 de IRS e juros compensatórios;

- o recorrente encontra-se colectado em IRS pelo exercício da actividade de "construção e reparação de edifícios";

- as correcções ao rendimento colectável resultaram de a Administração não haver considerado como custos determinados montantes inscritos pelo recorrente nas suas declarações (por os considerar decorrentes de "operações simuladas") e corporizados em facturas em que figuravam como seus respectivos emitentes várias pessoas.

2º FUNDAMENTOS:

A questão de direito que o recorrente coloca a este STA prende-se com saber se, uma vez que o Fisco não tomou em consideração certos custos decorrentes de algumas facturas que considerou dizerem respeito a operações simuladas, a matéria colectável tinha de ser apurada mediante o recurso a presunções ou estimativas, ou se o Fisco podia, pura e simplesmente, corrigir os custos sem tomar em consideração aquelas facturas.

Na sentença recorrida, o tribunal "a quo" entendeu que o Fisco podia proceder a meras correcções técnicas (quantificação directa e exacta pela não aceitação dos montantes das facturas que serviam de suporte a tais custos, não sendo necessário proceder à determinação da matéria colectável por presunções ou métodos indiciários.

Por sua vez, o recorrente entende que, uma vez que o Fisco considerou que parte das facturas eram falsas, não podia dispensar-se de calcular os custos com base em presunções ou estimativas,

ou, então, explicitar e justificar que os custos líquidos dos valores das facturas ditas falsas eram presumivelmente os necessários e suficientes à realização dos proveitos declarados.

O art. 38º, nº 1, do CIRS determinava os casos em que o lucro tributável podia ser determinado por métodos indiciários. Mas a aplicação desses métodos era supletiva, pois, nos termos do nº 2 desse preceito legal, A APLICAÇÃO DOS MÉTODOS INDICIÁRIOS EM CONSEQUÊNCIA DE ANOMALIAS OU INCORRECÇÕES DA CONTABILIDADE OU DOS LIVROS DE REGISTO SÓ PODERÁ VERIFICAR-SE QUANDO NÃO SEJA POSSÍVEL A COMPROVAÇÃO E A QUANTIFICAÇÃO DIRECTA E EXACTA DOS ELEMENTOS INDISPENSÁVEIS À CORRECTA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Resulta desta norma que, sempre que seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável, o Fisco não pode nem deve aplicar métodos indiciários.

Ora "in casu", o Fisco conseguiu apurar o lucro tributável sem precisar de lançar mão de métodos indiciários. E se não tinha necessidade de lançar mão desse meio mais agressivo, por subjectivo, de apuramento do rendimento real, não se vê em que é que o contribuinte possa ter sido afectado por não se terem utilizado os métodos indiciários.

A avaliação directa visa determinar o valor real dos rendimentos, enquanto que a avaliação indirecta visa a determinação dos rendimentos e partir de indícios ou presunções. Porém, como a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa, àquela aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, as regras da avaliação directa.

Deste modo, e tendo em conta que o Fisco não considerou certos custos, por entender que eles não tiveram lugar, o resultado seria sempre o mesmo, quer se fizesse uma avaliação directa quer se fizesse uma avaliação indirecta. Uma e outra devem procurar a verdade.

Acontece que o Fisco entendeu que a verdade ia no sentido da não consideração das facturas, e dos correspondentes custos, enquanto que o contribuinte sustentava que esses custos foram verdadeiros.

Em sede de matéria de facto, o Tribunal Tributário de 1ª Instância entendeu que a verdade tinha sido apurada pelo Fisco, pois as facturas resultaram de operações simuladas.

Este STA tem de respeitar este julgamento de facto, pois só pode julgar de direito (art. 21º, nº 4, do ETAF).

Finalmente, sempre se dirá que o Fisco implicitamente decidiu que os custos líquidos dos valores das facturas falsas eram os necessários e suficientes à realização dos proveitos declarados, não havendo outros custos a tomar em consideração.

Não resulta dos autos a violação dos princípios constitucionais da legalidade, da proporcionalidade, da capacidade tributária, da verdade material, da igualdade, da imparcialidade, da justiça e da boa fé.

3º DECISÃO:

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

24-01-2001

António Moura Portugal ¹

1. Enquadramento do problema

Na sequência de uma acção de fiscalização a um empresário do ramo da construção civil, foram detectadas na contabilidade do sujeito passivo diversas facturas correspondentes a operações simuladas. A não consideração como custo das importâncias tituladas por estas facturas levou a um aumento do lucro tributável.

A questão de direito sobre a qual se pronunciou o STA reside em saber se perante a existência das referidas facturas falsas, a Administração Fiscal não deveria ter procedido a um apuramento ou avaliação indirecta da matéria colectável, em vez de se ter limitado a efectuar meras correcções técnicas através da simples desconsideração dos custos titulados por aquelas facturas.

O STA confirmou a decisão de 1ª instância, onde se havia decidido pela legalidade do procedimento da Administração Fiscal, que se limitou a apurar directamente a matéria colectável, sem precisar de utilizar métodos indirectos de avaliação.

Será a decisão do STA passível de censura?

2. Sentido e alcance da tributação do rendimento real das empresas

A primeira questão que importa dilucidar é a de saber se o princípio da tributação real das empresas consagrado na Constituição Português é ou não aplicável à determinação dos rendimentos obtidos por sujeitos passivos singulares.

Creemos que a resposta terá de ser afirmativa. Dois argumentos ponderosos concorrem para esta asserção: em primeiro lugar, o argumento *a contrario* que se extrai da forma como está redigido o preceito constitucional e que é elucidativo sobre o espírito do legislador constituinte: se se pretendesse

¹ Advogado – ANBM Advogados. Assistente-Estagiário da FDL.

restringir o alcance do princípio à tributação das sociedades, deixando de fora os rendimentos comerciais, industriais e agrícolas das pessoas singulares, então a expressão a inserir no texto fundamental seria “*tributação das sociedades*” e não da tributação das empresas; o segundo argumento encontra-se no objectivo de neutralidade da tributação, que terá como consequência que o princípio constitucional abranja todas as unidades de produção, independentemente da forma de organização escolhida (empresa individual ou empresa societária).²

A tributação do rendimento real das empresas compreende a sua determinação de forma efectiva, com base na declaração do contribuinte e nos registos contabilísticos, embora devidamente controlados. Como decorrência do princípio exposto, a determinação do rendimento de forma presumida apenas poderá ser utilizada quando seja de todo inadequado para determinar a verdade o material fornecido pelo contribuinte. Mas, tanto num caso, como noutro, estaremos dentro da tributação com base no rendimento real. O que varia é o grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelo contribuinte.

Se a contabilidade não merece confiança, então podem intervir, mas só a título subsidiário, os *métodos indiciários*, sob pena de violação do princípio da certeza e segurança jurídica que aqui assume uma dimensão bastante significativa.

Ora, do exposto resulta uma primeira e decisiva asserção: a verificação de anomalias não é condição para, só por si, promover a aplicação de métodos indirectos. É, sobretudo, necessário que, como se refere agora expressamente no corpo do artigo 88º da Lei Geral Tributária (LGT), as “anomalias e incorrecções inviabilizem o apuramento da matéria tributável”.

Importa, assim, atentar nas anomalias detectadas na contabilidade do contribuinte, para se aferir da bondade da decisão do STA.

3. Facturas falsas e custos não documentados

² Aspectos salientados por Xavier de Basto, O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária, *in* Fiscalidade nº 5, pp. 6 e segs., que defende ainda uma interpretação ampla do conceito de empresa por forma a abranger também os rendimentos dos profissionais independentes.

O contribuinte é um empresário em nome individual que se dedica à actividade de construção e reparação de edifícios. A montante, depara-se com o rigor da contabilidade do dono da obra, inflexível na exigência de documentos comprovativos para os custos que suporta. A jusante, encontra a tentação de recorrer a mão de obra *fora do sistema* e a inevitabilidade de vir a ter custos efectivos que não consegue documentar. Como resultado, a existência de proveitos não cobertos pelos respectivos custos.

Como resolver tal encruzilhada? Recorrendo a operações simuladas e a facturas sugestivamente apelidadas nos autos como tendo como emitentes “várias pessoas”.

Este tipo de procedimento, bastante comum em determinados sectores de actividade, levanta inúmeras dificuldades à Administração Fiscal, a quem compete a alegação e prova de que os suportes formais não correspondem à efectiva matéria colectável do contribuinte. Tarefa que não se afigura fácil.

A lei exige emissão de suporte documental e o registo contabilístico da operação como prova da efectivação da despesa, para que o custo seja fiscalmente admissível (neste sentido, cf. artigos 23º e 42º, nº 1, al. g) do CIRC).³ A limitação expressa à dedutibilidade do custo funciona aqui como forma de controlo do cumprimento das obrigações fiscais por parte do contribuinte (exigências formais).⁴

Mas, para que tais exigências sejam cumpridas, não basta que a factura ou documento equivalente que o suporta estejam passados em forma legal. Como provavelmente sucedeu no caso vertente.

Também é necessário que as operações constantes das facturas ou documentos equivalentes se tenham realizado e pelo preço aí referido, não podendo deduzir-se o custo que resulte de operações simuladas ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.

Sempre que se suscitem dúvidas legítimas quanto à veracidade das transacções referidas nas facturas, a Administração Fiscal pode e deve solicitar esclarecimentos e documentos

³ Tal asserção deriva do princípio da documentação. Trata-se de um princípio contabilístico ausente do POC, mas pormenorizadamente regulado no art. 32º do Código Comercial. Na parte fiscal, o actual art. 115º do CIRC contém específicos deveres para a escrita das empresas.

⁴ Sobre tais motivações, veja-se a certa análise de Saldanha Sanches, nos seus comentários a anteriores acórdãos (Fiscalidade nos. 2 e 3).

complementares. E os indícios sérios da inexistência das operações tituladas no documento podem decorrer de circunstâncias externas à própria contabilidade, já que não é a regularidade formal dessa escrita que confere autenticidade a tais operações. Daí que seja legalmente admissível que a Administração Fiscal exija ao contribuinte a confirmação e justificação da existência dos serviços que tais custos consubstanciam.

No caso em apreço, o contribuinte alega que suportou tais custos. Mas, tal não ficou provado em Tribunal. Como a Administração Fiscal logrou provar a inveracidade de determinados dados do contribuinte, estamos perante um caso em que à regularidade formal do documento se contrapõe a inexistência material da operação, situação a que não poderia deixar de corresponder a competente correcção à matéria tributável e a subsequente liquidação adicional. Nada a apontar, até aqui, à decisão judicial objecto de análise.

4. A falsidade de parte dos registos do contribuinte e a avaliação indirecta da matéria colectável

O caso narrado, à semelhança de outros mais generalizados de existência de *diversas contabilidades* na empresa, evidencia um propósito de defraudar o Fisco.

Mas, tal intenção só por si não inculca necessariamente um juízo de falsidade e suspeita sobre todos os registos do contribuinte. Pode dar-se o caso, como sucedeu, de a Administração Fiscal ter identificado quais os registos que eram falsos, sem ter colocado em causa a fiabilidade dos restantes lançamentos. Mas, terá de extrair de tal decisão as respectivas consequências.

Assim, de acordo com o que apurar do exame à escrita do contribuinte e das conclusões que daí retirar, a Administração Fiscal terá de seguir uma de duas vias:

- (i) Se demonstrar a falsidade de determinados registos do contribuinte e suspeitar da bondade dos restantes, então terá de reconstituir o lucro tributável, fundamentando devidamente a sua operação e pondo de lado a contabilidade do contribuinte;
- (ii) Caso detecte registos falsos, devidamente localizados, e não tendo razão para colocar em causa os demais registos contabilísticos da empresa, a Administração Fiscal pode proceder a

determinadas correcções técnicas, desde que devidamente fundamentadas e orientadas no sentido da busca da verdade material, mas aceitando como base a contabilidade do contribuinte. E sem que tal implique o recurso à avaliação indirecta.

Como o valor probatório atribuído por lei à contabilidade das empresas não pode ser havido como letra morta em matéria fiscal, daqui resulta que, quando os técnicos da Administração aceitem uma parte da contabilidade e não aceitem outra, deverão ser estes a alegar e fundamentar o porquê da não consideração de certos custos. O que veio a suceder pela conclusão, posteriormente confirmada pelo Tribunal, que as facturas desconsideradas resultaram de operações simuladas. Até aqui, nenhuma dificuldade de monta se deparou, tendo-se por pacíficos e suficientes os argumentos aduzidos no aresto aqui comentado.

Mas, uma segunda e pertinente questão se equaciona agora: será que a simples existência de registos comprovadamente falsos implica necessariamente a utilização de métodos indiciários, como pretende o contribuinte ?

Também aqui cremos que não assiste razão ao contribuinte e que a decisão do STA não merece censura. Conforme referimos anteriormente, a verificação de anomalias não é condição para, só por si, promover a aplicação de métodos indirectos. É imperioso que as anomalias e incorrecções detectadas inviabilizem o apuramento directo da matéria tributável, conforme decorre da lei, assumindo o recurso a métodos indirectos uma natureza limitada e excepcional.

Tal era a solução contida na lei (art. 38º, nº 1, do CIRS), que determinava os casos em que o lucro tributável podia ser determinado por métodos indiciários, considerando que a aplicação desses métodos era supletiva, solução hoje igualmente consagrada na LGT.

Não se verificando os pressupostos para a utilização de métodos indiciários, a determinação da matéria colectável deverá fazer-se de harmonia com as disposições do CIRC (aqui aplicáveis por força do disposto no artigo 32º do CIRS).

Ora, nos termos do art.º 17º, nº 1 do CIRC, o lucro tributável das pessoas colectivas é constituído pela soma algébrica do resultado liquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas

verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código.

As correcções aqui operadas foram-no em sede de avaliação directa da matéria colectável. Foi feito um acréscimo à matéria colectável de determinadas verbas declaradas como custos do exercício, e que se veio a provar não corresponderem a quaisquer serviços prestados à impugnante, sendo, portanto, operações simuladas.

Mas, tal posição não exige a Administração Fiscal de justificar o porquê do mero recurso a correcções técnicas. Aqui, cremos que não basta a alegação de que “*ao menos implicitamente*” a Administração Fiscal tenha considerado que os custos incorridos pelo impugnante, subtraídos das importâncias desconsideradas, fossem os indispensáveis e necessários para obter os proveitos registados. O dever de fundamentação expressa obriga a que o Fisco revele ao destinatário normal do acto o seu itinerário cognoscitivo e valorativo,⁵ que aqui surge modelado pela busca da verdade material e pelo imperativo de tributar o lucro realmente auferido pelo contribuinte.

Tratando-se de factos isolados e perfeitamente delimitados, que não impediram que o apuramento real da matéria colectável se tenha feito com base na contabilidade do sujeito passivo, é ali, na inverdade do registo e no isolamento da operação simulada que a Administração Fiscal deve fundar a justificação para a exclusão dos custos registados: precisamente por se tratar de operações materialmente inexistentes, perfeitamente localizadas, a que não correspondem quaisquer gastos ou perdas efectivos. E que por isso mesmo só poderiam resultar na correcção efectuada.

5. Sobre o alegado direito do contribuinte à tributação indirecta

Por direito de escolha ou opção do contribuinte (*Walhrecht*) entendem-se não as situações em que pela escolha ou modulação da sua situação fáctica, fiscalmente relevante, o sujeito passivo influencia a formação da sua dívida fiscal, mas aquelas em que este pode ter uma opção sobre os efeitos jurídicos de certos factos.⁶

⁵ Caso *Silva, Oliveira e Gomes, Lda.*, in CTF 313/315 (1984), pp. 361-374.

⁶ Saldanha Sanches, *Acerca da Hipótese de um Imposto sobre o Património das Empresas*, Estudos de Homenagem à Dra. Maria de Lurdes Órfão de Matos Correia e Vale, in Cadernos CTF nº 171, Lisboa, 1995.

A questão que aqui se coloca é a de saber se o contribuinte terá ou não direito a ser tributado por métodos indirectos. E, de outro prisma, de saber se a Administração Fiscal está ou não vinculada quanto ao recurso e aplicação de métodos de avaliação indirecta da matéria colectável.

O motivo subjacente à pretensão do contribuinte é facilmente perceptível: obviar à simples desconsideração dos custos feita pela Administração, perante o não cumprimento das exigências formais postuladas na lei e que esteve na base da correcção técnica operada. Seguindo a opção da avaliação indirecta, apesar da natureza sancionatória de que a mesma se reveste, sempre a Administração Fiscal se veria forçada a refazer os cálculos dos proveitos, mas também dos custos suportados pelo contribuinte. Opção que, provavelmente, se viria a revelar menos onerosa para o contribuinte.

Duas notas se impõem sobre o exposto. A primeira, para sublinhar que tal argumento apenas poderia ser considerado no caso de o contribuinte haver efectivamente suportado tais custos, em obediência ao imperativo de tributação do rendimento real. Ora, tal facto não resultou provado em Tribunal e daí derivam consequências importantes: não se trata de discutir aqui os requisitos ou condições inerentes à dedutibilidade de custos suportados com operações reais, mas em que o respectivo suporte não existe ou não cumpre os requisitos estabelecidos na lei. Na questão em análise, o contribuinte não provou que teve tais custos, pelo que sem sequer será chamado à colação um eventual conflito entre o princípio da tributação segundo o lucro real e as sanções que resultam do não cumprimento das exigências formais e dos deveres de cooperação do contribuinte.⁷

A segunda, para sublinhar os interesses subjacentes aos métodos de avaliação indirecta da matéria colectável e as consequências que daí derivam em termos de vinculação para a Administração Fiscal e de preclusão de qualquer direito de escolha do contribuinte nesta matéria.

O recurso a métodos indirectos de avaliação da matéria colectável tem natureza sancionatória: está previsto para defesa dos interesses do Estado e para penalizar o contribuinte que está fora do sistema e que não cumpre os deveres legais de documentação das operações realizadas. Mas só intervém

⁷ Caso em que a solução *in concreto* se prestaria a maiores dificuldades. Veja-se, a propósito, a divergência de opiniões suscitada pela decisão do STA no Caso Serafim Gomes, de que dá conta Saldanha Sanches (Fiscalidade nº 3).

quando as anomalias e as incorrecções detectadas inviabilizam o apuramento directo da matéria tributável.

Ou seja, a lei pretende criar uma estrita vinculação para a Administração Fiscal, que só pode recorrer aos métodos indiciários quando não disponha de qualquer outra via para determinar a matéria colectável do contribuinte. Situação que não sucedeu no caso concreto. Também por este motivo se nega a existência de qualquer direito de escolha ou opção do contribuinte nesta matéria.

Em suma, entendemos que a decisão do STA não merece censura, ao reafirmar um critério de rigorosa vinculação da Administração Fiscal em matéria de recurso à avaliação indirecta da matéria colectável.

António Moura Portugal

