

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL**Acórdão**

Processo

Data do documento

Relator

00705/07.5BEVIS

7 de dezembro de 2021

Cristina Da Nova

DESCRITORES

Prova documental, relatório inspetivo, valor da prova, nulidade da sentença, falta de especificação dos factos provados e não provados, > Ausência de análise crítica da prova, questões novas, conclusões inconsequentes

SUMÁRIO

1- Para que a omissão constitua nulidade da sentença, nos termos do art. 125º, n.º1, do CPPT , tal como vem entendendo uniformemente o STA “ Há que distinguir a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada, O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afeta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada no recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto.” A sentença não só elenca os factos, como vai indicando os documentos que contribuem para tal, factos que versam sobre o que foi efetivamente suscitado na impugnação, como seja a legalidade da utilização dos métodos indiretos.

2- A análise crítica da prova está ínsita na seleção feita, dando preferência à prova documental para decidir sobre o fundamento da impugnação, falta de pressupostos do agir da AT. Assim, destinando-se a fundamentação a esclarecer

as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, sendo ela minimamente elucidativa, não há omissão de fundamentação relevante suscetível de nulidade, não obstante, poderá refletir errado julgamento de facto.

3- Se, sobre os documentos apresentados pela impugnante na diligência de inquirição das testemunhas, o tribunal disse que os documentos continham um adensado conjunto de informação contabilística que impossibilitava o confronto direto com o conteúdo do relatório, não competindo ao tribunal traduzir tais documentos na prova que pretende fazer, não há falta de pronúncia.

4- A recorrente ao aportar para o processo de impugnação um conjunto elevado de documentos que constituem um volume apenso ao processo, os quais não foram submetidos à apreciação da administração tributária, não estando envolvidos na fundamentação que foi erigida para as correções impugnadas, não pode o tribunal valorá-los, porquanto contencioso tributário é de mera legalidade, como é o caso da impugnação judicial, tendo o tribunal de se quedar pela formulação de um juízo sobre a legalidade do ato sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato [no caso o relatório inspetivo que terminou com o despacho do procedimento de revisão].

5- O relatório de inspeção tributária é um documento autêntico que, quando devidamente fundamentado e baseado em critérios objetivos, faz fé pública relativamente aos factos que integra [cfr. art. 76.º, n. º1 da LGT e 363.º, n. º2 do Cód. Civil] A força probatória das informações oficiais constantes do relatório reporta-se aos factos que neles forem referidos. Relativamente a factos, a sua força probatória existe quanto aos afirmados como sendo praticados pela administração tributária ou com base na perceção dos seus órgãos ou agentes, ou factos determinados a partir dessa perceção com base em critérios

objetivos. Os factos afirmados com base em juízos formulados pela AT a partir de factos materiais apurados que não sejam determinados em critérios objetivos não existe aquela força especial probatória, valendo as informações como elementos sujeitos à livre apreciação da entidade competente para a decisão.

6- Quando se faz renascer, no recurso, argumentos exercitados na petição de impugnação e se suscita novamente as mesmas questões, mas sem imputar à sentença erros ou enunciar o que ela fez de errado torna o recurso inconsequente e leva à sua rejeição; tal como, quando no recurso se suscita questões que não foram invocadas na impugnação e por isso não submetidas à apreciação do tribunal recorrido.

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

1.RELATÓRIO

F., Lda., vem recorrer da sentença que julgou improcedente a liquidação adicional do IRC dos anos de 2003 e 2004, fixada por métodos indiretos, nos montantes respetivos, de €45.016,99 e €20.717,75.

Formula nas respetivas alegações (cfr. fls. 462-517 do processo físico) **as seguintes conclusões que se reproduzem:**

- 1.** A sentença de fls., de balde douda, deve ser revogada.
- 2.** O objecto dos autos radica na impugnação de liquidações adicionais de IRC

realizadas com recursos a métodos indirectos, relativamente aos exercícios de 2003 e 2004, cf. identificadas na PI de fls., que se tem aqui por integralmente reproduzida, para todos os legais efeitos.

3. O sujeito passivo impugnou a legalidade da utilização desses métodos por parte da AT, bem como a subsequente quantificação da matéria tributária operada.

4. Julgada a causa, o Tribunal a quo deveria ter-se pronunciado, em sede de fixação da matéria de facto – provada e não provada (cf. nºs 1 e 2 do artigo 123º do CPPT) – sobre a factualidade subjacente a essa actuação, tendo em consideração a PI de impugnação de fls., a contestação da Fazenda Pública (FP) e os elementos de prova juntos aos autos, mormente os elementos documentais.

5. Compulsada a douda sentença de fls. – v. ponto IV (“Fundamentação de Facto”) – temos que o Tribunal recorrido dá como provados os factos que constam da pág. 9, in fine, e ss., sob os nºs 1 a 7.

6. A factualidade assente sob o nº 3 tem a seguinte redacção: “Desta ação de inspeção resultou um Relatório de Inspeção Tributária, do qual consta com interesse para a decisão, o seguinte: (...)”.

7. Com efeito, da página 10 à página 30 da sentença de fls., o Tribunal limita-se a transcrever textualmente páginas inteiras do Relatório de Inspeção Tributária (RIT).

8. Estando em causa liquidações adicionais operadas com recurso a métodos indirectos, o Tribunal recorrido deveria ter-se pronunciado concreta e especificadamente sobre a factualidade relevante para o efeito, fazendo-o de forma crítica, e com base na prova produzida (v.g., documental).

9. Todavia, o Tribunal recorrido limitou-se a **transcrever** o RIT.

10. O Tribunal **não dá** como provado o que consta do RIT – o que, só por si, seria, em nosso modesto entender, contrário à teleologia do nº 2 do artigo 123º do CPPT –, nem dá como provado o próprio RIT (o que também seria

processualmente anómalo).

11. Limitando-se a declarar que foi elaborado o RIT, do qual consta, “com interesse para a decisão”, os extensos segmentos de texto e tabelas/quadros que transcreveu ao longo de 20 páginas.

12. Com todo o devido respeito, tal metodologia não se afigura correcta, porquanto deixa a decisão sem um **concreto substracto factual**, impossibilitando uma análise crítica da formação da convicção decisória, i.e., do percurso cognitivo que empreendeu para assumir a sua convicção decisória.

13. Emergindo do exposto que o Sr. Juiz a quo se limitou a aderir, sem mais, aos fundamentos do RIT, convicção que é reforçada quando nos detemos sobre a motivação (cf. página 31 e ss. da sentença de fls., in fine) da decisão proferida quanto à matéria de facto.

14. Atendendo a que o objecto dos presentes autos radica, em 1ª linha, na avaliação da legalidade do recurso a métodos indirectos, deve o Tribunal fixar os factos provados e não provados relativamente a essa actuação.

15. Essa omissão não pode deixar de inquinar a sentença recorrida de nulidade, nos termos e para os efeitos do disposto no nº 1 do artigo 125º do CPPT, nulidade que expressamente se invoca, para todos os legais efeitos.

16. E não se diga que há uma remissão para o RIT – e que ela é legítima – com base no disposto no artigo 76º, nº 1 da LGT.

17. Com efeito, o artigo 76º, nº 1 e ss. da LGT não contempla o Relatório de Inspeção Tributária, aludindo, diversamente, à figura das informações oficiais, a que se reporta o nº 2 do artigo 115º do CPPT.

18. O RIT e informações oficiais não são conceitos coincidentes, conforme decorre do duto Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), de 26.06.2014, tirado no processo nº 07141/13, disponível em www.dgsi.pt.)

19. Onde, não é possível afirmar-se que o RIT é um meio probatório pleno.

20. Sobretudo quando o mesmo – e as conclusões em que se louva – foi impugnado pelo contribuinte (v. Acórdão do TCAS de 26.06.2014, tirado no

processo nº 07148/13, disponível em www.dosi.ot.)

21. O Tribunal recorrido só se debruça sobre o mérito intrínseco das conclusões apresentadas pela AT, cf. o RIT, na pág. 58 da sentença de fls.

22. A forma como o Tribunal recorrido se pronuncia sobre tal documento – que não possui, como vimos, qualquer força probatória plena – acentua as dúvidas sobre o percurso cognitivo do Sr. Juiz a quo.

23. Nulidade que se manifesta também no plano dos factos dados por não provados, o que se invoca.

24. Com efeito, o Tribunal a quo consignou, sob a alínea b) do ponto IV da fundamentação – “Factos não provados” (pág. 31 da sentença de fls.) – que “Inexistem outros factos, para além dos que foram dados como provados, que revelem interesse para a boa decisão da causa”.

25. Atendendo à causa de pedir articulada na PI de impugnação judicial de fls., bem como às circunstâncias invocadas em sede de audiência – e como decorre do acervo documental aí junto, sobre o qual nos debruçaremos infra –, o Tribunal recorrido deveria ter concretizado quais os factos que julgou não provados (v. Acórdão do TCAN de 13.11.2014, tirado no processo nº 01854/10.8BEBRG, disponível em www.dgsi.pt.)

26. Acresce que o Tribunal a quo demitiu-se de se pronunciar sobre a *fattispecie* alegada pela impugnante, tendo desconsiderado os meios de prova por esta carreados para os autos.

27. Em sede de audiência de julgamento/inquirição de testemunhas (cf. artigo 118º, nº 2 e ss. do CPPT), a impugnante requereu a junção aos autos de um conjunto de documentos identificados como Anexo 1, Anexo 2, Anexo 3, Anexo 4 e Anexo 5.

28. Os documentos foram sujeitos a contraditório – não tendo sido impugnados – tendo sido admitida a sua junção aos autos, cf. despacho de fls.

29. A admissão dos documentos aos autos tem por base – e apenas pode ter – a sua pertinência processual, ou seja, a sua utilidade para a boa decisão da

causa.

30. Apesar de os ter admitido, o Tribunal declaradamente não os apreciou, sob o pretexto de não terem sido “circunstanciados” pela impugnante, sendo que, ainda segundo o Tribunal, deveriam ter sido disponibilizados previamente à AT, em sede de inspecção tributária.

31. Estando em causa uma impugnação judicial de liquidações adicionais com recurso a métodos indirectos, tem o contribuinte direito a impugnar essa liquidação, lançando mão de todos os meios probatórios pertinentes.

32. Nesse sentido, veja-se o disposto no artigo 115º, nº 1, do CPPT, e as exigências de tutela jurisdicional efectiva dos particulares, constitucionalmente garantidas no artigo 268º, nº 4, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

33. As quais estão ainda materializadas no artigo 95º, nº 1 da LGT.

34. Acresce ainda que o Tribunal está vinculado ao princípio do inquisitório, nos termos do artigo 99º, nº 1, da LGT.

35. Tal comportamento configura uma notória omissão de pronúncia (non liquet), que constitui uma nulidade da sentença, a qual expressamente se invoca, para todos os legais efeitos.

36. A qual assenta ainda na violação dos citados preceitos legais.

37. Sem prescindir ou conceder,

38. A impugnante não aceita o RIT e as respectivas conclusões, bem como as liquidações subsequentes, entendendo não estarem reunidos os pressupostos para a avaliação indirecta da matéria tributável.

39. A AT considera que “a inexistência de elementos de contabilidade, nomeadamente, documentos de venda (facturas ou documentos equivalentes) e guias de transporte, conduz-nos à impossibilidade de comprovação e quantificação duma forma directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável para IVA e para IRC, relativamente aos exercícios objecto de análise, 2003 e 2004” (págs. 22 e 23 da sentença de fls).

40. Propondo, conseqüentemente, a determinação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 87º, al. b) e 88º, al. a), ambos da LGT.

41. A verdade é que não estão reunidos os pressupostos legais para o efeito.

42. Os fundamentos legais para o recurso à avaliação indirecta constam dos referidos artigos 87º e 88º da LGT.

43. É pacífico que a utilização de métodos indirectos de determinação do rendimento tributável apenas pode ter lugar quando haja uma **impossibilidade** de comprovação e quantificação da matéria tributável com recurso aos métodos directos.

44. E assim é porque, por um lado, a avaliação por métodos indirectos é subsidiária da avaliação directa, na medida em que constitui uma derrogação do princípio legal e constitucional da tributação segundo a capacidade contributiva real dos contribuintes.

45. E, por outro lado, porque a AT dispõe – e hoje cada vez mais – de um conjunto amplo de poderes que lhe permite apurar, em concreto, a realidade tributária do contribuinte.

46. A AT propôs a aplicação de métodos indirectos usando como fundamento (**exclusivo**) o disposto na al. a) do artigo 88º da LGT, ou seja, 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”.

47. Invocando a violação de um conjunto de normas contabilísticas e fiscais.

48. Todavia, mesmo perante as irregularidades apontadas, impunha-se, antes de qualquer recurso a métodos de avaliação indirecta, que o sujeito passivo fosse previamente notificado nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 57º do CIRC.

49. Ora, no caso dos autos verifica-se que a impugnante não foi formalmente

notificada para esse efeito.

50. O que despoleta por completo a possibilidade de se recorrer aos métodos indirectos no caso dos autos.

51. Sem prescindir ou conceder do atrás exposto, sempre se dirá ainda que,

52. Não poderia a AT, ainda assim, no caso dos autos, ter recorrido à avaliação por métodos indirectos.

53. Com efeito, e como resulta textualmente da lei, o recurso aos métodos indirectos apenas é possível quando a AT se depare com uma **impossibilidade** objectiva de avaliação directa.

54. A existência de deficiências/irregularidades contabilísticas não determinam de per si o recurso a métodos indirectos.

55. Importa ter presente, neste particular, que um dos mais importantes princípios do procedimento tributário é o do **inquisitório** (cf. artigo 58º do CPPT).

56. Tal poder é especialmente relevante e extenso no âmbito do procedimento de inspecção tributária, cf. deflui do artigo 29º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

57. Donde, só quando **depois de efectivamente usados esses poderes**, e após o exercício do alargado leque de diligências que podem ser empreendidas pela AT, seja objectivamente impossível proceder à comprovação e quantificação directa da matéria tributável é que deve lançar-se mão dos meios de avaliação indirecta.

58. Nesse sentido, por absolutamente eloquente, veja-se o douto Acórdão do TCAN, de 13.11.2014, tirado no processo nº 00169/08.6BEBRG, disponível em www.dgsi.pt.

59. Com efeito, sendo ónus da AT demonstrar a necessidade de recurso aos métodos indirectos, e perante o reconhecido arsenal de instrumentos ao dispor da máquina fiscal, não cobra qualquer sentido responsabilizar o contribuinte por esse não uso, sujeitando-o a uma avaliação fiscal por presunção.

- 60.** A AT refere existirem incongruências na área das contas de disponibilidades.
- 61.** Conexamente com isto, e no ponto 3.2 do RIT, a AT consigna que, por via da vetustez do programa de facturação usado, “(...) o registo nas contas de clientes faz-se pelos montantes mensais de facturação, a débito, e a crédito pelos pagamentos.”
- 62.** O que não permite, segundo a AT, a análise da relação evolutiva das relações comerciais, tanto nas compras, como nas vendas,”(...) dificultando assim, um controlo eficaz quanto ao IVA liquidado em cada uma das operações realizadas a jusante”.
- 63.** Por seu turno, e ainda dentro do mesmo tema – disponibilidade, terceiros (clientes) e facturação –, refere a AT no ponto 4 do RIT que “Dado que cada vendedor faz-se acompanhar de um livro de facturas, a sua emissão não obedece a uma ordem sequencial, isto no que se reporta às transmissões efectuadas para os revendedores”.
- 64.** Como decorre do RIT, a AT procedeu, no que tange às contas de terceiros, em especial de clientes, à respectiva circularização, cf. ponto 3.2 do RIT (nomeadamente, no que concerne ao exercício de 2014).
- 65.** Só o tendo feito com parte dos clientes.
- 66.** Assim, as irregularidades sublinhadas pela AT constituem dificuldades, mas não uma impossibilidade.
- 67.** Com efeito, no que concerne às contas de disponibilidades, verifica-se que a AT teve acesso a informação bancária do sócio F. e também da sociedade.
- 68.** Acresce que tal actuação poderia ter ido mais longe, nomeadamente mediante a derrogação do sigilo bancário, tanto administrativa como judicialmente (sendo caso disso), nos termos do artigo 63º e ss. da LGT (v., em especial, o disposto na al. b) do nº 1 do artigo 63º-B da LGT, na redacção ao tempo em vigor).
- 69.** Donde, era possível à AT apurar, de forma directa, e mesmo perante as

insuficiências de que pudesse padecer a contabilidade, o rendimento tributável do contribuinte.

70. Com efeito, a AT poderia, entre o mais, ter compulsar todos os depósitos e transferências evidenciados na(s) conta(s) bancária(s) da sociedade (tanto com o contributo do contribuinte, como sem ele, neste caso, derogando o sigilo bancário).

71. Poderia ter circularizado os clientes e fornecedores da impugnante, conciliando os respectivos saldos (pedindo os respectivos extractos de conta-corrente).

72. Poderia ter conciliado os saldos de fornecedores e clientes com os respectivos movimentos bancários, tanto da conta da sociedade, como do(s) sócio(s).

73. Poderia ter obtido os extractos de conta-corrente de todos os revendedores da impugnante.

74. Poderia ter obtido, junto dos revendedores, os duplicados das guias de transporte respectivas.

75. Poderia ter procedido à análise dos talões de venda e apuros diários (v. ponto 4 do RIT) elaborados pela impugnante, cruzando tal informação com os elementos bancários obtidos a respeito das contas da sociedade (e, eventualmente, dos sócios).

76. Todos estes passos, a terem sido dados, permitiriam descortinar quaisquer eventuais divergências, omissões ou imprecisões da contabilidade do sujeito passivo.

77. Apurando o respectivo rendimento real do sujeito passivo.

78. A referência expressa que a AT faz às guias de transporte como fundamento de impossibilidade de comprovação e quantificação da matéria tributável é falaciosa, porquanto é possível à AT obter os respectivos duplicados, junto dos adquirentes, conciliando os saldos de fornecedores junto dos respectivos adquirentes.

- 79.** O que permite apurar a dimensão concreta das vendas, evitando, consequentemente, a utilização de meras presunções.
- 80.** Sendo que toda essa actividade se inscreve no ónus que pende sobre a AT, cf. artigo 74º, nº 3, da LGT.
- 81.** A verdade é que a AT não o fez porquanto todo o seu raciocínio para justificar a avaliação indirecta reside no ponto 5 do RIT.
- 82.** A AT entende que os valores transferidos da conta nº (...) da CGD para a conta nº (...) do mesmo Banco em 2003 e 2004 (726.050,00€ e 506.401,18€) correspondem a proveitos da sociedade impugnante, omitidos por esta em sede fiscal.
- 83.** Compulsando as declarações de rendimentos do sócio F. nos anos de 2002, 2003 e 2004, a AT decidiu considerar como proveitos do sujeito passivo (a impugnante) o montante daquelas transferências.
- 84.** Considerando ainda que todos os depósitos efectuados nas contas do referido Sócio F. correspondem a proveitos omitidos pela sociedade em sede de IRC e IVA.
- 85.** Com base nisto – **e apenas com base nisto!** – a AT recalculou toda a matéria tributável do sujeito passivo.
- 86.** Sucede que a AT parte de uma conclusão, transformando-a em premissa do seu raciocínio.
- 87.** Conclusão essa que será ex post o seu único critério de cálculo da matéria tributável.
- 88.** Com efeito, para que a conclusão fosse uma premissa, exigia-se que a AT fizesse a conciliação entre os movimentos bancários e as compras e vendas da sociedade.
- 89.** Verificando, por exemplo, se a um depósito/transferência da conta do sócio para a sociedade correspondia, nas mesmas circunstâncias de tempo, uma compra a fornecedores; ou se a um depósito na conta do sócio correspondia, nas mesmas circunstâncias de tempo, venda(s) a cliente(s).

90. Só compulsando a documentação bancária da impugnante e do sócio com as contas de clientes – fazendo a conciliação com os saldos respectivos junto dos clientes e fornecedores –, poderia a AT, eventualmente, conseguir justificar o seu raciocínio.

91. Mas a verdade é que não o fez.

92. Tendo-se considerado, tão-só, **em bloco, e indistintamente**, todos os sobreditos movimentos bancários como constituindo proveitos omitidos pela sociedade.

93. O que se mostra ilegal, dado ficar patente que era possível à AT ter procedido à avaliação directa da realidade subjacente.

94. O conhecimento dessa realidade determinou o conteúdo despacho de 4.05.2006, que determinou a avaliação indirecta, o qual, nesse particular, apenas refere não ser “(...) possível a sua (matéria colectável de IRC e IVA, referentes a 2003 e 2004) quantificação e comprovação directa e exacta”.

95. O qual, assim, e por referência ao disposto no nº 4 do artigo 77º da LGT, não se mostra adequadamente fundamentado, nem mesmo per relationem.

96. Assim, o acto administrativo tributário em causa padece de vício gerador da sua anuiabilidade, devendo o mesmo ser anulado, por não estar fundamentado.

97. Onde, não ficou demonstrado nos autos que a AT tivesse esgotado todas as possibilidades de avaliação directa.

98. Mesmo que assim não se entenda, e sem prescindir ou conceder, e apenas por cautela de patrocínio, pode admitir-se que subsiste dúvida quanto ao comportamento da AT, e quanto àquilo que poderia ter feito mas não fez, em sede de inspecção tributária.

99. Nesse cenário, a dúvida deve penalizar a AT (in dubio contra fiscum, por aplicação do disposto no artigo 74º, nº 1 da LGT e do artigo 346º do Código Civil), e não o contribuinte, devendo anular-se as liquidações operadas sub iudice, nos termos do artigo 100º do CPPT.

100. Ora, como vimos, não é qualquer irregularidade contabilística que permite

recorrer à avaliação indirecta.

101. É necessário, portanto, que os elementos existentes, **conjugados com aqueles que o poder de inquisitório lhe permite obter** (nomeadamente, nos termos do RCPIT), não permitam a quantificação directa e exacta do imposto devido.

102. Ora, sem embargo do atrás exposto, e sem prescindir ou conceder, a verdade é que algumas das “irregularidades” ou “insuficiências” contabilísticas apontadas pela AT eram fáceis de descortinar e/ou de corrigir.

103. Assim era no caso da alegada situação de “crédito de IVA” em que a impugnante se encontrava.

104. Acresce que também o era no que diz respeito à alegada falta de justificação do diferencial do saldo de extractos bancários e do saldo da conta de bancos no final de cada exercício.

105. Onde se verifica que **a AT lavra em notório erro.**

106. Com efeito, a AT refere, no ponto 3.1 do RIT, que os saldos iniciais das contas de depósitos não são coincidentes com os saldos expressos nos respectivos extractos bancários (v. págs. 13 e 14 da sentença de fls., que transcrevem textualmente o RIT).

107. Ora, tal diferencial, como amplamente explicado (ver Pl de fls.) e documentado nos autos (v. 3 documentos juntos aos autos a fls. como Anexo 2), devia-se aos cheques em circulação.

108. Já no que se reporta à alegada omissão de vendas, importa ter presente que a facturação da impugnante, no período em causa (2003 e 2004), **era manual.**

109. Sendo que nada impedia que assim fosse, nem a AT o diz.

110. Assim, no que diz respeito às contas de clientes (saldos de clientes), exigia-se que a AT tivesse procedido a uma adequada reconciliação de saldos.

111. Verificando, nomeadamente, **a eventual existência de pagamentos não registados nos clientes da impugnante.**

112. Acresce que, nesse particular, a mais de utilizar um critério sem qualquer suporte legal, **incorreu em vários erros de análise**, amplamente documentados nos 5 documentos juntos a fls. como Anexo 4.

113. Quanto aos saldos de caixa, os documentos juntos aos autos sob a epígrafe de Anexo 3, i.e., os balancetes razão mensais de 2003 e 2004, **demonstram que o saldo de caixa mensal é positivo.**

114. Sentido em que depõem também os extractos de caixa dos meses de Abril de 2003, Fevereiro, Setembro e Dezembro de 2004.

115. Quanto às entradas de dinheiro do sócio F. -726.050,00€ em 2003 e 506.401,18€ em 2004 -, tais movimentos encontram a sua justificação na necessidade de provisionar as contas bancárias da sociedade, tendo em vista assegurar os fornecimentos à impugnante por parte do seu principal fornecedor, ou seja, a D..

116. Com efeito, e como os autos documentam, a D. representa 85% do volume de compras da impugnante.

117. A relação de fornecimento entre a D. e a impugnante é amplamente reconhecida pela AT.

118. O próprio Tribunal recorrido dá isso por assente no ponto 1 do probatório da sentença de fls.

119. Conforme decorre dos documentos juntos aos autos como Anexo 5 as transferências do sócio F. coincidiam com os pagamentos devidos à D..

120. O que demonstra cabalmente que o dinheiro dava entrada na sociedade em função das específicas necessidades de financiamento, e não em função das vendas efectuadas.

121. O que permite concluir que o dinheiro colocado pelo sócio na sociedade não corresponde a vendas omitidas, como a AT pretende fazer crer.

122. A asserção contrária apenas poderia ser justificada pela reconciliação de saldos das contas clientes.

123. Procurando vendas registadas nas contas dos clientes, mas não reflectidas na contabilidade da impugnante.

124. Assim, é forço concluir **não estarem verificados os pressupostos de avaliação indirecta.**

125. Mostrando-se ilegal a sua utilização no caso concreto, porquanto outro caminho era possível, mas não foi trilhado pela AT.

126. O que sempre determinará a ilegalidade das liquidações adicionais de IRC efectuadas quanto aos exercícios de 2003 e 2004.

127. Com a consequente procedência da impugnação judicial vertente.

128. Com o devido respeito, o Tribunal recorrido apenas assim não entendeu porquanto o raciocínio em que labora quanto à avaliação dos pressupostos de aplicação de métodos indirectos está nos antípodas da visão professada no duto Acórdão do TCAN de 13.11.2014, acima referido.

129. Sem prescindir ou conceder do atrás exposto, por cautela legal de patrocínio, e em reforço da pretensão legitimamente esgrimida pela impugnante, dir-se-á ainda que,

130. O(s) critério(s) correctivo(s) da matéria tributária usados pela AT são ilegais e falaciosos.

131. Com efeito, é entendimento curial de que os métodos de cálculo indirecto da matéria tributável do contribuinte previstos no artigo 90g da LGT são **taxativos.**

132. Compulsado o RIT verificamos que o(s) critério(s) utilizados pela AT para a quantificação da matéria tributável do sujeito passivo constam do ponto V daquele documento.

133. Constata-se, assim, que o alegado critério que permitiu, em sede de avaliação indirecta, justificar a correcção dos resultados tributáveis da impugnante foi, em rigor, o da consideração das transferências efectuadas e dos saldos das contas do sócio F. como sendo proveitos omitidos.

134. Com efeito, a variação dos saldos de clientes, como acima melhor

explicitámos, constitui matéria de avaliação directa, **podendo originar simples correcções técnicas.**

135. Ora, a verdade é que o (único) critério efectivamente utilizado **não tem qualquer acolhimento legal no artigo 90º da LGT.**

136. Acresce que a AT, no que tange aos movimentos bancários, que elegeu como “critério” de quantificação, refere não ter uma visão de conjunto dos resultados, cf. ponto 5 do RIT, v. pág. 21 da sentença de fls.

137. Dado que, como vimos, a AT não escrutinou os movimentos bancários em causa como podia e devia fazer (cf. artigos 63º e ss. da LGT, em especial, o artigo 63º-B).

138. Na verdade, a AT parte **declaradamente** de um raciocínio conclusivo – i.e., o de que as quantias transferidas pelo sócio e as depositadas na(s) sua(s) conta(s) correspondem a proveitos da sociedade –, no qual labora, a jusante, para quantificar a matéria tributável.

139. Fica evidente, todavia, que o faz, no que concerne às transferências bancárias, apenas porque diz que o sócio delas não se fez credor (o que, como vimos supra, o sócio e a impugnante contestam, e que poderia ter sido regularizado nos termos do artigo 57º da LGT, se o mesmo tivesse sido efectivamente cumprido),

140. E, quanto aos depósitos, sem ter um mínimo de certeza quanto ao circuito real dos movimentos bancários e à sua natureza efectiva.

141. Com efeito, como acima deixámos dito e demonstrado, não poderia a AT ter concluído que as quantias em causa – transferidas para a sociedade, ou depositadas na conta do sócio correspondiam a proveitos da sociedade sem antes proceder à reconciliação dos movimentos bancários com os saldos de clientes e de fornecedores.

142. Note-se que quando a AT diz (v. pág. 25 da sentença de fls.) que atendeu à “(...) variação do saldo de clientes no início e no fim de cada exercício”, fê-lo com base exclusivamente na escrita da sociedade, **e não com recurso à**

reconciliação de saldos.

143. O que demonstra que o único “critério” para a quantificação tributária foi mesmo a soma aritmética das transferências e dos depósitos.

144. Note-se que a al. i) do no 1 do artigo 90º da LGT exige “Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte”.

145. Só a conciliação dos movimentos bancários com os saldos de clientes e fornecedores permitiria estabelecer essa relação congruente e justificada, pois só essa poderia ter em consideração a “situação concreta do contribuinte”.

146. Assim, a AT, ao fim e ao cabo, procede à liquidação adicional de IRC -para o que no caso interessa - e de IVA em 2003 e 2004, aditando à matéria tributável declarada pelo contribuinte o valor das transferências bancárias da conta particular do sócio para a sociedade impugnante.

147. Com efeito, e cf. resulta do ponto 4.1 do relatório da inspecção tributária, se subtrairmos o montante das transferências bancárias/depósitos bancários em causa ao alegado valor das vendas omitidas, vamos encontrar o valor declarado pela impugnante (v. artigo 114º da PI de fls.)!

148. O que não constitui avaliação indirecta.

149. Aliás, nem directa nem indirecta, é qualquer coisa no meio, que não se percebe o que é, mas que limita os direitos do contribuinte, que fica privado das suas garantias.

150. Tanto assim é que, com o devido respeito, a referência feita pela AT à “(...) variação do saldo de clientes no início e no fim de cada exercício” é um mero exercício de retórica, dado que assentou nos dados constantes da contabilidade.

151. Sendo que mera retórica é também a referência à “evolução de custos”, dado que os custos considerados pela AT, em sede de “correções” por métodos indirectos, foram apenas os custos já declarados pelo contribuinte!

152. Não tendo havido qualquer correcção na estrutura de custos, o que seria

necessário, caso se concluísse – como concluiu a AT – pela omissão de proveitos.

153. Assim, o “método” empreendido – somar movimentos bancários aos resultados declarados – não tem cabimento legal nos critérios previstos no artigo 90º da LGT, constituindo uma clara deturpação do que é quantificação indirecta da matéria tributável.

154. Acresce que tratando-se de IVA, a AT **tem de justificar como faz a distribuição mensal desses “proveitos” alegadamente omitidos.**

155. O que a AT não faz.

156. Assim, tudo visto, é notório que a AT andou mal tanto a verificação dos pressupostos de recurso à avaliação indirecta quanto, posteriormente, na elaboração do “critério” de quantificação, o qual nada tem de avaliação indirecta.

157. Pelo que deve a sentença recorrida de fls. ser revogada, julgando-se procedente a impugnação vertente, anulando-se as liquidações adicionais de IRC operadas relativamente aos exercícios de 2003 e 2004, impugnadas nos presentes autos, tudo com as legais consequências.

Termos em que deve dar-se provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida de fls., em conformidade com as conclusões, e tudo com as legais consequências.»

*

A recorrida, **ATA**, não apresentou contra-alegações.

*

O Ministério Público junto deste Tribunal pronunciou-se pela improcedência do presente recurso, do seguinte modo:

«**Entendemos que o recurso merece provimento.**

- Da falta de fundamentação, não concretização dos factos provados e dos não provados e falta do exame critico da prova:

Na realidade a sentença não fundamenta devidamente a matéria de facto já que nos factos provados apenas releva as conclusões do Relatório da Inspeção e dos não provados diz apenas que inexistem.

Por outro lado considera que a inquirição de testemunhas (a fls 339) foi preterida em face da junção de um conjunto de documentos entregues pela Impugnante em sede de inquirição de testemunhas.

Sobre esses documentos pronunciou-se a fazenda pública a fls 350 e segs, **o que não mereceu qualquer menção da douda sentença sob recurso.**

Como refere a recorrente, a mesma alheia-se do exame crítico da prova, seja da prova documental seja da prova testemunhal.

Nos termos dos art.s 123º, n.º2, do CPPT e 607º do CPC o juiz deve fundamentar as decisões sobre a matéria de facto, procedendo à apreciação crítica dos meios de prova e especificando os fundamentos decisivos para a sua convicção.

Exige-se que o julgador «explícite a fundamentação da decisão sobre a matéria de facto a qual terá de consistir numa exteriorização mínima do exame crítico a que foram submetidas as provas produzidas» (ACTCA N, de 17-6-2010), “o qual se deverá consubstanciar no esclarecimentos dos elementos probatórios que levaram o tribunal a decidir a matéria de facto como decidiu e não de outra forma e, no caso de elementos que apontem em sentidos divergentes, as razões por que foi dada prevalência a uns sobre os outros” (Jorge Lopes de Sousa, Código de Procedimento e de Processo Tributário, Volume I, 2006, pág. 906, nota 5.).

Havendo insuficiência de fundamentação, ou o Tribunal ad quem recorre ao mecanismo do art. 662º, nº1do CPC e acresce ao probatório fixado em 1 a Instância a factualidade necessária por recurso aos elementos constantes do processo em função dos factos concretos que substanciam a causa e que são

alegados pelo A., ou não pode, porque se mostra necessário produzir prova e, nesse caso, os autos terão de baixar à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto em resultado do julgamento parcial que caiba, art. 662 nº 4 e 5 do CPC.

- Ilegalidade dos métodos indiciários:

O método indiciário constitui um método excecional de apurar o facto tributário e só pode ter lugar quando a contabilidade do contribuinte não merecer credibilidade e não for possível reconstituir a realidade de forma direta.

Porque a tributação deve incidir sobre a matéria tributável real, a avaliação indireta, porque envolve a apreciação de elementos de ordem subjetiva e, por isso, menos exatos, constitui meio subsidiário de determinação da matéria coletável que só pode ser usada nos casos e condições previstos na lei e aplicando-se-lhe sempre que possível e a lei não dispuser de outra forma, as regras da avaliação direta - cfr artºs. 81.º n.2, 83 e 85 da LGT.

A avaliação indireta é feita pois, com base em indícios presunções ou outros elementos de que a A.T. disponha, pelo que quando recorrer à quantificação da matéria tributável por métodos indiretos terá a mesma de ter como suporte elementos de facto.

No caso de tributação por métodos indiciários, a lei impõe especial fundamentação, devendo a AT especificar os motivos por que a contabilidade não merece crédito, por que não pode quantificar direta e exatamente a matéria tributável e qual o critério utilizado na determinação da matéria tributável (cfr. arts. 90.º, n.º 1, do CIVA, art. 54.º do CIRC, ex vi do art. 39.º do CIRS, e 87 a 90.º da LGT).

A essas exigências de fundamentação formal acrescem as de fundamentação material, ou seja, não basta à AT a mera indicação dos motivos por que entendeu proceder à avaliação da matéria tributável por métodos indiretos e do critério que utilizou na respetiva quantificação, exige-se-lhe também que demonstre o bem fundado das

suas conclusões, isto é, a veracidade dos factos e a adequação entre os mesmos e as valorações em que diz suportar a sua atuação.

Assim, impõe-se à AT que indique de forma clara, precisa e suficiente, os factos conhecidos de que partiu e os que apurou e que lhe permitiram, à luz das regras de experiência, segundo critérios de razoabilidade e tendo em conta as concretas circunstâncias do exercício da atividade, fixar o critério de quantificação da matéria tributável.

Pelo exposto, concordando com a recorrente parece-nos não poder considerar-se materialmente fundamentada a decisão da AT, sendo notória a falta de fundamentação quanto ao critério adotado.

- Erro na quantificação:

A recorrente insurge-se também quanto à quantificação da matéria tributável.

Voltando à sentença recorrida, diga-se mais uma vez que foi omitido o exame parcial da prova, nomeadamente a documental consubstanciada no exame de revisão a que se refere o are 92º da LGT-fls 225 do PA.

Entendemos pois, que na sentença faltam elementos na apreciação da prova e a sua ponderação para uma boa decisão, devendo os autos baixar à 1ª Instância para ampliação da matéria de facto em resultado do julgamento parcial que caiba.

Termos em que, somos de parecer que deve ser dado provimento ao recurso e revogada a sentença recorrida.»

*

Sem vistos dos Exmos. Juízes adjuntos, por assim ter sido acordado, foi o processo à Conferência para julgamento.

2. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR.

Cumpre apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o

objeto do recurso **delimitado pelas conclusões das respetivas alegações:**

[a] saber se a sentença padece de vícios formais como omissão de pronúncia, falta de especificação dos factos provados e não provados e ausência de apreciação crítica da prova, e, por isso, estar inquinada pelo vício da nulidade, [arts. 123.º e 125.º do CPPT];

[b] se a sentença fez uma adesão acrítica ao relatório da inspeção, não sendo o RIT um meio probatório pleno, **se a sentença incorre em erro nos pressupostos de facto.**

Por fim,

A recorrente não aceita o RIT e as respetivas conclusões por não estarem reunidos os pressupostos para avaliação indireta da matéria coletável porquanto as irregularidades apontadas impunham antes uma avaliação direta e que fosse previamente notificado para corrigir essas irregularidades, não sendo essas irregularidades determinantes de per si para o recurso a métodos indiretos, tendo sido violado o princípio do inquisitório no procedimento tributário, em matéria de análise dos fluxos financeiros poderia ter feito uso da derrogação do sigilo bancário, podendo assim, apurar de forma direta, sendo falaciosa a questão das guias de transporte e não se mostra adequadamente fundamentado o recurso ao método indireto, os documentos apresentados, como o Anexo 5, as transferências do sócio F. coincidiam com os apagamentos devidos à D., o que permite concluir que o dinheiro colocado pelo sócio na sociedade não corresponde a vendas omitidas. O raciocínio do tribunal recorrido está nos antípodas da visão professada no acórdão do TCAN de 13-11-2014. Em matéria de critério de quantificação usado não tem acolhimento no art. 90.º da LG, sendo que este enumera taxativamente os critérios a serem aplicados, não fez uma reconciliação de saldos, mas antes a soma aritmética das

transferências e dos depósitos. **[conclusões 37.ª a 157.ª]**

*

3.FUNDAMENTOS de FACTO

Em sede de probatório a 1ª Instância, fixou os seguintes factos:

1. A Impugnante exerce a atividade de compra e venda de peixe, de forma direta e para revenda, sendo a D. o seu principal fornecedor.

Cfr. fls. 130, do processo de reclamação graciosa apenso aos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, o mesmo se dizendo para todos os que infra se descrevem.

2. Em cumprimento da Ordem de Serviço nº OI200500749 de 21/12/2005, os Serviços de Inspeção Tributária da Direção Distrital de Finanças de Viseu, procederam a uma ação de inspeção à Impugnante, relativa aos exercícios dos anos de 2003 e 2004.

- Cfr. fls. 127 e sgs. do processo de reclamação graciosa apenso aos autos.

3. Desta ação de inspeção resultou um Relatório de Inspeção Tributária, do qual consta com interesse para a decisão, o seguinte:

“I - CONCLUSÕES

Em resultado dos procedimentos de inspecção levados a cabo ao S.P. «F. & CIA, Lda.». contribuinte n.º 501 701 389, e de acordo com os factos e fundamentos que constam deste relatório, no seu capítulo IV, propomos as seguintes correcções em sede de IRC e de IVA:

1.1 - Em sede de IRC:

Rubricas/ Anos	2003	2004	Matéria Colectável Declarada	14.496,80	€17.597,16	€
Correcções	Propostas	130.121,15	€75.053,16	€	Matéria Colectável	
Corrigida	144.617,95	€92.650,32	€			

1.2 - Em sede de IVA

(Valores em euros)	Períodos / Anos	2003	2004	Janeiro	2.698,83	€1.082,82	€
--------------------	-----------------	------	------	---------	----------	-----------	---

Fevereiro 2.524,09 € 1.229,14 € Março 2.841,62 € 1.629,76 € Abril 3.054,93
€ 1.727,51 € Maio 3.019,47 € 1.688,82 € Junho 2.983,89 € 2.181,38 €
Julho 4.022,84 € 2.557,03 € Agosto 3.596,23 € 2.844,67 € Setembro 4.348,00
€ 2.404,95 € Outubro 4.405,95 € 1.994,38 € Novembro 2.817,67 € 1.533,02 €
Dezembro 3.543,00 € 1.368,36 € **TOTALS 39.856,53 € 22.241,85€ II -**

OBJECTIVOS. ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

A - Credencial e período em que decorreu a acção

A presente acção de inspecção decorreu entre 06/01/10 e 06/04/03 em obediência à ordem de serviço n.º OI200500749 de 21/12/2005, com o PNAIT 221,02.

B - Motivo, âmbito e incidência temporal

A presente acção de inspecção é de âmbito parcial (IVA e IRC) para os exercícios de 2003 e 2004, e ficou a dever-se, fundamentalmente, ao facto do S.P. ter vindo a declarar, sistematicamente, prejuízos contabilísticos, e em termos de IVA se encontrar em situação de crédito permanente de imposto.

C - Outras situações

Não aplicável no caso em apreciação.

III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA COLECTÁVEL

Não aplicável no caso em apreciação.

IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPUHAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

1 - Actividade desenvolvida

A actividade desenvolvida pela sociedade consiste na compra e venda de peixe, fundamentalmente fresco, numa forma directa e para revenda, sendo a D. o seu principal fornecedor.

As compras àquela firma atingiram os valores de 701.128,00 € e 634.181,28€ em 2003 e 2004, respectivamente, e representam, em ambos os anos, aproximadamente 50% das compras anuais.

Trata-se duma sociedade familiar, nela trabalhando: marido e mulher, quatro filhos, dois genros e cinco outros trabalhadores contratados.

O pessoal está distribuído pelos diversos espaços onde a sociedade gere o seu negócio: nas lotas, nos mercados de Tondela, Santa Comba Dão e Carregal do Sal, e na distribuição diária pelos clientes revendedores.

Embora o S.P. na pessoa do seu sócio gerente, o Sr. F., não nos tenha informado quanto ao número exacto de lugares, vulgo bancas, nos mercados de Tondela, Santa Comba Dão e Carregal do Sal, da visita aos competentes serviços daquelas autarquias, concluímos que a sociedade dispõe, de forma directa ou por interposta pessoa por norma de familiares, de 21 lugares, assim distribuídos:

NomeRei. Parental

C/ Sr_ F.TondelaSanta Comba DãoCarregal Do Sal X.212 X.220 X.Mulher212
X.Filho200 X.Filha000 X.Genro100 X.Filha000 X.Genro000 X.Filho200 X.Nora200
Totais1344

2 - Comportamento fiscal do S.P.

Em sede de IRC o contribuinte está colectado no regime geral de tributação pelo exercício da actividade de comércio por grosso de peixe, crustáceos e moluscos, e tem vindo a declarar, sistematicamente prejuízos contabilísticos.

Relativamente ao IVA, o S.P. apresenta uma situação de crédito permanente.

Duma forma geral, os Municípios não permitem que a mesma pessoa, singular ou colectiva, concorra a mais de dois lugares nos mercados da sua jurisdição.

Não obstante os prejuízos declarados pela firma, as manifestações de riqueza evidenciadas pelos gerentes, em especial pelo Sr. L., com o NIF (...), são uma realidade.

Com efeito, do levantamento ao património em nome daquele gerente, concluímos sobre uma enorme discrepância entre os rendimentos que tem vindo a declarar, e a variação do seu património pessoal, nomeadamente

quanto a bens sujeitos a registo, imóveis e viaturas de turismo.

Os rendimentos brutos declarados por este contribuinte não vão muito para além do salário mínimo nacional, e as vendas ilíquidas declaradas pelo seu cônjuge resultantes da venda de peixe, rondam os 20.000,00 €.

(Vide resumo dos bens propriedade deste sócio gerente em anexo, doe' s 44 a 58)

Embora o gerente Sr. F., o outro gerente, não possua, pelas informações de que dispomos, de bens e outros direitos da sua esfera patrimonial comparáveis com os detidos pelo Sr. Luís Carlos, as aplicações financeiras em seu nome, conforme mais à frente haveremos de relatar, revelam bem os lucros obtidos por estas pessoas, lucros que de uma forma ou outra, vão sendo arredados de tributação em IR.

3 - Organização Contabilística / Circuitos documentais.

O S.P. possui contabilidade, sendo por ela responsável, na qualidade de TOC, a Srª Dª L., com o NIF (...).

Dado que o tratamento, registo e arquivo dos documentos emitidos e recebidos se processa em ambiente externo à empresa, não tendo o TOC informações muito precisas quanto ao negócio desenvolvido, a contabilidade acabou por ser, em situações muito concretas, objecto de alguma criatividade, em especial no domínio dos fluxos / financeiros, contrariando as normas e regras de natureza contabilística em vigor.

Com efeito, e tal como mais à frente demonstraremos:

3.1 - Na área das contas de disponibilidades,

Os saldos iniciais das contas de depósitos (contas 12 ...) não são coincidentes com os saldos expressos nos respectivos extractos bancários;

A conta de caixa apresenta em ambos os exercícios situações de saldos credores, revelando assim, a ocorrência de registos a crédito sem a existência de meios líquidos para o efeito.

Esta conduta viola as mais elementares regras de movimentação da conta de

caixa, uma vez que um número significativo de variações negativas ocorridas, ou seja, de movimentos a crédito, ocorreram em momentos em que o saldo da conta o não permitia fazer (cfr. notas explicativas do POC aprovado pelo DL 410/89, de 21 de Novembro);

Os saldos credores na conta de caixa, revelam, de facto, uma inconsistência entre as entradas e saídas de meios líquidos, não tem qualquer justificação dado que não poderão ocorrer movimentos a crédito nesta conta sem que a mesma disponha efectivamente de meios líquidos, e prova a existência de negócios à margem da contabilidade:

Nem todos os recebimentos provenientes das vendas realizadas pelo S.P. deram entrada nas contas de disponibilidades da empresa no momento em que os mesmos ocorreram, não reflectindo, por conseguinte, os fluxos reais de meios monetários ocorridos durante os exercícios;

Nem todas as transacções efectuadas (vendas) foram objecto de facturação e registo contabilístico daí que os respectivos fluxos monetários não tenham dado entrada nas contas da empresa;

O único documento de suporte ao registo das cobranças consiste numa folha elaborada para o efeito, da responsabilidade do gerente da firma, que não informa qual o meio utilizado para o efeito, não obstante os extractos bancários da sociedade, em especial da conta na CGD, evidenciar o depósito de um número considerável de cheques.

3.2 - Nas contas de terceiros, em especial, dos clientes:

O registo das facturas emitidas, e registadas na contabilidade, é processado num programa informático diferente do programa de contabilidade geral, sem qualquer integração nas contas da contabilidade geral.

O referido programa, tal como o próprio utilizador dor reconhece, é de concepção um pouco antiquada, dado que, para além de não permitir qualquer interface com o programa onde se processa a contabilidade geral, também não permite salvar informação para unidades externas ao disco rígido. Por via disso,

o registo nas contas de clientes faz-se pelos montantes mensais de facturação, a débito, e a crédito pelos pagamentos.

Tal procedimento não permite uma análise evolutiva das relações comerciais com aqueles terceiros, uma vez que as respectivas contas não apresentam, numa forma cronológica, o registo das várias facturas, dificultando assim, um controlo eficaz quanto ao IVA liquidado em cada uma das operações realizadas a jusante.

A mesma restrição é aplicável à análise das contas de vendas.

Esta conduta contraria as normas contabilísticas em vigor, em especial, o art.º 34º, parágrafo 1º, do Código Comercial.

Em suma, as contas de clientes não dão uma imagem apropriada sobre a sua evolução, desconhecendo-se, e sempre que as mesmas estão a ser creditadas, quais as facturas que foram, ou estão a ser pagas.

De forma a nos podermos pronunciar sobre a razoabilidade dos saldos de clientes, circularizamos aqueles que apresentavam em 2004 maior volume de facturação.

O valor da amostra é de 993.029,05 € e representa 62% das vendas do ano.

Da análise às respostas obtidas, obtivemos no conjunto dos dois exercícios, uma diferença para menos na importância de 247.828,42 €, ou seja, a contabilidade e valores comunicados pelos clientes circularizados quanto aos montantes das suas compras efectuadas à firma «F., Lda» é superior às vendas que esta sociedade relevou nas suas contas. (conforme mapa de trabalho em anexo, doe. 59.)

Concluimos também, daquele controlo, que a facturação não é emitida sequencialmente.

O elevado n.º de transacções e de facturas, ainda que na sua grande maioria, de pequenas importâncias, assim como da sua emissão numa forma arbitrária, contrária às regras do artº 35º do CIVA, dificulta ainda mais o controlo sequencial da facturação, do seu montante, do valor dos proveitos das vendas

assim como do IVA liquidado e do lucro tributável para IRC.

A mencionada conduta contraria o disposto nos artigos, 44º, nº 1, do CIVA e 115º, nº 1, do CIRC.

3. 3 - Na área das existências

As mercadorias inventariadas no final dos exercícios são desajustados dos reais, dado que em alguns casos, e atendendo ao elevado grau de deterioração do peixe, não se justifica que transitem de um ano para o outro, quantidades tão elevadas de algumas espécies, nomeadamente, de sardinha.

A ausência de documentos de transporte assim como a inexistência de facturas e/ou documentos equivalentes emitidos para os clientes relativas às vendas efectuadas nos mercados municipais, não permitem levar a cabo um controlo quantitativo sobre o peixe efectivamente transaccionado.

A sardinha é a espécie mais representativa em armazém no dia 31 de Dezembro de cada ano, sendo de 21.500 Kg., 21.900 Kg. e 10.000 Kg., em 2002, 2003 e 2004, respectivamente. Na generalidade das espécies, tal como o gerente, o Sr. F., veio a admitir em competente auto de declarações, o prazo médio de permanência nos armazéns não vai além dos quatro dias, aliás, bem próximos dos valores a que chegamos, 7,2 dias e 3,6 dias, em 2003 e 2004, respectivamente.

Socorrendo-nos da informação obtida quanto ao grau de permanência em armazém, de 4 dias, testamos os inventários de 2003 e 2004, relativamente à sardinha e carapau, sendo contraditórios os resultados a que chegamos, ou seja:

Os inventários evidenciam a existência de 21.900 Kg. e 10.000 Kg. em 2003 e 2004, respectivamente, quando na realidade as quantidades não deveriam ir muito para além de 210 Kg. e 335 Kg., naqueles mesmos anos;

Os mesmos inventários não relevam quaisquer existências de carapau, quando na realidade as quantidades a inventariar deveriam aproximar-se dos 2.160Kg. e 2452,9 Kg., em 2003 e 2004, respectivamente. (Vide papel de trabalho em

anexo, doe. 60)

Por outro lado, a valorização das existências em armazém não assenta em valores credíveis, dado que não encontramos nas facturas das compras do Mês de Dezembro de 2003 e 2004 os valores unitários que constam dos respectivos inventários de existências e que valorizam, por exemplo, a sardinha.

Este procedimento contraria as regras de valorimetria preceituadas no POC para a valorização destes activos.

4 - Facturação e documentos de circulação

Dado que cada vendedor faz-se acompanhar de um livro de facturas, a sua emissão não obedece a uma ordem sequencial, isto no que se reporta às transmissões efectuadas para os revendedores.

Relativamente às transmissões efectuadas directamente aos consumidores, nos mercados municipais e feiras, o S.P. não emite qualquer documento, factura, talão de venda ou mesmo que seja um simples talão de máquina registadora, máquina que também não possui.

Para a documentação das vendas registadas, existem apenas talões de vendas, com indicação de valores globais, sem qualquer discriminação das espécies vendidas, em quantidade e valor, desconhecendo-se, em suma, como foram obtidos aqueles valores. (Conforme doc.s que se anexam, a título exemplificativo, doc.s 62 e 63)

Esta conduta, para além de não permitir o conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do IVA, assim como o seu controlo, constitui infracção ao CIVA, nomeadamente aos seus artigos, 7º, 35.º e 46º.

No mês de Dezembro de 2004 foram registadas na contabilidade facturas datadas de todos os meses do ano. Questionado sobre este facto, tanto a responsável pela execução da contabilidade (TOC) como o gerente da firma alegaram que o mesmo se ficou a dever à necessidade de regularizar alguma facturação que não havia sido emitida. (Vide controlo de facturação em anexo, doc. 36)

Não obstante o S.P. utilizar, por norma, guias de transporte, as mesmas não foram devidamente arquivadas e guardadas até ao final do 2º ano seguinte aos da sua emissão, violando assim o disposto no art.º 6º, n.º 6, do DL n.º 147 /2003, de 11 de Julho.

Em auto de declarações, o gerente da sociedade afirmou que:

«a circulação do peixe das instalações da sociedade para os clientes revendedores faz-se com guias de transporte emitidas pela firma»;

«por desconhecimento da lei, as guias emitidas nunca foram guardadas, sendo rasgadas mal terminava o respectivo livro» ... (Vide auto de declarações em anexo, doe. 1 a 4)

Do processo consta uma fotocópia da guia de transporte n.º 11710, datada de 19 de Setembro de 2005, recolhida em resultado de acção inspectiva aos bens em circulação.

A referida Guia menciona o transporte de 20 caixas de sardinha valorizadas em 25,00 €. No entanto, da inspecção directa ao conteúdo da carga, foram contadas 141 caixas do mesmo peixe, e valorizadas em 640,00 €.

Esta discrepância prova bem a prática de negócios informais, bem como da sua real dimensão.

5 - Contas bancárias

Da análise às contas de disponibilidades da empresa, em especial da contas de depósitos à ordem, constatamos a existência de um número significativo de transferências bancárias da conta particular do sócio gerente Sr. F. para a conta da sociedade na C.G.D.

Os valores transferidos da conta pessoal do gerente, conta n.º (...) da CGD, para a conta da empresa, conta n.º (...) da mesma instituição financeira, atingiram, em 2003 e 2004, montantes anuais globais de 726.050,00 € e 506.401,18 €, respectivamente.

Apenas três daquelas transferências, ocorridas no ano de 2003, na importância global de € 35.827,26 €, foram registadas na contabilidade a crédito da conta do

gerente (Conta 25 em anexo, doc.35). Todas as restantes foram movimentadas contabilisticamente a débito das contas de Depósitos à Ordem por contrapartida de contas não devidamente expressas nos documentos de suporte, criando assim a falsa aparência sobre os reais movimentos ocorridos, (Uma vez que aqueles valores, antes das ditas transferências, nunca constituíram meios líquidos na posse da sociedade.

Por outro lado, a reformulação das vendas através dos fluxos financeiros, euros cálculos mais à frente daremos conta, prova a existência de uma economia paralela, consubstanciada, não só na omissão de proveitos resultantes de vendas não registadas como na apropriação indevida de dinheiros da esfera patrimonial da sociedade.

Se atendermos aos rendimentos brutos declarado pelo sócio gerente, concluímos que existe uma grande discrepância entre estes e os valores transferidos da sua conta particular para a conta da empresa. Os rendimentos brutos declarados pelo Sr. F. em 2002, 2003 e 2004 foram de 7.581,76 €, 11.181,50 € e 14.290,55 €, respectivamente.

De forma a ficarmos esclarecidos sobre a origem de tais rendimentos, dado tratarem-se de transferências em montantes elevados, vistas individual ou em conjunto, ouvimos em auto de declarações o Sr. F. tendo o mesmo alegado que «os montantes depositados nas suas contas particulares e posteriormente transferidos para a conta da sociedade eram provenientes dos negócios da firma. (Vide auto de declarações em anexo, doe. 5 a 7)

Face às declarações proferidas, importava agora o conhecimento da dimensão dos depósitos efectuados na sua conta particular, de forma a reconstituirmos o verdadeiro fluxo financeiro presa e concluir-mos, assim, sobre a conformidade dos valores declarados pela firma com o volume de negócios efectivamente realizado nos anos objecto de análise, 2003 e 2004.

Neste contexto, e sendo confrontado com tal necessidade, o Sr. F. autorizou-nos de forma expressa, o acesso à sua conta particular na CGD, em Tondela, tendo

lavrado, para o efeito, uma autorização endereçada àquela instituição. (fotocópia da autorização em anexo, doc. 37)

Posteriormente, e na posse dos extractos da conta particular, constatamos, em resultado das análises efectuadas, que nos anos de 2003 e 2004 foram depositadas na sua conta particular, as seguintes importâncias:

2003 - 1.615.091,77 €; 2004 - 1.612.714,81 €. (Vide resumos dos depósitos e fotocópias dos referidos extractos em anexo e que constituem os doc.s 8 a 34).

Reconstituídos os verdadeiros fluxos gerados pela empresa, levando em linha de conta não só as transferências entre a conta particular do gerente e a conta da sociedade mas também a variação dos saldos de clientes, concluímos que o S.P. omitiu nos seus registos contabilísticos, uma parte significativa do seu volume de negócios, e por conseguinte, evadiu-se ao pagamento de consideráveis somas de IVA, exigíveis nos termos gerais da lei, nomeadamente dos artigos 1º, 2º, 7º e 26º, todos do CIVA.

Numa segunda fase, e já na posse dos extractos bancários da conta pessoal do gerente, pretendíamos saber, para além das transferências feitas para a conta da sociedade, qual o destino dado aos restantes valores debitados na sua conta, de forma a averiguarmos se tais débitos estariam associados a pagamentos de encargos da sociedade ou utilizados para fins alheios à mesma, ou seja em gastos e consumos pessoais, caso em que estaríamos na presença de rendimentos de capitais não declarados.

Neste contexto solicitamos ao banco (CGD), numa primeira fase, que nos facultasse cópia dos cheques n.º 8060024658, 4687592536 e 6836443442, e nos fornecesse informação sobre o destino dado a outras saídas que consideramos relevantes. (Vide resumos do pedido em anexo, doc. 41)

Em resposta, a CGD forneceu-nos fotocópia daqueles cheques, apenas do rosto, invocando sigilo bancário quanto às informações que constavam no verso dos mesmos. (Vide fotocópia dos cheques em anexo, doc.s 38 a 40)

Constatamos da análise àqueles documentos, que os mesmos foram emitidos

ao portador.

Este procedimento, associado à falta de informações que constam do seu verso, não nos permitiu chegar ao verdadeiro destino dado às importâncias em causa: se foram para uso pessoal ou se destinavam ao pagamento de encargos da sociedade, dos registados na contabilidade, ou, eventualmente omitidos.

Posteriormente, solicitamos à CGD que nos prestasse outras informações, cujo conteúdo da respectiva notificação, passamos a evidenciar:

1) Que relativamente às informações já prestadas sobre cheques e outros movimentos ocorridos em 2003 e 2004, que adicionalmente nos esclarecessem sobre as efectivas operações a coberto dos movimentos:

Apoiados nos registos 20002483 a 20002486 datados de 3 de Janeiro de 2003;

Movimento de levantamento datado de 25 de Agosto de 2003;

Movimentos n.º 12 428 023 datados de 13 de Maio de 2004 e 13 de Outubro do mesmo ano, nos montantes de 800 000,00 € e 100 000,00 €, respectivamente.

2) Que nos fornecessem cópia do verso dos cheques n.º 83644342, 8060024658 e 4687592536;

3) Para além daqueles cheques, solicitamos ainda fotocópia, frente e verso, dos restantes cheques evidenciados nos extractos daquela conta nos anos de 2003 e 2004. (Vide fotocópia da notificação e resposta em anexo, doc.s 42 e 43)

Em resposta, a CGD informou-nos que:

4) Os movimentos apoiados nos registos 20002483 a 20002486 datados de 3 de Janeiro de 2003 referiam-se a pagamentos de empréstimos vencidos e respectivas despesas;

5) Que o levantamento de 150.000,00 € de 25 de Agosto de 2003 bem como os movimentos de 800.000,00 € datado de 13 de Maio de 2004 e o de 100.000,00 € datado de 13 de Outubro, destinaram-se a aplicações financeiras em nome do titular;

6) Quanto às fotocópias dos restantes cheques solicitados, informaram que em virtude do Sr. F. ter cancelado a autorização de acesso à sua conta particular,

não estavam em condições de prestar mais informações.

A ausência das informações solicitadas não nos permitiu levar a cabo, duma forma exaustiva, uma análise o mais correcta possível sobre o verdadeiro destino dado às saídas da conta particular do gerente, e assim, ficarmos com uma ideia, ainda que aproximada, sobre os verdadeiros encargos da sociedade, tanto mais, que algumas das saídas, e tal como nos foi informado, reverteram para aplicações financeiras em benefício do titular da conta, portanto, para fins que não os da empresa.

Por outro lado, também do lado dos depósitos, e tal como se poderá verificar, existe um movimento de 780.000,00 €, datado de 12 de Maio de 2004, que pela sua materialidade e por se afastar significativamente dos valores normais registados, indagamos o gerente sobre a sua origem.

A este propósito, o Sr. F. alegou em auto de declarações que o mesmo se prendia com a realização de aplicações financeiras da sua titularidade, até porque logo a seguir, no dia seguinte, procedeu à sua reconstituição, agora reforçada em 20.000,00 €.

Sobre outras saídas o mesmo alegou não se recordar. (Vide auto de declarações em anexo, doc. s 5 a 7)

No mesmo auto de declarações, documento testemunhado por funcionário de inspecção, que o Sr. F. se recusou assinar, invocando necessidade de dialogar com o seu advogado, o mesmo alegou que embora não pudesse precisar sobre os verdadeiros destinos dados às saídas da sua conta particular, dado tratar-se de acontecimentos do passado, algumas das saídas estavam relacionadas com encargos da sociedade.

Conclusões:

Do anteriormente exposto, e tal como ficou devidamente fundamentado e demonstrado, a informação contabilística disponibilizada pelo contribuinte não merece a credibilidade que seria exigível para uma entidade devidamente organizada, pois para além de não dar a conhecer no seu todo, o volume de

negócios realizado no decurso dos anos objecto de análise, também os fluxos financeiros gerados pela actividade não foram colocados, na sua totalidade, à disposição das necessidades da sociedade, quando gerados.

Em resultado dos vários procedimentos e controlos levados a cabo no decurso da presente acção, concluímos que a informação contabilística, tal como nos fora apresentada, não releva a totalidade das operações realizadas pelo S.P., quer a montante, quer, em especial, a jusante.

Os vários fundamentos apresentados, em especial, quanto aos movimentos financeiros ocorridos na conta particular do sócio gerente, mas cuja origem se centra nos negócios da sociedade, evidenciam, e provam duma forma inequívoca, a prática de uma economia informal.

Tendo a maioria dos recebimentos sido depositados em conta bancária do sócio gerente, não houve a preocupação de estabelecer uma fronteira distinta entre a personalidade jurídica dos intervenientes, da sociedade por um lado e do gerente por outro, ficando assim prejudicado o controlo efectivo da atividade desenvolvida.

A inexistência de elementos da contabilidade, nomeadamente, documentos de venda (facturas ou doc.tos equivalente) e guias de transporte, conduz-nos à impossibilidade de comprovação e quantificação duma forma directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável para IVA e para IRC, relativamente aos exercícios objecto de análise, 2003 e 2004.

Nestes termos, estamos em condições de propor que o S.P. seja tributado na esfera daqueles impostos, e para aqueles exercícios, com base na aplicação de métodos indirectos, nos termos dos artigos, 87º, al. b) e 88º, al. a), ambos da LGT.

V - CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

A colaboração prestada pelo sócio gerente sobre o acesso à sua conta pessoal

da CGD, foi determinante para o esclarecimento da situação, ainda que o não tenha sido na totalidade.

De facto, os extractos daquela conta constituíram uma peça importante para repor alguma verdade na situação tributária deste S.P.

O gerente não desenvolve outra actividade para além da que tem na sociedade, aliás foi peremptório na resposta dada no auto de declarações sobre esta questão, daqui se concluindo, que todo o seu enriquecimento, muito ou pouco, teve a sua origem nos negócios da sociedade.

Contudo, o desconhecimento do verdadeiro destino e origem cronológica dos movimentos na sua conta, na sua globalidade, não nos permite afirmar, sem margem para erros, que:

Todos os depósitos efectuados na conta, tal como figuram no respectivo extracto, e embora provenientes das vendas da sociedade, tenham dado entrada uma única vez na conta, até porque, e de acordo com declarações da gerência, 780.000,00 € movimentados em Maio de 2004, cujo histórico do lançamento diz-nos trata-se de um depósito, não foi mais que uma entrada proveniente da realização de aplicações financeiras, aplicações em proveito próprio do gerente, mas cuja constituição e acumulação poderia ter ocorrido em períodos anteriores.

Outros movimentos, de importâncias consideráveis, poderiam ter a mesma proveniência, e considerá-los corno depósitos poderíamos correr o risco de estarmos a duplicar alguns valores;

Que todas as saídas registadas na conta, para além das transferências para a sociedade tenham sido para benefício próprio ou para pagar encargos da sociedade.

Daqui resulta que, e partindo destes elementos e informações obtidas, as possíveis - não obstante o gerente ter sido, a todo o tempo, confrontado com toda a fundamentação, e na procura da verdade material. Ihe ter sido dada a oportunidade de melhor se esclarecer - , não foi possível a reconstituição da

real dimensão das operações realizadas pelo S.P., de forma a que, e duma forma directa possa ser tributado no âmbito de IVA e de IRC.

Com efeito, a fundamentação apresentada e prova recolhida aponta inequivocamente para a omissão de proveitos, mas também para a omissão de custos, dado que algumas saídas da conta particular do sócio gerente tiveram como destino o pagamento de encargos da sociedade, cujos documentos, facturas ou outros, não estarão, eventualmente, registados na contabilidade da empresa.

A guia de transporte em nosso poder (Guia n.º 11710), recolhida na sequência de acção sobre circulação de mercadorias, atestando quantidades em muito inferiores às efectivamente transportadas, constitui também um sinal claro sobre a omissão nos registos contabilísticos de aquisições, assim como da sua dimensão.

A inexistência de outras Guias de Transporte, por alegadamente terem sido destruídos, associada à prática reiterada de depósitos de fundos _em contas de titularidade do gerente, constituiu um forte entrave ao exercício de controlos, controlos que deveriam ser possíveis a partir dos registos e documentos da contabilidade do S.P., de extrema importância, e que serviriam para testar as quantidades efectivamente adquiridas, vendidas e/ou inventariadas.

A discrepância entre os rendimentos declarados pelo gerente Carlos Luís e a variação do seu património revela bem até que ponto as contas da sociedade contêm erros e inexactidões, fruto, como já demonstrado, da prática reiterada de uma economia paralela.

As evidências apresentadas sobre a prática de uma economia informal culminaram naturalmente com a evasão de impostos exigíveis, em sede de IVA e de IRC.

A quantificação dos efeitos tributáveis para IVA deverá ter por base os fluxos financeiros gerados pela sociedade, na sua globalidade, e que resulta do conjunto de depósitos bancários efectuados nas contas da sociedade e das

transferências da conta particular do sócio gerente para aquelas, cuja origem, numas e noutras, centra-se nas transmissões efectuadas pelo contribuinte.

No entanto, o acréscimo ao lucro tributável declarado em cada ano para IRC, dos montantes de vendas omitidas para IVA, sem o reconhecimento de outros custos, conduziria, porventura, a uma tributação exagerada, colocando o S.P. num quadro de indicadores em larga medida superiores aos do sector em que se insere, nomeadamente quanto a margens de comercialização e taxas de rentabilidade fiscal.

Assim, com enquadramento legal no artigo 90.º, n.º 1, al. e), f) e i) _LGT, propomos a utilização do seguinte critério para a determinação da matéria colectável em IVA e IRC por aplicação de métodos indirectos, para os anos de 2003 e 2004, cujos fundamentos de facto e de direito constam do cap. IV:

1.º Para a fixação do volume de negócios para IVA:

a) Acrescer ao volume de negócios declarado em 2003 e 2004 o valor das transferências bancárias da conta particular do gerente, consubstanciadas nos recebimentos do S.P. e que foram depositados na conta particular do gerente, tendo ainda em consideração a variação do saldo de clientes no início e no fim de cada exercício;

b) Aquelas transferências, de 726.050,00 € e de 506.401,18 €, em 2003 e 2004, respectivamente, foram assumidas como receitas da sociedade, tanto mais que o gerente, das mesmas não se fez credor;

2.º Para a fixação da matéria colectável em IRC

a) Ajustar o volume de negócios declarado para IRC em cada exercício, adicionando-lhes as vendas omitidas determinadas de acordo com o raciocínio adaptado para IVA;

b) Estimar uma evolução de custos, ao nível do CMV, que sejam consentâneos com o acréscimo das vendas, aplicando para o efeito a margem de comercialização sobre o CMVMC declarada pelo contribuinte.

Embora aquela margem apresente um desvio negativo relativamente à média

do sector, o que em parte se compreende, dado tratar-se em larga medida de um revendedor grossista, os valores declarados aproximam-se da mediana do sector quer a nível distrital (Viseu) quer também a nível Nacional;

Nos exercícios em causa, aquele indicador foi de:

Do S.P.Da U.ONacional 200316,31%20%17,05/o 200416,85%23,74%17,97/o

Esta margem bruta foi calculada tendo como denominador o volume de negócios declarado e não o CMV, pelo que, e fazendo uma extrapolação, a margem sobre o custo das mercadorias vendidas é de 19,5i'o e 20,28%, para 2003 e 2004, respectivamente.

A fórmula subjacente ao cálculo daqueles valores é:

$MB = (Vendas - CMV) / CMV * 100;$

c) Manter todos os restantes proveitos e custos declarados pelo S.P., assim como todos os ajustamentos de natureza fiscal evidenciados no Q07 das respectivas declarações de rendimento mod.22.

3º Cálculos

Atente-se então nos cálculos e quadros que apresentamos, abaixo, e que reflectem, em suma, os valores propostos para tributação em IVA e em IRC:

a) Ano de 2003

4.1 - Cálculo das vendas estimadas e IVA em falta

Quadro 01

Depósitos / Ano	Valores Totais	X.1.745.324,57 €	X.92.504,79 €	X.43.307,56 €
Trans. Conta Part.	726.050,00 €	Depósitos Corrigidos	2.607.186,92 €	Saldo Ini.
Clientes	(76.956,13 €)	Saldo Final Clientes	78.163,47 €	Vendas Estimadas
e/IVA	2.608.394,26 €	Vendas Decl.	C/IVA(1.771.407,16 €)	Vendas
Omitidas	836.987, 10 €	IVA em falta	39.856,53 €	Quadro 03 Vendas Totais
s/IVA	2.484.185,01 €	VND Omitidos	s/IVA797.130,57 €	VND Decl.
S/IVA	1.687.054,44 €			

Quadro 02

MesesVN Declarado C/IVAVN Omitido C/IVAIVA Falta Jan119.948,2 2 €56.675,35
 €2.698,83 € Fev112.182,09 €53.005,86 €2.524,09 € Mar126.294,52 €59.673,96
 €2.841,62 € Abr135.775,12 €64.153,53 €3.054,93 € Maio134.199,24
 €63.408,93 €3.019,47 € Jun132.617,95 €62.661,77 €2.983,89 € Jul178.793,64
 €84.479,71 €4.022,84 € Agt159.833,16 €75.520,92 €3.596,23 € Set193.244,97
 €91.307,94 €4.348,00 € Out195.820,74 €92.524,99 €4.405,95 € Nov125.230,14
 €59.171,04 €2.817,67 € Dez157.467,37 €74.403,08 €3.543,00 €
 Totais1.771.407,16€836.987,10 €39.856,53 €

OBS: Taxa de IVA aplicada - 5% (Verba 1.3.1 da Lista I anexa ao CIVA)

Notas:

- 1) Dado que as vendas são calculadas com base em fluxos financeiros, os valores não foram expurgados do IVA. Por conseguinte, os valores de imposto em falta por período foram calculados por dentro;
- 2) Por desconhecermos com rigor a que recebimentos e períodos se referem as transferências da conta particular para as contas da sociedade, a distribuição do volume de negócios omitido, com IVA, foi repartido pelos varios meses proporcionalmente aos valores de vendas declarados nas respectivas D.P's de IVA, também com IVA;
- 3) Estas considerações são também aplicáveis ao exercício de 2004.

b) Ano de 2004

Quadro 04 Depósitos / MesesValores Totais X.1.528.205,83 € X.85.350,27 €
 X.0,00€ Trans. Conta Part.506.401,18 € Depósitos Corrigidos2.119.957,28 €
 Saldo Ini. Clientes(78.163,47 €) Saldo Final Clientes116.160,35 € Vendas
 Estimadas e/IVA2.157.954,16 € Vendas Decl. C/IVA(1.690.875,27 €) Vendas
 Omitidas467.078,89 € IVA em falta22.241,85 € Quadro 06 Vendas Totais
 s/IVA2.055.194,44 € VND Omitidas s/IVA444.837,04 € VND Decl. S/
 IVA1.610.357,40 € Quadro 05

MesesVN Decl. C/IVAVN Omit C/IVAIVA Falta Jan82.318,64 €22.739,29 €1.082,82
 € Fev93.442,30 €25.812,03 €1.229,14 € Mar123.897,68 €34.224,87 €
 €1.629,76 € Abr131.329,01 €36.277,67 €1.727,51 € Maio128.387,94
 €35.465,24 €1.688,82 € Jun165.833,04 €45.808,89 €2.181,38 € Jul194.391,13
 €53.697,63 €2.557,03 € Agt216.258,43 €59.738,14 €2.844,67 € Set182.830,00
 €50.504,04 €2.404,95 € Out151.617,59 €41.882,08 €1.994,38 € Nov116.543,78
 €32.193,47 €1.533,02 € Dez104.025,73 €28.735,55 €1.368,36 €
 Totais1.690.875,27 €467.078,89 €22.241,85 €

OBS: Taxa de IVA aplicada - 5% (Verba 1.3.1 da Lista I anexa ao CIVA)

4. 2 - Determinação da matéria colectável para IRC

a) Exercício de 2003 RubricasValores DeclaradosValores CorrigidosValor das
 Correções VENDAS MERCADORIAS1.646.067,74 €2.443.198,31 €797.130,57 €
 SOMA1.646.067,74 €2.443.198,31 €797.130,57 € PROVEITOS E GANHOS
 FIN.0.386,82 €0.386,82 € PROVEITOS E GANHOS EXT.4.266,01 €4.266,01 €
 TOTAL DOS PROVEITOS1.650.720,57 €2.447.851,14 €797.130,57 € CUSTOS
 MERC. E MAT.1.377.507,99 €2.044.517,41 €667.009,42 € FORNECIMENTO SER.
 EXT.97.980,50 €97.980,50 € IMPOSTOS22.462,78 €22.462,78 € CUSTOS COM
 PESSOAL107.660,60 €107.660,60 € OUTROS CUSTOS E PERDAS0.078,00
 €0.078,00 € AMORTIZ./REINTEGRACOES27.370,05 €27.370,05 €
 CUSTOS/PERDAS FINANC.3.163,85 €3.163,85 € CUSTOS/PERDAS
 EXTRAOR.16.298,81 €16.298,81 € TOTAL CUSTOS1.652.522,58 €2.319.532,00
 €667.009,42 € RESULTADO LIQ. EXERC.-1.802,01 €128.319,14 €130.121,15 €
 Correções Fiscais Q0716.298,81 €16.298,81 € Mat. Colectável14.496,80
 €144.617,95 €130.121,15 € Margem bruta s/ Custo M.V19,519,50,00 Rent.
 Fiscal Vendas0,885,925,04 Rubricas corrigidas:

- Vendas Corrigidas = Vendas declaradas p/IRC + V.N. Omitido (cfr. Cálculos evidenciados nos quadros 01 e 03 do ponto 3.1);

7) CMV Corrigido= Vendas Corrigidas/

1,195

CMV = 2.443.198,31€/1,195

CMV = 2.044.517,41 €.

b) Exercício de 2004 RubricasValores DeclaradosValores CorrigidosValor das Correções

Rubrica	Valores Declarados	Valores Corrigidos	Valor das Correções
VENDAS MERCADORIAS	1.587.986,42	€2.032.823,46	€444.837,04
SOMA	1.587.986,42	€2.032.823,46	€444.837,04
PROVEITOS E GANHOS FIN.	97,89	€97,89	€
PROVEITOS E GANHOS EXT.	8.982,00	€8.982,00	€
TOTAL DOS PROVEITOS	1.597.066,31	€2.041.903,35	€444.837,04
CUSTOS MERC. E MAT.	1.320.292,16	€1.690.076,04	€369.783,88
FORNECIMENTO SER. EXT.	92.529,74	€92.529,74	€
IMPOSTOS	22.219,12	€22.219,12	€
CUSTOS COM PESSOAL	115.552,83	€115.552,83	€
OUTROS CUSTOS E PERDAS	507,00	€507,00	€
AMORTIZ./REINTEGRACOES	26.639,89	€26.639,89	€
CUSTOS/PERDAS FINANC.	1.729,17	€1.729,17	€
CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.	30.085,17	€30.085,17	€
TOTAL CUSTOS	1.609.555,08	€1.979.338,96	€369.783,88
RESULTADO LIQ. EXERC.	-12.488,77	€62.564,39	€75.053,16
Correções Fiscais			
Q07Mod.	2230.085,93	€30.085,93	€
Mat. Colectável	17.597,16	€92.650,32	€75.053,16
Margem bruta s/ Custo M.V	20,28	20,28	20,28
Rent. Fiscal			
Vendas	1,114,563,45		

Rubricas corrigidas:

- Vendas Corrigidas = Vendas declaradas p/IRC + V.N.Omitido (cfr. Cálculos evidenciados nos quadros 04 e 06 do ponto 3.1);

CMV Corrigido= Vendas Corrigidas/ 1,2028

CMV = 2.032.823,46 €/ 1,2028

CMV = 1.690.076,04 €."

- cfr. fls. 126/219 do processo de reclamação anexo aos presentes autos.

4. Em 30/06/2006 e 11/07/2006, teve lugar a reunião da Comissão Distrital a que se refere o artigo 92.º da LGT, com a presença do representante da impugnante, não tendo logrado acordo e em face do que o Presidente da Comissão decidiu manter os valores fixados para efeitos de IRC e IVA com referência ao exercício de 1996.

- cfr. fls. 224/245 do processo de reclamação anexo aos autos.

5. A Impugnante foi notificada da fixação do imposto, pelo ofício 13361, de 12/07/2006.

- cfr. fls. 220 /233 do processo e reclamação anexo aos autos.

6. A Autoridade Tributária emitiu as seguintes liquidações: TRIBUTONº

LIQUIDAÇÃO	PERÍODO	DATA	LIQUIDAÇÃO	VALOR	€	DATA	LIMITE	PAGAMENTO
------------	---------	------	------------	-------	---	------	--------	-----------

IRC20063831473200318/07/2006	43.872,42	23/08/2006						
------------------------------	-----------	------------	--	--	--	--	--	--

JUROS20063831473200318/07/2006	3.330,81	23/08/2006						
--------------------------------	----------	------------	--	--	--	--	--	--

IRC20063976656200419/07/2006	20.639,62	31/10/2006						
------------------------------	-----------	------------	--	--	--	--	--	--

JUROS20063976656200419/07/2006	743,57	31/10/2006						
--------------------------------	--------	------------	--	--	--	--	--	--

- cfr. fls. 269/273 do processo de reclamação anexo aos autos.

7. Nos anos de 1990 a 2004, o sócio da Impugnante F. , declarou para efeitos de IRS, os seguintes rendimentos globais, respetivamente:

€ 4.261,15; € 5.098,92; € 5.468,22, € 3.718,83, € 5.603,24, € 8.530,87, € 8.658,59, € 7.747,78, € 8.121,45, € 12.473,10, € 16.761,08, € 9.247,71, € 8.338,30, € 15.365,05, € 16.822,28.

- cfr. fls. 156/161 do processo de reclamação graciosa anexo aos autos.

*

b) Factos não provados:

Inexistem outros factos, para além dos que foram dados como provados, que revelem interesse para a boa decisão da causa.

*

c) Motivação:

A convicção do Tribunal quanto aos factos provados resultou da análise crítica e conjugada do teor dos documentos não impugnados juntos aos autos, conforme referido em cada ponto do probatório e também da posição assumida pelas partes, na parte dos factos alegados não impugnados e corroborados pelos

documentos juntos, (artigo 76.º, da Lei Geral Tributária e artigo 362.º e sgs. do Código Civil), porquanto a Inquirição de testemunhas foi preterida em face da junção de um conjunto de documentos entregues pela Impugnante em sede de inquirição de testemunhas e pelos quais pretendeu a impugnante demonstrar:

Pelo conjunto de documento que compõe o anexo 1, as situações mensais de crédito sistemático de IVA, resultam da atividade da empresa que comercializa produtos de IVA a 5% e tem despesas com IVA a 17%. Pelo conjunto de documentos que compõem o anexo 2, pelos quais pretendem demonstrar que o diferencial do saldo de extratos bancários e do saldo da conta no final de cada exercício, se deve a cheques em circulação.

Pelo conjunto de documentos que constituem o anexo 3, pelos quais pretendem demonstrar que o saldo de caixa é positivo nos anos de 2003 e 2004.

Pelo conjunto de documentos que constituem o anexo 4, pelos quais pretende demonstrar que o resultado dos clientes circularizados foi mal interpretado pela administração fiscal.

Pelo conjunto de documentos que constituem o anexo 5, pelos quais pretende demonstrar que as entradas de dinheiro do sócio F. resultam da necessidade de provisionar as contas da sociedade por forma a obter os fornecimentos da D., principal fornecedora e não com vendas.

Todavia, tais documentos contém um adensado conjunto de informação contabilística que impossibilitam um confronto direto com o afirmado no relatório de inspeção e não compete ao tribunal traduzir tais documentos na prova que a Impugnante diz pretender fazer.

De resto, à Impugnante cabia, com base em tais documentos, demonstrar, se tal lhe fosse possível, que, por um lado, na altura em que teve lugar o ato inspetivo a administração tributária deveria concluir de forma e quantificação diferente e, por outro, que em face de tais elementos – sem as correções que a Impugnante assume que deveriam ser feitas –, facilmente se poderia concluir que não estavam reunidos os pressupostos para a tributação por metodologia

indireta.

Ora, se é a própria impugnante que assume que os erros detetados com o ato de inspeção deveriam ser corrigidos, por certo que não é em momento após a realização da inspeção que poderá invocar tal circunstância, porquanto não assumiu de mote e em momento próprios essas correções.

Assim, concluiu-se que a simples junção dos documentos em sede de inquirição de testemunhas, seja suficiente para demonstrar o contrário, como lhe competia, do que afirma e prova a Administração Tributária no relatório de inspeção.

Ou seja, a Impugnante, apesar de juntar tais documentos não demonstra e prova em quanto e de que modo o cálculo da matéria tributária apurada pela AT se encontra errada ou que os critérios utilizados para o efeito carecem de fundamento.

E a valoração de tais documentos em sede de probatório deveria resultar de uma concreta análise e demonstração pela Impugnante da medida e que informação específica se poderia e deveria extrair que fizesse sustentar o que alega na sua petição, o que, na realidade não acontece.

A simples junção dos documentos e referência à pretensão da sua junção teria, naturalmente que vir acompanhada do seu confronto e efeitos concretos pretendidos para se concluir de forma diferente da que resulta do relatório inspetivo, por referência, também, à errada quantificação invocada pela Impugnante.

A matéria de facto não provada redundou na ausência de prova produzida para o efeito, bem assim da ausência da sua concatenação, não tendo a Impugnante logrado comprovar o alegado.»

*

4. Apreciação jurídica do Recurso.

4.1. Nulidade da sentença

A recorrente imputa à sentença nulidade em virtude de não se ter pronunciado, em sede de fixação da matéria de facto, sobre a factualidade subjacente a essa atuação, tendo em consideração a PI de impugnação de fls., a contestação da Fazenda Pública (FP) e os elementos de prova juntos aos autos, mormente os elementos documentais.

Nos factos provados transcreve textualmente páginas inteiras do Relatório de Inspeção Tributária (RIT, limitando-se a declarar que foi elaborado o RIT e a transcrever extensos segmentos do mesmo), a decisão não tem um concreto substrato factual impossibilitando uma análise crítica da formação da convicção decisória, o percurso cognitivo que empreendeu para assumir a sua convicção.

Vejamos,

No que tence à omissão de pronúncia e omissão de especificação dos factos provados e não provados, com ausência de análise crítica da prova, podemos já adiantar que não tem razão. Aliás, insucesso pelo modo como ataca a decisão, pois que, o que entende ser uma nulidade antes poderia vir a ser, se devida relevantamente afrontada, um menos acertado julgamento de facto.

Ora, como ressalta das conclusões e alegações não foi este o caminho trilhado pela recorrente que para o fazer deveria ter cumprido o ónus da impugnação da decisão de facto de acordo com o art. 640.º do CPC.

Como se depreende da conclusão 4.ª, enfatiza que o tribunal não se pronunciou sobre a factualidade subjacente à atuação da IT na utilização dos métodos indireto e a sua quantificação.

O art. 123º, n. 2º, do CPPT, estatui que o Juiz discriminará também a matéria de

facto provada da não provada, **fundamentando as suas decisões**.

Trata-se de uma disposição privativa do contencioso tributário na medida em que, nesta jurisdição, é na própria sentença que o juiz faz o julgamento da matéria de facto, elencando e separando os factos provados dos não provados. O juiz ao fazer, no momento da prolação da sentença, esse julgamento terá que em face do conjunto das provas produzidas, **descreminar os factos** que considera provados **indicando os meios de prova criticamente analisados** que lhe permitem consubstanciar, por um lado, os factos provados e, por outro, os factos não provados.

A fundamentação do acervo factual deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e **na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões por que decidiu no sentido decidido e não noutro**. CPPT anotado Vol. I do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 123.º, pág. 877, edição de 2006.

Para que a omissão constitua nulidade da sentença, nos termos do art. 125º, n.º1, do CPPT Neste sentido o Ac do TCA Norte de 15/11/2013, no processo 00331/05, disponível no site da dgsi, itij., tal como vem entendendo uniformemente o STA Nos processos 510/08 e 540/08 de 14/07/2008 e 3/12/2008. “ Há que distinguir a falta absoluta de motivação da motivação deficiente, medíocre ou errada, O que a lei considera nulidade é a falta absoluta de motivação; a insuficiência ou mediocridade da motivação é espécie diferente, afeta o valor doutrinal da sentença, sujeita-a ao risco de ser revogada ou alterada no recurso, mas não produz nulidade. Por falta absoluta de motivação deve entender-se a ausência total de fundamentos de direito e de facto.”

Contudo a sentença não só elenca os factos, como vai indicando os documentos que contribuem para tal, factos que versam sobre o que foi efetivamente suscitado na impugnação, como seja a legalidade da utilização dos métodos indiretos.

No que tange à questão da transcrição do relatório é verdade que são transcritos excertos do mesmo, mas também não se vê como fazer de outro modo já que é nele que se encontra a fundamentação da atuação da AT, a explicação da decisão de aplicar os métodos indiretos, sendo certo que o despacho proferido em sede de comissão de revisão, que fixa o quadro fundamentativo da liquidação, apela expressamente ao relatório. cfr. Ac. do TCAS n.º 02800/08 de 13-04-2010 1. A sentença, ao levar ao probatório circunstâncias de facto por transcrição de excertos do relatório da acção inspectiva, remetendo para esse mesmo documento, mostra-se devidamente fundamentada, pela apropriação de tal circunstancialismo, considerando-o demonstrado com apoio no referido relatório, evidenciando, por um lado, a respectiva ponderação pelo decisor e possibilitando, por outro, uma cabal reacção contenciosa contra tal julgamento.

A análise crítica da prova está ínsita na seleção feita, dando preferência à prova documental para decidir sobre o fundamento da impugnação, falta de pressupostos do agir da AT. No sentido do texto o Ac. do STA de 15/04/2009, no recurso 01115/08, disponível em www.dgsi.pt.

Assim, destinando-se a fundamentação a esclarecer as partes, primordialmente a que tiver ficado vencida, sobre os motivos da decisão, sendo ela minimamente elucidativa, não há omissão de fundamentação relevante suscetível de nulidade.

Também não se encontra no quadro factológico erigido pelo tribunal quaisquer obscuridades, contradições pelo que não há nulidade da decisão.

No que respeita aos factos não provados eles terão de ter alguma referência, no caso será a petição de impugnação na qual o impugnante expõe os factos que contrariam os que estão expriados nas peças do procedimento tributário. Ora se atentarmos neste articulado poucos são os factos assinalados com impacto ao nível do que se descreve no relatório; daí que não merecesse da parte do tribunal especificá-los como não provados, pois, são meramente instrumentais e não factos essenciais, como sejam os factos relativos a suprimentos, os cheques estarem ainda em trânsito e não descontados.

Contudo, a sentença justifica por que não os elenca por entender que redundou na ausência de prova produzida, este menor rigor não é de molde a por em causa o julgamento de facto com a consequência da sua nulidade.

Por conseguinte, o facto de se ter dito que inexistem outros factos, para além dos provados, que relevem interesse para a boa decisão da causa. O que daqui emerge é que não há factos relevantes que se tenham de ser anotados como não provados, aliás a própria motivação dá respaldo a esse resultado.

A recorrente entende que a sentença não fez uma análise crítica da prova. O enxerto da decisão sob a epígrafe motivação explana as razões da sua convicção faz uma análise crítica das provas produzidas, senão vejamos: « A convicção do Tribunal quanto aos factos provados resultou da análise crítica e conjugada do teor dos documentos não impugnados juntos aos autos, conforme referido em cada ponto do probatório e também da posição assumida pelas partes, na parte dos factos alegados não impugnados e corroborados pelos

documentos juntos, (artigo 76.º, da Lei Geral Tributária e artigo 362.º e sgs. do Código Civil), porquanto a Inquirição de testemunhas foi preterida em face da junção de um conjunto de documentos entregues pela Impugnante em sede de inquirição de testemunhas e pelos quais pretendeu a impugnante demonstrar:

Pelo conjunto de documento que compõe o anexo 1, as situações mensais de crédito sistemático de IVA, resultam da atividade da empresa que comercializa produtos de IVA a 5% e tem despesas com IVA a 17%. Pelo conjunto de documentos que compõem o anexo 2, pelos quais pretendem demonstrar que o diferencial do saldo de extratos bancários e do saldo da conta no final de cada exercício, se deve a cheques em circulação.

Pelo conjunto de documentos que constituem o anexo 3, pelos quais pretendem demonstrar que o saldo de caixa é positivo nos anos de 2003 e 2004.

Pelo conjunto de documentos que constituem o anexo 4, pelos quais pretende demonstrar que o resultado dos clientes circularizados foi mal interpretado pela administração fiscal.

Pelo conjunto de documentos que constituem o anexo 5, pelos quais pretende demonstrar que as entradas de dinheiro do sócio F. resultam da necessidade de provisionar as contas da sociedade por forma a obter os fornecimentos da D., principal fornecedora e não com vendas.

Todavia, tais documentos contém um adensado conjunto de informação contabilística que impossibilitam um confronto direto com o afirmado no relatório de inspeção e não compete ao tribunal traduzir tais documentos na prova que a Impugnante diz pretender fazer.

De resto, à Impugnante cabia, com base em tais documentos, demonstrar, se tal lhe fosse possível, que, por um lado, na altura em que teve lugar o ato inspetivo a administração tributária deveria concluir de forma e quantificação diferente e, por outro, que em face de tais elementos – sem as correções que a Impugnante assume que deveriam ser feitas –, facilmente se poderia concluir que não estavam reunidos os pressupostos para a tributação por metodologia

indireta.

Ora, se é a própria impugnante que assume que os erros detetados com o ato de inspeção deveriam ser corrigidos, por certo que não é em momento após a realização da inspeção que poderá invocar tal circunstância, porquanto não assumiu de mote e em momento próprios essas correções.

Assim, concluiu-se que a simples junção dos documentos em sede de inquirição de testemunhas, seja suficiente para demonstrar o contrário, como lhe competia, do que afirma e prova a Administração Tributária no relatório de inspeção.

Ou seja, a Impugnante, apesar de juntar tais documentos não demonstra e prova em quanto e de que modo o cálculo da matéria tributária apurada pela AT se encontra errada ou que os critérios utilizados para o efeito carecem de fundamento.

E a valoração de tais documentos em sede de probatório deveria resultar de uma concreta análise e demonstração pela Impugnante da medida e que informação específica se poderia e deveria extrair que fizesse sustentar o que alega na sua petição, o que, na realidade não acontece.

A simples junção dos documentos e referência à pretensão da sua junção teria, naturalmente que vir acompanhada do seu confronto e efeitos concretos pretendidos para se concluir de forma diferente da que resulta do relatório inspetivo, por referência, também, à errada quantificação invocada pela Impugnante.

A matéria de facto não provada redundou na ausência de prova produzida para o efeito, bem assim da ausência da sua concatenação, não tendo a Impugnante logrado comprovar o alegado.»

Por outro lado, diz a recorrente, foram juntos documentos sujeitos ao contraditório e o tribunal declaradamente não os apreciou, sob o pretexto de não terem sido circunstanciados pela impugnante e devendo ter sido, antes,

facultado à AT na inspeção.

Todavia, só há omissão de pronúncia quando o juiz não toma posição sobre questão colocada pelas partes, não emite decisão no sentido de não poder dela tomar conhecimento nem indica razões para justificar essa abstenção de conhecimento, e da sentença também não resulta, de forma expressa ou implícita, que esse conhecimento tenha ficado prejudicado em face da solução do litígio.

A falta de pronúncia dá-se quando, **incumbindo ao juiz a obrigação de apreciar e resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, isto é, todos os problemas concretos que haja sido chamado a resolver no quadro do litígio** [tendo em consideração o pedido e causa de pedir e eventuais exceções invocadas], não o faz, mas como resulta do teor da sentença, ela, pronuncia-se sobre todas as questões enunciadas na petição de impugnação.

Ora, claramente que o tribunal a quo pronunciou-se sobre eles no sentido de que, em sede de julgamento, tais documentos continham um adensado conjunto de informação contabilística que impossibilitava o confronto direto com o conteúdo do relatório, não competindo ao tribunal traduzir tais documentos na prova que pretende fazer.

Ainda assim, cabe aqui dilucidar a recorrente que o contencioso tributário é de mera legalidade, como é o caso da impugnação judicial, e o tribunal tem de quedar pela formulação do juízo sobre a legalidade do ato sindicado em face da fundamentação contextual integrante do próprio ato [no caso o relatório inspetivo que terminou com o despacho do procedimento de revisão], estando impedido de valorar razões de facto que não foram trazidas ao procedimento,

ou seja, a recorrente acaba por aportar ao processo de impugnação um conjunto elevado de documentos que constituem um volume apenso ao processo que não foram submetidos à apreciação da administração tributária, não estando, assim, envolvidos na fundamentação que foi erigida para as correções impugnadas.

Improcede, portanto, esta questão.

4.2. Importa agora indagar se a sentença fez uma adesão acrítica ao relatório da inspeção, não sendo o RIT um meio probatório pleno, se a sentença incorre em erro nos pressupostos de facto.

Sobre adesão acrítica ao relatório, pouco mais há dizer do que já decorre do que se expôs em matéria de nulidade da sentença e de transcrição excertos do relatório.

O relatório de inspeção tributária é um documento autêntico que, quando devidamente fundamentado e baseado em critérios objetivos, faz fé pública relativamente aos factos que integra **[cfr. art. 76.º, n. º1 da LGT e 363.º, n. º2 do Cód. Civil]**

A força probatória das informações oficiais constantes do relatório reporta-se aos factos que neles forem referidos. Relativamente a factos, a sua força probatória existe quanto aos afirmados como sendo praticados pela administração tributária ou com base na perceção dos seus órgãos ou agentes, ou factos determinados a partir dessa perceção com base em critérios objetivos.

Já no que concerne aos factos afirmados com base em juízos formulados pela AT a partir de factos materiais apurados que não sejam determinados em

critérios objetivos não existe aquela força especial probatória, valendo as informações como elementos sujeitos à livre apreciação da entidade competente para a decisão. Cfr. LGT anotada ao art. 76.º, Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, 4.ª Edição, Acs. do TCA Sul nos processos n.ºs 07141/13 de 26-06-2014 e 862/06.8 de 09-07-2020; Ac. do TCA Norte de 26-02-2015, nos processos n.ºs 00118/02 e 07165/13 de 22-03-2018.

Enfatiza, a recorrente, que o tribunal só se debruça sobre o mérito intrínseco das conclusões apresentadas pela AT, acentuando as dúvidas sobre o seu percurso cognitivo do juiz a quo.

Com isto parece quer dizer que a sentença errou no julgamento de facto ou nos pressupostos de facto, ao dar prevalência ao relatório inspetivo, contudo não verbaliza as razões de facto que foram sobreavaliadas ou as que foram subavaliadas em ordem à pretensão que preconiza.

Para que haja erro nos pressupostos de facto é necessário que exista uma desconformidade ou falta de sintonia entre a factualidade invocada no ato e realidade factual existente, de tal sorte que a primeira não retrate a segunda.

O erro nos pressupostos de facto não é, porém, unicamente privativo dos atos administrativos ou tributários; como expressão de um vício de vontade, ele afeta qualquer outra decisão que não seja estritamente vinculada. Daí que possa atingir uma decisão jurisdicional, cujo raciocínio decisório pode estar inquinado por uma errada apreciação factual da realidade trazida a juízo.

Como é evidente, ao socorrer-se do RIT a sentença não incorreu em erro nos pressupostos de facto, a sentença reproduziu parte do RIT, dando como adquirido para os autos factos que dele constam. E deu-os como adquiridos porque o RIT não foi impugnado validamente.

Ainda que se aventasse que os factos que constam do RIT e que estão abrangidos pela força probatória plena dos documentos autênticos, não tivessem ocorrido, mesmo assim inexistiria erro nos pressupostos de facto mas, apenas, errada avaliação probatória, consistente em ter a sentença considerado como provados factos que, em rigor, não poderiam ter sido considerados como tal.

Ora, como já se referiu a recorrente ficou longe de impugnar devidamente o julgamento de facto.

Improcede, também, esta questão.

4.3. Por fim,

A recorrente não aceita o RIT e as respetivas conclusões por não estarem reunidos os pressupostos para avaliação indireta da matéria coletável porquanto as irregularidades apontadas impunham antes uma avaliação direta e que fosse previamente notificado para corrigir essas irregularidades, não sendo essas irregularidades determinantes de per si para o recurso a métodos indiretos, tendo sido violado o princípio do inquisitório no procedimento tributário, em matéria de análise dos fluxos financeiros poderia ter feito uso da derrogação do sigilo bancário, podendo assim, apurar de forma direta, sendo falaciosa a questão das guias de transporte e não se mostra adequadamente fundamentado o recurso ao método indireto, os documentos apresentados, como o Anexo 5, as transferências do sócio F. coincidiam com os pagamentos devidos à D., o que permite concluir que o dinheiro colocado pelo sócio na sociedade não corresponde a vendas omitidas. O raciocínio do tribunal recorrido está nos antípodas da visão professada no acórdão do TCAN de 13-11-2014. Em matéria de critério de quantificação usado não tem acolhimento no art. 90.º da LG, sendo que este enumera taxativamente os critérios a serem aplicados, não

fez uma reconciliação de saldos, mas antes a soma aritmética das transferências e dos depósitos. **[conclusões 37.ª a 157.ª]**

Vejamos.

Como se respiga das conclusões a recorrente insurge-se com o facto de se haver aplicado o método indireto de determinar o IRC e bem assim a sua quantificação.

A recorrente faz renascer argumentos que exercitou na sua petição de impugnação e suscita novamente as mesmas questões, mas, não o faz de modo a imputar à sentença, neste segmento erro de julgamento.

Aliás, é lapidar a afirmação pela qual inicia as suas alegações, “atenta a causa de pedir articulada na PI de impugnação são duas as questões essenciais trazidas ao conhecimento do Tribunal recorrido (e, agora, por meio do recurso a Tribunal ad quem):

- a não verificação dos pressupostos de que depende a utilização de métodos indiretos de determinação do rendimento tributável; e

- a errónea quantificação da matéria tributável.

(...)

Não tendo a (ora) recorrente logrado demonstrar, em 1.ª instância, a legalidade dessa atuação da AT, irá procurar fazê-lo agora, nos termos que se seguem.

Na verdade, tendo a sua impugnação judicial 123 artigos, só as conclusões de recurso demandam 157 artigos, nos quais, à exceção dos vícios apontados à sentença, já apreciados, vir repetir o que já havia aduzido na sua impugnação, a não verificação dos pressupostos para a avaliação indireta, realçando tratar-se apenas de meras irregularidades que poderiam ser corrigidas e não impediam a avaliação direta; falta de fundamentação da decisão de aplicação dos métodos

indiretos e erro de quantificação por o valor de amostra não ser representativo nem aceitável.

Dispõe o art. 627.º, n.º 1, do CPC que: “As decisões judiciais podem ser impugnadas por meio de recurso.”

Quer isto dizer que o recurso constitui o principal instrumento de impugnação de decisões judiciais, permitindo a sua reapreciação por um tribunal de categoria hierarquicamente superior.

O recurso tem assim por objeto a alteração total ou parcial da decisão recorrida que pressupõe que tenha incorrido em erro de julgamento, lato sensu, no qual o recorrente deve identificar as questões decididas e que pretende ver reapreciadas para o que deve enunciar e concretizar o que de errado fez a decisão recorrida.

O recurso, maxime, as conclusões, tem que conter os fundamentos que justifiquem a alteração ou anulação da decisão recorrida; fundamentos traduzidos na enunciação de verdadeiras questões de direito ou de facto cujas respostas interfiram com o teor da decisão, sem olvidar a identificação clara e precisa daquilo que se pretende obter do Tribunal Superior, em contraposição com aquilo que foi decidido pelo tribunal a quo.

Com efeito, o recurso, nas conclusões 38.ª e seguintes não desfere qualquer ataque à decisão recorrida impossibilitando que este tribunal reaprecie ou analise o que quer que seja em matéria de questões que comportam a decisão que se recorre.

Remetendo-se a recorrente nestas conclusões para o que já havia suscitado na impugnação e sobre a qual pronunciou-se a sentença sem atacá-la, improcede também este segmento do recurso.

Em simultâneo vem levantar questões como violação do princípio de inquisitório e violação do art. 90.º da LGT, na escolha e aplicação do critério de quantificação e falta de notificação para corrigir as irregularidades.

Contudo estas questões não foram submetidas à apreciação do tribunal recorrido, como se alcança da leitura do processo.

A natureza do recurso, como meio de impugnação de uma anterior decisão judicial, determina, também, uma importante limitação ao objeto do recurso de apenas poder incidir sobre questões que tenham sido anteriormente apreciadas, não podendo confrontar-se o tribunal “ad quem” com questões novas.

Os recursos constituem mecanismos destinados a reapreciar decisões proferidas, e não a analisar questões novas, salvo se do conhecimento oficioso, desde que o processo contenha os elementos imprescindíveis.

Assim, rejeita-se este segmento do recurso.

Improcede, in totum, o recurso, mantendo-se inalterada a sentença recorrida.

*

5. DECISÃO.

Nestes termos, acordam em conferência os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas a cargo da Recorrente.

Notifique e comunique ao processo comum singular 101/06.1 IDVIS, do Tribunal Judicial de Tondela.

Porto, 7 de dezembro de 2021

Cristina da Nova

Cristina Bento

Celeste Oliveira

i) CPPT anotado Vol. I do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao artigo 123.º, pág. 877, edição de 2006.

ii) Neste sentido o Ac do TCA Norte de 15/11/2013, no processo 00331/05, disponível no site da dgsi, itij.

iii) Nos processos 510/08 e 540/08 de 14/07/2008 e 3/12/2008.

iv cfr. Ac. do TCAS n.º 02800/08 de 13-04-2010 1. A sentença, ao levar ao probatório circunstâncias de facto por transcrição de excertos do relatório da acção inspectiva, remetendo para esse mesmo documento, mostra-se devidamente fundamentada, pela apropriação de tal circunstancialismo, considerando-o demonstrado com apoio no referido relatório, evidenciando, por um lado, a respectiva ponderação pelo decisor e possibilitando, por outro, uma cabal reacção contenciosa contra tal julgamento.

v) No sentido do texto o Ac. do STA de 15/04/2009, no recurso 01115/08, disponível em www.dgsi.pt.

vi) Cfr. LGT anotada ao art. 76.º, Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e

Jorge de Sousa, 4.^a Edição, Acs. do TCA Sul nos processos n.ºs 07141/13 de 26-06-2014 e 862/06.8 de 09-07-2020; Ac. do TCA Norte de 26-02-2015, nos processos n.ºs 00118/02 e 07165/13 de 22-03-2018.

sumário

vii) Neste sentido o Ac do TCA Norte de 15/11/2013, no processo 00331/05, disponível no site da dgsi, itij.

viii) Nos processos 510/08 e 540/08 de 14/07/2008 e 3/12/2008.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>