

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**

Acórdão

Processo

2236/05.9BELSB

Data do documento

27 de janeiro de 2022

Relator

Tânia Meireles Da Cunha

**DESCRITORES**

Custos &gt; Métodos indiretos &gt; IRC &gt; IVA

**SUMÁRIO**

- I. A existência de uma determinada descrição e conclusão num relatório de inspeção tributária só tem impacto em termos de tributação caso dê origem a alguma correção.
- II. No caso de ser uma mera descrição, sem qualquer impacto em termos de ato tributário, não o fundando, total ou parcialmente, carece de relevância a sua apreciação jurisdicional.
- III. Para efeitos de consideração de um determinado custo como custo fiscal, nos termos do então art.º 23.º do CIRC, é imprescindível não só a sua indispensabilidade, mas também a certeza da sua efetividade.
- IV. Não é qualquer omissão, erro ou inexatidão das declarações ou da contabilidade do sujeito passivo que permite o recurso a métodos indiretos de avaliação da matéria coletável, sendo exigido que tais irregularidades sejam de tal forma relevantes que tornem inviável a quantificação direta.
- V. Demonstrada a existência de tais irregularidades, cabe ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na quantificação.

**TEXTO INTEGRAL****I. RELATÓRIO**

S. A. G.- C. A., Lda (doravante Recorrente ou Impugnante) veio apresentar recurso da sentença proferida a 28.02.2013, no Tribunal Tributário de Lisboa, na qual foram julgadas improcedentes as impugnações por si apresentadas, que tiveram por objeto a liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) e a dos respetivos juros compensatórios, atinentes ao exercício de 2001, e as liquidações

adicionais de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e as dos respetivos juros compensatórios, relativas ao ano de 2001.

O recurso foi admitido, com subida imediata nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

Nesse seguimento, a Recorrente apresentou alegações, nas quais concluiu nos seguintes termos:

“1º A douta sentença recorrida fez errada análise e apreciação da factualidade apurada, não apreciou matéria que importava dilucidar e decidir e fez errada aplicação do direito;

2º A expressão usada nas faturas de revenda de veículos usados, incluindo as referentes a exportação, mediante a designação de “viaturas de 2ª mão” possui o mesmo significado que a expressão mencionada na lei;

3º Essa expressão é por todos usada e entendida no mercado, pelo público e pelos operadores: refira-se que a tradução da expressão por referência à directiva europeia que criou o IVA é diversa de Estado para Estado, acolhendo-se designações mais vastamente compreendidas e que são imediatamente compreendidas pelo mercado;

4º Com o uso dessa expressão não se visou colocar em causa a aplicação do IVA, nem se vê que interesses públicos legítimos tenham sido postos em crise;

5º Todos os indícios presentes nos autos mostram que vintena de automóveis danificados quando do desabamento do prédio urbano da recorrente, a esta pertenciam, estavam na sua posse, destinados ao comércio de revenda: se dúvidas houvesse, o facto de ninguém os ter reclamado e o decurso do prazo de usucapião de bens móveis, tornavam indiscutível essa legítima titularidade;

6º Refira-se que é habitual no mercado de revenda das viaturas os operadores evitarem os registos de tais bens para a sua esfera jurídica, pois esse ato provoca, obviamente a desvalorização das viaturas, pelo que o registo tem lugar após a venda a particular e no seu nome;

7º É claro que os prejuízos sofridos pela recorrente com a perda do valor das viaturas devem ser considerados em sede de IRC;

8º Ainda que num caso ou noutro, excepcional, possam não ter sido cumpridas todas as formalidades legais, certo é que na substância das coisas, materialmente, a recorrente praticou os actos de comércio por si indicados e documentados nos autos;

9º Importa lembrar que o princípio da legalidade tributária implica considerar a verdade material realmente

acontecida, e não atender apenas à formalidade dos procedimentos;

10º A recorrente havia celebrado em 1973 contratos verbais de arrendamento habitacionais com familiares dos seus gerentes; tais contratos foram rescindidos por acordo, mediante pagamento de indemnizações, visando desocupar todo o prédio, libertando-o para venda no mercado, livre de ónus e encargos, assim aumentando o valor da alienação;

11º Não existe, em face dos dados realmente apurados nos autos, e que não resultem exclusivamente da fantasia da FP, elementos suficientemente probatórios justificados e fundamentados, que impliquem a aplicação à recorrente de métodos indirectos;

12º A douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos 8º e 77º da LGT, o nº5 do artigo 35º do IVA, o artigo 125º do CPPT, bem como o artigo 690º-A do CPC, pelo que deve ser revogada, o que É de Justiça!"

A **Fazenda Pública** (doravante Recorrida ou FP) não contra-alegou.

Foram os autos com vista ao Ilustre Magistrado do Ministério Público, nos termos do então art.º 289.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que emitiu parecer, no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais (art.º 657.º, n.º 2, do CPC, ex vi art.º 281.º do CPPT) vem o processo à conferência.

São as seguintes as **questões a decidir**:

- a) Verifica-se erro de julgamento, quanto às faturas nas quais não foi aposta a menção ao respetivo regime de IVA, em virtude de ter sido aposta expressão de efeito equivalente?
- b) Verifica-se erro de julgamento, por não ter sido considerado o referido a propósito do desabamento de armazém e consequentes danos causados nos automóveis?
- c) Verifica-se erro de julgamento, quanto às indemnizações atinentes aos contratos de arrendamento?
- d) Verifica-se erro de julgamento, em virtude de não se reunirem os pressupostos para recurso a métodos indirectos?

## II. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

II.A. O Tribunal recorrido considerou **provada** a seguinte matéria de facto:

- “1. A impugnante tem por actividade o comércio de veículos automóveis usados;
2. Está colectada em IRC no regime de contabilidade organizada e enquadrada no regime normal de periodicidade mensal para efeitos de IVA;
3. Foi sujeita a uma acção de inspecção, de âmbito parcial, abrangendo nomeadamente o IRS, o IRC e o IVA e referenciada ao exercício de 2001;
4. A referida acção de inspecção culminou com o relatório final datado de 01/03/2005, sancionado por despacho de 04/03/2004, que constitui fls. 1 a 18 do apenso PAT 740 e o qual damos aqui por integralmente reproduzido e de que consta, nomeadamente, o seguinte:

«7 - Falta de menção de NIPC em factura emitida

O nº5 do artº35º, do CIVA consagra que nas facturas deve constar o número de identificação fiscal dos s.p.. A factura nº2.6., emitida em 29/10/2001, em nome de A.C. C. C. O. P., Lda., ...não indica o NIPC do adquirente (fls. 1 do anexo).

8 - Facturas emitidas que não referem qual o regime de IVA

Estabelece o artº6º do DL nº199/96, de 18 de Outubro, que institui o regime de tributação dos bens em 2ª mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades (designado por regime especial no presente relatório), que as facturas em que o IVA seja liquidado ao abrigo desse regime devem conter a menção "IVA - bens em segunda mão", o que não acontece nas facturas nº2440, nº2442 de 23/02/2001 e nº2624 de 22/10/2001, emitidas pelo s.p. (fls. 2 a 4 do anexo).

9 - Bens destinados a exportação

De acordo com a alínea e) do nº5 do artº35º, do CIVA, as facturas devem conter o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso. Algumas facturas emitidas pelo s.p., associadas a exportações para os PALOP, não fazem qualquer referência ao IVA (fls. 5 a 7 do anexo).

10 - Exigência de factura

A factura constitui o documento contabilístico de base às transacções comerciais entre s.p., devendo ser emitida pelo vendedor e exigida pelo adquirente. A A. G. apresenta relevada a aquisição do veículo "5..-6..-G.." através de declaração (documento 36/2001). Estabelece o nº2 do artº3 do RJFNA que a não exigência de emissão de factura constitui infracção fiscal (fls.8 do anexo).

### III-IRS

#### 1.1. - Comissão paga por intervenção na venda de imóvel

De acordo com o artº101º (anterior 94º...) do Código do IRS, as entidades que tenham ou devam ter contabilidade organizada, são obrigadas a efectuar retenção na fonte de IRS, por aplicação da taxa de 20%, sobre os rendimentos da categoria B referidos no artº3º, nº1 alínea b), no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

(...)

Encontra-se relevado contabilisticamente o recibo nº00., de 25/07/2001, emitido por A. S. R., respeitante ao pagamento de €10.724,15 pela intermediação na venda de 5 fracções do imóvel sito na Av. M. B., nº1.. a nº1., em Lisboa. A empresa ao proceder ao pagamento, não procedeu à retenção na fonte do IRS, no montante de €1.787,36 ( $€10.724,15/1,20$ )\*20%.

Tendo em conta que a retenção tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, fica a empresa sujeita ao pagamento de juros compensatórios devidos desde a data do pagamento da comissão até ao termo do prazo de apresentação da declaração de rendimentos de IRS por parte do s. p., de acordo com o artº103º, do CIRS. (...)

#### 1.2. - Comissões pagas por angariação de negócios

(...)

Foram contabilizados os serviços prestados por S. P. F. L..., suportados por recibos mod. 6, respeitantes a intervenção na comercialização de veículos automóveis propriedade do S. A. G., não tendo a empresa procedido à devida retenção na fonte de IRS

(...)

Tendo em conta que a retenção tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, fica a empresa sujeita ao pagamento de juros devidos desde a data do pagamento da comissão até ao termo do prazo de apresentação da declaração de rendimentos de IRS por parte do s.p., de acordo com o artº103º, do CIRS.

### 2-IRC

## 2.1. - Contabilização na resolução de contratos de arrendamento

Enquanto custos, foram relevados pelo s.p. resoluções de contratos de arrendamento.

Segundo documento elaborado com data de 25/07/2001, entre N. A...e S. A. G..., foi rescindido o contrato de arrendamento que terá sido celebrado em Janeiro de 1973 (o qual não foi exibido), foi emitido e levantado cheque pela quantia de €37.409,84 (7.500. 000\$00), para alegado pagamento de indemnização. A Sra. N. A. é mãe do sócio gerente C..., não espelhando a contabilidade qualquer rendimento de renda em 2001, não se tendo apurado que a senhora residisse no ..º andar do nº1.. a 1.. da Av. M. B., em Lisboa.

Segundo documento elaborado com data de 25/07/2001, entre L...e S. A. G. foi rescindido o contrato de arrendamento que terá sido celebrado em Maio de 1934 (o qual não foi exibido), foi emitido cheque ao portador pela quantia de €37.409,85, para alegado pagamento de indemnização. No documento de rescisão..., não é indicado o NIF da outorgante.... Questionado o sócio gerente, o mesmo esclareceu que desconhece o NIF da Sra. L., o que nos conduz a uma situação de falta de elemento/requisito mínimo formal. Não está espelhado na contabilidade qualquer recebimento de renda em 2001, não se tendo apurado que a senhora residisse no ..º andar do nº1.. a 1.. da Av. M. B., em Lisboa. Para liquidação da alegada indemnização foi emitido o cheque nº..., tendo o mesmo sido levantado pelo sócio gerente C. M..

Nos termos do artº23º, do C IRC, só se consideram custos do exercício, os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos, não se vislumbrando, nos presentes custos um nexo causal de "indispensabilidade " que deve existir entre os custos e a obtenção dos proveitos ou ganhos colocando-se ainda a dúvida da real existência dessas despesas. Pelo que se propõe que os mesmos não sejam fiscalmente aceites.

## IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÕES DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

(...)

a) Foram circularizados, aleatoriamente, alguns fornecedores/ clientes, tendo-se obtido as seguintes informações:

O veículo com a matrícula S... 7.. foi adquirido pela empresa C..., enquanto aquisição intracomunitária a partir da Alemanha, tendo sido vendido ao S. A. G. pelo Sr. C..., sócio gerente da C., através de declaração de venda (doc. particular);

O veículo com a matrícula "4..-9..-N.." foi facturado por €12.070,91, através da factura nº2..., de 2001/02/12, a S. C., o qual declarou que pagou pelo veículo o montante de €13.470,00, afirmando não lhe ter sido entregue factura aquando da aquisição;

O veículo com a matrícula "3.-5.-E." tem a aquisição, pelo montante de €8.878,60 suportada por declaração do S. A. G. datada de 05/01/2001 (doc. interno nº3/2001), assinada por sócio gerente da S. e S., Lda., Sr. M. A..... A venda desta viatura encontra-se relevada na escrita da sociedade vendedora com base em declaração da A. G. datada de Março de 2001, pelo montante de €1.496,40. Solicitada a prova do pagamento ao Sr. C. M., foi apresentada fotocópia de cheque datado de 05/01/2001, o qual foi depositado na mesma conta (fls.10 a 12 do anexo).

O veículo com a matrícula "5.-6.-G.", tem a sua aquisição relevada na contabilidade com base em doc. particular (doc. interno 36/2001), datado de 22/02/2001, em que a sociedade F..., declara vender pelo montante de €12.469,95. Contactado o TOC da sociedade, fomos informados que o referido veículo ainda se encontrava no imobilizado, tendo sido facturado a um particular com data de 2004/10/08. Solicitada a prova do pagamento ao Sr. C. M., foi apresentada fotocópia de cheque, datado de 2001/03/08, o qual foi pago ao próprio (fls.8 e 9 do anexo).

b) Possui a empresa duas contas bancárias..., as quais não estão reflectidas na contabilidade, mas são utilizadas no desenvolvimento da sua actividade (fls.9, 12, 13 e 14 do anexo).

c) (...) o s.p. não possui as contas de caixa, bancos, clientes e fornecedores, sendo que todos os pagamento e recebimentos passam pela conta 255910 -C. M. e A. A., presumindo-se o pronto pagamento/recebimento, sendo que esta conta apresenta os seguintes saldos credores, para o exercício de 2001:

Saldo inicial.....€1.710.697,55

Saldo final.....€1.655.658,93

d) Quanto aos valores declarados pelo s.p., temos:

1. Total das vendas de mercadorias.....€2.340.657,15

2. CMVMC.....€2.367.254,27

3. Margem bruta venda de veículos (1-2).....(- 26.597,12)

4. Margem brutas/as compras (3/2).....(-1,12%)

e) Consultada a base de dados destes Serviços obtêm-se os seguintes dados (fls. 15 a 17 do anexo):

(...)

Da análise a esses dados conclui-se que o s.p. apresenta para o exercício de 2001 um decréscimo significativo na margem bruta de comercialização, em contra ciclo com o sector de actividade (CAE 50.100), no distrito de Lisboa, que apresenta uma melhoria.

Sendo os resultados líquidos positivamente influenciados pela mais valia com a alienação de 5 fracções do edifício da Av. M. B., propriedade da sociedade, de onde resultou um proveito extraordinário de €254.454,08.

Mostram-se preenchidos os pressupostos para a passagem aos métodos indiciários/ indirectos, quando a contabilidade do contribuinte não releva os reais proveitos, não permitindo através dela, directamente, apurar a real quantificação da matéria tributável da sua actividade.

## V - CRITÉRIOS E CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS C/ RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

(...)

### 2-IRC

....no caso presente e tendo por base os 2 exercícios anteriores, afigura-se-nos, como rácio mais equilibrado para reflectir as características próprias da actividade comercial da sociedade, a média da margem bruta de comercialização  $\{= (vendas\ mercadorias - custo\ mercadorias)*100 / custo\ das\ mercadorias\ vendidas\}$  obtida a partir da contabilidade do s.p. nos exercícios de 1999 e 2000, ou seja, **5,85 =  $\{(5,15+6,54)/2\}$**

#### 2.1. - Estimativa das vendas

(...)

#### 2.2. -Apuramento do lucro tributável corrigido

i) Lucro tributável declarado.....	€92.133,48
ii) Correções técnicas - ponto III- 2.1.....	€74.819,68
iii) Acréscimo de vendas por estimativa.....	€165.081,49
iv) Lucro tributável corrigido (i+ii+iii).....	€332.034,65

### 3 -Imposto sobre o Valor Acrescentado

Nos termos do artº84º, do CIVA, a liquidação do imposto com base em presunções ou métodos indirectos efectuar-se-á nos casos e condições previstos nos artigos 87º a 89º da LGT, seguindo os termos do artº90º do mesmo diploma legal.

Na sequência das correcções efectuadas no ponto anterior, vai ser apurado o IVA em falta por períodos de imposto, para o acréscimo estimado das vendas efectuadas no mercado interno.

Acréscimo de vendas estimadas sujeitas a IVA.....€162.656,10

IVA s/as vendas estimadas.....€27.651,54.

Em sede de IVA o s.p. deve proceder ao pagamento do imposto devido, apurado nos termos dos artigos 19º, 25º, 26º e 71º do CIVA, relativamente ao acréscimo nas vendas resultante da estimativa».

5. Notificada das correcções à matéria tributável do IRC no montante de €239.901,17 e do imposto em falta em sede de IVA, no montante de €27.651,54, a impugnante solicitou em 06/04/2005 a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos (fls.219 do apenso PAT 740);

6. Na falta de acordo entre os peritos, o Sr. Director de Finanças, por seu despacho de 16/06/2005, a fls.130 do apenso PAT 740, manteve os valores propostos pela inspecção tributária fixando o lucro tributável em €332.034,65 (neste montante se incluindo o lucro declarado de € 92.133,48) e o IVA em falta em €27.651,54;

7. Em seguimento e para o ano em causa de 2001, foi efectuada a liquidação adicional de IRC nº20058310116469, de 29/08/2005, no montante de €96.063,90 correspondendo €84.445,18 a imposto e €11.618,72 a juros compensatórios, com data limite de pagamento em 10/10/2005 ("print" de demonstração de liquidação e de compensação, a fls. 171/172 do apenso PAT 740);

8. E foram emitidas as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios identificadas na informação da Direcção de Finanças que consta a fls.424 do apenso PAT 302/09 e cujos "prints" de liquidação de imposto constam de fls.355 a 365 e de JC a fls.366 e ss., do mesmo PAT;

9. As liquidações adicionais de IVA e JC tinham prazos de cobrança até 30/11/2005 (cf. id. "prints " de liquidação):

10. A impugnação de IRC deu entrada no serviço de finanças em 12/09/2005 conforme carimbo apostado na p.i. (cf.fls.4 dos autos principais);

11. A impugnação de IVA deu entrada no mesmo serviço de finanças em 21/10/2005, conforme carimbo apostado na p.i., a fls.4 do apensado proc. nº2556/05.2BELSB;

12. No comércio automóvel, a expressão "viatura usada" é empregue com o significado de viatura em 2ª mão (depoimento de D. M. A.);

13. A actividade de comércio de veículos automóveis usados é cíclica, apresentando flutuações nos proventos que gera (depoimentos de D. A. e A. M.);

14. A actividade exportadora da impugnante era residual, estando sobretudo centrada no mercado interno (depoimento de A. M.);

15. A impugnante quando adquire viaturas para comércio não averigua em que país a mesma foi adquirida pelo vendedor, mas apenas se este tem a documentação em ordem (depoimentos de D. A. e A. M.)”.

**II.B.** Relativamente aos factos **não provados**, refere-se na sentença recorrida:

“**Factos não provados:** Com interesse para a decisão, nada mais se provou de relevante, nomeadamente, não se provou que a impugnante tivesse perdido viaturas destinadas a comercialização e contabilizadas em existências com o desabamento do tecto de uma estrutura que as testemunhas referem; como não se provou o decréscimo da sua actividade comercial no ano de 2001; como ainda não se provou que tivessem sido pagas indemnizações aos arrendatários do prédio que a impugnante detinha com vista à sua desocupação para venda, pelo valor contabilizado de €74.819,68”.

**II.C.** Foi a seguinte a motivação da decisão quanto à matéria de facto:

“Assenta a convicção do tribunal no conjunto da prova dos autos e apensos instrutores, com destaque para a assinalada. Quanto aos factos não provados, destaca-se que: as testemunhas nada referem de concreto quanto à destruição de viaturas em consequência do desabamento da estrutura que os abrigaria, apenas que eram cerca de vinte, não estavam seguradas e representaram um prejuízo enorme para a empresa. Mas fica por demonstrar o que verdadeiramente interessa, ou seja, que se perderam viaturas destinadas ao seu comércio e contabilizadas como tal em existências. Aliás, a testemunha A. M. até refere que as viaturas “« ao estavam ainda na propriedade da impugnante, aguardando integrar o mercado ” o que assume todo o sentido no contexto do relatado pela inspecção tributária de que a empresa apresentava fluxos à margem da contabilidade (i.e., destinar-se-iam tais viaturas a ser afinal comercializadas à margem da contabilidade, não integrando por essa razão o seu activo?). Mas se assim é, então nenhum impacto negativo sobre a margem se pode extrair da destruição das cerca de vinte viaturas que as testemunhas referem no seu depoimento. No que concerne ao negócio da venda do imóvel, refere a testemunha D. A.,

que tinha então funções indiferenciadas na empresa, que foi motivado pela necessidade de arranjar liquidez, mas sobre aspectos particulares do negócio e se envolveu o pagamento de indemnizações e por que montantes, nada concretiza, acabando por referir que acompanhou o assunto de "ouvir dizer". A outra testemunha, A. M., concretiza a propósito que a sua mãe era uma das arrendatárias do prédio e recebeu pela desocupação a importância de Esc.7.500.000\$00, mas o seu depoimento - por si só, desacompanhado de qualquer documentação relativa a negociações, acordos de rescisão ou quitação - , nesta parte não convence, até tendo em conta o facto de ser irmão do gerente da impugnante, também este filho da arrendatária em questão. Como não convence, porque não explicado minimamente, o pagamento em dinheiro de tão avultada quantia a uma das arrendatárias, nem é feita, no outro caso, prova de que o beneficiário do cheque o depositou em conta sua, subsistindo legítimas dúvidas sobre se, afinal, não se está perante fluxos financeiros fictícios destinados a justificar encargos contabilizados como custos (cf. artº74º, da douda p. i. dos autos principais e fls.68 e 69 do PAT 740 e articulado superveniente, a fls.77 dos autos principais)".

**II.D.** Atento o disposto no art.º 662.º, n.º 1, do CPC, ex vi art.º 281.º do CPPT, acorda-se alterar a redação de parte da factualidade mencionada em II.A., em virtude de resultarem dos autos elementos documentais que exigem tal alteração. **(1)**

Nesse seguimento, passa a ser a seguinte a redação do facto 4, transcrito em II.A:

4. A referida ação de inspeção culminou com o relatório final datado de 01/03/2005, sancionado por despacho de 04/03/2004, que constitui fls. 1 a 18 do apenso PAT 740 e o qual damos aqui por integralmente reproduzido e de que consta, nomeadamente, o seguinte:

## «II. OBJETIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA

(...)

C - Outras situações

7 - Falta de menção de NIPC em factura emitida

O nº5 do artº35º, do CIVA consagra que nas facturas deve constar o número de identificação fiscal dos s.p.. A factura nº2....., emitida em 29/10/2001, em nome de A.C. C. C. O. P., Lda., ...não indica o NIPC do adquirente (fls. 1 do anexo).

8 - Facturas emitidas que não referem qual o regime de IVA

Estabelece o artº6º do DL nº199/96, de 18 de Outubro, que institui o regime de tributação dos bens em 2ª

mão, objectos de arte, de colecção e antiguidades (designado por regime especial no presente relatório), que as facturas em que o IVA seja liquidado ao abrigo desse regime devem conter a menção "IVA - bens em segunda mão", o que não acontece nas facturas nº24.., nº24.. de 23/02/2001 e nº26.. de 22/10/2001, emitidas pelo s.p. (fls. 2 a 4 do anexo).

#### 9 - Bens destinados a exportação

De acordo com a alínea e) do nº5 do artº35º, do CIVA, as facturas devem conter o motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso. Algumas facturas emitidas pelo s.p., associadas a exportações para os PALOP, não fazem qualquer referência ao IVA (fls. 5 a 7 do anexo).

#### 10 - Exigência de factura

A factura constitui o documento contabilístico de base às transacções comerciais entre s.p., devendo ser emitida pelo vendedor e exigida pelo adquirente. A A. G. apresenta relevada a aquisição do veículo "5..-6..-G.." através de declaração (documento 36/2001). Estabelece o nº2 do artº3 do RJFNA que a não exigência de emissão de factura constitui infracção fiscal (fls.8 do anexo).

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

#### 1 - Imposto sobre o rendimento das pessoas Singulares

##### 1.1. - Comissão paga por intervenção na venda de imóvel

De acordo com o artº101º (anterior 94º...) do Código do IRS, as entidades que tenham ou devam ter contabilidade organizada, são obrigadas a efectuar retenção na fonte de IRS, por aplicação da taxa de 20%, sobre os rendimentos da categoria B referidos no artº3º, nº1 alínea b), no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

(...)

Encontra-se relevado contabilisticamente o recibo nº00.., de 25/07/2001, emitido por A. S. R., respeitante ao pagamento de €10.724,15 pela intermediação na venda de 5 fracções do imóvel sito na Av. M. B., nº1.. a nº1.., em Lisboa. A empresa ao proceder ao pagamento, não procedeu à retenção na fonte do IRS, no montante de €1.787,36 ( $€10.724,15/1,20$ )\*20%.

Tendo em conta que a retenção tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, fica a empresa sujeita ao pagamento de juros compensatórios devidos desde a data do pagamento da comissão

até ao termo do prazo de apresentação da declaração de rendimentos de IRS por parte do s. p., de acordo com o artº103º, do CIRS. (...)

#### 1.2. - Comissões pagas por angariação de negócios

(...)

Foram contabilizados os serviços prestados por S. P. F. L..., suportados por recibos mod. 6, respeitantes a intervenção na comercialização de veículos automóveis propriedade do S. A. G., não tendo a empresa procedido à devida retenção na fonte de IRS

(...)

Tendo em conta que a retenção tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final, fica a empresa sujeita ao pagamento de juros devidos desde a data do pagamento da comissão até ao termo do prazo de apresentação da declaração de rendimentos de IRS por parte do s.p., de acordo com o artº103º, do CIRS.

## 2 - Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

### 2.1. - Contabilização na resolução de contratos de arrendamento

Enquanto custos, foram relevados pelo s.p. resoluções de contratos de arrendamento.

Segundo documento elaborado com data de 25/07/2001, entre N. A...e S. A. G..., foi rescindido o contrato de arrendamento que terá sido celebrado em Janeiro de 1973 (o qual não foi exibido), foi emitido e levantado cheque pela quantia de €37.409,84 (7.500. 000\$00), para alegado pagamento de indemnização. A Sra. N. A. é mãe do sócio gerente C..., não espelhando a contabilidade qualquer rendimento de renda em 2001, não se tendo apurado que a senhora residisse no ..º andar do nº1.. a 1.. da Av. M. B., em Lisboa.

Segundo documento elaborado com data de 25/07/2001, entre L...e S. A. G., foi rescindido o contrato de arrendamento que terá sido celebrado em Maio de 1934 (o qual não foi exibido), foi emitido cheque ao portador pela quantia de €37.409,85, para alegado pagamento de indemnização. No documento de rescisão..., não é indicado o NIF da outorgante.... Questionado o sócio gerente, o mesmo esclareceu que desconhece o NIF da Sra. L., o que nos conduz a uma situação de falta de elemento/requisito mínimo formal. Não está espelhado na contabilidade qualquer recebimento de renda em 2001, não se tendo apurado que a senhora residisse no ..º andar do nº1.. a 1.. da Av. M. B., em Lisboa. Para liquidação da alegada indemnização foi emitido o cheque nº..., tendo o mesmo sido levantado pelo sócio gerente C. M.

Nos termos do artº23º, do C IRC, só se consideram custos do exercício, os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos, não se vislumbrando, nos presentes custos umnexo causal de "indispensabilidade " que deve existir entre os custos e a obtenção dos proveitos ou ganhos colocando-se ainda a dúvida da real existência dessas despesas. Pelo que se propõe que os mesmos não sejam fiscalmente aceites.

#### IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÕES DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

(...)

a) Foram circularizados, aleatoriamente, alguns fornecedores/ clientes, tendo-se obtido as seguintes informações:

O veículo com a matrícula S... 7.. foi adquirido pela empresa C..., enquanto aquisição intracomunitária a partir da Alemanha, tendo sido vendido ao S. A. G. pelo Sr. C..., sócio gerente da C ., através de declaração de venda (doc. particular);

O veículo com a matrícula "4..-9..-N.." foi facturado por €12.070,91, através da factura nº2.., de 2001/02/12, a S. C., o qual declarou que pagou pelo veículo o montante de €13.470,00, afirmando não lhe ter sido entregue factura aquando da aquisição;

O veículo com a matrícula "3..-5..-E.." tem a aquisição, pelo montante de €8.878,60 suportada por declaração do S. A. G. datada de 05/01/2001 (doc. interno nº3/2001), assinada por sócio gerente da S. e S., Lda., Sr. M. A.... A venda desta viatura encontra-se relevada na escrita da sociedade vendedora com base em declaração da A. G. datada de Março de 2001, pelo montante de €1.496,40. Solicitada a prova do pagamento ao Sr. C. M., foi apresentada fotocópia de cheque datado de 05/01/2001, o qual foi depositado na mesma conta (fls.10 a 12 do anexo).

O veículo com a matrícula "5..-6..-G..", tem a sua aquisição relevada na contabilidade com base em doc. particular (doc. interno 36/2001), datado de 22/02/2001, em que a sociedade F..., declara vender pelo montante de €12.469,95. Contactado o TOC da sociedade, fomos informados que o referido veículo ainda se encontrava no imobilizado, tendo sido facturado a um particular com data de 2004/10/08. Solicitada a prova do pagamento ao Sr. C. M., foi apresentada fotocópia de cheque, datado de 2001/03/08, o qual foi pago ao próprio (fls.8 e 9 do anexo).

b) Possui a empresa duas contas bancárias..., as quais não estão reflectidas na contabilidade, mas são utilizadas no desenvolvimento da sua actividade (fls.9, 12, 13 e 14 do anexo).

c) (...) o s.p. não possui as contas de caixa, bancos, clientes e fornecedores, sendo que todos os pagamento

e recebimentos passam pela conta 255910 -C. M. e A. A., presumindo-se o pronto pagamento/recebimento, sendo que esta conta apresenta os seguintes saldos credores, para o exercício de 2001:

Saldo inicial.....€1.710.697,55

Saldo final.....€1.655.658,93

d) Quanto aos valores declarados pelo s.p., temos:

1. Total das vendas de mercadorias.....€2.340.657,15

2. CMVMC.....€2.367.254,27

3. Margem bruta venda de veículos (1-2).....(- 26.597,12)

4. Margem brutas/as compras (3/2).....(-1,12%)

e) Consultada a base de dados destes Serviços obtêm-se os seguintes dados (fls. 15 a 17 do anexo):

(...)

Da análise a esses dados conclui-se que o s.p. apresenta para o exercício de 2001 um decréscimo significativo na margem bruta de comercialização, em contra ciclo com o sector de actividade (CAE 50.100), no distrito de Lisboa, que apresenta uma melhoria.

Sendo os resultados líquidos positivamente influenciados pela mais valia com a alienação de 5 fracções do edifício da Av. M. B., propriedade da sociedade, de onde resultou um proveito extraordinário de €254.454,08.

Mostram-se preenchidos os pressupostos para a passagem aos métodos indiciários/ indirectos, quando a contabilidade do contribuinte não releva os reais proveitos, não permitindo através dela, directamente, apurar a real quantificação da matéria tributável da sua actividade.

## V - CRITÉRIOS E CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS C/ RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

(...)

## 2 - Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

....no caso presente e tendo por base os 2 exercícios anteriores, afigura-se-nos, como rácio mais equilibrado para reflectir as características próprias da actividade comercial da sociedade, a média da margem bruta de comercialização  $\{= (vendas\ mercadorias - custo\ mercadorias)*100 / custo\ das\ mercadorias\ vendidas\}$  obtida a partir da contabilidade do s.p. nos exercícios de 1999 e 2000, ou seja, **5,85 =  $\{(5,15+6,54)/2\}$**

## 2.1. - Estimativa das vendas

(...)

## 2.2. -Apuramento do lucro tributável corrigido

i) Lucro tributável declarado.....	€92.133,48
ii) Correções técnicas - ponto III- 2.1.....	€74.819,68
iii) Acréscimo de vendas por estimativa.....	€165.081,49
iv) Lucro tributável corrigido (i+ii+iii).....	€332.034,65

## 3 -Imposto sobre o Valor Acrescentado

Nos termos do artº84º, do CIVA, a liquidação do imposto com base em presunções ou métodos indirectos efectuar-se-á nos casos e condições previstos nos artigos 87º a 89º da LGT, seguindo os termos do artº90º do mesmo diploma legal.

Na sequência das correções efectuadas no ponto anterior, vai ser apurado o IVA em falta por períodos de imposto, para o acréscimo estimado das vendas efectuadas no mercado interno.

Acréscimo de vendas estimadas sujeitas a IVA.....€162.656,10

IVA s/as vendas estimadas.....€27.651,54.

Em sede de IVA o s.p. deve proceder ao pagamento do imposto devido, apurado nos termos dos artigos 19º, 25º, 26º e 71º do CIVA, relativamente ao acréscimo nas vendas resultante da estimativa».

## III. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

III.A. Do erro de julgamento, no tocante às faturas nas quais foi aposta a menção **viatura usada**

Entende, desde logo, a Recorrente que o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, ao considerar que a menção aposta nas faturas de revenda de veículos usados, incluindo as referentes a exportação, não equivale à menção prescrita na lei.

Vejamos então.

Como resulta do relatório de inspeção tributária (RIT), mencionado em 4 do probatório, o ali constante relativo às faturas em causa não esteve na origem de qualquer correção técnica nem fundou o recurso a avaliação da matéria coletável por métodos indiretos.

Ou seja, trata-se de uma observação feita pela administração tributária (AT) no RIT que não teve qualquer impacto em termos de tributação – não tendo, por isso mesmo, quaisquer efeitos externos.

Com efeito, não obstante tal menção, verifica-se que as correções, em sede de IVA, se sustentaram exclusivamente na aplicação de métodos indiretos. Por seu turno, em sede de IRC houve apenas uma situação de correção técnica, mas atinente às indemnizações por resolução de contratos de arrendamento.

Sendo certo que o Tribunal a quo apreciou tal observação feita no RIT, considera-se que essa apreciação é desprovida de qualquer impacto em termos de ato de liquidação objeto de impugnação, pelos motivos invocados.

Tratando-se de um elemento do RIT sem qualquer impacto tributário, não tendo qualquer reflexo na esfera jurídica da Recorrente, a sua apreciação configura-se como absolutamente irrelevante.

Como tal, carece de pertinência a apreciação do alegado pela Recorrente.

III.B. Do erro de julgamento, no que concerne às rescisões dos contratos de arrendamento e das indemnizações pagas às arrendatárias

Considera a Recorrente, a este propósito, que, quanto aos contratos verbais de arrendamento habitacionais, celebrados com familiares dos seus gerentes, os mesmos foram rescindidos por acordo, mediante pagamento de indemnizações, visando desocupar todo o prédio, libertando-o para venda no mercado, livre de ónus e encargos, assim aumentando o valor da alienação.

Está em causa a correção, em sede de IRC, relativa a resoluções de contratos de arrendamento, a qual, atento o teor do RIT, se sustentou nonexo causal de indispensabilidade inerente, então, ao art.º 23.º do CIRC, colocando-se mesmo em dúvida a real existência das despesas.

Vejamos.

Em termos de disciplina atinente especificamente aos custos (gastos), há que desde logo atentar no art.º 23.º do CIRC, nos termos do qual:

“Consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora...”.

Decorre, pois, que entre custo (gasto) contabilístico e custo (gasto) fiscal não existe uma absoluta coincidência.

Quanto aos custos que sejam fiscalmente relevantes, para que os mesmos sejam considerados, é necessário, neste quadro normativo, que se demonstre a sua efetiva existência e a sua indispensabilidade. No tocante ao requisito da efetiva existência, para aferir da mesma é preciso que tais custos estejam suficientemente documentados/comprovados. Tal resulta, desde logo, do corpo do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, que utiliza o advérbio “comprovadamente”. **(2)**

Sendo certo que, em regra, a efetiva existência de um custo é aferida e comprovada pela fatura respetiva, que faz com que haja uma presunção de veracidade do custo que documenta, a mesma pode ser comprovada por outro documento, que, se dotado de algumas insuficiências, poderá ser complementado através de recurso a outros meios de prova, designadamente meios complementares de prova documental e testemunhal. **(3)**

Como referido por António Moura Portugal, **(4)** “... para efeitos de IRC, a exigência de prova documental nesta sede não se confunde com a exigência de factura, bastando, para comprovação de que o custo foi incorrido, a existência de simples documento interno (...), acompanhada por outros meios de prova que inculquem no julgador a convicção que a operação material teve lugar e que efectivamente foi necessária para a obtenção dos proveitos”.

Por outro lado, o art.º 23.º do CIRC remetia, à época, para o conceito de indispensabilidade do custo. O juízo de comprovada indispensabilidade é um juízo casuístico, pois só analisando em concreto cada custo poder-se-á aferir da respetiva indispensabilidade, para “... a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora”.

A noção de indispensabilidade pode ser construída, desde logo, pela negativa, nos seguintes termos:

¾ Não pode associar-se ao êxito de gestão, dado que são os riscos da própria atividade empresarial, que não podem retirar o carácter de indispensabilidade a um determinado custo, não abrangendo, pois, o juízo de razoabilidade (consagrado no pretérito art.º 26.º do Código da Contribuição Industrial);

No mesmo seguimento, a indispensabilidade de um custo não se confunde com a sua oportunidade ou

conveniência: "O poder da Administração é rigorosamente vinculado, não existindo margem de livre apreciação por parte da mesma, visto que não há aqui que formular juízos de oportunidade mas de tipo cognoscitivo. Pelo que tal indispensabilidade é rigorosamente controlada pelo Tribunal, não estando em causa qualquer especial saber técnico, juízo de imediação ou valoração pessoal daqui emergente ou quaisquer outros elementos imponderáveis". **(5)**

A indispensabilidade associa-se, pois, ao facto de um custo ser necessário, de se apresentar como habitual à obtenção de proveitos ou ganhos ou à manutenção da unidade produtiva.

A noção de indispensabilidade não pode ser encarada como abrangendo apenas custos que direta e imediatamente conduzam à obtenção de ganhos ou à manutenção da unidade produtiva (nexo causal), **(6)** abarcando igualmente custos que mediatamente visam esse fim. Portanto, mais do que uma análise objetiva do custo, tem de se aferir subjetivamente a sua indispensabilidade.

Não sendo indispensável um custo, não integra a previsão normativa do n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, podendo, pois, ser por esta via desconsiderado.

Em termos de ónus da prova, há ainda que sublinhar que, sendo certo que cabe ao contribuinte o ónus da prova de que os custos são indispensáveis, a montante, cabe à AT o ónus de fundamentar pôr em causa essa indispensabilidade, **(7)** sendo o ónus do contribuinte balizado pelos termos em que a AT funde a sua posição. **(8)**

Apliquemos estes conceitos ao caso dos autos.

Como decorre do RIT e não foi posto em causa, em relação a ambos os arrendamentos não foi contabilizada, pelo menos em 2001, qualquer renda a qualquer uma das arrendatárias (uma delas mãe do sócio gerente da Recorrente) e não se apurou que as mesmas residissem nos imóveis em causa. No caso do cheque emitido para pagamento da invocada indemnização a L., o mesmo foi levantado pelo sócio gerente da Recorrente. Por outro lado, a AT refere não vislumbrar o nexo causal de indispensabilidade.

Ora, in casu, apesar de a Recorrente vir invocar que a desocupação para venda aumentaria o valor do prédio, não resultou provado que o pagamento das indemnizações tivesse tido como fito tal desocupação (cfr. factualidade não provada).

Por outro lado, como foi referido na sentença recorrida, atentos os elementos coligidos pela AT em sede inspetiva, resulta sustentada de forma suficiente a dúvida de que os referidos contratos, ainda que verbais, tivessem efetivamente existido e que os encargos em causa tenham sido reais.

E, a esse propósito, nada foi provado pela Recorrente, sendo seu o ónus.

Como tal, não lhe assiste razão.

### III.C. Do erro de julgamento, por falta de elementos que impliquem a aplicação de métodos indiretos

Entende, por outro lado, a Recorrente que não foi demonstrado cabalmente pela AT o recurso a métodos indiretos, que se sustentou em juízos valorativos, resultantes da dificuldade em a Recorrente fazer prova do acontecido, prova que não está disponível nem é propriamente fácil. Alega ainda que os cálculos operados não possuem base científica válida e reconhecida, desconsiderando a crise económica sentida em 2001. É neste contexto que, em sede de petição inicial, a Recorrente alegou a ocorrência do invocado desabamento, pugnando na presente sede, a este propósito, que o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, ao não atender aos danos causados em automóveis nessa sequência.

Vejamos.

É desiderato constitucionalmente consagrado o de que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real (cfr. art.º 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa – CRP).

Com efeito, nos termos do art.º 104.º, n.ºs 1 e 2, da CRP:

“1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

O princípio da igualdade, evidenciado, desde logo, nos n.ºs 1 e 2 do supracitado art.º 104.º da CRP, abrange quer a vertente da igualdade perante a lei fiscal, no sentido de não haver discriminação dos cidadãos face à referida lei, quer a vertente da igualdade tributária ou igualdade de sacrifícios; esta encontra-se estreitamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, enquanto reflexo da igualdade material.

Como referido no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 127/2004, de 03.03.2004:

“A tributação segundo o rendimento real é, numa certa dimensão, uma decorrência necessária do princípio da capacidade contributiva. É ele que justifica que a Constituição estabeleça que o sistema fiscal não pode deixar de assegurar “uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza” (art.º 103º, n.º 1) e que especifique, posteriormente, que os impostos devem ter em conta as “necessidades e os rendimentos [concretos] do [de cada] agregado familiar” e, finalmente, que a “tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”.

Mas o rendimento real fiscalmente relevante não é, em si próprio, uma realidade de valor fisicamente apreensível, mas antes um conceito normativamente modelado e contabilisticamente mensurável, sendo constituído, simpliciter, “pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas [previstas na lei e] verificadas no mesmo período” (...) - o saldo entre os proveitos ou ganhos provenientes das mais diversas fontes, como vendas, bónus, comissões, rendimentos de imóveis, rendimentos de carácter financeiro, prestações de serviços, mais-valias realizadas, subsídios, etc., menos os custos ou perdas, como os encargos relativos à produção, distribuição e venda, encargos de natureza financeira e de natureza administrativa, encargos fiscais e parafiscais, reintegrações e amortizações, etc., acrescido das variações patrimoniais positivas ou diminuído das variações patrimoniais negativas, previstas na lei”.

O princípio da tributação pelo rendimento real admite, no entanto, exceções ou desvios (veja-se que o n.º 2 do art.º 104.º da CRP utiliza o advérbio “fundamentalmente”), devidamente fundados e justificados. **(9)**

Reflexo do respeito pelo princípio da tributação pelo rendimento real é a circunstância de o recurso à aplicação de métodos indiretos de avaliação da matéria coletável ser subsidiária em relação à avaliação direta (cfr. art.º 85.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária - LGT).

A este propósito, e para melhor densificação dos termos em que se admite o recurso a um ou outro método de determinação da matéria coletável, há que apelar, desde logo, ao art.º 81.º da LGT, nos termos do qual:

“1 - A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei”.

Por seu turno, o art.º 83.º do mesmo diploma determina que:

“1 - A avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação.

2 - A avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”.

A avaliação direta tem como ponto de partida as declarações dos contribuintes e/ou os dados apurados na sua contabilidade, que se presumem verdadeiros - cfr. o art.º 75.º, n.º 1, da LGT. No entanto, como decorre do mesmo art.º 75.º, mas do seu n.º 2, a presunção de veracidade da contabilidade cessa quando revelar “... omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo”.

Veja-se, não obstante, que não é qualquer omissão, erro ou inexatidão das declarações ou da contabilidade do sujeito passivo que justifica o recurso a métodos indiretos de avaliação da matéria coletável, sendo

exigido que tais irregularidades sejam de tal forma relevantes que tornem inviável a quantificação direta.

Assim, se, apesar de haver irregularidades contabilísticas, for possível quantificar diretamente a matéria coletável, deve-se lançar mão de métodos diretos. Ou seja, sendo certo que a avaliação direta parte das declarações dos contribuintes ou dos dados constantes da contabilidade, pode fundar-se noutros elementos objetivos, desde que os mesmos permitam, com segurança, concluir no sentido da ocorrência do facto tributário e da sua quantificação concreta.

A aplicação de métodos diretos de avaliação da matéria coletável redundam nas chamadas correções técnicas ou meramente aritméticas. **(10)**

Apelando às palavras de Casalta Nabais, **(11)** “as correcções técnicas, são as correcções que a administração tributária faz à matéria tributável determinada no âmbito da avaliação directa, como a correcção concretizada, por exemplo, na não consideração de determinadas verbas como custos fiscais assim qualificadas na declaração de rendimentos (...) [;] (...) as correcções aritméticas ou correcções meramente aritméticas, têm lugar quando a administração tributária se limita a corrigir erros de cálculo das declarações-liquidações”.

Já a avaliação indireta deverá ocorrer apenas nos casos previstos nos art.ºs 87.º a 89.º da LGT.

Para que seja legítimo o recurso à tributação por via dos métodos indiretos, cabe à AT o ónus da prova de que se reúnem os pressupostos da sua aplicação, consubstanciando-se tal ónus probatório na demonstração da existência de situações fáticas, designadamente irregularidades contabilísticas, que assumam alcance tal que impossibilitam o recurso a métodos diretos de avaliação. **(12)**

Assim, nos termos do art.º 87.º, n.º 1, da LGT (redação à época):

“A avaliação indireta só pode efetuar-se em caso de:

(...) b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”.

A situação prevista na alínea b) supratranscrita remete-nos para o art.º 88.º da LGT, nos termos do qual:

“A impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indiretos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorreções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:

a) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;

b) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;

c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal.

d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada”.

Inerente às próprias características da avaliação indireta, o legislador criou um procedimento próprio de reação à mesma, como resulta do disposto no art.º 86.º da LGT. Assim, se as liquidações de imposto decorrentes da avaliação direta são suscetíveis de impugnação direta (cfr. art.º 86.º, n.º 1, da LGT), já quando haja recurso a métodos indiretos a situação é distinta. Com efeito, estando em causa o erro na quantificação ou nos pressupostos, é exigido que se desencadeie o procedimento de revisão previsto no art.º 91.º da LGT, procedimento esse de cariz sobretudo pericial.

Logo, quando se verificarem os pressupostos de recurso à avaliação indireta é possível o recurso a métodos presuntivos de determinação da matéria coletável, surgindo como mecanismo de reação contra a fraude e evasão fiscal, dando resposta, por esta via, à incumbência do Estado, prevista no art.º 81.º, al. b), da CRP(13) [segundo o qual “[i]ncumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: (...) b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”].

O recurso a estes meios de avaliação não é discricionário, como se conclui do que viemos expondo: estão legalmente definidas, de forma circunscrita, as situações em que é admissível à AT a sua utilização. Ademais, a presunção de rendimento que venha a funcionar é ilidível, podendo o contribuinte, desde logo, demonstrar o excesso na quantificação. **(14)**

Portanto, o nosso ordenamento prevê que a avaliação da matéria tributável se possa realizar direta ou indiretamente, sendo que o recurso à avaliação indireta funciona como ultima ratio, só podendo ocorrer quando se revele impossível o recurso à avaliação direta. **(15)**

Posto isto, o recurso a uma ou outra das formas de avaliação não é uma opção arbitrária da AT: ou se verificam condições para a avaliação direta ou, não existindo, nos termos já assinalados supra, é possível recorrer à avaliação indireta.

Feito este introito, cumpre apreciar.

Como decorre do RIT, e não é posto em causa, foram detetadas, na contabilidade da Recorrente, as seguintes irregularidades:

- a) Da circularização efetuada a clientes e fornecedores, detetaram-se casos de aquisições sem fatura, de faturação/contabilização de vendas por valor inferior ao pago e de situação de veículo ainda registado no imobilizado, que terá sido faturado a particular e foi pago ao próprio gerente da sociedade;
- b) Existência de duas contas bancárias utilizadas no desenvolvimento da atividade e não refletidas na contabilidade;
- c) Inexistência de contas de caixa, bancos, clientes e fornecedores, sendo que todos os pagamento e recebimentos passam pela conta 255910 -C. M. e A. A., presumindo-se o pronto pagamento/ recebimento;
- d) Margem bruta negativa.

Face a este contexto, considerou a AT que não era possível, através da contabilidade da Recorrente, apurar a real quantificação da matéria tributável, conclusão secundada pelo Tribunal a quo.

Concordamos com este entendimento.

Com efeito, as lacunas reportadas à contabilidade são de tal forma abrangentes que não se vislumbra a possibilidade de se efetuarem correções se não através de métodos indiretos. Pelo que, nessa parte, não se concorda com o alegado pela Recorrente, sendo certo que o facto de a mesma ter tido dificuldades em demonstrar a efetividade da sua atividade só a si pode ser imputada, porquanto lhe compete a obrigação de manter a contabilidade organizada.

Por outro lado, e sendo possível, nestes casos, ao sujeito passivo demonstrar o excesso na quantificação, tal demonstração tem de ser quantificada, não se podendo quedar por meras afirmações conclusivas em torno da falta de base científica dos cálculos efetuados.

Compulsado o RIT, verifica-se que está sustentada a quantificação da matéria tributável de forma suficiente, carecendo de razão a Recorrente nesta parte.

Diga-se, aliás, que, quanto à alegada quebra da atividade em 2001, a mesma resultou não provada.

Foi neste contexto ainda que a Recorrente invocou a ocorrência do abatimento do telhado de uma estrutura onde teria recolhidas viaturas para comercialização.

Ora, quanto a este facto, o mesmo resultou não provado, como mencionado supra em II.B., nunca tendo

sido impugnada a decisão proferida sobre a matéria de facto. Como tal, tudo o alegado a este propósito carece de relevância, por não ter sido provada sequer a existência de tal telheiro nem a existência (e identificação) dos automóveis sob o mesmo recolhidos.

Como tal, não assiste razão à Recorrente.

#### IV. DECISÃO

Face ao exposto, acorda-se em conferência na 2.<sup>a</sup> Subsecção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

- a) Negar provimento ao recurso;
- b) Custas pela Recorrente;
- c) Registe e notifique.

Lisboa, 27 de janeiro de 2022

(Tânia Meireles da Cunha)

(Susana Barreto)

(Patrícia Manuel Pires)

**1 )** Cfr. António dos Santos Abrantes Geraldés, Recursos no Novo Código de Processo Civil, 5.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2018, p. 286.

2) Cfr., a título exemplificativo, os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16.03.2005 (Processo: 00340/03) e de 23.04.2015 (Processo: 06468/13).

3) Cfr. Tomás de Castro Tavares, «Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos», Ciência e Técnica Fiscal, 396, p. 123.

4) A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 204.

5) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 23.09.1998 (Processo: 021515). V. igualmente os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.06.2017 (Processo: 0627/16) e de 24.09.2014 (Processo: 0779/12).

6) Cfr. o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28.06.2017 (Processo: 0627/16), e jurisprudência no mesmo citada.

- 7) V., v.g., os Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul, de 30.11.2004 (Processo: 07375/02) e do Tribunal Central Administrativo Norte, de 11.01.2007 (Processo: 00070/01 - PORTO).
- 8) Sobre o ónus do contribuinte, v. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16.10.2012 (Processo: 05014/11).
- 9) V. a este propósito o Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, de 12.02.2003.
- 10) Para uma noção de correções meramente aritméticas, v. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13.09.2013 (Processo: 00120/03 - Porto).
- 11) Direito Fiscal, 5.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p.389.12)
- 12) Neste sentido, v., exemplificativamente, os Acórdãos deste TCAS de 17.10.2019 (Processo: 487/11.6BECTB), de 25.05.2017 (Processo: 06473/13), de 17.03.2016 (Processo: 06556/13) e de 13.03.2014 (Processo: 07216/13).
- 13) V. a este propósito o Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, de 12.02.2003.
- 14) Cfr. a este respeito o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12.07.2000 (Processo: 022428).
- 15) V. a esse respeito José Maria Fernandes Pires (Coord), Maria João Menezes, José Ramos Vidal e Gonçalo Bulcão, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 867 e 888.

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