

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
498/09.1BELRS	27 de maio de 2021	Tânia Meireles Da Cunha

DESCRITORES

IVA > Métodos indiretos

SUMÁRIO

I. O recurso a métodos indiretos de avaliação da matéria tributável exige, entre outros pressupostos, que haja erro ou inexatidão das declarações ou da contabilidade do sujeito passivo.

II. Cabe à AT explicar de forma sustentada e suficiente que erros ou inexatidões detetou, o que não se compadece com afirmações de cariz meramente conclusivo.

TEXTO INTEGRAL**I. RELATÓRIO**

A **Fazenda Pública** (doravante Recorrente ou FP) veio apresentar recurso da sentença proferida a 12.02.2020, no Tribunal Tributário de Lisboa, na qual foi julgada procedente a impugnação apresentada por **A....., CRL** (doravante Recorrida ou Impugnante), que teve por objeto as liquidações adicionais de

imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e as dos respetivos juros compensatórios, relativas ao ano de 1996.

Apresentou alegações, nas quais concluiu nos seguintes termos:

“i. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação judicial intentada contra a liquidação adicional de IVA, relativa ao ano de 1996, por considerar que não se encontram devidamente comprovados os pressupostos para a AT recorrer à tributação por métodos indiretos.

ii. Como se pode comprovar do relatório inspetivo, a ação de inspeção começou por analisar a contabilidade da impugnante, tendo concluído que os elementos não permitiam comprovar se o resultado líquido correspondia à atividade desenvolvida e que o sujeito passivo não dispunha de elementos que permitissem a quantificação direta e exata da matéria tributável.

iii. Constatou-se, nomeadamente, que a prestação dos serviços prestados pelos táxis não foi contabilizada com base nos registos dos taxímetros, mas em mapas de produção nos quais os motoristas registavam os quilómetros que afirmavam ter percorrido mensalmente,

iv. Ora, sendo certo que o que determina o montante a pagar é o valor constante no taxímetro e não necessariamente a distância percorrida (dada a existência de várias taxas consoante o tipo de percurso) é óbvio que os elementos constantes dos referidos mapas não constituem, sem mais, um método fidedigno para registar contabilisticamente e comprovar fiscalmente qual o montante dos proveitos.

v. Perante este quadro, não era possível à AT verificar a conformidade dos

valores declarados com os efetivamente auferidos, uma vez que nada na contabilidade da impugnante permitia apurar qual o montante recebido em cada dia por cada um dos motoristas.

vi. Acresce ainda que, o facto das receitas declaradas em média por viatura serem inferiores à média do volume de negócios do sector reforça ainda a necessidade de recurso a métodos indirectos.

vii. No caso em apreço, atentos os factos apurados, estribados nos elementos recolhidos no procedimento inspetivo, entende a Recorrente que ficou cabalmente demonstrada nos autos a impossibilidade de determinação da matéria coletável da Impugnante por avaliação direta.

viii. O recurso à avaliação indirecta mostrou-se suficientemente fundamentado, de facto e de direito, consideradas as divergências detetadas na contabilidade da Impugnante, as quais permaneceram por esclarecer.

ix. A decisão de recorrer à avaliação indirecta da matéria coletável observou, pois, integralmente os comandos legais ínsitos nas disposições conjugadas dos artigos 87.º, n.º 1, alínea b) e 88.º, alínea d), ambos da Lei Geral Tributária, mostrando-se por isso suficiente e adequadamente comprovada a impossibilidade de, com base na contabilidade do sujeito passivo, apurar, de forma direta e exata, os elementos indispensáveis à correta determinação da matéria coletável,

x. Assim, a sentença que declarou anulada a liquidação de IVA relativa ao ano 1996, por considerar verificado um inexistente erro quanto aos pressupostos da avaliação indirecta, violou as disposições legais ínsitas nos artigos 87.º n.º 1 al. b) e 88.º al. d) da LGT, não podendo, em conformidade com este juízo, os seus

efeitos manterem-se na ordem jurídica.

Termos em que, concedendo-se provimento ao recurso, deve a decisão ser **revogada** e substituída por acórdão que declare a impugnação **improcedente**, quanto à matéria aqui discutida.

PORÉM V. EX.AS DECIDINDO FARÃO A COSTUMADA JUSTIÇA”.

A Recorrida apresentou contra-alegações, pugnano pelo não provimento do recurso apresentado.

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

Foram os autos com vista ao Ilustre Magistrado do Ministério Público, nos termos do art.º 288.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), que emitiu parecer, no sentido de ser concedido 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.

É a seguinte a **questão a decidir**

a) Há erro de julgamento, na medida em que se reúnem os pressupostos de recurso a métodos indiretos de avaliação da matéria tributável?

II. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

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

“A) A Impugnante é uma cooperativa operária de produção que exercia a actividade de “Transportes Serviços de Táxis”, inscrita com o CAE 60220 e estava enquadrado em sede de IVA no regime normal com periodicidade mensal e em sede de IRC no regime geral – cfr. Relatório da Inspeção constante a fls. 81 e 82 do PA apenso aos Autos;

B) Em cumprimento das Ordens de Serviço n.º, de 16/06/2000, os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa da DGCI desencadearam à Impugnante a acção de inspeção externa relativamente ao exercício de 1996, em sede de IVA, no âmbito da qual apurou-se IVA em falta no montante de 4.187.612\$00 – cfr. fls. 79 e 80 do PA apenso aos Autos;

C) Em 11/06/2001, foi elaborado o Relatório de Fiscalização constante no 79 a 98 do PA apenso aos Autos, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, onde consta a fundamentação para as referidas correcções em sede de IVA, e das quais com interesse para a causa se destacam as seguintes: « (...)

IV- MOTIVO E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

O motivo e os factos que implicam o recurso a métodos indirectos, resultou do seguinte:

1 - Ter apurado a média de 9,7 litros de consumo de gasóleo por cada 100 Km percorridos, pela frota da A....., em circuito urbano, conforme listagem que consta nos anexos nos. 4 a 7.

Essa listagem foi elaborada, com base nos elementos existentes no Mapa de Reintegrações do Imobilizado Corpóreo, que contem as 163 viaturas, com a respectiva matrícula e também através da indicação pelo Sujeito Passivo das respectivas marcas e modelos.

Em seguida, analisei os Mapas onde consta a média da frota da A..... que foram elaborados quando foi efectuada a acção inspectiva ao exercício de 1995, e que constam em papéis de trabalho.

Colhi informações em relação ao consumo das viaturas, através de declarações dos representantes de algumas marcas. Na sede da Cooperativa, verifiquei em documentos existentes na contabilidade a cilindrada de algumas, cujos documentos constam também em papéis de trabalho. Por último, consultei publicações onde constam as diversas marcas com os respectivos modelos, cilindrada, e o consumo urbano de gasóleo respectivo, por cada 100 Km percorridos.

Salienta-se que o valor 9,7 litros encontrado, está exagerado em relação ao valor encontrado no exercício de 1995, que foi de 8,9 litros, não servindo de referência para outros exercícios.

2 - As receitas declaradas em média por viatura, pela A..... serem inferiores à média estabelecida, para o volume de negócios do sector, e também pelo facto da A....., não as registar na Contabilidade com base nos valores apurados nos registos dos taxímetros

V - CRITÉRIOS DE CÁLCULO DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS

V - 1 - DETERMINAÇÃO DO CUSTO MÉDIO MENSAL DO LITRO DO COMBUSTÍVEL - GASOLEO

Esta análise foi efectuada em documentos, entregues pelos motoristas das respectivas viaturas, quando prestam as suas contas, e cuja aquisição do gasóleo foi em postos de venda ao público, tendo verificado em Mapas da Produção, o respectivo valor, que serve de suporte para registo desse custo na Contabilidade. Dado em 1996, terem existido diversas alterações no custo deste combustível e também na taxa do IVA, obtive informação sobre o preço de venda ao público do gasóleo, verificando que os custos e IVA registados não eram divergentes, concluindo que o custo médio apurado está correcto.

V - 2 - APURAMENTO DO N.º DE LITROS DE GASÓLEO CONSUMIDO

(MAPAS DA PRODUÇÃO)

Este apuramento, teve por base o custo mensal, considerado na Conta 62212400, (anexo n.º 1), conforme documentos do Diário de Operações Diversas (D O D), e diz respeito ao custo do gasóleo consumido, conforme documentos apresentados pelos motoristas dos táxis, quando prestam as suas contas, cujo valor, está discriminado por viatura nos Mapas da Produção.

V - 3 - CONSUMO DE GASÓLEO - POSTO DE COMBUSTÍVEL DA A.....

(...)

Este consumo está reflectido também na conta, 62212400, conforme facturas referentes à aquisição directa à Petrogal. A título de exemplo, junta-se a factura n.º 60391623 de 31/12/96, que constitui o anexo n.º 2.

Em síntese: o valor de es. 83.164.323\$60 + 24.562.241\$00 = 107.726.564\$60, e corresponde ao valor inscrito na conta Fornecimentos e Serviços Externos, linha 3, Quadro 37, da Declaração de Rendimentos, modelo 22, do exercício de 1996, conforme anexo n.º3

V-4 - RESUMO DO GASÓLEO CONSUMIDO NO EXERCÍCIO DE 1996 PELA A..... **E** **CÁLCULO DOS KILOMETROS NÃO DECLARADOS**

Mapa da Produção 807.653 L

Posto de Combustível 242.016 L

Total 1.049.669 L

Consumo de apoio a máquinas existentes nas oficinas da A..... - 6.000 L

Valor de Gasóleo consumido pela frota da A..... 1.043.669 L O consumo verificado foi de 1.043.669 litros, pela prestação de serviços de táxis pertences a A..... . Os quilómetros percorridos pelos mesmos, atendendo a que a média do seu consumo neste exercício foi de 9,7 litros por cada 100 quilómetros, realizados em percurso urbano, conforme listagem elaborada, contendo as 163 com a respectiva matrícula e modelo. (anexos nos. 4 a 7), foi de 10.759.474 Km, e calculados do seguinte modo:

9,7 Litros - 100 Km

1.043669 litros - x

$$X=1.043.669 \times 100/9,7 = 10.759.474 \text{ Km}$$

Verificou -se, em Mapas da Produção elaborados pela A..... que constam nos anexos, nos. 8 a 67, que os quilómetros declarados foram de 10.329.024, pelo que a diferença entre 10.759.474 e 10.329.024 será de presumir como Quilómetros percorridos pela sua frota, visto que existiram custos com mesma, nomeadamente em combustível consumido, que não contribuiu para os proveitos declarados neste exercício.

Assim:

$$10.759.474 \text{ Km} - 10.329.024 \text{ Km} = 430.450 \text{ Km (Valor Presumido)}$$

Refere - se que os 430.450 Km são adicionados aos 10.329.024 Km, para efeitos de aplicação da fórmula que consta no MÉTODO que é utilizado para presumir os serviços prestados pelos táxis, conforme quadro seguinte:

(...)

V -5 - DETERMINAÇÃO DO VALOR DOS SERVIÇOS PRESTADOS PELOS TÁXIS DA A.....

A contabilização dos Serviços Prestados pelos Táxis é feita com base em Mapas da Produção Mensais elaborados informaticamente pela A....., conforme anexos já mencionados, nos. 8 a 67, e a Receita Bruta não tem como suporte os justificativos dos montantes registados nos taxímetros.

Nesses mapas constam discriminadas as receitas por viatura, incluindo o IVA á taxa de 5% e as respectivas despesas efectuadas com as mesmas,

nomeadamente gasóleo, lubrificantes, conservação, manutenção e reparação e também as despesas referente aos ordenados, (levantamentos dos respectivos motoristas). A diferença constitui a exploração líquida dos táxis. As despesas estão documentadas, encontrando-se em pastas de arquivo, estando as despesas mensais de cada viatura agrupada, e no seu resumo é identificada o n.º da viatura e o total da despesa respectiva. Em papéis de trabalho, consta a título de exemplo , os documentos referentes a 4 viaturas. De referir que os Mapas mencionados em epígrafe, contêm uma coluna onde estão discriminados os Quilómetros por cada viatura, e o total do ano de Kms declarados, resultou desse somatório, (anexo n.º 68). Relativamente às receitas, elas são declaradas pelos motoristas quando apresentam as suas contas no final de cada mês, que pode ir até ao dia 10 do mês seguinte. Da análise do montante anual dessas receitas e do total de Quilómetros anual declarados, resulta o preço por Km, cerca de 60\$50. Foi questionado o Sujeito Passivo sobre o modo de obterem os Kilómetros e as receitas respectivas. Das respostas obtidas, também não se pode concluir que as receitas declaradas e os respectivos Kilómetros declarados, correspondem à realidade.

Do exposto e constatado, concluí - se que as receitas obtidas nas prestações de serviços dos táxis, pela A..... , não corresponde à receita real, isto é a obtida nos registos dos taxímetros dos táxis, visto não existirem documentos comprovativos desses registos.

Os proveitos declarados pela A..... nos serviços realizados pelos taxis (163 viaturas , dois motoristas, por viatura , com prestação de serviço diurno e nocturno), foram no exercício de 1996, no total de esc. de 593.965.771 \$00, e estão registados na Contabilidade na conta 72133, anexo n.º 69.

De referir, que em média, a prestação de serviços anual de cada motorista de

táxis foi de esc. 1.821.981\$00, neste exercício.

Se não se considerar as actividades acessórias, dos vários sectores, contribuíram para que a A..... apresentasse em 1996 um lucro tributável de esc. 6. 287.121 \$00, traduzindo um lucro médio por viatura de esc. 38.571 \$00.

Dada a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos proveitos efectivamente auferidos, elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável, serão os serviços prestados apurados através da avaliação indirecta, como se encontra estabelecido na alínea b) do artigo 87º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto - Lei n.º 389/98, de 17/12 e art.º 51º do CIRC.

Assim, conforme foi determinado no despacho de 2/12/97 do Exm.º Senhor Director- Geral dos Impostos, será aplicado o método resultante da proposta apresentada pelo Grupo de Trabalho, criado e nomeado por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos fiscais de 9/01/97 para estudar as questões fiscais do sector colocadas pela Antral, para o apuramento dos serviços prestados nesta actividade - 3a versão, com as alterações aos itens discutidos na reunião de 04.06. , e que se anexa a este relatório, anexos nos. 70 a 76.

Salienta -se que o método consiste na aplicação de uma fórmula, e que há determinados factores que não são contemplados, como seja : a taxa horária, que sendo designada por espera, é acrescida não só com a viatura parada, como também sempre que a velocidade de circulação é inferior a 16 Kms / hora, o que influencia o preço por quilómetro, o suplemento de bagagem, a contratação de serviço de táxi via telefone, telemóvel ou central radio - táxi, os serviços nocturnos, os serviços fora dos limites do concelho, e também pelo

facto do estudo ter sido feito na base de um táxi /um turno.

MÉTODO PROPOSTO:

Valor presumido dos Serviços Prestados =

$$\text{Km} \times 0,7 \times [X + (6 - Y/V) \times Z/6]$$

O quociente $6 - Y/V$ será sempre arredondado para a unidade imediatamente superior.

Km - Kilómetros percorridos quantificados pelos Serviços, ou 70.000

0,7 - percentagem de Kms em serviços

X - importância pelos los. Y metros segundo Tabela em vigor à data

Y - Os 1 .os metros segundo a Tabela em vigor à data

V - metros segundo Tabela em vigor à data

Z - importância segundo Tabela em vigor à data

6 - percurso médio adoptado

Para apurar os proveitos em 1996, têm de ser utilizadas duas tabelas de preços, a de harmonia com a convenção celebrada em 14/12/1994, com a Federação Portuguesa do TAXI - FPT, que esteve em vigor até 29/03/96 e a de harmonia com a convenção celebrada em 29/03/1996, que constam nos anexos nos. 77 e

78.

Apuramento até Março de 1996 inclusivé:

Km - Quilómetros percorridos até Março inclusivé----- 2.786.510

0,7 - Percentagem de Km em serviço

X - Importância pelos los. Y metros (Taxa Fixa) ----- 250\$00

Y - Os 1^{os} Metros segundo Tabela em vigor até 29/03/96----- 500 metros

V - Metros segundo Tabela em vigor até 29/03/96----- 180 metros

Z - Importância segundo Tabela em vigor até 29/03/96----- 10\$00

6 - Percurso médio adoptado

Deste modo, substituindo as incógnitas pelos seus valores, apura-se o montante de esc. 181.401.801\$00 com IVA incluído à taxa de 5%.

$$2.786.510 * 0.7 * [250 + (6 - 0.500 / 0.180) * 10] / 6$$

$$= 181.401.801\$00$$

Apuramento desde 1 de Abril a 31 de Dezembro

Km - Quilómetros percorridos ----- 7.972.964

0,7 - Percentagem de Km em serviço

X - Importância pelos los. Y metros (Taxa Fixa) ----- 250\$00

Y - Os los. Metros segundo Tabela, celebrada em 29/03/96----- 450 metros

V - Metros segundo Tabela, celebrada em 29/03/96----- 175 metros

Z - Importância segundo Tabela, celebrada em 29/03/96----- 10\$00

6 - Percurso médio adoptado

Substituindo as incógnitas pelos seus valores, apura — se o montante de esc. 530.202.106\$00, com IVA incluído à taxa de 5%.

$$7.972.964 * 0.70 * [250 + (6 - 0.450 / 0.175) * 10] / 6$$

$$= 530.202.106\$00$$

Face aos valores apurados 181.401.801500 + 530.202.106\$00 = 711.603.907500, determina - se a base tributável, das prestações de serviços dos táxis presumidas, como se segue:

$$711.603.907500 : 1.05 = 677.718.006560$$

Face ao exposto, e em consequência do valor encontrado de esc. 677.718.006560, procede-se à seguinte correcção de prestação de serviços de táxis :

Prestação de Serviços Presumidos-----
677.718.006560

Prestação de Serviços Registados na Contabilidade-----
593.965.771560

Valor a corrigir----- 83.752.235500

V -6 - APURAMENTO DO IVA EM FALTA

$83.752.235500 \times 5\% = 4.187.612500$

Bases de Tributação á taxa de 5% . que constam nas Declarações Periódicas

(...)

As Bases Tributáveis mencionadas no quadro em epígrafe, constam no Extracto de Conta, Conta 72133 -

SERVIÇOS TÁXI - NORMAIS (anexo n.º 79) .

Salienta-se que a totalidade das bases tributáveis à taxa de 5%, constantes nas declarações periódicas é de esc. 603.778.307\$00.

A percentagem de repartição foi calculada em relação ao montante de esc. 593.965.771 \$60, porque é na conta 72133, que estão contabilizados as prestações de serviço efectuadas pela frota da A....., incluindo o valor dos serviços prestados a crédito, quando efectuam serviços para entidades médicas e para - médicas.

Esclarece - se, que a diferença diz respeito aos proveitos obtidos nas outras prestações de serviço efectuadas a crédito também a diversas entidades . Ou seja, estes proveitos ,vão sendo a compensação dos custos registados na conta Subcontratos, contas 62131 e 62132, (anexos nos. 80, a 82), pelo lacto da Cooperativa contratar outros prestadores de serviços de táxis , quando não tem as suas viaturas disponíveis para os serviços a prestar a diversas entidades.

V- 7 - MONTANTE DE IVA PRESUMIDO POR PERÍODOS

IVA em falta taxa de 5% = 4.187.612S00 (...)»;

D) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 1996, no valor de 20.887,72€ - cfr. fls. 23 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

E) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9601, no valor de 1.326,97€ - cfr. fls. 24 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

F) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9602, no valor de 1.260,03€ - cfr. fls. 25 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

G) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9603, no valor de 1.254,64€ - cfr. fls. 26 dos Autos, cujo conteúdo se dá por

reproduzido;

H) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9604, no valor de 1.234,42€ - cfr. fls. 27 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

I) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9605, no valor de 1.200,73€ - cfr. fls. 28 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

J) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9606, no valor de 1.137,83€ - cfr. fls. 29 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

K) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9607, no valor de 1.112,90€ - cfr. fls. 30 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

L) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9608, no valor de 972,32€ - cfr. fls. 31 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

M) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de

9609, no valor de 1.009,05€ - cfr. fls. 32 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

N) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9610, no valor de 969,11€ - cfr. fls. 33 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

O) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9611, no valor de 1.010,28€ - cfr. fls. 34 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

P) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 9612, no valor de 1.060,16€ - cfr. fls. 35 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

Q) Em 29/09/2001, foi emitida pela AF a liquidação adicional de IVA (Juros Compensatórios) n.º em nome da Impugnante, referente ao exercício de 1996, no valor de 20.887,72€ - cfr. fls. 36 dos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

R) Em 31/07/2001, a Impugnante apresentou o pedido de revisão da matéria tributável, no qual os peritos não alcançaram acordo, mantendo-se as correcções efectuadas - cfr. fls. 194 e ss. do Processo Administrativo apenso aos Autos, cujo conteúdo se dá por reproduzido;

S) A PI deu entrada neste Tribunal a 16/03/2009 - cfr. fls. 2 dos Autos”.

II.B. Refere-se ainda na sentença recorrida:

“Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito, em face das possíveis soluções de direito, e que, por conseguinte, importe registar como não provados”.

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

“A convicção do Tribunal que permitiu dar como provados os factos acima descritos assentou na análise dos documentos constantes dos Autos, tudo conforme discriminado em cada uma das alíneas dos Factos Assentes, conjugado com o princípio da livre apreciação da prova, entendido como o esforço para alcançar a verdade material, analisando dialecticamente os meios de prova ao seu alcance, procurando harmonizá-los entre si de acordo com os princípios da experiência comum”.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO

III.A. Do erro de julgamento, por se reunirem os pressupostos para recurso a métodos indiretos de fixação da matéria tributável

Entende a Recorrente que a decisão sob apreciação padece de erro de julgamento, em virtude de se reunirem os pressupostos para recurso a métodos indiretos de fixação da matéria tributável.

In casu, como resulta provado, a Recorrida foi objeto de ação inspetiva, relativa

ao ano de 1996, no âmbito da qual resultaram correções em sede de IVA por recurso a métodos indiretos, correções essas que estão na origem do presente recurso.

Foi apresentado pedido de revisão, no qual não foi obtido acordo, motivo pelo qual se mantiveram os valores fixados no relatório de inspeção tributária (RIT).

Cumpre, antes de mais, referir em que situações é legítimo lançar mão a métodos indiretos de fixação da matéria tributável.

A aplicação destes métodos é 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 tributável, 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[1].

Apelando às palavras de Casalta Nabais[2], “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 indirecta deverá ocorrer apenas nos casos previstos nos art.ºs 87.º a 89.º da LGT (para o IVA, cfr. ainda o então art.º 84.º do respetivo código).

Para que seja legítimo o recurso à tributação por via dos métodos indirectos, 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 directos de avaliação[3].

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

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

(...) b) Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;

c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei”.

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 lançar mão de métodos presuntivos de determinação da matéria tributável, 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[4] [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 quantificação da matéria tributável por presunção que dali resulte é ilidível, podendo o contribuinte, desde logo, demonstrar o excesso na quantificação [cfr. a título exemplificativo os Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 17.10.2018 (Processo: 0261/11.0BECBR 0379/17), do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25.06.2020 (Processo: 7711/14.1BCLSB), de 20.02.2020 (Processo: 1031/07.5BELRA), de 25.10.2018 (Processo: 1621/07.6BELSB) e de 19.09.2017 (Processo: 918/06.7BESNT)].

Portanto, e em suma, 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[5]. 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.

In casu, atentando no teor do RIT, do mesmo resulta que a administração tributária (AT) indicou como motivos para recurso a métodos indiretos os seguintes (ponto IV do RIT):

- a) A média de consumo por 100 km percorridos ter sido apurada pela AT em 9,7 litros de gasóleo;
- b) As receitas declaradas em média por viatura serem em média inferiores à média do setor;
- c) A Recorrida não registar as receitas na contabilidade com base nos taxímetros.

A leitura do ponto IV do RIT, atinente aos motivos justificadores de recurso a métodos indiretos, revela-se, per se, insuficiente. Apenas pela leitura do ponto V, já relativo à quantificação, se percebe que, face à média de consumos estabelecida pela AT, os quilómetros declarados, na sua perspetiva, são inferiores aos reais e que os registos na contabilidade foram elaborados de acordo com mapas feitos pelos condutores dos táxis.

No entanto, mesmo atendendo aos diversos elementos mencionados ao longo do RIT, considera-se que esta fundamentação apresenta uma formulação conclusiva.

Concretizemos.

Começando pelo valor fixado de média de consumos, verifica-se que o seu cálculo de modo algum se encontra evidenciados nos termos exigíveis.

Com efeito, para o cálculo do referido valor somos remetidos para os anexos 4 a 7 do RIT, nos quais estão elencadas as 163 viaturas em causa, indicando-se a respetiva matrícula, marca e modelo e a média de consumo obtida.

No entanto, nada consta desses anexos relativamente, desde logo, às fontes de informação utilizadas para a obtenção daqueles dados de consumo, fontes essas que são mencionadas no RIT apenas de forma genérica e não concretizada.

Ou seja, não se consegue aferir como se chegou à média de 9,7 litros de gasóleo e se foram obtidos dados de consumo exatamente comparáveis com as viaturas em causa (designadamente, por exemplo, quanto à idade dos veículos).

Veja-se que este dado de consumo se revela nuclear no âmbito das correções efetuadas, porquanto é partindo dele e considerando os valores de consumo global de gasóleo da Recorrida que a AT, através de regras de proporcionalidade direta, obteve o número de quilómetros que, de acordo com tal média de consumo, correspondia ao gasóleo adquirido. E é neste contexto que a AT apura um valor de quilómetros que, na sua perspetiva, evidencia rendimentos.

Ora, sendo este um dado tão relevante, em que uma diferença de décimas pode ser fulcral para se considerar haver ou não discrepâncias, a sua mensuração tem de estar cabalmente explanada, até para poder ser eficazmente afirmada

ou infirmada (o que não é possível in casu, dada a ausência de evidenciação dos concretos dados de partida e respetivas fontes).

Portanto, este primeiro dado, que se revela basilar, in casu, porquanto é com base nele que tudo o demais é calculado, está explanado de forma conclusiva, impedindo aferir da sua adequação.

O segundo argumento invocado (as receitas declaradas em média por viatura serem em média inferiores à média do setor) também não se encontra minimamente explanado. Aliás, refira-se que a al. c) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT prevê, como uma das situações de recurso a métodos indiretos, justamente o afastamento face aos dados relativos ao setor. No entanto, esta norma mensura esse afastamento (para mais, 30%, para menos 15% durante três anos seguidos). Ora, este fundamento nem sequer foi invocado, tendo, aliás, a correção sido efetuada apenas com base na al. b) do n.º 1 do mesmo art.º 87.º da LGT.

Finalmente, quanto ao alegado, no sentido de a Recorrida não registar as receitas na contabilidade com base nos taxímetros, também não está cabalmente explanado o motivo pelo qual os mapas preenchidos junto da Recorrida, aos quais, aliás, a AT recorreu, não se revelavam credíveis. Nem, por outro lado, fica evidenciado que haja discrepâncias desses mapas face ao registado nos taxímetros. Ou seja, fica-se sem se saber por que motivo os mapas são de desconsiderar enquanto elementos sustentadores dos registos contabilísticos.

Ainda a este respeito, extrai-se do RIT, em sede de fundamentação da quantificação, que “[f]oi questionado o Sujeito Passivo sobre o modo de obterem os Kilometros e as receitas respectivas. Das respostas obtidas,

também não se pode concluir que as receitas declaradas e os respectivos Kilómetros declarados, correspondem à realidade”. Também aqui nos deparamos com uma afirmação meramente conclusiva, cuja sustentação não está explanada. Que respostas foram obtidas? Por que motivo as mesmas permitem concluir que as receitas e os quilómetros declarados não correspondem à realidade?

Logo, tal como entendeu o Tribunal a quo, consideramos que a AT se quedou por afirmações conclusivas, que implicam que não tenha ficado cabalmente explanado o recurso a métodos indiretos.

Como tal, não assiste razão à Recorrente.

IV. DECISÃO

Face ao exposto, acorda-se em conferência na 2.ª 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 maio de 2021

[A relatora consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.º 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13 de março, aditado pelo art.º 3.º do DL n.º 20/2020, de 01 de maio, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Senhores Desembargadores António Patkoczy e Mário Rebelo]

Tânia Meireles da Cunha

[1] Para uma noção de correções meramente aritméticas, v. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 13.09.2013 (Processo: 00120/03 - Porto).

[2] Direito Fiscal, 5.ª Ed., Almedina, Coimbra, 2009, p. 389.

[3] 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).

[4] V. a este propósito o Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 84/2003, de 12.02.2003.

[5] V. a esse respeito José Maria Fernandes Pires (Coord), Maria João Menezes, José Ramos Vidal e Gonçalo Bulcão, ob. cit., pp. 867 e 888.

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