

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
01704/05.7BEVIS	16 de dezembro de 2021	Irene Isabel Gomes Das Neves

**DESCRITORES**

IRS > Métodos

indirectos > Pressupostos > Fundamentação > Ónus de prova > Errónea quantificação > Critério

---

**SUMÁRIO**

I. Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74.º, n.º 3 da LGT).

II. Compete à Administração demonstrar que no caso concreto que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido, desta forma cumprindo o especial dever de fundamentação que sobre si o legislador fez recair.

III. Nestes casos, a avaliação da matéria tributável é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Tributária dispuser, de entre o elenco não taxativo dos indicados no artigo 90º, n.º.1, da LGT.

IV. Quando o sujeito passivo contesta o critério que serviu de base à quantificação administrativa da matéria tributável por métodos indirectos, sobre si impende o ónus da prova do alegado excesso de quantificação, em ordem à anulação das liquidações em causa, tudo nos termos do artigo 74º, nº.3, da LGT (cfr. artigo 100º, nº.3, do CPPT.\*

\* Sumário elaborado pela relatora).

## TEXTO INTEGRAL

### **Acordam em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:**

#### **1. RELATÓRIO**

**1.1. Os Recorrentes** (M. e M.), notificados da decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Viseu, em que foi julgada improcedente a impugnação judicial contra as liquidações adicionais de IRS dos anos de 2001, 2002 e 2003 e respetivos juros, inconformados vêm dela interpor o presente recurso jurisdicional.

Alegaram, formulando as seguintes **conclusões**:

«A. Ao contrário do que entende a sentença recorrida, as liquidações adicionais de IRS dos exercícios de 2001 a 2003 devem ser anuladas, por falta de fundamentação dos pressupostos do recurso a métodos indirectos.

B. Não decorre do relatório a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável e, por conseguinte, a necessidade de recorrer a tributação por métodos indiciários.

C. Não foram carreados indícios suficientemente sólidos de que os proveitos declarados não conferem com a realidade fiscal dos ora recorrentes.

D. A única coisa feita foi pôr em causa a escrita dos ora recorrentes e proceder às correções aqui questionadas, sem atender ao que deve ser tributado: o lucro real.

E. Resulta ser ilegal o recurso à avaliação indireta da matéria tributável de IRS e IVA dos anos de 2001 a 2003 e os critérios e fatores utilizados na avaliação indireta, porque excluídos, pelo legislador da LGT, dos taxativamente permitidos pelo artigo 90º daquela lei-cúpula do ordenamento tributário, e porque falhos, também por isso, da objetividade técnico-científica exigida, conduziram à errónea quantificação da matéria tributável dos dois impostos nos mesmos exercícios.

F. Ora, demonstrado fica que a sentença errou, como errou a AT na feitura dos números e valores, errando a AT, a sentença foi ao enalço da pretensão da mesma e validou os critérios, que afinal não existem.

G. Com efeito, não pode a sentença recorrida validar uma presunção "... registos da contabilidade e valores declarados pela financeira...". Errou a sentença ao admitir a margem de lucro bruta, quando tem como suporte valores corrigidos e valores indicados por terceiros.

H. A sentença recorrida, não atentou aos factos e demonstrações que comprovam que os critérios utilizados foram desadequados e inadmissíveis, pelo que se verifica erro ou excesso na quantificação da matéria tributável.

I. Utilizou critérios desconformes com a verdade e objetividade, princípios impostos a todo o procedimento administrativo, especialmente ao procedimento tributário.

J. Apenas tornou por base os elementos recolhidos junto da financeira, sem confrontar o recorrente com os mesmos e tornou por base critérios que a própria lei não comporta. Ao seguir a norma já revogada do artigo 52º do CIRS.

K. Existem, nos autos, elementos de prova suficientes para reconhecer a ilegalidade dos critérios utilizados na quantificação da matéria coletável. Ao contrário de tais elementos, os cálculos e critérios seguidos pela AT e validades

pela sentença recorrida, não têm nenhuma base científica e/ou real, pois para presumir resultado e lucros, também é necessário presumir gastos/custos razoáveis e reais.

L. Foi o que não sucedeu com o procedimento tribuário e com a sentença recorrida; donde resulta errónea quantificação da matéria coletável.

M. Além da violação dos princípios enunciados (necessária fundamentação, verdade, objetividade e respeito pelo contraditório em relação ao recorrente, pelos critérios e elementos utilizados), foi particularmente desrespeitado na avaliação indireta, o princípio da Justiça, justiça no seu sentido material, como decorre, quer do artigo 266.º da Constituição, quer do artigo 55.º da LGT.

N. E justiça essa que impõe “que a administração tributária se norteie por critérios de isenção na averiguação das situações fácticas, realizando todas as diligências que se afigurem como necessárias para averiguar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais que à administração tributária cabe defender” (Obra citada – pg.164),

O. Sendo tal procedimento imposto pelo artigo 58.º da LGT, a cuja elaboração presidiu sem dúvida a exigência constitucional de a atuação da administração tributária ter na justiça material uma das suas referências fundamentais.

P. E a avaliação indireta não terá respeitado a justiça material, ao fixar, para os exercícios de 2001 a 2003, o rendimento líquido para efeitos de IRS, correspondendo o valor fixado, exatamente, ao produto da aplicação da margem apurada com base em valores que nada têm a ver com a atividade passível de tributação, correções técnicas no que à venda respeita, presunção no que aos custos toca.

Q. A sentença recorrida viola as normas constantes dos artigos 87.º e 90º da Lei Geral Tributária (LGT) e 39.º do Código do IRS.

Nestes termos e mais de direito, pelos fundamentos expostos, DEVERÁ A SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA e substituída em conformidade com os

termos e com os fundamentos acima enunciados, com as legais consequências, ou seja anulação das liquidações impugnadas.

E assim, V. Ex.as farão

## **JUSTIÇA»**

**1.2. A Recorrida** (Fazenda Pública), notificada da apresentação do presente recurso, não apresentou contra-alegações.

**1.3.** O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer a fls. 311 SITAF, no sentido da improcedência do recurso.

**1.4.** Com dispensa dos vistos legais dos Exmos. Desembargadores Adjuntos (cfr. art. 657º, n.º 4 do Código de Processo Civil (CPC), submete-se desde já à conferência o julgamento do presente recurso.

### **Questões a decidir:**

As questões sob recurso e que importam decidir, suscitadas e delimitadas pelas alegações de recurso e respectivas conclusões, são se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento de direito:

ao concluir pela verificação dos pressupostos legais de que depende a avaliação indirecta;

Ø ao não considerar à errónea quantificação da matéria tributável, nomeadamente quanto ao critério utilizado;

Ø ao concluir pela fundamentação legal dos actos de liquidação quanto à utilização dos métodos indirectos.

## **2. FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1. De facto**

#### **2.1.1. Matéria de facto dada como provada na 1ª instância e respectiva fundamentação:**

«A) A impugnante foi objeto de uma ação de inspeção levada a cabo pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Viseu, com base na

ordem de serviço n.º OI200500214, a qual incidiu sobre os exercícios económicos de 2001 a 2003, em sede de IRS e IVA - cfr. fls. 15 e ss. do processo de reclamação apenso, que, tal como as demais que se seguem se dá por integralmente reproduzido.

B) No âmbito do referido procedimento inspetivo, em 31/05/2005, foi elaborado o relatório de inspeção tributária constante de fls. 15 e ss. do processo de reclamação graciosa apenso, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido, destacando-se o seguinte:

[...]

## I DESCRIÇÃO SUCINTA DAS CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

### I.1) DESCRIÇÃO SUCINTA DAS CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

#### IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTOS DAS PESSOAS SINGULARES - RENDIMENTOS EMPRESARIAIS

O s.p. omitiu vendas de viaturas, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, provocando correcções de natureza meramente aritmético, aumentando o valor declarado para os proveitos.

Para a realização daqueles proveitos o s.p. teve, naturalmente, custos nomeadamente com as compras das mesmas viaturas, pelo que foram presumidas.

Verificou-se ainda a existência de uma viatura no inventário final do exercício de 2001 que havia sido vendida naquele ano, pelo que as existências finais foram corrigidas.

Em consequência das correcções descritas, foram efectuadas correcções positivas aos resultados da categoria B - rendimentos empresariais, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, nos seguintes montantes: IRS200120022003

Correcção às Vendas - técnicas<sup>1)</sup> € 287.307,61€ 222.743,72€ 197.675,00

Correcção às compras - presunções<sup>2)</sup> € 193.187,27€ 165.388,78€ 159.023,10

Correcções totais<sup>3)</sup>= 1)-2)€ 88.134,77€ 57.354,94€ 38.651,90 Correcção o favor do s.p - existências<sup>4)</sup>€ 5.985,57€0,00€0,00 Acréscimo ao resultado<sup>5)</sup>= 3)-4)€

88.134,77€ 57.354,94€ 38.651 9C IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO -  
CORRECCÕES ARITMÉTICAS OMISSÃO DE VIATURASREGIME MARGEMTOTAL  
GLOBAL PERÍODOBASEIVA EM FALTABASEIVA EM FALTABASEIVA EM FALTA  
0103T€ 56.862,95€ 9.666,70€ 3.328,47€ 565,84€ 60.191,42€ 10.232,54  
0106T€ 72.325,71€ 12.295,37€ 3.812,41€ 648,11€ 76.138,12€ 12.943,48  
0109T€ 12.469,97€ 2.119,89€ 2.266,47€ 385,30€ 14.736,44€ 2.505,19 0112T€  
145.648,98€ 24.760,33€0,00€0,00€ 145.648,98€ 24 760,33 2001€ 287.307,61€  
48.842,29€ 9.407,35€ 1.599,25€ 296.714,96€ 50.441,54 OMISSÃO DE  
VIATURASREGIME MARGEMTOTAL GLOBAL PERÍODOBASEIVA EM FALTABASEIVA  
EM FALTABASEIVA EM 0203T€ 106 343,72€ 18 078,43€ 8 002,47€ 1360,42€  
114.346,19€ 19438,85 € 24 900,00€ 4.559,00€ 10.603,18€ 1.958,55€  
35.503,18€ 6.517,55 0209T€ 54.500,00€ 10355,00€ 4 466,84€ 848,70€  
58.966,84€ 11.203,70 0212T€ 37.000,00€ 7.030,00€ 3.901,37€ 741,26€  
40.901,37€ 7.771,26 2002€ 222.743,72€ 40.022.43€ 26 973,86€ 4.908,93€  
249.717,58€ 44.931,36 OMISSÃO DE VIATURASREGIME MARGEMTOTAL GLOBAL  
PERÍODOBASEIVA EM FALTABASEIVA EM FALTABASEIVA EM 0303T€ 11.650,00€  
2.213,50€ 4.784,42€ 909,04€ 16.434,42€ 3.122,54 0306T€ 36.750,00€  
6.982,50€ 3.245,1 I€ 616,57€ 39 995,11€ 7 599,07 0309T€ 8475,00€  
1.610,25€0,00€0,00€ 8.475,00€ 1.610,25 0312T€ 140.800,00€  
26.752,00€0,00€0,00€ 140.800,00€ 26.752,00 2003€ 197.675,00€37 558,25€  
8.029,53€ 1.525,61€ 205.704,53€ 39.083,86 Em consequência das  
irregularidades descritas, os rendimentos colectáveis passam a ser os de  
seguido indicados: 200120022003 Rendimento colectável declarado€  
29.483,98€ 20 342.86€ 10.925,70 Acréscimo por correcções à cat. B€  
88.134,77€ 57.354,94€ 38.651,90 Rendimento colectável proposto€  
117.618,75€ 77.697,80€ 49.577.60 II I OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA  
ACÇÃO INSPECTIVA

## **II-1. CREDENCIAL E PERÍODO EM QUE DECORREU A ACÇÃO**

CREDENCIAL: Ordem de Serviço OI200500241 de 2005/04/13,

INÍCIO: 2005/05/09 FIM:2005/05/12

## **II-2. MOTIVO ÂMBITO E INCIDÊNCIA TEMPORAL**

MOTIVO DA ACÇÃO: PNAIT 321,43 - Diversos

ÂMBITO: IRS e IVA

INCIDENCIA TEMPORAL; 2001, 2002 e 2003

III I DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

### **II - 3 OUTRAS SITUAÇÕES**

#### **II-3.1 - CADASTRO**

IDENTIFICAÇÃO DO S.P.:

NOME: S.P. A- M.

NIF: S.P. A -(...)

#### **A) IRS - CATEGORIA B**

##### **REGIME DE TRIBUTAÇÃO E DESCRIÇÃO DA ACTIVIDADE**

O s.p. A está colectado no serviço de finanças de Sátão - 2666 pela actividade de comércio de veículos automóveis, CAE 50100, desde 1999/07/27. Para tal possui um Stand de vendas na Zona de (...), onde tem os carros em exposição.

Em termos declarativos verifica-se que tem cumprido com as obrigações fiscais.

O s.p. possui contabilidade devidamente organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, tendo optado, relativamente à tributação dos rendimentos empresariais, nos exercícios verificados, pelo regime de contabilidade.

#### **B) IVA**

Em sede de IVA verifica-se que o s.p. está enquadrado no regime normal com periodicidade trimestral.

Nas vendas das viaturas a liquidação do Ivo é efectuada pelo regime da margem, nos casos em que aquelas são compradas a particulares ou adquiridas segundo o regime de bens em 2ª mão.

À data do início da acção inspectiva o s.p. não tinha declarações em falta.

### **III .1) IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES**

### III-1.1) OMISSÃO DE PROVEITOS - ARTIGO 17º do CIRC por remissão do Artigo 32º do CIRS

Tal como já referido no capítulo anterior, o s.p. dedica-se à compra e venda de viaturas usadas, sendo as vendas declaradas as constantes no quadro seguinte: 200120022003 € 214.010,39€ 375.304,18€ 241.823,92 Grande parte das vendas realizadas são efectuados com recurso ao crédito. Para tal, o s.p. trabalha com Empresas Financeiras, recebendo comissões pela angariação de clientes. Através do consulto ao anexo J, foi possível obter o nome das referidas empresas, sendo-lhes solicitada informação acerca do s.p. objecto de análise, nomeadamente quanto às dotas de financiamento, matriculas das viaturas, valor de venda das mesmas e valor financiado.

Com base na informação fornecida pelas Financeiras (ANEXO 01), procedeu-se ao controlo das viaturas comprados e vendidas, concluindo-se que:

Algumas viaturas constantes das Facturas emitidas, foram registadas por um valor inferior ao declarado para a Financeiro;

Outras não constam da contabilidade:

Raros casos em que o valor declarado é superior ao valor fornecido pela financeira. Os valores omitidos em cada um dos exercícios de 2001, 2002 e 2003 foram de respectivamente €287.307,61, €222.743,72 e € 197.675,00, conforme indicado nos quadros seguintes: **DATAMATRICULAVENDA**

<b>CREDITO</b>	<b>VALOR DECLARADO</b>	<b>DIFERENÇA</b>
11-01-2001XX-XX-XX	€ 13.966,34€	9.975,96€
3-990,38 19 01-2001XX-XX-XX	€ 13.467,54€	0,00€
13.467,54 25-01-2001XX-XX-XX	€ 17.457,93€	14.963,94€
2.493,99 21 02-2001XX-XX-XX	€ 13.966,34€	0,00€
13 966,34 26 02-2001XX-XX-XX	€ 16.460,33€	0,00€
16.460,33 15-03-2001XX-XX-XX	€ 6.983,17€	5.486,78€
1.496,39 15 03-2001XX-XX-XX	€ 4.987,98€	3.740,98€
1.247,00 28-03-2001XX-XX-XX	€ 11.472,35€	7.731,37€
3.740,98 19-04-2001XX-XX-XX	€ 7.481,97€	4.987,98€
2.493,99 23-04-2001XX-XX-XX	€ 14 963,94€	0,00€
14.963,94 30-04-2001XX-XX-XX	€ 12.469,95€	6.733,77€
5 736,18 15-05-2001XX-XX-XX	€ 14.963,94€	0,00€
14.963,94 18-05-		

2001XX-XX-XX€ 8 728,96€ 0,00€ 8.728,96 04-06-2001XX-XX-XX€ 17.457,93€  
0,00€ 17.457,93 28-06-2001XX-XX-XX€ 7.980,77€ 0,00€ 7.980,77 19-07-  
2001XX-XX-XX€ 16.959,13€ 13.218,14€ 3.740,99 07-08-2001XX-XX-XX€  
14.963,94€ 11.472,35€ 3.491,59 14-09-2001XX-XX-XX€ 8.230,17€ 6.484,37€  
1745,80 14-09-2001XX-XX-XX€ 7.481,97€ 3.990,38€ 3.491,59 10-10-2001XX-  
XX-XX€ 24 939,89€ 0,00€ 24.939,89 18-10-2001XX-XX-XX€ 20.949,51€ 0,00€  
20.949,51 24-10-2001XX-XX-XX€ 12.469,95€ 0,00€ 12.469,95 26-10-2001XX-  
XX-XX€ 7.481,97€ 4.489,18€ 2.992,79 31 10-2001XX-XX-XX€ 23 443,50€ 0,00€  
23.443,50 21-11-2001XX-XX-XX€ 7.481,97€ 0,00€ 7.481,97 23-11-2001XX-XX-  
XX€ 9.477,16€ 7.980,77€ 1496,39 28-11-2001XX-XX-XX€ 12.469,95€ 0,00€  
12.469,95 28-11-2001XX-XX-XX€ 14 465,14€ 0,00€ 14.465,14 27-12-2001XX-  
XX-XX€ 24 939,89€ 0,00€ 24.939,89 **€ 287.301,61 DATAMATRICULAVENDA**  
**CREDITOVALOR DECLARADO DIFERENÇA** 09-01-2002XX-XX-XX€ 17.457,93€  
0,00€ 17.457,93 09-01-2002XX-XX-XX€ 23.443,50€ 0,00€ 23 443,50 17-01-  
2002XX-XX-XX€ 4.987,98€ 0,00€ 4.987,98 18-01-2002XX-XX-XX€ 10.075,72€  
7500,00€ 2.575,72 31-01-2002XX-XX-XX€ 7.481,97€ 0,00€ 7.481,97 14-02-  
2002XX-XX-XX€ 25.438,69€ 0,00€ 25 438,69 15-02-2002XX-XX-XX€ 9.975,96€  
0,00€ 9.975,96 18-02-2002XX-XX-XX€ 7 481,97€ 5.500,00€ 1.981,97 25-02-  
2002XX-XX-XX€ 30.000,00€ 25000,00€ 5000,00 26-02-2002XX-XX-XX€  
8.000,00€ 0,00€ 8.000,00 11-04-2002XX-XX-XX€ 26.000,00€ 19.000,00€  
7.000,00 30-04-2002XX-XX-XX€ 6.600,00€ 5000,00€ 1600,00 13-06-2002XX-  
XX-XX€ 9.800,00€ 6 800,00€ 3.000,00 17-06 2002XX-XX-XX€ 7 500,00€  
5.000,00€ 2 500,00 19-06-2002XX-XX-XX€ 25.000,00€ 20.000,00€ 5.000,00 26  
06-2002XX-XX-XX€ 26.000,00€ 20 200,00€ 5.800,00 02-07-2002XX-XX-XX€  
17.500,00€ 17.500,00€ 0,00 03-07-2002XX-XX-XX€ 2.500,00€ 2.500,00€ 0,00  
11-07-2002XX-XX-XX€ 15 000,00€ 0,00€ 15.000,00 12-07-2002XX-XX-XX€  
20.000,00€ 0,00€ 20000,00 31-07-2002XX-XX-XX€ 2.500,00€ 11.500,00€ 0,00  
20-08-2002XX-XX-XX€ 19.500,00€ 0,00€ 19.500,00 04-11-2002XX-XX-XX€  
5.000,00€ 5.000,00€ 0,00 29-11-2002XX-XX-XX€ 16.000,00€ 0,00€ 16.000,00

30-12-2002XX-XX-XX€ 21.000,00€ 0.00€ 21000,00 € **222.743,72**  
DATAMATRICULAVENDA CREDITODECLARADODIFERENÇA 20-01-2003XX-XX-XX€  
7.750,00€ 3.500,0020-01-2003 28-02-2003XX-XX-XX€ 11.500.00€ 6 600.0028-  
02-2003 28-02-2003XX-XX-XX€ 14 000,00€ 14.000,0028-02-2003 28-02-  
2003XX-XX-XX€ 17.500,00€ 15 000,0028-02 2003 30-04-2003XX-XX-XX€ 12  
000,00€0,0030-04-2003 30-04-2003XX-XX-XX€ 9.000,00€ 8500,0030-04-2003  
18-06-2003XX-XX-XX€ 9 250,00€0,0018-06-2003 30-06-2003XX-XX-XX€  
15.000,00€0,0030-06-2003 23-07-2003XX-XX-XX€ 15.000.00€ 15.000,0023-07-  
2003 29-07-2003XX-XX-XX€ 5.200,00€0,0029-07-2003 29-07-2003XX-XX-XX€  
9.500,00€ 8.000,0029-07-2003 23-09-2003XX-XX-XX€ 15.275,00€ 13.500,0023-  
09-2003 !5-10-2003XX-XX-XX€ 7.500,00€0,00€ 7.500.00 16-10-2003XX-XX-XX€  
7.000,00€0.00€ 7.000.00 16-10-2003XX-XX-XX€ 17 300,00€0,00€ 17 300,00  
16-10-2003XX-XX-XX€ 23 250,00€0,00€ 23.250,00 05-11-2003XX-XX-XX€  
16.750,00€0.00€ 16.750.00 10-11-2003XX-XX-XX€ 25000,00€0.00€ 25.000.00  
14-11-2003XX-XX-XX€ 26.000,00€0,00€ 26.000,00 20-11-2003XX-XX-XX€  
5500,00€0,00€ 5.500.00 11-12-2003XX-XX-XX€ 12.500,00€0,00€ 12.500.00  
**€197.675,00**

Ao não declarar a totalidade dos proveitos auferidos, o s.p. infringe o disposto no Artigo 17º do código do IRC. por remissão do artigo 32º do código do IRS, pelo facto de não reflectir todas as operações realizadas pelo s.p ..

Assim, aqueles valores serão acrescidos ao resultado declarado em cada um dos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

### III-1.2) INVENTÁRIOS - 2001, 2002 E 2003

Os valores declarados em cada um dos exercícios como existências finais foram os seguintes: 200120022003 € 87.684.43€ 45.890,93€ 86.440,12 Do inventário final de 2001, consta o valor de 1.200 000\$ / € 5 985,57, correspondente ao valor de aquisição da viatura com a matrícula XX-XX-XX.

Contudo, a referida viatura foi vendida em 27 /12/2001, tendo sido emitida a FT181 poro o cliente J..

Aquela viatura consta também das existências finais de 2002 e 2003.

Assim será efectuada a respectiva correcção às existências finais, sendo retirado o valor de € 5.985,57.

Aquele valor irá afectar o Custo dos Existências Vendidas do exercício de 2001, verificando uma correcção favorável ao s. p.

Relativamente a 2002 e 2003, não haverá alterações em termos de resultados uma vez que constam nas existências iniciais e finais, sendo nula a variação.

2001	DECLARADO	CORRECCÃO	CORRIGIDO	EXISTENCIAS	INICIAIS	6	10.973,55	6	10.973,55	COMPRAS	6	266.156,63	6	266.156,63	REGULARIZACAO	EXISTENCIAS	60,01	60,01	EXISTENCIAS	FINAIS	6	87.684,43	-6	5.985,57	6	81.698,86	CUSTO	MERC.	VEND./MAT.	CONS.	6	189.445,76	6	195.431,33				
2002	DECLARADO	CORRECCÃO	CORRIGIDO	EXISTENCIAS	INICIAIS	6	87.684,43	-6	5.985,57	6	81.698,86	COMPRAS	6	328.644,10	6	328.644,10	REGULARIZACAO	EXISTENCIAS	-6	11.222,96	-6	11.222,96	EXISTENCIAS	FINAIS	6	45.890,93	-6	5.985,57	6	39.905,36	CUSTO	MERC.	VEND./MAT	CONS	6	359.214,64	60,06	359.214,64
2003	DECLARADO	CORRECCÃO	CORRIGIDO	EXISTENCIAS	INICIAIS	6	45.890,93	-6	5.985,57	6	39.905,36	COMPRAS	6	267.051,46	6	267.051,46	REGULARIZACAO	EXISTENCIAS	60,00	60,00	EXISTENCIAS	FINAIS	6	86.440,12	-6	5.985,57	6	80.454,55	CUSTO	MERC.	VEND./MAT	CONS	6	226.502,27	6	226.502,27		

III-1.3) RESULTADO

Em consequência das correcções descritas nos pontos anteriores, os resultados corrigidos em cada um dos exercícios de 2001, 2002 e 2003 passam a ser os indicados na página seguinte:

2001	DECLARADO	CORRECCÃO	CORRIGIDO	VENDAS	MERCADORIAS	€	214.010,39	€	287.307,61	€	501.318,00	PRESTACOES	SERVICOS	€	8.510,14	€	8.510,14	SOMA	€	222.520,53	€	287.307,61	€	509.828,14	TOTAL	PROVEITOS	€	222.520,53	€	287.307,61	€	509.828,14	CUSTO	MERC	/MAT.	€	189.445,76	€	5.985,57	€	195.431,33	FORNEC	SERVICOS	EXT.	€	2.136,12	€	2.136,12	IMPOSTOS	€	0,00	€	0,00	CUSTOS	PESSOAL	€	0,00	€	0,00	OUTROS	CUSTOS	OPER	€	0,00	€	0,00	AMORT./REINT.	EXERC.	€	243,12	€	243,12	CUSTOS/PERDAS
------	-----------	-----------	-----------	--------	-------------	---	------------	---	------------	---	------------	------------	----------	---	----------	---	----------	------	---	------------	---	------------	---	------------	-------	-----------	---	------------	---	------------	---	------------	-------	------	-------	---	------------	---	----------	---	------------	--------	----------	------	---	----------	---	----------	----------	---	------	---	------	--------	---------	---	------	---	------	--------	--------	------	---	------	---	------	---------------	--------	---	--------	---	--------	---------------

FINANC.€0,08 € 0,08 CUSTOS-ERDASEXTRAOR.€ 1.211,58 € 1.211,58 TOTAL  
CUSTOS€ 193 036,66€ 5 985,57€ 199.022,23 RESULTADO LIQ. EXERC.€ 29.483  
87€ 281.322,04€ 310.805 91 2 0 0 2 DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO  
VENDAS MERCADORIAS€ 375.304,18€ 222.743,72€ 598.047,90 PRESTACOES  
SERVICOS€ 11.613,87 € 11.613,87 SOMA€ 386.918,05€ 222.743,72€  
609.661,77 TOTAL PROVEITOS€ 386.918,05€ 222.743,72€ 609.661,77 CUSTO  
MERC.IMAT.€ 359.214,64 € 359.214,64 FORNEC./SERVICOS EXT.€ 3.674,65 €  
3.674,65 IMPOSTOS€0,00 €0,00 CUSTOS PESSOAL€ 0,00 €0,00 OUTROS  
CUSTOS OPER€ 2.520,00 € 2.520,00 AMORT./REINT. EXERC.€ 243,12 € 243,12  
CUSTOS/PERDAS FINANC.€ 0,00 € 0,00 CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.€ 922,78 €  
922,78 TOTAL CUSTOS€ 366.575,19€0,00€ 366.575,19 RESULTADO LIQ. EXERC.  
€ 20,342.800,00€ 22.743,72€ 243.086,58

DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO VENDAS MERCADORIAS€ 241.823,92€ 197  
675,00€ 439 498,92 PRESTACOES SERVICOS€ 5.273,11 € 5.273,11 SOMA€  
247.097,03€ 197.675,00€ 444.772,03 TOTAL PROVEITOS€ 247.097,03€  
197.675,00€ 444.772,03 CUSTO MERC./MAT.€ 226.502,27 € 226.502,27  
FORNEC /SERVICOS EXT€ 4.729,68 € 4.729,68 IMPOSTOS€0,00 €0,00 CUSTOS  
PESSOAL€0,00 €0,00 OUTROS CUS TOS OPER€ 3.650,65 € 3.650,65  
AMORT./REINT. EXERC.€ 1.288,73 € 1.286,73 CUSTOS/PERDAS FINANC.€0,00  
€0,00 CUSTOS-ERDASEXTRAOR.€0,00 €0,00 TOTAL CUSTOS€ 236.171,33€0,00€  
236 171,33 RESULTADO LIQ. EXERC.€10.925,70€ 197.925,70€208.600,71 III.2)  
IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO

III.2-1. FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA SOBRE AS OMISSÕES DE VIATURAS -  
Artigos 3º, 16º e 26º CIVA

As omissões descritas no ponto III-1.1), consubstanciam transmissões de bens,  
conforme Artigo 3º do código do IVA, estando assim sujeitas o imposto às taxas  
de 17% e 19%. de acordo o Artigo 18º do mesmo código.

Como se desconhece o valor de compro de cada viatura - uma vez que estas  
também foram sonegadas à contabilidade - assim como o regime pelo qual

foram adquiridas, não poderá ser utilizado o regime de bens em 2º mão, tendo que ser liquidado imposto sobre o valor das omissões.

Assim, de acordo com o ANEXO 02, cujo resumo se encontra nos quadros seguintes, verifica-se

que existe falta de liquidação de IVA nos montantes de € 48.842,29, € 40.022,43 e € 44.540,75, nos exercícios de 2001, 2002 e 2003, respectivamente. PERÍODOBASEIVA EM FALTA 0103T€ 56 862,95€ 9 666,70 0106T€ 72.325,71€ 12.295,37 0109T€ 12.469,97€ 2.119,89 0112T€ 145 648.98€ 24 760,33 € 287.307,61€ 48.842,29 PERÍODOBASEIVA EM FALTA 0203T€ 106.343,72€ 18 078,43 0206T€ 24.900,00€ 4.559,00 0209T€ 54 500,00€ 10.355,00 0212T€ 37.000,00€ 7.030,00 € 222.143 7?€ 40.022 43 PERÍODOBASEIVA EM FALTA 0303T€ 11.650,00€ 2.213,50 0306T€ 36 750,00€ 6.982,50 0309T€ 8.475,00€ 1.610,25 0312T€ 140.800,00€ 26 752,00 € 197.675,00€ 37.558 25 Pela falta de liquidação de IVA, verifica-se que o s.p. infringiu o disposto nos Artigos 3º, 16º do CIVA

Quanto à conseqüente falta de entrego do imposto, o s.p. infringiu o disposto no Artigo 26º do CIVA.

III2-2. FALTA DE LIQUIDAÇÃO DE IVA - REGIME DA MARGEM -D.L.199/96, de 18 de Outubro

Nos exercícios verificados, parte das viaturas registadas na contabilidade foram adquiridos em Países do Comunidade, a particulares.

Aquando da venda daquelas viaturas. o IVA liquidado foi calculado pelo regime da Margem.

Contudo, no cálculo do imposto verificou-se que não foi liquidado IVA sobre o imposto automóvel, infringindo o disposto no Artigo 4º do DL199/96, uma vez que o valor tributável das transmissões de bens é constituído pela diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda (determinado nos termos do Artigo 16º do código do IVA ) e o preço de compra.

O s.p., para a liquidação do imposto, considerou indevidamente o preço de

custo de cada viatura, incluindo o imposto automóvel. Como tal serão efectuadas as seguintes correcções: MATRICULADATA VENDADOCVALOR VENDAVALOR COMPRABASE/ IVAIVA DEVIDOIVA

LIQUIDADOIVA EM FALTA XX-XX-XX16-01-2001FT139€ 10.225,36€ 6.135.50€  
3.495,60€ 594,25€ 130,68€ 463.57 XX-XX-XX17-03-2001FT150€ 4.489,18€  
3.068,06€ 1.214,63€ 206,49€ 104,22€ 102,27 0103T€ 565,84 XX-XX-XX23-04-  
2001FT155€ 7.232,57€ 4.090,33€ 2.685,67€ 456.56€ 116,61€ 339,95 XX-XX-  
XX20-06-2001FT159€ 6.484,37€ 3.476,79€ 2.570,58€ 437,00€ 128,84€ 308,15  
0106T€ 648, 11 XX-XX-XX07-09-2001FT170€ 7.481,97€ 3.834,51€ 3.117.49€  
529,97€ 144,67€ 385.30 0109T€ 385.30 TOTAL EM FALTA 2001€ 1.599,25

MATRICULADATA VENDADOCVALOR VENDAVALOR COMPRABASE/ IVAIVA DEVIDOIVA

LIQUIDADOIVA EM FALTA XX-XX-XX12-01-2002FT183€ 8.700,00€ 5.112,68€  
3.066,09€ 521,23€ 108,31€ 412.93 XX-XX-XX02 02-2002FT187€ 24.000,00€  
17.208,53€ 5.804,68€ 986,79€ 182,12€ 804.68 XX-XX-XX05-03-2002FT191€  
6.800.00€ 5.122,92€ J 433,40€ 243,68€ 100,86€ 142.82 0203T€ 1.360.42 XX-  
XX-XX05-04-2002 FT193€ 9000,00€5112,88€ 3.322,32€ 564.80€ 88.34€ 476 45  
XX-XX-XX10-6-2002FT205€ 15.000,00€ 10000,00€ 4 201,68€ 798,32€ 57,27€  
741,05 XX-XX-XX20-6-2002FT206€ 15000,00€ 10.000,00€ 4.201,68€ 798,32€  
57,27€ 741,05 0306T€ 1.958,55 XX-XX-XX11 09 2002FT217€ 20.200,00€  
14.500,00€ 4.789.92€ 910,08€ 61,38€ 848,70 0209T€ 848,70 XX-XX-XX19-11-  
FT224€ 17.200.00€ 12.000,00€ 4.369,75€ 830,25€ 88,99€ 741 26 0212T€  
741.26 TOTAL EM FALTA 2002€4.908,94 MATRICULADATA VENDADOCVALOR

VENDAVALOR COMPRABASE/ IVAIVA DEVIDOIVA

LIQUIDADOIVA EM FALTA XX-XX-XX 15-03-2003FT235€ 17.500,00€€ 5462,18€  
1.037,82€ 128,78€ 909,04 0303T€ 909,04 XX-XX-XX31-05-2003FT239€  
14.500,00€€ 3.781,51€ 718,49€ 108,48€ 610,01 XX-XX-XX06-06-2003FT241€  
12000,00€€ 588,24€ 111,76€ 105,21€ 6,55 0306T€ 616,57 TOTAL EM FALTA  
2003€ 1.525,60 **IV 1 MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM**

## **O RECURSO**

### **A MÉTODOS INDIRECTOS**

O motivo subjacente à aplicação de métodos indirectos prende-se com a "Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável".

Com efeito, no capítulo III do presente relatório de inspecção, foram efectuadas correcções às vendas declaradas pelo s.p. que provocaram um aumento substancial em termos de rendimento corrigido.

Foram identificadas as viaturas vendidas e omitidos em cada um dos exercícios. Naturalmente, aquelas viaturas foram compradas e, se o s.p. não os tivesse sonogado às vendas declaradas, também as teria incluído nas compras. Desconhece-se, no entanto, o valor das mesmas.

Assim, dado a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, propõe-se que seja realizado a avaliação indirecta - conforme alínea b) do Artigo 87º da LGT e uma vez reunidos os pressupostos da alínea o) do Artigo 88º da referida Lei.

### **V. 1 - CRITERIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDIRECTOS**

As insuficiências da escrita que impossibilitam a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, no momento em que a mesma devo ser efectuada, foram descritos no capítulo anterior-, pelo que a determinação do resultado tributável para IRS, será efectuado com recurso os métodos indirectos, conforme determina a alínea b) do Artigo 87º e alínea a) do Artigo 88º, ambos da LGT e Artigo 39º do CIRS, com base nos seguintes critérios e cálculos:

#### **V.1) CRITERIOS**

IRS

Considerando que:

a avaliação indirecta visa alcançar o rendimento real presumido;

O s.p.. para o desenvolvimento da sua actividade e para a realização dos proveitos, teria que ter necessariamente custos de diversa natureza;

Não existem outros elementos porém além dos descritos no capítulo III;

Propõe-se utilizar como critério, a presunção de custos, conforme alínea f) do nº1 do Artigo 90º do LGT, considerando, para a quantificação dos mesmos:

A aplicação da Margem de lucro bruto sobre o preço de custo obtido em cada um dos exercícios;

Para o cálculo da margem propõe-se que sejam consideradas as diferenças de preço de venda entre as viaturas registadas na contabilidade e os valores declarados pelas Financeiras;

## V-2) CÁLCULOS IRS

### V-2.1) DETERMINAÇÃO DA MARGEM DE LUCRO BRUTO SOBRE O PREÇO DE

CUSTO 2001 DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO VENDAS MERCADORIAS € 214.010,39€ 38.158,06€ 252.168,45 CUSTO MERC. IMAT. € 189 445,76€ 5.985,57€ 195 431,33 RESULTADO LIQ. EXERC. e 29.483 B/€ 32.172,49€ 61.656,36 MLB/pc (Vendas - Custo mercadorias)/Custo

mercadorias 29% 2002 DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO VENDAS MERCADORIAS € 375.304,18€ 34457,69€ 409.761,87 CUSTO MERC./MAT € 359 214,64 € 359 214,64 MLB/pc = (Vendas - Custo mercadorias)/Custo Mercadorias

14% 2003 DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO VENDAS MERCADORIAS € 241.823,92€ 15.425,00€ 257.248,92 CUSTO MERC. IMAT. € 226.502,27 € 226 502,27 MLB/pc (Vendas - Custo mercadorias) /Custo

### mercadorias **14%** V-2.2) DETERMINAÇÃO DAS COMPRAS OMITIDAS

Sendo,

$MLB = (VENDAS - CUSTO MERCADORIAS) / CUSTO MERCADORIAS$

$CUSTO MERCADORIAS = VENDAS / (1 + MLB)$

O valor das compras omitidas em cada um dos exercícios serão os seguintes:

2001 2002 2003 VENDAS CORRIGIDAS € 501.318,00€ 598.047,90€ 439.498,92

MB/pc€ 1,29€ 1,14€ 1,14 CUSTO MERCADORIAS CORRIGIDO€ 388.618,60€  
524.603,42€ 385.525,37 V-2.3) DETERMINAÇÃO DO RESULTADO FISCAL  
PROPOSTO

Em consequência das correcções globais efectuadas, os resultados propostos  
serão os indicados nos quadros seguintes:

DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO VENDAS MERCADORIAS€ 214.010,39€  
287.307,61€ 501 318,00 PRESTACOES SERVICOS€ 8.510,14 € 8 510,14 SOMAE  
222.520,53€ 287 307,61€ 509.828,14 TOTAL PROVEITOS€ 222 520,53€  
287.307,61€ 509.828,14 CUSTO MERC./MAT.€ 189.445,76€ 199.172,84€ 388  
618,60 FORNEC./SERVICOS EXT.€ 2.136,12 € 2.136,12 IMPOSTOS€0,00 € 0,00  
CUSTOS PESSOAL€0,00 € 0,00 OUTROS CUSTOS OPER€0,00 € 0,00  
AMORT./REINT. EXERC.€ 243,12 € 243,12 CUSTOS/PERDAS FINANC.€0,08 €0,08  
CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.€ 1.211,58 € 1.211,58 TOTAL CUSTOS€ 193 036,66€  
199172,84€ 392.209,50 RESULTADO LIQ.. EXERC.€ 29.483,87€ 88.134,77€  
117.618,64 2002 DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO VENDAS MERCADORIAS€  
375.304,18€ 222.743,72€ 598.047,90 PRESTACOES SERVICOS€ 11.613,87 €  
11.613,87 SOMAE 386.918,05€ 222.743,72€ 609.661,77 TOTAL PROVEITOS€  
386.918,05€ 222.743,72€ 609 661,77 € 0.00 CUSTO MERC./MAT.€ 359.214,64€  
165.388 78€ 524 603,42 FORNEC./SERVICOS EXT.€ 3 674,65 € 3.674,65  
IMPOSTOS€0,00 € 0,00 CUSTOS PESSOAL€0,00 € 0,00 OUTROS CUSTOS OPER€  
2.520,00 € 2.520,00 AMORT./REINT. EXERC.€ 243,12 € 243,12 CUSTOS/PERDAS  
FINANC.€0,00 € 0,00 CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.€922,78 € 922,78 TOTAL  
CUSTOS€ 366.575,19€ 165 388,78€ 531.963,97 RESULTADO LIQ.. EXERC.€  
20.342,86€ 57.354,94€ 77.697,80 2003 DECLARADOCORRECÇÃO CORRIGIDO  
VENDAS MERCADORIAS€ 241 823,92€ 197.675,00€ 439.498,92 PRESTACOES  
SERVICOS€ 5.273,11 € 5 273,11 SOMAE 247 097,03€ 197.675,00€ 444.772,03  
TOTAL PROVEITOS€ 247.097,03€ 197.675,00€ 444.772,03 €0,00 CUSTO  
MERC./MAT.€ 226.502,27€ 159 023,10€ 385.525,37 FORNEC./SERVICOS EXT.€  
4.729,68 € 4.729,68 IMPOSTOS€0,00 €0,00 CUSTOS PESSOAL€0,00 €0,00

OUTROS CUSTOS OPER€ 3 650,65 € 3.650,65 AMORT./REINT. EXERC.€ 1.288,73  
€ 1.288.73 CUSTOS/PERDAS FINANC.€0,00 €0,00 CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.  
€0,00 €0,00 TOTAL CUSTOS€ 236.171,33€159023,10€ 395.194,43 RESULTADO  
LIQ.. EXERC.€ 10.925,70€ 38.651,90€ 49.577,60 [...] - cfr. fls 15 e ss. do PA  
apenso aos presentes autos.

C) Os impugnante apresentaram pedido de revisão da matéria tributável, tendo a respetiva comissão reunido, do que resultou a refixação de valores, nos termos que resultam da notificação da decisão da comissão de revisão que segue:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

- cfr. fls. 3 e ss. do PA anexo.

D) Os impugnantes intervieram em negócios de compra e venda de diversos automóveis, nos termos que constam dos mapas que seguem:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

- cfr. fls. 46/53 dos autos.

E) A Administração tributária procedeu à emissão das seguintes liquidações de IRS e juros, que vêm impugnadas:

Liquidação n.º 20051197298, no valor de € 33.289,94, n.º 20051197723, no valor de € 17.604,53 e n.º 20051198127, no valor de € 7.317,37 - cfr. fls. 43 do PA anexo e por acordo.

F) A petição de Impugnação dos presentes autos foi apresentada em 16/09/2005 - cfr. fls. 3 dos autos.

### **Factos não provados**

Não se provaram quaisquer outros factos com relevo para a decisão da causa.

### **Motivação da matéria de facto**

A convicção do Tribunal relativamente à matéria de facto resultou do exame crítico dos documentos e informações constantes dos autos e dos processos de

reclamação graciosa e de recurso hierárquicos apensos, os quais não foram impugnados, tudo conforme se encontra especificado em cada um dos pontos do probatório.

Quanto à prova testemunhal, as testemunhas inquiridas, R., M., J., J. e A., fizeram o seu depoimento de forma desapaixonada, respondendo às questões que foram colocadas, sendo os depoimentos de maior relevo os efetuados por R., Inspetora Tributária que realizou o procedimento de inspeção à escrita dos impugnantes, afirmando, de essencial, que os impugnantes, durante o ato de inspeção não apresentarem quaisquer documentos ou esclarecimentos que permitissem concluir de forma diferente da que resulta do relatório respetivo, mormente elementos relativos às compras de viaturas e que as conclusões do relatório residem na circunstância de quer o valor dos financiamentos para aquisição de viaturas, quer as comissões serem transferidas para a conta dos impugnantes.

Relevante foi ainda o depoimento da testemunha J. que afirmou ter recorrido aos serviços do impugnante marido, no sentido de este lhe obter financiamento para a aquisição na Alemanha de uma viatura marca Audi, modelo 80, com a matrícula XX-XX-XX, financiamento esse de mais ou menos 13000 euros, viatura esta que se encontra referenciada nos mapas constantes do probatório, afirmando ainda que não comprou qualquer viatura aos impugnantes, acabando por reconhecer que depois comprou uma outra viatura ao Impugnante, um Seat Toledo, matrícula XX-XX-XX, sendo que a testemunha não soube explicar a diferença entre o valor da viatura faturado pelos impugnantes (€ 15.000,00) e o valor do crédito que terá sido concedido (€17.300,00), daí resultando que o depoimento em causa não se mostrou credível, tão pouco foi objetivo e seguro nas respostas que foi dando às questões que lhe foram colocadas.

A testemunha J., disse ter comprado uma viatura no Luxemburgo e pediu ao impugnante para lhe conseguir crédito para o efeito, o que ocorreu, tendo, por isso, adquirido a viatura com a matrícula XX-XX-XX, com reserva de propriedade

a favor da financeira que lhe concedeu o crédito.

Finalmente a testemunha A., disse ter adquirido ao impugnante uma viatura com a matrícula XX-XX-XX, com recurso a crédito que também o impugnante intermediou, sendo que a testemunha não conseguiu explicar a razão da diferença entre o valor da aquisição (€ 25.000,00), valor confirmado pela testemunha, e o valor de crédito de € 30.000,00, mas garantindo que a aquisição fora feita por € 25.000,00.

Os depoimentos das testemunhas inquiridas, mormente as que afirmaram ter adquirido viaturas, ou solicitado a angariação de crédito ao impugnante para aquisição de viaturas no estrangeiro, não ocorreram de molde a afastar as dúvidas que surgiram em sede de inspeção tributária e que levou às liquidações impugnadas, desde logo quer pelas contradições geradas com os documentos juntos pelos impugnantes, quer também por não resultar dos autos um qualquer elemento de prova de que as testemunhas que disseram ter adquirido viaturas no estrangeiro o tenham feito e diga-se que essa prova não seria impossível aos impugnantes, desde logo porque assumiram ter intermediado a obtenção do crédito para aquele efeito e terem juntado aos autos contratos de compra e venda de tais viaturas, embora não assinados, acrescentando que, como afirmaram as testemunhas, o crédito que era obtido era transferido para conta dos impugnantes, que, supostamente, o entregavam aos destinatários, o que adensa ainda mais a dúvida sobre a não existência de uma verdadeira transação das viaturas em causa entre os impugnantes e as testemunhas em causa.

A tudo isto acresce que não ocorreu explicação plausível para a diferença dos valores das transações e dos créditos obtidos.

Daí se conclua que os depoimentos não se tenham traduzido em facticidade suscetível de se traduzir em prova inequívoca do que alegam os impugnantes.»

## **2.2. De direito**

Os Recorrentes (M. e M.), insurgem-se contra a sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que julgou improcedente a impugnação judicial contra as liquidações adicionais de IRS dos anos de 2001, 2002 e 2003 e respetivos juros compensatórios.

Fundamentaram a sua impugnação, imputando às liquidações ilegalidades que se reconduzem à ilegalidade das correções aritméticas (IVA), erro nos pressupostos para o recurso à determinação da matéria tributável por métodos indiciários, erro na quantificação da matéria tributável e falta de fundamentação.

Cumprir começar por dizer que a decisão cuja legalidade aqui releva para a validade das liquidações adicionais impugnada não é a que directamente decorreu do RIT, mas sim a que pôs termo ao incidente de revisão da matéria tributável movido em devido tempo pelos Recorrentes (cf. artigos 91º e 92º da LGT e 117º do CPPT). O Tribunal a quo, aliás, reflecte isso no esforço de transcrição, transcrevendo não só as partes mais relevantes do RIT como também as do despacho final do procedimento de revisão que remete para a fundamentação e elementos constantes daquele.

Assim, o despacho que decidiu o procedimento de revisão confirma e aí se louva na integralidade do RIT, embora não se limite a tal (procede a alterações pontuais a favor dos sujeitos passivos, nos termos ali explicitados), em nada inova relativamente ao RIT – pressupostos, fundamentação e critérios, no qual, pelo que todas as considerações feitas quer pela sentença recorrida, quer por nós ao RIT equivalem a pronúncia sobre a decisão efectivamente determinante das liquidações impugnadas, decorrente da Revisão.

Em sede recursória, pretendem os recorrentes que este tribunal julgue se o Tribunal a quo errou na apreciação e valoração da matéria de facto e, conseqüentemente, no julgamento de direito, violando o artigo 90º nº 1 da LGT, ao validar uma quantificação da matéria tributável em IRS por métodos indirectos com recurso a critérios não previstos naquela norma, cuja enunciação

só pode ter-se por taxativa, e porque destituídos, também por isso, da objetividade técnico-científica exigida, conduziram à errónea quantificação da matéria tributável dos dois impostos (IVA e IRS) nos mesmos exercícios. Mais alega erro de julgamento de direito ao ter sido considerado fundamentado o recurso aos métodos indirectos.

**2.2.1.** Vejamos, pois, o que se nos oferece dizer, começando por efectuar um breve **enquadramento jurídico do instituto da tributação com recurso a métodos indirectos**, para, após, apreciarmos da verificação, ou não, dos erros de julgamento assacados à sentença recorrida.

Assim, para o que interessa decidir, importa reter, que no ordenamento jurídico-português tributário vigora o princípio da declaração no apuramento da matéria tributável, o qual se encontra plasmado no art. 75º, n.º 1 e n.º 2, al. a) da Lei Geral Tributária (LGT), aí se dispondo que, “presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”, cessando tal presunção quando, entre outras razões, aquelas declarações, contabilidade ou escrita revelem omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem a matéria tributável real do sujeito passivo ou se apresente de uma forma que impeçam precisamente o conhecimento dessa mesma realidade tributável.

Acresce que, em conformidade com o preceituado no art. 81º, n.º 1 da LGT, a matéria tributável deve ser avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei, constituindo, assim, a avaliação directa o princípio regra a seguir pela Administração tributária e a avaliação indirecta um mecanismo de determinação da matéria tributável meramente subsidiário (em conformidade, aliás, com o disposto no art. 85º, n.º 1 da mesma Lei), que o legislador

estabeleceu tendo em vista a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis de um determinado sujeito passivo, a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha e a que recorra para aquele concreto fim (cf. art. 83º, n.º 2 da mesma Lei citada).

Ora, foi precisamente tendo em conta a natureza subsidiária do instituto e os pressupostos de facto de que há, necessariamente, que partir, que o legislador entendeu impor à Administração Tributária um especial dever de fundamentação sempre que a mesma lance mão desse mecanismo, dispondo o artigo 77º, n.º 4 da LGT que “a decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável”. Por isso a Administração Tributária, em todos os casos em que recorra à tributação por métodos indirectos, está obrigada a demonstrar que estão verificados os pressupostos legitimadores dessa forma de determinação da matéria tributável, ou seja, que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se apresenta como a única forma de calcular o imposto, externando os elementos que a levaram a essa conclusão.

Feita essa prova, recai, então, sobre o sujeito passivo, a obrigação ou ónus de demonstrar que aqueles pressupostos não se verificam ou que, verificando-se, houve erro ou manifesto excesso na quantificação da matéria tributável (cfr. art.º 74º, n.º 3 da LGT).

De entre as situações em que a Administração Tributária pode proceder à avaliação indirecta, encontra-se expressamente prevista no art. 87º da LGT a situação de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, importando ainda salientar - porque estritamente conexionado com o caso em apreço - que essa impossibilidade de comprovação e quantificação pode resultar da 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; (cfr. indicação exemplificativa da al. a) do art.º 88º do mencionado diploma legal).

Por último, no que concerne à quantificação da matéria tributável apurada através de métodos indirectos, é sobre a Administração que recai o ónus não só de indicar, como também de fundamentar os critérios utilizados na determinação da matéria tributável por métodos indirectos, tendo o volume da matéria colectável presumida, obrigatoriamente, de assentar em dados objectivos, racionais e fundamentados, ou seja, em dados aptos a inferir os factos tributários, e não meras hipóteses abstractas, suspeitas ou suposições.

Em jeito de sinopse, do quadro legal descrito (aplicável na determinação por métodos indirectos do rendimento dos sujeitos passivos de IRS, por força do disposto no art.º 39º do Código de Imposto sobre o Rendimento Singular (CIRS)), resulta que, «No caso de tributação por métodos indiciários, a lei impõe especial fundamentação, devendo a AT especificar os motivos por que a contabilidade não merece crédito, por que não pode quantificar directa e exactamente a matéria tributável e qual o critério utilizado na determinação da matéria tributável» sendo que «A essas exigências de fundamentação formal acrescem as da fundamentação material, ou seja, não basta à AT a mera indicação dos motivos por que entendeu proceder à avaliação da matéria tributável por métodos indirectos e do critério que utilizou na respectiva quantificação, exige-se-lhe também que demonstre o bem fundado das suas conclusões, isto é, a veracidade dos factos e a adequação entre os mesmos e as valorações em que diz suportar a sua actuação.» (in acórdão deste Tribunal Central Administrativo Norte, de 28.02.2008, proferido no âmbito do processo n.º 4634/04).

Delimitadas e apresentadas as normas legais que regem a situação dos autos, o

seu campo de aplicação e as regras de distribuição do ónus da prova daquelas emergentes, cumpre analisar os factos apurados nos autos e o julgamento que recaiu sobre os mesmos vertidos na sentença recorrida, de se mostrarem verificados os pressupostos de aplicação dos métodos indirectos, de não ocorrer errónea quantificação da matéria tributável e, por último, do recurso aos métodos indirectos se mostrar devidamente fundamentado.

E, em ordem a uma percepção total dessa realidade factual, comecemos por relembrar que a liquidação que nos autos vem impugnada é o acto consequente da Comissão de Revisão, que remete para os elementos e fundamentos do relatório de inspecção tributária (RIT) decorrente de acção inspectiva realizada pela Administração Tributária (Serviços de Inspeção Tributária) e constitui o resultado da aplicação dos métodos indirectos para determinação da matéria tributável dos Recorrentes em sede de IRS e relativa ao ano de 2001, 2002 e 2003, resultando daqueles que a necessidade de recurso aos métodos indirectos para determinação da matéria tributável, prende-se com a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável, por via da omissão de viaturas vendidas e compradas em cada um dos exercícios.

### **2.2.2. Do erro sobre os pressupostos para o recurso aos métodos indirectos**

Quanto à legalidade da aplicação de **métodos indirectos** para apuramento da matéria tributável dos sujeitos passivos, não trazem os Recorrentes novos elementos de argumentação para além dos que já haviam articulado na petição inicial, vejamos das razões expendidas na decisão recorrida, que se transcreve:

#### **“ii) Do erro sobre os pressupostos para o recurso a métodos indirectos**

Sustentam os impugnantes que se dedicaram à venda de veículos usados importados, entendendo que, para efeitos do valor tributável nas transmissões desses veículos o mesmo deve ser constituído pela diferença, devidamente justificada, entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente e o preço de

compra dos mesmos veículos, com inclusão quer do IVA quer do Imposto Automóvel suportado em Portugal.

Para além de admitir, por presunção que ignora o preço da compra, logo, tributou as pretendidas vendas no regime normal do IVA, ignorando o regime dos bens em segunda mão acima identificado.

(...)

Revertendo ao caso em apreço, como emerge do discurso fundamentador vertido no relatório de inspeção tributária, **a Administração Tributária estribou a aplicação de métodos indirectos, essencialmente, no seguinte:**

“o motivo subjacente à aplicação de métodos indirectos prende-se com a” Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável”.

Com efeito, no capítulo III do presente relatório de inspecção, foram efectuadas correcções às vendas declaradas. pelo s.p. que provocaram um aumento substancial em termos de rendimento corrigido.

Foram identificadas as viaturas vendidas e omitidas em cada um dos exercícios. Naturalmente, aquelas viaturas foram compradas e, se o s.p. não os tivesse sonegado às vendas declaradas, também as teria incluído nas compras. Desconhece-se, no entanto, o valor das mesmas.

Assim, dado a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, propõe-se que seja realizado a avaliação indirecta - conforme alínea b) do Artigo 87º da LGT e uma vez reunidos os pressupostos da alínea b) do Artigo 88º da referida Lei.”

Ora, não podemos deixar de levar em consideração que, como alegam os Impugnantes, a sua atividade principal residia na venda de veículos importados e a prova que pretenderam apresentar, através de duas das testemunhas arroladas de que, em alguns casos, não ocorreram vendas de tais viaturas e os

impugnantes apenas facilitaram o crédito a essas testemunhas para adquirirem tais viaturas no estrangeiro, não representa uma situação de negócio normal quando os impugnantes se dedicaram a venda de viaturas importadas. Por outro lado, não foi feita prova de que as viaturas hajam sido efetivamente adquiridas, diretamente do estrangeiro pelas testemunhas, mas antes que os impugnantes juntaram documentos intitulados de contratos de compra e venda dessas viaturas, embora não assinados para justificar a intermediação na obtenção do crédito dos impugnantes.

O que também não se entende, porquanto, servindo o impugnante apenas de intermediário, não se vislumbra a necessidade de tais documentos, que nem sequer estão assinados devidamente.

Por outro lado, ainda, não se entende a razão pela qual a sociedade financeira que concedeu o crédito procedeu à transferência dos respetivos montantes para conta bancária dos impugnantes para estes entregaram tais montantes aos destinatários e nos presentes autos testemunhas.

Finalmente, a ser como pretendem os impugnantes demonstrar não se entende, também, porque razão não se preocuparam os impugnantes em demonstrar que essa era a realidade dos fatos em sede de inspeção, não colhendo a alegação de que muitas das viaturas foram vendidas por outras pessoas que não pelos impugnantes, na medida em que, desse de procedimento de revisão resulta que a inspeção tributária procedeu às correspondentes correções depois de ter indagado e obtido prova de que assim ocorreu, como, aliás, resulta do probatório

Assim, aceitamos que as incoerências detetadas na escrita dos impugnantes, constituem um sintoma de que a sua contabilidade não espelha a sua verdadeira situação tributária, o que é corroborado pelos restantes indícios que, conjugadamente apreciados, permitem concluir que a contabilidade da impugnante não merece credibilidade, impossibilitando a comprovação e quantificação da matéria tributável de forma direta, justificando, desta forma o

recurso a métodos indirectos para apuramento da sua matéria tributável.

Nesta conformidade, impõe-se concluir que a Administração Tributária cumpriu o seu ónus da prova, coligindo elementos concretos e objetivos subsumíveis nas alíneas b) do artigo 87.º e 88.º da LGT e que demonstram a impossibilidade do apuramento direto e exato da matéria tributável.

Cumprido o ónus da prova pela Administração Tributária era já sobre a impugnante que recaía o ónus da prova de demonstrar que aqueles pressupostos não se verificam. Contudo, nestes autos, limitou-se a invocar a presunção de veracidade da sua declaração e a remeter para o ónus da Administração Tributária, não tendo provado, seja por via documental ou testemunhal, a ocorrência de quaisquer factos suscetíveis de abalar a consistência dos dados coligidos no decurso do procedimento inspetivo.

Em face do exposto, improcede nesta parte a presente impugnação.” **(Fim de transcrição)**

Destarte e em concordância com o expendido na sentença, tem de concluir-se pela verificação dos pressupostos legais que legitimaram AT a recorrer aos métodos indirectos, isto é, sem margem para dúvidas, que a matéria coletável em sede de IRS de 2001, 2002 e 2003, não era susceptível de ser apurada pela avaliação directa.

Conforme resulta do relatório de exame à escrita da impugnante e do procedimento de revisão, levado ao probatório, relativamente aos exercícios dos anos de 2001, 2002, e 2003 e à tributação em IRS, aqui em causa, a AT motivou-se, exclusivamente, de direito e de facto, para aplicar os métodos indirectos na impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria colectável, por via de inexistência ou insuficiência de elementos contabilísticos (fls. 15 e ss do processo de reclamação apenso), invocando os artigos 87.º alínea b) e 88.º alínea a) da LGT.

Na investigação que efetuou e na análise dos elementos contabilísticos a

administração tributária verificou que a contabilidade dos Recorrentes não oferecia credibilidade constando da mesma a omissão de compras e vendas.

Sustentando, AT no RIT e no procedimento de revisão em que se suportam as liquidações impugnadas, que os factos concretos que evidenciam a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria tributável, segundo os quais há indícios de omissão de proveitos, tendo nomeadamente em conta actividade de compra e venda de veículos usados, as vendas são efectuadas com recurso a crédito, através das Empresas Financeiras, foi possível apurar as datas de financiamento, matriculas das viaturas, valor de venda das mesmas e valor financiado, na posse desses dados, foi possível concluir que algumas viaturas foram registadas por um valor inferior ao declarado pela Financeira, outros não constam da contabilidade (omitidos) e, em raros casos o valor declarado é superior ao fornecido pela financeira.

O citado artigo 87º, alínea b), da LGT, prevê a possibilidade de avaliação indirecta da matéria tributável quando se verifica a falta dos elementos necessários para comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável, pelo que a avaliação directa é impossível. Esta impossibilidade, porém, só pode resultar das anomalias e incorreções taxativamente indicadas nas várias alíneas do artigo 88º, da LGT (cfr. artigo 81º, nº.1, da LGT). Nestes casos, a avaliação da matéria tributável é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Tributária dispuser, de entre os indicados no artigo 90º, nº.1, do mesmo diploma. Como se constata pelas situações descritas no preceito, o que releva para determinar o impedimento não é uma impossibilidade absoluta de avaliação directa da matéria tributável, mas sim a impossibilidade de tal avaliação no momento em que ela deve ser efectuada, portanto, uma impossibilidade relativa (cfr. acórdão o TCA Sul de 25.10.2018, proferido no proc.1621/07; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária anotada e comentada, Encontro da Escrita, 4ª.

edição, 2012, págs.757 e seg.; João Sérgio Ribeiro, Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável, Almedina, 2010, pág.247 e seg.).

Com estes pressupostos, indicadores, tem de concluir-se, em sintonia com o Tribunal a quo, pela legalidade da actuação da Fazenda Pública ao fixar a matéria colectável com o recurso a métodos indirectos, assim passando a recair sobre o contribuinte o ónus da prova do excesso de quantificação (cfr. artigo 74º, nº.3, da LGT).

Por todo o exposto, não merece provimento o recurso nesta parte.

### **2.2.3. Do excesso de quantificação da matéria colectável**

Cumprir ter presente, que é sobre o sujeito passivo que impende o ónus da prova do alegado excesso de quantificação, em ordem à anulação das liquidações que impugna, tudo nos termos do artigo 74º, nº.3, da LGT (cfr. artigo 100º, nº.3, do CPPT). Por outras palavras, não aproveita ao sujeito passivo uma actuação processual e, sobretudo, probatória, direccionada e orientada pelo, simplista e preguiçoso, objectivo de suscitar dúvida, ainda que fundada, sobre a quantificação do facto tributário. É imprescindível um desempenho pautado pela concreta e circunstanciada alegação de factos que, uma vez provados, sejam idóneos a comprovar, a demonstrar, com uma certeza adequada e passível de ampla aceitação, a aduzida errónea ou excessiva quantificação da matéria tributável (cfr. acórdão do STA de 16.11.2011, proferido no rec. 247/11).

Podendo parecer estar-se aqui a erigir uma barreira inexcedível para o sujeito passivo, que invoque este fundamento legal, cumpre recordar que, a utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria tributável se impõe, com destaque, nas situações em que o respectivo apuramento se mostra inviabilizado pela falta de credibilidade, inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração da responsabilidade do contribuinte. Ora, se esta é a causa primordial que determina a necessidade, conformada por

lei, de a AT lançar mão dos execrados métodos indirectos, também a mesma tem de servir para tolerar e justificar que na operacionalidade destes métodos ocorra alguma margem de discricionariedade no estabelecimento dos valores em que se há-de expressar a quantificação, não viabilizada com o apoio da contabilidade ou declaração do contribuinte. Isto é, a provável falibilidade, inverosimilhança, da quantificação é resultado da apontada inevitabilidade em accionar o método indirecto ou presuntivo, derradeira possibilidade de repor a legalidade e apurar uma determinante e insubstituível matéria tributável que, apenas por motivos, deficiências, imputáveis ao sujeito passivo, não pode estabelecer-se com recurso à via normal (directa) que é a contabilidade ou escrita comercial deste.

Nesta conformidade, conferida a ocorrência de discricionariedade, nomeadamente, de cunho técnico, na actuação de métodos indirectos de avaliação, torna-se muito provável que o valor, então, apurado seja "um valor probabilístico e não um valor absolutamente certo". Contudo, tratando-se de uma inevitabilidade e de uma imposição legal, ainda que extrema e residual, o apelo aos métodos indirectos, necessariamente, a margem de discricionariedade, que assiste e comanda a respectiva actuação, é susceptível de controle judicial, o qual só pode decidir-se pelo afastamento dos resultados obtidos se, posta em causa a quantificação pelo contribuinte, este, mediante a produção de provas adequadas e fortemente convincentes, conseguir demonstrar que o funcionamento daquele poder discricionário conduziu e traduziu-se na fixação de resultados, no apuramento de valores, objectiva e inquestionavelmente, fora dos limites da razoabilidade, da mais ampla e impressiva aceitabilidade ( cfr. Jorge Lopes de Sousa, in Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado, II volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.136 e seg.; José Maria Fernandes Pires e Outros, Lei Geral Tributária comentada e anotada, Almedina, 2015, pág.817; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária comentada e Anotada e

comentada, Editora Encontro da Escrita, 4ª. Edição, 2012, pág.657 e seg.).

"In casu", começando pelo alegado erro na escolha do critério utilizada pelos serviços de inspecção, não vislumbramos o mesmo, sendo que os Recorrente também não propõem qualquer outro universo que sirva para substituir o critério utilizado pela AT.

Pretendem, os Recorrentes, que este tribunal de ad quem julgue que o Tribunal a quo errou no julgamento em matéria de facto e de direito, violando o artigo 90º nº 1 da LGT, ao validar uma quantificação da matéria tributável em IRS por métodos indirectos com recurso a critérios e factores de utilização não previstos naquela norma, pois que aquela enunciação só pode ter-se por taxativa, critérios esses falhos da objectividade técnico- científica exigida, conduziram à errónea quantificação da matéria tributável.

No entender dos Recorrentes o critério de quantificação utilizado pela Administração Fiscal é ilegal, por não constar do elenco taxativo do artigo 90º da LGT.

Dispõem, o artigo 90º da LGT, na redacção dada pelo Lei nº 30-G/2000, de 29.12, aplicável aos autos, sob a epígrafe "Determinação da matéria tributável por métodos indirectos", que:

"1 - Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta os seguintes elementos:

- a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- b) As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- c) O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- d) Os elementos e informações declaradas à administração tributária, incluindo os relativos a outros impostos e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;

- e) A localização e dimensão da actividade exercida;
- f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
- g) A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária.
- h) O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- i) Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

2 - No caso de a matéria tributável se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica, a sua determinação efectua-se de acordo com esses indicadores.”

Ora, tem sido entendimento pacífico na jurisprudência que os critérios elencados no número n.º 1 do artigo 90º da LGT, têm carácter meramente exemplificativo (nesse sentido, entre outros, o acórdão do TCA Sul de 13.10.2006, proferido no processo 09457/16, e o acórdão deste TCA Norte, de 07.06.2021, proferido no processo nº 337/04.0BEVIS).

Outra coisa não poderia dispor este artigo, sob pena de insuprível contradição com os artigos 83º nº 2 e 85º nº 2 do mesmo diploma, ao menos se interpretados de acordo com a constituição, designadamente com o artigo 104º nº 1 e o princípio, nele recebido, da tributação segundo a real capacidade contributiva.

O objectivo a alcançar na avaliação indirecta é sempre a maior aproximação possível da realidade a tributar, pelo que esse, sim, é o critério da admissibilidade de cada critério utilizado para a determinação indirecta da matéria colectável.

Destarte, como é evidente, se a Administração Fiscal só pudesse lançar mão dos critérios elencados no artigo 90º da LGT, isto significaria que ficariam necessariamente afastados outros critérios que melhor se compaginassem com

a capacidade tributária do contribuinte revelada em concreto.

No artigo 90º, nº 1 o legislador mais não faz que possibilitar a utilização de critérios estatísticos (margens médias, taxas médias, coeficientes técnicos, custos presumidos), sem afastar a utilização de critérios mais razoáveis a existirem.

É que, a concreta opção por um determinado critério de determinação da matéria colectável por métodos indirectos não está ao livre arbítrio da Administração Tributária, mas antes deve estar pautado por critérios de razoabilidade, posto estarmos ainda perante a tributação do rendimento real, ou seja, importa que a Administração Tributária tendo em consideração as circunstâncias concretas do caso fixe um critério de quantificação da matéria tributável que se mostre ajustável ao caso, ainda que sem a certeza que seria exigível nos casos de avaliação directa - cf. Acórdão do TCA Norte de 12.10.2006, proferido no processo 00277/04, de 06.04.2006, proferido no processo 00188/04 e José Guilherme Xavier de Basto, in O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária, in Boletim do Conselho Distrital de Coimbra da Ordem dos Advogados, Ano VI, nº 10, Março de 2001, págs. 26 e 27.

Portanto, a Administração Fiscal não está limitada aos critérios elencados no artigo 90º da LGT, partindo deles cumpre encontrar os critérios que melhor se compaginem com a capacidade tributária do contribuinte revelada em concreto. No artigo 90º, nº 1 o legislador mais não faz que possibilitar a utilização de critérios estatísticos (margens médias, taxas médias, coeficientes técnicos, custos presumidos), sem afastar a utilização de critérios mais razoáveis.

Esta questão, contudo, aparece muitas vezes empolada, em virtude de se partir para ela sem se esgotar a abrangência dos conceitos indeterminados ou pelo menos muito abertos, deliberadamente inseridos em algumas das alíneas do artigo 90º nº 1 da LGT.

Tal é, a nosso ver, o que ocorre in casu, pelo que esta questão teórica fica

prejudicada. Mas vejamos dos critérios utilizados, se ao contrário do alegado pelos Recorrentes eles se reconduzem ao elenco que integra o artigo 90º nº 1 da LGT.

Referimo-nos ao “levantamento” dos dados sobre a identidade, a quantidade e o preço dos veículos comprados e vendidos “de facto” pelos Recorrentes em (2001, 2002 e 2003) com recurso aos elementos fornecidos pela entidade financeira que emitiu os créditos aos compradores. A utilização destes elementos não foi mais do que, para usarmos as palavras da lei, “ter em conta” (cf. o corpo do nº 1) os elementos (...) relativos a empresas ou outras entidades que tenham relações com o contribuinte”, conforme expressamente vem preconizado na alínea d).

Assim, em tudo o que respeita às viaturas cujas identidade e preços de compra e de venda foi apurado mediante os elementos recolhidos quer da contabilidade dos Recorrentes, quer da empresa que emitiu o crédito aos compradores, a matéria tributável calculada recorre à alínea d) do nº 1 do artigo 90º.

Segundo o RIT claramente nos diz, para o computo total da matéria tributável relativamente aos ano de 2001, 2002 e 2003, a AT, no que respeita aos veículos vendidos sobre os quais não logrou obter o preço de venda (porque omissos da contabilidade), foi utilizado o critério de presunção de custos, conforme alínea f) do n.º 1 do artigo 90º da LGT “ Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade” considerando, para a quantificação dos mesmos “- A aplicação da Margem de lucro bruto sobre o preço de custos obtidos em cada um dos exercícios; - Para o cálculo da margem propõem-se que sejam consideradas as diferenças de preço e venda entre as viaturas registadas na contabilidade e os valores declarados pelas Financeiras;”

Presumimos nós que será nesta parte que os recorrentes entendem residir a um critério não previsto no artigo 90º nº 1 da LGT, ou seja no apuramento após cálculos, da Margem de lucro bruto de 29% para o ano de 2001 e de 14% para os anos de 2002 e 2003.

A Administração Tributária na posse dos valores de compra registados pelos Recorrentes e na posse do valor de venda dos mesmos, obtido pelos elementos fornecidos pela Financeira, calculou a margem que lhe permitiu com recurso a métodos estatísticos em relação aos automóveis cujo valor de venda não pode obter e na posse do valor de financiamento, aplicando aos mesmos a Margem de lucro bruto sobre o preço de custo a todos. E, tanto assim, que a Margem de lucro bruto alcançada é significativamente distinta em 2001 por comparação a 2002 e 2003 (valor muito inferior, e que não inibiu AT de proceder à sua aplicação, pois esse era o seu critério de obter um resultado o mais próximo possível da realidade).

Assim, a par daquele, pode ainda equacionar-se existir dúvida para os recorrentes do método indirecto, no sentido de se saber se efectivamente é “excessivo” relativamente aos preconizados no artigo 90º nº 1 da LGT, utilizado para achar o montante das compras em 2001, 2002 e 2003 quanto aos veículos relativamente aos quais não foi possível conhecer os preços por que foram comprados, porque o seu valor foi emitido. Como vimos, na posse dos elementos da Financeira, partindo dos valores de venda, tal método consistiu em fixar um valor presumido resultante da aplicação ao preço de custo da percentagem de lucro bruto média obtida nas viaturas cujos valores são conhecidos.

Sucede que o mesmo cabe perfeitamente na cláusula aberta contida na alínea i):

Segundo esta alínea do nº 1 do artigo 90º da LGT, “a determinação da matéria tributável por métodos indirectos poderá ter em conta (...) i) uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.”

Ora, a AT partiu de factos apurados, a saber, a amostra existente de veículos comprados e vendidos cujos preços de aquisição e de venda eram conhecidos, bem como outra pluralidade de veículos comprados e vendidos de que se

conhecia apenas o preço de aquisição. O objectivo era determinar indirectamente, isto é, presuntivamente, o preço de compra e venda omitidos. Para tanto, achou a média do lucro bruto, isto é, das diferenças entre os preços de aquisição e de venda conhecidos e aplicou, depois, este factor ao preço de venda daqueles cujos preços de compra eram desconhecidos.

Deste modo, não fez mais AT do que estabelecer uma relação congruente e justificada entre os factos conhecidos e a situação concreta do contribuinte, a determinar presuntivamente, pelo que o critério descrito integra não só alínea f) invocada, mas também, a nosso ver alínea i) do artigo 90º da LGT.

E, se é certo que nada obsta a que o Impugnante questione em sede de impugnação da liquidação dos tributos a fixação da matéria tributável com base em erro na quantificação, designadamente por erro quanto aos pressupostos de facto em que esta assentou, o que ficou dito permite concluir que também no que se refere à concreta quantificação da matéria colectável, não se vislumbra que a actuação da Administração Fiscal padeça de ilegalidade que invalide a liquidação impugnada.

Temos por assente que a quantificação foi feita com recurso a métodos indirectos, que em sintonia com o supra apreciado tal recurso mostra-se incólume, é sobre o Contribuinte que recai o ónus de demonstrar o erro ou manifesto exagero desta quantificação (art. 100.º, n.º 3, do CPPT), não bastando que o mesmo crie dúvida sobre a quantificação do facto tributário.

Aos Impugnantes/recorrentes é legítimo em qualquer altura do procedimento demonstrar que houve erro na quantificação ou foi cometida qualquer ilegalidade ou preterição de formalidade que afectem a liquidação através de provas sérias e convincentes, contudo não restam quaisquer dúvidas de que eles não ofereceram contraprova convincente.

Mas, como ficou fundamentado, os pressupostos legitimadores do recurso ao método presuntivo foram efectivamente comprovados o que, à míngua de contestação válida e credível, acarreta necessariamente a conclusão de que a

AT ficou impossibilitada de calcular directamente a base tributável tanto mais que, como resulta da matéria de facto que foi dada como assente, os Recorrentes não lograram provar sequer a existência de qualquer erro na quantificação efectuada por avaliação indirecta pois, sustentando embora que o critério não deveria ter sido o adoptado pela AT, não apresentaram, nem sugeriram outro. Ademais toda a argumentação factual apresentada, no sentido de demonstrar que os valores apreendidos dos créditos não correspondiam ao valor real de venda dos automóveis, da existência de outros custos inerentes a actividade, sucumbiram, nenhum facto foi carregado para o probatório (o qual não é colocado em crise, e se mostra cristalizado), o que determina que a matéria de facto assente vai no sentido de demonstrar que o valor adoptado pela AT é claro, justificado e razoável.

Por outras palavras, com base na matéria de facto assente não se apura que a quantificação da matéria tributável esteja errada, até porque, não provaram os Recorrentes elementos de facto que a inquinam ou conduzam a outra quantificação, tal como era seu ónus, em face do disposto no artigo 74º, nº 3 da LGT. Os Impugnantes não provaram, como lhes competia, que os factos carregados pela AT no sentido de demonstrar aquela falta de fiabilidade dos elementos contabilísticos não eram verdadeiros e, que outra devia ter sido a quantificação lograda pela Administração Tributária, assente nomeadamente, em erros ou excesso que essa retirou dessa mesma contabilidade e de demais elementos apurados.

Destarte, porque não se trata de um apuramento directo, é razoável e aceitável que a determinação das variáveis essenciais da tributação se façam através de amostragens representativas. Não se demonstrando, de modo claro e inequívoco, que os resultados obtidos são erróneos ou não se provando factos susceptíveis de infirmar tais resultados, deverá manter-se a tributação baseada em tais métodos indirectos por via dos critérios apresentados na quantificação da matéria colectável.

O recurso, assim, por esta via não procede.

#### **2.2.4. Da falta de fundamentação**

Por último e derradeira questão, cumpre apreciar do erro de julgamento da sentença sob recurso ao julgar fundamentada as liquidações impugnadas com recurso aos métodos indirectos.

Neste particular, a sentença recorrida é redutível no seguinte excerto, que por razões que se prendem com princípios de economia processual, aqui se transcreve:

“O recurso a métodos indirectos de tributação exige, pelas consequências gravosas para o património dos contribuintes que pode assumir, um acrescido esforço de fundamentação não só formal, mas, sobretudo, material através de uma inequívoca e segura demonstração probatória dos pressupostos justificativos do recurso a tais métodos por parte da administração tributária – cfr. acórdão deste TCAN, de 12/02/2015, proferido no âmbito do processo n.º 503/06.3BEBRG.

Em consonância com o disposto no artigo 268.º, n.º 3 da CRP, que impõe a fundamentação expressa e acessível dos atos administrativos que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, o artigo 77.º, n.º 1 do da LGT preceitua que “a decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo as que integrem o relatório de fiscalização tributária”, estatuidando o n.º 2 do mesmo preceito legal que “a fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo”.

Segundo a jurisprudência uniforme e constante dos nossos tribunais superiores a fundamentação é um conceito que varia de acordo com o tipo de ato e as

circunstâncias do caso concreto. Tal fundamentação há-de ser, no entanto, suficiente, clara, congruente e contextual. É suficiente a fundamentação do ato se as razões nele expressas são aptas e bastantes para permitir que um destinatário normal reconstitua o iter cognoscitivo e valorativo da decisão; é clara quando tais razões permitem compreender qual foi o referido iter cognoscitivo e valorativo do ato; é congruente quando a decisão surge como a conclusão lógica e necessária de tais razões; e por fim, é contextual quando se integra no próprio ato e dela é contemporânea.

Como se refere no acórdão do STA de 28/09/2011, proferido no processo n.º 0494/11: “a fundamentação visa responder às necessidades de esclarecimento do administrado, procurando-se, através dela, informá-lo do itinerário cognoscitivo e valorativo do ato e permitir-lhe conhecer as razões, de facto e de direito, que determinaram a sua prática e os motivos por que se decidiu num sentido e não noutro, e, por isso, um ato só pode considerar-se fundamentado quando tanto o Tribunal como o administrado (colocado na posição de um destinatário normal) podem ficar esclarecidos acerca das razões que estiveram na base desse ato e que o motivaram. Razão por que é essencial a suficiência, clareza e congruência da fundamentação, de modo a que o administrado possa dispor dos elementos necessários à compreensão suficiente da motivação da decisão, permitindo-lhe conhecer as razões fácticas e jurídicas que estiveram na sua base, por forma a aceitá-las ou rebatê-las, optando em consciência entre a aceitação da decisão e a sua impugnação; e de modo a que o Tribunal possa dispor de um efetivo controle sobre a legalidade da decisão, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual. E, por isso, a insuficiência, a obscuridade e a contradição da motivação equivalem a falta de fundamentação (artigo 125.º, n.º 2, do CPA), por impedirem uma cabal apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticar o ato com o sentido decisório que lhe conferiu [...]”.

Acrescente-se que, nos termos do artigo 77.º, n.º 4 da LGT, na hipótese de

tributação por métodos indirectos, a decisão “especificará os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exata da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objetivos da atividade de base científica, ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição considera a lei constituírem manifestações de fortuna relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável”.

Ora, analisado o relatório de inspeção, bem como a decisão proferida pelo Sr. Diretor de Finanças de Viseu, no âmbito do procedimento de revisão da matéria tributável, que o acolhe, e nos quais se estribaram as liquidações impugnadas, afigura-se suficientemente fundamentado, também do ponto de vista formal, quer o recurso a métodos indirectos, quer os critérios de quantificação utilizados no apuramento da matéria tributável.

Com efeito, no relatório de inspeção encontram-se explicitadas as anomalias detetadas na contabilidade da impugnante, encontrando-se ainda motivada a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exata da matéria tributável, nos termos da alínea b) do artigo 87.º e 88.º da LGT.

Encontra-se, pois, fundamentado de forma clara, suficiente e congruente, quer o recurso a métodos indirectos, quer o critério de quantificação utilizado.

Pelo que improcede também nesta parte a presente impugnação.” **(fim de transcrição)**

Repristinando todas as considerações tecidas supras, aquando do enquadramento legal e apreciação da verificação dos pressupostos da aplicação dos métodos indirectos, manifesto é que secundamos o julgamento do Tribunal a quo, cujas considerações reforçamos com meros apontamentos.

Sintetizando, a lei impõe um especial dever de fundamentação na utilização de métodos indirectos, dever esse que é instrumental ao carácter subsidiário da avaliação indirecta (artigo 85.º, n.º 1, da LGT) e à manifesta preferência do legislador pela utilização de métodos de avaliação directa na fixação da matéria

tributável, atentas as maiores garantias de rigor que estes métodos, em princípio, fornecem (artigos 81.º, n.º 1 e 83.º, n.º 1, da LGT).

Mas é no acto final, prolatado segundo o disposto no artigo 92.º, n.º 6 da LGT, que se colherá essa fundamentação definitiva para a aplicação dos métodos indirectos e para a quantificação da matéria tributável; não existindo dúvidas que, in casu, aí expressamente se remete para a factualidade evidenciada no RIT e o devido enquadramento jurídico aí operado, por referência aos artigos 87.º e 88.º, indicando-se a alínea b) do primeiro e expressamente a alínea a) do artigo 88.º da LGT:

“(…) O motivo subjacente à aplicação de métodos indirectos prende-se com a “Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável”. Com efeito, no capítulo III do presente relatório de inspecção, foram efectuadas correcções às vendas declaradas pelo s.p. que provocaram um aumento substancial em termos de rendimento corrigido. Foram identificadas as viaturas vendidas e omitidos em cada um dos exercícios. Naturalmente, aquelas viaturas foram compradas e, se o s.p. não os tivesse sonogado às vendas declaradas, também as teria incluído nas compras. Desconhece-se, no entanto, o valor das mesmas. Assim, dado a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, propõe-se que seja realizado a avaliação indirecta - conforme alínea b) do Artigo 87º da LGT e uma vez reunidos os pressupostos da alínea o) do Artigo 88º da referida Lei (...)” - cfr. texto integral da decisão mencionada no item B) do probatório a fls. 15 e ss. do processo administrativo apenso.

Nesta conformidade, não pode este tribunal acolher a argumentação constante da conclusão A) das alegações de recurso, de que ocorre falta de fundamentação dos pressupostos de recurso ao método indirecto.

No mais, os Recorrente renovam os vícios e conclusões já constantes da sua petição inicial, sem atacar directamente os contornos do julgamento da

sentença recorrida e, note-se, sem nunca ter colocado em causa a factualidade que, no relatório da inspecção tributária e na decisão final, vem invocada como fundamento para o recurso à aplicação de métodos indirectos e critério de quantificação utilizado.

Nesta conformidade, na improcedência de todas as suas conclusões, forçoso é negar provimento ao recurso, mantendo-se a sentença recorrida.

### **2.3. Conclusões**

**I.** Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74.º, n.º 3 da LGT).

**II.** Compete à Administração demonstrar que no caso concreto que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, externando os elementos que a levaram a concluir nesse sentido, desta forma cumprindo o especial dever de fundamentação que sobre si o legislador fez recair.

**III.** Nestes casos, a avaliação da matéria tributável é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a Administração Tributária dispuser, de entre o elenco não taxativo dos indicados no artigo 90º, nº.1, da LGT.

**IV.** Quando o sujeito passivo contesta o critério que serviu de base à quantificação administrativa da matéria tributável por métodos indirectos, sobre si impende o ónus da prova do alegado excesso de quantificação, em ordem à anulação das liquidações em causa, tudo nos termos do artigo 74º, nº.3, da LGT (cfr. artigo 100º, nº.3, do CPPT).

### **3. DECISÃO**

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte em **negar**

**provimento ao recurso** e, em consequência, confirmar na ordem jurídica a sentença recorrida.

Custas pelos Recorrentes.

Porto, 16 de Dezembro de 2021

Irene Isabel das Neves

Ana Paula Santos

Margarida Reis

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