

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	0537/11
Data do Acórdão:	21-09-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ANTÓNIO CALHAU
Descritores:	IRS DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL MÉTODOS INDIRECTOS PRESSUPOSTOS QUANTIFICAÇÃO ÓNUS DE PROVA
Sumário:	<p>I - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à AF 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).</p> <p>II - Não logrando o contribuinte provar a existência de tal excesso, nem se afigurando evidente para o Tribunal que o alegado excesso na quantificação resulte das regras da experiência comum ou que seja manifesto, notório ou ostensivo, é de manter o “quantum” tributável fixado pela AF, desde que devidamente fundamentado.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P13250
Nº do Documento:	SA2201109210537
Recorrente:	A... E OUTRA
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:

▼ **Texto Integral**

Texto Integral:	<p>Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:</p> <p>I – A... e B..., com os sinais dos autos, não se conformando com a decisão do Mmo. Juiz do TAF de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida contra as liquidações adicionais de IRS de 2000 e 2001, e respectivos juros, dela vem interpor recurso para este Tribunal, formulando</p>
-----------------	---

as seguintes conclusões:

1) Ao utilizar exclusivamente o critério de quantificação das margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços, previsto na alínea a) do n.º 1 do art.º 90.º LGT, a AT incorreu em vício de violação de lei, por não ter tido também em conta os critérios que têm a ver com a situação específica do contribuinte, previstos nas alíneas d) a i) do referido artigo.

2) Em concreto, existindo custos e omissões de compras que a AF assumiu existirem, seria forçoso que os mesmos fossem relevados na quantificação presumida do rendimento.

3) De facto, apesar da Administração Fiscal admitir que nem todas as compras do impugnante foram contabilizadas, compras estas efectuadas em grandes superfícies e a fornecedores importantes – C..., D..., E... e F... –, a verdade é que tal facto não é tido em conta para o cálculo do imposto a pagar, pois apenas foram estimados em 2% dos serviços prestados o valor de despesas não registadas, sendo que esses 2% apenas dizem respeito à água e luz de Abril, Setembro e Dezembro de 2000.

4) Ora, se a Administração Fiscal tem por verificados custos omitidos, explicitando inclusivamente a sua natureza e aceitando a sua existência ou realização, estamos perante um facto assente – a existência de várias omissões de compras de matérias-primas: “carnes, bebidas, produtos para a confecção de sandes, lanches, etc...”, bem como custos com encargos bancários de 80.612\$00, 64.675\$00 e 40.880\$00.

5) Por esse motivo, tendo concluído pela existência de custos não declarados – uns, como os encargos bancários, quantificados, outros não – e não os tendo valorado na quantificação do rendimento, a AF aplica ilegalmente os critérios do artigo 90.º da LGT e, para além disso, quantifica excessivamente o imposto devido, na parte em que se abstém de relevar custos efectivamente suportados.

6) É igualmente errada a fórmula de cálculo do volume de negócios anual por multiplicação do valor de 250,00 € pelo número de dias do ano, porquanto esse critério parte de um pressuposto lógico errado e absolutamente contrário às regras de experiência comum e ao *il quod plerumque accidit*, por ter efectuado essa multiplicação sem levar em conta a existência de encerramento semanal, encerramento por férias, doença, etc....

7) A decisão administrativa padece igualmente de falta de fundamentação, porquanto ao escolher como critério de quantificação a aplicação das margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços, nada diz sobre a origem dos valores que teve em consideração.

8) De facto, ao afirmar que as taxas de rentabilidade fiscal do

sector de actividade em que se insere o contribuinte se situam, normalmente, acima dos 100% sobre o custo ou 50% sobre os serviços prestados, não esclarece de onde retirou tal conclusão, tornando insindicável a actuação administrativa quanto à validade e ao certo dessa taxa para o sector de actividade.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmo. Magistrado do MP junto deste Tribunal emite parecer no sentido de que o recurso

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

II - Mostram-se provados os seguintes factos:

1. A 13 de Novembro de 2003 foi efectuada visita de inspecção tributária ao sujeito passivo A...;
2. O sujeito passivo referido em 1) não exerce qualquer actividade em nome individual;
3. A sociedade “G..., Lda.” foi constituída a 17 de Outubro de 2000, sendo sócios actualmente, os aqui impugnantes;
4. Para efeitos de IVA, apurou imposto a pagar nos períodos 00.03T, 01.12T e 02.03T, respectivamente, € 157,10, € 593,39 e € 30,55;
5. Para efeitos de IRS, no exercício de 2000, pagou o montante de € 106,63 e em 2001, o montante de € 107,23;
6. No exercício de 2002, ambos os impugnantes receberam rendimentos da categoria A, no montante de € 2.088,06 (dois mil e oitenta e oito euros e seis cêntimos), a título de rendimentos de trabalho dependente na sociedade referida em 2);
7. Na declaração modelo 3 do exercício de 2001, o impugnante, considerou uma dedução à colecta referente a juros e amortizações de dívidas contraídas com aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente, no montante de 4.492,79€;
8. O empréstimo referido em 7), foi contraído para a realização de obras no estabelecimento comercial sito no rés do chão da sua habitação, destinado a café, explorado à data pela sua esposa B..., e posteriormente pela sociedade G..., Lda, da qual é sócio gerente desde 24.07.2001;
9. O impugnante deduziu pedido de revisão da matéria tributável, na qual não houve acordo e, consequentemente, foram mantidos os valores constantes do relatório;
10. A evolução do volume de negócios e dos resultados declarado do impugnante foram os seguintes:

Exercício	Volume Negócios	Resultado Fiscal	Rentabilidade Fiscal
1995	52.017,95€	7.603,47€	14,61%
1996	45.129,53€	5.013,68€	11,11%

1997	50.500,23€	7.262,35€	14,38%
1998	48.515,02€	9.458,53€	19,50%
1999	45.794,58€	1.393,95€	3,04%
2000	57.998,21€	3.026,19€	5,22%
2001	42.374,18€	9.557,73€	22,56%

11. Consta do relatório no que se refere às margens brutas:
"Atente-se nos elementos apresentados no mapa seguinte que foram extraídos da escrita e das modelo 3 de IRS apresentadas pelo sujeito passivo:

		1998	1999	2000	2001	2002
1	Vendas de mercadorias (tabaco)	18.945,49 €	19.761,62 €	24.083,76 €	15.633,37 €	
2	Custo Existência Consumida	17.851,37 €	16.470,91 €	22.641,51 €	14.703,21 €	
3=1-2	Margem Bruta	1.094,12 €	3.290,71 €	1.442,25 €	930,16 €	
4=3/2	Margem Bruta s/Custo	6,13%	19,98%	6,37%	6,33%	
5=3/1	Margem Bruta s/Vendas	5,78%	16,65%	5,99%	5,95%	
6	Serviços Prestados	29.569,53 €	26.032,96 €	33.914,45 €	24.334,39 €	9.523,32 €
7	Custo Existência Consumida	17.766,77 €	15.342,20 €	18.407,60 €	14.201,85 €	2.020,01 €
8=6-7	Margem Bruta	11.802,76 €	10.690,76 €	15.506,85 €	10.132,54 €	7.503,31 €
9=8/7	Margem Bruta s/Custo	66,43%	69,68%	84,24%	71,35%	371,45%
10=8/6	Margem Bruta s/Serviços Prestados	39,92%	41,07%	45,72%	41,64%	78,79%

Sem se considerar a omissão de compras de que falaremos no ponto IV deste relatório, com excepção do exercício de 2002, a taxa de rentabilidade fiscal é inferior à do sector de actividade em que se insere o contribuinte, a qual normalmente se situa acima dos 100% sobre o custo ou 50% sobre os serviços

prestados.

A percentagem das compras de tabaco relativamente ao total de compras atingem valores altíssimos, 50,12%, 51,77%, 55,16% e 50,87%, respectivamente em 1998, 1999, 2000 e 2001. Sem qualquer intenção velada de ironizar, é caso para nos interrogarmos se estamos na presença de uma tabacaria ou de um café”;

12. O suporte documental das vendas do impugnante são folhas mensais de apuros, com o registo das operações realizadas diariamente pelo montante global das contraprestações, até Setembro de 2000. A partir de Outubro de 2000, não é feito o registo das operações realizadas diariamente, apenas é indicado o montante mensal das contraprestações recebidas, separadas por serviços prestados, vendas de tabaco, bilhar e máquinas;

13. O impugnante não possui os duplicados dos talões de venda;

14. Nos exercícios de 2001 e 2002, a determinação dos rendimentos do impugnante fez-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado. Assim, o rendimento colectável resultou da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor dos serviços prestados e vendas de mercadorias e da aplicação do coeficiente de 0,65 ao valor das comissões recebidas do totoloto;

15. Comparando os serviços prestados declarados em 2000, com os serviços prestados declarados em 2001, ano de início da aplicação do regime simplificado, verifica-se uma quebra bastante significativa, ou seja, em 2000 os serviços prestados ascenderam a 33.914,45€, uma média mensal de € 2.286,20 e em 2001 ascenderam a € 24.334,39, uma média mensal de € 2.027,87, o que resultou numa quebra de nos serviços prestados de 28,25%;

16. Consta do relatório relativamente à omissão de compras:
“Foi elaborada uma folha de cálculo do computador numa base de dados para onde se recolheram todas as compras de matérias-primas registadas na escrita, no exercício de 2001, apresentando-se um resumo das mesmas no quadro seguinte:

Artigos	Escudos	Euros	%
Águas	123.356\$00	615,30 €	4,33%
Refrigerantes	309.433\$00	1.543,44 €	10,87%
Cervejas	1.091.690\$00	5.445,33 €	38,34%
Bebidas espirituosas	163.370\$00	814,89 €	5,74%
Café	618.944\$00	3.087,28 €	21,74%

Chocolates e drop's	128.126\$00	639,09 €	4,50%
Pastelaria	15.377\$00	76,70 €	0,54%
Gelados	277.530\$00	1.384,31 €	9,75%
Outros	119.390\$00	595,51 €	4,19%
	2.847.216\$00	14.201,85 €	100,00%

*As compras de bebidas representam 59% do total de compras;
Os outros incluem, para além de outras compras de matérias-primas, compras de produtos de limpeza;*

Só existe uma compra de leite efectuada em Agosto, referente a 36 litros;

Existe uma compra de queijo em Julho, compra de pão sanduíche em Março e pão hotelaria em Outubro, no entanto, verifica-se claramente omissão de compra destes produtos nos restantes meses do ano, bem como de outros necessários à confecção de sandes;

Existe uma compra de 2 kgs de azeitonas em Agosto e de um frasco de kg de pickles em Janeiro;

Existem várias compras de sal, no entanto, não há compras de carne, por exemplo, para a confecção de bifanas;

Nas tabelas de preços, constam os seguintes produtos: cevada, sanduíche de carcaça com manteiga e fiambre tipo inglês, bifana, sanduíche mista, pão simples, torrada, cachorro, pão com manteiga, no entanto, não registaram na escrita compras de cevada, pão carcaça, manteiga, fiambre, bifas e salsichas. Numa tabela de preços existem as seguintes notas: Salgados compreendem folhados de carne ou salsicha, croquetes de carne, pasteis de bacalhau e rissóis. Pastelaria variada compreende queques, bolos de arroz, caracóis, bolas de berlim, madalenas, tranças, croissants, pães de leite, ferraduras e brioques. No entanto, não existe na escrita compras destes produtos;

Foi registada na escrita do sujeito passivo a compra de um tacho forte para rojões, em Outubro de 2001, porém não há compra de carne para a confecção de rojões, ou outro produto à base de carne;

Foi registada em Agosto de 2001, a compra de 10 Kgs de sacas de papel para frangos, no entanto, não existem compras de frangos.

Face ao exposto, conclui-se da existência de várias omissões de compras, nomeadamente, os necessários para a confecção de sandes, lanches, etc.

Uma vez que, no exercício de 2001, se verificou a existência de várias omissões de compras, foi necessário recolher todas as

compras de matérias-primas registadas na escrita do S.P., no exercício de 2000, apresentando-se um resumo no quadro seguinte:

Artigos Escudos Euros %

Águas	147.546\$00	735,96 €	4,00%
Refrigerantes	392.764\$00	1.959,10 €	10,64%
Cervejas	1.426.181\$00	7.113,76 €	38,65%
Bebidas espirituosas	223.651\$00	1.115,57 €	6,06%
Café	898.991\$00	4.484,15 €	24,36%
Chocolates e drop's	140.378\$00	700,20 €	3,80%
Pastelaria	39.869\$00	198,86 €	1,08%
Gelados	278.931\$00	1.391,30 €	7,56%
Outros	142.082\$00	708,70 €	3,85%
	3.690.393\$00	18.407,60 €	100,00%

*A exemplo do ano de 2001, também em 2000, as compras de bebidas representam 59% do total de compras, não existem compras de leite e faltam vários produtos necessários à confecção de sandes. E o que foi referido em relação à omissão de compras no exercício de 2001, aplica-se quase *ipsis verbis* para o ano de 2000.*

Comparando as compras registadas na escrita no exercício de 2000, com as registadas no exercício de 2001, verifica-se em relação a este exercício, uma quebra de 843.177\$00, ou seja, cerca de 22,85%”;

17. Consta do Relatório, no que se refere à circularização aos fornecedores:

“Como foram detectadas irregularidades nos registos, indiciadores de compras à margem dos mesmos, procedeu-se à uma circularização aos fornecedores referenciados na escrita do sujeito passivo.

Através dessa circularização, verificou-se que algumas das compras efectuadas não foram registadas na escrita do sujeito passivo.

De acordo com o mapa junto (anexo n.º 1), no exercício de 2001, a omissão de compras de matérias-primas, ascendeu a 481.380\$00. No exercício de 2000, verificou-se uma omissão no montante de 59.027\$00.

Além destas omissões há indícios fortes de existem outras, pelos seguintes motivos:

- Apenas foram circularizados os fornecedores que tinham facturas ou venda a dinheiro registadas na escrita do sujeito

passivo;

- Os fornecedores "C...", "D...", "E..." e "F...", responderam ao nosso ofício, no entanto, não enviaram extractos de c/c, facturas e/ou vendas a dinheiro, por o S.P. não se tratar de um cliente a crédito.

Em 2001, foram emitidas pelo fornecedor "H..., Lda", as notas de débito n.os 83, 122 e 156, respectivamente, de 20.04.2001, 20.07.2001 e 13.11.2001, referentes a encargos bancários com reforma de letras, respectivamente, nos montantes de 80.612\$00, 64.675\$00 e 40.880\$00, montantes estes não registados na escrita do S.P. em despesas gerais.

Reforça-se, no entanto, que as omissões, à escrita do sujeito passivo, de compras efectuadas a estes fornecedores, são omissões referentes essencialmente a compras de bebidas.

Continua, desta forma, a verificar-se as omissões de compras indicadas no ponto N.5., ou seja, não existem compras de carne ou outros produtos necessários à confecção de sandes, lanches, etc.

Da circularização efectuada a alguns fornecedores, no exercício de 2001, verificou-se uma omissão de compras de matérias-primas, no montante de 481.380\$00.

Somando estas compras omitidas com as declaradas na escrita, no montante de 2.847.216\$00, o total de compras deste exercício ascende a 3.328.596\$00.

Nestes termos, comparando, agora, as compras registadas na escrita no exercício de 2000, com as do exercício de 2001, verifica-se uma quebra de apenas 361.797\$00, ou seja, cerca de 9,80%.

Os serviços prestados declarados em 2001, ascenderam a 4.878.607\$00 (24.334,39€), pelo que a margem bruta é de apenas 1.550.011\$00, a que corresponde uma taxa de lucro bruto sobre o custo de 46,57% e de 31,77% sobre os serviços prestados.

As margens declaradas pelo S.P. no exercício de 2000, foram as seguintes:

Taxa de lucro bruto sobre o custo de 84,24%, e

Taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 45,72%.

Nestes termos, verifica-se uma quebra bastante significativa nas margens brutas, denotando uma grande omissão de serviços prestados, no exercício de 2001";

18. Consta do relatório no que se refere às margens brutas obtidas através dos preços das tabelas:

"Conforme referido no ponto IV.5. deste relatório, foram recolhidas todas as compras de matérias primas registadas na escrita, nos exercícios de 2000 e 2001, seguidamente, foram

calculadas as vendas inerentes a essas compras, com base nas tabelas de preços praticados nesses exercícios, fornecidas pelo sujeito passivo.

Assim, de acordo com o anexo n.º 2, no exercício de 2000, a taxa de lucro bruto sobre o custo obtida foi de 109,15% e a taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 52,19%. Em 2001, de acordo com o anexo n.º 3, a taxa de lucro bruto sobre o custo obtida foi de 113,16% e a taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 53,09%.

Efectivamente, a margem assim obtida é superior à declarada na escrita do S.P., pelo que atendendo ao montante de compras declaradas os serviços prestados obtidos seriam de, respectivamente, 7.610.061\$00, em 2000, e 6.271.295\$00, em 2001.

Os valores agora obtidos são, só por si, superiores aos declarados pelo sujeito passivo, na escrita e nas declarações de rendimentos de IRS, dos exercícios acima referidos.

No entanto, as compras declaradas não correspondem aos consumos efectivos, uma vez que, além da omissão de compras resultante da circularização aos fornecedores, correspondentes essencialmente à omissão de compras de bebidas, existem outras omissões, conforme referido no ponto N.5., que se traduzem essencialmente em omissões de carnes e outros produtos necessários à confecção de sandes, pelo que o montante de serviços prestados presumivelmente efectuado é bastante superior ao declarado e ao obtido nestes mapas”;

19. No que se refere às despesas, consta do relatório que: “Foi elaborado o mapa resumo (anexo n.º 4) das despesas consideradas na escrita do sujeito passivo, referentes aos consumos de água, electricidade, gás e rendas de ALD.

No exercício de 2001, estas representam 83% do total das despesas, enquanto que, no exercício de 2000, representam 54,63%.

Através desse mapa verificou-se que, no exercício de 2001, não foram registados os consumos de água dos meses de Agosto e Dezembro, os consumos de electricidade dos meses de Março, Junho, Agosto e Novembro e a renda de ALD nº 40 referente ao mês de Novembro.

No exercício de 2000, não foram registados os consumos de água e os consumos de electricidade dos meses de Abril, Setembro e Dezembro.”;

20. Consta do relatório que:

“Considerando, que nos exercícios de 2000 e 2001, o estabelecimento estava vocacionado para o serviço de merendas, daí o seu nome comercial “I...”,

- que há uma omissão quase total de compras para a realização desse serviço (pão, queijo, carnes, manteiga, fiambre), sendo de referir que o marido da contribuinte alertado para essa situação referiu, na presença do coordenador desta acção, o Inspector Tributário Principal, J..., que as bifanas servidas no seu estabelecimento, resultavam de abate de suínos da sua produção própria,

- que o estabelecimento encontra-se aberto ao público durante todo o ano, que é muito difícil quantificar o montante total das compras omitidas,

- que em 2002, ano de início da exploração do estabelecimento pela empresa G..., Lda, o volume de negócios médio diário foi de 273,86€.

Julgamos que o critério mais adequado para a determinação do rendimento da categoria C do IRS do ano de 2000, é o seguinte:

- Estimar que o volume de negócios anual é obtido através do produto do volume de negócios médio diário de 250,000 por 366 dias ($250,00€ \times 366 = 91.500,000$). Optou-se por considerar os 250,000 ao invés de utilizar os 273,86€, para colmatar quaisquer erros de estimativa e variações nos preços dos serviços dos anos de 2000 e 2001 em relação a 2002.

- Abater ao volume de negócios antes determinado as vendas de mercadorias declaradas (vendas de tabaco), por forma a obter os serviços prestados estimados.

- Estimar o custo das existências vendidas e consumidas pelo produto do valor acima obtido pelo inverso da taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados de 50% ($1 - 50\% = 50\%$). Embora a taxa de lucro bruto sobre os serviços prestados, indicada no ponto IV.8. deste relatório e obtida através do mapa do anexo n.º 3, seja de 52,19%, optamos pela taxa bruta de 50%, em virtude de se considerar para autoconsumos, a percentagem de 2,19% sobre os serviços prestados estimados. Por outro lado, ainda se considerou o montante de 1.348,32€ para outras despesas não registadas e que o contribuinte suportou para a realização dos proveitos, estimadas em 2% dos serviços prestados presumidos. Quadro de apuramento do volume negócios estimados e do rendimento da categoria C proposto para fixação:

2000
(1) Volume negócios médio diário 250,00 €
(2) n.º dias 366
(3)=(1)x(2) Volume negócios estimado 91.500,00 €
(4) Vendas de mercadorias declaradas 24.083,76 €
(5)=(3)-(4) Serviços prestados estimados 67.416,24 €

(6) Serviços prestados declarados	33.914,45 €
(7)=(5)-(6) Serviços prestados omitidos	33.501,79 €
(8) Inverso taxa lucro bruto s/ serviços prestados	50,00%
(9)=(8)x(5) CEV dos SP estimado	33.708,12 €
(10) CEV dos SP declarado	18.422,85 €
(11)=(9)-(10) CEV dos SP omitido	15.285,27 €
(12) CEV das Vendas declarado	22.621,98 €
(13)=(9)+(12) CEV total estimado	56.330,10 €
(14) Despesas gerais declaradas	13.927,19 €
(15) = (5) x 2,00% Outras despesas não registadas	1.348,32 €
(16)=(13)+(14)+(15) Custos totais estimados	71.605,61 €
(16)=(3)-(15) Rendimento colectável proposto para fixação	19.894,39 €

Em relação ao exercício de 2001 optou-se por considerar o mesmo critério do exercício de 2000, para o cálculo do volume de negócios, apenas divergindo o n.º de dias por o exercício de 2001 ter apenas 365 dias, aceitando-se as vendas de mercadorias declaradas (tabacos) e outras prestações de serviços / rendimentos (comissões de jogos).

Assim, o volume dos serviços prestados omitidos e o rendimento colectável proposto para fixação é o que se obtém calculado no quadro abaixo

	2001
(1) Volume negócios médio diário	250,00 €
(2) n.º dias	365
(3)=(1)x(2) Volume negócios estimado	91.250,00 €
(4) Vendas de mercadorias declaradas (Tabacos)	15.633,37 €
(5) Outras prestações serviços e outros rendimentos declarados = comissões de jogos	2.406,42 €
(6)=(3)-(4)-(5) Serviços prestados estimados	75.616,63 €
(7) Serviços prestados declarados	24.334,39 €
(8)=(6)-(7) Serviços prestados omitidos	51.282,24 €
(9) Taxa rentabilidade vendas e serviços prestados	20%
(10) Taxa rentabilidade outros rendimentos	65%
(11)=((4)+(6))x(9)+(5)x(10) Rendimento colectável proposto para fixação	19.814,17 €

Para preenchimento das declarações oficiosas, modelo 3 do IRS, dos anos de 2000 e 2001, o valor das correcções aos valores declarados constam indicados nos dois quadros abaixo.

Exercício de 2000

APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL**VALOR (em euros)**

Designação Declarado De correcção
Por aplicação de
Métodos indirectos Fiscalmente corrigido

(1) (2) (3) = (1) + (3)

Vendas de mercadoria 24.083,76€0,00€24.083,76 €

Vendas de produtos 0,00€0,00€0,00 €

Prestação de serviços 33.914,45€33.501,79 €67.416,24 €

Variação de existências 4,28 €0,00€4,28 €

Outros Proveitos 0,00€0,00€0,00 €

Total de Proveitos 58.002,49 €91.504,28 €

Compras mercadorias 22.641,51 €22.641,51 €

Compras matérias-primas18.407,60€15.285,27 €33.692,87

Despesas Gerais 13.927,19 1.348,32 €15.275,51 €

Total de Custos 54.976,19 €71.609,89 €

Rendimento da categoria C
Proposto para fixação 3.026,19 €19.894,39 €

EXERCÍCIO 2001**REGIME SIMPLIFICADO****VALOR (em euros)**

Designação Declarado De correcção
Por aplicação de
métodos indirectos Fiscalmente corrigido

(1) (2) (3) = (1) + (3)

Vendas de
mercadorias 15.633,37 €15.633,37 €

Serviços
Prestados 24.334,39 €51.282,24 €75.616,63 €

Outros
Rendimentos 2.406,42 €2.406,42 €

Rendimento da
categoria B
proposto para
fixação 9. 557,73 €19.814,17 €

III – Vem o presente recurso interposto da decisão do Mmo. Juiz do TAF de Aveiro que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pelos ora recorrentes contra as liquidações adicionais de IRS de 2000 e 2001.

Na impugnação deduzida alegaram, em síntese, os recorrentes que, embora não contestassem a aplicação de métodos indirectos na fixação da matéria tributável, não concordavam com os critérios seguidos pela AF para o apuramento dos seus rendimentos, os quais se encontrariam insuficientemente fundamentados e desfasados da realidade e das regras

económicas de experiência comum, ou seja, invocavam erro nos pressupostos de facto que levaram à fixação do “quantum” tributável.

Na decisão recorrida, considerou o Mmo. Juiz “a quo” que, não tendo sido questionada a legitimidade da aplicação por parte da AF de métodos indirectos, a questão decidenda se prendia com a prova do excesso na quantificação da matéria tributável, cujo ónus cabia aos impugnantes, ora recorrentes, por força do artigo 74.º, n.º 3 da LGT.

E, assim sendo, considerando, por um lado, que a AF fundamentara devidamente os critérios utilizados para determinação da matéria tributável, e, por outro lado, que os impugnantes apenas alegavam que o montante determinado era excessivo, sem demonstrarem onde esse excesso existia, julgou o Mmo. Juiz “a quo” a impugnação improcedente.

É contra esta decisão que os impugnantes se insurgem agora, alegando, desde logo, que a AF ao utilizar na determinação da matéria tributável exclusivamente o critério previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 90.º da LGT e não ter tido em conta os critérios que têm a ver com a situação específica do contribuinte, previstos nas alíneas d) a i) do mesmo normativo, incorreu em vício de violação de lei.

Vejamos. Como é sabido, são excepcionais e obedecem a tipificação legal os casos em que é lícito à AF fixar a matéria tributável dos contribuintes por “avaliação indirecta”, afastando-se dos valores declarados, porque inexistentes ou fundamentadamente desmerecedores de confiança, recorrendo a outros elementos (também objecto de previsão legal) que permitem a determinação do valor tributável.

É o que sucede, designadamente, no caso previsto nos artigos 87.º, n.º 1, alínea b) e 88.º alíneas a) e b) da LGT, justificantes dos actos praticados pela AF e objecto de impugnação nos presentes autos.

Tendo a avaliação indirecta carácter excepcional (cfr. o n.º 1 do artigo 81.º da LGT) e subsidiário em relação à avaliação directa (cfr. o artigo 85.º, n.º 1 da LGT), cabe à AF a demonstração da verificação dos pressupostos do recurso à avaliação indirecta da matéria tributável, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74º, n.º 3 da LGT).

No caso dos autos, os factos constantes do probatório fixado na sentença recorrida, designadamente os referidos no relatório de fiscalização aí parcialmente reproduzidos, concretamente e especificamente identificados, legitimam o recurso à avaliação indirecta da matéria tributável do contribuinte, como bem decidiu

a sentença recorrida e nem sequer parece ser questionado pelos recorrentes.

Em face deste circunstancialismo, e atento ao disposto nos artigos 87.º n.º 1 alínea b) e 88.º alíneas a) e b) da LGF, entende-se que era legítimo à AF o recurso a métodos indirectos de determinação da matéria tributável, designadamente para os anos de 2000 e 2001, cuja liquidação adicional está em causa nos presentes autos, encontrando-se formal e substancialmente fundamentado no relatório da inspecção o recurso a tais métodos de determinação da matéria tributável.

No que respeita ao critério eleito pela AF para proceder à determinação da matéria tributável relativa aos anos de 2000 e 2001 aqui em causa - descrito e concretizado no ponto IV do relatório da inspecção, transcrito no ponto 20 do probatório e que consistiu em estimar o volume de negócios anual através do volume de negócios médio diário a que se abateram os custos estimados - entendemos que não está a AF impedida de a ele recorrer, pois que o n.º 1 do artigo 90.º da LGT não tem carácter taxativo e o método escolhido mostra-se racional e fundamentado em factos concretamente apurados assim como procurou ter em conta os dados conhecidos relativos à actividade da contribuinte naqueles anos.

Daí que não seja correcto afirmar-se que a AT não teve em conta a situação específica dos recorrentes, pois basta atentar no que a esse respeito se diz no relatório da inspecção e transcrito no probatório.

A pretensão dos recorrentes de escolher o método de determinação indirecta da matéria tributável não pode colher, pois que cabe à AF, dentro dos limites da lei, eleger aquele que repute mais adequado à determinação da matéria tributável, cabendo ao Tribunal verificar a sua correcta interpretação e aplicação em caso de litígio entre a AF e o sujeito passivo.

Assim, o método adoptado pela AF para a determinação da matéria tributável, não é nem inadmissível nem se mostra, em abstracto, ostensivamente inadequado.

Poderá conduzir, contudo, a um excesso na quantificação da matéria colectável apurada, sendo que, quando assim seja e se o pretender, cabe ao contribuinte o ónus da prova do excesso da quantificação (cfr. a parte final do n.º 3 do artigo 74.º da LGT).

Ora, no que ao eventual excesso na quantificação da matéria tributável respeita, as alegações dos recorrentes limitam-se a afirmar que:

- existiram custos e omissões de compras, designadamente as efectuadas em grandes superfícies, que não foram relevados na quantificação presumida do rendimento tributável;

- houve erro na fórmula do cálculo do volume de negócios anual por multiplicação do valor médio diário pelo número de dias do ano, sem levar em conta os períodos em que o estabelecimento esteve encerrado;

- há falta de fundamentação na decisão porquanto ao escolher como critério de quantificação a aplicação das margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviço nada diz sobre a origem dos valores que teve em consideração nem esclarece donde retirou as taxas de rentabilidade fiscal do sector de actividade em que se inserem os recorrentes;

Contudo, contrariamente ao alegado não é verdade que a AF não tenha tido em conta tais custos, designadamente a omissão de compras, pois como consta do relatório da inspecção e transcrito no probatório a AF tentou inclusive através de uma circularização aos fornecedores referenciados na escrita dos recorrentes apurar o montante dessas omissões, corrigindo depois os valores indicados por aqueles, além de ter atribuído o valor de €1348,32 a título de outras despesas não registadas e uma percentagem para autoconsumos, tudo como se pode ver nos quadros em anexo ao referido relatório.

Também quanto ao número de dias tido em consideração para calcular o volume de negócios anual é estranho que os recorrentes considerem exagerado o mesmo quando se trata de um estabelecimento que se encontra aberto ao público durante todo o ano, conforme consta do relatório da inspecção, e foi assim também considerado relativamente ao ano de 2002.

Por último, quanto à alegada falta de fundamentação, também a mesma se não verifica.

Com efeito, o valor tido em consideração como volume de negócios médio diário e que serviu para estimar o volume de negócios anual teve como referência o valor que a sociedade que explorou o estabelecimento aqui em causa apresentou no ano de 2002, corrigido para menos para colmatar quaisquer erros de estimativa e variações nos preços dos serviços dos anos de 2000 e 2001 em relação a 2002, e não qualquer taxa de rentabilidade fiscal que se observe no sector.

Sendo que a referência à taxa de rentabilidade fiscal do sector de actividade em que os recorrentes se inserem apenas é feita no relatório a propósito da análise que se fez aos elementos extraídos da escrita e dos modelos 3 de IRS apresentados pelos recorrentes, podendo ter sido determinante para indiciar a necessidade de proceder ao apuramento da matéria tributável por métodos indirectos mas já não para o apuramento do “quantum” tributável e que é o que está verdadeiramente aqui em causa.

Em suma, as alegações dos recorrentes não são suficientes para criar a convicção de que o valor apurado para a matéria tributável seja efectivamente excessivo ou não esteja devidamente fundamentado.

E, sendo assim, não logrando provar a existência de tal excesso (artigo 74.º n.º 3 da LGT), nem se afigurando evidente para este Tribunal que o alegado excesso na quantificação resulte das regras da experiência comum ou seja manifesto, notório ou ostensivo em face dos factos alegados pelos recorrentes e constantes do probatório, está o recurso, pois, condenado ao fracasso.

IV - Termos em que, face ao exposto, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário em negar provimento ao recurso, confirmando-se, assim, a decisão recorrida. Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria devida em 1/6.

Lisboa, 21 de Setembro de 2011. – *António Calhau* (relator) – *Casimiro Gonçalves* – *Francisco Rothes*.