

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo****Processo:** 0247/11**Data do Acórdão:** 16-11-2011**Tribunal:** 2 SECÇÃO**Relator:** FRANCISCO ROTHES**Descritores:** MÉTODOS INDIRECTOS

CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

INDICADORES OBJECTIVOS DE ACTIVIDADE

PRESSUPOSTOS

QUANTIFICAÇÃO

Sumário:

I - O n.º 2 do art. 45.º da LGT prevê a redução do prazo de caducidade do direito à liquidação para três anos, designadamente, nos casos «de utilização de métodos indirectos por motivo de aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade» previstos naquela Lei, justificada pela inexistência nesses casos de inspecção interna ou externa por parte da AT.

II - O uso dos indicadores objectivos de actividade, previstos no art. 89.º da LGT, só será possível após a concretização da via regulamentar necessária para o efeito, o que ainda não aconteceu.

III - A utilização de métodos indirectos na determinação da matéria tributável, na sequência de inspecção e através das “margens médias de lucro líquido” a que se refere o art. 90.º, n.º 1, alínea a), da LGT, não concretiza a aplicação dos “indicadores objectivos de actividade”, previstos no art. 89.º da LGT e, por isso, nessa situação não se aplica o prazo reduzido dito em I, mas antes o prazo previsto no n.º 1 do art. 45.º da LGT.

IV - Afastada que fique a presunção de veracidade da contabilidade e verificada a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nela ou por outra forma directa (juízos que este STA, como tribunal de revista, que carece de poderes de cognição em sede de facto, não pode sindicar), fica a AT legitimada para lançar mão dos métodos indirectos.

V - De acordo com as regras de distribuição do ónus da prova, para pôr em causa a quantificação da matéria tributável a que a AT chegou com recurso a métodos indirectos não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados (cfr. art. 74.º, n.º 3, da LGT).

Nº Convencional:	JSTA000P13450
Nº do Documento:	SA2201111160247
Recorrente:	A.....
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

▼ Texto Integral

Texto
Integral:

1. RELATÓRIO

1.1 A Administração tributária (AT), na sequência de uma visita de fiscalização, considerou que a contabilidade de A... (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrente), respeitante à sua actividade de “construção de edifícios” e aos anos de 2000 e 2001, não merecia credibilidade e que não era possível determinar a matéria tributável mediante avaliação directa, motivo por que recorreu a métodos indirectos para corrigir o volume de negócios declarado relativamente a cada um daqueles anos e procedeu às correspondentes liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) (Em sede de IVA os actos de correcção da matéria tributável e de liquidação do imposto confundem-se.) e dos respectivos juros compensatórios.

1.2 O Contribuinte deduziu impugnação judicial, pedindo ao Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria a anulação desses actos tributários com os seguintes fundamentos:

- caducidade do direito à liquidação, por nunca ter sido notificado das liquidações adicionais impugnadas e só delas ter tomado conhecimento em 25 de Novembro de 2004, quando foi «notificado dos documentos de cobrança» (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.);
- preterição de formalidades legais, quer por não ter sido notificado da data designada para a reunião com vista a apreciar o pedido de revisão da matéria tributável, mas apenas o seu perito, quer por não ter sido observado o prazo de 15 dias fixado pelo n.º 3 do art. 91.º da Lei Geral Tributária (LGT) para a realização dessa reunião;
- erro nos pressupostos para a aplicação dos métodos indirectos, uma vez que não estavam verificados os pressupostos legais para a AT lançar mão desse método de avaliação;
- erro na quantificação da matéria tributável.

1.3 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria julgou a impugnação judicial improcedente.

1.4 O Impugnante não se conformou com a sentença e dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, que foi admitido a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito meramente devolutivo.

1.5 O Recorrente apresentou as alegações de recurso que, após ter sido notificado para o efeito ao abrigo do disposto no art. 685.º-

A, n.º 3, do Código de Processo Civil, resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

1 - O executado deduziu Impugnação Judicial contra as liquidações adicionais de Iva relativas aos anos de 2000 e 2001.

2 - Alicerçou a sua Impugnação Judicial na caducidade das liquidações adicionais nos termos do n.º 2 do art.º 45.º da LGT, na preterição de formalidades legais, por via da não notificação ao impugnante da data de realização da reunião dos peritos da comissão de revisão, bem como na não observação do prazo constante do n.º 3 do art.º 91.º da LGT e ainda no erro sobre os pressupostos para a aplicação de métodos indirectos e erro na quantificação da matéria tributável.

3 - O impugnante, ora recorrente, tomou conhecimento da existência das liquidações adicionais n.ºs 04356997 e 04357002, respeitantes ao IVA dos anos de 2000 e 2001, em 25 de Novembro de 2004.

4 - Nunca foi notificado, pessoalmente ou por qualquer outra forma, das Liquidações n.ºs 04356997 e 04357002, pelo que desconhece o seu teor bem como a respectiva fundamentação.

5 - Entre 4 e 31 de Março de 2004 o impugnante foi sujeito a uma acção de fiscalização externa por parte dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém, referente aos exercícios de 2000 e 2001.

6 - Por via do que foi determinado o recurso aos métodos indirectos, conforme consta expressamente do Ofício n.º 4621, que se junta como doc. 5 da Impugnação Judicial – “*Foi apurado IVA, por métodos indirectos, nos termos previstos nos artigos 87º a 90º da LGT e no artigo 84º do CIVA, no montante global de Euro 23.161,56 (...)*”

7 - A administração fiscal, para fixação do montante que pretende que a recorrente pague a título de IRC correspondente a 2001, recorreu a métodos indirectos mediante a aplicação à situação tributária do sujeito passivo de indicadores objectivos de actividade.

8 - Nos termos do artº 45º, nº 2, da LGT, **o direito de liquidar os impostos em caso de utilização de métodos indirectos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de três anos** - vd. também o artº 84º do CIVA.

9 - A notificação da liquidação de tal imposto à recorrente **teria que ocorrer, sob pena de caducidade do direito à liquidação, até ao dia 31.12.2003 quanto ao IVA de 2000 e até ao dia 31/12/2004, quanto ao IVA de 2001** - vd. os citados artºs 84º do CIVA e 45º, nº2, da LGT.

10 - **As liquidações em apreço estão, pois, feridas de caducidade.**

11 - Resultando daí, face ao disposto no artº 204º, nº 1, e), do CPPT, a inexigibilidade da dívida exequenda, facto que implica a necessária **extinção da execução**.

12 - A douda sentença recorrida entende não se ter verificado *in casu* caducidade já que, segundo refere, não foram aplicados os indicadores objectivos da actividade previstos no artº 45º, nº 2 LGT (nem são conhecidos), pelo que o prazo de caducidade seria de quatro e não de três anos.

13 - Dúvidas não restam de que houve *in casu* uma avaliação indirecta e que a administração tributária usou de indicadores aleatórios de que

dispunha, de cariz objectivo.

14 - Não sendo aceitável que tais indicadores possam aproveitar à administração tributária, para, v.g., esta poder afastar a presunção legal prevista no nº 1 do artigo 75º da LGT e determinar, por avaliação indirecta, a matéria colectável, e já não possam aproveitar ao contribuinte quando este os invoca para defender os seus direitos.

15 - A administração tributária recorreu a indicadores objectivos de actividade por os considerar previstos na lei, pelo que está preenchido o segundo requisito do nº 2 do artigo 45º da LGT.

16 - Interpretação diferente conduz à iniquidade e coloca em crise o princípio da certeza e segurança jurídica, tendo, ao fazê-lo, ainda a sentença recorrida violado os citados artºs 84º do CIRC e 45º, nº 2, da LGT.

17 - A questão essencial é a de saber se, no caso dos autos, se verificavam, ou não, os pressupostos para determinação da matéria tributável do IVA relativo àqueles exercícios de 2000 e 2001 com recurso a métodos indirectos.

18 - No caso dos autos, o impugnante foi objecto de uma acção inspectiva que decorreu entre 4 e 31 de Março de 2004 que abrangeu os exercícios de 2000 e 2001.

19 - As razões que apontadas à decisão do recurso a métodos indirectos pela AF, no que respeita ao apuramento da matéria colectável dos exercícios de 2000 e 2001, foram as seguintes:

“- No exercício de 2000, os custos registados com pessoal referem-se apenas a 50% do tempo;

- O impugnante não regista qualquer remuneração do seu trabalho, nem retira resultado positivo da actividade para cobrir custos com a mesma, tanto em 2000, como em 2001;

- Em 2000, se à Prestação de Serviços declara[da] se retirar as compras de mercadorias, de matérias primas, os custos com pessoal incluindo os subcontratos registados, e a variação de existências, obtem-se um resultado negativo de € 5.449,27;

- Em 2001, os proveitos registados não chegam sequer para cobrir os gastos com pessoal;

- Não foram apresentados os inventários finais de 1999, nem a relação das obras em curso que transitaram de 1999 e as concluídas e transitadas de 2000 para 2001;

- As facturas não fazem a discriminação entre o material e a mão de obra empregue, fazendo apenas referência aos orçamentos.

- Os orçamentos não se encontram discriminados e não permitem conhecer o material utilizado;

- Houve materiais descarregados em localidades que não correspondem às localidades das obras facturadas”

20 - Tendo a douta sentença concluído que “Estes factos revelam claramente que a escrita do sujeito passivo não merece credibilidade, o que faz cessar a presunção de verdade inicial que a acompanha” e que “*está demonstrada a impossibilidade de comprovação e quantificação directa dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável, e consequentemente o recurso à avaliação indirecta* [(Na sentença recorrida não ficou escrito *e consequentemente o recurso à avaliação*

indirecta mas sim e consequente recurso à avaliação indirecta.))”, concluindo ainda que “*A administração fiscal cumpriu o seu ónus, demonstrando estarem reunidos os pressupostos para a avaliação indirecta*”

21 - Os factos apontados não constituem fundamento justificativo do recurso a métodos indirectos.

22 - Conforme referem Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *in* Lei Geral Tributária, comentada e anotada, 2.^a edição, 2000, a pág. 309, “Assim, nestes casos, se a administração tributária não demonstrar a falta de correspondência entre o teor de tais declarações, contabilidade ou escrita e a veracidade, o seu conteúdo terá de considerar-se verdadeiro”.

23 - O recorrente, em sede de Pedido de Revisão da Matéria Tributável alegou factos que abalam os fundamentos do recurso pela AF aos métodos indirectos.

23 - [(O Recorrente repetiu o n.º 23 na numeração das conclusões, erro que se repercutiu nas conclusões seguintes.)) A Administração Tributária só deverá legalmente partir para o apuramento da matéria tributável por métodos indirectos se conseguir demonstrar que a contabilidade do contribuinte não é merecedora de credibilidade e que não pode quantificar directa e exactamente a matéria tributável através de correcções técnicas, por não dispor da totalidade dos elementos indispensáveis para esse efeito.

24 - Sempre que a Administração Tributária esteja perante uma situação contabilística que se traduza numa escrita com inexatidões, irregularidades e/ou omissões, ou enganadora dos reais valores a tributar tem ainda de demonstrar a impossibilidade do seu apuramento directo.

25 - A AF quantificou as fixações reclamadas, tomando como referência meras suposições, não confirmadas, sem qualquer suporte fáctico ou base técnico científica, extravasando o princípio da proporcionalidade, usando total discricionariedade na sua fixação, não cumprindo o seu ónus, não alcançando demonstrar estarem reunidos os pressupostos para a avaliação com recurso a métodos indirectos.

26 - Ao decidir como decidiu a douda sentença recorrida violou o disposto nos artigos 45.º, n.º 2, 74.º, n.º 3, 745.º, n.º 1, 85.º, n.º 1 e 2, 91.º e seguintes, todos da LGT.

TERMOS em que deve o presente recurso ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida e determinando-se, em consequência, a extinção da execução.

Desse modo se fará JUSTIÇA».

1.6 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.7 Recebidos os autos neste Supremo Tribunal Administrativo, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso.

1.8 As questões suscitadas pelo Recorrente são apenas as de saber se a sentença recorrida fez correcto julgamento

– quando considerou que não se verificava a caducidade do direito à liquidação, o que exige a determinação do respectivo prazo, que passa por indagar se a AT usou os indicadores

objectivos da actividade a que alude o n.º 2 do art. 45.º da LGT e previstos na alínea c) do art. 87.º da mesma Lei (cfr. conclusões com os n.ºs 3 a 16);

– quando entendeu estarem verificados os pressupostos legais que permitem à AT usar os métodos indirectos na avaliação da matéria tributável (cfr. conclusões com os n.ºs 17 a 24);

– quando não relevou o alegado erro na quantificação da matéria tributável (cfr. conclusão com o n.º 25).

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

A factualidade encontra-se fixada nos seguintes termos:

«OS FACTOS

1. O impugnante foi submetido a uma acção de fiscalização externa referente aos exercícios de 2000 e 2001 no âmbito do qual foi elaborado o relatório junto a fls. 24 cujo conteúdo se dá por reproduzido.

2. Foi determinado o recurso à avaliação indirecta, com os seguintes fundamentos:

a. No exercício de 2000, os custos registados com pessoal referem-se apenas a 50% do tempo;

b. O impugnante não regista qualquer remuneração do seu trabalho, nem retira resultado positivo da actividade para cobrir custos com a mesma, tanto em 2000, como em 2001;

c. Em 2000, se à Prestação de Serviços declara[da] se retirar as compras de mercadorias, de matérias primas, os custos com pessoal incluindo os subcontratos registados, e a variação de existências, obtém-se um resultado negativo de € 5.449,27;

d. Em 2001, os proveitos registados não chegam sequer para cobrir os gastos com pessoal;

e. Não foram apresentados os inventários finais de 1999, nem a relação das obras em curso que transitaram de 1999 e as concluídas e transitadas de 2000 para 2001;

f. As facturas não fazem a discriminação entre o material e a mão de obra empregue, fazendo apenas referência aos orçamentos. Os orçamentos não se encontram discriminados e não permitem conhecer o material utilizado;

g. Houve materiais descarregados em localidades que não correspondem às localidades das obras facturadas.

3. Estes factos levaram a AF a concluir que a escrita do impugnante não merece credibilidade e que o resultado tributável declarado não corresponde ao resultado efectivamente realizado.

4. O impugnante exerceu o direito de audição, o qual foi apreciado no relatório.

5. E requereu procedimento de revisão nos termos que constam de fls. 33 e segs. cujo conteúdo se dá por reproduzido.

6. Reunidos os peritos, não foi alcançado acordo, pelo que cada um dos peritos lavrou o seu laudo nos termos que constam de fls. 31 e segs. do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido.

7. O impugnante foi notificado da liquidação adicional de 2000 em 16/12/2004 (fls. 40 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).
 8. E foi notificado da liquidação adicional de 2001 em 29/11/2004 (fls. 41 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).
 9. O impugnante requereu o procedimento de revisão em 5/7/2004, recebido em 8/7/2004 (informação de fls. 24 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).
 10. A reunião apenas teve lugar em 7/10/2004 (fls. 30 do apenso cujo conteúdo se dá por reproduzido).
 11. O contribuinte não foi notificado, mas apenas o perito designado.
- FACTOS NÃO PROVADOS**
- Com interesse para a decisão da causa nada mais se provou».

*

2.2 DE DIREITO

2.2.1 DAS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

O Procurador-Geral Adjunto, representante do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo, entendeu haver também de conhecer-se da questão da preterição de formalidades legais, agora restrita à falta da notificação do Contribuinte para a reunião dos peritos em ordem a apreciar e decidir o pedido de revisão da matéria tributável (Recorde-se que o Impugnante, na petição inicial, invocou a preterição de formalidades legais, quer com esse fundamento, quer com fundamento na falta de observância do prazo estabelecido pelo n.º 3 do art. 91.º da LGT para que tenha lugar a reunião dos peritos no âmbito do procedimento de revisão da matéria colectável.).

No entanto, não surpreendemos nas alegações de recurso, nem nas respectivas conclusões (Conclusões por que, atento o disposto no art. 684.º, n.º 3, do CPC, se determina o objecto do recurso.), qualquer alusão que nos permita concluir que o Recorrente pretendeu suscitar a reapreciação do julgamento dessa questão por ele suscitada na petição inicial. É certo que no item 26 das conclusões, formulado em ordem a cumprir o ónus hoje consagrado na alínea a) do n.º 2 do art. 685.º-A do Código de Processo Civil, o Recorrente incluiu entre as normas jurídicas que considera terem sido violadas o artigo 91.º da LGT, referindo-se expressamente aos «artigos 91.º e seguintes». Mas não será a mera referência a esse preceito legal, que, aliás, comporta diversas normas jurídicas (O art. 91.º da LGT tem nada menos do que 15 números, contendo várias normas jurídicas.), que permitirá concluir que o Recorrente pretende que este Supremo Tribunal Administrativo sindique o julgamento efectuado pela 1.ª instância quanto à invocada preterição de formalidades legais por falta de notificação para a reunião dos peritos para apreciar e decidir o pedido de revisão da matéria tributável, sobretudo quando nas alegações não encontramos qualquer crítica a esse julgamento nem qualquer razão por que o mesmo deva ser alterado.

Concluímos, pois, que o Impugnante se conformou com a decisão do Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria na parte em que julgou improcedente vício de preterição de formalidades legais invocado na petição inicial. Assim, as únicas questões que cumpre apreciar e decidir são as que deixámos enunciadas em 1.8.

2.2.2 DA CADUCIDADE DO DIREITO À LIQUIDAÇÃO

A primeira questão que cumpre apreciar e decidir é a de saber se a sentença decidiu correctamente quando considerou que não se verifica a invocada caducidade do direito à liquidação, o que passa por saber se o prazo para aferir da caducidade é o de 4 anos, previsto no art. 45.º, n.º 1, da LGT, ou se é de aplicar o prazo de 3 anos a que alude o n.º 2 do mesmo artigo, como sustenta o Recorrente, uma vez que considera que foram utilizados indicadores objectivos da actividade na avaliação da matéria tributável que deu origem às liquidações impugnadas. Na verdade, dispõe o art. 45.º da LGT, nos seus n.ºs 1 e 2:

«1 - O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

2 - Nos casos de erro evidenciado na declaração do sujeito passivo ou de utilização de métodos indirectos por motivo da aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade previstos na presente lei, o prazo de caducidade referido no número anterior é de três anos».

Porque as liquidações respeitam aos anos de 2000 e 2001 e ficou provado que o Contribuinte delas foi notificado em 16 de Dezembro de 2004 e em 29 de Novembro de 2004 (cfr. factos provados sob os n.ºs 8. e 9. e que não vêm postos em causa), a questão só poderá colocar-se relativamente à liquidação do ano de 2000, pois quanto à de 2001, a respectiva notificação ocorreu dentro do prazo de 3 anos, a contar do dia 1 de Janeiro de 2002, de acordo com o disposto no n.º 4 do art. 45.º da LGT (Diz o n.º 4 do art. 45.º da LGT, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro: «O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário».).

Será que, como sustenta o Recorrente, no caso há lugar à redução (Redução que se justifica porque, nos casos previstos no n.º 2 do art. 45.º da LGT, a AT não tem de recorrer a qualquer inspecção externa ou interna. Neste sentido, LIMA GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Editora Reis dos Livros, 2000, pág. 215.) do prazo de caducidade para três anos, nos termos do disposto no art. 45.º, n.º 2, da LGT?

A nosso ver, não. É certo que a AT lançou mão de métodos indirectos na determinação da matéria colectável. Mas, manifestamente, não o fez com recurso aos indicadores objectivos de actividade previstos na alínea c) do art. 87.º da LGT (Na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 100/99, de 6 de Julho.), que prevê a realização da avaliação indirecta da matéria colectável do sujeito passivo quando esta «se afastar, sem razão justificada [(Quanto à justificação, dispõe o n.º 1 do art. 90.º da LGT: «A aplicação de métodos indirectos com fundamentos em a matéria tributável ser significativamente inferior à que resultaria da aplicação de indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica só pode efectuar-se, para efeitos da alínea c) do artigo 87.º, em caso de o sujeito passivo não apresentar na declaração em que a liquidação se baseia razões justificativas desse afastamento, desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua actividade».)], mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica referidos na presente lei». Nessas situações, nos termos do n.º 2 do art. 90.º da LGT (Na redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.), a determinação da matéria tributável far-se-á de acordo com os indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica. Tais indicadores, como refere o n.º 2 do art. 89.º da LGT, «são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorsivos da concorrência».

Porque não foi ainda concretizada a via regulamentar necessária para a definição dos referidos indicadores, o disposto na alínea c) do art. 87.º da LGT não é aplicável (Neste sentido, os seguintes acórdãos desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 24 de Março de 2004, proferido no processo com o n.º 1914/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18 de Novembro de 2004

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32210.pdf>), págs. 491 a 495, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/936323608ffa412b80256e670038fe6d?OpenDocument>;

— de 26 de Setembro de 2007, proferido no processo com o n.º 481/07, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13 de Maio de 2008

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2007/32230.pdf>), págs. 1456 a 1458, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f8cce2490f23cd758025736e00388b9e?OpenDocument>.) e, seguramente, não o foi no

caso *sub judice*, no qual, apesar do recurso aos métodos indirectos, os indicadores objectivos da actividade não foram usados, nem como pressuposto de facto para o recurso aos métodos indirectos, nem como método de fixação da matéria tributável.

Na verdade, como resulta do teor do relatório da inspecção, que foi apropriado pela decisão do pedido de revisão da matéria tributável, o que motivou o recurso aos métodos indirectos foi a verificação de diversas irregularidades na contabilidade do Contribuinte que inviabilizavam o apuramento da matéria tributável de forma directa (cfr. arts. 87.º, n.º 1, alínea *b*), e 88.º, alíneas *a*) e *d*), da LGT) e o método utilizado na determinação da matéria tributável foi o da aplicação de uma margem média de lucro sobre as prestações de serviços e pela aplicação de mercadorias e matérias primas (cfr. art. 90.º, n.º 1, alínea *a*), da LGT). Ora, como ficou salientado no já referido acórdão de 24 de Março de 2004, o método utilizado pela AT na determinação da matéria tributável, «tratando-se embora de um critério também de cariz objectivo, não concretiza os ditos indicadores que terão de ser abstracta e genericamente definidos regulamentarmente. Aliás, aquela determinação da matéria colectável, nos termos da dita al. *a*), tem necessariamente de basear-se em "critérios objectivos" em obediência ao disposto no art. 84º, n.º 1 da mesma LGT».

Nada justifica, pois, a pretensão do Recorrente de que o prazo de caducidade do direito à liquidação seja de três anos, nos termos da segunda parte do n.º 2 do art. 45.º da LGT.

O recurso não pode, pois, ser provido com fundamento em erro de julgamento quanto à questão da caducidade das liquidações impugnadas.

2.2.3 DO USO DOS MÉTODOS INDIRECTOS NA DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

O Recorrente também questiona a sentença na parte em que esta considerou justificada a aplicação dos métodos indirectos, sustentando que a factualidade provada – que não contesta – não permite que se dêem como verificados os pressupostos que autorizam o recurso a esse método de avaliação da matéria tributável e, para além disso, que sempre a AT teria que demonstrar que não era possível a quantificação por métodos directos.

Antes do mais, cumpre aqui salientar que nos limitaremos a verificar se a sentença recorrida fez correcto enquadramento jurídico dos factos que foram dados como assentes, vedado que nos está sindicado a valoração da prova que conduziu à fixação da factualidade efectuada pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria ou mesmo os juízos de facto que dela extraiu. Na verdade, este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal com poderes equivalentes aos de tribunal de revista, não pode conhecer dessas questões. De acordo com o disposto no art.

722.º, n.º 3, do CPC, «[o] erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista,

salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova». Ora, saber se o julgador, perante os factos constantes do probatório, deverá ou não concluir se a contabilidade merece credibilidade ou se era possível a quantificação por métodos directos envolve uma reapreciação do processo interior de formação da convicção probatória e do resultado da mesma que o tribunal de revista nunca poderá fazer, pois isso, porque implicaria com a formação da convicção, sujeita à regra da livre apreciação das provas, envolveria uma reponderação destas que está fora dos seus poderes que estão, nessa matéria, previstos no art. 722.º, n.º 3, do CPC. O que o tribunal de revista pode sindicar são apenas os aspectos de saber se o tribunal determinou bem o critério normativo que estabelece a possibilidade de determinação da matéria tributável por métodos indirectos e o seu juízo sobre a sua aplicabilidade em abstracto à hipótese correspondente ao caso dos autos.

Dito isto, vejamos:

Em face da factualidade que foi dada como assente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, *maxime* no n.º 2 do item «II OS FACTOS» e que acima ficou transcrita, a sentença recorrida considerou que, como a AT invocara, a contabilidade não era credível nem permitia nem permitia a quantificação directa da matéria tributável, pois

- não só enferma de irregularidades, quais sejam
 - o registo de facturas que «não fazem a discriminação entre o material e a mão de obra empregue, fazendo apenas referência aos orçamentos», sendo que, também estes, não fazem essa discriminação, motivo por que «não permitem conhecer o material utilizado» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.f.),
 - «não foram apresentados os inventários finais do ano de 1999, nem a relação das obras em curso que transitaram de 1999 e as concluídas e transitadas de 2000 para 2001» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.e.),
- como também se verificam diversos factos que indiciam que a contabilidade não transmite uma imagem fiel dos resultados das operações da empresa, a saber,
 - no ano de 2000, «os custos registados com pessoal referem-se apenas a 50% do tempo» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.a.),
 - o contribuinte «não regista qualquer remuneração do seu trabalho, nem retira resultado positivo da actividade para cobrir custos com a mesma, tanto em 2000, como em 2001» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.b.),

- em 2000, «se à Prestação de Serviços declara[da] se retirar as compras de mercadorias, de matérias primas, os custos com pessoal incluindo os subcontratos registados, e a variação de existências, obtém-se um resultado negativo de €5.449,27» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.c.),
- em 2001, «os proveitos registados não chegam sequer para cobrir os gastos com pessoal» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.d.),
- foram descarregados materiais em «em localidades que não correspondem às localidades das obras facturadas» (cfr. o facto vertido no probatório da sentença sob o n.º 2.g.).

Se bem interpretamos a sentença, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria considerou demonstrada a impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável em resultado da natureza das irregularidades verificadas na contabilidade. Na verdade, se as facturas registadas na contabilidade não permitem sequer apurar quais os montantes que nelas se referem a prestações de serviços, nem estabelecer quais as obras que foram efectuadas ao longo dos diversos exercícios, como proceder à quantificação directa? Com base em que elementos? O próprio Recorrente não o diz, antes se limitando a afirmar, conclusivamente, que a AT tinha que demonstrar a impossibilidade do apuramento directo da matéria tributável. Mas, a verdade é que a sentença recorrida considerou que a AT fez essa demonstração, pelo que competia ao Recorrente infirmar a decisão da AT sobre a verificação dos pressupostos do recurso aos métodos indirectos, designadamente demonstrando que não ocorrem as insuficiências contabilísticas ou que, apesar das mesmas, ainda era possível determinar a matéria tributável directamente (através das denominadas “correções técnicas”), sendo que nenhum esforço desenvolveu nesse sentido.

Este juízo, porque é de facto, não podemos sindicá-lo, como deixámos já referido.

A este Supremo Tribunal cumpre apenas verificar se a sentença, tendo considerado afastada a presunção de veracidade da contabilidade e comprovada a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nela ou por outra forma directa, fez correcto julgamento quando considerou que ficou a AT legitimada para lançar mão dos métodos indirectos. Ou seja, cumpre-nos apenas syndicar o enquadramento jurídico que a sentença deu a essa factualidade, para nós intangível.

Como resulta do exposto, a AT actuou ao abrigo dos arts. 75.º, n.º 2, alínea a), 87.º, alínea h), 88.º, alíneas a) e d) e 90.º, n.º 1, alínea a), todos da LGT, tendo ainda em conta que, nos termos do

preceituado naquela primeira norma, se deve ter por ilidida a presunção de veracidade da escrita consagrada no n.º 1 do mesmo art. 75.º.

A sentença recorrida, que decidiu nesse sentido, não é merecedora de censura alguma.

2.2.4 DA QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

O Recorrente põe também em causa a sentença na parte em que julgou não verificado o erro na quantificação da matéria tributável, reconduzindo a sua argumentação a uma fórmula genérica e conclusiva, que não permite saber concretamente onde reside o erro de julgamento que assaca à sentença. Diz o Recorrente: «A AF quantificou as fixações reclamadas, tomando como referência meras suposições, não confirmadas, sem qualquer suporte fáctico ou base técnico científica, extravasando o princípio da proporcionalidade, usando total discricionariedade na sua fixação, não cumprindo o seu ónus, não alcançando demonstrar estarem reunidos os pressupostos para a avaliação com recurso a métodos indirectos» (cfr. conclusão com o n.º 25).

Cumpra aqui ter em conta o que ficou dito no ponto anterior relativamente aos poderes deste Tribunal *ad quem*, tal como definidos pelo art. 722.º, n.º 3, do CPC.

Antes do mais, porque, salvo o devido respeito, o Recorrente parece revelar alguma confusão a esse respeito, recordamos que, nos termos do disposto no n.º 3 do art. 74.º da LGT, «[e]m 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».

Vimos já que a AT demonstrou a verificação dos pressupostos para a determinação da matéria tributável por métodos indirectos.

O ora Recorrente pôs também em causa a quantificação, suscitando dúvidas quanto à mesma. É sabido que na quantificação por métodos indirectos – à qual a AT só pode recorrer na impossibilidade de determinar directamente a matéria tributável – há sempre dúvidas quanto ao resultado alcançado, pois apesar de também aqueles visarem a quantificação real, assentam em «indicadores que apenas podem fornecer uma indicação aproximada do valor que a matéria tributável provavelmente teria» (Cfr. JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, Áreas Editora, 6.ª edição, volume II, anotação 6 ao art. 100.º, pág. 137.), como bem ficou referido na sentença recorrida.

Assim, para pôr em causa a quantificação da matéria tributável a que a AT chegou com recurso a métodos indirectos não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados.

Porque a sentença recorrida considerou que essa demonstração não foi feita, decidiu de acordo com a doutrina que vimos de expor ao decidir contra o Contribuinte, motivo por que não merece censura.

2.2.5 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - O n.º 2 do art. 45.º da LGT prevê a redução do prazo de caducidade do direito à liquidação para três anos, designadamente, nos casos «de utilização de métodos indirectos por motivo de aplicação à situação tributária do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade» previstos naquela Lei, justificada pela inexistência nesses casos de inspecção interna ou externa por parte da AT.

II - O uso dos indicadores objectivos de actividade, previstos no art. 89.º da LGT, só será possível após a concretização da via regulamentar necessária para o efeito, o que ainda não aconteceu.

III - A utilização de métodos indirectos na determinação da matéria tributável, na sequência de inspecção e através das “margens médias de lucro líquido” a que se refere o art. 90.º, n.º 1, alínea a), da LGT, não concretiza a aplicação dos “indicadores objectivos de actividade”, previstos no art. 89.º da LGT e, por isso, nessa situação não se aplica o prazo reduzido dito em I, mas antes o prazo previsto no n.º 1 do art. 45.º da LGT.

IV - Afastada que fique a presunção de veracidade da contabilidade e verificada a impossibilidade de determinar a matéria tributável com base nela ou por outra forma directa (juízos que este STA, como tribunal de revista, que carece de poderes de cognição em sede de facto, não pode sindicat na parte em que se refere à formação da convicção), fica a AT legitimada para lançar mão dos métodos indirectos.

V - De acordo com as regras de distribuição do ónus da prova, para pôr em causa a quantificação da matéria tributável a que a AT chegou com recurso a métodos indirectos não basta ao sujeito passivo suscitar dúvidas quanto ao resultado obtido, antes se lhe impondo que demonstre a inadequação ou errada aplicação dos critérios de quantificação utilizados (cfr. art. 74.º, n.º 3, da LGT).

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

*

Custas pelo Recorrente.

*

 Lisboa, 16 de Novembro de 2011. - *Francisco Rothes*(relator) -
Isabel Marques da Silva - António Calhau.