

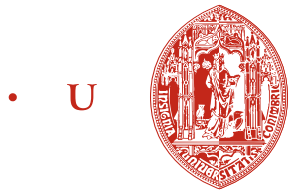
Cristina Maria da Mota Lopes

A TRIBUTAÇÃO POR MÉTODOS INDIRETOS
UMA ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO JURISPRUDENCIAL DOS ASPETOS
CONTABILÍSTICO-FISCAIS

2013



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• C •

FEUC FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Cristina Maria da Mota Lopes

A Tributação por Métodos Indiretos

Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos
contabilístico – fiscais

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra
para obtenção do grau de mestre

Orientador: Prof. Doutor António Martins

Coimbra, 2013

AGRADECIMENTOS

A presente dissertação só foi possível com a colaboração e apoio de um conjunto de pessoas, que me dedicaram preciosos minutos do seu escasso tempo.

Antes de tudo, uma palavra de agradecimento ao meu orientador, Prof. Doutor António Martins, pela sugestão do tema e pelos seus contributos, sempre oportunos e úteis, ao longo da elaboração desta dissertação. O aperfeiçoamento do texto só foi possível graças aos seus valiosos contributos. Contudo, se persistem lacunas nas opiniões e análises aqui efetuadas, essas serão da minha inteira responsabilidade.

Também, um agradecimento à coordenação do mestrado, Prof. Doutora Ana Maria Rodrigues e Prof. Doutora Maria Elisabete Ramos, pela sua disponibilidade e motivação ao longo destes dois anos de contínua aprendizagem.

À minha irmã Cidália, agradeço as sugestões e a leitura crítica deste trabalho.

Ao Dr. Jaime Devesa, Diretor de Finanças de Coimbra, agradeço também a sua disponibilidade e incentivo.

Aos meus amigos um agradecimento, em especial à Carla e à Cristina, pela sua motivação e apoio, para a finalização deste trabalho.

E, por fim, à minha família e ao Frederico, pelo seu permanente apoio, entusiasmo e carinho, necessários à concretização deste desafio. A todos dedico as horas passadas com a elaboração desta dissertação.

RESUMO

O princípio constitucional da tributação das empresas, em Portugal, incide fundamentalmente sobre o rendimento real. O rendimento real apoia-se, por regra, na declaração do contribuinte, baseada no normativo contabilístico – fiscal, e devidamente controlada, *à posteriori*, pela Administração Tributária e Aduaneira (AT), por forma a assegurar a sua aproximação à realidade. Posto que não se confunda rendimento real com o rendimento declarado, é certo que o rendimento declarado pode não corresponder ao rendimento real e efetivamente obtido. É a deteção de erros e irregularidades na contabilidade o ponto de partida na determinação do lucro tributável, os quais podem conduzir a AT a recorrer à avaliação indireta, sempre que exista a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à determinação da matéria tributável. A aplicação de métodos indiretos tem, como linha de princípio, carácter excepcional, pelo que é exigido à AT um especial dever de fundamentação dos pressupostos da sua aplicação.

O presente estudo versa, assim, sobre a análise dos pressupostos de aplicação da avaliação indireta por parte da AT, em Portugal, em especial, dos vícios, dos erros e das irregularidades verificadas na contabilidade, não passíveis de suprir por meras correções técnicas, as quais retiram credibilidade à contabilidade, como ponto de partida para a determinação do lucro tributável. Para o efeito, recorreremos à análise jurisprudencial no sentido de discutir os pressupostos que levam a AT a recorrer a métodos indiretos, bem como de perceber as contra-alegações dos contribuintes.

Assim, a presente dissertação não constitui apenas uma revisão de literatura sobre a aplicação de métodos indiretos, integra-se antes numa perspetiva de análise doutrinal e de jurisprudência dos requisitos normativos subjacentes.

Conclui-se da análise da jurisprudência que não existe, como regra geral, um conjunto de pré-requisitos que, quando verificados, colocam em causa a credibilidade da contabilidade e, como tal, impossibilitam a determinação e quantificação da matéria tributável. Por sua vez, a legitimidade do recurso a métodos indiretos por parte da AT depende dos factos verificados e aplicados em cada caso concreto e específico, não sendo assim possível elencar um normativo regra decorrente da sua aplicação.

Palavras- chave: Rendimento real; Erros e irregularidades na contabilidade; Métodos indiretos; Fundamentação; Legalidade do recurso à avaliação indireta.

SUMMARY

In Portugal, the constitutional principle of business taxation focuses primarily on real income, which is based in the taxpayers' declaration. Firstly, the corporate income tax form is filled by business taxpayers and based on accounting standards. Secondly, the Inland Revenue Services (IRS) control the tax form, *a posteriori*, in order to ensure the truth of the real income incurred by businesses, since the reported income may not match the actual income effectively obtained. Therefore, to determine the real income, businesses point out the annual accounts reports and it is the finding of mistakes in accounting which may lead the IRS to apply the businesses' indirect assessment. In fact, IRS applies indirect taxation methods when there is an impossibility to identify and quantify the businesses tax base.

The present research analyses the conditions of the application of indirect tax assessment by the IRS, in Portugal. The study identifies the mistakes and irregularities in business accountancy, not liable to be met by mere technical corrections, a fact which undermines the credibility of accounting, as a starting point for determining taxable income. To reach our goals, we take a judicial tax analysis, in order to discuss the assumptions of the IRS to apply the indirect methods as well as to verify the main claims of business taxpayers. Thus, this thesis is not only a review of the literature on the application of indirect methods, but also an analysis of the doctrinal jurisprudence underlying regulatory requirements. We can conclude that there is not a set of pre-rules that, when checked, apply for the credibility of business accounting which makes it impossible for the IRS to quantify the real income tax. The legitimacy of the use of indirect tax methods by the IRS is still a possibility of Portuguese tax law. However it depends on the facts established and applied in each business tax special case. Therefore, and to sum up, it is not possible to publish a normative rule list arising from indirect methods application.

Keywords: Real Income; Indirect Tax Methods; Business Taxpayers; Inland Revenue Service (IRS); Jurisprudence.

ABREVIATURAS

- ANTRAL – Associação Nacional de Transportes Rodoviários em Automóveis Ligeiros
- AT- Autoridade Tributária e Aduaneira
- CC – Código Comercial
- CEE – Comunidade Económica e Europeia
- CFA- Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE
- CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- CIVA- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CNC – Comissão de Normalização Contabilística
- CPPT- Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CRP- Constituição da República Portuguesa
- CSC- Código das Sociedades Comerciais
- CTPA- Centro para a Política e Administração Tributárias
- DGCI - Direção - Geral das Contribuições e Impostos
- EM – Estado Membro da União Europeia
- ETAF- Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais
- FTA- Fórum sobre a Administração Tributária
- IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação
- IAS- Internacional Accounting Standards
- IASB- Internacional Accounting Standards Board
- IASC- Internacional Accounting Standards Committee
- IFRS- Internacional Financial Reporting Standards
- INE- Instituto Nacional de Estatística
- IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT- Lei Geral Tributária
- NCM- Regime da Normalização Contabilística para as Microentidades
- NCRF-Norma contabilística e de relato financeiro
- NCRF-PE- Norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades
- PME – Pequena e Média Empresa

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

POC- Plano Oficial de Contabilidade

RCPIT- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

SNC- Sistema de Normalização Contabilística

TAF – Tribunais Administrativos e Fiscais

TCA- Tribunal Central Administrativo

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

UE – União Europeia

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO I – A determinação do rendimento tributável: Enquadramento normativo.....	5
1-A tributação do rendimento das empresas	5
2-Os modelos de determinação do rendimento tributável das empresas	9
3-A adoção por Portugal do modelo de dependência parcial.....	12
4-O sistema contabilístico em vigor em Portugal	15
5-As obrigações contabilísticas das empresas e as situações de aplicação de métodos indiretos	19
CAPÍTULO II – Os métodos indiretos e a sua aplicação.....	23
1-O rendimento real e a legalidade do recurso à avaliação indireta.....	23
2-Os métodos indiretos de avaliação da matéria tributável.....	26
2.1-Recomendações em matéria de avaliação indireta propostas pelas diversas comissões de estudo do sistema e reforma fiscal.....	27
2.2-Recomendações em matéria de avaliação indireta propostas por organismos internacionais.....	31
2.3-Os pressupostos da aplicação de métodos indiretos em Portugal	32
3-O pressuposto da impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável	35
CAPÍTULO III – Os fatores contabilísticos e fiscais que determinam a aplicação de métodos indiretos: A jurisprudência portuguesa	43
1- Metodologia de investigação	43
1.1-Questões da investigação	43
1.2-Método da investigação: estudo de caso	44
1.3-Definição da amostra	45
2-Acórdãos do Tribunal Central Administrativo	47
2.1-Acórdão do TCAS, de 12-05-2010, processo nº03692/09	47
2.2-Acórdão do TCAN, de 23-11-2011, processo nº00650/08.7TBEBRG.....	51
2.3-Acórdão do TCAS, de 15-05-2012, processo nº02956/09	57
2.4-Acórdão do TCAS, de 09-09-2008, processo nº02300/08	61
2.5-Acórdão do TCAN, de 08-03-2012, processo nº01290/07.3BEPRT	65
2.6-Acórdão do TCAS, de 04-05-2010, processo nº003903/10	70

2.7-Acórdão do TCAS, de 13-11-2012, processo nº04205/10	74
2.8-Acórdão do TCAS, de 16-04-2013, processo nº05721/12	78
3-Os vícios, erros e irregularidades na contabilidade que impossibilitam a determinação direta e exata da matéria tributável: A jurisprudência portuguesa ...	82
CAPÍTULO IV – Conclusões finais e perspectivas futuras.....	85
BIBLIOGRAFIA	89
ÍNDICE DE QUADROS	93
ÍNDICE DE FIGURAS	95

INTRODUÇÃO

A presente dissertação, “A Tributação por Métodos Indiretos: Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos aspetos contabilístico - fiscais”, incide sobre a análise da aplicação de métodos indiretos em Portugal, em especial, procura-se aferir sobre os fatores contabilísticos e fiscais que conduzem à sua aplicação por parte da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Este tema é relevante dado que se insere num vetor prioritário da política fiscal, de reforço significativo do combate à fraude e evasão fiscal, do XIX Governo Constitucional, que tomou posse em finais de Junho de 2011. Esta política pretende, assim, garantir uma justa repartição do esforço fiscal, garantindo desta forma uma maior equidade fiscal, desonerar os contribuintes cumpridores e sancionar de forma mais eficiente os incumpridores.¹

O pagamento dos impostos constitui um aspeto fulcral na vida de cidadãos e empresas, existindo na lei fiscal um conjunto de obrigações acessórias as quais visam possibilitar o seu apuramento, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.² Para as pessoas coletivas que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, o apuramento do imposto é efetuado tendo por base a contabilidade. A lei fiscal estabelece, no art.17º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletiva (CIRC), o regime regra de apuramento do lucro tributável, o qual tem como ponto de partida a contabilidade.

Estabelece-se, assim, que o Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletiva (IRC) incide sobre o lucro das sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, das cooperativas e das empresas públicas e o das demais pessoas coletivas ou entidades referidas nas alíneas a) e b) do nº1 do art.2º do CIRC que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola – art.3º do CIRC. Como se sabe, o próprio CIRC define as regras de determinação do lucro tributável, o qual é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas

¹ *Relatório de atividades desenvolvidas: combate à fraude e evasões fiscais e aduaneiras, 2011*, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais, Julho 2012.

² De acordo com o estabelecido no Art.31º da Lei Geral Tributária (LGT).

naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC – art.17º do CIRC.

Também, para os contribuintes pessoas singulares, que exerçam uma atividade empresarial ou profissional, a determinação do rendimento tributável pode fazer-se com base na contabilidade. Todavia, de acordo com o art.28º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), os rendimentos empresariais e profissionais são determinados com base na aplicação das regras do regime simplificado ou com base na contabilidade, por imposição legal ou por opção do contribuinte.³

O nosso sistema fiscal, à semelhança de outros países⁴, contempla um conjunto de situações em que é permitido à AT o recurso à avaliação indireta, ou seja, à tributação por métodos indiretos, de forma a determinar o rendimento tributável dos contribuintes, sempre que não for de todo possível efetuar esse cálculo com base na contabilidade.

O presente estudo exclui os métodos indiretos de aplicação automática, contemplados na al. a), c) a f) do nº1 do art.87º da LGT. O trabalho centra-se no recurso a métodos indiretos em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, contemplado na al. b) do citado normativo legal. Nestes últimos, existe um certo poder discricionário da AT, pois o recurso aos métodos indiretos em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação exata da matéria tributável depende da verificação de um conjunto de irregularidades e anomalias, na contabilidade dos contribuintes, bem como na atividade por si exercida, em sede de ação de inspeção.

Neste contexto, a AT procede à avaliação indireta, de forma a determinar o rendimento tributável dos contribuintes, sempre que a realidade económica declarada não corresponda à sua capacidade contributiva, evidenciada por um conjunto de indícios e elementos ao seu dispor. O recurso à avaliação indireta constitui, pois, para a AT, um meio importante de luta contra a fraude e evasão fiscal, bem como uma forma de fazer cumprir o princípio constitucional da tributação das empresas, a incidência sobre o

³ Os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos empresariais e profissionais de € 150.000, ficam abrangidos pelo regime simplificado, podendo, no entanto, optar pelo regime da contabilidade.

⁴ Por exemplo, a França e a Itália, entre outros, basearam parte do seu sistema fiscal em mecanismos presuntivos, ou seja, na avaliação indireta – Ribeiro (2010:17).

rendimento real e efetivamente obtido. Esta temática teve sempre uma atenção especial por parte dos Governos, os quais, nas sucessivas reformas fiscais, procuraram aperfeiçoar a técnica da determinação do rendimento real e efetivamente obtido pelas empresas, através do recurso aos métodos indiretos, ou seja, à avaliação indireta por parte da administração tributária.

Atendendo ao sistema contabilístico em vigor em Portugal, importa, então, saber quais os fatores contabilísticos e fiscais determinantes na aplicação de métodos indiretos, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, entre eles: i) Sinais exteriores de riqueza; ii) Gastos realizados pelo contribuinte; iii) Estrutura do ativo utilizado na atividade económica; iv) Rendimento obtido; v) Inventários; vi) Depósitos bancários; e vii) Empréstimos de sócios. Esta enumeração compete ao auditor tributário, o qual deve evidenciar de forma clara os fatores subjacentes à proposta de aplicação de métodos indiretos, em face das irregularidades contabilísticas verificadas.

Definido o tema do presente trabalho, a abordagem à tributação indireta, em Portugal, será feita ao longo de quatro capítulos.

No Capítulo I serão abordados os conceitos de tributação do rendimento das empresas, rendimento real e os modelos adotados para a sua determinação.

No Capítulo II será efetuada a análise do recurso à tributação indireta.

O Capítulo III contempla a análise do tema do nosso trabalho, os fatores contabilísticos e fiscais que determinam a aplicação de métodos indiretos em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, tendo em conta a metodologia adotada. Esta metodologia assenta no recurso à jurisprudência como elemento de apreciação das questões contabilístico – fiscais suscitadas pela aplicação concreta dos métodos indiretos. Este capítulo evidencia em quadro resumo os principais fatores contabilísticos e fiscais que levam o auditor tributário a propor a tributação do rendimento por métodos indiretos.

E, por fim, no Capítulo IV serão incluídas as conclusões deste trabalho.

CAPÍTULO I

A determinação do rendimento tributável Enquadramento normativo

1. A tributação do rendimento das empresas

A Constituição da República Portuguesa (CRP) estabelece que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real⁵. O legislador pretendeu, assim, que as empresas sejam tributadas pelo seu rendimento real, no seu sentido mais abrangente, visando o rendimento efetivamente obtido.

Basto (2001) sustenta que é um dado adquirido que o princípio constitucional abrange tanto as empresas individuais como as empresas societárias (bem como outras pessoas coletivas que exerçam atividade económica), não fazendo discriminação entre elas, pois para ambas a tributação incide sobre o seu rendimento real. O que significa que, para as empresas individuais, cujos rendimentos estão sujeitos a Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o conceito de rendimento real aplica-se não só ao rendimento comercial, industrial e agrícola, como também se aplica ao rendimento do trabalho independente.

Para as empresas individuais (abrangidas pelo regime da contabilidade) e empresas societárias, o rendimento a tributar é determinado com base na contabilidade, sendo esta apenas um ponto de partida para a sua determinação. Para as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial⁶, o CIRC estabelece como base do imposto o lucro tributável obtido com base na contabilidade e nos demais preceitos legais⁷. Sendo

⁵ A Constituição da República Portuguesa consagra, no seu n.º2 do art.104.º, o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real.

⁶ Sociedades Comerciais as definidas nos termos do Código das Sociedades Comerciais (CSC). O CIRC, no seu art.2.º n.º1 al. a), estabelece que são sujeitos passivos do imposto, as sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas coletivas de direito público ou privado, com sede ou direção efetiva em território português.

⁷ O objetivo do IRC é tributar as sociedades e demais pessoas coletivas, atribuindo-lhe capacidade contributiva e sendo-lhe exigido o pagamento de imposto proporcional à realidade económica que geram. Ao considerar o Direito Fiscal que, só deve existir imposto havendo capacidade contributiva, sendo condição, bem como critério e parâmetro, da tributação, a atribuição de capacidade contributiva às sociedades e demais pessoas coletivas não é pacífica. Ribeiro (1994:261) refere que “se se trata de impostos fiscais, a sua repartição obedece ao princípio da *igualdade tributária, fiscal ou contributiva*, que se concretiza na generalidade e na uniformidade dos impostos”. Assim, se as referidas entidades são titulares de bens e rendimentos, possuem riqueza própria, então, é coerente que paguem impostos proporcionais à realidade económica que geram. Conclui-se, pois, que “a natureza das pessoas coletivas não é incompatível com o dever de pagar impostos e que este há- de ser testado pelo princípio da capacidade contributiva, ainda que só uma capacidade contributiva objetiva, pois que se contenta com a existência de uma realidade económica e com a sua tributação proporcional” – Morais (2009:6).

o mesmo definido para as empresas individuais, sujeitas a IRS, por remissão estabelecida no seu art.32º do CIRS.

A tributação deve pois obedecer ao princípio da verdade declarativa, o qual se encontra expresso na LGT.⁸ A responsabilidade do apuramento do imposto é do contribuinte, mediante a entrega da declaração anual de rendimentos, controlada *à posteriori* por parte da AT, pelo que tem de ser garantido o princípio da verdade declarativa. Como refere Ribeiro (2010), o facto de a tributação ser feita com base na contabilidade, não significa que o rendimento apurado e declarado pelo contribuinte seja o seu rendimento real. De facto, o rendimento contabilístico só é verdadeiramente rendimento real depois da comprovação e verificação dos elementos que lhe serviram de base (elementos contabilísticos que assentam numa certa normalização) por parte da AT. É por isso que rendimento real deve significar rendimento efetivamente obtido, o qual pode divergir do rendimento calculado com base nos elementos de teor declarativos e contabilísticos.

Quanto à definição de rendimento a tributar, são duas as teorias correntes para a sua definição, tendo em consideração as necessidades da tributação: a teoria do rendimento-produto ou teoria da fonte, e a teoria do rendimento incremento patrimonial ou teoria do rendimento-acrécimo⁹, as quais passamos a caracterizar.

A teoria do rendimento produto ou teoria da fonte restringe o conceito ao fluxo periódico de uma origem permanente estável (rendimento – produto). Aqui, o rendimento considera apenas o excedente normal da exploração de uma entidade, atendendo a uma periodicidade, excluindo ganhos ocasionais (por ex. as mais-valias). São definidas as seguintes ideias dominantes na teoria rendimento-produto¹⁰:

⁸ Estabelece o nº1 do art.75º da LGT 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. No entanto, esta presunção não se verifica quando verificados determinadas situações, que a lei estabelece como indiciadoras de que o declarado não reflete o rendimento real e efetivo, as quais são enumeradas de forma taxativa no nº2 do citado normativo legal.

⁹ Para além destas duas teorias, existem autores que integram uma outra corrente para a definição de rendimento tributável, o rendimento como despesa. A teoria do rendimento-consumo. Esta teoria é concretizada num imposto sobre a despesa e faz corresponder a riqueza ao consumo. O rendimento é tributado no momento da sua aplicação ou utilização e não no momento da sua obtenção. Esta teoria não assume grande relevância entre os vários sistemas fiscais (na Índia e no Sri Lanka existiu uma breve experiência desta teoria) – Ribeiro (2010:72-96), Tavares (1999:41-45). Ainda, refere Martins (1996:100) que o modelo do rendimento-consumo também propicia um determinado planeamento fiscal, ainda que de reduzida dimensão, através de mecanismos de adiantamento de pagamentos (por antecipação de custos) ou de deferimento de recebimentos (por postecipação de proveitos).

¹⁰ Ribeiro (2010:79-81).

i) O rendimento deve ser periódico e ter origem numa fonte produtiva durável, com capacidade de gerar excedente de produto ou riqueza, afastando, por conseguinte, as realidades ocasionais ou fortuitas (ex. as mais – valias e as doações, e o aumento de valor por força da conjuntura económica); ii) Na definição de rendimento é considerado o rendimento líquido, o qual resulta da dedução ao rendimento bruto de todos os gastos necessários para a sua obtenção ou conservação, incluindo os necessários à manutenção do capital, por via da sua amortização, e iii) O rendimento pode ser monetário ou em espécie, desde que este último seja expresso em moeda a fim de poder ser incluído no rendimento a tributar.

A teoria do rendimento acréscimo, ou do incremento patrimonial, faz corresponder rendimento ao acréscimo líquido do poder económico de um sujeito passivo entre dois momentos temporais (o início e o fim de um dado exercício). Aqui, a noção de rendimento é mais alargada. Ela integra, para além do rendimento proveniente da fonte produtora, outros rendimentos ocasionais (por ex. mais-valias, rendimentos de capitais e receitas extraordinárias), o que traduz melhor o rendimento tributável.¹¹ São definidas as seguintes ideias dominantes na teoria acréscimo ou do incremento patrimonial¹²: i) O rendimento é definido como toda a receita que implique o aumento da capacidade económica durante um determinado período de tempo; ii) O rendimento pode ter origem em ativos tangíveis, intangíveis ou serviços, desde que seja possível avaliá-los monetariamente; e iii) O rendimento pode ser periódico ou ocasional e deve ser líquido (subtraídos todos os gastos necessários à sua obtenção).

Sabendo que a principal diferença entre estas duas teorias consiste na inclusão ou não no conceito de rendimento dos ganhos de fontes não duráveis, como por ex. mais-valias, subsídios, indemnizações, entre outros, é a teoria do rendimento acréscimo que ganha predominância¹³, uma vez que assenta na noção extensiva do rendimento, procura tributar o rendimento real e efetivo das empresas, dado que todos os ganhos, independentemente da sua origem, estão sujeitos a uma mesma tributação¹⁴.

¹¹ Tavares (1999:44).

¹² Ribeiro (2010:81-96).

¹³ A teoria do rendimento acréscimo se por um lado responde às necessidades dos vários sistemas fiscais, uma maior receita fiscal por via de um alargamento da base tributável, pois todos os rendimentos que aumentem a capacidade contributiva não devem ser excluídos de tributação, por outro, garante a igualdade horizontal ao dar tratamento semelhante a quem se encontra na mesma situação.

¹⁴ A noção de rendimento acréscimo coloca o acento tónico sobre as componentes positivas da riqueza”, só assim se verifica a realização do princípio da capacidade contributiva, ao aceitar-se todas as formas de riqueza na esfera do sujeito passivo. Tavares (1999:35).

Tendo em conta a evolução verificada na legislação fiscal de outros países, em Portugal adotou-se a noção extensiva de rendimento, como definição do conceito de lucro tributável, o que permitiu um alargamento da base tributável¹⁵. Procurou-se, desta forma, cumprir com o princípio do imperativo constitucional da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real.

Como determinar o lucro tributável das empresas para que o mesmo represente o seu rendimento real e efetivo? A tributação das empresas incide sobre um excedente económico, o qual é constituído pelo lucro. É, pois, natural que a contabilidade se assuma como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhando um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável. A contabilidade tem, desta forma, um papel importante para a fiscalidade, ao pretender representar, através do lucro, o desempenho económico das empresas. Em Portugal, ficou desde logo evidenciado qual o modelo que seria adotado pela fiscalidade em relação à contabilidade, na tributação das empresas, ficando, à partida, afastada uma separação absoluta ou uma identificação total entre eles. Opta-se assim pela via mais realista e que implica menos custos à AT, que é o considerar o lucro contabilístico como ponto de partida, para a determinação do lucro tributável.

Ora, existindo uma relação entre a fiscalidade e a contabilidade, importa contudo, e ainda que de forma resumida, analisar os três modelos de determinação do rendimento tributável das empresas e as razões da sua escolha. É o que faremos no ponto seguinte.

Para que o princípio da capacidade contributiva seja respeitado, é necessário que todos os rendimentos, independentemente do seu carácter normal ou extraordinário, bem como da sua origem ou fonte, estejam sujeitos a imposto. É neste sentido que o CIRC, no primeiro capítulo, o da incidência, estabelece no seu artigo primeiro que, o IRC incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos do seu normativo legal.

¹⁵ O conceito de lucro tributável abrange um conjunto de realidades que constituíam a base de incidência da Contribuição Industrial, o lucro, e do Imposto de Mais – Valias, as mais – valias relativas à transmissão a título oneroso de elementos do ativo imobilizado, incluindo os terrenos para construção e as partes sociais que o integram, bem como realidades excluídas de tributação, no todo ou em parte, como era o caso dos subsídios não destinados à exploração ou a indemnizações – *in* Decreto Lei nº442 – B/1988, de 30 de Novembro.

2. Os modelos de determinação do rendimento tributável das empresas

Na determinação do lucro tributável das pessoas coletivas existem três modelos diferentes, os quais são caracterizados pela relação que é estabelecida entre fiscalidade e a contabilidade. Trata-se, pois, do modelo da dependência total, da independência total ou da autonomia, e o da dependência parcial.

No modelo de dependência total, o lucro tributável adota o rendimento apurado pela contabilidade, evidenciado na conta de resultados e determinado de acordo com os princípios contabilísticos. Neste modelo existe uma identificação dos conceitos de rendimento contabilístico e tributável. Nesta situação, o lucro tributável decorre diretamente das demonstrações financeiras, e as correções fiscais extra contabilísticas são muito pouco significativas.

No modelo de total independência ou autonomia, o lucro tributável afasta-se do rendimento apurado na contabilidade, que é evidenciado nas demonstrações financeiras, sendo o seu apuramento caracterizado por uma total autonomia face à contabilidade. Neste caso, o rendimento tributável é determinado por um conjunto de regras exclusivamente fiscais. Os princípios que regem o apuramento do lucro tributável são divergentes dos que regem o apuramento do lucro contabilístico, verificando-se, assim, uma dualidade de procedimentos, para a mesma realidade económica.¹⁶ Existe um aumento dos custos de cumprimento dos contribuintes, bem como dos custos administrativos, que seriam elevados para uma Administração Fiscal.¹⁷

A criação de um conjunto de normas fiscais específicas e divergentes das da contabilidade, para apuramento do resultado líquido das empresas, torna o sistema fiscal oneroso e de complexidade excessiva. Na verdade, este modelo obriga as empresas a possuir dois sistemas de registo de operações: o contabilístico e o fiscal. O contabilístico contendo a informação sobre a atividade económica, e o fiscal incluindo a

¹⁶ Tavares (1999:47).

¹⁷ De acordo com a tendência verificada em vários países, como por exemplo a Austrália, Estados Unidos e Reino Unido, também a União Europeia tem desenvolvido estudos na área dos custos de funcionamento dos sistemas tributários. Quer os custos administrativos, incorridos pelas Administrações fiscais, na gestão e cobrança dos impostos, quer os custos de cumprimento, incorridos pelos contribuintes, no cumprimento das obrigações fiscais, nomeadamente o pagamento dos impostos, constituem um fator fundamental na análise da eficiência e eficácia dos sistemas fiscais das sociedades modernas. Ora, face ao aumento da complexidade da realidade económica, a qual o Direito Fiscal pretende apreender, de forma a garantir o princípio da capacidade contributiva, verifica-se um aumento da complexidade tributária nos sistemas fiscais, pelo que em matéria de política fiscal, os custos administrativos e os custos de cumprimento assumem grande relevância na tomada de decisões em matéria de política fiscal – Lopes (2008).

informação necessária ao apuramento do imposto a pagar, mas que, necessariamente tem que refletir a atividade económica, por força do cumprimento do princípio da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real.

Por último, surge o modelo de dependência parcial. Neste caso, o lucro tributável tem como ponto de partida o resultado contabilístico. Todavia, afasta-se deste, submetendo este mesmo resultado a ajustamentos, positivos ou negativos, de acordo com o normativo fiscal e na proporção dos seus objetivos. As correções extra contabilísticas podem ser significativas, quando comparadas ao modelo de dependência total.

A determinação do lucro tributável segue neste modelo as regras contabilísticas de apuramento do resultado líquido, vindo neste a melhor forma de apreensão da realidade económica das empresas. A contabilidade assume-se assim como um instrumento de medida e informação da realidade económica das empresas. O lucro é, por conseguinte, um suporte essencial da determinação do rendimento real e efetivo, que se pretende tributar. A contabilidade, assente num conjunto de regras, procura, através da informação financeira, dar uma imagem fiável e verdadeira, da situação da empresa, para a tomada de decisões económicas, por parte dos seus destinatários¹⁸.

Neste modelo, a contabilidade e a fiscalidade adotam o mesmo conceito teórico de rendimento. No entanto, ao possuírem uma natureza e finalidade diferente, tal diminui essa mesma identidade e afastam-se, na proporção do necessário. O que se compreende nas sociedades contemporâneas, onde o principal suporte financeiro do Estado são os impostos¹⁹, para a prossecução dos seus objetivos, os quais situam-se em campo oposto aos objetivos das sociedades comerciais.²⁰

¹⁸ A informação contabilística constitui um meio privilegiado de comunicação entre as empresas e os seus destinatários, pelo que formando estes um grupo numeroso e diferenciado, deve ser elaborada tendo em conta as necessidades de cada um, sem privilegiar algum em particular. De entre os vários destinatários da informação contabilística, o Estado dispõe da fiscalidade para realizar dois dos seus principais objetivos: 1) Os objetivos de carácter público, pelo que necessita de receita fiscal; e 2) A política económica e social do país, a qual é influenciada pelas diversas medidas fiscais, quer de incentivos quer de restrições ao investimento por exemplo – Sampaio (2000:31).

¹⁹ “Olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização”- Nabais (2005:24).

Como refere Ribeiro (1994:28) “o Estado pretende que sejam satisfeitas determinadas necessidades coletivas; para tanto propõe-se produzir os bens; mas a produção de bens implica despesas; o Estado precisa, portanto de obter receitas para cobrir essas despesas, isto é, precisa de dinheiro, de meios de financiamento”. Ora, constituindo meios de financiamento do Estado, o preço dos bens por este produzidos, o recurso aos empréstimos e os impostos, o Estado tem nestes últimos o principal meio de

A relação entre a contabilidade e a fiscalidade pode não integrar apenas um modelo, de forma completa e definitiva. A interligação entre ambas vai-se alterando em função dos objetivos da política fiscal. No entanto, de acordo com as práticas contabilísticas e fiscais de cada país, podemos definir qual o modelo teórico seguido ou no qual se inserem. O quadro 1 mostra algumas dessas realidades.

Quadro 1 – “Os modelos de apuramento do lucro tributável”

Relação entre contabilidade e fiscalidade:	Países	Caraterísticas gerais
Modelo de dependência total	Noruega	As regras contabilísticas são fortemente influenciadas pelas regras fiscais. Nas empresas os registos contabilísticos não podem ir contra as regras fiscais.
Modelo de total independência ou autonomia	Dinamarca, Holanda, Reino Unido e Estados Unidos	As regras contabilísticas e fiscais funcionam de forma autónoma. As demonstrações financeiras são elaboradas de acordo com princípios contabilísticos, independente das regras fiscais. As demonstrações fiscais são obtidas de forma extra contabilística.
Modelo de dependência parcial	França, Itália, Alemanha e Portugal	A apresentação das demonstrações financeiras assenta em princípios e normas contabilísticas. Há exceções a esta regra, que respondem a necessidades de ordem fiscal.

Fonte: Sampaio (2000).

No ponto seguinte apresentamos o modelo ou referencial adotado para definir rendimento tributável, em Portugal.

financiamento, sendo este definitivo. Podemos então afirmar que o sistema fiscal procura a obtenção de meios financeiros, para fazer face às despesas públicas, no cumprimento do princípio da capacidade contributiva.

²⁰ As sociedades comerciais buscam a maximização do lucro e a remuneração dos seus acionistas, pelo que constituindo o imposto um gasto das mesmas, traduz-se numa redução do montante disponível para distribuição. Em sentido contrário estão os fins da tributação, que nos termos da lei, visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

3. A adoção por Portugal do modelo de dependência parcial

Em Portugal, foi opção do legislador fiscal a adoção do modelo da dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade.²¹

A fiscalidade assume claramente que a determinação do lucro tributável tem por base a contabilidade. Esta apresenta-se como o melhor instrumento de medida e informação da realidade económica que se pretende tributar, o lucro. No entanto, a fiscalidade ao aceitar a contabilidade, ou seja, o resultado contabilístico, distancia-se deste. Assim, são introduzidas, extra contabilisticamente, correções, positivas e negativas, evidenciadas na lei, tendo em conta os objetivos e especificidades próprias da fiscalidade.²² São, desta forma, criados limites às regras contabilísticas, pois estas são a base da elaboração das contas das empresas e nas quais, os gestores, com poderes discricionários na interpretação e aplicação do normativo contabilístico, procuram dar uma imagem fiel e verdadeira, tendo em consideração os interesses dos seus destinatários.²³

Está, assim, consagrado na legislação fiscal portuguesa o modelo de dependência parcial da fiscalidade em relação à contabilidade. Aliás, a maioria dos Estados Membros da União Europeia (EM) adotam o modelo da dependência parcial entre a contabilidade e a fiscalidade.²⁴

Este modelo tem expressão no art.3º e no art.17º, do CIRC. De acordo com o art.3º CIRC, constitui base do imposto o lucro das sociedades, o qual consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas nesse código.²⁵ Mais estabelece o art.17º que o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado,

²¹ Com a introdução do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas, em 1989, esse modelo ficou bem evidenciado, ao ficar desde logo estabelecido na lei o reporte ao resultado contabilístico do resultado tributável.

²² Os objetivos e a estrutura do sistema fiscal vêm indicados na CRP. Quanto às finalidades do sistema, estabelece o nº1 do art.106º da CRP que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Tem, assim, uma dupla finalidade. Uma finalidade fiscal, a satisfação das necessidades financeiras e a uma finalidade extrafiscal, a repartição justa da riqueza e dos rendimentos – Ribeiro (1994:344-345).

²³ Tavares (1999:56-57).

²⁴ Sobre este assunto ver Sampaio (2000).

²⁵ Sobre apuramento do lucro tributável e imposto a pagar, ver Rodrigues e Martins (2000).

determinados com base na contabilidade e, eventualmente corrigidos nos termos do CIRC. Podemos, assim, afirmar que o balanço contabilístico, entendido como peça fundamental da informação financeira, constitui um instrumento ao dispor da fiscalidade na determinação do lucro tributável. De forma a permitir o seu apuramento, estabelece ainda o mencionado artigo que a contabilidade deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC. Adicionalmente, pretende-se que a contabilidade reflita todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e seja organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.

A fiscalidade distancia-se pois da contabilidade, ao estabelecer que esta é apenas o ponto de partida, constituindo um instrumento que permite o apuramento do lucro tributável. O lucro evidenciado no balanço contabilístico é alterado, para mais ou para menos, de acordo com as limitações impostas pelas normas fiscais, pois procura-se a tributação do rendimento real das empresas.

Existe um conjunto de normas fiscais que visam limitar a dedutibilidade de gastos, estabelecer a obrigatoriedade do reconhecimento de rendimentos, ou incluir na incidência do imposto determinadas realidades que, caso contrário, fugiriam à tributação (ex. as doações) ou, ainda, simplesmente excluir da tributação situações que pela sua natureza não devem ser tributadas (ex. as reavaliações de ativos tangíveis).²⁶

A questão da dedutibilidade dos gastos fiscais, ou seja, da consideração ou não de determinado gasto efetuado pelo contribuinte, no apuramento do lucro tributável, constitui um dos campos de maior conflito entre contribuintes e Administração tributária. É no art.23º do CIRC que encontramos a noção de gasto fiscal.²⁷

O art.23º do CIRC, no seu nº1, ao enumerar um conjunto de gastos, meramente exemplificativo, condiciona a sua dedutibilidade à comprovação da sua indispensabilidade.

Para além deste preceito legal, a legislação possui outras normas limitadoras da dedutibilidade dos gastos e que, por conseguinte, afastam o resultado fiscal do contabilístico. Destacamos, entre outras, o art.34º do CIRC, que limita a dedutibilidade

²⁶ A fiscalidade prossegue cada vez mais fins extra - fiscais, o que justifica a exclusão ou isenção de tributação de determinadas realidades económicas.

²⁷ Para mais desenvolvimento, veja-se Portugal et al (2009:213-227).

das depreciações e amortizações contabilizadas, de acordo com os critérios aí definidos conjuntamente com os constantes no Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro. São também de referir o art.35º do CIRC, que define as condições de dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade²⁸, o art.45º do CIRC, que enumera um conjunto de gastos não dedutíveis, mesmo quando contabilizados, e as normas anti-abuso, onde evidenciamos o art.67º do CIRC, que introduz uma limitação à dedução de gastos financeiros contabilizados.

Se, quanto aos gastos, encontramos um vasto normativo fiscal limitador da sua dedução, o mesmo não acontece quanto aos rendimentos e à sua inclusão no rendimento tributável. Pois, como define o art.1º do CIRC, o imposto incide sobre todos os rendimentos obtidos, mesmo quando provenham de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos. Dos rendimentos a tributar, evidenciamos, por exemplo, as variações patrimoniais positivas, não refletidas no resultado contabilístico e que, nos termos do art.21º do CIRC, concorrem para a formação do lucro tributável (ex. doações).²⁹

Com o sistema contabilístico atualmente em vigor é mantida uma ligação significativa entre a contabilidade e a fiscalidade, sendo um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que recaem sobre os contribuintes, bem como custos administrativos em que a AT incorreria caso existisse divergência total no apuramento do lucro tributável. No entanto, são cada vez mais as divergências, pois, como já referido, a fiscalidade procura tributar o rendimento real e efetivamente obtido pelas empresas, enquanto a contabilidade visa a elaboração e divulgação de informação financeira aos seus interessados, os quais possuem interesses diferentes.

²⁸ A contabilização de gastos com base em estimativas foi sempre uma preocupação do legislador fiscal, não só pelo fato de existir um determinado grau de subjetividade, como, por vezes um grau de complexidade na sua determinação. Este facto contribuiu para que a fiscalidade apenas aceite como medida de mensuração o justo valor para determinada classe de ativos, e introduza limites às imparidades em ativos fixos tangíveis e intangíveis. Sobre estas matérias, veja-se Martins (2010).

Ainda, sobre ativos intangíveis, Rodrigues (2006) efetuou uma análise em particular às questões relacionadas com o *goodwill*.

²⁹ Até à entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), o art.19º do CIRC, estabelecia que a determinação dos rendimentos de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução fosse superior a 1 ano era efetuado segundo o critério da percentagem de acabamento ou o critério da percentagem de faturação, o que fosse menor, (entendimento, também, constante de instruções administrativas da Administração fiscal, circular nº5/90). Este procedimento implicava diferenças no reconhecimento do proveito fiscal em relação ao proveito contabilístico, o que levava os contribuintes a adotar, na maioria das vezes, critérios fiscais, nas suas demonstrações financeiras. Constituindo um fator de divergência entre a fiscalidade e a contabilidade, com a harmonização contabilística, a fiscalidade adaptou os critérios contabilísticos.

Importa, assim, de forma resumida, a caracterização do sistema contabilístico em vigor em Portugal, o que faremos no ponto seguinte.

4. O sistema contabilístico em vigor em Portugal

Em Portugal, a existência de uma contabilidade normalizada surgiu após o 25 de Abril de 1974, tendo como um objetivo relevante o de combater a fraude e evasão fiscal. Como resultado dos trabalhos desenvolvidos pela primeira comissão de normalização contabilística, foi aprovado o primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 27 de Fevereiro de 1977. Desde essa data, o sistema contabilístico foi revisto, dada a necessidade de proceder a diversos ajustes, na sequência da entrada de Portugal na então Comunidade Económica e Europeia (CEE) e da sua adaptação às exigências comunitárias.³⁰ Era necessário acompanhar as diretivas e regulamentos comunitários, que visaram adotar as normas internacionais de contabilidade pela União Europeia, no sentido de promover a competitividade e modernidade ao nosso setor empresarial.³¹

Surge, assim, em 2009, com aplicação a 1 de Janeiro de 2010, o novo normativo contabilístico, após um longo trabalho da Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de adaptação das normas internacionais de contabilidade ao caso português³², a qual não esqueceu a especificidade da realidade nacional. Pelo Decreto Lei nº158/2009, de 13 de Julho, foi aprovado o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e revogado o POC e legislação complementar.³³ Na sequência da entrada em vigor do novo normativo, pelo Decreto Lei nº160/2009, de 13 de Julho, também a CNC

³⁰ Sobre este assunto veja-se Ferreira (1983).

³¹ A União Europeia (UE) tem como objetivos estabelecer um mercado interno, empenhando-se no desenvolvimento sustentável da Europa, assente num crescimento económico equilibrado e na estabilidade dos preços, numa economia social de mercado altamente competitiva que tenha como meta o pleno emprego e o progresso social, promovendo a coesão económica, social e territorial, bem como a solidariedade entre os Estados Membros. Estabelece, assim, uma união económica e monetária assente no euro. Neste contexto as políticas de harmonização assentes num mercado único, numa moeda única e de uma bolsa de valores única, implicam a necessidade de uma harmonização contabilística, bem como fiscal – Tratado da União Europeia, *Jornal Oficial da União Europeia*, 53º ano, 2010.

³² Na sequência dos trabalhos iniciados em 2003, em 5 de Julho de 2007, a CNC apresentou ao Governo uma proposta do SNC que tinha como objetivo substituir o então normativo contabilístico em vigor (o POC e diretrizes contabilísticas) – Gomes e Pires (2010:4) desenvolvem um estudo teórico e prático do SNC.

³³ Na sequência da entrada em vigor do SNC, também a CNC foi objeto de ajustamentos de forma a adequar as suas competências e procedimentos á nova lei – Decreto Lei nº160/2009, de 13 de Julho.

foi objeto de ajustamentos de forma a adequar as suas competências e procedimentos à nova lei.

O SNC, tendo por base as normas internacionais de contabilidade e sendo compatível com as Diretivas Comunitárias, porque as adotou, pretende melhorar de forma significativa o relato financeiro, a qualidade da informação, bem como a sua homogeneidade, permitindo uma maior aproximação às práticas contabilísticas internacionais, bem como uma melhoria na comparabilidade.

É, pois definido que, naquilo em que o sistema de normalização contabilística for omissivo, deve recorrer-se às Normas Internacionais de Contabilidade adotadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) nº1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e seguidamente às IAS/IFRS emitidas pelo IASB e respetivas interpretações.

Na definição do novo normativo contabilístico, tendo em conta as entidades a que se destina, houve a preocupação de eliminar tratamentos pouco ou nada aplicáveis à realidade portuguesa, evitando níveis de exigência informativa possivelmente excessivos. Atendendo à especificidade do tecido empresarial português³⁴, caracterizado por pequenas e médias empresas³⁵, o sistema de normalização contabilística contempla, para além das vinte e oito normas contabilísticas e de relato financeira (NCRF), a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF – PE), que não optem pela aplicação do conjunto completo das normas. Foi, assim, criada uma norma destinada às entidades de pequena dimensão, assente numa mesma filosofia de conceitos, apontando para um referencial de requisitos técnicos, contempla procedimentos mais simplificados quanto ao tratamento de reconhecimento, de

³⁴ De acordo com os dados estatísticos do Instituto Nacional de Estatística (INE), para o ano de 2011, o tecido empresarial português é constituído por 95,4% de micro empresas, 3,9% de pequenas empresas, 0,5% de médias empresas e apenas 0,2% de grandes empresas.

³⁵ Na CRP não existe uma noção constitucional de pequena e média empresa (PME). No entanto, há uma obrigação constitucional de proteção destas entidades, existindo uma preferência constitucional dos pequenos e médios empresários como fator de desenvolvimento e criação de postos de trabalho, evidenciada na alínea e) do art.87º da CRP. De acordo com este preceito legal, no âmbito das incumbências prioritárias do Estado, incumbe prioritariamente a este, no âmbito económico e social, “assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas, a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posições dominantes e outras práticas lesivas de interesse geral”. Compete pois ao Estado a manutenção da concorrência e o combate aos monopólios, a repressão de situações de abuso do poder económico, bem como a manutenção de um tecido empresarial, comercial e de serviços. A proteção das pequenas e médias empresas releva-se da existência de um tratamento diferenciado relativamente á grandes empresas, bem como ao desenvolvimento de um quadro de apoio técnico e financeiro, muitas vezes centrado no recurso ao crédito e na concessão de benefícios fiscais.

mensuração, de apresentação e de divulgação, que são considerados necessários e mínimos a ser adotados, de acordo com o conjunto das NCRF. Trata-se, pois, de uma norma que pretende delimitar e simplificar, num único documento, as exigências contabilísticas mais comuns a este universo de empresas.³⁶

No entanto, dada a necessidade de maior simplificação dos procedimentos e regras contabilísticas, para as entidades de reduzida dimensão, as microentidades, impunha-se, a necessidade de garantir que a aplicação do SNC a estas entidades não produziria efeitos contrários aos seus benefícios. É então criado um Regime da Normalização Contabilística para as Microentidades (NCM), aprovado pelo Decreto Lei nº36-A/2011, de 9 de Março de 2011, que não optem pelo Sistema de Normalização Contabilística.

Em relação ao normativo contabilístico adotado, o legislador fiscal mantém o modelo da dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade. É mantida a estreita ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, que se apresenta como um elemento essencial para a minimização dos custos de contexto que recaem sobre os agentes económicos.

Mantendo-se as regras de apuramento do resultado fiscal, foi garantido que as alterações ao resultado contabilístico, por efeito da adoção do novo normativo

³⁶É importante definir o que se entende por pequena e média empresa e se esse conceito é o mesmo no Direito Contabilístico. Na Recomendação 2003/361/CE da Comissão Europeia, de 6 de Maio de 2003, é estabelecida uma definição de micro pequena e média empresa, a qual se apresenta no quadro 2:

Quadro 2 – “Definição de micro pequena e média empresa”

<i>Classificação</i>	<i>Nº de pessoas</i>	<i>Volume de negócios</i>	<i>Balanço total anual</i>
Média empresa	< 250	< ou = 50 Milhões	< ou = 43 Milhões
Pequena empresa	< 50	< ou = 10 Milhões	< ou = 10 Milhões
Micro empresa	< 10	< ou = 2 Milhões	< ou = 2 Milhões

Fonte: www.europa.eu

A recomendação da Comissão foi adotada por Portugal, sendo estes os parâmetros utilizados pelo Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e à Inovação (IAPMEI), para a definição de PME. No entanto, o mesmo não aconteceu no Direito Contabilístico, onde os critérios de definição de micro pequena e média empresa foram estreitados. Para efeito de aplicação da norma para pequenas entidades, NCRF-PE, estabelece o art.9º do Decreto Lei 158/2009, de 13 de Julho, alterado pela Lei 20/2010, de 23 de Agosto, que apenas pode ser adotada, em alternativa ao restante normativo, pelas entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) Total de balanço: (euros) 1.500.000; b) Total de vendas líquidas e outros rendimentos: (euros) 3.000.000 e c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50. Já quanto ao conceito de microentidades, este foi definido pela Lei nº35/2010, de 2 de Setembro, que institui um regime especial simplificado das normas e informações contabilísticas em vigor aplicáveis a estas entidades, criado pela Lei 36-A/2011, de 9 de Março de 2011. Assim, para efeitos de aplicação do Regime da Normalização Contabilística para as Microentidades (NCM), consideram-se microentidades as empresas que, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes: a) Total do balanço: (euros) 500.000; b) Volume de negócios líquido: (euros) 500.000; e c) Número médio de empregados durante o exercício: 5.

contabilístico, não influenciariam a sua determinação e, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, deve ser acolhido o tratamento contabilístico decorrente das normas.³⁷ Por conseguinte, impunha-se garantir o impacto fiscal das normas contabilísticas, bem como assegurar o respeito do princípio da legalidade e a proteção da segurança jurídica da aplicação dessas normas pelos seus destinatários. Também, sendo necessário garantir o princípio da integridade, para efeitos fiscais, pretende-se evitar a aplicação seletiva dessas normas, com o objetivo de eventual manipulação de resultados.^{38, 39}

Estando o sistema de normalização contabilística orientado por um conjunto de regras e princípios, onde, entre outros, os critérios de reconhecimento e mensuração, possuem um determinado grau de subjetividade, é, por isso, evidente que se verifique um maior afastamento entre a fiscalidade e a contabilidade, dentro do modelo de dependência parcial. São várias as razões para esse afastamento, em primeiro porque as finalidades de cada uma são diferentes e em segundo, porque existe uma preocupação da fiscalidade essencialmente de combate à fraude e à evasão fiscal.

Ora, a fiscalidade adota a contabilidade como ponto de partida na determinação do lucro tributável. Desta forma, de entre um conjunto de obrigações acessórias impostas, as empresas são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que permita o controlo do lucro tributável. Nesta medida, importa conhecer os vícios e irregularidades eventualmente praticadas na contabilidade, e que retiram a esta a necessária credibilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável. Facto que pode levar a AT a determinar o lucro tributável com recurso a avaliação indireta. É esta a análise que iremos desenvolver no ponto seguinte.

³⁷ Foi estabelecido um regime transitório, a aplicar aos ajustamentos contabilísticos, decorrentes da adoção pela primeira vez das normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do art.3º do Regulamento nº1606/2002, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respetiva legislação complementar, resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva mensuração, concorrem, em partes iguais, para a formação do lucro tributável do primeiro período de tributação em que se apliquem aquelas normas e dos quatro períodos de tributação seguintes - art.5º do Decreto Lei nº159/2009, de 13 de Julho.

³⁸ Relatório do grupo de trabalho criado por Despacho de 23 de Janeiro de 2006 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, 2006, Impacto Fiscal da Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade, *in: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº200, Lisboa, Ministério das Finanças.

³⁹ A contabilidade procura proporcionar uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados da empresa, no entanto, a contabilidade não é exata pois permite um certo grau de discricionariedade dos gestores na informação divulgada aos seus destinatários. A manipulação da informação divulgada tem por base um conjunto de fatores, entre eles os motivados pelo próprio normativo contabilístico, pelos contratos de remuneração dos gestores e de financiamento – Mendes e Rodrigues (2007:189-210).

5. As obrigações contabilísticas das empresas e as situações de aplicação de métodos indiretos

Na execução da contabilidade deve observar-se o cumprimento das normas do sistema adotado, bem como um conjunto de requisitos estabelecidos na lei fiscal que permitem garantir o controlo do lucro tributável. É, pois, no art.123º do CIRC que são estabelecidas as obrigações contabilísticas das empresas. Sem esquecer contudo que o Código Comercial (CC), no seu art.29º, obriga todo o comerciante a ter escrituração mercantil efetuada de acordo com a lei.

Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário, e as operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos.

Ainda, na execução da contabilidade não são permitidos atrasos superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitem.

A lei estabelece que existe um dever de conservação dos elementos de suporte da contabilidade ao estipular que os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos. Este prazo é também aplicado à documentação relativa à análise, programação e execução dos programas informático, quando a contabilidade é criada com recurso a meios informáticos.⁴⁰

O cumprimento destes requisitos é essencial para que a contabilidade se apresente como um ponto de partida credível na determinação do lucro tributável. Se tal não for demonstrado, pode a AT questionar se a contabilidade reflete verdadeiramente a atividade exercida pelo contribuinte. O mesmo é dizer, se o rendimento declarado corresponde ao rendimento real efetivamente obtido.

⁴⁰ Para efeitos fiscais, os documentos de suporte dos registos contabilísticos, que não sejam autênticos ou autenticados, podem ser substituídos por microfímes que constituam sua reprodução fiel, quando decorridos três períodos de tributação após aquele a que se reportam e obtida autorização prévia do Diretor Geral da AT. Também é permitido o arquivamento em suporte eletrónico das faturas ou de qualquer documento com relevância fiscal emitido pelo sujeito passivo, desde que processado por computador – nº6 e nº7 do art.123º do CIRC. As entidades que organizam a sua contabilidade com recurso a meios informáticos devem dispor de capacidade de exportação de ficheiros, de acordo com o definido por portaria do Ministro das Finanças. Para além destes requisitos, os programas e equipamentos informáticos de faturação dependem de prévia certificação pela AT. A sua utilização é obrigatória para determinados contribuintes, de acordo com as condições estabelecidas por portaria do Ministro das Finanças.

A existência de erros e incorreções na contabilidade pode inviabilizar o apuramento da matéria tributável, quando seja manifesta a impossibilidade da sua comprovação e quantificação. É nesta situação que a AT recorre à avaliação indireta para determinar a matéria tributável, procurando assim apurar o rendimento real, ainda que presumido.

De acordo com Basto (2001), a tributação do rendimento real significa atingir a matéria coletável realmente auferida pelo sujeito passivo, e que pode ser determinado de duas maneiras: De forma efetiva ou de forma presumida. A primeira, com base na declaração do contribuinte, assente na contabilidade e devidamente controlada para assegurar a sua aproximação à realidade material, e a segunda, quando os elementos entregues pelo contribuinte sejam de todo insuficientes para a determinar. Ambas as situações procuram a determinação do rendimento real. No entanto, atribuem diferentes graus de confiança aos elementos apresentados pelo contribuinte, bem como aos elementos contabilísticos.

A contabilidade não merece credibilidade quando apresenta vícios, erros e incorreções que, não sendo supridos no prazo legal, inviabilizam o apuramento do lucro tributável.⁴¹ Contudo, e tendo em conta o sistema contabilístico adotado, existem irregularidades praticadas que, pela sua natureza, contribuem significativamente para a impossibilidade do controlo do lucro tributável, quando não supridas no prazo legal. De entre um conjunto de várias situações podem ser enumeradas as seguintes:⁴²

- i) A inexistência da contabilidade ou a insuficiência de elementos contabilísticos;
- ii) A recusa de exibição da contabilidade, bem como de documentos legalmente exigidos;
- iii) Atrasos na escrituração dos livros e registos da contabilidade;
- iv) A não organização da contabilidade de acordo com as regras e princípios do sistema contabilístico adotado, bem como de acordo com legislação específica aplicável ao setor de atividade;

⁴¹ AT deve notificar o contribuinte, nos termos do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) e do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), para proceder à exibição da contabilidade ou à sua regularização em caso de atraso na sua execução, bem como à apresentação de diversos elementos da contabilidade. O seu não cumprimento, mesmo que por motivos acidentais, inviabiliza o controlo do apuramento do lucro tributável.

⁴² O art.88 da LGT enumera, de forma exemplificativa, situações que podem inviabilizar o apuramento do lucro tributável.

- v) A ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos da contabilidade;
- vi) Omissões, erros e inexatidões nos registos das operações contabilísticas;
- vii) A existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o objetivo de simulação da realidade perante a AT.

Nas situações em que a contabilidade for apresentada, a existência de erros e incorreções pode ser verificada em qualquer item contabilístico, quer do balanço, quer das demonstrações de resultados. No entanto, ganham relevância fiscal quando diretamente relacionados com o apuramento do resultado da atividade exercida pelo sujeito passivo. Ora, os elementos relacionados com a mensuração do lucro são os rendimentos e os gastos⁴³, pelo que omissões ou inexatidões na sua contabilização, contribuem para que a credibilidade da contabilidade seja posta em causa, impossibilitando o apuramento do lucro tributável.

Desta forma, a contabilidade deve garantir que evidencia o registo de todos os rendimentos e gastos, e que estes correspondem a operações efetivamente realizadas. É, pois, importante que existam documentos suporte de todas as operações e que os mesmos se encontrem emitidos de acordo com a lei em vigor.⁴⁴

Ora, uma contabilidade que evidencie omissão de rendimentos, de gastos, de fluxos financeiros, bem como na insuficiência de documentos suporte do registo das operações contabilísticas (ex. inventários, pagamento de despesas, empréstimos de sócios, entre outros) pode ser reveladora de que o rendimento declarado não corresponderá ao rendimento real da atividade. O mesmo é dizer, da existência de uma capacidade contributiva diferente da que é declarada pelo contribuinte.

Importa, pois, saber como se determina o rendimento tributável, e em que circunstância pode a AT recorrer da avaliação indireta para apurar essa realidade, a qual pretende ser o rendimento real e efetivamente obtido pelas empresas.

⁴³ Gomes e Pires (2010:25).

⁴⁴ Ver o art.36º e art.40º, ambos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), quanto às formalidades da emissão de faturas e faturas simplificadas, respetivos prazos, bem como o Decreto Lei nº198/2012, de 24 de Agosto, quanto a medidas de controlo de emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal.

CAPÍTULO II

Os métodos indiretos e a sua aplicação

1- O rendimento real e a legalidade do recurso à avaliação indireta

A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Deve promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Deve, ainda, respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça.⁴⁵ Estes princípios, definidos na lei constitucional, devem orientar o nosso sistema fiscal na prossecução dos seus objetivos.⁴⁶ De entre eles, a tributação do rendimento real é efetivamente obtido pelas empresas.

O princípio da tributação pelo rendimento real veio estabelecer “o direito do contribuinte a ser tributado de acordo com a sua declaração de rendimentos, isto é, o direito a ser tributado na exata medida do seu rendimento real.”⁴⁷ Assim, o rendimento declarado, pelas empresas, e determinado de acordo com a sua contabilidade, presume-se verdadeiro. O princípio da verdade declarativa, encontra-se consagrado no nº1 do art.75º da LGT, ao definir que, se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos da 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.

⁴⁵ Art.5º da LGT.

⁴⁶ O sistema fiscal deve, também, cumprir com os princípios comunitários, sendo aplicadas na ordem interna, as disposições dos tratados que regem a União Europeia (EU) e as normas emanadas das suas instituições. O princípio da legalidade impõe que os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, não podendo ser cobrados impostos que não estejam consagrados no nosso normativo fiscal. Este princípio “procede a uma delimitação dos aspetos em que necessariamente intervém a lei em sentido formal, consagrando, além disso, que a atividade da administração fiscal está estritamente vinculada à lei” e está consagrado no art.103 e art.165º, da CRP. O princípio da igualdade, “que comporta quer a generalidade quer a uniformidade dos impostos, encontra-se no art.13º da CRP e significa que a repartição dos impostos pelos cidadãos deve basear-se nos mesmos critérios. Os cidadãos nas mesmas condições devem pagar os mesmos impostos e em condições diferentes devem pagar impostos diferentes (igualdade horizontal e igualdade vertical). Outro princípio poderia aqui ser referenciado, o princípio da não retroatividade da lei fiscal, acolhido na parte final do nº1 do art.12º da LGT, “ao estabelecer que não podem ser criados quaisquer impostos retroativos” – Pereira (2010:142-154).

Ainda, podemos referir dentro do princípio da igualdade, dois princípios “que chocam entre si”, o princípio do benefício, o qual considera que “cada um deve ser tributado consoante o benefício que auferir dos bens públicos” e o princípio da capacidade de pagar, que define que “estão nas mesmas condições, devendo satisfazer o mesmo imposto, os que têm a mesma capacidade de pagar; estão em diferentes condições, devendo satisfazer diferentes impostos, os que têm capacidade de pagar diferente” – Ribeiro (1994).

⁴⁷ Lopes (1999).

Estabelece o art.16º do CIRC que a matéria coletável é determinada com base em declaração do sujeito passivo, sem prejuízo do seu controlo pela administração tributária. De acordo com os critérios próprios de cada imposto, é avaliada ou calculada a matéria tributável, para a qual é atribuída a competência à administração tributária, e apenas ao sujeito passivo nos casos de autoliquidação do imposto.^{48 49}

A declaração de rendimentos do contribuinte é a base de cálculo do imposto. No entanto, isso não significa que o rendimento real seja, em todos os casos, o rendimento declarado. A existência de omissões nos registos contabilísticos, de irregularidades ou anomalias, entre outros fatores, quer na contabilidade quer na declaração do contribuinte, ilidem a presunção da verdade declarativa.⁵⁰ Logo, pode a administração tributária avaliar ou calcular a matéria tributável com recurso à avaliação indireta, nos termos definidos na lei, através da qual pretende determinar o rendimento real e efetivamente obtido, o que permite o cumprimento do princípio constitucional da tributação das empresas. Aliás, o recurso à avaliação indireta é da competência exclusiva da Administração tributária, estando apenas reservado ao contribuinte o direito à participação, quer na determinação, quer na revisão da determinação da matéria tributável, nos termos definidos na LGT.⁵¹

⁴⁸ De acordo com o art.81 e 82º, da LGT: procedimentos da avaliação direta.

⁴⁹ O sujeito passivo que proceda à autoliquidação deve esclarecer, quando solicitado pela administração tributária, os critérios utilizados e a sua aplicação na determinação dos valores que declarou – ver nº2 do art.84º da LGT. É exemplo de imposto autoliquidado o IRC, pois estabelece como regra geral que, a competência para a liquidação do imposto é do sujeito passivo, que efetua a respetiva liquidação na sua declaração de rendimentos anual, entregue nos prazos estabelecidos na lei – ver art.89º do CIRC.

⁵⁰ As declarações do contribuinte não se presumem verdadeiras quando verificadas as seguintes situações, sendo: a) as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria coletável real do sujeito passivo; b) o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária, salvo quando, os termos da presente lei, for legítima a recusa da prestação de informações; c) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objetivos da atividade de base técnico – científica previstos na presente lei; d) os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art.89º-A da LGT. Ainda, é estabelecido que a força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a administração tributária os confirmar – nº2 e nº3 do art.75º da LGT

⁵¹ O sujeito passivo participa na avaliação indireta, quer com o direito ao exercício do direito de audição, nos termos do art.60º da LGT, quer no direito de solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos, nos termos do art.91º da LGT. Ver art.81º e art.82º, da LGT: procedimentos da avaliação indireta.

O legislador constitucional, ao estabelecer como regra que a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real⁵², pretendeu que a tributação se baseasse no princípio da capacidade contributiva.⁵³ Este preceito legal será observado, se a tributação do rendimento empresarial incidir sobre o rendimento real.⁵⁴ A tributação do rendimento real não exclui qualquer possibilidade de recurso à tributação dos rendimentos empresariais baseada em rendimentos presumidos.⁵⁵

Deve, contudo, o recurso à avaliação indireta ter carácter excecional. A lei fiscal estabelece a subsidiariedade da avaliação indireta em relação à avaliação direta. O mesmo é dizer que, na determinação do rendimento real, a AT deve recorrer à avaliação indireta apenas quando reunidas condições que não permitem o recurso às regras da avaliação direta e a lei assim o estabelecer.

Neste sentido, o rendimento determinado pela AT, com recurso a métodos indiretos, ao ter por base a realidade económica, contabilística e fiscal, bem como um conjunto de pressupostos identificáveis, não é mais do que o rendimento real presumido, pois o que pretende obter é o valor mais aproximado do rendimento real e efetivamente obtido pelo contribuinte. Também, a jurisprudência se tem aproximado deste caminho, ao considerar o rendimento presumido como rendimento real, de acordo com o nº2 do art.104º da CRP.⁵⁶

Quando se pretende tributar o rendimento das empresas, a capacidade contributiva pode ser determinada com base no rendimento real gerado no período, ou com base no rendimento real presumido, ou com base no rendimento normal.⁵⁷ Sendo que este último encontra-se afastado da prática fiscal, pois parte do princípio que não é

⁵² Ver: nº2 do art.103º da CRP. Aqui empresa no seu conceito mais amplo, ou seja, todo aquele que exerce uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, quer esteja organizado sob a forma de sociedade, sujeito de IRC, quer individualmente, e por isso sujeito a IRS.

⁵³ De acordo com o princípio da capacidade contributiva, o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar, ou seja, a contribuintes com maior capacidade económica deve ser exigido um imposto maior e a contribuintes com menor capacidade contributiva deve ser exigido um imposto menor.

⁵⁴ Nabais (2005:373).

⁵⁵ Ribeiro (1994:307).

⁵⁶ Veja-se, por exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA), Proc.0422/09, de 07/10/2009, ao evidenciar que, “em conformidade com o princípio constitucional segundo o qual a tributação das empresas recai fundamentalmente sobre o seu rendimento real (artigo 104º nº2 da CRP), são excecionais e obedecem a tipificação legal (em especial a contida no artigo 87º da LGT) os casos em que é lícito à Administração tributária fixar a matéria tributável dos contribuintes por “avaliação indireta”, afastando-se dos valores declarados, porque inexistentes ou fundamentalmente desmerecedores de confiança, recorrendo a outros elementos (também objeto de previsão legal) que permitem a determinação do valor tributável” – in www.dgsi.pt.

⁵⁷ Lopes (1999:110).

possível conhecer o rendimento real, não atribuindo qualquer relevância aos valores declarados pelo contribuinte, na sua declaração de rendimentos, bem como aos evidenciados nos seus registos contabilísticos.⁵⁸

Resolvida a questão da constitucionalidade do recurso à avaliação indireta, importa saber em que situação pode a AT socorrer-se desta faculdade, prevista na lei, para a determinação do rendimento real e efetivo (ainda que rendimento presumido). É o que iremos desenvolver no ponto seguinte.

2- Os Métodos indiretos de avaliação da matéria tributável

Em 1989, com a entrada em vigor do CIRS e do CIRC, o legislador fiscal contemplou normas que permitissem o recurso a métodos indiretos.⁵⁹ Existiu um aperfeiçoamento do princípio de tributação do rendimento real, sendo contudo reforçada a natureza excecional e subsidiária da tributação por métodos indiciários.

Foram, assim, estabelecidas as regras de determinação do rendimento das empresas, o qual seria obtido de acordo com os princípios contabilísticos, estando então em vigor o POC, para as empresas obrigadas a possuir contabilidade organizada. No entanto, quando verificadas irregularidades e incorreções na contabilidade, a AT pode recorrer a métodos indiretos, para determinar o rendimento a tributar, tendo em conta o normativo legal. Em paralelo, o contribuinte pode socorrer-se de um conjunto de garantias, o que lhe permite recorrer da decisão da AT.

Atualmente, a possibilidade de recurso a métodos indiretos está contemplada no art.39º do CIRS e no art.57º e art.59º, do CIRC, estabelecendo que a determinação do rendimento por métodos indiretos se verifica nos casos e condições previstos nos art.87º a 89º, da LGT, e segue os termos estabelecidos no art.90º do mesmo diploma legal.

⁵⁸ “Rendimento real é aquele que se apura ou se presume o contribuinte obteve. É, por exemplo, o lucro que a fábrica deu (rendimento real efetivo) ou se supõe que a fábrica tenha dado (rendimento real presumido”. O rendimento normal, segundo Ribeiro (1994:307), significa uma de duas coisas: - o rendimento médio de uma série de anos, que um agente poderia obter operando em condições normais, isto é, operando nas condições mais frequentes naquela época e lugar, e portanto, com a diligência, técnica e preços geralmente praticados. É um rendimento que, sendo médio, todos os anos se atribui, embora com possíveis atualizações, ao respetivo agente económico; - o rendimento determinado ano, que poderia obter-se em condições normais. Este é um rendimento que só se atribui ao respetivo agente económico naquele ou naqueles anos em que as condições prevaletentes lhe possibilitariam consegui-lo. “O rendimento presumido é determinado com base em indicadores, através dos quais se determina o valor que vai ser tributado, procurando este valor aproximar-se do rendimento real do contribuinte” – Lopes (1999:111).

⁵⁹ Á data designados por métodos indiciários.

Nas sucessivas reformas fiscais procurou-se aperfeiçoar a técnica da determinação do rendimento real e efetivamente obtido pelas empresas, através do recurso a métodos indiretos, tendo em conta, também, as recomendações de organismos internacionais nesta matéria. Importa, então, referir os contributos, em matéria de métodos indiretos, dos diversos grupos de trabalho para a reforma do sistema fiscal, bem como as recomendações de organismos internacionais. É o que desenvolvemos nos pontos seguintes.

2.1- Recomendações em matéria de avaliação indireta propostas pelas diversas comissões de estudo do sistema e reforma fiscal

Em 1994, foi constituída a Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, presidida por Silva Lopes, com o objetivo de propor medidas para aperfeiçoamento e desenvolvimento do sistema fiscal e para melhoria do funcionamento da administração fiscal.

Na sequência dos trabalhos desenvolvidos, em 1996, foi apresentado o respetivo relatório, destinando a segunda parte à política e técnica fiscal dedicou o capítulo 8 aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável, entendidos estes “como os métodos de determinação, utilizados em alternativa, quando não é possível a quantificação direta ou exata da matéria tributável através dos elementos declarados pelo contribuinte ou por terceiros, ou quando o método legalmente aplicável é, *ab initio*, um método não direto de determinação da base tributável.”⁶⁰

A Comissão reforça a ideia da subsidiariedade destes e da necessidade da sua aplicação para a determinação do rendimento real. No entanto, adverte para a necessidade da busca da verdade material e do dever de investigação. Sublinha a importância da procura de elementos que permitam apurar a matéria tributável, sem, de imediato, recorrer à utilização dos métodos indiciários. Estes apenas deverão ser aplicados quando a administração tributária tem dúvidas fundadas sobre o rendimento ou outros factos tributários declarados, e se estes corresponderem à realidade, em consequências de anomalias e incorreções na contabilidade ou dos livros de registo.

⁶⁰ *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996, pág.321,

O aperfeiçoamento dos pressupostos de aplicação dos métodos indiciários foi um dos pontos evidenciados no relatório da Comissão, que entendeu ser necessário investir no aperfeiçoamento do sistema de tributação por métodos indiciários à data em vigor. Estavam consagradas na lei, e constituíam pressupostos da sua aplicação, as seguintes ocorrências:

- i) Inexistência de contabilidade ou de livros de registo, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;*
- ii) Recusa de exibição da contabilidade, dos livros de registo e demais documentos de suporte legalmente exigidos e, bem assim, a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;*
- iii) Existência de diversas contabilidades ou livros de escrituração com o propósito de dissimular a realidade perante a DGCI;*
- iv) Erros ou inexatidões na contabilidade ou registo das operações ou indícios seguros ou fundados de que a contabilidade ou os livros de registo não refletem a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido;*
- v) Ausência de cooperação do contribuinte na realização da fiscalização.*

No entanto, a Comissão chamou a atenção para a dificuldade de objetivação dos conceitos de indícios seguros ou indícios fundados, pelo que propôs, no âmbito de aplicação dos métodos indiretos, que fosse ponderada a explicitação exemplificativa do conjunto mais significativo de situações em que possam subsistir aqueles indícios seguros ou fundados.

Existiu, aqui, desde logo, uma preocupação com os pressupostos, ou seja, com os fatores determinantes da aplicação da avaliação indireta. Tornou-se imperativo que fosse atribuído uma certa objetividade aos mesmos, ainda que com carácter exemplificativo, dada a sua complexidade de análise, “constituindo estes um mero indicador para a atuação da administração tributária, na reunião de elementos legalmente necessários à elisão da presunção da verdade subjacente às declarações e escrita do contribuinte.”⁶¹

⁶¹ *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996, pág.335.

Foi recomendado que essa objetividade pudesse ser obtida por contemplar na lei fiscal diversas situações padrão que, por comparação com a realidade verificada, permitissem concluir que os desvios encontrados constituíssem a exata situação patrimonial e o efetivo rendimento obtido. Tais situações seriam:⁶²

- i) Existência de margens de lucro sensivelmente abaixo dos valores normais do sector de atividade em que o contribuinte se integre, corrigidos de outros elementos, tais como a localização ou a dimensão da empresa;*
- ii) Ocorrência reiterada de rentabilidade insuficiente em certo número de exercícios sucessivos, sem justificação conjuntural no sector de atividade em que o contribuinte se integre;*
- iii) Existência de ativos ou passivos que, pela sua composição ou montante, não decorram do que seria normal numa gestão avisada e prudente face a aplicações alternativas; e;*
- iv) Divergência significativa e injustificada entre as variações de património ou o nível de consumo exteriorizado e o rendimento declarado.*

No Relatório da referida Comissão, recomendam-se vários fatores que, se confirmados, implicam o recurso a métodos indiretos. Não observamos, no entanto, uma enumeração, mesmo que a título exemplificativo, das diversas situações ou incorreções contabilísticas que poderiam originar margens baixas de comercialização ou uma rentabilidade insuficiente. Este facto mostra a complexidade da sua determinação e enumeração, uma vez que estes fatores dependem da análise casuística, efetuada em sede de ação de inspeção, nomeadamente quando está em causa a impossibilidade de determinação de forma direta e exata da matéria tributável.

Posteriormente, em 2005 e 2009, foram constituídos dois grupos de trabalho com o objetivo de promover medidas de simplificação, competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal.

Em 2005, o Grupo de Trabalho para a Simplificação do Sistema Fiscal Português⁶³ dedica parte do estudo aos regimes simplificados de tributação,

⁶² Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996, pág.339

⁶³ O Grupo de Trabalho, presidido por António Martins, “com o objetivo de estudar e propor soluções legislativas para a simplificação do sistema fiscal português, nomeadamente, propor um regime

essencialmente a regimes de determinação da matéria coletável com base em coeficientes fixos – métodos indiretos de aplicação automática.⁶⁴ Foram propostas diversas medidas de simplificação do sistema fiscal, no entanto, não foi dedicado nenhum capítulo ao estudo do aperfeiçoamento dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria coletável, para além dos designados regimes simplificados (que, nos termos do art.87º da LGT, são sistemas de avaliação indireta da matéria tributável).

Posteriormente, em 2009, o Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal⁶⁵, quanto ao recurso à avaliação indireta, como forma subsidiária de determinação da matéria tributável, sugere a renovação do Regime Simplificado de tributação, apenas para os contribuintes sujeitos a IRS. No entanto, não suscita questões da sua aplicação, no que diz respeito aos restantes pressupostos e em especial, os que levam à impossibilidade direta e exata da matéria coletável, à data em vigor e que correspondem aos enumerados no art.88º LGT.

simplificado objetivo para certos setores de atividade sujeitos a IRS, bem como apurar e propor as consequentes alterações em sede de IVA - GRUPO DE TRABALHO PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL (GTSF), (2007), “Simplificação do Sistema Fiscal Português – Relatório Final”, in: *Cadernos da Ciência e Técnica Fiscal, nº201*, Lisboa, Ministério das Finanças.

⁶⁴ “Os métodos indiretos de aplicação automática caracterizam-se por permitirem a determinação da matéria tributável através da aplicação de critérios objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e funcionamento automático. O rendimento tributável será assim determinado recorrendo a indicadores, cuja aplicação se julga permitir determinar valores de rendimento tributável que se aproximem, o mais possível, do rendimento real – GRUPO DE TRABALHO PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL (GTSF), (2007), “Simplificação do Sistema Fiscal Português – Relatório Final”, in: *Cadernos da Ciência e Técnica Fiscal, nº201*, Lisboa, Ministério das Finanças, p.37.

⁶⁵ GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL – COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL (GEPF) (2010), “Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal – Relatório Final”, in: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº209*, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública.

Com a coordenação de António Carlos dos Santos e António Martins, o grupo de trabalho procedeu ao estudo das diversas áreas do sistema fiscal português, tributação do rendimento, tributação do património, entre outras, dando contributos relevantes para uma política fiscal mais competitiva, mais eficiente e mais justa. Procurou o referido grupo de trabalho fazer uma análise ao sistema fiscal português, nas suas variadas vertentes, não descurando as tendências da tributação em outros países, bem como as orientações comunitárias.

2.2- Recomendações em matéria de avaliação indireta propostas por organismos internacionais

O Centro para a Política e Administração Tributárias (CTPA), OCDE, (2006), publicou um relatório, elaborado pelo fórum do subgrupo das administrações fiscais⁶⁶, sobre o fortalecimento das capacidades da auditoria tributária e abordagens inovadoras para melhorar a eficiência e eficácia dos métodos indiretos de aferição do rendimento.

A finalidade do relatório é a de partilhar as experiências de diversas autoridades tributárias quanto à aferição do rendimento real dos contribuintes, recorrendo a métodos indiretos para a sua determinação. Tal acontecerá quando verificado um conjunto de fatores, irregularidades ou incorreções, que, após a sua análise no enquadramento do setor de atividade em que se insere o contribuinte, constituem fundamentos para determinar indiretamente a matéria coletável, quando a declarada não se afigura credível. São, assim, enumerados um conjunto de métodos indiretos de cálculo, bem como as circunstâncias que ditam a sua aplicação.

O relatório evidencia a utilização de um método indireto formal, quando o desenvolvimento factual leva à conclusão de que a declaração de um contribuinte e a escrita e registos de apoio não refletem de forma exata o rendimento tributável total recebido ou existe um rendimento não declarado. São indicadas como circunstâncias:

- i) A situação financeira da empresa (as despesas do exercício da atividade excedem o rendimento declarado, e não são identificáveis fontes de financiamento não tributáveis);*
- ii) As irregularidades na escrita e controlos internos fracos; as margens de lucros alteram-se substancialmente de ano para ano;*
- iii) As contas bancárias com depósitos não explicados;*
- iv) Não existência de depósitos regulares, usando-se sistematicamente numerário;*
- v) Aumento da situação líquida não justificada pelos valores declarados; e,*
- vi) A não existência de escrita ou registos.*

⁶⁶ O Fórum sobre Administração Tributária (FTA), uma instituição do Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE (CFA), tem operado com um mandato alargado ... “para desenvolver respostas eficazes a assuntos correntes administrativos, duma forma colaborante, e comprometer-se num diálogo exploratório sobre os assuntos estratégicos que possam surgir a médio e longo prazo”- OCDE, 2006, *Relatório do Centro para a Política e Administração Tributária*, Publicações.

A determinação do rendimento tributável com recurso a métodos indiretos aparece, assim, associada a um conjunto de irregularidades verificadas na contabilidade dos contribuintes, pelos auditores tributários, levando a concluir que o valor declarado não corresponde ao rendimento real e efetivo.

Quais são os fatores ou pressupostos subjacentes no nosso normativo legal, que permitem à Autoridade Tributária a determinação do rendimento tributável com recurso a métodos indiretos? Esta é a análise desenvolvida no ponto seguinte.

2.3- Os pressupostos da aplicação de métodos indiretos em Portugal

O sistema fiscal português estabelece que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.⁶⁷ Assim, a avaliação direta e a indireta da matéria tributável não podem deixar de ter como objetivo a determinação dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, tendo em conta esse princípio.

A avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, enquanto a avaliação indireta, sendo subsidiária da primeira, visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos que a administração tributária disponha. Ou seja, o apuramento do rendimento real, ainda que presumido.

Se a finalidade da avaliação é a determinação do valor dos rendimentos ou bens sujeitos a imposto, estabelece a lei que a mesma deve basear-se em critérios objetivos, e a sua fundamentação conter obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado.⁶⁸

É neste sentido que o sistema fiscal, em Portugal, estabelece objetivamente em que circunstância a administração tributária pode recorrer-se da avaliação indireta de forma a determinar ou a calcular a base de incidência do imposto. Estabelece, então, o normativo legal, no art.87º da LGT, que a administração tributária pode recorrer à avaliação indireta em caso de:

⁶⁷ Vide art.4º da LGT.

⁶⁸ Ver art.83º a 85º, da LGT.

- a) Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;*
- b) Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;*
- c) A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos da que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico – científica referidos na presente lei;*
- d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do art.89ºA;*
- e) Os sujeitos passivos apresentem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem desse prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante o período de cinco;*
- f) Acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados⁶⁹.*

Ora, como verificamos, em matéria de avaliação indireta, a lei fiscal comporta um conjunto de métodos que se apresentam, em alternativa, aos exclusivamente baseados na contabilidade organizada e nos elementos contabilísticos que lhe servem de suporte⁷⁰, e aos quais a Administração Tributária apenas pode recorrer para determinar a matéria tributável. Na sua maioria, são métodos objetivos, previamente fixados, de aplicação geral e de funcionamento automático, através dos quais se obtém um rendimento presumido e não propriamente um rendimento real e efetivamente obtido.

É posição corrente dividir os casos previstos no art.87º da LGT em três grandes grupos. Um primeiro grupo que se reporta ao regime simplificado, um segundo em que se inclui aquelas situações em que é considerado expressamente a impossibilidade de

⁶⁹ Estabelece o nº2 do art.87º da LGT que, no caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação definidos nas alíneas d) e f) do nº1, a avaliação indireta deve ser efetuada nos termos do nº3 e nº 5 do art.89ºA do mesmo diploma legal, o qual estabelece as regras de apuramento do rendimento tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna.

⁷⁰ Ribeiro (2010:7).

efetuar a quantificação direta e exata da matéria tributável e, por último, um terceiro grupo, em que a utilização de métodos indiretos tem como pressuposto a utilização dos meios diretos disponibilizados pelo contribuinte, com o objetivo de evitar situações de fraude e evasão fiscal⁷¹.

Em rigor, só no segundo grupo, ou seja, nas situações em que exista a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável (al. b) n°1 do art.87º da LGT), é que estamos numa situação de recurso a métodos indiretos, para apurar a matéria tributável⁷². Vejamos porquê.

Quanto ao regime simplificado é um método indireto de determinação da matéria tributável. No entanto, não assenta no resultado apurado com base na contabilidade, sendo o rendimento tributável determinado com base em indicadores objetivos. Nesta perspetiva, este regime pode conduzir a que a tributação incida sobre o rendimento normal⁷³ das empresas, que pode resultar em inconstitucional, a que acresce a dificuldade de determinação dos indicadores objetivos. Daí a possibilidade de o contribuinte produzir prova em contrário, demonstrando que não teve o rendimento normal que lhe é fixado. Por isso, os regimes simplificados devem ter carácter optativo, podendo os contribuintes optar pela determinação do rendimento tributável com base na contabilidade.⁷⁴

E, quanto aos indicadores objetivos da atividade, trata-se de um método indireto de determinação da matéria tributável assente em critérios pré estabelecidos. A verificação de divergências do valor declarado para o valor que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico científica, mais do que apurar o

⁷¹ Ribeiro (2010:248). De acordo com este autor, às situações enumeradas no art.87º da LGT, deveria ser acrescido a situação descrita no art.10º do RCPIT. Nos termos deste normativo, a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode, quando ilegítima, constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação, nos termos da lei.

⁷² Nabais (2006:320).

⁷³ O rendimento normal é o que os sujeitos passivos poderiam obter operando em condições normais de mercado.

“O rendimento real corresponde ao rendimento efetivamente obtido pelo sujeito passivo. No entanto, face às dificuldades inerentes à determinação de tais valores reais, e por razões de pragmatismo, tornou-se corrente identificá-lo com o rendimento apurado com base nas declarações do contribuinte, suportadas por elementos de teor contabilísticos”. “ A tributação do rendimento normal, diversamente, é apresentada como uma tributação que não se baseia na contabilidade e que, não cuida, à partida, de fazer um esforço no sentido da determinação do rendimento efetivo ou real, operando, por conseguinte, não *a posteriori* como a tributação do rendimento real, mas *a priori*, ou seja, num momento anterior à obtenção do rendimento”- Ribeiro (2010:24).

⁷⁴ Morais (2009:174-176).

rendimento real do sujeito passivo, pretende apurar um rendimento que se aproxima do rendimento normal. Existe, desde logo, uma certa regulamentação, a qual é verificada pela existência de indicadores objetivos de atividade, bem como pelas tabelas relativas às manifestações de fortuna.⁷⁵

Assim, é nas situações em que se verifica a impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria tributável, que se pretende apurar o rendimento real, ainda que presumido. A necessidade de recurso a métodos indiretos resulta do incumprimento das obrigações acessórias do contribuinte, nomeadamente a nível contabilístico, e exige a intervenção da AT na determinação do rendimento tributável.

Neste caso, compete à AT aferir os factos que constituem os indícios estabelecidos na lei e, nos poderes que lhe são conferidos, pelo legislador, determinar o rendimento tributável, ou seja, o rendimento real presumido, com base em elementos que constam no nº1 do art.90º da LGT.⁷⁶

É pois este pressuposto de aplicação de métodos indiretos que importa caracterizar mais detalhadamente. É o que faremos no ponto seguinte.

3- O pressuposto da impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável

A determinação do rendimento tributável das empresas, o lucro tributável, com recurso a métodos indiretos é circunscrita aos casos expressamente enumerados na lei, que são reduzidos ao mínimo possível. Apenas se verificará quando tenha lugar em resultado de anomalias e incorreções da contabilidade, se não for de todo possível efetuar esse cálculo com base nesta.

Neste mesmo sentido, Basto (1998) refere que, incidindo o IRC “sobre o rendimento das pessoas coletivas – os lucros, no caso das sociedades – e sendo estas entidades obrigadas a manter a contabilidade organizada, não tem sentido praticar métodos indiretos de determinação da matéria coletável, quando os sujeitos passivos são

⁷⁵ Os pressupostos estabelecidos nas al.d) e f) do nº1 do art.87º da LGT respeitam, essencialmente, a pessoas singulares. Quanto ao pressuposto da al.e) do mesmo normativo legal pode ser incluído no estabelecido na al.c) do nº1 do art.87º da LGT.

⁷⁶ A avaliação indireta está regulada na LGT, no entanto, existem disposições nos códigos dos respetivos impostos que contêm disposições, que reconduzem à matéria de incidência de imposto, remetendo para a LGT. No CIRS, o art.39º estabelece as regras para a aplicação de métodos indiretos, os quais se verificam apenas nos casos previsto no art.87º a 89º, da LGT, e, segue os termos do art.90º da LGT e do art.59º do CIRC, com as necessárias adaptações. No CIRC, são os art.57º a 62º que estabelecem as regras de aplicação de métodos indiretos.

obrigados a manter registos contabilísticos de acordo com as *leges artibus* dos peritos contabilísticos. Se a contabilidade não merece confiança, então podem intervir, mas só a título subsidiário, os métodos indiretos.”⁷⁷

Desta forma, na avaliação indireta, como forma de determinar o rendimento real efetivo das empresas, assume grande relevância o pressuposto da impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, o qual está estritamente relacionado com a contabilidade.

Para efeitos de aplicação de métodos indiretos, a lei fiscal, no art.88º da LGT, estabelece as anomalias e incorreções que podem inviabilizar o apuramento da matéria coletável. Isso implica, por força do estabelecido, que se encontra reunido o pressuposto da impossibilidade de comprovação e quantificação direta dos elementos indispensáveis à sua correta determinação. É, assim, definido que a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável pode resultar de:

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

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

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

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

O pressuposto da impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável está fortemente relacionado com a contabilidade.⁷⁸ Se esta está conforme a lei

⁷⁷ Basto (1998:17).

contabilística, se é inexistente ou insuficiente, se existem diversas contabilidades ou se existem anomalias e incorreções na execução da mesma que evidenciem que o declarado não corresponde à capacidade contributiva do sujeito passivo.

A lei não define, contudo, quais as anomalias e incorreções, que dependem de empresa para empresa, verificadas na contabilidade. Ou seja, os fatores que levam a AT a recorrer à avaliação indireta para apurar o lucro tributável, considerando que o valor declarado pelo contribuinte na sua declaração de rendimentos não corresponde ao rendimento real efetivo. Deste modo, é a AT que define e enumera, para cada caso em concreto, os factos identificados, através dos quais seja evidente a existência de uma capacidade contributiva inferior à declarada e que inviabilizam o apuramento da matéria coletável do contribuinte em causa, o que leva ao apuramento da matéria coletável com recurso a métodos indiretos. É, por isso, que a lei exige à AT um especial dever de fundamentação, quando esta recorre à avaliação indireta, para determinar a matéria coletável, pois o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação cabe à AT, cabendo ao contribuinte o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação, como define o n.º3 do art.74º da LGT. Este especial dever de fundamentação encontra-se estabelecido no n.º4 do art.77º da LGT, que define que a decisão da tributação pelos métodos indiretos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação diretas e exatas da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

É pois em sede inspetiva⁷⁹ que a administração tributária identifica, enumera e fundamenta as irregularidades verificadas na contabilidade, estando aqui evidente a importância do auditor tributário no desempenho desta tarefa.⁸⁰

⁷⁸ O atraso na execução dos livros e registos contabilísticos, bem como a sua não exibição imediata, só dá lugar à aplicação de métodos indiretos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação – art.39º do CIRS e art.57º do CIRC.

⁷⁹ A atividade inspetiva desenvolvida pela AT, nos termos do art.63º da LGT é regulada por diploma autónomo, o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT). Os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, entre outras, aceder livremente a instalações ou locais onde podem existir elementos relacionados com a atividade desenvolvida, examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade e escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária e aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução. Todo o procedimento da inspeção e os deveres de cooperação devem ser os adequados e proporcionais aos objetivos a prosseguir.

⁸⁰ Veja-se a importância que assume a auditoria tributária, no apuramento do lucro tributável, por métodos indiretos, para as diversas administrações fiscais dos países da OCDE - OCDE (2006), Relatório *Fortalecimento das Capacidades da Auditoria Tributária, Abordagens Inovadoras para Melhorar a Eficiência e Eficácia dos Métodos Indiretos de Aferição do Rendimento*, Publicações;

O procedimento inspetivo visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adotar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objetivo. Em observância ao princípio da proporcionalidade, as ações integradas no procedimento de inspeção tributária devem ser adequadas e proporcionais aos objetivos de inspeção tributária. Se o procedimento de inspeção tributária segue o princípio do contraditório, este não pode, ainda assim, pôr em causa os objetivos das ações de inspeção tributária nem afetar o rigor, operacionalidade e eficácia que se lhe exige. Por fim, temos que a inspeção tributária e os sujeitos passivos ou demais obrigados tributários estão sujeitos a um dever mútuo de cooperação. Este dever assume grande importância, pois a falta de cooperação dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários no procedimento de inspeção pode constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos de tributação, nos termos da lei – art.5º a 10º, do RCPIT.

Compete, assim, ao auditor tributário a análise da atividade do sujeito passivo, tendo por base a sua contabilidade, bem como um conjunto de legislação específica e reguladora do setor em que o mesmo se encontra inserido e evidenciar, de forma clara, as irregularidades verificadas, as quais podem concluir que o rendimento por si declarado não é coincidente com a sua capacidade contributiva. Se isso se verificar, então, o conjunto das irregularidades verificadas implica a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, pelo que se torna imperativo a sua determinação com recurso a métodos indiretos, uma vez que é necessário o apuramento do rendimento real e efetivamente obtido.

Usando critérios objetivos, o auditor tributário procura quantificar o rendimento real e efetivamente obtido, tendo em conta o estabelecido no nº1 do art.90º da LGT. São, assim, definidos um conjunto de critérios, a título exemplificativo, que poderão ser considerados para apuramento da matéria tributável, deixando a lei fiscal, no entanto, um determinado poder ao auditor tributário para definir qual o critério que melhor se adapta à realidade económica verificada. No entanto, estes critérios devem ser objetivos, tomados com base num conjunto de indícios que podem ser facilmente controlados pelos tribunais⁸¹, sem, contudo, declinar elementos subjetivos, que caracterizam a situação concreta do sujeito passivo.⁸²

⁸¹ Ribeiro (2010:24).

⁸² Não há uma ordem pré-fixada para a utilização dos critérios estabelecidos no nº1 do art.90º da LGT, bem como não deve, necessariamente, haver recurso a, apenas, um desses critérios. Ora, o que está em causa é a fundamentação de um determinado quantitativo da matéria coletável, devendo a AT reunir um

Assim, a título exemplificativo, o legislador fiscal fixa os critérios a que a AT pode recorrer, para determinar ou quantificar a matéria tributável por métodos indiretos, no nº1 do art.90º da LGT. Estabelece assim este normativo legal que em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, a sua determinação por métodos indiretos poderá ter em conta:

a) As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos 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 diretos;

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 atividade exercida;

f) Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;

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; e,

i) Uma relação congruente e justificada entre os fatos apurados e a situação concreta do contribuinte.

Fica pois evidente que, se para a quantificação a lei define um conjunto de critérios objetivos passíveis de ser utilizados, o mesmo não acontece na identificação das anomalias e incorreções verificadas, que levam o auditor tributário a concluir pela impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável, e que implica a sua determinação com recurso a métodos indiretos. Ora, sendo estas anomalias e

conjunto de elementos, tão concretizados quanto possível, que tornem compreensível e aceitável o valor que fixou, ou seja, que este é o mais aproximado possível ao rendimento real e efetivamente obtido pelo contribuinte – Morais (2009).

incorreções diversas e identificadas pela AT, a sua análise assume grande relevância, no contexto da segurança da relação jurídico tributária.⁸³

Como refere Sanches (2000:126) “o recurso aos métodos de avaliação administrativa para determinar o lucro tributável de um determinado sujeito passivo – com o afastamento de uma declaração considerada como não merecendo confiança ou na pura e simples ausência de declaração – está rodeado pela lei de um conjunto de cautelas e precauções destinadas a garantir os direitos do contribuinte. E a principal cautela é garantir que o recurso a estes métodos, potencialmente lesivos dos direitos do contribuinte, constitua uma *última ratio* e apenas uma *última ratio* nas relações sujeito passivo/administração fiscal”.⁸⁴ Nesta perspetiva, o autor entende que é precisamente para garantir esse recurso excecional aos métodos indiretos que a lei fiscal estabelece a exigência na fundamentação especial que deve acompanhar o exercício do poder por parte da administração fiscal na aplicação dos métodos indiretos, começando por especificar os motivos da impossibilidade da comprovação direta e exata da matéria tributável.⁸⁵ Está, sem dúvida, subjacente a necessidade de enumerar um conjunto de irregularidades e incorreções verificadas, como dever da fundamentação imposta à AT na aplicação de métodos indiretos.

A determinação do lucro tributável das empresas⁸⁶ com recurso a métodos indiretos constitui base de conflito, na maioria das vezes, entre a AT e o contribuinte. A não concordância por parte do contribuinte do valor determinado do lucro tributável, com recurso à avaliação indireta, leva a que o mesmo, nos termos da lei, procure a resolução do conflito existente, recorrendo à via administrativa e à via judicial.

Este conflito aumenta os procedimentos administrativos, com custos administrativos associados a procedimentos de revisão da matéria coletável,⁸⁷ análise de

⁸³ De acordo com o n.º 2 do art. 1.º da LGT, consideram-se relações jurídico tributárias as estabelecidas entre a AT, agindo como tal, e as pessoas singulares e coletivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas.

⁸⁴ Sanches (2000:126).

⁸⁵ *Idem*.

⁸⁶ Sempre que for efetuada referência a empresa, esta deve ser entendida no seu conceito mais amplo, incluindo aqui o empresário em nome individual, com contabilidade organizada e cujo rendimento tributável é determinado de acordo com as regras do IRC, por remissão do art. 32.º do CIRS.

⁸⁷ Nos termos do art. 91.º da LGT, o contribuinte pode, salvo nos casos de aplicação do regime simplificado de tributação em que não sejam efetuadas correções com base noutro método indireto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa. Este procedimento assenta num debate contraditório entre o perito indicado pelo contribuinte e o perito da

reclamações gratuitas e, muitas vezes, por não resolução do conflito em sede administrativa, leva ao avolumar dos processos judiciais, por interposição de impugnações judiciais, aumentando os custos da justiça.

Em face das discordâncias entre a AT e o contribuinte, muito comuns em matéria de pressupostos da aplicação da avaliação indireta, torna-se pertinente saber quais os fatores, quer os contabilísticos, quer os associados ao exercício de cada atividade económica específica, que a AT considera como constituindo anomalias e irregularidades que inviabilizam o apuramento do lucro tributável. Isto é, que vícios e irregularidades verificadas na contabilidade retiram a sua credibilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável.

É, pois, necessário desenvolver uma análise desses vícios e irregularidades na contabilidade, pressupostos de recurso a métodos indiretos, que constituem indícios de que os rendimentos declarados pelo contribuinte divergem do rendimento real e efetivamente obtido.

É, pois, esta análise que faremos no Capítulo III.

administração tributária, sendo discutidos os pressupostos de aplicação de métodos indiretos, bem como os critérios utilizados para a quantificação da matéria coletável – art.91º e art.92º, da LGT.

CAPÍTULO III

Os fatores contabilísticos e fiscais que determinam a aplicação de métodos indiretos: A jurisprudência portuguesa

1. Metodologia de investigação

A investigação científica é um processo que procura dar respostas a um conjunto de questões formuladas, partindo de um conjunto de objetivos estabelecidos e tendo em conta o método de investigação adequado ao pretendido. Se os métodos de investigação quantitativos são caracterizados pela preocupação da medição objetiva e da quantificação dos resultados, os métodos de investigação qualitativos assentam em análises detalhadas, as quais expressam características, por regra, não evidenciadas por valores numéricos. O uso destes métodos qualitativos encontra-se frequentemente associado ao estudo de caso.

Como estratégia de investigação, o estudo de caso é usado em muitos campos de investigação, cujas áreas vão desde a economia, a sociologia, o direito, a psicologia, entre outras. Para Halien e Tornroos (2005), o estudo de caso deve ser utilizado quando o conhecimento sobre o fenómeno é pequeno e as teorias disponíveis para explica-lo não são adequadas. Existe, assim, uma necessidade de explorar uma situação que não se encontra bem definida. Por isso, o estudo de caso é normalmente associado a um processo explicativo bastante descritivo, detalhado e profundo.

Tendo em conta o objetivo do nosso estudo, a análise jurisprudencial, tornou-se imperativo, como estratégia de investigação, a eleição do estudo de caso. Na verdade, é através da análise jurisprudencial que pretendemos dar resposta às questões da nossa investigação. Nos dias de hoje, a jurisprudência assume, como é sabido, cada vez mais importância aquando da tomada de decisões por parte do decisor de política fiscal.

1.1 Questões da investigação

O nosso estudo incide sobre os vícios, os erros e as irregularidades verificadas na contabilidade que inviabilizam o apuramento direto e exato da matéria coletável, o que leva a AT a recorrer à avaliação indireta para a determinar. Procuramos, assim, dar resposta a duas questões:

- 1- Que vícios e irregularidades praticadas pelos contribuintes, na sua contabilidade, são evidenciados, pela AT, como pressuposto de aplicação de métodos indiretos para a determinação do lucro tributável?
- 2- Das irregularidades identificadas, quais as que são validadas pela jurisprudência como pressuposto válido na determinação do rendimento real do contribuinte, através do recurso à avaliação indireta, por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável?

É da resposta a estas questões que trata a presente dissertação.

1.2 Método de investigação: estudo de caso

Como instrumento de observação, o nosso objetivo inicial era a utilização, como técnica de recolha de informação, o uso de inquéritos, a aplicar a uma amostra, composta por auditores tributários das Direções de Finanças de Coimbra e de Leiria. Existiram, todavia, dificuldades na concretização deste método de recolha de informação, dado que não foi obtida a autorização oficial por parte da AT, para a realização dos referidos questionários.

Assim, procurámos um instrumento de observação alternativo, a análise jurisprudencial. É, pois, nesta sede que se discutem os pressupostos que levam a AT a recorrer a métodos indiretos e as contra-alegações das empresas. Nos dias de hoje, analisar o impacto da jurisprudência no sistema fiscal assume uma importância relevante, dadas as frequentes tomadas de posições contraditórias entre a AT e os tribunais. Conhecer a posição da AT e dos tribunais é importante para os contribuintes a partir do momento que poderão reduzir os seus custos de contexto, em especial, os custos de contencioso.

1.3 Definição da amostra

É através do recurso à jurisprudência dos Tribunais Centrais Administrativos (TCA) que procuramos dar resposta às questões formuladas, elegendo, assim, a decisão concreta como objeto essencial de estudo. Esta escolha é justificada por um conjunto de circunstâncias consideradas relevante, para o estudo em causa.

Os Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF) são tribunais de 1ª instância. As suas decisões não são publicitadas, pelo que o acesso às mesmas tornar-se-ia difícil e limitado, já que obrigaria à sua consulta *in loco*, a qual poderia obrigar à obtenção de autorização específica do TAF ou da AT, para a área jurisdicional selecionada. Além disso, como a alçada dos tribunais de 1ª instância é de 5.000 Euros, nos processos de valor superior, o contribuinte pode recorrer da decisão do TAF, para o tribunal de 2ª instância, ou seja o TCA.⁸⁸ O que significa que, em sede de TAF, apenas as sentenças cujo processo é de valor inferior ou igual a 5.000 Euros são definitivas, por serem irrecorríveis. Pelo que, apenas estas poderiam constituir a nossa amostra, o que seria, certamente, uma limitação do nosso estudo.

O TCA é um tribunal de 2ª instância. As suas decisões são publicitadas, pelo que são de fácil acesso. Dado que a alçada dos tribunais de 2ª instância é de 30.000 Euros, significa que as decisões relativas a processos com valor superior podem ser objeto de recurso para o Supremo tribunal Administrativo (STA). Significa que, em processos até esse valor, a sentença é irrecorrível, pelo que se torna definitiva.

A escolha dos acórdãos do TCA permite-nos obter uma maior abrangência de casos, o que permite averiguar os fundamentos que levam a AT a recorrer à avaliação indireta, por impossibilidade de determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável.

É necessário a seleção de um número de acórdãos que permitam retirar algumas conclusões. Pelo que, e de forma aleatória, foram selecionados oito acórdãos, do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) e do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN), os quais são o ponto de partida para a nossa análise. À luz da legislação em vigor, bem como do enquadramento jurisdicional, pretendemos analisar quais os vícios e as irregularidades praticadas pelo contribuinte, na sua

⁸⁸ Ver Lei nº13/2002, de 19 de Fevereiro, que define o Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e Decreto Lei nº303/2007, de 24 de Agosto.

contabilidade, evidenciadas pela AT, e que impossibilitam a comprovação e quantificação direta e exata do lucro tributável, o que implica o recurso à avaliação indireta.

O estudo a desenvolver com base na análise dos acórdãos do TCAS e TCAN apresenta contudo as suas limitações.

Em primeiro, exclui todas as situações em que existe um acordo entre a AT e o contribuinte, no decurso da ação de inspeção. Aqui, o contribuinte concorda que as irregularidades evidenciadas na sua contabilidade, pelo auditor tributário, que impossibilitam o apuramento direto e exato do seu lucro tributável e que o seu lucro real e efetivamente obtido, é o resultado da aplicação dos critérios estabelecidos no art.90º da LGT. O acordo entre a AT e o contribuinte consubstancia-se na regularização voluntária da sua situação tributária, assumindo o lucro real presumido como o lucro real efetivamente obtido, através do envio de declarações de rendimento de substituição.

Em segundo, exclui todas as situações em que foi obtido um acordo entre a AT e o contribuinte, em sede de procedimento de revisão da matéria tributável, nos termos do art.91º da LGT. Na comissão de revisão o perito do contribuinte e o perito da AT chegam a um acordo quanto aos pressupostos, bem como à quantificação do lucro tributável com recurso a métodos indiretos, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável. Nesta situação o tributo será liquidado com base na matéria tributável acordada, não podendo posteriormente o contribuinte impugnar o ato de liquidação do tributo.

E, por fim, e em terceiro, o presente trabalho exclui todas as situações em que a sentença do TAF não é passível de recurso para o TCA.

No entanto, e apesar das limitações que o nosso estudo apresenta, este poderá constituir um primeiro e diferente ponto de partida na abordagem ao tema em análise.

Ao longo da análise dos acórdãos do TCA tentaremos dar resposta às questões deste estudo, procurando identificar os vícios, os erros e as irregularidades na contabilidade do contribuinte, os quais constituem pressupostos de recurso à avaliação indireta, quando impossibilitam a comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável. É deste assunto que nos ocuparemos nos pontos seguintes.

2. Acórdãos do Tribunal Central Administrativo

É neste ponto que pretendemos desenvolver a análise aos acórdãos, com o objetivo de evidenciar os erros e irregularidades na contabilidade, que lhe retiram credibilidade como ponto de partida na determinação do lucro tributável e que constituem pressupostos de recurso a métodos indiretos.

A análise de cada acórdão é feita em três partes. A descrição do caso, em que é efetuada a apresentação da situação em concreto, dando destaque às irregularidades enumeradas pela AT e que implicaram a impossibilidade de determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável. A decisão, que constitui a apresentação do entendimento do TCA, quanto à legalidade do recurso a métodos indiretos. E, por último, o comentário, em que é feita uma análise crítica à fundamentação evocada pela AT para determinar o lucro tributável com recursos a métodos indiretos, bem como à decisão do TCA, que nem sempre decide pela legalidade da sua aplicação.

2.1 Acórdão do TCAS de 12-05-2010, processo nº03692/09

a) Descrição do caso

A sociedade A ...– Imobiliária & Construções, SA exerce a atividade de construção civil e no decurso de uma ação de inspeção promovida pelos serviços de inspeção da AT, foram detetadas diversas situações consideradas indiciadoras de omissão de rendimentos. Para a AT ficou demonstrado que a escrita não reflete a exata situação patrimonial e o resultado efetivamente obtido, pelo que recorreu à avaliação indireta por impossibilidade de comprovação e quantificação de forma direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, nos termos da al. b) do nº1 do art.87º e art.88º, da LGT. Foram evidenciadas as seguintes situações: 1- Venda de frações com prejuízo, estando o edifício designado como “prédio de luxo” e localizado em zona classificada de “gama alta”; 2- Preços de venda inferiores, para imóveis com maior permissão e situados em pisos superiores; 3- Valores entregues pelos compradores a título de sinalização não registados na empresa; 4- Preços de venda tabelados, por sociedade mediadora, muito superior ao valor de venda registado; 5-

Existência de documentos internos, bem como de contratos de promessa de compra e venda, que indicam valores de venda superiores aos registrados; 6- Empréstimos associados à transação de valor superior ao valor registrado; e, 7- Inexistência de documentos emitidos referentes a obras de beneficiação.

A sociedade interpôs recurso, para o TCA, da decisão do TAF, que julgou improcedente a impugnação judicial, deduzida contra a liquidação adicional de IRC. A empresa apresentou os seguintes motivos: 1- A AT nunca pôs em causa a contabilidade nem fidedignidade dos suportes documentais; e 2- A AT dispôs de todos os meios necessários à comprovação e quantificação real e direta da matéria tributável, não tendo por isso fundamento legal o recurso à avaliação indireta.

b) A decisão

O TCA negou provimento ao recurso, mantendo na ordem jurídica a decisão recorrida, ou seja, mantém a liquidação adicional de IRC.

O TCA considerou que a AT demonstrou estarem reunidos os legais pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos, pois evidenciou que a contabilidade do contribuinte, ainda que formalmente organizada, não tem aderência à realidade substancial. Assim, e dadas as circunstâncias evidenciadas, que resultam do relatório de inspeção, não seria possível, de acordo com critérios de razoabilidade e normalidade, a AT retirar outras ilações, que não a determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos, não sendo possível uma eventual e específica correção técnica, como pretendia o contribuinte. Na realidade, em face de tais circunstâncias, competia ao contribuinte demonstrar a ocorrência de causas justificativas que retirassem legitimidade à AT de recorrer à avaliação indireta, o que na verdade não fez.

As circunstâncias evidenciadas pela AT, tais como a venda de frações com prejuízo, a localização do imóvel em zona nobre da cidade e com acabamentos considerados de luxo, preço de venda inferiores para imóveis de maior pernilagem e situadas em pisos superiores, são, *“não só reveladoras de um juízo de suspeita fundado da falta de aderência à realidade dos dados levados à contabilidade, como, mais do que isso, por si só indiciadoras de ter sido uma prática ocorrida ao longo do tempo”*. Tal situação inviabiliza a correção direta e exta através de correções técnicas, por se desconhecer os elementos que possam mensurar, com efetividade, os respetivos preços

de venda, reportando-se para a falta detetada da entrada na empresa de valores de sinalização dos andares vendidos.

c) Comentário

O recurso a métodos indiretos possui um carácter excecional e a sua competência cabe unicamente à AT, nos termos da lei fiscal⁸⁹. Assim, sobre a AT recai o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indiretos, bem como demonstrar que a liquidação do imposto não pode ter por base os elementos fornecidos pelo contribuinte, os quais se encontram materializados na sua declaração de rendimentos. E, ao contribuinte cabe apresentar um conjunto de factos que coloquem em causa os pressupostos, que levaram a AT a recorrer de métodos indiretos, e que os mesmos não têm qualquer ligação à realidade, ou, concordando com eles, que a quantificação da matéria tributável foi excessiva.

Ora, o TCA entendeu que a AT evidenciou de forma clara e coerente um conjunto de circunstâncias reveladoras “ *de um juízo de suspeita fundado*”, de falta de aderência à realidade dos dados levados à contabilidade. Importa, por isso, analisar se essas circunstâncias foram suficientes para retirar credibilidade à contabilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável. Nesse sentido o TCA decidiu a nosso ver bem, ao considerar que a AT não tinha outra via se não o recurso aos métodos indiretos para o calcular.

Na auditoria à contabilidade resultaram indícios que a venda das frações foi registada por valores inferiores aos reais, o que se traduziu na omissão de rendimentos, que nos termos do art.20º do CIRC são sujeitos a imposto. Este facto é reforçado pela análise a um conjunto de circunstância extra contabilidade, e que permitiram criar a fundada dúvida sobre a veracidade dos registos contabilísticos, retirando à contabilidade a necessária credibilidade como ponto de partida da determinação do rendimento real e efetivamente obtido.

Foi detetado um conjunto de factos evidenciados, que demonstraram que os registos da contabilidade não mereceram credibilidade, como registos de vendas por valores inferiores aos reais, documentos internos evidenciando valores de venda reais superiores aos registados, bem como a inexistência de registo de fluxos financeiros

⁸⁹ Ver art.81º e 82º, da LGT.

correspondente aos sinais entregues por clientes, para sinalização do negócio. Assim a AT procedeu, e bem, a uma análise de diversos elementos extra contabilidade, o que lhe permitiu formular, com suficiente credibilidade, que a contabilidade não refletia o rendimento real e que a capacidade contributiva do contribuinte era superior à declarada.

De entre os elementos analisados, a AT evidencia um conjunto de características dos imóveis, que contribuem para a formação do seu preço de venda, tais como a sua localização, a sua área em permilagem e, por exemplo, o seu posicionamento na propriedade horizontal. No caso em concreto, estes fatores contribuiriam para a venda lucrativa das frações, atendendo a que um dos imóveis estava qualificado como “*prédio de luxo ou de gama alta*”, o que não aconteceu. Ora, a contabilidade refletia a venda com prejuízo, ou seja por valores claramente abaixo dos gastos incorridos. Estes factos permitiram que a AT concluísse que o preço registado na contabilidade estava muito aquém do que seria o preço de mercado. A mesma conclusão foi possível retirar de outro elemento extra contabilidade: As tabelas de preços de venda fixados pelas mediadoras. Estas apresentavam preços de venda muito superiores aos registados na contabilidade, sendo certo que, por si só, tal não é prova que a realização do negócio tenha sido efetuada por esses montantes.

E, porque um negócio de compra e venda se materializa entre, pelo menos, duas partes, não poderia a AT deixar de recolher elementos junto dos compradores, que permitissem reforçar a ideia que o rendimento declarado estaria muito longe do rendimento real. E foi esse reforço que a AT fez, ao evidenciar a existência de dois documentos de promessa de compra e venda, com valores diferentes, para o mesmo imóvel, e posteriormente, a celebração da escritura de compra e venda por valor inferior ao constante nos documentos iniciais. No mesmo sentido, a existência de um comprador com dois empréstimos para o mesmo imóvel, indicando que um se destinava à compra propriamente dita e outro à realização de obras de beneficiação, realizadas pela própria empresa vendedora, levaram a AT a concluir que o valor da venda não seria o valor declarado na escritura, mas sim um valor aproximado à soma dos dois empréstimos contraídos pelo comprador. Ora, o procedimento descrito não está de acordo com o funcionamento do mercado. Ou seja, a transação de compra e venda de um imóvel, em estado de novo, não implica a realização de obras de beneficiação no mesmo. Aliás,

hipotéticos documentos de realização de obras que a contabilidade não evidenciou, de acordo com a AT.

Evidenciadas as irregularidades na contabilidade, que levaram a concluir que esta não reflete o rendimento real, podemos sempre questionar se estas serão suficientes para concluir que existe a impossibilidade de comprovação direta e exata da matéria tributável, ou se as mesmas poderão ser corrigidas pelo contribuinte.

O contribuinte pretendia a mera correção técnica aos rendimentos. No entanto, ao não fornecer elementos concretos que permitissem determinar na exata medida os valores dos rendimentos omitidos, deu à AT a força legal para recorrer da avaliação indireta, por impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável, face aos erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade. Como refere o TCA, quem melhor do que o contribuinte para conhecer a sua situação económica e financeira?

Então, conclui o TCA, e a nosso ver bem, que se o contribuinte não apresentou factos concretos que levassem a criar dúvidas fundadas sobre os pressupostos enumerados pela AT e enquadradas na al.a) e al.d) do art.88º do CIRC, a decisão não poderia ter outro sentido. Pois, mesmo que a contabilidade se apresente organizada, do ponto de vista formal, competia à AT verificar se existiam erros e irregularidades que lhe retirariam credibilidade como ponto de partida da determinação do lucro tributável, o que fez e competia ao contribuinte demonstrar que a quantificação do lucro tributável se mostrava exagerado, o que parece não ter sido feito.⁹⁰

2.2 Acórdão do TCAN de 23-11-2011, processo nº00650/08.7BEBRG

a) Descrição do caso

No âmbito de uma ação de inspeção, os serviços de inspeção da AT verificaram que a sociedade A...Sociedade de Construções Unipessoal, Lda celebrou um contrato de promessa de permuta, contrato particular reduzido a escrito, com o promotor *Arcada*, no qual ficou obrigada à execução de obra de construção civil – imóvel- recebendo como pagamento a propriedade de 60% de toda a construção efetuada em cada piso. A concretização do referido contrato implicava a entrega, como

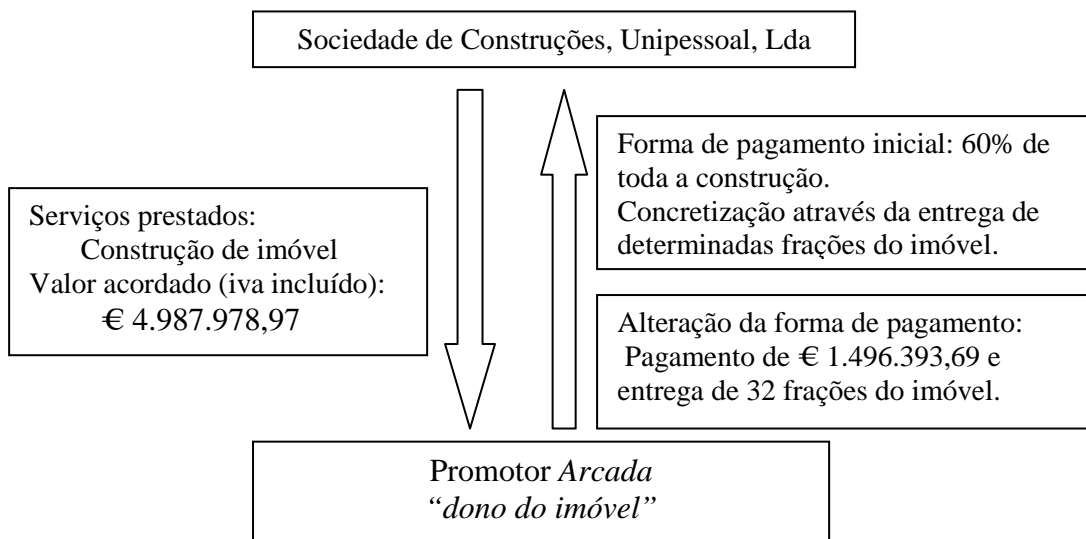
⁹⁰ No mesmo sentido: Acórdão do TCAS, de 15-01-2012, processo nº5542/12 e acórdão do TCAS, de 20-12-2012, processo 04785/11.

pagamento, de determinados bens à sociedade ou a entrega desses bens a quem esta viesse a indicar, mediante celebração das respetivas escrituras de compra e venda. Na sequência de um adiantamento de € 1.496.393,69 à sociedade, por parte do promotor *Arcada*, foi efetuada uma alteração ao referido contrato, ficando estabelecido que a sociedade não receberia 60% da construção ao nível do rés-do-chão e do 4º andar, ficando-lhe a pertencer um total de 32 frações do prédio em pagamento da obra. A AT concluiu que existiam um conjunto de irregularidades, que demonstravam que a contabilidade não evidenciava o rendimento real, por omissão de rendimentos, pelo que recorreu à avaliação indireta por impossibilidade de comprovação e quantificação de forma exata e direta da matéria tributável, nos termos da al.b) do nº1 do art.87º e art.88º, da LGT. Foram evidenciados os seguintes erros e irregularidades: 1- Omissão de registos dos factos relacionados com a concretização do contrato de promessa de permuta, bem como dos contratos de venda das 32 frações. Por exemplo, na contabilidade da sociedade não foram registados o adiantamento de €1.496.393,69, as 32 frações como inventário, bem como a sua venda e recebimentos associados; 2- A fração M, das 32 frações, foi vendida pela sociedade e pelo preço de € 150.000, tendo sido celebrado contrato de promessa de compra e venda e entregue sinal e reforço pelo adquirente; 3- Impossibilidade de confirmação dos valores declarados nas escrituras, por inexistência de documentação bancária de suporte; 4- Manifesta discrepância entre o valor declarado nas escrituras públicas de compra e venda das frações e o seu valor de mercado, tendo em conta a localização do prédio e a informação recolhida junto dos operadores imobiliários; 5- Existência de movimentos bancários do gerente da sociedade construtora a dar quitação a pagamentos efetuados ao promotor *Arcada*.

A Fazenda Pública recorreu da decisão do TAF, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade *A ... – Sociedade de Construções Unipessoal, Lda*, contra a liquidação adicional de IRC, a qual resultou da aplicação de métodos indiretos.

Para melhor compreensão do caso, foi elaborado o seguinte esquema:

Figura 1 – “Contrato de Promessa de Permuta”

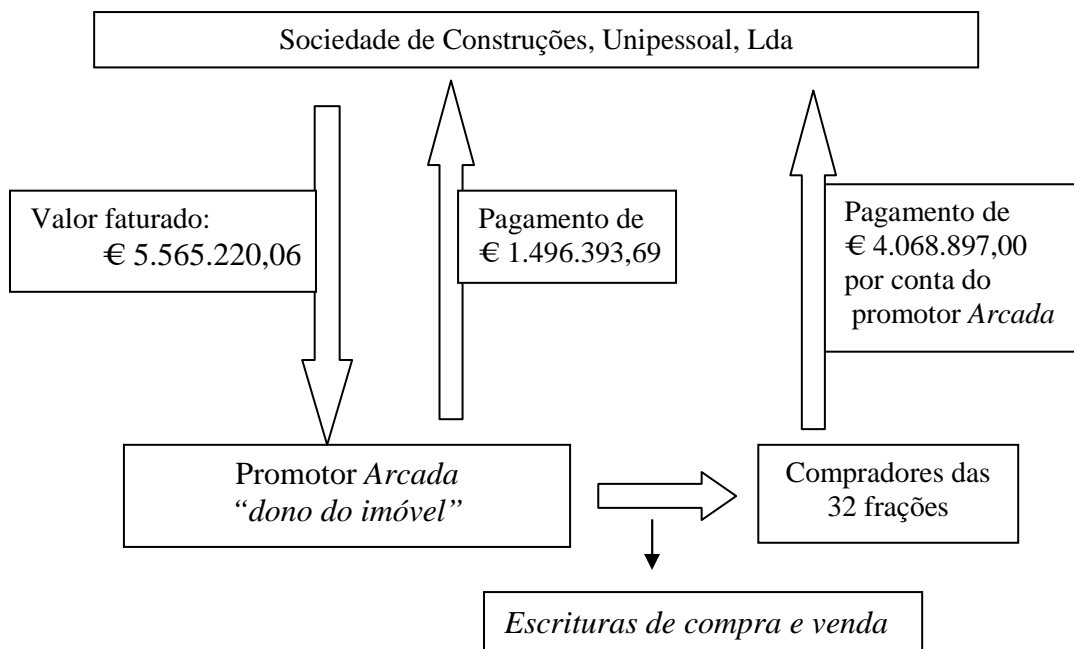


Fonte: Elaboração própria

b) A decisão

Para melhor compreensão da decisão, apresentamos o seguinte esquema:

Figura 2 – “Realização do Contrato”



Fonte: Elaboração própria

O TCA negou provimento ao recurso, mantendo na ordem jurídica a decisão recorrida, ou seja, manteve a anulação da liquidação adicional de IRC, por considerar não estarem reunidos os legais pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos.

Para o TCA, a AT não demonstra que o contrato de promessa de permuta tivesse sido cumprido, na íntegra, pelas partes. Se o contrato tivesse sido realizado de acordo com o estabelecido inicialmente teríamos (figura 1): i) O preço da empreitada seria o valor faturado pela empresa construtora; ii) Os rendimentos registados na contabilidade do construtor seriam de valor igual ao faturado; iii) O promotor *Arcada* ficaria obrigado a pagar com 60% das frações construídas em cada piso, o que implicaria a entrega de um número certo de frações; e iv) A entrega das frações para pagamento implicaria a obrigação da celebração das respetivas escrituras públicas.

O TCA entendeu que, o contrato de promessa de permuta ficaria cumprido se todas estas operações estivessem registadas na contabilidade de ambas as empresas. Só assim a venda posterior das frações seria considerada rendimento na contabilidade da empresa construtora. Então, a AT poderia concluir pela omissão de rendimentos das vendas das 32 frações, na esfera do construtor, através da comparação do preço declarado e do preço real, e determinar o rendimento real com recurso a métodos indiretos.

O TCA considerou que o contrato de promessa de permuta é antes um contrato de empreitada e de dação em cumprimento, tendo sido concretizado da seguinte forma (figura 2): i) O construtor faturou o valor de € 5565.262,06, que registou na sua contabilidade como rendimentos; ii) O promotor *Arcada* efetuou o respetivo pagamento através de um adiantamento de € 1.496.393,69, realizado no decurso da empreitada, e através do produto da venda das 32 frações, de € 4068.897, entregue pelos próprios compradores ao construtor; iii) Entre o promotor *Arcada* e os compradores foram realizadas escrituras públicas; e iv) O produto da venda de todas as frações foi considerado rendimento na contabilidade do promotor *Arcada*.

Assim, o TCA concluiu que não ficou demonstrado que foi efetivamente a empresa construtora a transacionar as 32 frações, pelo que decidiu pela inexistência de fundamentos para a determinação do rendimento real através do recurso a métodos indiretos.

c) Comentário

A tributação incide sobre o rendimento real e efetivamente obtido pelas empresas, pelo que, e atendendo a que a sua determinação tem como ponto de partida a contabilidade, compete à AT demonstrar que o rendimento declarado, e evidenciado na contabilidade do contribuinte, não corresponde à realidade. No caso em concreto, a AT através da análise à situação concreta do contribuinte evidenciou um conjunto de irregularidades na contabilidade, tais como a inexistência de registos contabilísticos de várias situações resultantes do contrato de promessa de permuta celebrado, como o adiantamento efetuado pelo promotor, o registo das 32 frações em inventário, as quais seriam entregues, pelo promotor, como forma de pagamento da empreitada, bem como o registo da posterior venda como rendimento na contabilidade (ver figura 1). Para a AT, estava reunido um conjunto de erros e irregularidades na contabilidade que permitiam concluir que o lucro tributável apurado com base nesta, e declarado pelo contribuinte, não correspondia ao rendimento real e efetivamente obtido, sendo este possível de determinação apenas com recurso a métodos indiretos.

Ora, a questão que se coloca é a de saber se os erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade, pela AT, constituem fundamento de aplicação de métodos indiretos. Neste sentido, o TCA decidiu mal, ao considerar pela ilegalidade do recurso à avaliação indireta, ou, pelo contrário, o TCA decidiu bem, ao considerar a inexistência de fundamentação para o recurso à avaliação indireta? Vejamos então.

De entre o conjunto de factos evidenciados, a AT considera que o contrato de promessa de permuta foi concretizado, o que permitiu concluir pela omissão de rendimentos na contabilidade, resultantes da venda das 32 frações que lhe cabiam por direito, em resultado da realização das cláusulas do referido contrato. Com base nesta premissa, e porque considerou que o valor declarado nas escrituras públicas não prova o valor real e efetivamente recebido e pago, atendendo à localização do prédio e demais informação recolhida junto de operadores do mercado imobiliário, por impossibilidade da obtenção do valor real das vendas, procedeu à determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos.

No entanto, a AT ao mencionar que a venda de todas as frações do prédio, incluindo as que cabiam ao construtor por força do referido contrato, foram registadas como rendimento na contabilidade do promotor, errou ao concluir pela concretização do

contrato de promessa de permuta, ignorando a tributação do rendimento da venda das frações na esfera do promotor. O mesmo facto tributário ficaria assim sujeito a uma dupla tributação, uma na esfera do promotor e outra na esfera do construtor.

Assim, o TCA decidiu, a nosso ver, bem ao concluir que o contrato celebrado não é um verdadeiro contrato de permuta, mas sim um contrato misto de empreitada e dação em cumprimento, de acordo com o art.1207 do Código Civil, e que os factos demonstram que o mesmo não foi cumprido. Ora, se a aplicação da avaliação indireta tem por base a hipótese da realização do contrato de promessa de permuta e ficando demonstrado que este não se realizou, pois o rendimento da venda de todas as frações foi contabilizado pelo promotor, não restava outra solução ao TCA se não concluir pela inexistência de fundamentos para o recurso a métodos indiretos.

Foram desvalorizadas pelo TCA outras irregularidades evidenciadas, tais como a existência de um contrato de promessa de compra e venda, para a fração M, celebrado pelo construtor, bem como a existência de movimentos bancários do gerente a dar quitação a pagamentos efetuados ao promotor (seriam hipotéticas comissões de venda?). No entanto, porque o TCA concluiu pela não concretização do contrato de promessa de permuta, estas irregularidades deixam de ter relevância, porque um dos pressupostos fundamentais não foi provado (ver figura 2).

Surge, no entanto, a seguinte questão. Não seriam os restantes erros e irregularidades evidenciados na contabilidade suficientes para concluir que a capacidade contributiva do contribuinte é manifestamente superior aos valores declarados? Se sim, não competia ao TCA efetuar essa análise, mas somente se a AT evidenciou de forma clara que a matéria tributável não poderia ser determinada se não com recurso a métodos indiretos, por impossibilidade de determinação de forma direta e exata.

Eventualmente, outra solução teria o caso se a AT partisse da não realização do contrato, pois poderia sempre demonstrar que o valor da empreitada, registado como rendimento na contabilidade, não tinha correspondência com a realidade. Aqui, era necessário demonstrar que nas escrituras de compra e venda das frações não foi declarado o valor real da transação, atendendo à localização do prédio, à informação recolhida junto de operadores mobiliários, bem como junto dos compradores. Só assim a AT poderia demonstrar que o valor a receber pelo construtor, correspondente a 60% da construção, e a considerar como rendimento na sua contabilidade, era muito superior ao valor declarado. Estaria assim, a nosso ver, garantida a legalidade do recurso a

métodos indiretos, nos termos do art.87º e art.88º, da LGT, se devidamente fundamentado e legitimado pelo TCA.

2.3 Acórdão do TCAS de 15-05-2012, processo nº02956/09

a) Descrição do caso

No âmbito de uma ação de inspeção os serviços de inspeção da AT verificaram um conjunto de factos que evidenciam omissões e irregularidades na execução da contabilidade, na forma de omissão de rendimentos, cujo valor real não foi possível determinar com recurso à avaliação direta. Para a AT foram evidenciados um conjunto de elementos concretos que demonstraram que a contabilidade não reflete a verdadeira situação patrimonial do contribuinte, bem como os rendimentos efetivamente obtidos, pelo que recorreu à avaliação indireta por impossibilidade de comprovação e quantificação de forma direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, nos termos da al. b) do nº1 do art.87º da LGT e als. a) e al.d), do art.88º, do mesmo diploma legal. Foram evidenciadas as seguintes situações: 1- Discrepância entre o valor declarado nas escrituras e o valor de mercado dos bens transmitidos; 2- Preços de venda declarados diferenciados, para frações vendidas num espaço temporal próximo, com a mesma localização (rua e prédio), com tipologias, valores patrimoniais e pernilagens idênticas; 3- Compradores com dois mútuos contraídos com base na hipoteca das frações adquiridas, que totalizam um valor superior ao declarado na escritura; 4- Declaração por alguns compradores que o mútuo de valor igual ao valor da escritura seria para a compra efetiva da fração e o outro para a realização de obras e despesas, sem contudo se verificar a apresentação do comprovativo desses gastos; 5- Pagamento adicional de impostos por três compradores que admitiram a existência de valores simulados nas escrituras por si celebradas, sendo o valor real da transação superior ao valor declarado; 6- A evidência de pagamentos efetuados pelos compradores e não relevados na contabilidade, correspondentes à divergência entre o preço real e o declarado na escritura.

A Fazenda Pública recorreu da decisão do TAF, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela sociedade, “*tudo em virtude da falta de prova da omissão de rendimentos ou da falta de credibilidade da contabilidade..., pressupostos*

em que a Administração Fiscal assentou as correções levadas a efeito por métodos indiretos”.

b) A decisão

O TCA considerou não estarem reunidos os legais pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos, negando por isso provimento ao recurso, mantendo na ordem jurídica a decisão recorrida, ou seja, a anulação da liquidação adicional de IRC.

Para o TCA, a AT concluiu pela omissão de rendimentos a partir de factuais que não consubstanciam indicio seguro de omissão de rendimentos e de que a contabilidade da sociedade não reflete o resultado efetivamente obtido. Ao partir do testemunho de três compradores, que declararam que o valor constante nas escrituras não correspondia ao real e que, no procedimento de inspeção, declararam que o excedente mutuado se destinou a obras e/ou aquisição de mobiliário, sem contudo fazerem prova de ter sido esse o destino do dinheiro, era necessário demonstrar que o valor declarado como sendo o real tinha sido efetivamente pago à sociedade, a qual afirmou não o ter recebido.

Cabendo o ónus da prova dos pressupostos à AT, para o TCA, esta deveria ter averiguado da existência de um qualquer documento de quitação ou comprovativo do pagamento efetuado à sociedade, ou diligenciado sobre o modo de pagamento da diferença à sociedade. Assim, conclui o TCA, que na ausência dessa prova, não está *“minimamente caracterizada a omissão de proveitos ou que a contabilidade não reflete o resultado efetivamente obtido”*, pressuposto em que a AT assentou o recurso a métodos indiretos.

c) Comentário

A AT considerou que a declaração de rendimentos do contribuinte, bem como os dados e apuros inscritos na sua contabilidade, apesar de organizados de acordo com a legislação comercial e fiscal, não gozavam da presunção do princípio da verdade declarativa, estabelecido no art.75º da LGT. Considerou, pois, a AT que as declarações e a contabilidade do contribuinte revelavam omissões, erros, inexatidões e indícios fundados de que não refletiam a matéria tributável real, ou seja, o rendimento real e

efetivamente obtido. Nesta perspectiva, e porque a prova dos factos recai sobre quem os invoca, compete à AT um dever especial de fundamentação quando estamos perante a determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos, estando pois na situação da impossibilidade da sua comprovação e quantificação direta e exata.⁹¹

Então, entendeu a AT que os erros e irregularidades verificadas na contabilidade não permitiam o recurso à avaliação direta da matéria tributável. Estando verificada a impossibilidade da sua determinação, teria a AT que recorrer à avaliação indireta, nos termos da al.b) do nº1 do art.87º da LGT e art.88º, do mesmo diploma legal. O mesmo não entendeu o TCA, ao considerar que não se encontravam verificados os necessários pressupostos legais para que a AT “lançasse mão da metodologia indireta com base factualidade constante no probatório”, uma vez que esta não averiguou da existência de qualquer comprovativo de pagamento da diferença de rendimentos, efetuado pelos compradores dos imóveis à sociedade vendedora e não refletida na sua contabilidade.

O TCA ao suscitar a questão sobre a inexistência de comprovativos de pagamento do diferencial apurado entre o valor de venda declarado e o efetivamente pago, e uma vez que a sociedade afirmara que o não recebeu, fez declinar todos os restantes pressupostos enumerados pela AT. O mesmo é dizer, que todas as irregularidades verificadas na contabilidade do contribuinte passaram a ser insuficientes para demonstrar que a contabilidade do contribuinte não merecia credibilidade e, por isso, a sua declaração de rendimentos deve continuar a gozar da presunção da verdade declarativa.

Ora, surge então a questão de saber se, face aos factos evidenciados pela AT, o TCA decidiu bem, ao concluir pela inexistência de provas fundadas da omissão de rendimentos.

No decurso da ação de inspeção, a AT apurou que a sociedade vendeu diversos imóveis, tendo registado como rendimento, na sua contabilidade, o valor declarado nas escrituras de compra e venda celebradas. No entanto, concluiu que os valores registados na contabilidade estavam desajustados da realidade, quando analisados de acordo com um conjunto de fatores considerados determinantes no cálculo do preço de mercado dos imóveis, tais como o espaço temporal das transações, a localização dos imóveis (mesma rua e mesmo prédio), o valor patrimonial tributário e a respetiva permissão.

⁹¹ Ver art.74º e art.77º, ambos da LGT.

Atendendo, então, a que os preços de venda no mercado imobiliário são calculados tendo em conta um conjunto de fatores, entre eles os evidenciados pela AT, esperava-se, pois, que esta proceda à sua análise, de forma a averiguar se os valores contabilizados têm aderência à realidade. Ora, foi o que fez a AT, tendo evidenciado, por exemplo, a inexistência de justificação, para o facto de uma fração com valor patrimonial tributário e permissão inferiores a outra localizada no mesmo prédio ter um preço de venda superior. No entanto, o TCA não considerou relevante tal análise, ignorando por conseguinte as características de funcionamento e de determinação de preços no mercado imobiliário.

Ainda, face à existência de vários compradores com dois mútuos associados à transação, os quais somam valores superiores ao declarado na escritura, a AT promove o seu contacto, de forma a averiguar da existência de discrepâncias entre os valores declarados e os valores reais e efetivamente praticados. Conclui, então, que o comprador ao alegar que o mútuo de valor igual à escritura tinha como destino a compra do imóvel e o outro a realização de obras e/ou aquisição de imobiliário, sem contudo apresentar documentos justificativos dessas despesas, era indício suficiente para defender que ambos os mútuos tiveram como destino a aquisição do imóvel. Tanto mais, que três dos compradores procederam à retificação do valor declarado na escritura e pagaram o imposto adicional. Também aqui o TCA desvalorizou os fundamentos apresentados pela AT, como indiciadores de que a contabilidade não merece credibilidade, ao não evidenciar o valor real das transações.

A nosso ver, esteve o TCA mal, ao desconsiderar a regularização voluntária efetuada por três compradores, como fundamento da omissão de rendimentos na contabilidade da sociedade. Aliás, que outro interesse teriam os compradores na retificação do valor da transação se não a regularização da sua situação tributária?

De acordo com o TCA, estes factos só constituiriam pressupostos devidamente fundamentados se a AT averiguasse junto dos compradores como foram pagas as diferenças de valores, uma vez que estas não estavam registadas na contabilidade da sociedade, que por sua vez afirmara não as ter recebido. De facto, a AT deveria questionar os compradores sobre a forma de pagamento do diferencial de valores, diligência a ter como um reforço da retificação do valor declarado na escritura, o mesmo é dizer da evidência da omissão de rendimentos e não como o fundamento em si mesmo da omissão de rendimentos, como pretendeu o TCA.

Aliás, a regularização voluntária do valor declarado nas escrituras por parte dos compradores, que pagaram o imposto adicional, constitui por si só um indício seguro de que o valor real da transação é superior ao valor declarado na escritura. No entanto, e porque o valor efetivamente pago pelos compradores pode ser superior ao valor retificado, a AT, na impossibilidade de recorrer à avaliação direta para determinar a matéria tributável, não teve outro caminho se não recorrer à avaliação indireta por impossibilidade de determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável, por estarem reunidos os pressupostos legais para a sua aplicação, nos termos da lei.

Concluímos pois que o TCA esteve mal, ao desconsiderar os erros e irregularidades evidenciadas pela AT, que retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida da determinação do rendimento real e efetivamente obtido pelo contribuinte.

2.4 Acórdão do TCAS de 09-09-2008, processo nº02300/08

a) Descrição do caso

Em sede de ação inspetiva a AT evidenciou erros e irregularidades da contabilidade, na forma de omissão de rendimentos e de gastos, que não permitiram determinar o rendimento real e efetivamente obtido com base na mesma. Para a AT foram evidenciados um conjunto de anomalias e irregularidades que retiram credibilidade à contabilidade, quer ao nível dos rendimentos quer dos gastos, e demonstram que esta não reflete a verdadeira situação patrimonial do contribuinte, pelo que recorreu à avaliação indireta por impossibilidade de comprovação e quantificação de forma direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, nos termos da al. b) do nº1 do art.87º da LGT e do art.88º, do mesmo diploma legal. Foram evidenciadas as seguintes situações: 1- Omissão de rendimentos evidenciada na decomposição da conta de custo das mercadorias vendidas, de acordo com as margens e gastos evidenciados nas diferentes famílias de produtos; 2- Margens brutas de comercialização evidenciadas na contabilidade inferiores às apuradas com base numa amostra de produtos; 3- Inexistência de justificação para a situação de crédito de imposto de IVA, acumulado pelas deduções efetuadas com aquisições de outros bens e serviços, tendo em conta a atividade exercida e as margens brutas de

comercialização evidenciadas na contabilidade; e 4- Suprimentos efetuados pelos sócios da sociedade, com o objetivo de regularizar saldos credores de caixa e tendo por base documentos internos de caixa.

A sociedade interpôs recurso da decisão do TAF, que julgou improcedente a impugnação judicial, deduzida contra a liquidação adicional de IRC.

b) A decisão

O TCA considerou estarem reunidos os pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos, pelo que julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo a liquidação adicional de IRC.

Para o TCA os factos evidenciados pela AT, e não contrariados por qualquer prova apresentada pelo contribuinte, especialmente a omissão de vendas, os suprimentos efetuados pelos sócios à empresa com o objetivo de regularizar saldos credores de caixa e as margens brutas de comercialização dos produtos evidenciadas na contabilidade serem inferiores às apuradas nas amostragens, retiravam credibilidade à contabilidade, quer ao nível dos rendimentos quer ao nível dos gastos, como suporte de apuramento do rendimento real. Os rendimentos e os gastos teriam de ser assim presumidos, afastando a possibilidade de determinar o real volume de negócios com base na contabilidade, por sobre esta recair uma “*falta generalizada de credibilidade*”, mesmo que organizada de acordo com as regras legais estabelecidas nos códigos tributários e comerciais. E, estando em causa a totalidade de rendimentos da atividade, e não apenas uma ou outra operação, estava afastada a possibilidade de qualquer recurso a correções técnicas para apuramento do real volume de negócios. Logo, para o TCA, face à existência de diversos indícios, fundados e suficientes, encontrava-se aberto o caminho para a AT recorrer a métodos indiretos por impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável e indicar os critérios indicados na sua determinação.

c) Comentário

Para o TCA encontram-se preenchidos os pressupostos para o lucro tributável ser apurado por métodos indiretos quando através da contabilidade do contribuinte, e porque esta apresenta deficiências e irregularidades não supráveis com meras correções técnicas, não é possível apurar os rendimentos e gastos reais. Desta forma, e porque o recurso à avaliação indireta é da competência da AT, compete-lhe a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha, afastando o rendimento declarado pelo contribuinte do rendimento real e efetivamente obtido.⁹² Contudo, assiste-lhe um dever especial de fundamentação dos pressupostos do recurso à avaliação indireta.

A AT, ao enumerar um conjunto de erros e irregularidades verificadas na contabilidade do contribuinte, considerou que estas retiravam credibilidade à contabilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável. Como tal, por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à sua correta determinação, recorreu à sua determinação com recurso à avaliação indireta, nos termos da al.b) do art.87º e art.88º, da LGT, tendo em conta os critérios definidos no art.90º do mesmo diploma legal. Surge-nos, no entanto, a seguinte questão: os erros e as irregularidades evidenciadas na contabilidade poderiam ter sido supridos pelo contribuinte? Ora, se a resposta for positiva, então teremos que concluir que o TCA decidiu mal ao legitimar o recurso a métodos indiretos para determinação do rendimento real e efetivamente obtido pelo contribuinte. Analisemos então os pressupostos da aplicação de métodos indiretos invocados pela AT e validados pelo TCA.

A contabilidade do contribuinte evidenciava um crédito de imposto acumulado, resultado de deduções de aquisições de outros bens e serviços, o mesmo é dizer de imposto referente a gastos. No entanto, atendendo ao tipo de atividade exercida e margens de comercialização, a AT não encontrou justificação para essa situação. Estaríamos aqui perante uma situação de omissão de rendimentos face aos gastos contabilizados. Esta situação foi reforçada com a decomposição da conta custo das mercadorias vendidas, que evidenciou irregularidades nas margens e gastos nas diferentes famílias de produtos. Foram determinadas margens brutas de comercialização

⁹² Ver art.81º a 85º, da LGT.

com base numa amostragem, o que revelou a margens brutas superiores às evidenciadas na contabilidade. Esta situação reforçou a omissão de rendimentos e de gastos generalizados, não sendo pois possível a identificação precisa do produto em que tal situação ocorrera e qual o montante dessa omissão.

Os erros e irregularidades demonstradas, quanto a rendimentos e gastos, foram reforçados com a análise à conta de sócios, sobressaindo que esta era movimentada com documentos internos de caixa e cujo objetivo era fazer face a saldos credores de caixa. Ora podemos, porventura, concluir que não se trataria de empréstimos reais de sócios à sociedade, mas antes um mecanismo meramente formal de colocar a conta de caixa com saldo devedor, o que seria a situação normal, se todos os rendimentos fossem evidenciados na contabilidade.

Estando o contribuinte obrigado a possuir contabilidade organizada de acordo com a lei comercial e fiscal, esta deveria demonstrar de forma clara e precisa todas as operações realizadas, tendo como suporte documentação válida e credível, o que parece não ter acontecido.

Ora, atendendo a que as irregularidades enumeradas, sendo concretas e claras, são genéricas, pois abrangem toda a atividade do contribuinte e não apenas uma ou outra família de produtos, não seria possível ao contribuinte proceder a uma regularização da sua contabilidade, o que permitiria o recurso a correções técnicas. Então, face a esta impossibilidade de determinar o rendimento real e efetivamente obtido através da contabilidade, e estando em causa uma generalidade de omissão de rendimentos e de gastos, tornava-se necessário o seu apuramento com recurso aos métodos indiretos, por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável. Neste sentido, esteve bem o TCA ao validar os pressupostos evidenciados pela AT, considerando a impossibilidade de determinar o rendimento real e efetivamente obtido pelo contribuinte através da sua contabilidade, por considerar que esta não tinha o mérito de espelhar o resultado efetivo da atividade do contribuinte ou seja, os reais rendimentos e os reais gastos apoiados em documentos que dessem a conhecer a sua verdadeira natureza e existência.

Esta decisão do TCA foi sem dúvida reforçada com o facto do contribuinte, nas diversas participações que se lhe assistem, no decurso do procedimento e processo

tributário⁹³, assumir a existência de irregularidades ou erros, que não foram esclarecidos por falta de tempo ou de meios para suportar os custos de uma auditoria externa. Além disso, como demonstra o TCA, o contribuinte não foi capaz de apresentar justificação para as irregularidades evidenciadas na contabilidade, pela AT e que permitisse criar dúvida fundada quanto aos pressupostos de aplicação de métodos indiretos. Logo, o TCA concluiu, e a nosso ver bem, pela existência de fundamentação dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos, cabendo ao contribuinte o ónus da quantificação.⁹⁴ Ou seja, demonstrar que o valor apurado não poderia ser aquele, mas outro, com base num conjunto de factos por si apresentados, o que não fez.

Estando o contribuinte obrigado a possuir contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, esta deve dar a conhecer de forma clara, fácil e precisamente, as suas operações comerciais.⁹⁵ Deve pois a contabilidade refletir a verdadeira situação patrimonial do contribuinte e evidenciar a sua capacidade contributiva. Ora, se os erros e irregularidades demonstrados evidenciam que o contribuinte possui uma capacidade contributiva superior à evidenciada na contabilidade, então, os erros e irregularidades evidenciados retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável. E, aqui, não resta outra solução se não o recurso a métodos indiretos para a sua determinação.

No acórdão em causa, concluímos que o TCA esteve bem ao validar os pressupostos de aplicação de métodos indiretos e considerar que o rendimento real só poderia ser apurado por esta via. O mesmo é dizer que validou a existência de indícios fundados e suficientes de que a contabilidade não refletia a realidade económico financeira do contribuinte.

2.5 Acórdão do TCAN de 08-03-2012, processo nº01290/07.3BEPRT

a) Descrição do caso

O contribuinte A... exerce a atividade farmacêutica, detendo a totalidade da farmácia. Em ação de inspeção, a AT verificou que o contribuinte celebrou um contrato de trespasse, com a sociedade P..- Produtos Farmacêuticos, Lda, no qual acorda a venda

⁹³ Ver art.91º da LGT, quanto ao pedido de revisão da matéria tributável.

⁹⁴ Ver art.74º e art.77º, da LGT.

⁹⁵ Ver art.29º do Código Comercial (CC), art.123º do CIRC.

de todo o património existente no estabelecimento comercial de farmácia, pelo valor global de € 1.320.000,00. Considerou a AT que o valor da transação do trespasse constitui uma inequívoca e manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado do trespasse, pelo que recorreu à avaliação indireta por impossibilidade de comprovação e quantificação de forma direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, nos termos da al. b) do nº1 do art.87º da LGT e da al.d) do art.88º, do mesmo diploma legal. Foram evidenciados os seguintes factos: 1- O valor global do trespasse de € 1.320.000 é manifestamente inferior ao valor de mercado do trespasse, o qual é dado por um valor nunca inferior a 1,5 vezes o volume de negócios do ano anterior e depende da capacidade de gerar lucros e da localização do estabelecimento comercial; 2- O valor de mercado do trespasse seria, no mínimo, de € 4.430.040,03; 3- O coeficiente de 1,5 foi encontrado tendo em conta a experiência obtida em outras ações de inspeção, dados retirados da comunicação social e de artigos de opinião que circulam na Internet, de relatórios de peritos judiciais e de pareceres obtidos junto da Associação Nacional de Farmácias; e 4- Na determinação do valor de mercado é irrelevante o facto de o adquirente ser uma sociedade detida pelo contribuinte (4%) e pelo diretor geral da farmácia (96%).

b) A decisão

O TCA considerou não estarem reunidos os pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos, pelo que confirmou integralmente a sentença do TAF, que julgou procedente a impugnação judicial e anulou a liquidação adicional de imposto.

Para o TCA, o recurso a métodos indiretos resultou no facto de ter sido declarado um valor de trespasse da farmácia substancialmente inferior ao seu valor de mercado, sendo este o fundamento da impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável do contribuinte. Os fatores invocados pela AT, para justificar que o valor declarado é manifestamente inferior ao valor de mercado, “*para além de serem, por si só vagos e de força probatória duvidosa quando abstratamente considerados, também não podem deixar de ser absolutamente irrelevantes quando são desacompanhados de qualquer concretização*”. A AT não concretizou quais as operações da mesma natureza que devem ser atendidas e que justificam os conhecimentos e experiência adquiridas, qual a ciência dos artigos e opiniões citados,

qual o facto que constitui o objeto do relatório pericial, bem como em que circunstâncias ocorreu o parecer dado pela Associação Nacional de Farmácias. Como, também, não atendeu às características específicas do negócio, que o afastam do típico negócio a valorar exclusivamente segundo as regras de mercado. Isto é, na ponderação realizada não foi tido em conta o valor e a data do anterior trespasse, e o facto do capital social da sociedade adquirente ser detido pelo contribuinte e pelo diretor geral da farmácia, existindo uma relação de “*amigos e colegas de profissão há muitos anos*”.

Na fundamentação da AT não se encontram elementos concretos e objetivos que permitam retirar, com uma certeza razoável, que o valor declarado não corresponde ao valor real do negócio jurídico, pelo que concluiu o TCA que não foi cumprido o especial dever de fundamentação material.

c) Comentário

A AT considerou que o rendimento declarado, pelo contribuinte, não correspondia ao seu rendimento real e efetivamente obtido. Assim, recorreu à avaliação indireta por considerar impossível a sua determinação e quantificação direta e exata, nos termos da al. b) do nº1 do art.87º da LGT e al.d) do art.88º, do mesmo diploma legal. Ora, o TCA ao considerar que a AT não cumpriu com o especial dever de fundamentação material, considerou não estarem reunidas as condições para que esta recorresse à avaliação indireta. Assim, compete-nos aferir se os factos evidenciados, pela AT, constituem vícios, erros ou irregularidades na contabilidade, que lhe retiram credibilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável e os mesmos se encontram devidamente fundamentados. E, neste sentido, se positivo, o TCA esteve mal, ao considerar não estarem reunidos os pressupostos legitimadores do recurso aos métodos indiretos.

O contribuinte celebrou um contrato de trespasse da farmácia com uma sociedade, na qual detém uma participação social de 4%, pelo valor de € 1.320.000, e o ganho foi considerado rendimento na sua contabilidade, estando por isso refletido no lucro tributável declarado. No entanto, para a AT existia uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado do trespasse. Não sendo possível obter o valor de mercado através da contabilidade do contribuinte, estava verificada a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável,

pressuposto para o recurso à avaliação indireta nos termos da al.b) do nº1 do art.87º e al.d) do art.88º, da LGT. O mesmo é dizer que, para a AT, o valor de mercado não é o valor declarado pelo contribuinte, existindo por isso omissão de rendimentos na contabilidade do contribuinte, a qual não era possível de determinar com base nesta.

Partindo deste facto evidenciado, importa saber se a AT cumpriu com o dever especial de fundamentação e justificou, através de factos concretos e certos, qual seria o valor de mercado do trespasse. Pois é nesta fundamentação que diverge o TCA.

A AT apurou que o valor de mercado do trespasse de uma farmácia, em regra, nunca seria inferior a 1,5 vezes o volume de negócios do ano anterior. Este valor foi determinado tendo em conta um conjunto de informação recolhida em outras ações de inspeção, na comunicação social e artigos de opinião vários que circulam na Internet, em relatórios de peritos judiciais, bem como em pareceres solicitados pelo Ministério Público junto da Associação Nacional de Farmácias.

No entanto, a AT ao definir a regra com base em informação que não poderia concretizar ao caso em concreto, por exemplo por impossibilidade na divulgação dos dados obtidos em outras ações de inspeção, pondo em causa o dever de sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes⁹⁶ e não procurando outros meios de prova, tais como o recurso à legislação que regulamenta a atividade farmacêutica, os alvarás e licenças, junto das entidades competentes, deixa a fundamentação com algumas fragilidades. No mesmo sentido, a AT deveria ter solicitado um parecer junto da Associação Nacional de Farmácias, de forma a legitimar a sua aplicação ao caso em análise. O socorrer-se unicamente de pareceres dados por esta entidade ao Ministério Público, em outros contextos, suscitou a dúvida se os mesmos se aplicariam ao caso em concreto. Ora, não tendo a AT seguido esta via, deu razão ao TCA quando decidiu que a fundamentação não assentou em dados objetivos, racionais e fundamentados, mas antes em meras hipóteses abstratas, suspeitas ou suposições, ao considerar tais fatores, por si só, vagos e de força probatória duvidosa quando abstratamente considerados, e irrelevantes porque desacompanhados de qualquer concretização.

Mais, existindo dúvida de que o valor declarado do trespasse não era o valor real, face à não justificação da forma de obtenção do valor declarado, pelo contribuinte,

⁹⁶ Ver art.64º da LGT.

a AT deveria ponderar o recurso à informação bancária, nos termos do art.63º B da LGT, como reforço da aplicação de métodos indiretos.

No entanto, se o TCA esteve bem ao demonstrar a fragilidade da informação que suportou a definição da regra geral da determinação do preço de mercado, entendemos que esteve mal ao considerar que o caso em concreto estaria fora das regras de mercado, tendo em conta as condições subjetivas do negócio. Ou seja, considerar que o contribuinte ao deter uma participação de capital na sociedade adquirente, e entre ele e o sócio maioritário existir uma relação de amigos e colegas de trabalho há longa data, excluiria o negócio das regras do mercado.

Ora, o TCA desvalorizou o facto de estarmos perante entidades jurídicas distintas e, por conseguinte, com interesses distintos. A contribuinte apenas detém uma participação minoritária, de 4%, logo não pode ter a mesma leitura se fosse o contrário, ou seja, se a contribuinte detivesse a participação maioritária, de 96% do capital social. Aqui sim, poderia ser levantada a questão de, sendo entidades jurídicas diferentes, o interesse económico do contribuinte seria o mesmo enquanto sócio maioritário da sociedade detentora da farmácia. Aliás, o TCA acolheu a fundamentação do perito independente na comissão de revisão, que defendeu que a operação em causa não se assemelha a operações de vendas de farmácias a cujos exemplos se recorreu na análise inspetiva, por considerar não se tratar de uma transmissão ou venda pura e simples entre farmacêuticos, que a poderia integrar nas condições normais de mercado. No entanto, aqui, e na nossa opinião, o TCA incorre num défice de análise, ao considerar que o trespasse estaria fora das regras de mercado, tendo em conta apenas factos subjetivos e que, pela sua natureza, não teriam relevância na formação do preço de mercado do trespasse.

Também esteve mal o TCA ao não considerar relevante o facto de o contribuinte não demonstrar como obteve o valor do trespasse declarado de € 1.320.000, mesmo sendo este valor superior ao ocorrido dois anos antes.

No entanto, e apesar de não estarmos de acordo com toda a abordagem feita pelo TCA, é à AT que recai o dever especial de fundamentar o recurso à avaliação indireta, e tendo deixado dúvidas quanto à determinação do valor de mercado, então, não restava outra via ao TCA se não julgar pela ilegitimidade do recurso a métodos indiretos.

2.6 Acórdão do TCAS de 04-05-2010, processo nº003903/10

a) Descrição do caso

O contribuinte A... exerce a atividade de transporte particular de passageiros - taxi. Em ação de inspeção, a AT verificou omissões e irregularidades na contabilidade, que levaram a concluir pela omissão de rendimentos e de gastos, que evidenciaram a existência de capacidade contributiva superior à declarada. A AT recorreu à avaliação indireta por via da inexistência ou insuficiência de elementos contabilísticos, que levaram à impossibilidade de comprovação e quantificação de forma direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável, nos termos da al. b) do nº1 do art.87º e da al.b) do art.88º, ambos da LGT, com os seguintes fundamentos: 1- A contabilidade não estava organizada de acordo com as normas contabilísticas e fiscais; 2- Omissões nos registos de rendimentos e de gastos; 3- Situação permanente de crédito de imposto resultado de valores contabilizados na rubrica “outros gastos”, considerados elevados para os valores declarados de prestações de serviço; 4- Prestações de serviços declaradas consideradas baixas quando comparadas com valores “normais”, para a atividade, tendo em conta a área de Lisboa e o exercício da atividade em dois turnos, a relação entre quilómetros (Km) percorridos e os faturados; 6- Gastos de gasóleo declarados considerados baixos quando comparados os Km percorridos e o consumo médio aos 100 Km; e 7- Viatura afeta exclusivamente à atividade face à imputação total dos gastos associados à atividade exercida.

A Fazenda Pública recorreu para o TCA da sentença do TAF que julgou procedente a impugnação judicial por considerar que a AT não cumpriu com o dever de fundamentação que lhe é exigido.⁹⁷

b) A decisão

O TCA considerou estarem reunidos os pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos, pelo que julgou improcedente a impugnação judicial, mantendo a liquidação adicional de imposto.

⁹⁷ Ver nº4 do art.77º da LGT.

Para o TCA, a escrita do contribuinte não se encontrava devidamente organizada por forma a permitir um conhecimento claro e inequívoco dos elementos necessários ao cálculo do imposto. Assim, tendo a AT apontado irregularidades no sentido em que a escrita não refletia o verdadeiro resultado da atividade, estaria justificado o recurso ao método presuntivo, por a contabilidade não merecer fiabilidade e, através dela, não ser possível quantificar de forma exata a matéria tributável.

Pelo que, encontrando-se a AT impossibilitada de utilizar os meios da empresa, devido à existência de uma “*contabilidade insegura, aqui e ali confusa e contraditória e omissa*”, estava legitimado o recurso a métodos indiretos, nos termos da al.b) do nº1 do art.87º e art.88º, ambos da LGT.

Ao contribuinte impunha-se demonstrar que a quantificação era excessiva. Para o TCA, o critério utilizado era objetivo e fundado, pois a AT recorreu a indicadores constantes de um estudo desenvolvido em parceria com a Associação Nacional de Transportes Rodoviários em Automóveis Ligeiros (ANTRAL), competindo por isso ao contribuinte trazer novos elementos, nomeadamente prova documental, que pudesse provar o excesso na quantificação da matéria tributável, o que não fez. Não ficou por isso demonstrado qualquer erro ou excesso na quantificação da matéria tributável.

c) Comentário

Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indiretos, nos termos do nº4 do art.74º da LGT, compete à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respetiva quantificação. Assim, a AT tem a obrigação legal de demonstrar que a declaração de rendimentos do contribuinte não reflete o seu rendimento real, objeto de tributação, afastando, por conseguinte, o princípio da verdade declarativa patente no art.75º da LGT. Tem, por isso, um dever especial de fundamentação dos pressupostos em que assenta o recurso à avaliação indireta, porque subsidiária da avaliação direta e por isso um último recurso na determinação do rendimento real.

No caso em concreto, o TAF considerou que a AT não se aproximou das indicações de fundamentação legalmente exigidas, não existindo nenhuma indicação no relatório da inspeção quanto à impossibilidade de comprovar e quantificar diretamente a matéria tributável. Assim, decidiu pela ilegalidade do recurso aos métodos indiretos. No

entanto, entendimento contrário teve o TCA, que considerou estarem reunidas as condições legais, por verificação de falta de credibilidade da contabilidade como suporte de determinação do rendimento declarado. E, partindo desta premissa, cabia ao contribuinte demonstrar que o critério utilizado pela AT, para a quantificação da matéria tributável, implicou um erro ou excesso de quantificação. Ora, o contribuinte não fez esta prova, o que levou o TCA, face à utilização por parte da AT de indicadores de atividade constantes em estudo elaborado em parceria com a ANTRAL, a decidir pela inexistência de erro ou excesso na quantificação da matéria tributável.

Tendo em conta as irregularidades da contabilidade evidenciadas pela AT, compete-nos analisar se estas poderiam ser supridas pelo contribuinte ou pela própria AT, através de meras correções técnicas aos rendimentos e aos gastos. E, nesta perspetiva, poder concluir que a contabilidade do contribuinte permitia o apuramento direto e exato do seu rendimento real. Se assim for, o TCA decidiu mal ao legitimar o recurso aos métodos indiretos, como a única via possível de determinar a matéria tributável.

A AT detetou que a contabilidade do contribuinte não estava organizada de acordo com a lei fiscal, não obedecendo aos requisitos adequados ao correto apuramento do imposto. E, porque existiam indícios de sucessivas omissões de documentos relativos a rendimentos e a gastos, bem como de faturação com “*graves omissões e inexatidões*”, concluiu que o sistema de contabilidade não refletia de forma verdadeira a situação do contribuinte e, portanto, o resultado efetivamente obtido.

Para chegar a esta conclusão, a AT teve por base um conjunto de omissões e irregularidades resultantes da análise efetuada à contabilidade e à atividade do contribuinte. A atividade exercida, prestação de serviços de transporte de passageiros em automóvel ligeiro, não implica, em regra, a existência de crédito de imposto de IVA permanente, facto verificado no contribuinte e que resultou da declaração de gastos superiores aos rendimentos. Por seu lado, as prestações de serviço declaradas apresentam, de forma regular, “*valores abaixo dos que se poderão considerar normais para a atividade de taxista na área de Lisboa*”. Ora, surge-nos aqui uma primeira questão, a de saber o que são prestações de serviços normais e se a AT procedeu à sua divulgação, de forma a cumprir com o especial dever de fundamentação.

Não constando no acórdão qualquer menção à definição de prestações de serviços normais, para a atividade em causa, temos que concluir que a AT o terá feito,

com recurso ao estudo realizado em parceria com a ANTRAL e a outros factos evidenciados, tais como o exercício da atividade em dois turnos, a partir de determinado momento. Pois, se assim não fosse, entendemos que este pressuposto não poderia ter sido validado pelo TCA, pois dele o contribuinte ficaria impedido de recorrer.

No entanto, verificamos que a AT reforça o indício de omissão de prestações de serviços, através da análise aos Km percorridos por comparação aos Km faturados. Os primeiros justificaram um andamento médio anual superior a 70.000 Km, valor de referência do relatório do grupo de trabalho criado, em parceria com a ANTRAL.

Também a análise aos consumos médios de gasóleo por 100 Km evidenciou indícios de omissão de gastos de combustível, concluindo a AT que o consumo médio declarado não corresponderá à realidade.

Os factos evidenciados revelam um carácter abrangente, sendo de difícil particularização, pois é difícil saber, em concreto, quantos Km percorridos e não faturados, bem como qual o exato consumo de gasóleo associado. Revelando a contabilidade omissões e irregularidades impossíveis de suprir por parte do contribuinte, o recurso a meras correções técnicas ficaria assim excluído. Perante a existência de factos que retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida de determinação do rendimento real e efetivamente obtido, competia à AT a sua determinação com recurso a métodos indiretos.

Ora, perante as irregularidades enumeradas, cabia ao contribuinte a apresentação de elementos concretos, que permitissem criar dúvida fundada sobre os mesmos, resultando na demonstração de que a contabilidade era credível, para a determinação do rendimento real, o que não aconteceu. Pelo que, somos de concluir que o TCA esteve bem ao considerar que as irregularidades e omissões na contabilidade impossibilitavam a determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos da al.b) do art.87º da LGT e al. a) do art.88º do mesmo diploma legal, e que a AT cumpriu com o seu dever especial de fundamentação.

Ainda, e quanto ao critério utilizado pela AT, tendo por base o estudo realizado em parceria com a ANTRAL, nos termos do nº3 do art.74º da LGT competia ao contribuinte demonstrar que a quantificação era excessiva e que deveria ser outro o critério utilizado. Também aqui o TCA esteve bem, ao considerar que o critério utilizado respeitava o estabelecido no art.90º da LGT e que, perante uma contabilidade que não merecia crédito, o contribuinte não demonstrou com dados concretos que os

resultados obtidos pela AT “*se afastam, em medida desproporcional, desrazoável e arbitrária da real medida das coisas*”.

2.7 Acórdão do TCAS de 13-11-2012, processo nº04205/10

a) Descrição do caso

O contribuinte exerce a atividade de cabeleireiro e estética. Em ação de inspeção, a AT verificou um conjunto de erros e inexatidões na contabilidade, concluindo pela existência de omissão de rendimentos e de gastos, o que levou a um lucro tributável declarado substancialmente inferior ao lucro tributável real. A AT recorreu à avaliação direta, de forma a determinar o lucro tributável, de acordo com os seguintes factos: 1- Omissão da mais – valia obtida com a alienação de um bem de equipamento; 2- Despesas de investigação contabilizadas e não documentadas; 3- Gastos contabilizados em duplicado (comissões bancárias); 3- Indícios de omissões evidenciados pela análise da evolução dos rácios da atividade; 4- Diminuição das margens de lucro brutas das vendas de mercadorias e de prestações de serviços; 5- Maior crescimento dos gastos associados às vendas (produtos e gastos com pessoal) face ao volume de vendas e prestações de serviços declarados; 6- Recebimentos contabilizados de valor inferior aos recebimentos por multibanco evidenciados nos extratos bancários; e 7- Entradas em bancos, por depósito em numerário, por cheques de pequeno valor e por multibanco, são muito superiores ao volume de negócios declarado.

A AT procede a correções técnicas dos gastos contabilizados e não aceites fiscalmente, da mais- valia apurada e não contabilizada, e da omissão de vendas e prestações de serviços com base no diferencial apurado entre o total de recebimentos contabilizados e os apurados através dos extratos bancários.

O contribuinte recorre da decisão do TAF, que julgou parcialmente improcedente a impugnação judicial, a qual tinha como fundamento de que estavam reunidos os pressupostos do recurso à avaliação indireta, nos termos da al.b) do nº1 do art.87º e art.88º, da LGT, e não da avaliação direta, como entendeu a AT.

b) A decisão

O TCA considerou estarem reunidos os pressupostos legitimadores do recurso a métodos indiretos, pelo que, não seguindo a AT esta metodologia, revogou a sentença do TAF e julgou procedente a impugnação judicial, anulando as liquidações adicionais de imposto.

Para o TCA, no decurso do exame à escrita, a AT concluiu pela falta de aderência à realidade dos elementos declarados pelo contribuinte, demonstrada pela descrição de diversos elementos, tais como a insuficiência de elementos da escrita mercantil, a manifesta discrepância entre o volume de negócios declarado, pelo contribuinte e o volume de negócios apurado, pela AT. Estes factos revelaram *“uma capacidade contributiva significativamente superior à efetivamente declarada, matéria que, nos termos do art.87º da LGT, abre a porta ao recurso à avaliação indireta”*. A AT *“lançou mão de juízos presuntivos sem, contudo, ter lançado mão da metodologia indireta, uma vez que se ancorou a meras correções técnicas, o que tanto basta para concluir pela ilegalidade das liquidações impugnadas sem se mostrar, sequer, necessário aferir da justeza, ou não, dos factos- índice a que se ancorou a AT.”*

c) Comentário

No caso em apreciação, a AT evidenciou um conjunto de erros e irregularidades na contabilidade do contribuinte, que permitiram concluir que o rendimento declarado não corresponde ao rendimento real. Para o determinar, recorreu à avaliação direta⁹⁸, procedendo a correções técnicas ao lucro tributável declarado, considerando os valores não contabilizados e que nos termos da lei fiscal são rendimentos tributáveis, ou anulando valores de gastos contabilizados, que nos termos da lei fiscal não são aceites fiscalmente. Podemos, então concluir, que ao prescindir da avaliação indireta como forma subsidiária de determinação do rendimento real e efetivamente obtido, a AT considerou que a contabilidade do contribuinte, apesar de todas as irregularidades, era ainda credível para a sua determinação. Ora assim não entendeu o TCA, que considerou que os factos evidenciados pela AT retiravam credibilidade à contabilidade do contribuinte.

⁹⁸ Ver art.81º da LGT.

Para o TCA, a partir do momento em que a AT recorreu a indícios, presunções, para demonstrar a omissão de rendimentos e gastos na contabilidade, invocou a avaliação indireta sem, contudo, utilizar a sua metodologia, estabelecida nos termos da al.b) do nº1 do art.87º e art.88º, ambos da LGT. Assim, para o TCA, a AT incorreu numa ilegalidade ao recorrer da avaliação direta, porque estavam verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indireta.

Tendo em conta os factos descritos pela AT, compete-nos avaliar se estariam reunidas as condições para a determinação do recurso a métodos indiretos, por impossibilidade de determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável, atendendo ao especial dever de fundamentação que sobre a AT recai, como sugere o TCA. E, neste sentido, concluir que o TCA decidiu bem, ao promover as anulações das liquidações adicionais de imposto.

Da análise à contabilidade do contribuinte foi enumerado um conjunto de anomalias e irregularidades, que, pela sua característica, podemos classificar em dois grupos distintos.

O primeiro grupo inclui as anomalias e irregularidades verificadas na contabilidade e que, sendo facilmente identificáveis e individualizadas, podem ser retificadas através de meras correções técnicas. No caso em apreço, falamos da omissão da mais-valia associada à alienação do bem de equipamento, a qual nos termos do art.20º do CIRC é rendimento tributável, nas condições estabelecidas nos art.46º a 48º do mesmo diploma legal. Temos, ainda despesas contabilizadas como gastos, que por duplicação (o caso das comissões bancárias) ou por inexistência de documentação suporte (o caso das despesas de investimento), não são aceites como gasto fiscal, nos termos do art.23º e art.45º, ambos do CIRC. Ora, nesta situação, à contabilidade não é retirada a credibilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável, ou seja, do rendimento real e efetivamente obtido. Aqui, os erros e irregularidades verificadas são facilmente superáveis, o que se conclui que, sendo a avaliação indireta subsidiária da avaliação direta, não encontrava a AT fundamentos legais para recorrer da primeira. Logo, agiu bem a AT ao corrigir estas anomalias através de meras correções técnicas ao lucro tributável declarado.

O segundo grupo inclui os vícios, as anomalias e irregularidades verificadas na contabilidade e que, não sendo facilmente individualizadas e quantificadas, não podem ser corrigidos através de meras correções técnicas. O mesmo é dizer, que através da

contabilidade e da atividade exercida são enumerados um conjunto de fatores que criam a convicção de que o rendimento declarado se afasta significativamente do rendimento real, sendo por isso a capacidade contributiva do contribuinte superior à evidenciada nos valores declarados. Pelo que, não sendo capaz a AT de determinar e quantificar, de forma direta e exata, o rendimento real e efetivamente obtido, terá que recorrer à avaliação indireta, para assim obter um valor ainda que próximo do real. Nesta situação, as anomalias e irregularidades verificadas retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável e, por conseguinte, legitimam o recurso à avaliação indireta. Ora, no caso em apreço, podemos sempre questionar se a AT agiu bem, ao afastar o recurso à avaliação indireta, quando concluiu pela incongruência de valores declarados, quer no âmbito dos rendimentos, quer dos gastos e, na mesma medida, proceder à correção técnica apenas dos rendimentos com base no diferencial encontrado entre os recebimentos totais e os recebimentos contabilizados.

Ora, da análise à atividade exercida, bem como dos elementos contabilizados pelo contribuinte, a AT concluiu que os rácios da atividade (margens brutas de lucro das vendas e prestações de serviços, gastos com pessoal, entre outros), evoluindo de forma contraditória, evidenciavam indícios de omissões na contabilidade. No entanto, ao especificar que *“desta análise sumária conclui-se claramente pela incongruência de valores no tocante a custos quer a proveitos...”* somos obrigados a concluir que os indícios apontavam para uma omissão de rendimentos, bem como de gastos, sem contudo ser possível a sua quantificação direta e exata, ou seja, a sua individualização e quantificação.

Ainda, dos elementos contabilizados e dos disponibilizados pelo contribuinte, a AT apurou que os recebimentos eram de valor superior aos contabilizados. Esta situação foi reforçada pela análise às entradas em bancos, através dos extratos bancários, que demonstrou que o total de entradas em bancos (depósitos em numerários, de cheques de pequeno valor e multibanco – TPA) era de valor muito superior ao volume de negócios declarado. Estava, assim, verificado um indício de que o contribuinte omitira vendas e prestações de serviço, no valor do diferencial apurado entre o recebimento total e o recebimento contabilizado.

No entanto, e porque da análise aos rácios da atividade foi possível concluir, por indícios seguros e fundados, pela omissão de rendimento e de gastos, a AT entrou

em contradição ao considerar, no apuramento do lucro tributável, apenas, e só, a omissão de rendimentos.

E, ainda que a omissão de rendimentos seja facilmente determinada pelo diferencial existente nos recebimentos, o mesmo não acontece para a omissão dos gastos. Existindo indícios de omissão de gastos, evidenciados pela análise dos rácios da atividade, não era possível o seu conhecimento, ou seja, a sua individualização e quantificação.

Assim, os erros e irregularidades evidenciados retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida para a determinação do rendimento real e efetivamente obtido, pelo que não restava outra solução à AT senão o recurso à avaliação indireta, por estarem verificados os seus pressupostos, nos termos da al.b) do nº1 do art.87º e art.88º, da LGT. Ainda que procedesse a correções meramente técnicas para as situações identificáveis e quantificáveis, que incluímos no primeiro grupo.

Há pois que concluir que esteve bem o TCA, ao considerar que a AT tinha legitimidade ao recurso a métodos indiretos e que era esta a via que deveria ter seguido, ao assentar a determinação do rendimento real em indícios fundamentados.

2.8 Acórdão do TCAS de 16-04-2013, processo nº05721/12

a) Descrição do caso

O contribuinte exerce a atividade de construção civil e obras públicas, entre outras. Em ação de inspeção, a AT verificou a existência de faturas contabilizadas como gasto, no valor total de € 1.087.900,73 e IVA de €136.187,41, referente a serviços de construção civil prestados por subempreiteiros, que não correspondem a operações efetivamente praticadas, não preenchendo por isso os requisitos estabelecidos no artigo 23º do CIRC. A AT recorreu à avaliação direta, (correções técnicas), de forma a determinar o lucro tributável, de acordo com os seguintes factos: 1- As empresas emitentes são não declarantes; 2- As faturas não estão emitidas na forma legal, pois não discriminam a quantidade e a denominação usual dos serviços prestados, não dispõe de qualquer anexo, como os respetivos autos de medição ou orçamentos; 3- Pagamento das faturas contabilizado por conta de caixa; 4- A inexistência de documentos comprovativos do respetivo pagamento; 5 – Após notificação para apresentação de

contratos celebrados, quer com os subempreiteiros, quer com os clientes, orçamentos e autos de medição, folhas de obra e comprovativos dos pagamentos, apenas foram exibidos documentos internos de requisição de serviço por clientes; e 6- Para as obras em causa, as faturas contabilizadas como gasto não tiveram correspondência a rendimentos faturados aos clientes.

O contribuinte recorre da decisão do TAF, que julgou improcedente a impugnação judicial. Para o contribuinte estavam reunidos os pressupostos para a avaliação indireta, nos termos da al.b) do n.º1 do art.87º e art.88º, da LGT e não da avaliação direta, como entendeu a AT.

b) A decisão

O TCA considerou estarem reunidas as condições da determinação do rendimento real através da avaliação direta e julgou improcedente o recurso do contribuinte, mantendo as liquidações adicionais de imposto.

Para o TCA, a desconsideração dos montantes inscritos nas faturas (julgadas falsas), como gasto fiscal, só foi possível porque a AT provou que os mesmos, pura e simplesmente, não foram suportados e pagos, procedendo ao seu enquadramento nos termos do n.º1 do art.23º do CIRC. Esta situação não resulta na impossibilidade de comprovação da matéria coletável, mas antes indícios sérios e objetivos de que as faturas discriminadas pela AT não titulam operações efetivamente realizadas. Além disso, a AT não fez apelo a quaisquer outras faturas de gastos, para além das registadas na contabilidade, pelo que, objetivamente, não se viu confrontada com a impossibilidade de quantificar exata e precisamente os gastos fiscalmente não aceites.

À AT não restava outra alternativa legal, que não proceder a correções técnicas, do montante do valor das “*faturas inquinadas de falsidade*”, por imposição legal do n.º1 do art.23º do CIRC. A utilização de métodos indiretos numa situação em que apenas se desconsideram gastos por inexistência de operações correlativas é contra o princípio da tributação do lucro real, uma vez que por força do uso de tal método se apurariam gastos inexistentes.

c) Comentário

No caso em apreciação, o contribuinte pretendia a determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos, por considerar estar patente a impossibilidade de a determinar e quantificar de forma direta e exata. Ainda, para o contribuinte, a AT ao desconsiderar gastos contabilizados, com relevância no total dos gastos, deveria ter em consideração o princípio da tributação do rendimento real, que só seria assegurado pela adoção do método indireto de tributação. Pretendia, então, a consideração de uma presunção de gastos para os rendimentos declarados, que a AT não questionou.

Ora, assim não considerou o TCA, ao validar o recurso à avaliação direta, por verificadas as condições para um apuramento direto e exato da matéria tributável.

O recurso à avaliação indireta, subsidiária da avaliação direta, deve ser feito apenas em situações específicas, nas quais a existência de um conjunto de omissões e irregularidades verificadas na contabilidade indiquem uma capacidade contributiva superior à declarada. No entanto, porque a sua materialização é difícil, por insuficiência de elementos claros e concretos, o recurso à avaliação indireta torna-se a via exigida para a sua determinação. Será que os factos evidenciados pela AT consubstanciam erros e irregularidades na contabilidade, que lhe retiram credibilidade como ponto de partida para a determinação do rendimento real? E, neste sentido, deveria a AT recorrer à avaliação indireta para o determinar? Ora, se assim for, então, esteve mal o TCA ao validar o recurso à avaliação direta por parte da AT. É isso que iremos analisar.

O contribuinte contabilizou como gasto diversas faturas, referentes a prestações de serviços de construção civil, estando por isso a influenciar negativamente o resultado declarado. Da análise à contabilidade e a outros elementos disponíveis, a AT concluiu que as referidas faturas eram falsas, o mesmo é dizer que não correspondiam a operações efetivamente realizadas, por isso, contabilizadas unicamente com o objetivo de reduzir o rendimento real e efetivamente obtido. Esta conclusão assentou num conjunto de dados objetivos, tais como o facto das empresas emitentes serem não declarantes, as faturas não estarem na forma legal, a inexistência de documentação suporte às operações em causa, sendo inexistência de contratos, orçamentos, autos de medição e documentos justificativos de pagamentos.

Ora, a AT limita-se à análise de um facto específico: um conjunto de faturas classificadas como falsas, facilmente identificável e de determinação direta e exata. A análise da contabilidade não evidenciou outros erros ou irregularidades, que, por indício de omissão de rendimentos ou de gastos, impossibilitassem a determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável. Não existindo a dúvida de que a contabilidade não merecia credibilidade como ponto de partida para a determinação do rendimento real, estava afastado a possibilidade de recurso à avaliação indireta, por impossibilidade de determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável, nos termos da al.b) do art.87º e art.88º, ambos da LGT. Além disso, o contribuinte não apresentou outros elementos que pudessem demonstrar que os gastos não eram aqueles, mas outros, criando a dúvida fundada de que existiriam gastos não contabilizados associados aos rendimentos declarados. Só nesta situação poderia por em causa a sua contabilidade e como tal, a AT não teria outra solução se não a determinação do rendimento real com recurso à avaliação indireta. No entanto, não foi isso que se verificou.

A AT recorreu a factos objetivos, ao considerar que os gastos contabilizados, correspondentes às faturas indiciadas de falsidade, não correspondiam a operações efetivamente realizadas e como tal, não poderiam ser aceites fiscalmente, por não serem comprovadamente indispensáveis à realização de rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora, nos termos do nº1 do art.23º do CIRC. Assim, bastava uma correção técnica, de subtração ao lucro tributável declarado, do valor dos gastos contabilizados, pois, quanto à contabilidade, esta mereceu credibilidade como ponto de partida para a determinação do lucro tributável.

Então, temos que concluir que esteve bem o TCA ao considerar que não estavam reunidas as condições necessárias para o recurso à avaliação indireta, por estarmos apenas perante uma situação de desconsideração de gastos não realizados, já que quanto aos rendimentos, e restantes gastos, foram mantidos os valores declarados.

3. Os vícios, erros e irregularidades na contabilidade que impossibilitam a determinação direta e exata da matéria tributável: A jurisprudência portuguesa

A análise aos acórdãos do TCA permitiu identificar um conjunto de vícios, erros e irregularidades na contabilidade do contribuinte, que levam a que esta seja afastada como a base do apuramento da matéria tributável. A sua determinação passa a ser efetuada com recurso a métodos indiretos, por impossibilidade da sua determinação e quantificação direta e exata, nos termos da al.b) do n.º1 do art.87º e art.88º, da LGT, e tendo em conta os critérios definidos no art.90º do mesmo diploma legal.

No entanto, como vimos no ponto anterior, nem sempre os pressupostos considerados válidos e legitimadores do recurso a métodos indiretos, evidenciados pela AT, são validados pelo TCA. É, pois, exigido à AT uma fundamentação que não permita deixar dúvidas quanto à inexistência de credibilidade da contabilidade do contribuinte, pois só assim a poderá afastar como suporte válido na determinação do rendimento real. Aliás, como já referimos, esse dever de fundamentação cabe à AT, por força do normativo legal, que legitima a possibilidade de recurso a métodos indiretos.

Os erros e irregularidades verificados na contabilidade, conjuntamente com a análise da atividade exercida, constituem pressupostos do recurso à avaliação indireta, por impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável. Da análise efetuada aos acórdãos do TCA, foi elaborado o Quadro 3, do qual podemos retirar o seguinte.

A contabilidade do contribuinte deve refletir a atividade por si exercida, pois é o resultado real obtido que se pretende tributar. Assim, a análise aos elementos contabilísticos, livros e documentos suporte dos registos, deve permitir concluir que a contabilidade se encontra organizada de acordo com o sistema contabilístico adotado e que foram observadas todas as imposições estabelecidas na lei fiscal. Só assim se permite garantir o princípio da verdade material.

Ora, a existência de um rendimento real superior ao valor declarado, pode acolher justificação na verificação de omissões nos registos, quer de rendimentos, quer de gastos, bem como de omissões nos registos de fluxos financeiros. Constituem fundamento dessa situação, a existência de uma contabilidade que não obedece às normas contabilísticas e fiscais, a falta de documentos suporte das operações, a existência de documentos suporte sem forma legal, a prática de preços de venda

inferiores aos preços de mercado, a contabilização de gastos sem terem correspondência a rendimentos, e rendimentos sem correspondência a gastos, as entradas em bancos sem correspondência a registros de rendimentos, a omissão de registros de recebimentos de clientes, bem como a existência de indicadores econômico e financeiros (ex. margens de lucro, rúcios de rentabilidade) negativos ou baixos para o setor de atividade, complementados por informação obtida junto de entidades terceiras.

Quadro 3- “ Vícios, erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade”

	<i>Vícios, erros e irregularidades</i>	
Rendimentos	*Vendas com prejuízo; * Preços de mercado superiores aos preços declarados; *Preços de venda diferenciados de bens com idênticas características;	<i>O M I S S A O</i>
Gastos	*Inexistência de documentação suporte *Gastos declarados elevados quando comparados com as vendas ou prestações de serviços declarados	
Meios financeiros	*Entradas em bancos (por depósitos, transferências e pagamentos em TPA) superiores às registadas; *Inexistência de registo de adiantamentos de clientes; *Saldos de caixa credores; *Suprimentos de sócios efetuados com base em documentos internos e não documentos bancários;	<i>D E R E N D I M E N T O S E D E</i>
Documentos suporte das operações registadas	*Documentos sem forma legal (art.36º e art.40º, do CIVA) *Documentos meramente internos *Inexistência de documentação suporte *Existência de mais do que um documento suporte para a mesma operação (ex. contratos de promessa de compra e venda)	
Informação obtida junto de terceiros: -clientes, fornecedores, outros devedores e credores -entidades reguladoras da atividade, entre outras	*No setor da construção: mútuos de valores superiores ao valor escriturado; pagamentos adicionais de IMT; tabela de preços dos mediadores superiores aos valores escriturados; *Pareceres das associações que regulam o exercício da atividade (ex. Associação Nacional de Farmácias e ANTRAL); *Informação recolhida nos diversos órgãos de comunicação social;	<i>G A S T O S</i>
Rúcios da atividade	*Margens brutas de comercialização negativas; *Margens brutas obtidas por amostragem superiores às apuradas com base na contabilidade; *Maior crescimento dos rúcios de gastos associados às vendas comparativamente com o rácio volume de vendas;	
Caraterização específica da atividade exercida e dos bens	*características específicas dos bens sem correspondência ao preço de venda declarado;	<i>S</i>
Sistema de Normalização Contabilístico	*Não cumprimento do normativo contabilístico adotado;	

Fonte: Elaboração própria.

Compete pois à AT a especial fundamentação dos pressupostos legais de aplicação dos métodos indiretos, que não se esgotam nos acórdãos analisados, de forma a criar a convicção de que a contabilidade não merece credibilidade e, como tal, o apuramento do rendimento real só é possível com recurso à avaliação indireta. Caso existam dúvidas de que as irregularidades na contabilidade podem ser supridas pelo contribuinte, através de meras correções técnicas, ou que as mesmas não colocam a contabilidade em causa, fica vedado o recurso à avaliação indireta.

Aliás, não pode a AT recorrer à avaliação indireta sempre que o desejar, sendo que apenas em último recurso deve recorrer à metodologia indireta, como forma de apuramento do lucro tributável. Como também não pode o contribuinte requerer a sua aplicação por achar que através dela o rendimento a tributar será manifestamente inferior ao rendimento real. Como refere Sanches (2000) o contribuinte que pretenda ser tributado por métodos indiretos está a manifestar interesse na aplicação do que se deve considerar como uma sanção de natureza fiscal. Através desta metodologia seriam-lhe atribuídos rendimentos presumidos, mas também gastos presumidos associados, coisa que lhe seria vedada se a AT recorresse à tributação direta (por ex. a não consideração de gastos por não comprovação da indispensabilidade exigida nos termos do art.23º do CIRC).

CAPÍTULO IV

Conclusões finais e perspectivas futuras

Da análise geral da tributação por métodos indiretos e dos pressupostos da sua aplicação, podemos, em síntese sublinhar as seguintes conclusões.

A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real. De acordo com o normativo fiscal português, o rendimento tributável das empresas é determinado com base na contabilidade e nos demais preceitos legais. Por isso, compete ao contribuinte o seu apuramento e a sua posterior declaração à AT, de acordo com as suas obrigações fiscais acessórias.

Posto que a contabilidade esteja formalmente organizada de acordo com as normas contabilísticas e fiscais pode não evidenciar o rendimento real, que de acordo com o princípio constitucional da tributação das empresas deve ser objeto de tributação. Por isso, compete à AT em sede do procedimento inspetivo mostrar que o rendimento real não é o declarado, isto é, que a contabilidade não reflete todos os rendimentos e gastos, ou seja, a real atividade do contribuinte.

Os erros e as irregularidades evidenciadas na contabilidade, que não podem ser supridos por meras correções técnicas, retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida na determinação do lucro tributável. É por impossibilidade da determinação e quantificação direta e exata do lucro tributável, que a AT recorre à avaliação indireta, para o seu apuramento, a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que disponha.

No entanto, porque afasta os valores declarados pelo contribuinte, apurados com base na contabilidade, é exigido que a AT apenas pode recorrer a métodos indiretos nos casos previstos na lei. Pois só assim é garantida a legalidade do recurso à avaliação indireta, como meio subsidiário de determinação do rendimento real.

No nosso estudo identificamos um conjunto de erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade, que constituem pressupostos do recurso a métodos indiretos, tais como: preços praticados abaixo do preço de mercado; preços de venda diferenciados entre bens com idênticas características; vendas com prejuízos; gastos elevados quando comparados com os rendimentos declarados; omissões no registo de rendimentos e gastos, bem como de fluxos financeiros (ex. adiantamentos); suprimentos de sócios registados com base apenas em documentos internos; entradas em bancos de

valor superior às registadas na contabilidade; saldos de caixa credores, e margens de rentabilidade inferiores às do setor de atividade.

Ora, para mostrar que a contabilidade não reflete a capacidade contributiva do contribuinte, a lei não restringe a liberdade de atuação da AT, desde que esteja de acordo com as competências que lhe são atribuídas e dentro do normativo legal. É através da identificação de erros e de irregularidades verificados na contabilidade, bem como de outros elementos de que disponha, que a AT deve evidenciar que a contabilidade não merece credibilidade como ponto de partida da determinação do lucro tributável.

No entanto, para os tribunais, a existência de uma fundamentação, clara e precisa, dos pressupostos da aplicação de métodos indiretos, constitui, sem dúvida, a garantia de que a AT não possuía outro meio, que não o recurso à avaliação indireta, para determinar o rendimento real. O rendimento obtido não é mais do que um valor próximo da realidade do contribuinte, pois trata-se sem dúvida de um rendimento estimado ou presumido.

Para os tribunais não existe um conjunto pré - definido de requisitos, ou seja, de pressupostos que, por si só, evidenciam a falta de credibilidade da contabilidade e que impossibilitam a determinação e quantificação direta e exata da matéria tributável. É através de um conjunto de factos possíveis e prováveis, de acordo com critérios de razoabilidade e normalidade, adequados à situação específica do contribuinte, que os tribunais analisam a legitimidade do recurso a métodos indiretos.

Por sua vez, compete à AT a sua enumeração e fundamentação, de forma a criar a convicção de que apenas possuía esta via para a determinação do lucro tributável. Também, deve justificar os critérios utilizados para a sua quantificação, pois ao contribuinte cabe discutir a valorimetria utilizada, de forma a provar que estes são desadequados atendendo à atividade desenvolvida, produzindo um manifesto excesso na matéria tributável quantificada.

Podemos concluir que, para os tribunais, não existe uma linha geral de princípio condutora na legitimidade dos pressupostos do recurso a métodos indiretos. Tudo depende dos factos evidenciados e do caso em concreto, os quais permitem concluir que o rendimento declarado pelo contribuinte, e determinado com base na sua contabilidade, se afasta do rendimento real.

Contudo, não podemos concluir que, sempre que verificados erros e irregularidade na contabilidade, seja garantida a legitimidade do recurso a métodos indiretos, por parte dos tribunais. É, por isso, importante que a fundamentação apresentada pela AT crie a dúvida de que o contribuinte possui uma capacidade contributiva superior à declarada, e que face aos erros e irregularidades evidenciadas na sua contabilidade, não é possível determinar o lucro tributável recorrendo à avaliação direta.

O presente estudo possui, todavia, algumas limitações. Na verdade, trata-se de uma análise restrita de acórdãos, dado que selecionamos apenas oito para o efeito, a qual não permite retirar conclusões generalizadas. Entendemos, assim, que em investigações futuras, uma análise mais extensa poderá revestir-se de interesse, no sentido de elaborar um estudo, que permita definir um grupo generalizado dos pressupostos de aplicação de métodos indiretos por setor de atividade, o qual poderá tornar-se uma importante ferramenta de auxílio para académicos, contribuintes e AT. A partir da identificação dos erros e das irregularidades na contabilidade, podemos analisar quais os setores de atividade em que, com maior regularidade, constituem pressupostos de aplicação de métodos indiretos.

Tanto quanto é do nosso conhecimento, não existem estudos que tenham analisado os pressupostos de aplicação de métodos indiretos, por impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável, através da análise e discussão jurisprudencial, daí a pertinência de trabalhos desta natureza.

BIBLIOGRAFIA

- Basto, José Xavier (2001), “O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in: *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, nº5, Instituto Superior de Gestão, p.5-21;
- (1998), *As perspectivas actuais de revisão da tributação do rendimento e da tributação do património em Portugal*, Separata do Boletim de Ciências Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra;
- Campos, Diogo Leite e outros (2000), *Lei Geral Tributária anotada e comentada*, Vislis Editores;
- CÓDIGO COMERCIAL (2012), Coimbra, Almedina;
- CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS (2011), Coimbra, Almedina;
- CÓDIGOS TRIBUTÁRIOS (2013), Coimbra, Almedina;
- COMISSÃO PARA O DESENVOLVIMENTO DA REFORMA FISCAL (CDRF) (1996), *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Lisboa,
- COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA, in www.cnc.min-financas.pt;
- Constituição da Republica Portuguesa, (2011), Porto Editora;
- DIREÇÃO GERAL DOS IMPOSTOS (DGCI) (2010 e 2011), *Relatório de Atividades Desenvolvidas, Combate à Fraude e Evasão Fiscais*, Lisboa, Ministério das Finanças das Finanças;
- (2008), *Manual de IRC*, Lisboa, Centro de Formação;
- (2007), *Manual de IRS*, Lisboa, Centro de Formação;
- Gomes, João e Pires, Jorge (2010), *Sistema de Normalização Contabilística, Teoria e prática*, Porto, Vida Económica;
- GRUPO DE TRABALHO PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL (GTSF) (2007), “Simplificação do Sistema Fiscal Português – Relatório Final”, in: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº201, Lisboa, Ministério das Finanças;
- GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL – COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL (GEPF) (2010), “Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal –

- Relatório Final”, in: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n°209, Lisboa, Ministério das Finanças e da Administração Pública;
- GRUPO DE TRABALHO PARA A ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE, (2006), “Impacto Fiscal da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade”, in: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n°200, Lisboa, Ministério das Finanças;
- Ferreira, Rogério Fernandes, (1983), *Normalização Contabilística*, Livraria Arnado.
- Lopes, Cidália M. Mota (2008), *Quanto custa pagar impostos em Portugal? – Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*, Coimbra, Almedina;
- (1999), *A Fiscalidade das Pequenas e Médias Empresas – Estudo comparativo na União Europeia*, Porto, Coimbra Editora;
- Martins, António (2010), *O Justo Valor e Imparidades em Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis – aspetos financeiros, contabilísticos e fiscais*, Coimbra, Almedina;
- (1996), Algumas Notas sobre a Tributação das Sociedades pelo Cash-flow, *Fisco n°78/79*, Setembro-Outubro de 1996.
- Mendes, Cláudia Araújo e Rodrigues, Lúcia Lima, (2007), “Determinantes da manipulação contabilística”, in: *Revista de Estudos Politécnicos*, Vol.IV, n°7, p.189-210.
- Morais, Rui Duarte (2009), *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina;
- Nabais, José Casalta (2005), *Por um Estado fiscal suportável*, *Estudos de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina;
- (2006), *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina;
- OCDE (2006), *Relatório Fortalecimento das Capacidades da Auditoria Tributária, Abordagens Inovadoras para Melhorar a Eficiência e Eficácia dos Métodos Indiretos de Aferição do Rendimento*, Publicações;
- Pereira, Manuel Henrique Freitas (2010), *Fiscalidade*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina;
- Plano Oficial de Contabilidade Explicado, 2005, 27ª Edição, Porto Editora;
- Portugal, António Moura (2009), “A dedutibilidade dos custos na recente jurisprudência fiscal”, in: *Reestruturação de empresas e limites do planeamento fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora:p.213-227;
- (2004), *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora;

- Quivy, Raymond e Campenhoudt, Luc Van, (1998), *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Edições Gradiva;
- Ribeiro, João Sérgio (2010), *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributável*, Coimbra, Almedina;
- Ribeiro, José Joaquim Teixeira (1994), *Lições de Finanças Pública*, 5ª Edição Refundida e atualizada, Coimbra, Coimbra Editora;
- Rodrigues, Ana Maria, (2006), *O Goodwill nas Contas Consolidadas*, Coimbra Editora;
- Rodrigues, Ana M.G. e Martins, António (2000), “Do Lucro Contabilístico ao IRC Liquidado: uma reflexão sobre a tributação dos rendimentos do capital próprio na esfera empresarial”, in: *Galileu – Revista de Economia e Direito*, 5, 1:p.67-86.
- Rodrigues, João, (2009), *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto Editora;
- Sampaio, Maria de Fátima R.Cravo (2000), *Contabilização do Imposto sobre o Rendimento das Sociedade- análise dos métodos do imposto a pagar e da contabilização dos efeitos fiscais*, Vislis Editores;
- Sanches, José Saldanha (2000), Um direito do contribuinte à tributação indireta?, in: *Revista Fiscalidade*, nº2, Instituto Superior de Gestão;
- (2000), *Estudos de direito contabilístico e fiscal*, Coimbra Editora;
- Tavares, Tomás M. Cantista de Castro (1999), “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o Direito Fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas coletivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, in: *Ciência e Técnica Fiscal nº396*, Outubro – Dezembro, p.13-168;
- TRATADO DA UNIÃO EUROPEIA, *Jornal Oficial da União Europeia*, 53º ano, 2010.

JURISPRUDÊNCIA in www.dgsi.pt :

- Acórdão do TCAS, de 12-05.2010, recurso nº03692/09;
- Acórdão do TCAN, de 23-11-2011, recurso nº00650/08.7BEBRG;
- Acórdão do TCAS, de 15-05-2012, processo nº02956/09;
- Acórdão do TCAS, de 09-09-2008, processo nº02300/08;
- Acórdão do TCAN, de 08-03-2012, processo nº1290/07.3BEPRT;
- Acórdão do TCAS, de 04-05-2010, processo nº003903/10;
- Acórdão do TCAS, de 13-11-2012, processo nº04205/10.

Acórdão do TCAS, de 16-04-2013, processo nº05721/12.

Acórdão do TCAS, de 15-01-2012, processo nº5542/12.

Acórdão do TCAS, de 20-12-2012, processo nº04785/11.

LEGISLAÇÃO *in* www.portaldasfinancas.gov.pt

Decreto Lei nº442-B/1988, de 30 de Novembro;

Decreto Lei nº303/2007, de 24 de Agosto;

Decreto Lei nº158/2009, de 13 de Julho;

Decreto Lei nº159/2009, de 13 de Julho;

Decreto Lei nº160/2009, de 13 de Julho;

Decreto Lei nº36-A/2011, de 9 de Março;

Decreto Lei nº198/2012, de 24 de Agosto;

Decreto Regulamentar 25/2009, de 14 de Setembro;

Lei nº13/2002, de 19 de Fevereiro;

Lei nº35/2010, de 2 de Setembro;

SITÍOS WEB:

www.cnc.min-financas.pt: Comissão de Normalização Contabilística;

www.dgsi.pt: Bases Jurídico – Documentais: IGFEJ;

www.europa.eu: União Europeia;

www.portaldasfinancas.gov.pt: Portal das Finanças - Autoridade Tributária e Aduaneira

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1- “Os modelos de apuramento do lucro tributável”-----	11
Quadro 2- “Definição de micro pequena e média empresa”-----	17
Quadro 3- “Vícios, erros e irregularidades evidenciadas na contabilidade”-----	83

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1- “Contrato de promessa de permuta”-----	53
Figura 2- “Realização do contrato”-----	53