

Depósito Legal n.º 144 992

FISCALIDADE

REVISTA DE DIREITO E GESTÃO FISCAL - EDIÇÃO DO INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO
ABRIL 2004

19 JUN 2004

DIRECTOR

J. L. SALDANHA SANCHES

DIRECTOR ADJUNTO

RUI BARREIRA

COMISSÃO DE REDACÇÃO

ANTÓNIO LOBO XAVIER (jurisconsulto)

JORGE MAGALHÃES CORREIA (gestor)

JOSÉ CASALTA NABAIS (Prof. da Fac. de Direito de Coimbra)

J. XAVIER DE BASTO (Prof. da Fac. de Economia de Coimbra)

LUIS M. S. OLIVEIRA (PricewaterhouseCoopers)

MANUEL FREITAS PEREIRA (Conselheiro do Tribunal de Contas)

J. PINTO DUARTE (Prof. da Fac. de Dir. da Univ. Nova de Lisboa, advogado)

REDACÇÃO

Ina Paula Dourado (FDL), Arlindo Correia (jurista), Carlos Lobo (FDL), Cláudia Celarico Palma (jurista), Fernando Castro Silva (BL&C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles e Associados), Joaquim Silvério Mateus (jurista), Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (ISEG/CEF), John P. Duggan (PricewaterhouseCoopers), Jorge Ancho Figueiredo (PricewaterhouseCoopers), Daniel Carvelo de Freitas (DGCI), Manuel Anselmo Torres (advogado), Manuel António Pita (ISCTE), Manuel Faustino (Abreu & Marques, ISG), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), Maria Adelaide Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Lousa EF, ISG), Maria Alexandre (CEF, ISG), Miguel Teixeira e Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Pedro Patrício Amorim (PricewaterhouseCoopers), Ricardo da Fernandes (advogado), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/IGF), Rui Duarte Morais (advogado, UC), Sérgio Vasques (FDL), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Matias (ISCAL)

TRADUÇÃO

Teresa Curvelo

PROPRIEDADE

ENSINUS - Estudos Superiores, SA

EDIÇÃO

INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

SEDE

Entrada da Ameixoeira, 112-116 - 1769-005 LISBOA
Tel.: 21 757 0053 • Fax: 21 759 9788

EXECUÇÃO GRÁFICA e DISTRIBUIÇÃO

COIMBRA EDITORA

Rua do Arnado - Apartado 101 - 3001-951 COIMBRA

PREÇOS

Número avulso - 3780\$00 (IVA incluído)
Assinatura (4 números):
- Portugal - 11 380\$00 (IVA incluído)
- Europa (UE) - 13 260\$00 (IVA incluído)
- Países não Comunitários - 16 660\$00

REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL: TRIBUTAÇÃO DA CONTRAPARTIDA DOS ACCIONISTAS <i>Manuel Anselmo Torres</i>	5
DA TRIBUTAÇÃO DO CONTRATO DE CONCESSÃO DE CRÉDITO À TRIBUTAÇÃO DO FACTO ECONÓMICO DA UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO CONSAGRADA NO NOVO CÓDIGO DO IMPOSTO DO SELO <i>Pedro Patrício Amorim / Gonçalo Bastos Lopes</i>	15
EFEITOS FISCAIS DA UTILIZAÇÃO DA INTERNET EM SEDE DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO <i>Miguel Teixeira de Abreu</i>	25
O IVA NAS TRANSACÇÕES INTERNACIONAIS DE COMÉRCIO ELECTRÓNICO <i>António Fernandes de Oliveira</i>	37
CORPORATION TAX SYSTEMS IN THE EU <i>Glória Teixeira</i>	53
A TROCA DE INFORMAÇÕES ENTRE ESTADOS. TENTATIVAS E PARAMETRIZAÇÃO <i>Pedro Dias</i>	73
UM DIREITO DO CONTRIBUINTE À TRIBUTAÇÃO INDIRECTA? <i>J. L. Saldanha Sanches</i>	123
NOTÍCIAS INFORFISCO	129



COTA B. 01-7/10
N.º EX. _____

UM DIREITO DO CONTRIBUINTE À TRIBUTAÇÃO INDIRECTA?

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

RECURSO N.º 23 768

Serafim Teixeira Amorim Gomes e mulher Maria Amélia Fonseca Teixeira impugnaram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação de IRS relativa ao ano de 1989 que lhe fora alterada após visita da fiscalização que apreciou a contabilidade relativa à actividade do impugnante marido.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a impugnação e anulada a liquidação em causa.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Em causa está a não consideração como custo fiscal das despesas contabilizadas pelos impugnantes e declaradas no anexo B1 da declaração mod. 2 de IRS como rendimentos de trabalho executado por terceiro, na quantia de 7.769.205\$00, não devidamente documentados nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 23.º e 41.º, alínea *h*), do CIRC aplicável por remissão artigo 31.º do CIRS e artigo 35.º, n.ºs 4 e 5, do CIVA.

2. Considerou o Tribunal que as irregularidades nos documentos não acarretam necessariamente a sua não consideração como custos, antes justificam a tributação como recurso a métodos indiciários.

3. Contrariamente ao decidido, sustenta-se que não há aqui motivo para aplicação de métodos indiciários por não se encontrarem preenchidos os pressupostos contidos no artigo 38.º do CIRS, tratando-se de mera irregularidade que não impede uma correcta determinação do lucro tributável a suprir mediante mera correcção técnica.

4. O acerto de tal solução decorre do preceituado nas disposições legais aplicáveis, nomeadamente, nos artigos 23.º, 41.º, n.º 1, alínea *h*), do CIRC, 35.º, n.ºs 4 e 5, do CIVA, 38.º e 111.º do CIRS, que impondo o cumprimento de determinados requisitos de forma apenas consideram dedutíveis os encargos devidamente documentados, sendo a sanção para a falta de cumprimento daqueles pressupostos a não consideração como custos dos encargos não documentados na forma legal.

5. Flui ainda, do contido no artigo 38.º, n.º 2, do CIRS que a aplicação dos métodos indiciários em consequência de anomalias e incorrecções da contabilidade ou dos livros de registo só poderá verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do lucro tributável, assumindo um carácter excepcional.

6. A dita sentença recorrida violou o disposto nos artigos 23.º, 41.º do CIRC, 31.º e 38.º, n.º 2, do CIRS e 35.º do CIVA.

Contra-alegaram os impugnantes defendendo a manutenção do decidido.

A Ex.^{ma} Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido da revogação da sentença recorrida por não deverem ser considerados como custos os encargos contabilizados que não estejam devidamente documentados e não estarem reunidos os requisitos de recurso aos métodos indiciários.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Na sentença recorrida vêm assentes os seguintes factos:

- a) O impugnante marido dedicava-se à construção e reparação de edifícios, como tal se encontrando colectado na repartição de finanças de Baião (cfr. doc. de fls. 13);
- b) No ano de 1989 o impugnante desenvolveu a sua actividade de sub-empregado, designadamente em Portimão na construção do Prisunic, onde trabalharam vários operários ligados à construção civil, a quem o mesmo pagou as respectivas remunerações, tendo na sua posse documentos comprovativos emitidos pelos trabalhadores (cfr. docs. de fls. 21 a 25);
- c) Os impugnantes apresentaram a sua declaração modelo 2 de IRS relativa ao ano de 1989 em 9-8-91, na qual inscreveram como proveitos a quantia de 10.026.644\$00 decorrentes de serviços prestados a terceiros e custos, além de outros, no montante de 7.769.205\$00 correspondentes a trabalhos executados por terceiros (cfr. doc. de fls. 13);
- d) Os proveitos declarados reportam-se, pelo menos em parte, aos serviços prestados pelo impugnante na construção do Prisunic (cfr. os depoimentos das testemunhas Manuel Pinto, Luís Martins, Manuel Miranda e Albino Miranda);
- e) A administração fiscal não aceitou como custo relevante este valor em virtude de, apesar de estar escriturado como fornecimento de serviços de terceiros, os respectivos documentos de suporte à escrituração não estarem em conformidade com os n.ºs 4 e 5 do artigo 35.º do CIVA (cfr. doc. de fls. 16);
- f) Na sequência da não aceitação como custo do montante de 7.769.205\$00, que o impugnante havia contabilizado como custos suportados e referentes a trabalhos executados por terceiros, a administração fiscal procedeu à fixação do rendimento colectável em 8.349.791\$00 (cfr. doc. de fls. 14).

Assentes estes factos apreciemos a situação.

A questão que se coloca no presente recurso consiste em saber se, não estando os documentos comprovativos dos trabalhos realizados emitidos na forma legal, deveria a Administração Fiscal recorrer a métodos indiciários para tributar os contribuintes. Não vêm colocadas dúvidas de que as facturas e documentos equivalentes não obedecem às características preconizadas no artigo 35.º, n.ºs 4 e 5, do CIVA.

Prescreve o artigo 31.º do CIRS que na determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas seguem-se as regras estabelecidas no Código do IRC, com as adaptações resultantes dos artigos seguintes. Por seu turno estabelece o artigo 23.º deste CIRC que se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, indicando-se exemplificativamente alguns deles. Por seu turno a alínea h) do artigo 41.º deste código considera não dedutíveis para efeito de determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como custos ou perdas do exercício, os encargos não devidamente documentados.

Resulta pois das normas que atrás referimos que efectivamente não poderiam ser considerados como custos as facturas ou documentos equivalentes em causa. No entender da sen-

tença recorrida tal facto deveria levar a A.F. a proceder à liquidação por métodos indiciários. Contrariamente entende a Fazenda Pública recorrente que o não poderia fazer porque não estavam munidos os requisitos que permitissem recorrer a tal forma de tributação.

A determinação do lucro tributável por métodos indiciários vem contemplada no artigo 38.º, n.º 1, do CIRS que indica os casos em que tal determinação deve ocorrer:

- inexistência de contabilidade ou dos livros, bem como a falta ou irregularidade ou atraso na sua execução, escrituração ou organização;
- recusa de exibição da contabilidade, dos livros ou documentos e sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- existência de diversas contabilidades ou grupos de livros para dissimular a realidade;
- erros ou inexactidões no registo das operações ou indícios seguros de que a contabilidade ou os livros não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

Torna-se pois evidente da simples leitura destes requisitos que o caso vertente, contrariamente ao que foi decidido na sentença recorrida, não se inclui em qualquer deles. Não se trata de inexistência, irregularidade na execução, escrituração ou organização, nem de recusa ou pluralidade de contabilidades, nem de erros ou inexactidões no registo das operações mas da apresentação de documentos que não tem o valor que se lhes pretende atribuir. De acordo com o supra referido artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, não estando os documentos emitidos nos termos legais, não poderão os encargos a que respeitam ser dedutíveis como custos, tendo pois a A.F. procedido nos termos da lei ao decidir nesse sentido.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação.

Custas pelos impugnantes tanto na 1.ª instância como neste S.T.A., fixando aqui em 50% a procuradoria.

Lisboa, 27 de Outubro de 1999. — (Fonte: Inforfisco).

ANOTAÇÃO

1 — COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Numa acção de fiscalização numa empresa foram descobertos 7.769 contos de custos não documentados: conduzindo a sua não aceitação como custo a um aumento do lucro tributável.

Perante este aumento, a empresa em causa pretende que o seu lucro seja calculado, não através de uma simples correcção do balanço que tem como base esse mesmo balanço, mas sim mediante o recurso a métodos de avaliação indirectos: como modo de determinar a sua matéria tributável.

A pretensão de empresa foi aceite pela 1.^a instância. Mas não pelo STA que considerou não estarem reunidas todas as condições necessárias para a aplicação deste processo.

Terá a decisão do STA sido a mais correcta?

2 — OS PRESSUPOSTOS DA UTILIZAÇÃO DOS MÉTODOS INDICIÁRIOS

O recurso a 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 destas cautelas é garantir que o recurso a estes métodos, potencialmente lesivos dos direitos do contribuinte, constitua uma *ultima ratio* e apenas uma *ultima ratio* nas relações sujeito passivo/Administração fiscal.

E é precisamente para garantir esse recurso apenas excepcional aos métodos indirectos que o artigo 81.º do ainda vigente Código do Processo Tributário exige que a Administração fiscal, na fundamentação especial que deverá acompanhar o exercício do poder que lhe permite o recurso aos métodos tributários, comece por especificar “os motivos da impossibilidade da comprovação directa e exacta da matéria tributável”.

E mais recentemente o n.º 4 do artigo 77.º da Lei Geral Tributária veio também afirmar que “A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei *especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável*” ⁽¹⁾, criando assim uma estrita vinculação para a Administração fiscal: só pode recorrer aos métodos indiciários quando uma outra via lhe não se abra.

Sempre que se possa calcular o lucro de acordo com o balanço, mesmo depois de este ter sido corrigido pela Administração fiscal, não pode haver recurso a métodos indiciários.

É afinal o pressuposto do “*Nicht-ermitteln-können*” ou da impossibilidade de determinação de que fala a doutrina alemã ⁽²⁾ e que pela via indirecta, mas inequívoca,

⁽¹⁾ A parte final deste artigo abre contudo a porta a um comportamento alternativo quando afirma “ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, e indicará os critérios utilizados na sua determinação” criando assim a presunção de falsidade para a declaração do contribuinte. Para uma crítica a este sistema v. F. SOUSA DA CÂMARA, *A Avaliação Indirecta da Matéria Colectável*, in *Problemas Fundamentais de Direito Tributário* (Lisboa, 1999), 343-362. Estamos na verdade perante um poder dificilmente controlável e que reflecte apenas a escassa informação da Administração fiscal em relação a muitos contribuintes.

⁽²⁾ TIPKE/LANG, *Steuernrecht* 15.ª ed. (Köln, 1996), 774.

do dever de fundamentar expressamente a impossibilidade, também se encontra consagrada entre nós ⁽³⁾.

Consagração que se deve considerar como um direito subjectivo do contribuinte que a Administração fiscal deve respeitar, sempre que não tributa apenas com base na declaração — entendendo por declaração todos os seus comportamentos declarativos incluindo a realização do balanço — do contribuinte.

3 — AS CORRECÇÕES FORMAIS E MATERIAIS À DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE

Com uma situação tão clara do ponto de vista legal o interesse particular deste caso é que o contribuinte ao pedir para ser tributado com métodos indirectos manifesta interesse na aplicação do que temos de considerar como uma sanção de natureza fiscal.

Um regime de avaliação criado pelo ordenamento jurídico-tributário para responder à violação pelos contribuintes dos seus deveres de cooperação: se a violação for suficientemente grave para exigir o recurso a tais métodos.

E percebe-se facilmente porquê.

O contribuinte é um empresário em nome individual que actua na construção: como sucede frequentemente neste ramo, ao contratar provavelmente trabalhadores indocumentados, teve custos efectivos que não pôde documentar.

Procedendo a empresa a quem prestou serviços à documentação integral dos seus proveitos. Tem por isso proveitos que não devidamente compensados pelos custos. Uma vez que estes não foram devidamente documentados.

E como esta ausência de documentação constitui uma violação da alínea a) do n.º 3 do artigo 98.º do CIRC a Administração fiscal reage, como a lei lhe impõe que reaja, numa perspectiva formal: se o custo não está documentado, devendo estar documentado, tal custo não pode ser considerado: mesmo quando não haja dúvidas sobre a sua efectiva verificação.

Essa questão material não tem aqui qualquer interesse: a lei impõe a sua não consideração como sanção destinada a evitar um comportamento que põe em causa a aplicação da lei fiscal.

Os trabalhadores cujos pagamentos não foram devidamente comunicados à Administração fiscal estão fora do alcance da lei e é precisamente isso que se pretende evitar.

Mas se a Administração fiscal aplicasse métodos indiciários teria necessariamente de seguir uma lógica material: calcularia o custo e os proveitos utilizando todos os elementos de que dispusesse e por isso iria, provavelmente, levar em conta esse custo no cálculo do lucro tributável.

⁽³⁾ Sobre isto ver também do autor *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Autoavaliação, Avaliação Administrativa* (Lisboa, 1996, reimpressão, Lisboa, 2000) cap. 6.º

Uma vez que aqui todo o procedimento administrativo se encontra condicionado pela descoberta da verdade material.

Considerando que a não documentação do custo não conduz a que a escrita no seu todo não mereça confiança, a Administração fiscal chega a um resultado menos favorável para o contribuinte do que, eventualmente, daqueles que provavelmente obteria recorrendo a métodos de prova indirecta.

Se tivesse considerado que a tal ausência de registo constituía um indício fundado da falsidade da totalidade dos registos contabilísticos.

Mas haverá uma contradição da lei na medida em que faz corresponder a um comportamento menos grave (o contribuinte poderia pura e simplesmente não ter contabilidade) uma sanção maior?

Não nos parece: considerando os fins prosseguidos pela lei não pode deixar de se considerar como comportamento punível a ausência de documentação dos custos nas relações entre empresas ou nas relações das empresas com os seus empregados.

E este tipo de sanção ao incumprimento por parte da empresa — custo não documentado não pode ser considerado — funciona como uma delimitação eficaz para os poderes da Administração fiscal nas suas relações com os contribuintes.

Tal como a exigente vinculação criada quando o recurso aos métodos de prova indirecta — ainda que nalguns casos possa conduzir a uma desvantagem para o contribuinte — constitui uma eficaz defesa dos direitos deste: desde que actue de acordo com a lei.

Não podemos por isso deixar de concordar com a decisão tomada neste caso pelo Supremo Tribunal Administrativo quando veio reafirmar a vinculação da Administração fiscal quanto à aplicação dos métodos indiciários.

E notemos que uma atribuição de maiores poderes de julgamento à Administração fiscal para a aplicação de tais poderes constituiria um alargamento de poderes potencialmente perigoso, desequilibrando um sistema que se deve caracterizar pelo equilíbrio entre os poderes da Administração fiscal — sem os quais vai campear a fraude fiscal — e os direitos do contribuinte.

J. L. Saldanha Sanches