

[Acórdãos TCAS](#)

## Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 06636/02  
Secção: CT - 1.º JUÍZO LIQUIDATÁRIO  
Data do Acórdão: 11-10-2006  
Relator: IVONE MARTINS  
Descritores: IVA

**OMISSÃO PRONÚNCIA  
MÉTODOS INDICIÁRIOS  
QUANTIFICAÇÃO  
DÚVIDA FUNDADA**

**Sumário:** Não há omissão de pronúncia quando, na sentença, são discutidas todas as questões suscitadas pelo impugnante.

II – A AF pode e deve lançar mão do recurso aos métodos indirectos sempre que a contabilidade do contribuinte, apesar de formalmente organizada, revele anomalias e incorrecções e por causa das quais não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável.

III - O S.P. não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e a quantificação do acto tributário. Ao S.P. cabe o ónus da prova de tais factos, sem embargo do juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar comprová-los.

**Aditamento:**  
**Magistrado MP:**  
**Parecer Ministério Público:**

1

**Decisão Texto Integral:** **Acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário (2ª Secção) do Tribunal Central Administrativo Sul:**

### A. O RELATÓRIO

A..., inconformado com a sentença proferida pelo Mmo. Juiz do Tribunal Tributário de 1º Instância de Setúbal, que lhe julgou improcedente a impugnação do IVA dos anos de 1994, 1995 e 1996, no montante global de Esc. 5.017.428\$00, dela vem recorrer para este Tribunal, em cujas alegações formula, para tanto, as seguintes conclusões:

### CONCLUSÕES

A) As liquidações em causa são ilegais e não devem ser mantidas.

B) De facto, a decisão de apurar a matéria tributável com recurso a **métodos indiciários** assentou num conjunto de afirmações não verdadeiras e inconsistentes, aliás como se reconhece na douta sentença recorrida.

C) O simples facto de relativamente às vendas efectuadas na Praça o contribuinte ter como suporte documental **relações mensais com os apuros diários, sem** qualquer outro apoio, nomeadamente fita de máquina registadora, não é razão bastante para se presumir a omissão nos registos, nem tal impossibilitava a quantificação directa e exacta da matéria tributável, até porque,

D) A inexistência de máquina registadora na Praça foi devida à falta de condições daquele local, facto a que o contribuinte é alheio.

E) Conforme tem sido o entendimento dos Tribunais Superiores, para que sejam aplicados **os métodos indiciários** é necessário que seja demonstrado, "sem margem para dúvidas", terem sido praticadas omissões ou inexactidões nos registos de compras, vendas e serviços, o que *in casu* se não verificou.

F) Se se entender, como o fez a douta sentença recorrida, que pelo facto das vendas efectuadas na Praça não terem "adequado" suporte documental é razão bastante para a

aplicação dos métodos indiciários, então dever-se-á concluir, necessariamente, que há excesso na quantificação, já que esta foi apurada em função da globalidade das vendas, incluindo as efectuadas no estabelecimento, as quais, por terem "adequado" suporte documental não podiam ser postas em crise.

G) Quanto ao cálculo dos PROVEITOS o Mm.º juiz "a quo" não se pronunciou sobre as questões a propósito suscitadas na impugnação (al. d), do n.º 1 do art.º 668.º do C.P.Civil).

H) Com efeito, a amostragem das margens de lucro relativamente aos ARTIGOS DE DECORAÇÃO foi efectuada "apenas" em alguns (poucos) dos artigos transaccionados pela recorrente, por sinal os mais caros e, por isso, não representativos da actividade.

I) Em relação às PLANTAS e FLORES, a amostragem foi efectuada tendo como base os preços praticados em Novembro, "período este em que os preços sofrem um significativo aumento relativamente ao resto do ano.

J) É incorrecta a extrapolação para os anos transactos (1994, 1995 e 1996) das amostragem baseadas em preços praticados em 1997 quando no próprio relatório - PONTO 7 - se evidenciam as diferentes margens de lucro praticadas de ano para ano, ou seja, 16,40%, 22,90% e 31,40%, respectivamente em 1994, 1995 e 1996.

K) A aplicação da percentagem de 10% para as flores danificadas não tem no Relatório da Fiscalização qualquer elemento justificativo ou dado em que assentou, pelo que se verifica **insuficiência de fundamentação**.

L) A sentença recorrida violou o disposto nos artigos 38.º do CIRS, 84.º do CIVA, 81.º do CPT e al. d), do n.º 1 do art.º 668.º do C.P.Civil.

M) Em face do exposto, sempre subsistirão dúvidas quanto à existência e quantificação do facto tributário, tendo o recorrente a seu favor a presunção estabelecida no art.º 100.º do C.P.PT.

**Nestes** termos e nos mais de Direito aplicáveis com o mui douto suprimento de V. Ex.as, que expressamente se solicita, deve ser concedido provimento ao recurso, revogada a decisão recorrida, ordenando-se:

- A anulação e restituição do imposto pago;
- O pagamento de **juros indemnizatórios** de harmonia com o disposto no art.º 43.º da LGT, Fazendo-se assim a costumada

## JUSTIÇA

\*\*\*\*\*

Foi admitido o recurso para subir imediatamente, nos próprios autos, com efeito devolutivo (fls. 85).

\*\*\*\*\*

A Recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

\*\*\*\*\*

Os autos foram com vista ao MP, cujo DPGA deu o seguinte douto parecer a fls. 98 a 99, que se dá por reproduzido e onde se lê: "" (...) 4 – Mostram-se preenchidos os pressupostos que legitimam a determinação da matéria colectável por via indirecta (art. 38º do CIRS, 84º do CIVA e 51º, 2 do CIRC), pelo que incumbia ao recorrente produzir prova suficiente no sentido de documentar a inverificação dos referidos pressupostos ou a ocorrência de erro de quantificação da matéria colectável. Porém, o recorrente não produziu qualquer prova nos autos.

5 – Pelo exposto, somos de parecer que o recurso não merece provimento, devendo manter-se na ordem jurídica a sentença recorrida. ""

\*\*\*\*\*

Colhidos os vistos legais, importa decidir.

\*\*\*\*\*

## B. A Fundamentação

**As questões decidendas** consistem em saber se existe omissão de pronúncia e, não havendo, se estão reunidos os pressupostos para a AF lançar mão de métodos indiciários. Se estiverem reunidos, então importa saber se são de aceitar as amostragens efectuadas pela fiscalização e, conseqüentemente, as margens médias de lucro encontradas pela AT.

\*\*\*\*\*

### MATÉRIA DE FACTO

Na sentença recorrida fez-se o seguinte julgamento da matéria de facto:

#### “” III- FACTOS PROVADOS

• São os seguintes *os factos provados relevantes*.

1- O impugnante exerce a actividade de comércio a retalho de flores e afins, quer no mercado municipal do Barreiro, quer num outro estabelecimento situado na AVa J. J. ...

2- Em 1997, foi sujeita a uma acção de fiscalização tributária que incidiu sobre os exercícios de 1994, 1995 e 1996.

3- No final dessa acção de fiscalização, foi apurado presumidamente Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) no valor global de Esc.: 3.719.933\$00, referente àqueles exercícios de 1994 a 1996.

4- A matéria colectável destes exercícios foi apurada por métodos indiciários, invocando-se as seguintes razões:

- As vendas não se encontram devidamente sustentadas;  
- A margem de comercialização evidenciada pela escrita é inferior às margens efectivamente praticadas;  
- Os resultados finais dos exercícios em análise, revelam-se insuficientes para a sobrevivência do agregado familiar, atendendo a que não tem outras fontes de rendimento e mantém-se em actividade.

5- Ao nível das vendas, a fiscalização escreveu no relatório o seguinte:

" Como suporte documental no estabelecimento, o Sujeito Passivo embora possua o registo global das operações realizadas diariamente, pelo montante das contraprestações recebidas, e venha obedecendo ao disposto no n.º 2 do art. 46º do Código do IVA uma vez que esse registo global se encontra devidamente apoiado por fitas recapitulativas dos movimentos da caixa

registadora por vezes, por esquecimento não procede ao respectivo registo.

Por outro lado, não se encontram contabilizados os duplicados das facturas eventualmente emitidas, tendo em conta o preconizado na alínea d) do nº 1 do artº 39º do citado Código e o facto indesmentível de que o Sujeito Passivo faz transacções com o Hospital e alguns Bancos.

Na Praça o registo das vendas têm como suporte documental relações mensais com apuros diários elaborados manualmente, sem qualquer outro apoio, nomeadamente fita da máquina registadora. Este procedimento contraria o disposto já citado, não tendo por isso qualquer credibilidade, confirmando assim os indícios de omissão de receitas".

6- O estabelecimento do impugnante foi assim caracterizado no relatório elaborado pela fiscalização em 02/12/97:

*"O estabelecimento é conhecido pela designação de "Orquídea", sendo o imóvel arrendado. Situa-se na principal artéria do Lavradio.*

*As instalações são amplas e dispõem de uma câmara frigorífica.*

*A actividade é exercida pelo empresário e pelos seus dois filhos que se encontram na situação de empregados.*

*O estabelecimento em causa funciona todos os meses do ano".*

7- Para a demonstração dos proveitos, a técnica que elaborou o relatório de 02/12/97, diz ter procedido do modo seguinte:

*"A partir das compras seleccionadas efectuadas em cada ano separamos aquelas referentes à aquisição de artigos de decoração (anexos 5, 6 e 7) e a partir das margens de*

*comercialização detectadas calculamos os proveitos que as mesmas geraram discriminadas pelos vários períodos do Imposto em conformidade com os quadros a páginas 8, 9 e 10"*

8 - Para o cálculo dos proveitos ao montante das compras foi subtraído o valor correspondente à percentagem de 10% que foi estimada para as flores danificadas e por isso não comercializadas.

9 - Por deliberação da Comissão Distrital de Revisão de 28/12/98 foi indeferida a reclamação apresentada pelo impugnante.

10 - Inconformado, o impugnante reclamou graciosamente em 14/07/99.

11 - No âmbito dessa reclamação foi pedida a intervenção do Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária, que elaborou a informação constante de fls. 17 a 22 dos autos de reclamação graciosa apensos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

12- Na sequência desta informação, no âmbito da mesma reclamação graciosa, foi produzida a informação de fls. 35 a 38, a qual veio a ser convertida, primeiro, em 11/12/00, em projecto de decisão e, depois, em 29/12/00, em decisão definitiva, que indeferiu a dita reclamação.

13- José Joaquim Passinhas Cabaça declarou ter cessado a respectiva actividade em 31/05/97.

14- Esta impugnação foi instaurada em 20/03/00.

IV- Nada mais se provou com relevo para a boa decisão da causa, nomeadamente todos os demais factos alegados pelo impugnante que não se compaginem com os supra descritos como provados.

\*

V- A convicção do Tribunal foi adquirida a partir da análise crítica da prova documental produzida, considerada no seu conjunto, mas em particular com base nos documentos de fls. 29 a 58 e anexos á reclamação graciosa apensa a estes autos. ""

\*\*\*\*\*

Nos termos do disposto no artigo 712º do CPC, adicionam-se ao probatório os seguintes factos:

15 – O Recorrente tem como actividade a de “Comércio a Retalho de flores e afins” – fls. 30;

16 – O Recorrente exerce a actividade no Mercado Municipal do Barreiro às 5ª feiras, 6ª feiras e Sábados – fls. 30;

17 – Para apreciação da Reclamação do Recorrente foi efectuada informação, em 11 de Fevereiro de 2000, para o que o recorrente foi de novo visitado por Técnico Tributário, conforme documento de fls. 17 a 22 e anexos de fls. 23 a 30, que se dão por reproduzidos;

18 – Quanto ao registo das Receitas, lê-se na dita informação, no ponto 3.1.2.: “Quanto ao Registo das Receitas, para quaisquer dos anos ora reclamados, 1994, 1995 e 1996, o contribuinte tem apenas na sua escrita e só quanto aos meses de Janeiro, Fevereiro e Março de 1994, mapas de apuro/diário, sem qualquer documento de apoio, como sejam, fita de máquina registadora, talões de Venda, facturas ou Vendas a Dinheiro.

- De Março em diante, os proveitos não possuem qualquer base documental.

- Para exemplificação da referida situação, junta-se à presente informação, para que dela faça parte integrante, **os anexos 1 e 2.**

(..)

**4.3.** – Assim sendo, e em função dos factos anteriormente referidos, a aplicação dos métodos indiciários, vem em consequência, de não ter sido possível a comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável de IRS, tal como se indica na alínea d) do n.º 1 do artigo 38º do CIRS, e com recurso a presunção, para efeitos de IVA, conforme determina o artigo 84º do CIVA:

- Em suma, quaisquer argumentos invocados na reclamação pelo contribuinte, não têm consistência, pelo que e assim sendo, a reclamação ora analisada deverá ser considerada improcedente, visto que, não há elementos que contrariem os valores apurados pelos Serviços de Inspeção, donde resulta não haver lugar a qualquer alteração dos rendimentos

Colectáveis fixados, e das liquidações adicionais de IVA, sendo de manter os valores já apurados e descritos no relatório da acção inspectiva. (..) “”

19 – Na decisão da reclamação, lê-se, quanto ao IVA aqui em causa:

“” (...) As liquidações adicionais nos termos dos art.ºs 82º e 84º do CIVA, por correcção com recurso a presunções, relativamente aos exercícios anteriormente referidos, nos montantes anuais de 1 482 076\$00, 1 225 389\$00 e 1 012 468\$00.

3. No decorrer da acção de fiscalização e relativamente aos proveitos registados, verificaram-se as incorrecções que se encontram descritos no ponto 6.4 do relatório de exame à escrita, donde se conclui a existência de indícios de omissão de receitas, nomeadamente os seguintes:

i) “ embora o contribuinte possua o registo global das operações realizadas diariamente, e obedeça ao disposto no n.º 2 do art.º 46º do CIVA uma vez que esse registo global se encontra devidamente apoiado por fitas recapitulativas dos movimentos de caixa registadora por vezes, por esquecimento não procede ao respectivo registo”

ii) “ .. não se encontram contabilizados os duplicados das facturas eventualmente emitidas, tendo em conta o preconizado na alínea d) do n.º 1 do art.º 39º do CIVA, e o facto indementível de que o sujeito passivo faz transacções com o hospital e alguns bancos”.

iii) “ Na praça o registo das vendas, têm como suporte documental relações mensais com apuros diários elaborados manualmente, sem qualquer outro apoio, nomeadamente fita da máquina registadora”.

4. O sujeito passivo encontra-se permanentemente em crédito de IVA ascendendo a 1.047.535\$00 em 31.12.96, o que não é normal para a actividade exercida, uma vez que os stocks não podem ser elevados face à natureza dos bens transaccionados (flores).

5. As margens de lucro evidenciadas pelos valores apresentados pelo contribuinte de 16,40%, 22,90% e 31,40%, respectivamente em 1994, 1995 e 1996, são muito inferiores às obtidas na amostragem efectuada conforme anexos 8, 9 e 10 relatório do exame à escrita, onde se obtiveram as seguintes margens médias por produto:

i) artigos de decoração (anexo n.º 8) – 51%

ii) plantas em vaso (anexo n.º 9) - 104%

iii) flores em corte (anexo n.º 10) - 105%

6. Os resultados gerados pela actividade não têm gerado pagamento de IRS, quando é a única fonte de rendimentos do agregado familiar.

7. Em sede de comissão o vogal do contribuinte invocou principalmente que as margens de lucro utilizadas para determinação dos lucros presumidos eram irreais e superiores às efectivamente praticadas, contudo, não apresentou provas demonstrativas de tal facto. Também não apresentou qualquer alternativa que justificassem as correcções pretendidas pelo sujeito passivo.

Assim, com estes fundamentos, com os constantes do relatório do exame à escrita e pelos expostos no laudo do vogal da Fazenda Pública, fixo os rendimentos Colectáveis de IRS nos seguintes valores: (...)

As liquidações adicionais de IVA relativas aos períodos dos exercícios atrás referidos são de manter.

(..) “” – fls. 10 a 12.

\*\*\*\*\*

## **C – O DIREITO**

O Recorrente vem recorrer da sentença que lhe julgou improcedente a impugnação de IVA dos anos de 1994 a 1996, inclusive, alegando que o recurso a métodos indiciários assentou num conjunto de afirmações não verdadeiras e inconsistentes; que o facto de não possuir suporte documental das vendas na praça não é razão bastante para se presumir a omissão nos registos, nem tal impossibilitava a quantificação directa e exacta da matéria tributável e que a inexistência de máquina registadora na Praça foi devida a falta de condições naquele local. Mas, se se entender que, quanto às vendas na Praça, estão reunidos os pressupostos para se recorrer a métodos indiciários, então dever-se-á entender que há excesso de quantificação porque foi apurada com base na globalidade de vendas efectuadas, incluindo no estabelecimento, cujas vendas, por terem o adequado suporte documental, não podiam ser postas em crise.

Conclui ainda que a amostragem foi efectuada relativamente a apenas alguns, poucos, dos artigos de decoração, por sinal os mais caros e por isso pouco representativos da actividade e que em relação às flores e plantas, a amostragem foi efectuada com base em preços de Novembro, período em que os preços sofrem um aumento significativo e que é incorrecta a extrapolação para os anos anteriores, 1993 a 1994, dos preços praticados em 1997, tanto mais

que é o próprio relatório que encontra diferentes margens em cada um daqueles anos. Por outro lado, entende que a percentagem de 10% para as plantas danificadas não está fundamentada. Que pelo exposto, sempre substituirão dúvidas quanto à existência e quantificação do facto tributário, tendo o recorrente a seu favor a presunção estabelecida no art. 100º do CPPT.

Na **conclusão G)**, o Recorrente alega omissão de pronúncia pois conclui que “Quanto ao cálculo dos PROVEITOS o Mm.º juiz *“a quo”* não se pronunciou sobre as questões a propósito suscitadas na impugnação (al. d), do n.º 1 do artº 668.º do C.P.Civil) ”.

Existe omissão de pronúncia quando o Juiz não se pronuncia sobre questões que lhe são colocadas pelas partes e o seu conhecimento não está prejudicado pelo conhecimento de outras questões. Por outro lado, porque o artigo 125º do CPPT e o artigo 668º do CPC fulminam com a nulidade a sentença na qual se verifique omissão de pronúncia, deve-se conhecer desde já de tal questão.

O Recorrente não indica quais os artigos da p.i. onde se pronuncia sobre o cálculo dos proveitos. Aliás, o Recorrente, na p.i., quase se limita a transcrever o texto do relatório e a fazer perguntas (cfr. Art. 11º e suas alíneas e 15º.2.1. e 15.2.2. e 17º), quando deveria alegar factos, para depois provar, que contrariassem a posição da AF.

Ainda assim, no artigo 16º da p.i. lê-se: “Quanto ao cálculo da matéria tributável (PROVEITOS), não pretendendo sermos exaustivos na demonstração da sua “in correcção”, remetemos para o alegado na PARTE II da Reclamação Graciosa, que reiteramos. Contudo, importa aqui realçar o que no relatório se afirma:

“Para cálculo dos proveitos, ao montante das compras foi subtraído o valor correspondente à percentagem de 10%, que se estima como flores danificadas e, por isso, não comercializadas”., e, no artigo 17º da mesma p.i., lê-se: “PERGUNTA-SE: Em que dados ou elementos concretos se baseou a Técnica para aplicar a percentagem de 10%? NADA DIZ. Porque 10% e não 15%, 20%, 30% ou mesmo 5%? MERO PALPITE, o que é INACEITÁVEL, e equivale à **falta de fundamentação**, aliás como tem sido entendimento da já vasta jurisprudência. (...)

Antes de mais, dir-se-á que todos os factos devem ser alegados na petição inicial e não em quaisquer outros documentos. Estes devem servir, apenas, para demonstrar o alegado na petição inicial. Sendo assim, o Recorrente não deveria ter remetido para o teor da Reclamação Graciosa, apesar de, na parte II da reclamação, o Recorrente tratar, efectivamente, das amostragens efectuadas pela Fiscalização para apurar as margens médias de lucro.

Salvo melhor opinião, o Mm.º Juiz deveria ter convidado o Recorrente a aperfeiçoar a petição inicial e não o fez. Contudo, e salvo melhor opinião, entendemos que não se verifica omissão de pronúncia quanto ao cálculo dos proveitos, ainda que se entenda que a questão poderia ter sido tratada com maior relevo.

Com efeito, quanto à questão do cálculo dos proveitos, o Mm.º Juiz fundamenta a improcedência da impugnação do seguinte modo:

“” (...)

De resto, os testes à margem de lucros também apontam nesse sentido.

Ora, *“para efeitos de tributação com recurso a métodos indiciários, é indício seguro de que a contabilidade ou os livros de registo não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido a circunstância de através de análise dessa escrita se constatar que os valores declarados divergem (para menos) da margem média de comercialização apurada através de verificação e controlo das compras, vendas, existências iniciais e finais das mercadorias, com base nas facturas de compra e de venda e dos inventários dos exercícios respectivos”*6.

A opção pelos métodos indiciários teve, assim, justificação bastante no próprio relatório, Passemos, então, ao critério adoptado.

Refere-se no relatório o seguinte procedimento:

*“A partir das compras seleccionadas efectuadas em cada ano separamos aquelas referentes à aquisição de artigos de decoração (anexos 5, 6 e 7) e a partir das margens de comercialização detectadas calculamos os proveitos que as mesmas geraram discriminadas pelos vários períodos do Imposto em conformidade com os quadros a páginas 8, 9 e 10”*

Mas, para o cálculo dos proveitos ao montante das compras foi subtraído o valor correspondente a 10% correspondente a flores danificadas e, por isso, não comercializadas, É esta última parte, a percentagem de flores não comercializadas, que é objecto de maior crítica pelo impugnante, alegadamente por não estar suficientemente fundamentada. Será esta crítica procedente?

Creemos que não.

Não porque a indicada percentagem tenha algum fundamento fáctico expresso no relatório, mas porque o ónus da prova, neste particular, pertence não à Administração, mas ao administrado.

Com efeito, como vimos e também já resultava do disposto no artigo 121º n.º 3 do V.P. Tributário, compete ao impugnante o ónus de provar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação da matéria colectável

O que a Administração fez quanto à quantificação foi uma estimativa. Cabia ao impugnante provar que essa estimativa estava errada.

Não o fez, neste caso. Nenhuma prova apresentou sequer nesse sentido.

Logo, não está provado esse erro ou excesso.

E daí que as consequências desfavoráveis dessa falta de prova se tenham de repercutir sobre quem tinha o ónus a seu cargo.

Não há, em suma, razões para alterar as liquidações impugnadas. (...)”

Improcede, assim, a conclusão G).

#### Quanto aos pressupostos para aplicação dos métodos indiciários:

No caso dos autos está em causa a determinação da matéria colectável em sede de IVA, sendo certo que a inspecção tributária foi feita em sede de IRS e, por arrastamento, em sede de IVA do anos de 1994 a 1996 – ver relatório da inspecção de fls. 29 e ss..

Disponha, então, o artigo 37º do CIRS, quanto à forma de determinação do lucro das actividades comerciais, industriais e agrícolas, que:

“ A determinação do lucro tributável das actividades comerciais, industriais e agrícolas far-se-á:

- a) Com base na contabilidade, quando o sujeito passivo a possua;
- b) Com base nos livros de registo mencionados nos artigos 111º ou 112º, para actividades da categoria C ou D, respectivamente, quando o sujeito passivo não seja obrigado a possuir contabilidade.

Por sua vez, o artigo 38º do mesmo Código, disponha que:

“1 – A determinação do lucro tributável por métodos indiciários verificar-se-á sempre que ocorra qualquer dos seguintes factos:

- a) Inexistência de contabilidade ou dos livros de registo exigidos nos artigos 111º e 112º, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua execução, escrituração ou organização;
- b) 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.
- c) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com propósito de dissimular a realidade perante a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos;
- d) Erros ou inexactidões no registo das operações ou indícios seguros de que a contabilidade ou os livros de registo não reflectem a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido.

2 – 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.

3 - (...)

4 - (...)

5 – A determinação do lucro tributável por métodos indiciários far-se-á de acordo com o disposto no artigo 52º do Código do IRC, com as necessárias adaptações. “”

Por outro lado, disponha o artigo 82º, n.º 4 do CIVA que: Se for demonstrado, sem margem para dúvidas, que foram praticadas omissões ou inexactidões no registo e na declaração a que se referem, respectivamente, a alínea a) do n.º 2 do artigo 65º e a alínea c) do n.º 1 do artigo 67º, proceder-se-á à tributação do ano em causa com base nas operações que o sujeito passivo presumivelmente efectuou, sem ter em conta o disposto no n.º 1 do artigo 60º. A al. a) do n.º 2 do artigo 65º do CIVA refere os livros de registo que os contribuintes obrigatoriamente devem possuir (compras, vendas e serviços prestados) e a alínea c) do n.º 1 do artigo 67º, também do CIVA, refere-se à declaração que os contribuintes teriam de apresentar na R.F. relativa às aquisições efectuadas no ano civil anterior.

A determinação do lucro tributável por métodos indiciários é, portanto, circunscrita aos casos expressamente previstos na lei e, como se vê pela transcrição da lei, reduzidos ao mínimo possível, na medida em que só se recorre a tal sistema quando se verificarem anomalias e incorrecções da contabilidade e desde que não seja de todo possível efectuar o cálculo do imposto com base na contabilidade pelo que, a comprovação e determinação do lucro tributável com recurso a métodos indiciários, hoje chamados de métodos indirectos, tem uma feição excepcional e apenas a lei a autoriza, para aqueles casos em que não seja possível que o apuramento se faça com base na contabilidade do S.P. (art. 51º, n.º 2 do CIRC e 38º, n.º 2 do CIRS).

Para além disso, a lei diz quais os critérios técnicos que a administração deve, em princípio, seguir para efectuar a determinação do lucro tributável por métodos indiciários, garantindo-se ao contribuinte os adequados meios de defesa...

Deste modo, caso estejam reunidos os pressupostos para a aplicação de métodos indiciários, referidos no artigo atrás transcrito (38º do CIRS), aplicar-se-á então o disposto no artigo 52º do CIRC, o qual então dispunha que:

“” A determinação do lucro tributável por métodos indiciários (...) basear-se-á em todos os elementos de que a administração fiscal disponha, e, designadamente, em:

- a) Margens médias de lucro bruto ou líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos e serviços de terceiros;
- b) Taxas médias de rendibilidade do capital investido;
- c) Coeficientes técnicos de consumo ou utilização de matérias-primas ou de custos directos;
- d) Elementos e informações declarados à administração fiscal, incluindo os relativos a outros impostos, e, bem assim, os obtidos em empresas ou entidades que tenham relações com o contribuinte. “”

Visto o teor das normas aplicáveis, importa ver se a situação do Recorrente, tal como é descrita no Relatório da Inspeção Tributária, cabe na previsão do transcrito artigo 38º do CIRS, isto é, importa ver se estavam reunidos os pressupostos para se recorrer a métodos indiciários para determinar o lucro tributável do Recorrente, sabendo-se que, como consta do n.º 2 do artigo 38º 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.

A Inspeção Tributária entendeu que estavam reunidos tais pressupostos com os seguintes fundamentos, em síntese:

“” i) “ embora o contribuinte possua o registo global das operações realizadas diariamente, e obedeça ao disposto no n.º 2 do art.º 46º do CIVA uma vez que esse registo global se encontra devidamente apoiado por fitas recapitulativas dos movimentos de caixa registadora por vezes, por esquecimento não procede ao respectivo registo”

ii) “ .. não se encontram contabilizados os duplicados das facturas eventualmente emitidas, tendo em conta o preconizado na alínea d) do n.º 1 do art.º 39º do CIVA, e o facto indesmentível de que o sujeito passivo faz transacções com o hospital e alguns bancos”.

iii) “ Na praça o registo das vendas, têm como suporte documental relações mensais com apuros diários elaborados manualmente, sem qualquer outro apoio, nomeadamente fita da máquina registadora”.

4. O sujeito passivo encontra-se permanentemente em crédito de IVA ascendendo a 1.047.535\$00 em 31.12.96, o que não é normal para a actividade exercida, uma vez que os stocks não podem ser elevados face à natureza dos bens transaccionados (flores).

5. As margens de lucro evidenciadas pelos valores apresentados pelo contribuinte de 16,40%, 22,90% e 31,40%, respectivamente em 1994, 1995 e 1996, são muito inferiores às obtidas na amostragem efectuada conforme anexos 8, 9 e 10 relatório do exame à escrita, onde se obtiveram as seguintes margens médias por produto:

- i) artigos de decoração (anexo n.º 8) – 51%
- ii) plantas em vaso (anexo n.º 9) - 104%
- iii) flores em corte (anexo n.º 10) - 105%

6. Os resultados gerados pela actividade não têm gerado pagamento de IRS, quando é a única fonte de rendimentos do agregado familiar. “”

Salvo melhor opinião, a AF tem razão quando entende que não é possível, face à forma como

se apresenta a contabilidade do Recorrente, comprovar e quantificar exacta e directamente a matéria colectável em sede de IRS e, como tal em sede de IVA, o que, nos termos das disposições transcritas, permite, e obriga já que o poder da AF é um poder-dever, a que se lance mãos do recurso a métodos indiciários.

Com efeito, o Recorrente, dos sete dias da semana, em três deles exercia a sua actividade no Mercado (em simultâneo com a actividade exercida no estabelecimento). Ora das vendas no Mercado, não existe qualquer suporte documental. Por outro lado, as vendas no Mercado não podem deixar de estar relacionadas com a actividade no estabelecimento, uma vez que as aquisições são feitas para os dois locais de venda, sem indicação das que se destinam ao estabelecimento do Lavradio e quais se destinam à banca do Mercado ou, pelo menos, o Recorrente não alega o contrário, isto é, que as aquisições se façam separadamente. Sendo assim, até por esta razão, no recurso aos métodos indiciários não se poderiam deixar de fora as vendas no estabelecimento sito no Lavradio.

Para além disso, mesmo em relação a este estabelecimento, por vezes o Recorrente “esquecia-se” de proceder aos registos, tal como não contabilizou as vendas efectuadas ao hospital e a bancos, desconhecendo-se se emitiu factura. O que implica que, também em relação a tal estabelecimento, não era possível comprovar e quantificar exacta e directamente a matéria colectável da globalidade da sua actividade comercial.

Por outro lado, os resultados gerados pela actividade não têm gerado pagamento de IRS, quando é a única fonte de rendimentos do agregado familiar. E a AF não alegou que os filhos do Recorrente fizessem parte do seu agregado familiar, embora, pelo menos na altura da inspecção, trabalhassem com o Recorrente. Mas, como o Recorrente é casado, como aliás resulta da procuração de fls. 13, e não são declarados rendimentos da mulher, então de que vivem, pelo menos o Recorrente e a mulher, se os resultados gerados pela actividade não têm gerado pagamento de IRS? Se a sua actividade não desse lucro decerto que o Recorrente acabaria com a actividade, porque não a poderia manter, pois as próprias instalações eram alugadas, quanto mais manter-se a si e ao seu agregado familiar! Além disso, é o próprio Recorrente que confessa, na reclamação graciosa, que a sua filha o “ajudava”. Se precisava de ajuda é porque havia movimento nos locais de venda e, havendo movimento, teria de haver lucro já que qualquer actividade comercial visa o lucro. Como tal, se o Recorrente, porque não declarava outros rendimentos, não obtivesse lucro da sua actividade comercial, como poderia manter os custos dessa mesma actividade e manter-se a si e ao seu agregado familiar? Este é, portanto, também um dos indícios de que a sua contabilidade não revelava a exacta situação patrimonial e os resultados efectivamente obtidos pela actividade do Recorrente.

Outro dos indícios é o facto de o Recorrente estar permanentemente em crédito de IVA, quando é certo que, na sua actividade, não pode haver grandes stocks devido aos produtos transaccionados: Flores e Plantas.

Improcedem, assim, as conclusões A) a E).

No que respeita ao teor das conclusões H) a J), o Recorrente não trata estas questões directamente na petição inicial mas apenas na Reclamação Graciosa e para a qual remeteu no artigo 16º da mesma petição.

Como se disse acima, os factos devem ser, todos, alegados na petição inicial. Isto é, não se deve remeter para documentos juntos com a petição inicial. Os documentos juntos à p.i. servem, ou devem servir, apenas, para provar os factos alegados na petição inicial. Aliás, no caso dos autos, o Recorrente nem sequer juntou o articulado da reclamação à petição inicial. Foi a FP que juntou os autos de Reclamação.

Deste modo, no bom rigor, deveriam entender-se tais conclusões como sendo questões novas. Todavia, não tendo o Recorrente sido convidado para aperfeiçoar a petição inicial e encontrando-se a reclamação junta aos autos, conhecer-se-á da questão em causa.

A alegação, contudo, está vetada ao insucesso. É que o Recorrente não faz qualquer prova de que “” a amostragem das margens de lucro relativamente aos ARTIGOS DE DECORAÇÃO foi efectuada “apenas” em alguns (poucos) dos artigos transaccionados pela recorrente, por sinal os mais caros e, por isso, não representativos da actividade “” (H), nem que “” Em relação às PLANTAS e FLORES, a amostragem foi efectuada tendo como base os preços praticados em Novembro, “ período este em que os preços sofrem um significativo aumento relativamente ao resto do ano “” (I), tal como não demonstrou que “” É incorrecta a extrapolação para os anos transactos (1994, 1995 e 1996) das amostragem baseadas em preços praticados em 1997 quando no próprio relatório - PONTO 7 - se evidenciam as diferentes margens de lucro praticadas de ano para ano, ou seja, 16,40%, 22,90% e 31,40%,

respectivamente em 1994, 1995 e 1996 "" (J).

Por um lado, não juntou quaisquer documentos, quer na Reclamação quer na impugnação e não só podia como poderia tê-lo feito. Por outro lado ainda, não requereu qualquer outro meio de prova, quer pericial quer testemunhal que pudesse demonstrar que a amostragem feita pela Fiscalização não corresponde à realidade da actividade comercial do Recorrente. Assim sendo, porque lhe cabia fazer essa prova, e não a fez, improcedem tais conclusões.

Quanto à conclusão K), também aqui o Recorrente não tem razão, como muito bem entendeu o Mm.º Juiz. Com efeito, a AT limitou-se a fazer uma estimativa. Se o Recorrente entende que a percentagem de flores danificadas é superior à tida em consideração, ou seja de 10%, deveria tê-lo provado e o Recorrente nem sequer alega outra percentagem em substituição pelo que se pode até perguntar se o Recorrente tem algumas quebras ou pelo menos se sabe a quanto montam essas quebras.

Improcede, assim, a conclusão K).

Quanto à conclusão M), em que o Recorrente pretende a aplicação do disposto no artigo 100º do CPPT, que corresponde ao 121º do CPT, em vigor à data dos factos, e inclusive da própria inspecção tributária, dir-se-á que o contribuinte não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e a quantificação do acto tributário pois, como entendem Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, in CPT, Comentado e anotado, 3ª ed., em anotação ao referido artigo 121º do CPT, cabe ao S.P. o ónus da prova dos factos, sem embargo do juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar comprová-los (art. 40º do CPT).

Ora, como se disse, o Recorrente não fez qualquer prova, quer documental quer testemunhal ou pericial de que, efectivamente, não obteve os proveitos que foram estimados.

Sendo assim, porque o Recorrente não logrou provar (nem tentou, pois não indicou factos que a contradissem) que a margem média de lucro foi inferior à que foi encontrada em sede de fiscalização, confirmada em sede de Comissão de Revisão, pelo que devem manter-se as margens médias de comercialização encontradas pela AF nas amostragens que efectuou. Aliás, o Recorrente nem sequer logrou instalar a dúvida sobre as margens médias de lucro encontradas para os anos em causa nestes autos e, como tal, não é caso para se aplicar o disposto no artigo 121º do CPT (hoje 100º do CPPT).

Deste modo, improcedem todas as conclusões da Recorrente e, conseqüentemente, deve negar-se provimento ao recurso.

\*\*\*\*\*

#### **D. A DECISÃO**

Termos em que, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do TCAS, em negar provimento ao recurso, mantendo-se na ordem jurídica a sentença recorrida.

Custas pelo Recorrente.

Lisboa, 2006-10-11

IVONE MARTINS  
LUCAS MARTINS  
PEREIRA GAMEIRO

Feito por meios mecanográficos, com versos em branco (art. 138º CPC).