



FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO PORTO

**OS MÉTODOS INDIRECTOS DE TRIBUTAÇÃO
E
A PROVA DO CRIME DE FRAUDE FISCAL**

RITA MOREIRA

III Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal

Índice

I – Introdução	3
II – Métodos indirectos – Breve caracterização	4
III – Pressupostos da sua aplicação	6
1- Regime Simplificado.....	6
2- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa.....	7
3 – Indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica	8
4 – Manifestações de fortuna.....	8
5 – Resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais	9
6 – Acréscimos patrimoniais injustificados.....	10
IV – Os métodos indirectos e o crime de fraude fiscal.....	11
1 – O crime de fraude fiscal.....	11
2 – A prova em processo penal.....	12
3 – O recurso a métodos indirectos de tributação.....	12
V – Conclusão	16
Bibliografia:.....	17

I – Introdução

São frequentes as situações em que, em virtude da insuficiência e incorrecção do sistema de informação das empresas, e não sendo possível confirmar de forma inequívoca e objectiva a matéria colectável, a única alternativa é a aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria tributária.

Com efeito, quando não existe contabilidade, ou ainda quando existe, mas com omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados, a inspecção tributária tem recorrido a outras formas de quantificação da matéria colectável, tal como lhe é permitido pelas leis fiscais.

A questão principal, sobre a qual incide o presente trabalho, é a de saber qual a relevância da determinação da matéria tributável mediante o recurso a métodos indiciários em sede de responsabilidade penal. Isto é, devem ou não ser considerados pelos tribunais, para efeitos de condenação dos contribuintes pelo crime de fraude fiscal (por ocultação de factos e valores), os valores obtidos pela administração fiscal mediante o recurso a métodos indirectos de tributação? Qual a sua relevância em termos probatórios?

As respostas são divergentes, existindo sentenças e acórdãos nos dois sentidos.

É que, se por um lado há quem entenda que se trata de um processo de determinação da matéria colectável demasiado grosseiro e imperfeito, censurando a sua injustiça e o seu distanciamento da verdade material, por outro, os métodos indirectos poderão funcionar como um importante instrumento na luta contra a fraude e a evasão fiscal e ainda como um estímulo para que os contribuintes mantenham a sua contabilidade correcta e integralmente organizada.

II – Métodos indirectos – Breve caracterização

Estabelece o n.º 1 do art. 81º da Lei Geral Tributária (LGT), que a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei.

Daqui resulta que a avaliação directa constitui o regime regra para determinação da matéria colectável, apenas sendo permitido o recurso a métodos indirectos nos casos em que não seja viável determinar a matéria colectável através da avaliação directa.

A avaliação directa, conforme resulta do n.º 1 do art. 83º da LGT, tem por fim determinar o valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, constituindo, assim, um instrumento útil na busca da verdade material, enquanto princípio que deve nortear todo o procedimento tributário.

Os métodos indirectos consistem nos meios de avaliação indirecta de lucros tributáveis ou rendimentos líquidos através do recurso a índices que permitam extrair presunções quantitativas. Não constituem, portanto, um modo de avaliação de um montante efectivamente existente, antes possibilitam a sua quantificação presuntiva pela análise de indicadores que, supostamente, o podem identificar.

Assim, a avaliação indirecta tem carácter excepcional e subsidiário em relação à avaliação directa (conforme artigos 81º, n.º 1 e 85º da LGT), apenas ocorrendo quando o contribuinte não cumpra os deveres a que está obrigado.

Dispõe a LGT, no art. 75º, que nos casos em que a declaração do contribuinte estiver em conformidade com os elementos constantes da sua contabilidade e esta se mostrar organizada nos termos da lei e não se verificarem erros, inexactidões, ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade, presume-se que a matéria tributável declarada é a real. Vigora, no nosso sistema fiscal, o princípio da verdade declarativa, que coloca na esfera de actuação dos contribuintes a iniciativa no procedimento de apuramento, fixação e pagamento dos impostos. A administração fiscal está vinculada a liquidar os tributos com base na declaração do contribuinte, sem prejuízo do direito que lhe é concedido de proceder, *a posteriori*, ao controlo dos factos declarados.

A ausência de cooperação do contribuinte na realização da fiscalização, designadamente no que respeita ao fornecimento de informações solicitadas e exibição de registos, livros e demais documentação, poderá constituir fundamento para aplicação de métodos

indiciários, mas somente nos termos da lei, isto é, nos termos previstos no art. 87º da LGT

III – Pressupostos da sua aplicação

O incumprimento dos deveres de cooperação impossibilita o apuramento do rendimento líquido efectivo e dos lucros reais efectivos, impondo, numa *última ratio fisci*, o recurso aos métodos indirectos, os quais são utilizados sempre que se verifique qualquer um dos pressupostos previstos no art. 87º da LGT. As várias alíneas deste artigo resumem-se a quatro tipos de situações. Em primeiro lugar, uma tributação normal (por opção), no caso dos regimes simplificados (conforme alínea a) daquele artigo). Em segundo lugar, de acordo com o disposto na alínea b), uma determinação da matéria colectável por métodos indirectos, no caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa. A terceira situação prende-se com uma tributação normal imposta, no caso de desvio significativo do lucro apurado para menos e no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos (alíneas d) e e) do art. 87º da LGT). E, por fim, uma presunção de não declaração de rendimentos, no caso de afastamento do rendimento declarado em face às manifestações de fortuna e ao acréscimo de património ou de consumo evidenciados, conforme o disposto na alínea f) do mesmo artigo.

Vejamos, com mais pormenor, cada uma das situações.

1- Regime Simplificado

Estão abrangidos pelo regime simplificado:

- a) As pessoas singulares beneficiárias de rendimentos da categoria B, que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada (conforme n.º 3 do art. 28º do CIRS), não tenham ultrapassado na sua actividade, no período de tributação imediatamente anterior, qualquer dos seguintes limites (n.º 2 do art. 28º do CIRS):
 - Volume de vendas: €149 739,37;
 - Valor ilíquido dos restantes rendimentos desta categoria: €99 759,58 €
- b) As pessoas colectivas residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, não isentas nem sujeitas a algum regime especial de tributação, com excepção das que se encontrem sujeitas à revisão legal de contas, que apresentem, no exercício anterior ao da aplicação do

regime, um volume total anual de proveitos não superior a €149 639,37 e que não optem pelo regime normal de determinação do lucro tributável (art. 53º do CIRC).

O apuramento do lucro tributável resulta da aplicação de indicadores de base técnico-científica definidos para os diferentes sectores da actividade económica (n.º 1 do art. 31º do CIRS).

Na ausência de indicadores de base técnico-científica, ou até que estes sejam aprovados, a tributação é efectuada com base em coeficientes aplicáveis aos rendimentos empresariais provenientes do trabalho independente ou aos proveitos (n.ºs 2 e 5 do art. 31º CIRS e n.ºs 4 e 6 do art. 53º do CIRC).

2- Impossibilidade de comprovação e quantificação directa

A segunda situação que permite o recurso à avaliação indirecta resulta da falta de elementos necessários para comprovar e quantificar directa e exactamente a matéria tributável. Esta impossibilidade ocorre quando se verificar alguma das seguintes situações, previstas no art. 88º da LGT:

- 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 inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal;
- 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.

Verificada alguma das situações acima referidas, a avaliação da matéria tributável poderá ter em conta os elementos previstos no n.º 1 do art. 90º:

- As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;
- As taxas médias de rentabilidade de capital investido;
- O coeficiente técnico de consumo ou utilização de matérias-primas e outros custos directos;
- 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;
- A localização e dimensão da actividade exercida;
- Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da actividade;
- A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;
- O valor de mercado dos bens ou serviços tributados;
- Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.

3 – Indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica

Trata-se da terceira situação que permite o recurso à avaliação indirecta e que ocorre quando a matéria tributável do sujeito passivo se afasta, sem razão justificada, para menos, dos indicadores objectivos de base técnico-científica. A aplicação dos métodos indirectos nestes casos apenas pode ocorrer caso o contribuinte não apresente na declaração em que a liquidação se baseia razões justificativas desse afastamento, desde que tenham decorrido mais de três anos sobre o início da sua actividade (conforme art. 89º LGT).

4 – Manifestações de fortuna

As manifestações de fortuna constam do art. 89-A e são as seguintes:

- Imóveis com valor de aquisição igual ou superior a €250 000;
- Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motociclos de valor igual ou superior a €10 000;
- Barcos de recreio de valor igual ou superior a €25 000;
- Aeronaves de turismo;
- Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a €50 000.

Perante as referidas manifestações de fortuna, presume-se que o contribuinte seja titular do seguinte rendimento padrão:

- 20% do valor de aquisição do imóvel;
- 50% do valor do automóvel ligeiro de passageiros, no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes;
- Valor da aeronave de turismo no ano de registo, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes;
- 50% do valor anual dos suprimentos e empréstimos.

Verificada alguma das situações referidas, pode a administração fiscal adoptar a metodologia indirecta, desde que o contribuinte esteja em falta com a declaração de rendimentos ou, existindo, se verifique uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão referido. Cabe, então, ao contribuinte a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

5 – Resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais

É a quinta situação que permite o recurso à avaliação indirecta, e que contempla os casos em que o contribuinte apresenta resultados negativos ou nulos, o que constitui sério indício de que as correspondentes declarações de rendimentos não têm aderência à realidade.

A aplicação deste método apenas pode ocorrer a partir do quarto ano do exercício de actividade. Ultrapassada esta condicionante, relevam os resultados tributáveis nulos

ou negativos obtidos durante três anos consecutivos ou durante três anos num período de cinco.

6 – Acréscimos patrimoniais injustificados

Quando se verifique uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço, entre os rendimentos declarados e quaisquer acréscimos de património ou consumo evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, considera-se rendimento da categoria G de IRS a diferença entre o acréscimo de património ou consumo evidenciados e os rendimentos declarados relativamente ao mesmo período.

IV – Os métodos indirectos e o crime de fraude fiscal

1 – O crime de fraude fiscal

O actual art.103º do RGIT (Regime Jurídico das Infracções Tributárias, aprovado pelo art. 1º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho)¹ tipifica a fraude fiscal nos seguintes termos:

“1 – Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por:

- a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável;
- b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária;
- c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

2 – Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a 15 000 €

3 – Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

¹ Que corresponde ao anterior art. 23º do RJIFNA (Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras).

Assim, o crime de fraude fiscal exige, como elementos da factualidade típica, que:

- Se tenha verificado uma conduta ilegítima tipificada no referido artigo;
- Que essa conduta vise a não liquidação do imposto e conseqüente diminuição das receitas tributárias;
- E, entre outros, que pode ter lugar por ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à Administração Tributária.

2 – A prova em processo penal

Dispõe o nº 1 do art. 124º do Código de Processo Penal (CPP) que “constituem objecto da prova todos os factos juridicamente relevantes para a existência ou inexistência do crime, a punibilidade ou não punibilidade do arguido e a determinação da pena ou da medida de segurança”.

A prova tem por principal função a demonstração da verdade material dos factos, pelo que vigora, em Processo Penal, o princípio da verdade material ou da investigação, por oposição ao princípio do dispositivo ou da verdade formal do Processo Civil.

A prova é apreciada segundo as regras da experiência e a livre convicção do julgador. Ou seja, o juiz aprecia o valor das provas aduzidas na base da sua íntima convicção. Este princípio (o da livre apreciação da prova, previsto no art. 127º do Código de Processo Penal) está, porém, sempre vinculado ao dever de prosseguir a descoberta da verdade material.

3 – O recurso a métodos indirectos de tributação

Se a ocultação de valores que deviam ter sido revelados à Administração Fiscal, com vista à obtenção de uma vantagem patrimonial ilegítima, for devidamente comprovada, de que forma a utilização de métodos indirectos de tributação poderá obstar a que se considere cometido o crime de fraude fiscal?

São várias as sentenças e acórdãos no sentido da não responsabilização penal dos contribuintes pelo facto de terem sido utilizados métodos indiciários na determinação da matéria colectável.

Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão da Relação de Lisboa, de 27/02/2002.

E, no mesmo seguimento, salientam-se também os Acórdãos da Relação do Porto, de 20/10/1993² e 05/04/2006³.

Em todos eles é realçada a convicção de que não se pode perseguir criminalmente o contribuinte com base em presunções e estimativas, pelo que os valores assim apurados nunca poderão servir de base a uma condenação penal. O direito penal rege-se por normas claras, precisas e estáveis, que traduzem a segurança e certeza jurídicas. Ora, os métodos indirectos contêm em si mesmos elementos perturbadores, que não se coadunam com tais princípios (conforme se infere do Acórdão do STA, de 24/04/2002).

No entanto, a convicção dos tribunais não tem que assentar apenas em prova directa, também pode basear-se em prova indiciária. Veja-se, a este propósito, o Acórdão da Relação do Porto, de 22/06/2005:

“- Nem só quando há prova directa ou confissão dos arguidos podem ser dados como provados factos que lhe são desfavoráveis, designadamente os que respeitam à incriminação. A convicção do tribunal pode assentar em prova indiciária, que permita concluir, com segurança, pela prática dos factos por parte dos arguidos.

- Também o juízo valorativo do tribunal tanto pode assentar em prova directa do facto como em prova indiciária da qual se infere o facto provando, não estando excluída a possibilidade do julgador, face à credibilidade que a prova lhe mereça e as circunstâncias do caso, valorar preferencialmente a prova indiciária, podendo esta só por si conduzir à sua convicção.”

² “ A acusação crime não pode, pois, fundamentar-se em meras presunções ou estimativas, havendo, antes, que justificar-se em factos concretos e comprovados”.

³ “Os valores determinados por recurso a método indiciário não têm outra relevância que não seja a determinação, com carácter sancionatório fiscal, do montante devido pelo contribuinte à fazenda nacional, podendo este ser executado por esse montante se o não fizer voluntariamente. O que não pode, sob pena de inconstitucionalidade, é perseguir-se criminalmente o contribuinte com base na presunção em que se vem a traduzir a utilização do método indiciário.”

Para a acusação, a lei não exige a prova no sentido da certeza moral da existência do crime, bastando-se com a existência de indícios, com base nos quais se poderá formar a convicção de que existe uma possibilidade razoável de que foi cometido o crime pelo arguido. O direito à presunção de inocência, constitucionalmente garantido, não é incompatível com que se admita que a convicção judicial num processo penal se possa formar sobre a base de prova indiciária (Acórdãos da Relação do Porto, de 25/10/1995 e de 18/12/2002).

Contra a responsabilização penal, quando tenham sido utilizados métodos indirectos de tributação na determinação do montante do lucro tributável, alega-se, também, que tem que provar-se a vantagem patrimonial ilegítima, uma vez que ela é elemento constitutivo essencial do tipo legal.

Ora, o crime de fraude fiscal é um crime de perigo ou de resultado cortado⁴, não sendo necessário que tenha havido, de imediato, uma vantagem patrimonial para o infractor mas, desde logo, que se tenha colocado em situação de a poder obter.

O não sancionamento da conduta violaria aquele normativo que prevê que sejam penalizadas todas as condutas de ocultação de factos e valores, mesmo que apenas visem a obtenção de vantagens patrimoniais, susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. Basta que se tenha comprovado uma verdadeira intenção de sonegar factos tributáveis à Administração Fiscal.

A não responsabilização criminal dos contribuintes faltosos beneficiaria estes, em detrimento daqueles que entregam declarações ainda que adulteradas.

A ser assim, as consequências de não ter contabilidade ou escrita seriam bem menos graves do que tê-las, mas com imperfeições ou omissões.

Por tudo isto, a aplicação de métodos indirectos nunca poderá constituir um obstáculo a que se penalizem as condutas de omissão de valores tributáveis à Administração fiscal.

É certo que a competência, no caso da avaliação indirecta, pertence à Administração Fiscal⁵. No entanto, ao contribuinte é sempre dada uma última hipótese de contestar os

⁴ Segundo ISABEL MARQUES DA SILVA – Regime Geral das Infracções Tributárias, p. 151, o crime de fraude fiscal é um crime de “resultado cortado”, pois a obtenção de vantagem patrimonial ilegítima não é elemento do tipo – é suficiente que as condutas visem ou sejam pré-ordenadas à obtenção de tal vantagem –, apenas releva para efeitos de graduação da pena.

⁵ Conforme resulta do disposto no n.º 2 do art. 82º da LGT.

valores encontrados pela Administração Fiscal, através do pedido de revisão da matéria colectável⁶.

⁶ Previsto nos artigos 91º a 94º da LGT.

V – Conclusão

Podemos concluir no sentido de que o facto de serem utilizados, no procedimento inspectivo, métodos indirectos de tributação da matéria colectável, não poderá afastar, só por si, a responsabilidade criminal do contribuinte que adopte uma conduta de ocultação de factos e valores.

No entanto, o particular risco de lesão dos direitos e interesses legalmente protegidos do contribuinte que envolve a aplicação dos métodos indirectos reclama meios de tutela particularmente exigentes, para que os referidos métodos não sejam puramente discricionários ou casuísticos.

Os referidos métodos apenas são aplicáveis como *ultima ratio*, quando não seja possível a quantificação directa e exacta da matéria tributável. O recurso a este tipo de avaliação indirecta é excepcional, só podendo fazer-se nos casos e condições expressamente previstos na lei (regra da tipicidade), associados geralmente a uma intensa violação pelo contribuinte dos seus deveres de cooperação para com a administração tributária.

Assim, se a sua utilização se restringir ao estritamente imprescindível, e apenas nos casos e condições expressamente previstas na lei, o recurso aos métodos indiciários poderá até revelar-se bastante útil como forma de evitar a chamada economia paralela e o problema da fraude fiscal, crescente em Portugal.

Bibliografia:

Campos, Diogo Leite de / Rodrigues, Benjamim Silva / SOUSA, Jorge Lopes de, Lei Geral Tributária Comentada e Anotada, 2ª edição, Lisboa, Vislis, 2000.

Nabais, José Casalta, Direito Fiscal, 4ª edição, Coimbra, Almedina, 2006.

Catarino, João Ricardo / Victorino, Nuno, Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2ª edição, Lisboa, Vislis, 2004.

Eiras, Henriques, Processo Penal Elementar, 5ª edição, *Quid Júris*, 2004.

Freitas, Ferreira, Manuel Henrique, Fiscalidade, 2ª edição, Almedina, 2007.

Guerreiro, Lima, António, Lei Geral Tributária Anotada, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2001.

Oliveira, Brito de, A Avaliação Directa e Indirecta nos Impostos sobre o Rendimento, *Jornal Fiscal, Vida Económica*, 2000.

Sanches, Saldanha, José Luís, Manual de Direito Fiscal, 2ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

Silva, Isabel Marques da, Regime Geral das Infracções Tributárias, *Cadernos IDEFF*, Almedina, 2006.

Sousa, Jorge Lopes de / Santos, Manuel Simas, Regime Geral das Infracções Tributárias Anotado, 2ª edição, Lisboa, Áreas Editora, 2003.

