

Artículos

MÉTODOS INDIRECTOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL DE EMPRESAS INSOLVENTES

António Castro Caldas, Catarina Fernandes e Isabel Aparício
Advogados da Área de Direito Fiscal e Laboral da Uría Menéndez Proença de Carvalho (Lisboa)

Métodos indiretos de determinação da matéria tributável de empresas insolventes

A aplicação de métodos indiretos de determinação da matéria tributável a empresas insolventes tem gerado várias questões jurídicas e interpretações pouco claras e potencialmente ilegais no seio da Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”).

Apesar de a jurisprudência mais recente ter fornecido algumas orientações acerca das circunstâncias limitadas e absolutamente excecionais em que se permite a aplicação de métodos indiretos a empresas insolventes, ainda há um longo caminho a percorrer em prol da segurança jurídica e da garantia da vinculação da AT à jurisprudência dos tribunais superiores.

Este artigo tem como propósito analisar os termos e as condições nos quais a AT está autorizada a recorrer aos métodos indiretos para determinar a matéria tributável de empresas insolventes.

PALAVRAS-CHAVE:

Processo de Insolvência; Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas; Código da Insolvência e Recuperação de Empresas; Liquidação de imposto; Métodos Indiretos; Matéria Tributável de Empresas Insolventes; Jurisprudência recente.

Indirect methods for determining the taxable income of insolvent companies

Applying indirect methods to determine the taxable income of insolvent companies has raised various legal issues and led to unclear and potentially unlawful interpretations by the Portuguese tax authorities (“PTA”).

Although recent case law has provided some guidance on the limited and especially exceptional circumstances in which indirect taxation methods can be applied to insolvent companies, there is still some way to go to achieve legal certainty and for the PTA to follow higher courts’ case law.

This article analyses when the PTA can resort to indirect taxation methods to determine the taxable income of insolvent companies.

KEY WORDS:

Insolvency proceedings, corporate income tax, insolvency and business recovery code, tax assessment, indirect methods, taxable income of insolvent companies, recent case law.

FECHA DE RECEPCIÓN: 18-9-2023

FECHA DE ACEPTACIÓN: 21-9-2023

Caldas; António Castro; Fernandes, Catarina; Aparício, Isabel (2023). Métodos indiretos de determinação da matéria tributável de empresas insolventes. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 63, pp. 23-40 (ISSN: 1578-956X).

1. Métodos indiretos de determinação da matéria tributável: breve enquadramento jurídico

Antes de entrar na análise dos termos e condições em que é possível recorrer a métodos indiretos de determinação do rendimento de empresas insolventes, cumpre fazer um breve enquadramento jurídico sobre o regime da avaliação indireta do rendimento.

O recurso aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável pressupõe a existência de uma conduta anti-jurídica ou negligente por parte do sujeito passivo da qual resulte uma impossibilidade absoluta de determinação direta e exata da matéria tributável.

A intensidade da violação dos deveres de cooperação pode variar mas deve ser um denominador comum a todos os casos de avaliação indireta do rendimento.

Como veremos em detalhe adiante, é possível proceder a uma tripartição dos principais deveres de cooperação, acessórios ao dever de pagar impostos, cujo incumprimento poderá, com um elevado grau de probabilidade, acarretar uma impossibilidade razoável de quantificação direta e exata da matéria tributável, a saber: (i) o incumprimento substancial dos deveres contabilísticos; (ii) o incumprimento do dever de colaboração mediante resistência, recusa ou obstrução à investigação levada a cabo pela AT; e, (iii) o incumprimento do dever de esclarecimento da AT.

E, precisamente para salvaguardar aplicações abusivas de recurso aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável por parte da AT e assegurar a sua aplicação unicamente em casos de absoluta exceção, atenta a sua natureza lesiva dos direitos fundamentais do contribuinte — como seja o seu direito a ser tributado de acordo com o seu lucro real —, estabelece o artigo

88.º da LGT quais os eventos, em concreto, que são suscetíveis de gerar tal *"impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável"*.

Significa isto que o recurso aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável só é legítimo nos casos em que se verifiquem estas *"anomalias"* ou *"incorreções"*, uma vez que estes métodos têm um carácter verdadeiramente excecional, só podendo ocorrer *"nos casos e condições expressamente previstos na lei"* (cf. artigo 81.º, n.º 1, da LGT).

Assim, a AT deverá, sempre que possível e independentemente de quaisquer anomalias que entenda verificadas no caso, determinar a matéria tributável de forma direta e exata, ficando a utilização de métodos indiretos de determinação da matéria tributável reservada para situações excecionais e taxativamente elencadas no artigo 88.º da LGT, que tornem *"impossível"* ou praticamente impossível o apuramento da matéria tributável por métodos diretos ou exatos.

Após estas considerações genéricas sobre o regime dos métodos indiretos de tributação, cumpre agora analisar a natureza jurídica do instituto da avaliação indireta do rendimento.

1.1. Natureza jurídica dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável

A análise da natureza jurídica dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável tem como objetivo facilitar a compreensão dos pressupostos legais de recurso aos métodos indiretos e dos critérios legais ao dispor da AT para quantificação da matéria tributável com recurso a tais métodos, pretendendo ainda contribuir para a compreensão dos motivos pelos quais não é, em geral, possível aplicar métodos indiretos para determinar a matéria tributável de empresas insolventes.

O regime da avaliação indireta do rendimento tem sido enquadrado por alguma doutrina¹ e jurisprudência² como um regime sancionatório.

1 J. L. Saldanha Sanches enquadrava o recurso à avaliação indireta como uma sanção intrínseca a aplicar a um determinado comportamento do contribuinte à qual são acrescentadas duas sanções acessórias, autónomas e extrínsecas: *"uma sanção com carácter automático — a proibição do reporte de prejuízos — e uma outra que, sem ter carácter automático, constitui também uma sanção que, quase necessariamente, acompanhará a sua aplicação — a cominação de juros compensatórios"* (cf. do autor, *A Quantificação da Obrigação Tributária: Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, 2000, op. cit. p. 345 e ss.). O mesmo autor enquadra a avaliação indireta do rendimento como *"um regime de avaliação criado pelo ordenamento jurídico tributário para responder à violação dos deveres de cooperação por parte do sujeito passivo fazendo notar que só o comportamento censurável do contribuinte legítima o uso dos vastos poderes administrativos contidos na avaliação administrativa, que contém necessariamente um elemento sancionatório"* (Cf. *Op. Cit.*). De igual modo, Rui Camacho Palma considera que os métodos indiretos de tributação representam uma punição dos sujeitos passivos pelo não acatamento dos seus deveres acessórios (cf. do autor, *"Dos Métodos Indiciários no Processo Tributário"*, in Fisco n.º 82/93, 1997, op. cit. pp. 60 e ss.). António Moura Portugal também afirma que a avaliação indireta do rendimento está finalisticamente orientada para a defesa dos interesses do Estado e *"(...) para a penalização dos contribuintes que estão fora do sistema e que não cumprem os deveres legais de documentação das operações realizadas"* - cf. do autor, *A vinculação da administração fiscal no recurso à avaliação indirecta da matéria colectável : reflexões sobre um caso de facturas falsas*, in *Fiscalidade*, Lisboa, n.7-8 (Jul.-Out. 2001), pág. 112.

2 Neste sentido e a título meramente exemplificativo, veja-se o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 30 de junho de 1999, proferido no recurso n.º 23026, no qual aquele tribunal superior admitiu implicitamente a natureza punitiva da avaliação indireta quando afirmou que o contribuinte pode sair prejudicado pela aplicação de *"métodos indiciários"* mas não o contrário, e o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25 de novembro de 2009, proferido no âmbito do processo n.º 03275/09, no qual este tribunal superior decidiu que a margem de indeterminação que norteia a aplicação de métodos indiretos prende-se *"com a natureza sancionatória que tal regime acarreta, sendo inclusive um incentivo para os sujeitos passivos cumpridores porquanto, o recurso a este mecanismo de tributação tem como [objetivo] o combate à fraude e à evasão fiscal, incentivando os contribuintes a procederem com maior rigor (...) no cumprimento dos deveres de colaboração e das regras do ordenamento fiscal em vigor"*.

Em particular, a proibição do reporte de prejuízos é, no entendimento de J. L. Saldanha Sanches uma sanção que acompanha, de forma imediata e irrestrita, a avaliação indirecta, partilhando de todos os inconvenientes e sintomas de inconstitucionalidade das sanções que são aplicadas sem uma autónoma ponderação da situação concreta.

Para aquele autor, os juros compensatórios devidos pelos contribuintes em caso de recurso aos métodos indirectos de tributação também assumem natureza sancionatória por os mesmos não se limitarem a indemnizar o Estado mas atribuírem àquele uma vantagem patrimonial superior ao prejuízo financeiro causado pelo atraso, vantagem esta que é acentuada pelo facto de os sujeitos passivos de IRC não estarem autorizados a deduzir estes juros para efeitos de determinação do lucro tributável, ao abrigo do artigo 45.º, n.º 1 alínea d) do CIRC.

Para além da corrente doutrinária e jurisprudencial que sustenta, sem reservas, a natureza sancionatória da avaliação indirecta do rendimento globalmente considerada, existem ainda duas outras correntes doutrinárias e jurisprudenciais, a saber: i) a corrente que apesar de negar um cariz punitivo à avaliação indirecta não deixa de conceber a aplicação de determinadas sanções autónomas e acessórias no âmbito de tal avaliação (*grosso modo*, a proibição do reporte de prejuízos e a aplicação de juros compensatórios); e, ii) a corrente que afasta categoricamente a natureza sancionatória da avaliação indirecta.

Independentemente da tese que se adote a respeito da natureza jurídica dos métodos indirectos de determinação da matéria tributável, entendemos que é inegável que o regime atualmente em vigor evidencia um certo cariz punitivo e que existem efetivamente aspetos do regime atualmente em vigor que parecem apontar no sentido da natureza sancionatória dos métodos indirectos de tributação.

Sendo que, como veremos no ponto 2 *infra*, são precisamente os referidos traços de cariz punitivo dos métodos indirectos de tributação que contribuem para a nossa convicção a respeito da absoluta excecionalidade (ou quase impossibilidade) do recurso aos métodos indirectos para determinação da matéria tributável de empresas insolventes.

1.2. Pressupostos de recurso aos métodos indirectos de determinação da matéria tributável

Depois de uma breve análise daquela que consideramos ser a natureza dos métodos indirectos de tributação cumpre agora determinar quais são os pressupostos legais de aplicação dos métodos indirectos de tributação.

O artigo 85.º, n.º 1 da LGT estabelece a subsidiariedade da avaliação indirecta face à avaliação directa, sendo precisamente tal característica da subsidiariedade a pedra de toque da caracterização da avaliação indirecta, que obriga a que primeiro seja tentada a avaliação directa.

Para além de subsidiário, o recurso à avaliação indirecta é ainda excecional, estando dependente da verificação de algum dos pressupostos específicos estabelecidos nos artigos 87, n.º 1 alíneas b), c) e e) e 88.º da LGT.

Com efeito, o recurso aos métodos indirectos de determinação da matéria tributável não só não constitui o meio normal, como, além do mais, a possibilidade do seu uso está restringida aos casos em que a lei expressamente o admita, cumpridos que estejam os pressupostos expressamente previstos na lei.

Começando pela alínea b) do artigo 87.º da LGT que é uma norma absolutamente crucial neste domínio, cumpre desde logo reiterar que a avaliação indirecta só pode efetuar-se na *"impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto"*, impossibilidade esta que deve ter origem em incumprimento de um ou mais deveres de cooperação imputável ao sujeito passivo.

Por sua vez, o artigo 88.º da LGT estabelece que: *"A impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos, referida na alínea b) do artigo anterior, pode resultar das seguintes anomalias e incorrecções quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável:*

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".

Os artigos 87.º, n.º 1, alínea b), e 88.º da LGT determinam, assim, de forma taxativa, um conjunto de anomalias e incorrecções contabilísticas e declarativas e de omissões dos sujeitos passivos que, pela gravidade e intensidade que assumem, são suscetíveis de impossibilitar o recurso à determinação, direta e exata, do rendimento tributável.

Por sua vez, estabelece o 57.º, n.º 2, do Código do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas ("CIRC"), sob a epígrafe *"Aplicação de métodos indirectos"* que o atraso na execução dos livros e registos contabilísticos e a sua não exibição imediata, só legitima a aplicação de métodos indirectos após o decurso do prazo fixado para a sua regularização ou apresentação sem que se mostre cumprida a obrigação, prazo este que, nos termos do n.º 3, do artigo 57.º do CIRC, não deve ser inferior a cinco nem superior a trinta dias.

Ora, como afirmava J. L. Saldanha Sanches, é necessário que exista: *"(...) uma relação de causalidade entre o comportamento ilícito do contribuinte e a impossibilidade de calcular o facto tributável, ou conforme tem sido unanimemente sufragado na doutrina espanhola, uma relação de*

causa-efeito entre a actuação do sujeito passivo e a impossibilidade de quantificação directa e exacta da matéria tributável." - Cf. do autor, A quantificação da obrigação tributária, deveres de cooperação, auto avaliação e avaliação administrativa, 2000, págs. 284-285.

Não basta, assim, que se verifique uma impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável, sendo, ainda, essencial que tal impossibilidade decorra da violação, pelos sujeitos passivos de IRC, dos deveres legais a que os mesmos se encontrem adstritos.

Por outras palavras, apenas nos casos em que o sujeito passivo incumpra, as suas obrigações declarativas, contabilísticas ou fiscais, poderá a AT recorrer à avaliação indireta do rendimento, se e quando tal incumprimento impossibilite a AT de quantificar o lucro tributável de forma direta e exata (i.e., sem recurso a indícios ou presunções).

Importa, assim, reter pela importância que terá na análise do tema central do presente artigo que para efeitos de aplicação dos métodos indiretos de tributação, o sujeito passivo tem, em primeiro lugar, de estar obrigado a cumprir determinadas obrigações contabilísticas e fiscais; e, em segundo lugar, nos casos em que tenha aplicação o disposto no artigo 57.º, n.º 2, do CIRC, notificado pela AT para regularizar ou apresentar a documentação contabilística eventualmente em falta, o mesmo deve ter incumprido o prazo fixado pela AT ao abrigo do artigo 57.º, n.º 3, do CIRC.

Considerando que todos os pressupostos de recurso à avaliação indireta do rendimento empresarial pressupõem a violação, pelo sujeito passivo, de um ou mais deveres acessórios, é importante enunciar os principais deveres de cooperação que impendem sobre os sujeitos passivos, acessórios do dever principal de pagamento do imposto, cujo incumprimento pode acarretar o recurso aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável.

O artigo 31.º, n.º 2 da LGT prevê, a título meramente exemplificativo, um conjunto de deveres acessórios do sujeito passivo (v.g. a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações ou esclarecimentos) que visam permitir à AT o apuramento da obrigação de imposto (quando tal obrigação exista).

No nosso entendimento, é possível proceder a uma tripartição dos métodos indiretos de tributação baseada nos deveres de cooperação que subjazem aos diversos pressupostos legais de recurso aos métodos indiretos cujo incumprimento é suscetível de implicar, com um elevado grau de probabilidade, uma impossibilidade razoável de quantificação direta e exata da matéria tributável, a saber:

- i. Incumprimento substancial dos deveres contabilísticos;
- ii. Incumprimento do dever de colaboração mediante resistência, recusa ou obstrução à investigação levada a cabo pela AT; e,
- iii. Incumprimento do dever de esclarecimento da AT.

Em suma, apenas nos casos em que se verifique uma violação dos deveres acima enunciados que esteja na origem de uma impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável

pela AT será possível à AT recorrer aos métodos indiretos e aos critérios / elementos indiretos estabelecidos no artigo 90.º da LGT e na posse da AT para efeitos de quantificação da matéria tributável.

1.3. Critérios de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos

Resulta do disposto nos artigos 81.º e 83.º da LGT que a quantificação da matéria tributável deve estar orientada para a determinação do valor real dos rendimentos e/ou dos bens sujeitos a imposto, assegurando a tributação de acordo com a efetiva capacidade contributiva ou o lucro real do sujeito passivo.

No entanto, mesmo nestas situações, não se prescinde de tributar o rendimento real, admitindo-se apenas que este possa ser apurado indiretamente a partir de certos indicadores, normativamente estabelecidos no elenco taxativo constante do artigo 90.º da LGT, que devem atender à situação específica do contribuinte.

O referido artigo 90.º, n.º 1, da LGT contempla os elementos que a AT pode aplicar em "(...) caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável", a saber:

- i. *"As margens médias do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviços ou compras e fornecimentos de serviços de terceiros;*
- ii. *As taxas médias de rentabilidade do capital investidor;*
- iii. *O coeficiente técnico de consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;*
- iv. *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;*
- v. *A localização e dimensão da atividade exercida;*
- vi. *Os custos presumidos em função das condições concretas do exercício da atividade;*
- vii. *A matéria tributável do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela administração tributária;*
- viii. *O valor de mercado dos bens ou serviços tributados; e*
- ix. *Uma relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte."*

A AT está obrigada a optar pelos meios indiretos que se revelem mais adequados e idóneos à determinação de uma matéria tributável tão próxima quanto possível da real.

Neste sentido, resulta do artigo 85.º, n.º 2, da LGT que a AT deverá, sempre que possível, cumular critérios / elementos indiretos assentes em indícios e presunções com critérios / elementos diretos ou ordinários assentes em informação na posse da AT e de cuja fiabilidade, exatidão ou correção a AT não tenha razões para desconfiar.

A opção por uns meios ou critérios em detrimento de outros não pode ser efetuada pela AT sem critério, devendo ser sempre justificados quer os critérios utilizados quer a ponderação de fatores que levou ao resultado final. Além disso, a AT deve ter em devida conta todos os elementos disponíveis, incluindo os elementos obtidos da documentação disponibilizada pelo sujeito passivo que não mereçam censura e outros elementos extraídos de realidades económicas externas mas conexas à realidade do sujeito passivo em questão, de forma a reconstruir o lucro tributável de forma o mais verosímil e aproximada possível da real.

O artigo 83.º, n.º 2, da LGT estabelece que a avaliação indireta visa determinar o valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos na posse da AT. Isto implica que, embora se recorra a indícios, presunções ou quaisquer outros elementos disponíveis, a avaliação que venha a ser efetuada pela AT visa primordialmente a determinação do valor real dos rendimentos do sujeito passivo.

A AT tem, assim, o dever de aplicar critérios que, recorrendo a regras e princípios de razoabilidade, normalidade e as regras da experiência, conduzam a um resultado tributável próximo da realidade do sujeito passivo, pois apenas tal resultado aproximado será suscetível de constituir "*o valor dos rendimentos ou dos bens tributáveis*" que a avaliação indireta visa alcançar.

O que justifica o dever especial de fundamentação que sobre a AT impende no contexto da aplicação dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável dos contribuintes.

1.4. Dever especial de fundamentação que impende sobre a AT e repartição do ónus da prova

O legislador reconhece que a avaliação indireta do rendimento é uma área onde a densidade da fundamentação deve ser reforçada por oposição a outras áreas nas quais é simplificada.

Assim, os artigos 74.º, n.º 3 e 77.º, n.ºs 4 e 5, da LGT, estabelecem que incumbe à AT o dever especial de fundamentar o recurso aos métodos indiretos de tributação e o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais de recurso à avaliação indireta do rendimento.

Para que tal dever especial de fundamentação se mostre cumprido, a AT deve demonstrar, designadamente, que: (i) o sujeito passivo não cumpriu os deveres declarativos/contabilísticos impostos por lei; e, (ii) que esse incumprimento tornou impossível a quantificação direta e exata da matéria tributável, apresentando os factos concretos estabelecidos nos artigos 87.º e 88.º da LGT que originaram tal impossibilidade.

Adicionalmente, a AT deve indicar os critérios ou meios indiretos concretamente aplicados na determinação da matéria tributável, justificando a escolha de um critério ou meio em detrimento de outro e demonstrando os cálculos na origem da matéria tributável apurada pela mesma.

Com efeito, o n.º 3 do artigo 84.º da LGT estabelece que, em caso de recurso aos métodos indiretos de tributação: “(...) a fundamentação da avaliação contém obrigatoriamente a indicação dos critérios utilizados e a ponderação dos fatores que influenciaram a determinação do seu resultado”, sendo que o cumprimento deste dever pela AT visa criar um espaço para discussão da fiabilidade e adequação dos critérios utilizados e, se necessário, o recurso à prova pericial para questionar tais métodos e / ou critérios.

Os tribunais superiores — *i.e.*, o Supremo Tribunal Administrativo (“STA”)³, Tribunal Central Administrativo Norte (“TCAN”)⁴ e Tribunal Central Administrativo Sul (“TCAS”)⁵ — têm reiteradamente decidido que a AT deve justificar cabalmente a escolha dos métodos indiretos utilizados em função da situação concreta do contribuinte, de modo a cumprir o dever especial de fundamentação estabelecido no artigo 77.º, n.º 4, da LGT.

Sendo que em acórdão muito recente, o TCAN⁶ decidiu que para cumprimento do ónus da prova que impende sobre o contribuinte de excesso de quantificação da matéria tributável basta que o mesmo demonstre que existem elementos, independentemente do valor, não considerados pela AT na quantificação / determinação da matéria tributável, devendo as insuficiências no método utilizado pela AT ser sempre enquadradas como substanciais, independentemente do seu *quantum*.

Do exposto resulta que a escolha dos métodos / critérios de determinação da matéria tributável e a fundamentação, pela AT, das operações efetuadas para apuramento do *quantum* a tributar

3 Veja-se, a título meramente exemplificativo, os Acórdãos do STA, de 24 de outubro de 2017, proferido no âmbito do recurso n.º 0315/07 e de 19 de março de 2009 proferido no âmbito do recurso n.º 0890/08. No primeiro acórdão mencionado, a AT tinha aplicado uma margem de comercialização de 20% sem explicitar as razões de facto e de direito para a aplicação dessa margem ao invés de outra qualquer, tendo o Tribunal concluído pela verificação de vício de falta de fundamentação relativamente à fixação indireta do *quantum* da matéria tributável. Já no segundo acórdão referido, a AT havia aplicado uma margem de comercialização de azeite (25%) sobre o volume presumido de vendas, margem essa calculada através de uma fórmula matemática não fundamentada, tendo o STA decidido que a AT não tinha cumprido o seu dever de fundamentação.

4 Cf. Acórdão, de 26 de abril 2018, proferido no processo n.º 04882/04, no qual se decidiu que: “(...) Antes de endereçar ao contribuinte o ónus de provar o excesso na quantificação, a AT não poderá deixar de cumprir o dever de demonstrar que o critério por si eleito para a determinação da matéria tributável se revela adequado e racionalmente justificado como um modo adequado de aproximação à realidade que visa tributar”.

5 Cf. Acórdão, de 18 de junho 2015, proferido no processo n.º 06225/12, no qual se decidiu que: “(...) tendo a determinação da matéria tributável por métodos indiciários de ser feita por aproximação à realidade que se procura apurar, é necessário que se demonstre que teve por suporte elementos de facto possíveis e prováveis, extraídos de parâmetros gerais e comuns, adequados à situação. E, por isso, a AF tem de utilizar elementos de facto conhecidos que, segundo as regras da experiência, pautadas por critérios de razoabilidade e de normalidade e tendo em linha de conta as especificidades próprias da actividade do contribuinte, conduzam à extrapolação dos factos conhecidos ou à aproximação da realidade que se procura alcançar. A AF tem, assim, de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por métodos indiciários, por forma a que o contribuinte deles fique ciente e apto a discutir a valorimetria aplicada, isto é, para que possa provar que os critérios utilizados são desadequados e/ou inadmissíveis para a sua actividade, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada”.

6 Cf. Acórdão do TCAN de 12 de setembro de 2023 proferido no processo n.º 00240/12.OBEPNF, no qual se decidiu que para cumprimento do ónus da prova do excesso de quantificação da matéria tributável por métodos indiretos que impende sobre o sujeito passivo ao abrigo do artigo 74.º, n.º 3, da LGT é suficiente demonstrar que o “(...) o «critério presuntivo eleito» não é, em abstracto, o mais adequado e racionalmente justificado”. Para aquele tribunal superior basta que se verifique que existem elementos, independentemente do valor, não considerados pela AT na quantificação / determinação da matéria tributável para que fique demonstrado o excesso na quantificação na medida em que “(...) as insuficiências no método são sempre substanciais, isto é, devem evidenciar um excesso de quantificação, não importando o seu quantum.”

é absolutamente crucial para evitar um juízo de ilegalidade das liquidações de imposto emitidas pela AT com base em tal matéria tributável.

2. Aplicação dos métodos indiretos de determinação da matéria tributável em empresas insolventes

Após um breve enquadramento do regime excepcional de avaliação indireta do rendimento empresarial, torna-se crucial analisar as especificidades atinentes aos processos de insolvência e à sua tramitação que, quando analisadas em conjunto com a natureza dos métodos indiretos de tributação, justificam que o recurso a tais métodos para determinação da matéria tributável das empresas insolventes deva ser significativamente limitado. Neste ponto também serão abordados os casos em que, no nosso entendimento, não é possível recorrer aos métodos indiretos de tributação para determinar a matéria tributável de empresas insolventes.

2.1. Breve enquadramento sobre o processo de insolvência

Para cabal compreensão dos motivos pelos quais o recurso aos métodos indiretos está, em geral, vedado para determinação da matéria tributável, cumpre fazer um breve enquadramento do processo de insolvência e das suas especificidades.

O processo de insolvência é, tal como refere o artigo 1.º, n.º 1, do Código de Insolvência e de Recuperação de Empresas ("CIRE"), um *"processo de execução universal que tem como finalidade a satisfação dos credores"*.

Para acautelar tal finalidade de satisfação dos credores, o CIRE admite duas vias alternativas: a liquidação da massa insolvente e o plano de insolvência.

A liquidação da massa insolvente consiste na venda dos bens e na cobrança dos créditos da massa, seguida da repartição do produto da venda pelos credores nos termos da respetiva graduação de créditos.

Já o plano de insolvência é um negócio jurídico atípico através do qual os credores podem regular, em termos diversos daqueles que estão previstos no CIRE, *"(...) o pagamento dos créditos sobre a insolvência, a liquidação da massa insolvente e a sua repartição pelos titulares daqueles créditos, bem como a responsabilidade do devedor depois de findo o processo"* (artigo 192.º, n.º 1, do CIRE).

Não existe um elenco taxativo de medidas que sejam passíveis de ser consagradas no plano de insolvência, pelo que é deixada aos credores uma margem de liberdade significativa, atendendo à natureza disponível dos interesses em causa (*v.g.*, créditos de natureza patrimonial).

Nesta medida, o plano de insolvência é um negócio de *"geometria variável"*, o qual pode ter como finalidade a recuperação do devedor ou limitar-se a estabelecer medidas de liquidação diversas daquelas que já resultariam das regras legais.

Com efeito, o referido plano de insolvência só pode conduzir a dois resultados:

- i. a liquidação da massa insolvente, embora em termos diferentes daqueles que resultariam da aplicação do regime subsidiário do CIRE; ou,
- ii. a recuperação do devedor.

O plano que visa a recuperação do devedor referido *supra* em (ii) designa-se “plano de recuperação”, por imposição legal (artigo 192.º, n.º 3, do CIRE), pese embora continue a ser, para todos os efeitos, um plano de insolvência, sujeito ao mesmo regime.

De realçar, a este propósito, que o plano de recuperação pode prever — e é até normal que preveja — a liquidação de alguns bens do devedor, uma vez que a venda ou dação em pagamento de bens permite obter receitas ou reduzir o passivo do devedor, o que é frequentemente condição necessária para viabilizar a sua recuperação.

Em suma, com relevância no presente artigo, importa reter que o processo de insolvência (salvo casos de insuficiência da massa insolvente) pode ter, como desfecho, a liquidação da massa insolvente, um plano de insolvência ou um plano de recuperação.

Na generalidade dos casos, a opção por uma destas três vias é tomada pelos credores após a declaração de insolvência, na primeira assembleia de credores, habitualmente designada como “assembleia de apreciação do relatório” por ser nela que, nos termos do artigo 156.º do CIRE, o administrador de insolvência expõe o seu relatório, onde conclui com uma recomendação sobre o caminho a seguir (liquidação, plano de insolvência ou plano de recuperação).

É também nessa assembleia — e em função do que nela for deliberado — que é normalmente tomada, pelos credores, a decisão acerca do encerramento (ou não) do(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente do devedor, correspondente, para efeitos fiscais, ao encerramento de atividade.

Encerramento de atividade este que deve ser comunicado pelo tribunal à AT ao abrigo do artigo 65.º, n.º 3, do CIRE para efeitos de cessação da atividade da empresa declarada insolvente em IRC e em IVA.

É a luz do referido enquadramento que cumpre analisar em que circunstâncias pode a AT recorrer aos métodos indiretos para determinação da matéria tributável das empresas insolventes, antecipando desde já que as especificidades atinentes ao processo de insolvência e, designadamente, à sua finalidade, não foram tidas em devida conta pelo legislador dos métodos indiretos, o que torna ainda mais difícil (e, em muitos casos, impossível) o cumprimento, pela AT, do seu dever especial de fundamentação e do ónus que sobre si impende de demonstrar quer os pressupostos legais quer os critérios / elementos concretamente utilizados.

2.2. Impossibilidade de recurso aos métodos indiretos em caso de inexistência de atividade económica da empresa insolvente

A título preliminar, cumpre salientar que não é possível recorrer aos métodos indiretos de tributação nos casos em que não exista qualquer rendimento a quantificar, o que sucede necessariamente quando não é exercida qualquer atividade económica e que, por conseguinte, não se verifica qualquer facto tributário que justifique a tributação em sede de IRC num determinado exercício.

Do breve enquadramento do processo de insolvência resulta que há casos em que, após a declaração de insolvência, é deliberado: (i) que o processo deve prosseguir para liquidação da massa insolvente e, por conseguinte, para venda dos bens e cobrança dos créditos da massa insolvente, seguida da repartição do produto da venda pelos credores nos termos da respetiva graduação de créditos; e, (ii) que o(s) estabelecimento(s) compreendidos na massa insolvente devem ser encerrados.

Nestes casos, entendemos que é patente que a AT não poderá recorrer aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável por não ser exercida, pela empresa declarada insolvente, qualquer atividade económica e, por conseguinte, por não se verificar qualquer facto tributário.

Com efeito, o artigo 65.º, n.º 3, do CIRE estipula que, com a deliberação do encerramento da atividade do(s) estabelecimento(s) compreendidos na massa insolvente, extinguem-se todas as obrigações declarativas e fiscais, o que deve ser comunicado oficiosamente pelo tribunal à AT para efeitos de cessação da atividade.

Por sua vez, estabelece o artigo 156.º, n.º 2, do CIRE, sob a epígrafe: "*Deliberações da assembleia de credores de apreciação do relatório*" que a assembleia de credores delibera sobre o encerramento ou a manutenção em atividade do estabelecimento ou dos estabelecimentos compreendidos na massa insolvente.

Nos casos em que é deliberado o encerramento da atividade ao abrigo da referida norma do CIRE, a empresa insolvente deixa de exercer uma atividade económica, cessando, nos termos legais, todas as obrigações declarativas e fiscais.

Tal circunstância torna, no nosso entendimento, o recurso à avaliação indireta do rendimento de aplicação impossível.

Com efeito, se a pedra de toque do recurso aos métodos indiretos de tributação é o incumprimento, pelo sujeito passivo, de deveres declarativos e/ ou contabilísticos que torne impossível a determinação direta e exata da matéria tributável, não se vê como é que este instituto pode ter aplicação nos casos em que os contribuintes deixam de estar adstritos ao cumprimento de obrigações declarativas e fiscais por expressa determinação legal.

Não desconhecemos o conteúdo da Circular n.º 10/2015 de 9 de setembro de 2015 ("Circular 10/2015"), emitida pelo Gabinete do Diretor Geral, na qual se afirma que as empresas insolventes que cessem atividade e se encontrem em liquidação podem, ainda assim, estar obrigadas ao

cumprimento de determinadas obrigações fiscais que estejam relacionadas com factos tributários sujeitos a IRC.

No ponto 3. b) e c) da Circular 10/2015 a AT esclarece que o disposto no artigo 65.º do CIRE *"(...) não pode ser interpretado no sentido de determinar: i) A perda da personalidade tributária da pessoa coletiva insolvente, subsistindo a suscetibilidade de esta ser sujeito de relações jurídicas tributárias no decurso do processo de liquidação; ii) Qualquer tipo de exclusão do âmbito de incidência de impostos; ou iii) A extinção de obrigações fiscais que ainda não se tenham constituído na esfera da pessoa coletiva insolvente à data da deliberação do encerramento do estabelecimento, ou iv) O afastamento das obrigações que venham a incidir sobre a insolvente em resultado das operações de liquidação que sejam realizadas até à extinção do processo de insolvência"*.

A AT acrescenta ainda no ponto 3 d) da Circular 10/2015 que a deliberação do encerramento de estabelecimento a que se refere o n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, sendo comunicada oficiosamente pelo tribunal, pode ser determinante na cessação de atividade para efeitos fiscais (IRC e "IVA"), *"(...) no pressuposto de que a atividade da pessoa coletiva insolvente deixará de ser exercida e que, conseqüentemente, deixará de lhe ser exigível o cumprimento das obrigações fiscais especificamente emergentes da prossecução normal da atividade"*.

Entendemos que a Circular 10/2015 deve ser lida com cautela e que, quando necessário, deve ser interpretada de forma restritiva ou mesmo desconsiderada na medida em que a mesma não pode derogar preceitos legais hierarquicamente superiores como os que constam do CIRE e que regem expressamente esta matéria e, em particular, o disposto no artigo 65.º, n.º 3, do CIRE que aponta precisamente em sentido diverso daquele propugnado pela AT na Circular 10/2015.

Conforme teve oportunidade de decidir o TCAS em acórdão recente⁷: *"Se não ocorrer qualquer actividade económica não poderá haver lugar a tributação, por inexistência de facto tributário, não sendo aplicável à liquidação de bens da massa insolvente as regras do art.º 79º e segs. do Código do IRC."* Com efeito, como notou aquele tribunal superior, a venda dos bens apreendidos a favor da massa insolvente não se trata de uma venda de bens do ativo circulante da empresa insolvente com vista à obtenção de lucro, nem do imobilizado para realização de mais ou menos valias, visando, ao invés, a satisfação dos credores, cujo resultado não integra o conceito de lucro sobre o qual possa incidir IRC nos termos e para os efeitos previstos no artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do CIRC.

O STA⁸ também já teve oportunidade de decidir que nos casos em que não seja exercida *"(...) qualquer actividade económica não poderá haver lugar a tributação, por inexistência de facto tributário, não sendo aplicável à liquidação de bens da massa insolvente as regras do art.º 73º e segs. do Código do IRC"*. Tendo este tribunal superior considerado que, no caso sob escrutínio, a empresa insolvente: *"já não desenvolvia a actividade própria daquele que foi o seu objecto social (...) tendo-se limitado o liquidatário judicial a alienar o património apreendido para a massa falida para dar pagamento aos credores reclamantes."*, considerou que a venda ocorrida na fase de liquidação do ativo da empresa insolvente: *"(...) não é uma venda de bens do seu activo imobilizado, mas a*

7 Cf. Acórdão, de 9 de junho de 2021, proferido no âmbito do processo 1162/16.0BESNT.

8 Cf. Acórdão, de 8 de novembro de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 0876/15.

venda de bens de um património autónomo (massa falida) que visa a satisfação dos credores em concurso universal. E o incumprimento de obrigações declarativas, ainda que permita à Administração Tributária averiguar, através de acção inspectiva (como aconteceu no caso) se a empresa tinha ou não continuado a exercer actividade económica e, no caso afirmativo, proceder à determinação do lucro tributável em sede de IRC, não integra fundamento para a tributação em imposto sobre o rendimento"⁹.

E conforme decidiu o Tribunal do Comércio de Vila Nova de Gaia¹⁰ as normas da liquidação das sociedades não podem ser confundidas com as normas de liquidação dos ativos das empresas insolventes, porque enquanto aquelas se destinam a regular a partilha do património societário da sociedade dissolvida, sendo a liquidação feita no interesse dos sócios, as normas de liquidação dos ativos das empresas insolventes regulam a venda dos bens apreendidos a favor massa insolvente como se se tratasse de um processo executivo, feita no exclusivo interesse dos credores.

Adicionalmente, os tribunais superiores têm vindo a decidir que: "(...) a declaração de insolvência constitui um dos fundamentos da dissolução das sociedades e essa dissolução equivale à morte do infrator" e, bem assim, que com a declaração de insolvência são "(...) apreendidos todos os bens [da empresa insolvente], passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida", um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos"¹¹.

Note-se que em casos de inexistência de facto tributário, é a própria AT que confirma, na mencionada Circular 10/2015, que as empresas insolventes não estão obrigadas a cumprir quaisquer obrigações declarativas, contabilísticas ou fiscais, resultando da doutrina administrativa em análise que, nos casos em que "(...) seja deliberado o encerramento de estabelecimento compreendido na massa insolvente e comunicado tal facto à AT pelo tribunal, em conformidade com o disposto no n.º 3 do artigo 65.º do CIRE, é assumida a cessação oficiosa, prevista no n.º 6 do artigo 8.º do Código do IRC; pelo que, a partir desse momento, e sem prejuízo do cumprimento de obrigações decorrentes de factos tributários anteriores, as pessoas coletivas insolventes só ficam obrigadas à entrega da declaração periódica de rendimentos e à respetiva liquidação e pagamento de imposto, relativamente aos períodos de tributação em que se verifique a existência de qualquer facto tributário sujeito a IRC, atendendo ao que dispõe o n.º 7 do artigo 8.º do Código do IRC".

9 No mesmo sentido já havia decidido o STA em acórdão, de 29 de outubro de 2003, proferido no âmbito do processo n.º 01079/03: "A venda de bens que integravam o activo immobilizado de uma sociedade entretanto declarada falida, efectuada nos autos de liquidação do respectivo activo, não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no art. 43º do CIRC" e veio novamente decidir o TCA Sul em acórdão recente de 13 de maio de 2021, proferido no âmbito do processo n.º 107/15.0BESNT: "Como se destacou no referido acórdão n.º 01079/03 a propósito da venda do ativo immobilizado, mas cuja doutrina nos parece aplicável aos restantes bens do ativo, com a declaração de falência não há mais activo immobilizado, qua tale, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada «massa falida», que constitui um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos".

10 Cf. Acórdão, de 18 de abril de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 236/03.2TYVNG.

11 Neste sentido, V. os acórdãos do STA: (i) de 11 de agosto de 2017 proferido no processo n.º 0876/15; (ii) 9 de fevereiro de 2011 proferido no âmbito do processo n.º 0617/10; (iii) de 29 de outubro de 2003 proferido no âmbito do processo n.º 01079/03 e os acórdãos do TCAS; (iv) de 22 de junho de 2023 proferido no âmbito do processo 996/19.9BESNT; e, (v) de 9 de junho de 2021 proferido no âmbito do processo 1162/16.0BESNT.

Assim, mesmo à luz da posição constante da Circular n.º 10/2015 — repita-se, em derrogação do disposto no artigo 65.º, n.º 3, do CIRE e, portanto, em derrogação de uma norma de hierarquia superior —, importa concluir que inexistindo atividade económica, não se verifica qualquer facto tributário e a empresa insolvente não está obrigada a cumprir qualquer obrigação declarativa e fiscal.

Ainda que, mesmo naqueles casos, a AT entenda que: *"(...) a dispensa integral do cumprimento de obrigações fiscais subsequentes verificar-se-á apenas nos casos em que estejam já esgotados os ativos da pessoa coletiva insolvente e desde que a liquidação e partilha da massa insolvente não integre atos supervenientes com relevância em termos de incidência tributária."* - cf. ponto 3. e) da Circular 10/2015.

Acrescentando ainda que o não exercício de uma atividade ou a não exploração de estabelecimentos compreendidos na massa insolvente não significa *"(...) a impossibilidade de ocorrência de factos tributários posteriores, nem legitima que tais factos se devam excluir de tributação"*, ainda que, no seu entendimento, as transmissões de bens compreendidos na massa insolvente que ocorram após a deliberação do encerramento de estabelecimento revistam *"(...) uma natureza específica, devendo ser consideradas vendas judiciais, com os consequentes efeitos na tributação em sede de impostos sobre o rendimento e a despesa, nomeadamente quanto à definição do valor tributável e procedimentos de liquidação"* - cf. ponto 3. f) e 3. g) da Circular 10/2015.

Em face do exposto, entendemos que não é possível recorrer aos métodos indiretos de tributação nos casos em que a empresa declarada insolvente não realiza qualquer atividade económica correspondente a uma das atividades compreendidas no seu objeto social em virtude de se ter deliberado que o processo deve prosseguir para liquidação da massa insolvente e que deve ser encerrado o estabelecimento compreendido na massa insolvente da empresa declarada insolvente.

2.3. Recurso limitado aos métodos indiretos de tributação para determinação da matéria tributável de empresas insolventes

Conforme exposto anteriormente, entendemos que não é possível recorrer aos métodos indiretos de tributação nos casos em que, por um lado, não seja desenvolvida qualquer atividade económica e, por outro lado, não sejam incumpridos quaisquer deveres de cooperação que impossibilitem a determinação direta e exata da matéria tributável.

Em situações em que tais deveres de cooperação não existem porque, designadamente, foi deliberado o encerramento do estabelecimento compreendido na massa insolvente e tal encerramento foi comunicado pelo tribunal à AT para efeitos de cessação da atividade em IRC e IVA, não pode a AT recorrer aos métodos indiretos de tributação porque não é possível incumprir deveres de cooperação que não existem.

Da mesma forma, nos casos em que tais deveres existem mas o incumprimento não seja imputável ao Administrador Judicial nem exista qualquer comportamento anti-jurídico ou negligente por parte deste, a AT também não está autorizada a recorrer aos métodos indiretos de tributação para determinação da matéria tributável da empresa declarada insolvente.

Após determinarem os casos os nos parece ser impossível o recurso legítimo aos métodos indiretos de tributação para determinação da matéria tributável de empresas insolventes, cumpre agora analisar em que situações poderá a AT recorrer a tais métodos.

A jurisprudência dos tribunais superiores tem decidido que, para além dos casos em que as empresas insolventes não desenvolvam qualquer atividade económica, não é possível aplicar métodos indiretos quando a empresa declarada insolvente: i) não continue a realizar negócios jurídicos de execução duradora que se protelaram para além da declaração de falência ou por terem resultado da confirmação de negócios da insolvente posteriores à declaração de falência ou, ainda; ii) nos casos em que o produto da venda dos bens que integravam a massa insolvente não é suficiente para pagamento das dívidas da massa insolvente e dos créditos reconhecidos.

Neste contexto, decidiu o STA¹² que a AT *"(...) não pode proceder à determinação da matéria tributável, por métodos indirectos, em sede de IRC, para o exercício de 2004 de uma empresa declarada falida em 1991, que cessou imediatamente a sua actividade, facto comunicado à 3ª Repartição de Finanças do Concelho de Sintra - Cacém em 6-1-91, com base exclusivamente nos proveitos auferidos pela venda de imóveis levada a cabo pelo gestor e liquidatário da falência"*. O STA acrescentou ainda que a venda efetuada no contexto da liquidação do ativo da empresa declarada insolvente *"(...) não é uma venda de bens do seu activo imobilizado, mas a venda de bens da referida massa falida com vista à satisfação dos credores, em concurso universal."* e que, por conseguinte, caso se verificasse estar em falta a apresentação de declaração de rendimentos na origem de uma impossibilidade de comprovação e quantificação direta do lucro tributável, a AT apenas poderia recorrer aos métodos indiretos de tributação *"(...) relativamente às condições que subsistam de sujeição ao IRC, para além das que derivam do exercício de uma actividade económica, como sejam os negócios jurídicos que se possam ter continuado a realizar seja por serem de execução duradoura que se protelou para além da declaração de falência, ou por terem resultado da confirmação de negócios do falido posteriores à declaração de falência, ou, até pelo que sobrou do produto da venda dos bens que integravam a massa insolvente depois de pagas as dívidas da massa e os créditos reconhecidos."*

No mesmo sentido decidiu o STA¹³ que a venda de bens da massa insolvente com vista à satisfação dos credores, em concurso universal não integra o conceito de mais-valias e menos-valias previsto no artigo 43º do CIRC, já que com a declaração de falência não há mais ativo imobilizado, *quale tale*, sendo, antes, todos os bens apreendidos, passando a constituir um novo património, a chamada "massa falida", que constitui um acervo de bens e direitos retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, primeiramente, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos.

A jurisprudência do STA acima enunciada sem qualquer pretensão de análise exaustiva aponta no sentido da aplicação bastante limitada dos métodos indiretos de tributação a empresas insolventes, na medida em que apenas admite tal aplicação nos casos em que uma empresa insolvente realize negócios jurídicos no contexto de uma atividade económica ou nos casos em que, após sentença de graduação de créditos, ainda exista um excesso do produto da venda dos bens

12 Cf. Acórdão, de 3 de novembro de 2016, proferido no âmbito do processo n.º 0448/14.

13 Acórdão proferido no recurso n.º 01079/03" por "Cf. Acórdão do STA de 29 de outubro de 2003 proferido no recurso n.º 01079/03.

apreendidos a favor da massa insolvente que cubra os valores atinentes às custas processuais, custos de administração e créditos reconhecidos no contexto do processo de insolvência e desde que, naturalmente, estejam preenchidos os pressupostos previstos nos artigos 87.º e 88.º da LGT dos quais depende o recurso aos métodos indiretos de tributação.

De facto, de uma interpretação a *contrario sensu* da jurisprudência disponível nesta matéria parece resultar que nas situações expressamente enunciadas por aquele tribunal superior seria então possível (pelo menos em teoria e de forma limitada) recorrer aos métodos indiretos de tributação.

No entanto, sempre se acrescentará que, considerando o ónus da prova da verificação dos pressupostos de recurso aos métodos indiretos de tributação que impende sobre a AT e as especificidades atinentes aos processos de insolvência, vemos como particularmente difícil que a AT possa legitimamente aplicar métodos indiretos de tributação a empresas insolventes.

Para além do exposto, os elementos indiretos constantes do artigo 90.º da LGT e ao dispor da AT em caso de recurso aos métodos indiretos não parecem ter sido pensados para casos em que as empresas foram declaradas insolventes mas antes para casos em que as empresas estão a desenvolver a sua atividade em condições normais e de plena concorrência com as demais empresas do mesmo setor, o que torna ainda mais difícil ou praticamente impossível o cumprimento, pela AT, do dever especial de fundamentação que sobre si impende neste domínio.

3. Conclusões

Em jeito de conclusão, não é possível recorrer aos métodos indiretos de tributação nos casos em que não exista qualquer rendimento a quantificar, o que sucede necessariamente quando não é exercida qualquer atividade económica.

Nos casos em que, após a declaração de insolvência, é deliberado: (i) que o processo deve prosseguir para liquidação da massa insolvente; e, (ii) que o(s) estabelecimento(s) compreendido(s) na massa insolvente devem ser encerrados, entendemos que é patente que a AT não está autorizada a recorrer aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável por não ser exercida qualquer atividade económica e por se mostrarem cessadas, nos termos legais, todas as obrigações declarativas e fiscais.

A possibilidade de recurso aos métodos indiretos de determinação da matéria tributável a empresas insolventes é, assim, bastante limitada, sendo apenas possível equacionar nos seguintes cenários: (i) caso a empresa insolvente realize negócios jurídicos no contexto de uma atividade económica; (ii) caso tenha sido proferida sentença de graduação de créditos e exista um excesso do produto da venda dos bens apreendidos a favor da massa insolvente da empresa, relativamente ao valor dos créditos reconhecidos no contexto do processo de insolvência e ao valor das custas processuais, despesas de administração e dívidas da massa insolvente.

No entanto, mesmo naqueles cenários, vemos como particularmente difícil que a AT possa legitimamente aplicar métodos indiretos de tributação a empresas insolventes considerando, por um

lado, as especificidades do processo de insolvência que não foram devidamente acauteladas pelo legislador dos métodos indiretos e, por outro lado, o ónus da prova e o dever especial de fundamentação que impendem sobre a AT neste domínio.