

Coleção de Formação Contínua

PLANO DE FORMAÇÃO CONTÍNUA
2014-2015

E-BOOK
(SETEMBRO 2016)

TEMAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO IRC, IVA E IRS

**C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS**

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



Este e-book da Coleção Formação Contínua reúne os textos das comunicações apresentadas em duas ações de formação de Formação Contínua organizadas pelo Centro de Estudos Judiciários.

- Por um lado os "Temas de Direito Tributário" (junho de 2015), com as intervenções relativas à temática do IRC e à do IVA (intervenções que se revestem da maior pertinência, quer pela atualidade, quer pela frequência com que as questões nelas debatidas se colocam perante os tribunais, como ocorre com a interpretação feita pela jurisprudência do TJ das normas de isenção de IVA; ou a problemática das operações simuladas em sede de IVA - cf. art. 19.º, n.º 3 do CIVA).

Ainda neste contexto, pela sua especial acuidade destaca-se a abordagem do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 e a Mini One Stop Shop (MOSS).

No que ao IRC diz respeito, releva a discussão sobre os preços de transferência e as alterações introduzidas pela recente reforma ao CIRC (através da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro), em particular relativamente ao regime da eliminação da dupla tributação económica, e à participation exemption e crédito de imposto, regime que, como é sublinhado, se revela "absolutamente essencial para a atração de



investimento estrangeiro” e “quase sempre decisivo na decisão de investir num país”.

- Por outro lado, "A Reforma do IRS" (20 de fevereiro de 2015), com as intervenções na ação de formação dedicada à reforma aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro 2 e parcialmente revogada pelo art. 129.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, LOE 2016. Sublinhado particular para a comunicação sobre a Mobilidade Internacional e Residência Fiscal Parcial, pelo enfoque dado às importantes soluções introduzidas pela reforma no art. 16.º do CIRS.

O presente e-book cumpre assim o objetivo de aproveitar e potenciar a divulgação na Comunidade Jurídica do trabalho realizado nas ações de formação do CEJ.

Ficha Técnica

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis Abreu (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Nome:

Temas de Direito Tributário: IRC, IVA e IRS

Categoria: Formação Contínua

Conceção e organização: Margarida Reis Abreu

Plano de Formação 2014/2015:

– Temas de Direito Tributário – 05.06.2015 e 12.06.2015

– A Reforma do IRS – 20.02.2015

Intervenientes:

Gustavo Lopes Courinha – Docente Universitário da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (Ação de Formação: Temas de Direito Tributário – 05.06.2015)

Maria dos Prazeres Lousa – Professora Convidada do ISEG (Ação de Formação: Temas de Direito Tributário – 05.06.2015)

Cidália Lança – Jurista do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros (Ação de Formação: Temas de Direito Tributário – 12.06.2015)

Joaquim Manuel Charneca Condesso – Juiz Desembargador, Tribunal Central Administrativo Sul (Ação de Formação: Temas de Direito Tributário – 12.06.2015)

Clotilde Celorico Palma – Docente Universitária da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (Ação de Formação: Temas de Direito Tributário – 12.06.2015)

Rui Duarte Morais – Presidente da Comissão para a Reforma do IRS, Professor Associado da Escola de Direito do Porto da Universidade Católica (Ação de Formação: A Reforma do IRS – 20.02.2015)

Maria Quintela – Advogada (Ação de Formação: A Reforma do IRS – 20.02.2015)

Paula Rosado Pereira – Docente Universitária da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (Ação de Formação: A Reforma do IRS – 20.02.2015)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

ÍNDICE

I – DOCTRINA	09
▪ “Eliminação da dupla tributação económica: <i>Participation Exemption</i> e crédito de imposto”	
<i>Gustavo Lopes Courinha</i>	11
▪ “Os preços de transferência”	
<i>Maria dos Prazeres Lousa</i>	25
▪ “Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 e a Mini One Stop Shop (MOSS)”	
<i>Cidália Lança</i>	27
▪ “As operações simuladas em sede de IVA e de IRC - perspectiva da jurisprudência tributária”	
<i>Joaquim Manuel Charneca Condesso</i>	29
▪ “A interpretação das normas de isenção de IVA pelo Tribunal de Justiça da União Europeia – algumas notas”	
<i>Clotilde Celorico Palma</i>	53
▪ “As grandes linhas da reforma do IRS”	
<i>Rui Duarte Morais</i>	73
▪ “Medidas destinadas à proteção da família”	
<i>Maria Quintela</i>	75
▪ “Reforma do IRS - Mobilidade internacional e residência fiscal parcial”	
<i>Paula Rosado Pereira</i>	77
II – JURISPRUDÊNCIA	85
1. Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) para o IRC	87
2. Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) para o IVA	88
3. Jurisprudência citada no e-book	90
3.1. Eliminação da dupla tributação económica	90
3.2. Operações simuladas em sede de IVA	102
3.3. Isenções em sede de IVA	143
3.4. Conceito de residência adotado no art. 16.º do Código do IRS	146

Registo das revisões efetuadas ao e-book

Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 16/09/2016	

I – Doutrina

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

ELIMINAÇÃO DA DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA: *PARTICIPATION EXEMPTION* E CRÉDITO DE IMPOSTO

Gustavo Lopes Courinha*

1. Introdução; 1.1. O Direito Europeu e Portugal; 1.2. A Reforma de 2014: estrutura; 1.3. A *Participation Exemption*: âmbito e requisitos específicos; 1.4. A *Participation Exemption*: algumas questões de Direito Europeu; 1.5. O método do crédito indireto; 1.6. A exportação de dividendos.

1. Introdução

A temática da eliminação da dupla tributação económica é, não só, muito importante na afirmação da modernidade fiscal, como corresponde a uma das mais denotadas falhas de competitividade do ordenamento fiscal nacional contemporâneo. Mas é, simultaneamente, uma área tecnicamente muito minuciosa e precisa.

Sucedee dupla tributação económica quando dois rendimentos são objeto de tributação, relativamente ao mesmo período, em impostos idênticos ou sucedâneos, na esfera de sujeitos passivos distintos.

Tal dupla tributação traduz uma saturação tributária da mesma manifestação de riqueza, a qual é especialmente evidente em situações plurilocalizadas (internacionais ou, em Estados federados, intranacionais) decorrentes de regras não compatibilizadas sobre preços de transferência, regras não harmonizadas sobre impedimentos de utilização de prejuízos fiscais e, mais comumente, tributação de dividendos decorrentes de lucros já previamente tributados.

Neste último exemplo - o mais impactante - este fenómeno ganha particular dimensão à medida que as estruturas empresariais vão ganhando complexidade. Tal complexidade revela-se em toda a sua dimensão, perante estruturas societárias internacionais de vários níveis, com os vários Estados onde se localizam as sociedades envolvidas a formularem pretensões tributárias cumulativas sobre os vários dividendos - todos decorrentes do mesmo lucro originário - à medida que estes vão sendo sucessivamente distribuídos, da sociedade operacional até aos sócios no topo da estrutura.

A eliminação da dupla tributação económica é, com efeito, um elemento essencial de qualquer sistema fiscal contemporâneo que se pretenda minimamente atrativo para o investimento, interno e estrangeiro: evitar duplas, triplas ou quádruplas tributações económicas sobre o

* Docente Universitário da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

mesmo rendimento é um imperativo da economia global. E por isso a maioria dos sistemas fiscais tem mecanismos que atenuam ou eliminam os efeitos deste fenómeno, em particular em IRC¹.

Os países que primeiro trabalharam soluções nesta matéria foram a Holanda e a França, tendo para o efeito desenvolvido dois métodos distintos para lidar com o problema, que se tornariam a referência para todo o mundo²: o método holandês (*deelnemingsvrijstelling* ou, no popularizado equivalente anglo-saxónico, *participation exemption*)³ e o método francês (*Avoir Fiscal*), adotados na década de 60.

A partir destes dois distintos métodos, grande parte dos outros países europeus avançaria na década de 70 e 80 com soluções similares, no que viria a tornar-se um movimento generalizados das diversas legislações europeias.

1.1. O Direito Europeu e Portugal

I. Na União Europeia, o assunto começa a ser estudado na década de 60 e 70⁴, mas só viria a ser definitivamente enfrentado com a aprovação da Diretiva Mães-Filhas já em 1990, a partir de uma lógica (pouco ambiciosa) de mínimo denominador comum⁵.

Tal Diretiva prescreve, *grosso modo*, que, verificados certos requisitos quantitativos e temporais (pouco ousados, na versão originária) de detenção de participações sociais, os Estados-Membros envolvidos devessem escolher um daqueles dois métodos (isenção ou crédito) para eliminação da dupla tributação económica.

Embora ligeiramente anterior à aprovação da Diretiva, o regime português sempre se manteve muito seguidista da linha da mencionada diretiva, tendo-se Portugal, nos anos anteriores à Reforma de 2014, reduzido quase inteiramente à sua mera transposição.

Numa matéria absolutamente essencial para a atração de investimento estrangeiro - o nível de sobre-tributação dos rendimentos provenientes de participações sociais (influenciando o nível de remuneração líquida do investimento) é quase sempre decisivo na decisão de investir num país - é, ainda, nota digna de registo o número muito significativo de alterações àquele regime no ordenamento nacional nos anos que precederiam a Reforma do IRC de 2014.

Nesta sede, além de muitas outras alterações de menor dimensão - ainda assim geradoras de uma desnecessária instabilidade legislativa - são as modificações operadas em 2004⁶ e em

¹ Embora também na tributação das pessoas singulares seja frequente a existência de normas para lidar com este fenómeno, como seja o artigo 40.º-A do Código do IRS.

² Os franceses foram, inclusivamente, os primeiros a avançar com o método do crédito, logo em 1965, seguido dos holandeses com o método da isenção pouco depois, em 1969. Mais desenvolvidamente, vd. C. VAN RAAD, *Cursus Belasting Recht - Internationaal Belastingrecht*, Kluwer, Deventer, 2004, pp. 75 e ss..

³ Durante 45 anos as empresas multinacionais deslocalizaram reiteradamente as suas sedes - embora não necessariamente as suas direções efetivas - para a Holanda, no que se revelou uma das mais bem sucedidas medidas fiscais unilaterais de atração de investimento estrangeiro alguma vez tentadas, e que, com a globalização do comércio internacional, na década de 80, atingiu verdadeiras proporções bíblicas, ao ponto de a Holanda se tornar o principal parceiro financeiro de muitos países.

⁴ Logo com o Relatório *Neumark*, de 1962.

⁵ Diretiva do Conselho, de 23 de julho de 1990 (90/435/EEC).

2010⁷ que se revelam, seja pela sua complexidade seja pela deficiência da técnica legislativa, mais indiscutivelmente penalizadoras para o investimento por empresas nacionais, além de terem conduzido diretamente a uma deslocalização massiva da residência das empresas nacionais para jurisdições mais estáveis e previsíveis nesta área como a neerlandesa.

II. Um outro ponto que prejudicava fortemente a credibilidade do regime de eliminação da dupla tributação económica era a sua dispersão normativa.

Além do regime regra, vertido no Código do IRC - ele próprio contendo especialidades para certas sociedades -, existiam ainda regimes especiais em legislação especial, dependentes da forma e objeto societários - regime das SGPS -, ou dependentes da residência societária em certas jurisdições com relações políticas especiais - caso de Timor ou PALOPs - ou, por fim, vertidos em soluções convencionais pontuais. Em todos eles, existiam previsões legais próprias, com condições específicas distintas das demais e com regras anti-abusivas mais ou menos rigorosas e, por fim, com âmbitos espaciais próprios.

Tratava-se, portanto, de um regime assistemático, complexo e disperso aquele que vigorava em 2013.

1.2. A Reforma de 2014: estrutura

I. Era este o cenário à data do início dos trabalhos da Comissão de Reforma do IRC: instabilidade legislativa, complexidade e dispersão das soluções (quando não mesmo incoerência⁸) e forte imprevisibilidade interpretativa sobre as soluções em vigor.

Acrescia que, por manifesta falta de impulso político para o efeito, as propostas das várias comissões de Reforma da Tributação do Rendimento que nos 15 anos antecedentes advogaram a aprovação de uma *Participation Exemption*, foram sucessivamente rejeitadas⁹.

⁶ Dispunha a alteração introduzida pela Lei 55.º-B/2004, de 30 de dezembro, ao então artigo 46.º/n.º 10 do Código do IRC que: "O regime estabelecido neste artigo não se aplica, procedendo-se, se for caso disso, às correspondentes liquidações adicionais de imposto, quando se conclua existir abuso das formas jurídicas dirigido à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos, o que se verifica quando os lucros distribuídos não tenham sido sujeitos a tributação efectiva ou tenham origem em rendimentos aos quais este regime não seja aplicável."

⁷ Dispunha a alteração introduzida pela Lei 55.º-A/2010, de 31 de dezembro, ao artigo 51.º/n.º 10 do Código do IRC que: "A dedução a que se refere o n.º 1 só é aplicável quando os rendimentos provenham de lucros que tenham sido sujeitos a tributação efectiva." Exclusivamente sobre esta alteração, e até ao momento em que, por via de doutrina administrativa, foi definitivamente esclarecido o verdadeiro sentido da expressão "tributação efectiva", existiam, pelo menos, três interpretações em confronto.

⁸ Em certas circunstâncias, uma pessoa singular (normalmente investidores não profissionais, mas meramente casuais) que auferisse rendimentos de participações sociais podia acabar por beneficiar de uma tributação associada a tais rendimentos inferior àquela suportada por um sujeito de IRC, uma vez que, entre os requisitos constantes do artigo 40.º-A do Código do IRS não constavam alguns dos requisitos introduzidos por sucessivas alterações legislativas ao artigo 51.º do Código do IRC.

⁹ A primeira das quais a Comissão ALBERTO XAVIER para a *Reforma da Fiscalidade Internacional Portuguesa* (1998), tendo a mesma proposta sido reiterada na proposta de Reforma *A Fiscalidade do Sector Financeiro Português em Contexto de Internacionalização* (1999) e, finalmente, no *Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal* (2010). No total, tais propostas foram subscritas por largas dezenas dos maiores especialistas em Direito Fiscal de renome à data existentes, representativos da doutrina, administração e advocacia que, provenientes do setor público ou do privado, integraram tais comissões. Pode até falar-se de um dos casos mais gritantes de desconsideração deliberada, por parte de sucessivos Governos, das propostas dos mais reputados técnicos.

Por fim, importava assegurar que o regime em causa não fosse objeto de desvirtuação ou utilização abusiva, importando introduzir alterações que, sem complexizar, evitassem ou tornassem oneroso o fenómeno (à data ainda em fase de investigação, sem sugestões concretas de solução legislativa) da *Base Erosion and Profit Shifting*.

II. O regime que sai da Reforma de 2014 assenta em três normativos essenciais: o artigo 51.º e seguintes (que versa sobre o método da isenção - a *Participation Exemption* propriamente dita), o artigo 14.º (com a hipótese legal inversa, para a exportação de dividendos) e o artigo 91.º-A (com o alternativo método do crédito). Tratou-se, portanto, de acolher a influência das testadas experiências holandesa e francesa, sem prejudicar a estrutura e opções legísticas adotadas entre nós desde a transposição da Diretiva Mães-Filhas¹⁰.

Como primeira característica deste regime, no seu atual desenho, encontra-se o alargamento do respetivo âmbito territorial.

Assim, passaram a beneficiar do regime todos os dividendos auferidos (artigos 51.º e 91.º-A) ou pagos (artigo 14.º) por sujeitos de IRC, de base mundial, assim ultrapassando a circunscrição territorial europeia¹¹.

Trata-se, com efeito, de um corolário óbvio quer do objetivo de relançar a competitividade fiscal nacional e impulsionar a internacionalização das empresas portuguesas quer da necessidade de assegurar os efeitos extra-europeus da liberdade de circulação de capitais prevista no artigo 63.º do Tratado de Funcionamento da União Europeia. Em particular, julgou-se de capital importância reduzir a sobre-exposição (em rigor, dependência) das empresas nacionais ao mercado europeu, facilitando a sua internacionalização e a remuneração (repatriamento) dos seus investimentos sem uma acrescida tributação, bem como evitar a deslocalização de empresas por razões eminentemente fiscais, sempre que pretendessem investir em destinos com os quais Portugal não possuísse uma Convenção de Dupla Tributação ou, possuindo-a, a mesma não dispusesse de um mecanismo próprio de eliminação da dupla tributação económica.

É neste sentido que se explica o disposto no artigo 14.º/n.º 3/alínea a)/subalínea iii) do Código do IRC, ou as formulações claramente abertas (sem restrições) dos artigos 51.º e 91.º-A do Código do IRC sobre a origem dos dividendos recebidos em Portugal.

Como segunda característica comum a todos estes normativos, e funcionando como requisito negativo, encontra-se a proibição de as entidades envolvidas na distribuição de lucros possuírem residência em entidades *offshore*. Naquilo que pode ser hoje considerado já um traço verdadeiramente estruturante da tributação corporativa em Portugal, a existência de elementos de conexão com jurisdições de baixa ou nula tributação tornou-se quase sempre impeditiva de quaisquer regimes vantajosos, além de acarretar, não raramente, tributações

¹⁰ A manutenção da técnica legística foi um dos pontos essenciais da intervenção da Comissão nesta sede: assegurar que o novo regime não adotasse formulações legais inovadoras, geradoras de interpretações complexas ou duvidosas. Na medida do possível, as alterações introduzidas mantiveram a linha legislativa conceptual e de redação já existente.

¹¹ Tanto mais que, quanto a certos países (PALOPs ou Timor, por exemplo), já existiam soluções específicas avulsas.

particularmente agravadas: o planeamento fiscal por recurso a tais jurisdições encontra-se hoje em quase total abandono.

É nesta linha de atuação do legislador nacional - assumida desde há vários anos e não apenas por efeito da Reforma de 2014, sublinhe-se - que se introduziram as soluções do artigo 51.º/n.º 1/alínea e) e do artigo 91.º-A/n.º 4 do Código do IRC.

1.3. A *Participation Exemption*: âmbito e requisitos específicos

I. Mantendo a tradição legística anterior, dispõe hoje o artigo 51.º/n.º 1 do Código do IRC que, verificados certos requisitos, "*os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável*". Trata-se da transposição do artigo 4.º/n.º 1 da Diretiva Mães-Filhas, por meio da adoção de uma das soluções possíveis da mesma: a isenção dos dividendos auferidos.

Esta isenção adota hoje uma concepção mais ampla de distribuições de resultados, abarcando, além dos clássicos dividendos e outras distribuições de lucro, as reservas distribuídas¹², os valores atribuídos ao associado nas associações em participação¹³ ou os reembolso feitos aos sócios com a natureza de amortização de participações sociais sem redução de capital social (por isso, com natureza claramente remuneratória do investimento)¹⁴.

E, paralelamente, são igualmente abrangidos pelo regime da *Participation Exemption* os ganhos com mais-valias com as mencionadas participações sociais¹⁵, os quais possuem face aos dividendos uma natureza amplamente substitutiva e que, por isso, não se justificava manter excluídos da presente isenção¹⁶.

II. São vários os requisitos exigidos para tal isenção.

Em primeiro lugar, exige-se uma participação relevante, ou seja, a detenção pela sociedade-mãe de uma participação qualificada de 5%, calculada direta ou indiretamente¹⁷, no capital social¹⁸ da sociedade-filha.

Embora menos ambiciosa do que a solução propugnada pela Comissão - que se situava nos 2% e tornava Portugal a jurisdição europeia mais competitiva nesta sede - trata-se, ainda assim, de uma exigência que surge na linha da evolução das restantes jurisdições e que acompanha mesmo a evolução dos requisitos desta natureza contidos na própria Diretiva¹⁹.

¹² Artigo 51.º/n.º 1 do Código do IRC.

¹³ Artigo 51.º/n.º 4 do Código do IRC.

¹⁴ Artigo 51.º/n.º 5 do Código do IRC.

¹⁵ Cfr. artigo 51.º-C do Código do IRC.

¹⁶ Recordem-se, como demonstração cabal disto mesmo, os casos de planeamento fiscal assentes na lavagem de juros ou na lavagem de dividendos operados em resultado da existência de um regime fiscal assimétrico entre rendimentos ordinários (juros e dividendos) e rendimentos extraordinários (mais-valias de obrigações e de ações). A simetria (carácter sucedâneo) dos rendimentos acompanhada da assimetria no tratamento fiscal dos mesmos é, aliás, uma condição de sucesso das estruturas de planeamento fiscal.

¹⁷ Nos termos do artigo 69.º/n.º 6 do Código do IRC.

¹⁸ Ou dos direitos de voto - artigo 51.º/n.º 1/alínea a) do Código do IRC.

¹⁹ Que evoluiu de uns muito exigentes 25% de participações sociais na versão inicial de 1990, para os atuais 10%.

Sublinhe-se que, mesmo na atual formulação, tal participação relevante parece apelar, atenta a sua dimensão, à liberdade de circulação de capital já acima referida e aos correspondentes efeitos.

Em segundo lugar, a obrigação de detenção da participação qualificada pelo período mínimo de 24 meses²⁰.

Trata-se de uma evolução no sentido da maior exigência - por isso, garantindo a não utilização do regime para investimentos meramente oportunistas e temporários - passando dos anteriores 12 meses para o dobro. Funciona, assim, como um teste de substância acerca da natureza não abusiva do investimento na participação social.

Por esta razão, admite-se ainda a aplicação do regime se a dita participação relevante, embora *"detida há menos tempo, seja mantida durante o tempo necessário para completar aquele período"*, solução que se compreende atentas as capacidades de controlo e correção de há muito existentes. Nesta circunstância, se for eventualmente violada tal exigência temporal, haverá lugar à respetiva correção da dedução efetuada²¹.

Um terceiro requisito prende-se com a não aplicação à sociedade-mãe do regime da transparência fiscal previsto no artigo 6.º do Código do IRC²².

Trata-se, aqui, de prevenir que um instrumento de eliminação da dupla tributação económica aproveite a um sujeito que já beneficia de um outro regime de eliminação de dupla tributação, o qual implica a não sujeição dos respetivos lucros a IRC²³.

Num quarto requisito, encontra-se a obrigação de sujeição sem isenção da sociedade-filha a IRC ou a imposto similar²⁴.

Este requisito assume a não isenção subjetiva da sociedade-filha enquanto condição de aplicação do regime²⁵, porquanto a sujeição abstrata a imposto (e, portanto, a possibilidade de pagar concretamente imposto²⁶) constitui a própria razão de ser do regime: sem a verificação de uma dupla sujeição a imposto das sociedades mãe e filha não se chegaria sequer a formar o pressuposto do próprio regime.

²⁰ Artigo 51.º/n.º 1/alínea b) do Código do IRC.

²¹ Artigo 51.º-A/n.º 2 do Código do IRC.

²² Artigo 51.º/n.º 1/alínea c) do Código do IRC.

²³ Cfr. artigo 12.º do Código do IRC.

²⁴ Artigo 51.º/n.º 1/alínea d)/1.ª parte do Código do IRC.

²⁵ Na linha, aliás, da tradição legística e da prática administrativa nacional, na linha da Circular da DGCI n.º 4/91, de 30 de janeiro de 1991. A referência explícita à *"entidade"* e não ao *"rendimento"* é de molde a não deixar, em nossa opinião, dúvidas a este respeito: uma sujeição com isenções objetivas delimitadas não obsta, por isso, à aplicação do regime.

²⁶ Ainda que, na prática e por razões fácticas concretas - como seja o reporte de prejuízos - a tributação concreta não chegue a ter lugar.

Um outro ponto a salientar neste requisito prende-se com a necessidade de o adequar com o novo âmbito subjetivo do regime. Com efeito, com a internacionalização do âmbito do regime de eliminação da dupla tributação económica, os impostos a que se deve encontrar sujeita a sociedade-filha que distribuirá os dividendos não podem mais continuar a constar de uma lista fechada constante do artigo 2.º da Diretiva, mas antes possuir características de base de incidência que os possam qualificar como "*imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC*"²⁷.

Por fim, convém sublinhar que a exigibilidade deste requisito é, mercê do disposto no artigo 51.º/n.º 10/alínea b) do Código do IRC²⁸, praticamente inultrapassável, contrariamente ao que parece sugerir o artigo 51.º/n.º 2. Com efeito, ao reiterar na alínea b) do n.º 10 daquela disposição a exigência de sujeição sem isenção²⁹, o legislador vem impossibilitar que quaisquer ordenamentos fiscais onde sejam desenvolvidas atividades não passivas que estejam na origem dos rendimentos distribuídos para Portugal, mesmo que não rotulados de *offshore*, não possam beneficiar do regime de isenção acaso não sujeitem sem isenção as sociedades aí situadas a imposto.

Como quinto requisito, exige-se a sujeição da sociedade-filha a um nível de tributação mínima correspondente à aplicação de uma taxa legal "*não inferior a 60 % da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º*", ou seja, presentemente uma taxa de 12,6% (em face dos atuais 21% em vigor)³⁰.

Impõem-se, a respeito deste requisito, algumas notas adicionais.

Desde logo, recordar que, acaso a sociedade-filha se encontre num paraíso fiscal listado, não poderá beneficiar do regime da isenção mesmo que se encontre sujeita a uma taxa legal superior a 12,6%. O que, inversamente, significa que o escopo do presente requisito se restringe aos ordenamentos não *offshore* onde vigorem taxa estatutárias muito reduzidas.

Importa, ainda, sublinhar que se trata de uma taxa legal e não de uma taxa de tributação efetiva aquele a que este preceito se refere; o exercício a fazer é um exercício simples de identificação da taxa estatutária e não um exercício contabilístico de determinação do valor concreto de imposto pago (carga fiscal concreta) ou o estabelecimento de um qualquer rateio ou proporção entre os lucros e os dividendos a distribuir em regime de isenção³¹.

²⁷ Trata-se de um exercício muito à semelhança daquele que se faz em sede de aplicação do artigo 2.º/n.º 4 das Convenções de Dupla Tributação Internacional: a partir de um conjunto de característica concluir (ou não) acerca da similitude dos impostos.

²⁸ Tratou-se de uma alteração inserida no âmbito das alterações promovidas pela Assembleia da República ao projeto apresentado pela Comissão de Reforma e reveladora de uma deficiente técnica legislativa, entretanto não devidamente corrigida.

²⁹ A passagem "*não obstante o disposto no n.º 2*" é, estamos em crer, absolutamente elucidativa a este respeito.

³⁰ Artigo 51.º/n.º 1/alínea d)/2.ª parte do Código do IRC.

³¹ Tratava-se de uma das principais críticas que se faziam à anterior redação do artigo 51.º/n.º 10 do Código do IRC, quando se referia à "*tributação efetiva*": como determinar o que era tributação efetiva; como saber qual o nível de tributação efetiva; como determinar a influência do reporte de prejuízos fiscais na determinação da tributação efetiva? Escusado será dizer que se trata do tipo de dúvidas com as quais uma decisão de investimento não pode, pura e simplesmente, conviver.

Por fim, registre-se que se trata de um requisito ultrapassável em certas circunstâncias. Com efeito, estabelece o artigo 51.º/n.º 2 do Código do IRC que, verificadas as circunstâncias do n.º 6 do artigo 66.º do Código do IRC, a isenção continue a ser aplicável; a ideia do legislador, à semelhança do que já sucedia anteriormente à Reforma de 2014 em sede de *CFC*, foi a de reconhecer que certos ordenamentos fiscais podem sujeitar a baixa tributação os rendimentos auferidos pelas empresas aí situadas, mas que tal não deve ser impeditivo da aplicação do regime de isenção quando tais rendimentos (reduzidamente tributados) provenham de atividades não passivas (agrícola, industrial, comercial ou de prestação de serviços) ou de cariz não financeiro. Se a substância do negócio for ativa, a não verificação do requisito é ultrapassável.

Um traço comum aos dois últimos requisitos acabados de referir - quarto e quinto - é a prescrição de que a não verificação dos mesmos apenas impossibilita a aplicação do regime de isenção do artigo 51.º do Código do IRC, mas já não a aplicação do regime do crédito, vertido no artigo 91.º-A do mesmo Código³². Ou seja, o legislador considerou que, não havendo sujeição a imposto (ou, embora existindo, subsista uma isenção subjetiva) ou sendo a tributação da sociedade-filha inferior a 12,6%, apenas a imposição concretamente demonstrada - o "*imposto pago no estrangeiro*" - deve ser deduzida nos termos do artigo 91.º-A do Código do IRC. Neste caso, a aplicação do regime do crédito significa naturalmente que, pouco ou nenhum imposto tendo sido concretamente incorrido, pouco ou nada haverá, por conseguinte, a deduzir.

Paralelamente a este crédito, também o crédito por dupla tributação jurídica internacional, previsto no artigo 91.º do Código do IRC (ou nas Convenções de Dupla Tributação aplicáveis), passa a ser aplicável nos casos de não aplicação da isenção³³.

Um sexto e último requisito (negativo) - destinado a responder diretamente aos problemas de deslocalização e erosão internacional de base tributável (fenómeno BEPS) - respeita à obstaculização do regime de isenção quanto aos lucros e reservas distribuídos que, à luz da jurisdição do Estado da Fonte, tenham beneficiado de dedução à base tributável da sociedade-filha. Se esta sociedade - normalmente, em resultado de um benefício fiscal destinado a promover os capitais próprios em detrimento dos capitais alheios³⁴ - deduziu os dividendos que distribui à sociedade-mãe, então o fenómeno de dupla tributação económica não se chega sequer a colocar, não se justificando por conseguinte a isenção, com isto se evitando uma dupla utilização de regimes fiscais sucedâneos, que potencialmente se traduziram numa dupla não tributação dos dividendos.

III. Sem grandes particularidades se passam as coisas quanto à não concorrência das mais-valias de participações sociais onerosamente transmitidas para a determinação do lucro tributável, nos termos do artigo 51.º-C do Código do IRC.

³² Cfr. artigo 51.º/n.º 9 do Código do IRC.

³³ Cfr. artigo 51.º/n.º 9 do Código do IRC.

³⁴ Normalmente, embora configurando formalmente benefícios fiscais, tais regras visam essencialmente assegurar a neutralidade de tratamento entre capitais próprios e capitais alheios, diminuindo os incentivos fiscais à alavancagem financeira societária.

Seis especialidades devem, sem prejuízo, ser sublinhadas.

Primeira nota para registar que, paralelamente à irrelevância fiscal das mais-valias de partes sociais, também as menos-valias procedentes daquela fonte não possuem efeito fiscal, assim se evitando a assistemática propiciadora de soluções de planeamento fiscal, já cima referidas.

E, nesta linha de raciocínio, compreende-se a solução legislativa de opção pela qualificação como mais-valias dos ganhos decorrentes da operação de partilha societária, por efeitos do artigo 81.º/n.º 2/alínea a) do Código do IRC.

Uma segunda nota prende-se com o conceito de transmissões onerosas, o qual, nos termos do artigo 46.º/n.º 5 do Código do IRC, compreende várias modalidades de alienação com contrapartida, que são especialmente frequentes no funcionamento das sociedades comerciais modernas: a "*transmissão onerosa*" das partes sociais, que é pressuposta neste regime, abrange qualquer uma daquelas.

Terceira nota para a abrangência das mais e menos-valias com outros instrumentos de capital próprio, atenta a natureza sucedânea destes face às partes de capital social.

Trata-se de uma alteração exigida por questões de coerência entre figuras muito próximas e potencialmente substitutivas na formação de rendimento, donde prestações suplementares ou prestações acessórias sujeitas ao regime jurídicos das prestações suplementares concorrem para o conceito de instrumentos de capital próprio, não devendo produzir efeitos fiscais os ganhos ou perdas registados com a respetiva alienação.

Um quarto ponto contrastante com o regime do artigo 51.º do Código do IRC respeita à obrigação de detenção da participação relevante no seguimento do decurso obrigatório de 24 meses, sem a possibilidade de detenção ulterior à alienação até perfazer tal período³⁵.

Quinta nota para a inexistência nesta sede de uma norma anti-abuso paralela à prevista para dividendos no artigo 51.º/n.º 10/alínea b) do Código do IRC.

Com efeito, a introdução desta norma foi realizada avulsamente pelo Parlamento, com óbvios efeitos na falta de sistematicidade daí decorrente. É, de facto, inquestionável que tal obstáculo não é extensível à isenção das mais-valias, onde, não só o disposto no n.º 2 do artigo 51.º do Código do IRC se encontra expressamente ressalvado - e mantém assim integral aplicação³⁶ - como aquela norma não é objeto de qualquer menção remissiva ou outra solução equivalente justificativa de interpretação diversa.

Sexta e última nota para registar a existência de uma norma especial anti-abuso introduzida no n.º 4 do artigo 51.º-C do Código do IRC, destinada precisamente a prevenir comportamentos abusivos de substituição, suscetíveis de transformar mais-valias imobiliárias em mais-valias

³⁵ Artigo 51.º-C/n.º 1 do Código do IRC.

³⁶ Cfr. artigo 51.º-C/n.º 1 do Código do IRC.

mobiliárias. Assim, quando o património da sociedade seja composto, no seu ativo, em mais de 50% por bens imobiliários, o legislador impede a utilização do regime da não tributação das mais-valias, atenta a predominância da componente imobiliária na formação do ganho derivado da alienação.

IV. Numa solução que traduz um generoso benefício fiscal historicamente situado e cuja justificação é hoje difícil de aceitar, o regime nacional consagra, desde há muito, a isenção da tributação dos dividendos, independentemente da participação social ou do respetivo prazo de detenção, para um conjunto de sociedades definidas em função da sua atividade: sociedades de seguros e mútuas de seguros (no que parece consagrar uma transposição atrapalhada da doutrina do Acórdão *Avoir Fiscal*³⁷), bem como sociedades de desenvolvimento regional, sociedades de investimento e sociedades financeiras de corretagem³⁸.

Trata-se de um tratamento fiscal muito vantajoso, dissociado de especiais considerações de substância e cuja utilização abusiva apenas é impedida por normas incidentalmente aplicáveis, como a do artigo 88.º/n.º 11 do Código do IRC, que consagra uma tributação autónoma verificadas certas circunstâncias³⁹.

1.4. A *Participation Exemption*: algumas questões de Direito Europeu

I. Por concretização imediata da Diretiva Mães-Filhas, bem como da obrigação de tratamento fiscal neutral quanto à liberdade de estabelecimento (primária ou secundária), qualquer estabelecimento estável situado em Portugal de uma sociedade situada na União Europeia ou no Espaço Económico Europeu pode valer-se do regime previsto nos artigos 51.º e seguintes do Código do IRC.

Assim, verificados na sua esfera fiscal (posto que não na sua esfera jurídica, atenta a ausência da correspondente personalidade jurídica) os requisitos de que depende o regime da isenção, qualquer agência ou sucursal (em rigor, qualquer das modalidades de estabelecimento estável previstas no artigo 5.º do Código do IRC) pode valer-se deste regime relativamente a dividendos que aufera ou mais-valias (e menos-valias) por alienação de participações sociais que se lhe encontrem afetas.

Este alargamento do âmbito subjetivo do regime de isenção abarca ainda, com as devidas adaptações, os estabelecimentos estáveis em Portugal de outras entidades não residentes, ainda que não residindo na União ou no EEE, conquanto Portugal possua com os respetivos Estados de Residência Convenção de Dupla Tributação que preveja a troca de informações. O objetivo de tal alargamento é dúplice, assegurando, por um lado, que a liberdade de circulação de capital não seja restringida, e facilitando, por outro lado, o investimento estrangeiro de países terceiros em termos fiscalmente neutrais, aquando da escolha entre sucursais e filiais.

³⁷ Acórdão C-270/83, de 28 de janeiro de 1986 do Tribunal de Justiça da União.

³⁸ Artigo 51.º/n.º 6 do Código do IRC.

³⁹ E, bem assim, o n.º 12 do artigo 88.º do Código do IRC.

É a solução que se encontra consagrada no artigo 51.º-D, no artigo 51.º/n.º 7⁴⁰ e no artigo 14.º/n.º 6 do Código do IRC.

II. Uma outra questão merece ser sublinhada, atenta a presente jurisprudência fiscal europeia. A outorga exclusiva às sociedades detidas por sócios residentes em Portugal do regime de não relevância fiscal das mais e menos-valias apuradas no âmbito de operações de reorganização societária, nos termos do n.º 3 do artigo 51.º-C do Código do IRC, parece sugerir uma vantagem que tende a prejudicar o investimento por sócios residentes noutros Estados da União Europeia.

Ainda que, numa lógica de proteção da territorialidade do imposto, esta solução seja porventura compreensível, não é certo que a justificação e/ou a respetiva proporcionalidade da medida legislativa sejam aceites em termos que possam afastar cabalmente a condenação à luz do princípio da não discriminação.

1.5. O método do crédito indireto

I. No novo artigo 91.º-A do Código do IRC estabeleceu o legislador uma solução subsidiária (e optativa) de eliminação da dupla tributação económica internacional: a concessão de um crédito de imposto pelo valor correspondente à tributação incorrida pela sociedade filha.

Trata-se de uma solução que não é absolutamente nova no nosso ordenamento fiscal, constando de algumas (embora importantes) Convenções de Dupla Tributação⁴¹, além de já ter sido eleito pelo legislador do IRS, durante algum tempo, como método de atenuação da dupla tributação económica entre os sócios pessoas singulares.

Estabelece o regime do referido artigo 91.º-A - sempre com o impedimento da relação com *offshores* (n.º 4) - que, na ausência de alguns dos requisitos que qualificam para a aplicação do método da isenção, possam os sujeitos passivos beneficiar de um crédito indireto. Tal crédito, que operará após a correção imposta pelo artigo 68.º/n.º 3 do Código do IRC, corresponderá ao menos de dois limites: o imposto pago no estrangeiro pela sociedade-filha ou subsidiárias desta; a fração do IRC correspondente aos lucros e reservas distribuídos (com especificidades)⁴².

Na sua aplicação prática, este método tende a funcionar tendencialmente para os casos em que as sociedades-filhas não residentes se encontrem sujeitas a tributações reduzidas pelos

⁴⁰ Por transposição da decisão *Avoir Fiscal*.

⁴¹ Portugal-China, Portugal-Espanha, Portugal-Brasil ou Portugal-EUA.

⁴² "Dispõe o n.º 2 do artigo 91.º-A que: "A dedução prevista no número anterior corresponde à menor das seguintes importâncias:

a) Fração do imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro pela entidade residente fora do território português e por entidades por esta detidas direta e indiretamente, correspondente aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo, nos termos previstos nos n.ºs 3 e 4;

b) Fração do IRC, calculado antes da dedução prevista no presente artigo, correspondente aos lucros e reservas distribuídos, acrescidos das correções previstas nos n.ºs 1 e 3 do artigo 68.º, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção, e deduzida do crédito previsto no artigo 91.º".

lucros que originam os dividendos a distribuir, caso em que o valor a creditar será igualmente reduzido.

Trata-se, em suma, de atenuar a dupla tributação económica internacional, reduzindo (mas não necessariamente eliminando) a margem de imposto incidente sobre a remuneração do capital investido por sujeitos passivos nacionais em sociedades estrangeiras, conquanto tais sujeitos mantenham nos 24 meses anteriores à receção dos dividendos uma participação relevante⁴³.

Não se tratando de um método neutral nos seus efeitos, traduz mais um contributo para a internacionalização das empresas portuguesas que se pretendam internacionalizar.

II. Um sublinhado quanto a uma restrição importante: a (aparente) não aplicação do regime do crédito indireto aos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes. É, com efeito, nossa opinião que o alargamento do regime a tais sujeitos é a solução que, por exigências de interpretação conforme com o Direito Europeu, se deve considerar ínsita no artigo 91.º-A do Código do IRC, pese embora a redação restritiva do artigo 91.º-A/n.º 3/proémio do Código do IRC.

A não ser assim, tal disposição apresenta-se *prima facie* contrária ao Direito Europeu.

1.6. A exportação de dividendos

Por transposição do artigo 5.º da Diretiva Mães-Filhas, o ordenamento nacional consagra nos n.ºs 3 a 7 do artigo 14.º do Código do IRC a não tributação pelo Estado da Fonte dos dividendos aí gerados, ou seja, a exportação de dividendos.

Mas fá-lo em termos que são idênticos àqueles com que o ordenamento fiscal nacional já regula a importação de dividendos.

Por razões de não discriminação entre as operações *inbound* e *outbound*, o legislador optou, ao invés de regular esta situação pelos mínimos exigidos pela Diretiva Mães-Filhas, por regular a eliminação da dupla tributação económica dos dividendos pagos a partir de Portugal segundo o padrão mais generoso já utilizado no artigo 51.º do Código do IRC.

De entre as condições de aplicação da isenção de retenção na fonte apenas há, portanto, a acrescentar aos requisitos já conhecidos do artigo 51.º quatro especialidades merecedoras de nota.

Em primeiro lugar, o âmbito territorial de aplicação.

Embora (inversamente) coincidente com o âmbito previsto para a importação dos dividendos - por necessidades de respeito pelo efeito extraterritorial da livre circulação de capitais, os

⁴³ Tal período tem que se mostrar integralmente cumprido para ser aplicável este método, contrariamente ao que sucede no método da isenção. Cfr. artigo 91.º-A/n.º 4 do Código do IRC.

destinos dos dividendos do artigo 14.º do Código do IRC devem corresponder às fontes dos dividendos do artigo 51.º do mesmo Código - o legislador fez depender a isenção para os dividendos com destino situado fora da União Europeia da condição acrescida de vigência de uma Convenção de Dupla Tributação que comporte uma cláusula de Troca de Informações⁴⁴.

Em segundo lugar, o período de detenção das participações sociais, em sociedades europeias ou sociedades fora da União, deve encontrar-se integralmente cumprido.

Numa solução que contrasta com aquela do artigo 51.º - e gerando desvantagens financeiras não irrelevantes -, o legislador optou no artigo 14.º pela obrigação de verificação prévia do decurso daquele prazo e não pela simples promessa da sua consumação. E fê-lo com base em supostas dificuldades de controlo fiscal - que, de outro modo, poderiam surgir na verificação deste requisito - bem como nos obstáculos burocráticos de implementação de uma correção oficiosa - na eventualidade de incumprimento do prazo.

Fica apenas o reparo que, embora compreensível - e em linha, aliás, com a solução tradicional nesta sede - não é, todavia, absolutamente garantido que a utilização de certos instrumentos europeus de troca de informações e auxílio na cobrança de dívidas não representasse, hoje, uma solução bem menos restritiva em vista de um tal objetivo.

Em terceiro lugar, merece também reparo o facto de o conceito de "*residente*" para efeito do presente regime passar por uma consideração internacional desta mesma qualidade⁴⁵.

Com efeito, não basta apenas que a legislação fiscal do Estado de destino dos dividendos considere a sociedade-mãe como residente nessa jurisdição; é, ainda, condição essencial do regime que uma tal residência não seja perdida, por efeito das regras convencionais de desempate, em favor de um outro Estado.

Trata-se, na verdade, de uma solução que se adequa às mais recentes regras internacionais de combate ao *Treaty Shopping* e que, nessa perspetiva, se aplaude.

Por último, sublinhe-se que o requisito negativo de impedimento de utilização de zonas *offshores* não se encontra autonomizado no presente artigo, nem se pode extrair por via analógica. Sem prejuízo, somente com muita dificuldade poderá suceder que uma sociedade-mãe situada em tais jurisdições cumpra com o requisito constante do artigo 14.º/n.º 3/alínea c)/subalínea 3 do Código do IRC ou os vertidos na alínea b) daquele mesmo número.

Julgamos, por isso, tratar-se de uma falha de escassa relevância prática.

⁴⁴ Na primeira redação da subalínea 3 da alínea a) do artigo 14.º/n.º 3 do Código do IRC, previa-se que a sociedade-mãe fosse residente "Num Estado com o qual tenha sido celebrada convenção para evitar a dupla tributação, que preveja cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia." Esta redação (embora correspondendo à jurisprudência europeia do Tribunal de Justiça da União) veio a ser, ulteriormente, considerada demasiadamente exigente, em particular se interpretada em termos muito rigorosos, atento o elevado grau de harmonização europeia que hoje existe em sede de troca de informações e assistência na cobrança mútua de dívidas fiscais.

⁴⁵ Artigo 14.º/n.º 5 do Código do IRC.

Vídeo da apresentação



<https://educast.fcn.pt/vod/clips/2914k9ibua/flash.html>

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Maria dos Prazeres Lousa*



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/29l4k9ic50/flash.html>

* Professora Convidada do ISEG.

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) N.º 1042/2013 DO CONSELHO, DE 7 DE OUTUBRO DE 2013 E A MINI ONE STOP SHOP (MOSS)

Cidália Lança*



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/25ovg35sf9/flash.html>

* Jurista do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros. Administração Tributária e Aduaneira.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

AS OPERAÇÕES SIMULADAS EM SEDE DE IVA E DE IRC PERSPECTIVA DA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Joaquim Manuel Charneca Condesso*

1. Noções gerais; 2. Em sede de IVA; 3 Em sede de IRC; 4. Bibliografia.

1. NOÇÕES GERAIS

O tema que nos propomos abordar neste Ciclo de Conferências consiste no exame das operações simuladas em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, para tanto chamando à colação a perspectiva da jurisprudência dos Tribunais Tributários.

A contabilidade ou escrita dos contribuintes, quando devidamente organizadas, tal como as declarações por si apresentadas¹, beneficiam, segundo o artº.75º, nº.1, da L.G.T., da presunção de verdade e boa fé quanto aos factos nelas registados. Nessa medida, os custos inscritos na contabilidade presumem-se verdadeiros.

A lei fiscal estabelece, portanto, rigorosas exigências formais sobre o tratamento das informações fiscais dos contribuintes. Mas, em contrapartida, assaca-lhe importantes consequências. Na verdade, presume-se a veracidade da escrita que obedeça aos preceitos da lei comercial e fiscal. Quer dizer, "da regularidade formal brota a verdade substancial". Esta presume-se daquela. Aliás, qualquer outra solução seria destituída de sentido. Desde logo, porque esta presunção constitui a evidente contraface de um sistema com severas exigências formais a cargo do contribuinte. Depois, dado que a Administração Fiscal possui um vasto conjunto de informações (fornecidas pelos próprios sujeitos e pelos agentes económicos que com eles se relacionam), idoneamente adequadas à tutela e controlo da veracidade das declarações emanadas pelos contribuintes. Por fim, uma vez que o modelo inverso - de depositar, em regra, o ónus da prova sobre o contribuinte - redundaria num sistema verdadeiramente diabólico de

* Juiz Desembargador, Tribunal Central Administrativo Sul.

¹ A apresentação de declarações e a exibição da contabilidade são obrigações acessórias dos contribuintes, previstas no artº.31º, nº.2, da L.G.T..

prova negativa (cfr., Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos, in C.T.F 396, Out./Dez. 1999, pág.115).

De acordo com a lei (cfr., artº. 123º, nº. 2, al. a), do C.I.R.C.; artºs. 29º, nº. 1, al. g), e 44º, do C.I.V.A.), todos os lançamentos contabilísticos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário.

O documento contabilístico comprova a realização da operação, nos exactos termos nele contido, até prova em contrário (cfr., J. L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2ª. Edição, 2000, pág.243).

Os citados documentos justificativos podem ser:

1 - De origem externa - sendo a regra geral, quanto aos documentos contabilísticos que justificam as aquisições de bens e serviços;

2 - De origem interna - a regra geral, quanto aos documentos que justificam as vendas de bens e as prestações de serviços (cfr. M. H. de Freitas Pereira, Relevância, em termos de apuramento do lucro tributável, de documentos internos justificativos de compras de existências, Parecer 3/92, in C.T.F. 365, Jan./Mar. 1992, pág. 343 e seg.).

A inexistência de documento externo destinado a comprovar uma operação para a qual ele devia existir afecta o valor probatório da contabilidade e essa falta não pode, em princípio, ser suprida pela apresentação de um documento interno. É que o valor probatório da contabilidade assenta, essencialmente, nos respectivos documentos justificativos e, quanto aos que o devam ser, é a origem externa que lhes confere a citada presunção de verdade e boa fé. Um documento de origem interna só pode substituir um documento de origem externa quando sejam reunidas provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nele reflectidos.

Com efeito, é geralmente aceite que de um documento externo, correspondente a um fornecimento de bens ou serviços, deverá constar, em especial:

1 - A data;

2 - Descrição (denominação usual e, quando necessário, quantidades);

- 3 - Valores unitários e valores totais;
- 4 - Identificação do fornecedor e do comprador;
- 5 - I.V.A. (taxas aplicáveis e montante do imposto).

É, aliás, no essencial, este o conteúdo mínimo das facturas e documentos equivalentes que os contribuintes estão obrigados a passar para documentar operações em sede de I.V.A. (cfr. artº. 36º, nº.5, do C.I.V.A.), o que não pode deixar de ser tido em conta, numa aplicação integrada do sistema fiscal, no domínio dos impostos sobre o rendimento.

Passando ao conceito de factura, assume-se esta como um documento destinado a fazer prova da afirmação, por um comerciante, do seu crédito perante um cliente, derivado de uma operação de venda ou de prestação de serviços. Por outras palavras, a factura deve visualizar-se como o documento contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada (cfr. artº.476º, do C.Comercial; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 19/3/2015, proc.8300/14; Clotilde Celorico Palma, Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2006, pág. 275).

Por sua vez, o documento equivalente será aquele que, em termos contabilísticos, pode substituir as facturas, sendo que, em sede de I.V.A., deverá igualmente conter os elementos requeridos pelo citado artº.36º, n.º 5, do C.I.V.A. (v.g. factura-recibo; recibo; nota de crédito).

Em sede de operações simuladas, a doutrina identifica três modalidades mais frequentes de facturas que podem documentar, quer a diminuição ilícita dos encargos fiscais, quer a obtenção de reembolsos fiscais ilegítimos, neste caso em sede de I.V.A., as quais são:

- 1 - Facturas falsas "stricto sensu" - as estruturadas pelo emitente-utilizador nas quais surge como cliente uma empresa inexistente;
- 2 - Facturas forjadas - as concedidas pelo emitente-utilizador a empresas existentes, mas sem conhecimento destas últimas;
- 3 - As facturas de favor - emitidas por um terceiro na sequência de acordo com o utilizador que as incorpora na sua contabilidade fiscal, visando a diminuição dos seus custos fiscais ou a obtenção de reembolsos ilegítimos, tudo mediante o pagamento, ou

não, de um determinado montante ao terceiro emitente (cfr. Nuno Sá Gomes, Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, in C.T.F 377, Jan./Mar. 1995, págs. 9 e segs.).

No âmbito do direito fiscal, salvo melhor opinião, não haverá necessidade de estabelecer qualquer distinção entre as identificadas três modalidades de facturas que titulem operações simuladas. Efectivamente, desde que a factura diga respeito a uma operação económica, total ou parcialmente inexistente, ela é falsa, constituindo, portanto, um documento falso. E esta falsidade da factura pode ser uma falsidade material ou gráfica, traduzindo-se, então, numa alteração total ou parcial de factura existente, isto é, na viciação das respectivas data, texto ou assinaturas, ou uma falsidade intelectual, deste modo afectando o conteúdo substancial do documento, declarando factos ou operações que não existiram (cfr. José Lebre de Freitas, A Falsidade no Direito Probatório, Contribuições para o estudo da prova documental, Almedina, 1984, págs. 126 e segs.).

No entanto, a mencionada falsidade, quer material, quer intelectual, não se confunde com a simulação², pois esta não diz respeito ao documento, mas ao negócio jurídico simulado, ou contrato, traduzindo-se numa divergência bilateral e intencional entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes com o intuito de enganar terceiros (cfr. artº.240º, do C. Civil; Carlos Alberto da Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 1989, págs. 471 e segs.). Na verdade, no que se refere à falsificação material, distingue-se esta da simulação, pois diz respeito à materialidade do documento, enquanto a simulação diz respeito à formação do contrato simulado. Por seu lado, relativamente à falsificação intelectual ou ideológica, também esta se diferencia da simulação, pois que a falsidade intelectual atinge o documento no seu conteúdo mencionando aspectos que se não verificaram no acto da sua elaboração, enquanto a simulação diz respeito à divergência entre a vontade real e a declarada, mas o documento que a incorpora é verdadeiro (cfr. Nuno Sá Gomes, art. cit., págs. 11 e segs.).

No âmbito do direito fiscal vamos encontrar a simulação no artº. 39º, da L.G.T.³, preceito em que o legislador não define o respectivo conceito, pelo que somos obrigados a socorrer-nos, em sede de interpretação das normas tributárias e, nos termos do artº.11º, n.º 2, da L.G.T., do regime previsto no C. Civil, em particular do citado artº. 240º e segs. Assim, se por

² Modalidade de divergência intencional entre a vontade real e a declarada.

³ Cfr. anteriormente o artº.32º, do C. P. Tributário.

acordo entre declarante e declaratório e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a vontade exterior ou declarada e a vontade interna ou real do declarante, o negócio diz-se simulado, tendo por consequência a nulidade. Dito de outro modo, surge ocultado sob a aparência de um negócio jurídico um outro propósito negocial nulo.

A simulação, de acordo com a doutrina, é composta por três elementos diferenciadores e estruturantes:

- 1 - Intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração;
- 2 - Acordo entre os contraentes (acordo simulatório);
- 3 - Intuito de enganar terceiros (cfr. Carlos Alberto da Mota Pinto, ob. cit., pág. 472; Diogo Leite de Campos, *Simulação dos negócios jurídicos, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999, págs. 219 e segs.).

Enquanto modalidades com relevância jurídica vamos encontrar a simulação absoluta e a relativa. A simulação absoluta verifica-se quando as partes fingem celebrar um negócio jurídico e, na realidade, não querem nenhum negócio jurídico. Existe apenas o negócio simulado e, por detrás dele, nada mais ("*colorem habet, substantiam vero nullam*"). Já na simulação relativa as partes fingem celebrar um certo negócio jurídico e, na realidade, querem um outro negócio jurídico de tipo ou conteúdo diverso. Por detrás do negócio simulado ou fictício, existe um negócio dissimulado ou real ("*colorem habet, substantiam vero alteram*").

O artº. 39º, nº. 1, da L.G.T., trata apenas da simulação relativa, esclarecendo que nesta a tributação recairá sobre o negócio real ou dissimulado e não sobre o negócio simulado (cfr. António Carvalho Martins, *Simulação, Na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo*, Coimbra Editora, 2006, pág. 68).

A regra será, assim, a Administração Fiscal poder tributar o negócio jurídico como as partes efectivamente o modelaram (negócio real ou dissimulado), sem prejuízo das sanções contra-ordenacionais ou criminais que ao caso couberem.⁴

⁴ Cfr.v.g.crime de fraude fiscal previsto no artº.103º, do R.G.I.T.; contra-ordenação de falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes prevista no artº. 118º, do R.G.I.T..

De resto, releve-se que o regime consagrado no aludido artº. 39º, da L.G.T., não contradiz, antes se harmoniza, com o artº. 19º, nº. 3, do C.I.V.A., norma que proíbe a dedução do imposto que resulte de operação simulada, ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.

Mais se deve referir que o regime de simulação previsto no artº. 39º, da L.G.T., se pode aplicar a negócios jurídicos destinados a defraudar os interesses, tanto da A. Fiscal, como da Segurança Social, como são, designadamente, as falsas prestações de serviços destinadas a encobrir relações de trabalho subordinado, mediante a emissão de recibos verdes.

A prova do acordo simulatório e do negócio dissimulado por terceiros (v.g. Fazenda Pública) é livre, podendo ser feita por qualquer dos meios de prova admitidos por lei: confissão, documentos, testemunhas, presunções, etc., dado que a própria lei não estabelece qualquer restrição. De resto, a nulidade do negócio simulado pode, como todas as nulidades, ser invocada por qualquer interessado e declarada *ex officio* pelo Tribunal (cfr. artº. 286º, *ex vi* do artº.242, nº.1, ambos do C. Civil; Carlos Alberto da Mota Pinto, ob. cit., pág. 487).

2. EM SEDE DE I.V.A.

A Administração Fiscal, no exercício da sua função de controlo ou apuramento da situação tributária dos contribuintes pode fazer cessar a citada presunção de verdade das suas declarações e escrita, demonstrando a existência de erros, omissões ou inexactidões na contabilidade ou, com o recurso a outros meios, que não apenas os elementos da contabilidade do contribuinte (nomeadamente, a fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes), pondo em causa a existência e/ou quantificação dos factos tributários que os elementos da contabilidade reflectem, para tal podendo utilizar todos os meios de prova admitidos em direito (cfr. artºs. 55º, 72º e 75º, nºs. 1 e 2, todos da L.G.T.).

Em sede de I.V.A., só as operações tributáveis tituladas por factura ou documento equivalente que respeitem todos os requisitos do mencionado artº.36º, nº.5, do C.I.V.A. (cfr. artº. 19º, nº. 2, do C.I.V.A.), possibilitam o exercício do direito à dedução do imposto.

E recorde-se que, nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº. 29º, nº.1, al. g), do aludido diploma (cfr. anterior artº. 28º). Assim se explica que os sujeitos que face a lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo (cfr. artºs. 44º a 52º, do C.I.V.A.; ac. T.C.A.Sul - 2ª.Secção, 7/5/2013, proc. 6418/13; António Borges e Martins Ferrão, *A Contabilidade e a Prestação de Contas*, Editora Rei dos Livros, 8ª. Edição, 2000, pág. 114).

O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº. 17, preceito que consagra diversos requisitos objectivos e subjectivos do seu exercício. O sistema comum do I.V.A. instituído pela Sexta Directiva caracteriza-se pela existência de uma base de incidência uniforme, de regras comuns em matéria de incidência objectiva e subjectiva, isenções e valor tributável, pela harmonização de regimes especiais e pelo alargamento obrigatório da tributação ao estágio retalhista e à generalidade das

prestações de serviços (cfr. Clotilde Celorico Palma, Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2006, págs. 10 e seg.).

Na concepção pura dos seus princípios, o imposto sobre o valor acrescentado não se materializa num custo nem num proveito do exercício da actividade económica do sujeito passivo, sendo, por conseguinte, tendencialmente neutro relativamente à utilização mais ou menos intensiva dos diferentes factores de produção. O I.V.A., porque não penaliza a formação bruta de capital fixo, conseguiria atingir esse objectivo de neutralidade fiscal se não existissem exclusões do direito à dedução do imposto incorporado no preço de aquisição de determinados bens e prestações de serviços (cfr. v. g. artº. 21º, do C.I.V.A.), nem isenções limitativas do mesmo direito à dedução (cfr. v. g. artº. 9º, do C.I.V.A.).

O mecanismo de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A.

Utilizando o denominado método substractivo indirecto (ou de crédito de imposto), o sujeito passivo deduz ao imposto liquidado nos seus "outputs", o imposto liquidado nos respectivos "inputs", tudo reportado ao mesmo período de tempo. Isto é, o sujeito passivo assume as vestes de devedor ao Estado pelo montante do tributo que factura aos seus clientes sobre o valor das vendas ou serviços prestados (imposto liquidado a jusante ou sobre os "outputs") e, em contrapartida, é credor do Estado pelo imposto suportado nas aquisições de bens ou serviços realizados para o exercício da respectiva actividade (imposto suportado a montante ou sobre os "inputs"), no mesmo período de tempo (cfr. Mário Alberto Alexandre, Imposto sobre o valor acrescentado, Exclusões e limitações do direito à dedução, in C.T.F. 350, Abr./Jun. 1988, págs. 29 e segs.).

Contabilisticamente, o I.V.A. suportado nas aquisições de bens e serviços e o I.V.A. liquidado nas transmissões de bens e nos serviços prestados é levado a uma conta de terceiros, a subconta 243, no âmbito do P.O.C. aprovado pelo Dec. Lei 410/89, de 21/11⁵ (cfr. António Borges e Martins Ferrão, A Contabilidade e a Prestação de Contas, Editora Rei dos Livros, 8ª. Edição, 2000, págs. 105 e segs.).

⁵ Cfr. igualmente a subconta 243, no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Dec. Lei nº 158/2009, de 13/7, e que entrou em vigor no dia 1/1/2010.

Logo, o tributo a entregar ao Estado consistirá na diferença entre aquele débito e aquele crédito (cfr. artºs. 19º, nº.1, e 27º, nº.1, do C.I.V.A.), sendo que o resultado final será determinado pela aplicação da taxa ao preço na última fase do circuito económico e quem vai suportá-lo é o consumidor final: I.V.A. = [(valor de venda x taxa) - (valor de compra x taxa)]. Antes ocorre o fraccionamento do imposto a cargo dos diversos agentes económicos que vão recuperá-lo, sendo, porém e em princípio, irrecuperável o correspondente à última transacção (cfr. Joaquim Miranda Sarmiento e Paulo Marques, IVA Problemas Actuais, Coimbra Editora, 2014, págs. 176 e segs.).

O montante periodicamente "apurado" na citada subconta terá a natureza de um débito do sujeito passivo ao Estado, que constitui a sua dívida tributária desse período, ou de um crédito perante o Estado, que transitará, em princípio, para o período fiscal seguinte, como imposto a recuperar, igualmente podendo ser objecto de um pedido de reembolso neste segundo caso.

Conforme aludimos supra, inexistindo factura ou documento equivalente com os requisitos previstos no artº. 36º, nº. 5, do C.I.V.A. (anterior artº. 35º, nº. 5, do C.I.V.A.), fica logo afastada a dedutibilidade do I.V.A., mais não sendo de averiguar a realidade da operação subjacente, seja qual for o meio de prova a utilizar, nomeadamente a prova testemunhal.

A posição acabada de expressar tem sido unânime na jurisprudência dos Tribunais Superiores desta Jurisdição, a qual realça que tais requisitos consubstanciam verdadeiras formalidades *ad substantiam*⁶ em sede de regime de dedução do imposto (cfr. ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 17/2/1999, rec. 20593; ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 15/4/2009, rec. 951/08; ac. T.C.A. - 2ª. Secção, 25/6/2002, proc. 6721/02; ac. T.C.A.Sul - 2ª. Secção, 16/4/2013, proc. 6280/12; ac. T.C.A.Norte - 2ª. Secção, 11/11/2004, proc. 105/04; ac. T.C.A.Norte - 2ª. Secção, 12/2/2015, proc. 404/04.OBEBRG).

Apesar do crivo apertado que constituem os requisitos previstos no citado artº. 36º, nº. 5, do C.I.V.A., a jurisprudência do S.T.A. - 2ª. Secção já foi confrontada com situações limite em que admitiu a dedução de imposto em reformas de facturas e documentos equivalentes, desde que comportem os aludidos requisitos legalmente previstos, já

⁶ Cfr. uma formalidade *ad substantiam* existe quando ela própria é um requisito de validade do acto jurídico - artº.364º, do C.Civil; P.Lima e A.Varela, C. Civil Anotado, Coimbra Editora, 1982, I, pág.321.

constantes do documento reformado e proporcionem ao órgão fiscalizador meio satisfatório para o controle da situação tributária, nomeadamente no aspecto do apuramento do I.V.A. dedutível que foi facturado ao sujeito passivo (cfr. ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 27/09/2000, rec. 25033).

O mesmo já não foi deliberado face a uma situação em a Administração Fiscal se encontrava perante meras cópias, ainda que autenticadas, visto não constituírem "documento em forma legal" adequado para suportar o direito à dedução do I.V.A. nelas constante, pois que não está demonstrado que as cópias de documento sirvam o propósito de adequada fiscalização do exercício do direito à dedução, nomeadamente, garantindo que o imposto não será deduzido por mais de uma vez (cfr. Ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 12/1/2011, rec. 533/10).

Igualmente, admitiu o nosso mais alto Tribunal a dedução de imposto constante de facturas onde a identificação fiscal do sujeito passivo, através do respectivo número de contribuinte, não se encontrava actualizada no livro de facturas. É que o artº. 35º, nº. 5, al. a), do C.I.V.A. (actual artº. 36º), impõe a obrigação das facturas mencionarem a identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto, mas não comete, explicitamente, ao adquirente a obrigação de controlar se essa identificação é ou não verdadeira. E, certamente por isso, o artº. 72º, do mesmo diploma (actual artº. 79º), não menciona o número de identificação fiscal entre os elementos da factura cuja falta ou inexactidão responsabiliza o adquirente, em solidariedade com o transmitente, pelo pagamento do imposto (cfr. ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 14/12/2011, rec. 76/11).

A Fazenda Pública também pode pôr em causa o mecanismo de dedução de imposto, característica básica do sistema comum do I.V.A., instituído, *maxime*, pela designada 6ª. Directiva, não já por questões formais e ao abrigo do disposto no artº. 36º, nº. 5, do C.I.V.A. (cfr. artº. 19º, nº. 2, do C.I.V.A.), mas antes por questões de conteúdo, visto que os documentos contabilísticos em causa, apesar de emitidos na forma legal, alegadamente, não têm aderência com a realidade. Por outras palavras, o sujeito passivo, mediante a emissão/utilização de factura/documento equivalente, pretende documentar operações económicas que, em bom rigor, não são verdadeiras, uma vez que pura e simplesmente não existem ou, pelo menos, não existem com os exactos contornos que aparentam (cfr. artº. 19º, nºs. 3 e 4, do C.I.V.A.).

A razão de ser da norma (cfr. artº. 19º, nºs. 3 e 4, do C.I.V.A.) assenta no facto do I.V.A. incidir sobre operações económicas reais, e não sobre operações fictícias ou inexistentes, sem prejuízo de ser, em qualquer caso, devido o valor do imposto indevidamente mencionado na factura, conforme resulta do artº. 2º, nº. 1, al. c), do C.I.V.A. Acresce que nestas situações é frequente que não ocorra o pagamento do I.V.A. liquidado, pelo que, permitir a dedução representaria um efectivo duplo prejuízo na perspectiva do Estado (cfr. Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág. 241).

A utilização de facturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes ou por valores diferentes ou ainda com a intervenção de pessoas ou entidades diversas das da operação real subjacente, mesmo sem existir nenhuma outra circunstância tipificada na lei, chega para que se encontre preenchido o tipo de crime de fraude qualificada, o que revela a intenção do legislador no sancionamento acrescido desta conduta (cfr. artº. 104º, nº. 2, do R.G.I.T.).

Nas situações em que a Fazenda Pública desconsidera as facturas/documentos equivalentes que reputa de falsos, em virtude de documentarem operações simuladas, aplicam-se as regras do ónus da prova (cfr. artº. 74º, da L.G.T.) incumbindo à Administração Fiscal a produção da prova de que estão verificados os indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade. Efectuada esta prova, passa então a incidir sobre o sujeito passivo do imposto o ónus probatório da veracidade da transacção. Por outras palavras, não tem a Fazenda Pública que provar a falsidade dos documentos contabilísticos em causa (e muito menos os pressupostos da simulação previstos no citado artº. 240º, do C.Civil), bastando-lhe alegar factos que traduzam uma probabilidade elevada de as operações referidas nos mesmos serem simuladas, abalando-se, desta forma, a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados que constam na sua contabilidade (cfr. artº. 75º, nº .1, da L.G.T.).

Indício, no âmbito do processo penal, consiste na circunstância certa através da qual se pode chegar, por indução lógica, a uma conclusão acerca da existência ou inexistência de um facto que é objecto de prova. O convencimento indiciário fundamenta-se num esquema silogístico. Neste, a premissa maior, de natureza problemática, é constituída pelas máximas da experiência e pelo senso comum; a premissa menor, que deve revestir

características de certeza, é constituída pela circunstância indiciante; a conclusão, finalmente, conjuga logicamente a premissa menor, concreta e certa, com a premissa maior, abstracta e problemática, assim constituindo o designado *argumentum demonstrativum delicti* (cfr. ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 24/4/2012, proc. 5523/12; Germano Marques da Silva, Do Processo Penal Preliminar, Lisboa, 1990, págs. 346 e segs.).

No âmbito do direito tributário, a doutrina e a jurisprudência falam em indícios, para tanto havendo que recorrer à prova indirecta, a vestígios, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova. Por outras palavras, os indícios são aqueles factos que permitem concluir pela verificação ou não verificação de outros factos, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência (cfr. ac. T.C.A. Sul-2ª. Secção, 7/5/2013, proc. 6418/13; ac. T.C.A. Norte -2ª. Secção, 26/2/2015, proc. 247/06.6 BEVIS; Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, pág. 154; J. L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2000, 2ª. Edição, pág. 311).

Recorrendo ao examinado conceito de indícios sérios/fundados, tem sido unânime a jurisprudência dos Tribunais Superiores desta Jurisdição no tratamento das operações simuladas previstas no artº.19º, nº.3, do C.I.V.A., repartindo o ónus da prova nos termos identificados supra, portanto, competindo à Fazenda Pública produção da prova de que estão verificados os indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade. Efectuada a mesma, passa a competir ao sujeito passivo de imposto o ónus probatório da veracidade da transacção (cfr. ac. S.T.A. - Pleno da 2ª. Secção, 7/5/2003, rec. 1026/02; ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 4/5/2005, rec. 943/04; ac. T.C.A. - 2ª. Secção, 11/3/2003, proc. 7450/02; ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 7/5/2013, proc. 6418/13; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 7/10/2004, proc. 156/04; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 26/2/2015, proc. 247/06.6 BEVIS).

Apesar desta uniformidade jurisprudencial, podem dar-se exemplos de acórdãos em que se deliberou que a Administração Fiscal não produziu prova suficiente demonstrativa dos aludidos indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à

realidade, em consequência do que se anularam as correcções à matéria colectável escrutinadas e as sequentes liquidações.

No primeiro caso, estando em causa nove facturas respeitantes à prestação de serviços de publicidade, o Tribunal não considerou suficiente a fundamentação material efectuada pela Administração Fiscal, quando esta se cinge a constatar que o emitente das facturas não declarou nem entregou a totalidade do I.V.A. liquidado e que os cheques emitidos pelo contribuinte para o pagamento de sete dessas facturas foram descontados ao balcão da instituição sacada e não depositados, sendo que os dois restantes cheques, apesar de depositados na conta do emitente das facturas, foram seguidos de levantamentos dessa conta de quantias correspondentes a cerca de 90% do seu valor. Com base nesta factualidade, conclui o Tribunal que tais factos, por si só, contrariamente ao que pretende a Fazenda Pública, não indiciam suficientemente que parte do valor dos cheques tenha sido restituído ao sujeito passivo pelo emitente das facturas, não sendo de excluir, sem mais, que os serviços referidos naquelas facturas tenham realmente sido prestados pelos valores que as mesmas titulam. Por último, acrescenta que pretendendo a Administração Fiscal que o preço constante das facturas excede o preço real por que as operações foram realizadas, deveria ter colhido outros indícios factuais que pudessem justificar materialmente essa conclusão, designadamente, a desproporção entre os valores facturados e os valores de mercado dos serviços prestados, a divergência entre os valores das facturas em causa e de outras emitidas para serviços semelhantes e a desproporção entre as receitas geradas pelo emitente das facturas e a actividade por ele desenvolvida (cfr. ac. T.C.A. - 2ª. Secção, 17/12/2003, proc. 6563/02).

No segundo caso, o Tribunal considerou que a A. Fiscal não recolheu indícios suficientes de que os serviços titulados por facturas emitidas cujo I.V.A. foi deduzido não foram efectivamente prestados, na situação em que a inspecção tributária conclui que tais facturas eram de favor, com fundamento apenas em que o fornecedor estava indiciado como emitente de facturas falsas e de não entregar as declarações de I.V.A. Tais circunstâncias não podem haver-se como indícios suficientes para suportar a conclusão retirada pela Fazenda Pública já que, não só o facto de alguém estar indiciado pela prática de um crime não significa que, efectivamente, o tenha praticado, como a imputada emissão de facturas de favor, não implica que essa seja a sua única "actividade" pois pode emitir facturas de favor numas circunstâncias e facturas que titulam operações reais, noutras, sendo que o facto de não entregar as suas declarações de I.V.A., não significa, necessariamente,

que não exerça a sua actividade e, inclusivamente, liquide o I.V.A. nos termos legais. Por outro lado, no caso concreto, pelo contribuinte foi feita a apresentação dos comprovativos dos pagamentos dos valores constantes nas facturas emitidas pelo fornecedor em causa, pelo que não existe fundamento aceitável para as correcções levadas a cabo pela A. Fiscal (cfr. ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 16/12/2004, proc. 272/04).

Em conclusão e face aos dois casos acabados de descrever, cremos que a A. Fiscal no âmbito do procedimento inspectivo prévio às correcções em sede de I.V.A. levadas a efeito não usou dos poderes que lhe competem de controlo da veracidade dos elementos declarados pelos contribuintes, nomeadamente realizando todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material⁷ incidentes sobre a actividade do respectivo sujeito passivo de imposto.

Ainda no âmbito de aplicação do artº. 19º, nº. 3, do C.I.V.A., deve fazer-se referência a jurisprudência uniforme dos Tribunais Superiores, mais exactamente dos Tribunais Centrais Administrativos, porque só eles conhecem de matéria de facto, no sentido de que, sendo efectuada prova indiciária de que os documentos contabilísticos em causa não titulam operações reais, assim cessando a presunção de veracidade das declarações e contabilidade do contribuinte, não pode este fazer-se valer do mecanismo de dúvida fundada previsto no artº. 100º, nº. 1, do C.P.P.T., relativo à existência dos factos tributários e respectiva quantificação, visto que neste caso o ónus da prova da existência do facto tributário cabe ao sujeito passivo de imposto (cfr. ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 7/10/2008, proc. 2065/07; ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 22/1/2015, proc. 6240/12; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 7/10/2004, proc. 156/04; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 30/10/2014, proc. 390/05.9 BEBRG).

Por último, uma alusão à perspectiva unânime do nosso mais alto Tribunal de que as correcções à matéria colectável levadas a efeito pela A. Fiscal ao abrigo do artº. 19º, nº. 3, do C.I.V.A., se devem basear em métodos directos de avaliação, sendo efectuadas ao abrigo do artº. 87º, do mesmo diploma, que não através de métodos indirectos de avaliação da matéria tributável (cfr. ac. S.T.A.- 2ª. Secção, 12/10/2011, rec. 524/11; ac. S.T.A.- 2ª. Secção, 2/4/2014, rec. 1510/13).

⁷ Cfr. princípio do inquisitório previsto no artº. 58º, da L.G.T., e no artº.6º, do R.C.P.I.T..

Ainda em sede de operações simuladas surge-nos o artº.19º, nº.4, do C.I.V.A..

Este preceito impede a dedução do I.V.A. nos casos de inexistência ou desadequação da estrutura empresarial do fornecedor ou prestador à actividade desenvolvida, se não ocorrer o pagamento do imposto ao Estado.

Na redacção do Dec. Lei 31/2001, de 8/2, o citado normativo exigia, para este efeito, que o sujeito passivo adquirente tivesse conhecimento da intenção fraudatória do fornecedor, de não entrega nos cofres do Estado do imposto, para que se pudesse impedir a dedução do I.V.A.

No âmbito do exame deste regime deve recordar-se que as disposições que consagram derrogações ao princípio do direito à dedução do I.V.A., sistema que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restritiva de acordo com a jurisprudência do actual T.J.U.E. (cfr. ac. TJCE de 8/01/2002, proc. C-409/99, Metropol; ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 14/4/2015, proc. 6525/13; Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág. 251; Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, O Direito à Dedução do IVA, Cadernos do I.D.E.F.F., nº. 15, Almedina, 2014, págs. 61 e segs.).

Os Tribunais já tiveram oportunidade de apreciar um caso em que a A. Fiscal aplicou a norma na redacção mencionada (Dec.Lei 31/2001, de 8/2), tendo deliberado anular as liquidações adicionais estruturadas pela Fazenda Pública, com base em dois vectores principais:

1 - Que do probatório não podia retirar-se a conclusão de que o sujeito passivo tinha conhecimento da intenção fraudatória dos fornecedores, de não entrega nos cofres do Estado do imposto, conforme exigia a lei no examinado artº.19º, nº.4, na redacção do Dec. Lei 31/2001, de 8/2;

2 - Sendo a Administração Fiscal que tinha o ónus da prova dos pressupostos das correcções em sede de regime de dedução de I.V.A. por si propostas e que fundamentaram as liquidações objecto do presente processo (cfr. artº.74º, nº. 1, da L.G.T.), assim não abalando a presunção de verdade e boa fé das declarações periódicas apresentadas pelo sujeito passivo - artº. 75º, nº. 1, da L.G.T. (cfr. ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 14/4/2015, proc. 6525/13).

Noutra situação, o Tribunal apreciou um caso em que a Administração Fiscal aplicou a norma na redacção da Lei 55-B/2004, de 30/12, tendo deliberado anular as liquidações adicionais estruturadas pela Fazenda Pública, também devido a falta de prova de elementos suficientes que suportassem a conclusão de que o fornecedor, que não o adquirente, não tinha adequada estrutura empresarial susceptível de desenvolver a actividade declarada (cfr. ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 15/02/2012, proc. 1606/06.0 BEVIS).

Por último, faz-se referência aos casos de fraude carrossel.

Com a abolição das fronteiras internas em 1 de Janeiro de 1993, dentro da então Comunidade Económica Europeia, é instituído, pela Diretiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991, o princípio da tributação no país de destino das transmissões intracomunitárias. De acordo com este princípio, estão isentas de imposto no país de origem as ditas transmissões por forma a evitar a sua dupla tributação e a garantir a respectiva neutralidade fiscal. Trata-se de uma isenção completa na medida que permite o direito à dedução do I.V.A. suportado a montante (cfr. Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág. 596).

A fraude carrossel aproveita o facto das transmissões intracomunitárias de bens serem isentas do pagamento de I.V.A. (cfr. artº.14º, do R.I.T.I. - Regime do I.V.A. nas Transacções Intracomunitárias). É por essa razão que este tipo de trocas é tão utilizado para a prática de esquemas fraudulentos. Sem um controlo físico dos bens que entram e saem de um Estado-Membro para outro e apenas com um controlo administrativo, torna-se difícil para as autoridades fiscalizarem as trocas entre os países comunitários (cfr. Joaquim Miranda Sarmiento e Paulo Marques, IVA Problemas Actuais, Coimbra Editora, 2014, págs. 201 e segs.).

Em termos gerais, a “fraude carrossel” implica a existência de várias empresas que, supostamente, realizam transacções entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias de bens, não liquida I.V.A. nos termos do R.I.T.I. No entanto, deduz o I.V.A. suportado nas supostas aquisições de bens, o que origina assim, ilegitimamente, uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. O elemento fundamental da “fraude carrossel” consiste no aproveitamento da associação de operações em que o I.V.A. é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente no âmbito de operações dentro de um Estado-Membro) e de operações sem cobrança do

I.V.A. entre os contratantes (geralmente no âmbito de operações intracomunitárias). Esta associação, que é inerente ao regime actual, permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do I.V.A. e a facturação, em seguida, do I.V.A. ao abrigo de uma entrega interna destes bens. Sucede que tal sujeito passivo desaparece (*missing trader* ou operador desaparecido) e não paga esse I.V.A. à Administração Fiscal, enquanto que o comprador dos bens exerce o seu direito à dedução. Ou seja, não só não se paga como se tenta recuperar impostos que nunca foram pagos, através de reembolsos. Concluindo, a denominada “fraude carrossel” tem como consequência, para o Estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado (cfr. Clotilde Celorico Palma, IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias, in Revista TOC, nº. 107, Fevereiro de 2009, págs. 38 e segs.).

São raros os casos em que os Tribunais Superiores desta jurisdição têm necessitado de examinar situações de fraude carrossel em sede de I.V.A..

Um exemplo.

No âmbito de processo de derrogação de sigilo bancário, recurso estruturado ao abrigo do artº. 146º B, do C.P.P. Tributário, o Tribunal manteve a decisão do Director-Geral dos Impostos de derrogação do sigilo bancário de sociedade indiciada da prática de tipo-de- ilícito de fraude fiscal previsto no citado artº.103º, do R.G.I.T., da factualidade provada no processo constando que a sociedade recorrente enquadrou a sua actividade num esquema de fraude em carrossel do qual constitui o último elo nacional, ao efectuar a dedução indevida do I.V.A. (cfr. ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 24/4/2012, proc. 5523/12).

3. EM SEDE DE I.R.C.

No âmbito do I.R.C., a técnica legal que preside à explicitação do regime fiscal dos custos desdobra-se em duas dimensões. Com efeito, após o recorte da noção geral de gasto (artº. 23,º nº. 1, do C.I.R.C.), coadjuvada por um catálogo exemplificativo constante das diversas alíneas desse preceito. No mesmo diploma, estabelecem-se, posteriormente, certas situações-excepção, suportadas em preceitos de igual calibre, onde se preclui a dedutibilidade fiscal de determinadas perdas (cfr., especialmente, artºs. 33º e 42º, do C.I.R.C.).

Quanto à respectiva natureza, cremos que o artº. 23º, do C.I.R.C., é uma verdadeira norma de incidência, que contribui para a identificação do facto tributário e que se acha especialmente orientada para a prossecução do objectivo constitucional da tributação do rendimento real, encontrando-se a salvo de abusos interpretativos por via do princípio da legalidade tributária.

Em bom rigor, o encaixe de um custo (ou a obtenção de um proveito) modelariam, pela força dos factos (*ipso facto*), o resultado empresarial, independentemente de quaisquer circunstancialismos formais, os quais nunca se repercutem na essência quantitativa e qualitativa dos fluxos económico-financeiros. Um custo não deixa de contribuir para o empobrecimento empresarial, em face da ausência, incompletude ou viciação dos suportes contabilísticos (internos) e dos documentos justificativos (externos) que titulam as operações societárias (cfr. Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos, in C.T.F 396, Out./Dez. 1999, págs. 111 e 113; António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, págs. 103 e segs.).

A Fazenda Pública, em face das regras de repartição do ónus da prova (cfr. artºs. 74º e 75º, da L.G.T.), vê-se confrontada com a necessidade de realizar um profundo trabalho de investigação sobre as informações oferecidas pelos contribuintes, cujo fito se verte, afinal, na demonstração da inveracidade desses dados face à realidade. Em função do âmbito da actividade de controlo, essas pesquisas são internas ou externas, tendo por critério o lugar

de realização do procedimento⁸. Ali, por hipotéticas contradições no seio das peças formais do próprio sujeito passivo. Aqui, por seu lado, através do confronto com os suportes contabilísticos dos agentes que se relacionaram economicamente com o contribuinte (clientes e fornecedores).

Também em sede de I.R.C. a Administração Fiscal tem como um dos principais alvos da fiscalização externa a identificação e descoberta das citadas operações simuladas, embora nesta cédula tributária já não possa valer-se do crivo formal vigente no regime de I.V.A. (cfr. artº. 19º, nº. 2, e 36º, nº. 5, do C.I.V.A.), pelo que, normalmente, desconsidera as facturas/documentos equivalentes em causa através do critério de indispensabilidade dos custos previsto no indicado artº. 23º, do C.I.R.C.

Contrariamente à regra em vigor em sede do regime de dedução de I.V.A., as exigências de validade formal das facturas não consubstanciam uma formalidade *ad substantiam*, pelo que, na concretização desse esforço probatório, visando a prova de custos em sede de I.R.C., todos os meios de prova são admissíveis, neles se podendo incluir o recurso à prova testemunhal. Assim sendo, ao comprador compete, pois, a prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efectivo montante. Para tal, não basta que evidencie um documento interno (por si mesmo realizado). Ao lado desse suporte terá que demonstrar, por qualquer outro meio, a existência e principais características da transacção. Nessa tarefa poderá carrear quaisquer meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao Tribunal aquilatar sobre o preenchimento do ónus probatório. Deste modo, um custo não documentado assume efeitos fiscais se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto (cfr. J. L. Saldanha Sanches, Custos mal documentados e custos não documentados: seu regime de dedutibilidade, *in* Revista Fiscalidade, nº.3, Julho de 2000, págs. 79 e segs.; Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, ob. cit., págs. 125 e 126). É unânime a jurisprudência dos Tribunais Superiores desta Jurisdição no que diz respeito à mencionada concretização do esforço probatório por parte dos contribuintes, visando a prova de custos em sede de I.R.C., face ao qual todos os meios de prova são admissíveis, neles se podendo incluir o recurso à prova testemunhal (cfr. ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 8/7/1999, rec. 23535; ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 20/4/2010, proc. 3564/09; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 26/2/2015, proc. 3276/09.4 BEPRT).

⁸ Procedimento de inspecção interno ou externo - cfr. artº.13, do R.C.P.I.T..

Igualmente nesta cédula os Tribunais Superiores desta Jurisdição se socorrem do conceito de indícios sérios/fundados no tratamento das operações simuladas, assim repartindo o ónus da prova nos termos identificados supra no âmbito do I.V.A., portanto, competindo à Fazenda Pública a produção da prova de que estão verificados os indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade. Efectuada a mesma, passa a competir ao sujeito passivo de imposto o ónus probatório da veracidade da transacção (cfr. ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 30/4/2003, rec. 241/03; ac. S.T.A. - 2ª. Secção, 24/10/2007, rec. 479/07; ac. T.C.A. - 2ª. Secção, 25/10/2005, proc. 644/05; ac. T.C.A. Sul - 2ª. Secção, 15/5/2014, proc. 6694/13; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 11/11/2004, proc. 143/04; ac. T.C.A. Norte - 2ª. Secção, 26/2/2015, proc. 3276/09.4 BEPRT).

Apesar desta uniformidade jurisprudencial, também nesta cédula se podem dar exemplos de acórdãos em que se deliberou que a A. Fiscal não produziu prova suficiente demonstrativa dos aludidos indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade, em consequência do que se anularam as correcções à matéria colectável escrutinadas e as sequentes liquidações.

Dois exemplos.

O primeiro caso tem por objecto correcção à matéria colectável derivada da desconsideração de uma factura emitida por terceiro a favor do sujeito passivo de imposto. O Tribunal conclui pela ilegalidade da correcção em causa, e da sequente liquidação, em virtude da Fazenda Pública ter aceite que o emitente da factura prestou serviços ao impugnante, mais não fazendo prova de indícios suficientes da inexistência da relação que subjaz ao mesmo documento contabilístico, assim estando impedida de desconsiderar o custo que este documenta (cfr. ac. T.C.A. Norte-2ª. Secção, 28/01/2010, proc. 4871/04).

Num segundo, entendeu o Tribunal que a Fazenda Pública fez prova de indícios que, no seu conjunto, se encontrariam no limiar da elisão da presunção de veracidade dos dados da escrita do sujeito passivo em causa, em relação a nove facturas que titulavam operações de serviços prestados de aluguer de máquinas, em consequência do que desconsiderou os respectivos custos. Apesar do referido, considerou o Tribunal que o sujeito passivo produziu prova, essencialmente testemunhal, de que os documentos contabilísticos em causa titulavam verdadeiras prestações de serviços prestadas por terceiro

ao impugnante, em consequência do que conclui pela ilegalidade da correção em causa, e da consequente liquidação (cfr. ac. T.C.A. Sul - 2ª. Seção, 20/4/2010, proc. 3564/09).

Terminamos aqui a exposição, cientes de que foi este o contributo possível para este Ciclo de Conferências, até devido às necessárias limitações temporais que nos condicionaram, mais esperando que o tema desenvolvido tenha prendido a atenção dos presentes.

BIBLIOGRAFIA

- Alexandre, Mário Alberto, Imposto sobre o Valor Acrescentado, Exclussões e limitações do direito à dedução, in C.T.F 350, Abr./Jun. 1988, págs. 29 e segs.

- Bastos, Rui Manuel Pereira da Costa, O Direito à Dedução do IVA, Cadernos do I.D.E.F.F., nº.15, Almedina, 2014.

- Borges, António e Ferrão, Martins, A Contabilidade e a Prestação de Contas, Editora Rei dos Livros, 8ª. Edição, 2000.

- Campos, Diogo Leite de, Simulação dos negócios jurídicos, *in* Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, págs.219 e segs.

- Freitas, José Lebre de, A Falsidade no Direito Probatório, Contribuições para o estudo da prova documental, Almedina, 1984.

- Gomes, Nuno Sá, Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, *in* C.T.F. 377, Jan./Mar. 1995, págs. 9 e segs.

- Martins, António Carvalho, Simulação, Na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo, Coimbra Editora, 2006.

- Palma, Clotilde Celorico, Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2006.

- Palma, Clotilde Celorico, IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias, in Revista TOC, nº.107, Fevereiro de 2009, págs.38 e segs.

- Palma, Clotilde Celorico e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários,

Almedina, 2014.

- Pereira, M. H. de Freitas, Relevância, em termos de apuramento do lucro tributável, de documentos internos justificativos de compras de existências, Parecer 3/92, *in* C.T.F. 365, Jan./Mar. 1992, págs. 343 e segs.

- Pinto, Carlos Alberto da Mota, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 1989.

- Portugal, António Moura, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004.

- Sanches, José Luís Saldanha, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2ª. Edição, 2000.

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/l6eoxkmzp/flash.html>

A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE ISENÇÃO DE IVA PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA – ALGUMAS NOTAS

Clotilde Celorico Palma*

1. Nota introdutória; 2. Modalidades de isenções; 3. As isenções previstas na Directiva IVA;
4. A interpretação das normas de isenção pelo TJUE.

1. NOTA INTRODUTÓRIA

Para percebermos a abordagem do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no que se reporta à interpretação das normas de isenção em matéria de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), importa desde logo lembrar que estamos perante o imposto mais harmonizado da União Europeia¹. Caracteriza-se essencialmente por ser um imposto indirecto de matriz comunitária plurifásico, que atinge tendencialmente todo o acto de consumo através do método subtractivo indirecto (imposto geral sobre o consumo)².

A natureza do IVA como um imposto geral sobre o consumo implicou a existência de um conceito residual ou negativo de prestação de serviços. A incidência do IVA ganhou, assim, uma vocação de universalidade. De acordo com as normas do Direito da União Europeia, são qualificadas como prestações de serviços todas as operações realizadas a título oneroso que não se qualificam como transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens³. Esta vocação de generalidade do imposto é muito relevante para percebermos porque é que as normas que concedem benefícios fiscais, como as isenções, consubstanciam situações de excepção.

* Docente Universitária da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

¹ Devemos, todavia, salientar que este imposto não se encontra totalmente harmonizado. Com efeito, embora se esteja perante um sistema comum harmonizado, existem várias diferenças entre os regimes IVA dos Estados membros, decorrentes, desde logo, de opções permitidas pelas regras comunitárias, mas também de derrogações, infracções e distintas interpretações (ainda que haja uma correcta transposição das regras comunitárias).

² Sobre as características fundamentais deste tributo, vide Xavier de Basto, A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia, CCTF n.º 164, Lisboa 1991, p. 39-73, e Clotilde Celorico Palma, Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, 6.ª edição, Almedina, Setembro de 2014, pp. 19-34.

³ A este propósito, note-se que o conceito de prestação de serviços acolhido no nosso Código do IVA não corresponde ao civilístico, de acordo com o qual o contrato de prestação de serviços é aquele mediante o qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição (artigo 1154.º do Código Civil).

Por outro lado, importa evidenciar que estamos perante um imposto geral sobre o consumo com uma matriz comunitária que pretende respeitar um princípio fundamental: o da neutralidade. Assim, da solução do caso concreto nunca poderão resultar situações desequilibradas ou ineficientes do ponto de vista económico.

A matriz comunitária do imposto resulta do facto de termos, na União Europeia, um sistema comum do IVA que faz parte do “adquirido comunitário” (“*acquis communautaire*”).

A característica da neutralidade do imposto é alcançada, fundamentalmente, através do correcto funcionamento do mecanismo da liquidação e da dedução.

Neste sentido, a Primeira Directiva IVA, no seu preâmbulo, salientava que *“Considerando que a substituição dos sistemas de impostos cumulativos em cascata em vigor na maior parte dos Estados-membros pelo sistema de imposto sobre o valor acrescentado deve conduzir, ainda que as taxas e isenções não sejam harmonizadas ao mesmo tempo, a uma neutralidade concorrencial, no sentido de que, em cada país, mercadorias de um mesmo tipo estejam sujeitas à mesma carga fiscal, independentemente da extensão do circuito de produção e de distribuição, e de que, nas trocas comerciais internacionais, seja conhecido o montante da carga fiscal que incide sobre as mercadorias, a fim de se poder efectuar uma exacta compensação dessa carga fiscal.....”*⁴.

É reconhecido de forma unânime pela jurisprudência do TJUE que o mecanismo do direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do IVA tal como foi desenhado nas Directivas IVA, assumindo um papel fundamental de garantia da neutralidade do imposto e da igualdade de tratamento fiscal⁵.

Com efeito, foi essencialmente a neutralidade do IVA que veio demonstrar a inequívoca superioridade deste tributo relativamente aos demais modelos de impostos sobre as transacções. Os efeitos de “cascata fiscal” ou de imposto sobre imposto e o de “cascata das margens”, que agravam sobremaneira a não neutralidade do imposto, foram precisamente um dos aspectos negativos que se pretenderam combater a nível comunitário com a introdução deste tributo. O IVA, como produto da evolução e aperfeiçoamento dos impostos cumulativos, pretende exactamente, através do método do crédito de imposto, evitar tais

⁴ Directiva 67/227/CEE, do Conselho, de 11 de Abril de 1967, publicada no JO n.º L 71, de 14.3.67.

⁵ Neste contexto veja-se Juan Calvo Vérguez, *El Derecho de Dedución en el IVA*, La Ley, 1.ª edición, junio 2015.

efeitos, tendo por objectivo que, em cada transacção, se tribute apenas o valor da transmissão IVA excluído⁶.

Em termos gerais, de acordo com o princípio da neutralidade, a tributação não deverá interferir nas decisões económicas nem na formação dos preços, implicando a extensão do âmbito de aplicação deste imposto a todas as fases da produção e da distribuição e ao sector das prestações de serviços⁷.

Como salienta Teresa Lemos, a neutralidade pode ser encarada sob vários aspectos: neutralidade em relação aos circuitos de produção – a carga fiscal não depende da maior ou menor integração dos circuitos económicos, neutralidade face à incidência do imposto sobre os diferentes produtos e sectores, na medida em que a taxa seja uniforme, neutralidade no que se reporta à escolha dos factores de produção-capital e trabalho, e neutralidade face às preferências dos consumidores – igualdade de tributação dos diferentes produtos⁸.

Ora, o princípio da neutralidade encontra-se vertido nas Directivas IVA, sendo sistematicamente invocado pela Comissão para se opor às legislações nacionais tidas por incompatíveis com as regras comunitárias, bem como pelas administrações fiscais e pelos contribuintes dos diversos Estados membros, tendo sido, inúmeras vezes, aplicado pelo TJUE⁹.

⁶ Como salienta António Dúran-Sindreu Buxadé, *Iva, Subvenciones y Regla de la Prorrata en Nuestro Derecho Interno: su Adecuación al Derecho Comunitario*, Aranzadi Editorial, 2001, p. 49, “En definitiva, la finalidad del impuesto exige su efectiva neutralidad, lo que se consigue mediante la utilización de dos figuras de suma importancia en el seno del impuesto: la de la ‘repercusión’ y la del ‘derecho a la deducción’”.

⁷ De acordo com Xavier de Basto, in *A tributação do consumo e a sua coordenação a internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., p. 29, numa formulação genérica, por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se analisa em não alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando, assim, “distorções” dos seus comportamentos. Numa outra formulação, igualmente técnica, dir-se-á que imposto neutro será o que, provocando, como qualquer imposto não pode deixar de provocar, efeitos de rendimento, é isento de efeitos de substituição. Sobre a aplicação do princípio da neutralidade veja-se, da autora, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, Almedina, Dezembro de 2010.

⁸ Cfr. Maria Teresa Graça de Lemos, “Algumas observações sobre a eventual introdução de um sistema de Imposto sobre o Valor Acrescentado em Portugal”, *CTF* n.º 156, Dezembro 1971, p. 10. Tal como salientava, quanto mais se limitar a base de incidência do imposto, quanto mais isenções e regimes especiais forem criados, quanto mais taxas existirem, maior é o afastamento do IVA da pretendida perfeição teórica do seu funcionamento, menos cabalmente o imposto alcança os seus objectivos.

⁹ Tal como se salienta em Francis Lefebvre (auteur Francisco Xavier Sánchez Galhardo) - *Memento Experto, IVA: Jurisprudencia Comunitaria, Directiva 2006/112/CE, Actualizado a 31 de Diciembre de 2007*, Ediciones Francis Lefebvre, 2008, p. 68, “Es habitual la referencia al principio de neutralidad como fundamental en el funcionamiento del IVA, de suerte que la mecánica del impuesto se supone que ha de evitar cualquier situación discriminatoria o de distorsión en el funcionamiento de las empresas. Bien es cierto que la concepción del IVA va dirigida a evitar las distorsiones que otros impuestos generan por sí mismos. Aspectos tales como su generalidad objetiva, la aplicación al total de fases por las que atraviesan bienes y servicios hasta llegar a los consumidores finales o la inexistencia de diferencias en la carga tributaria por razón del origen de las mercancías apuntan en esta línea; sin embargo, hay otros elementos en los cuales las propias normas de funcionamiento del impuesto pueden generar diferencias, tales como exenciones, supuestos de tributación reducida o cualquiera otros elementos de detalle que han de tenerse en cuenta”.

É habitual distinguir-se a neutralidade dos impostos de transacções relativamente aos efeitos sobre o consumo e sobre a produção¹⁰. Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte dos consumidores. Um imposto será neutro na perspectiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo¹¹.

É à luz deste princípio basilar que o imposto deverá ser interpretado e aplicado, de forma a se assegurar um sistema uniforme que garanta uma sã concorrência no espaço comunitário.

A neutralidade do imposto impõe que a carga fiscal deva ser exclusiva e efectivamente suportada pelos consumidores finais. Assim sendo, o imposto será tanto mais neutral quanto mais abrangente for a concessão do direito à dedução. Consequentemente, se o direito à dedução do imposto é um exclusivo dos sujeitos passivos e se uma das condições para a atribuição desta qualidade é o exercício de uma actividade económica, quanto mais abrangente for esta noção mais amplo será o universo dos sujeitos passivos, logo, mais neutro será o imposto.

Destarte, tal facto implica, *ab initio*, que o conceito de actividade económica seja interpretado da forma mais ampla possível, ao passo que as isenções concedidas às actividades económicas deverão ser interpretadas de forma estrita, tal como o TJUE, uniforme e constantemente, tem vindo a salientar.

A aplicação do princípio da neutralidade deverá ser tida em consideração nas fases essenciais da vida do imposto, como as regras de incidência objectiva e subjectiva, a localização das operações, as isenções e o exercício do direito à dedução. Na concepção, na aplicação e na interpretação do sistema comum do IVA, o legislador, os tribunais e os demais intérpretes e aplicadores das normas, deverão ter em consideração este princípio fundamental do imposto.

Sobre a aplicação deste princípio pelo TJUE, veja-se igualmente Michel Guichard, “L’esprit des lois communautaires en matière de TVA: du principe de neutralité”, *Revue de Droit Fiscal* n.º 36, 2001, pp. 1205-1212.

¹⁰ A este propósito Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a internacional, Lições sobre harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., pp. 29-61. O autor demonstra, através de vários exemplos, que o IVA “resiste bem ao teste da neutralidade”, embora não seja perfeito, devido, nomeadamente, à existência de isenções incompletas, que não conferem direito à dedução do imposto suportado.

¹¹ Conforme nota Xavier de Basto, Xavier de Basto, *ibidem*, pp. 29 e 30, “A neutralidade relativamente ao consumo depende exclusivamente do grau de cobertura objectiva do imposto e da estrutura das taxas, estando fora de questão delinear um imposto de consumo totalmente neutro. Sempre terão de ser concedidas algumas isenções (.....) e, provavelmente, existirão diferenciações na taxa aplicável às diferentes transacções de bens e prestações de serviços”.

Na verdade, o princípio não é apenas um princípio da técnica tributária, mas um verdadeiro princípio jurídico, com assento e referência nos preâmbulos das duas primeiras Directivas do IVA, como razão de ser da adopção deste imposto e da rejeição do modelo dos impostos em cascata, que em quase todos os Estados fundadores constituíam o modelo prevalecente de tributação das transacções.

Poderemos afirmar que este tem sido o princípio mais invocado pelo Tribunal para fundamentar os seus arestos, aparecendo-nos muitas vezes aliado ao princípio da igualdade de tratamento, da uniformidade e da eliminação das distorções de concorrência.

Assim, o TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, quanto à concretização dos objectivos do sistema comum, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições)¹², em assegurar aos agentes económicos uma igualdade de tratamento, conseguir uma definição uniforme de determinados elementos do imposto e garantir a segurança jurídica e facilitar as actuações tendentes à sua aplicação¹³.

¹² Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, Rec., p. 655, n.º 19, de 22 de Junho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 10, e de 6 de Abril de 1995, Caso *BPL Group*, Proc.C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 26.

¹³ Neste sentido, veja-se Ramírez Gómez, *in Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Materia de IVA*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pp. 232 e ss.

2. MODALIDADES DE ISENÇÕES

Foi com a Sexta Directiva¹⁴ que, entretanto, foi revogada pela Directiva n.º 2006/112/CE, de 28 de Novembro, à qual passamos a chamar Directiva IVA¹⁵, que se procurou uniformizar as isenções nas transacções internas que os Estados membros poderiam conceder, dado que na Segunda Directiva esta matéria foi deixada ao critério exclusivo do legislador nacional.

A principal preocupação subjacente ao regime das isenções previsto na Sexta Directiva foi a de estabelecer uma lista comum de isenções de forma a tornar possível, tal como resulta do seu preâmbulo, que os recursos próprios sejam cobrados de modo uniforme em todos os Estados membros. Na selecção das operações isentas do imposto sobre o valor acrescentado, o legislador comunitário inspirou-se, aquando da adopção da Sexta Directiva, por um lado, nas isenções já existentes nos Estados membros, por outro lado, tentou limitar o número de isenções, dado as mesmas consubstanciarem uma excepção ao princípio geral de que todas as prestações de serviços e transmissões de bens efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a IVA e porem em causa o princípio da proporcionalidade¹⁶.

Assim, essencialmente por motivos de ordem social, cultural e política, a Directiva IVA, na senda da Sexta Directiva, prevê uma série de isenções, que, todavia, se aplicam a um conjunto restrito de serviços, dada a base de incidência alargada do IVA.

As isenções, com excepção das que se relacionam com o comércio exterior (transmissões intracomunitárias de bens e exportações) e que se configuram como isenções completas, constituem um entrave significativo ao funcionamento neutro do imposto, como é amplamente reconhecido¹⁷.

¹⁴ Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, publicada no JO n.º L 145, de 13.6.77.

¹⁵ Publicada no JO n.º L 347, de 11 de Dezembro de 2006. Essencialmente, esta Directiva veio reformular o texto da Sexta Directiva (trata-se de uma reformulação basicamente formal, atendendo ao facto de o seu texto se encontrar excessivamente denso, dadas as sucessivas alterações que lhe foram introduzidas desde a sua aprovação). Com a reformulação passou a ter 414 artigos (tinha 53). Note-se, todavia, que foram revogadas várias directivas de IVA, pelo que poderemos passar a designar a “nova” Directiva, abreviadamente, como Directiva IVA (a Directiva base do sistema comum vigente).

¹⁶ Veja-se, neste sentido, a Proposta da Comissão de 20 de Junho de 1973 para a Sexta Directiva, *Proposition de la sixième directive du Conseil en matière d’harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d’affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: Assiette uniforme, présentée par la Commission au Conseil*, (COM (73) 950 final de 20.6.1973, publicada no JO n.º C 80 de 5.10.1973, p. 1).

¹⁷ Foi desde logo Maurice Lauré que veio criticar severamente o acolhimento de isenções qualificando-as como o “cancro do IVA” (Maurice Lauré, *Au secours de la TVA*, Paris, Presses Universitaires de France, 1957, p. 48). Como salienta Cnossen, in “Value Added Tax and Excises: Commentary”, *Report of a Commission on Reforming the Tax System for the 21st Century, Chaired by Sir James Mirrlees*, Institute for Fiscal Studies, London, 2008, a existência de isenções “defy the logic and inherent integrity of the VAT”. No mesmo sentido, o Advogado Geral Ruiz Jarabo Colomer, nas suas conclusões apresentadas no Caso *Kingscrest*, veio reportar-se às isenções como consubstanciando o pecado original do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (conclusões apresentadas em 22 de Fevereiro de 2005, no Proc. C-498/03, já cit.). Dominique Berlin, *Droit fiscal communautaire*,

Embora, por motivos de natureza económica e social, ou por motivos de ordem técnica, o sistema tenha de prever exonerações de imposto, é desejável limitar estritamente os casos de isenção e proceder aos aligeiramentos necessários através da aplicação de taxas reduzidas, de forma a permitir, por regra, o exercício do direito à dedução do imposto suportado.

Como é sabido, em IVA, existem duas modalidades de isenções atendendo à possibilidade do exercício do direito à dedução¹⁸. Por um lado, temos as isenções completas, totais, plenas, ou que conferem o exercício do direito à dedução do IVA suportado.

Nestas isenções, tal como a própria designação o indica, o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações activas (transmissões de bens ou prestações de serviços efectuadas) e tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização. Caso estas isenções sejam estabelecidas em estádios intermédios, não há interrupção da cadeia de deduções, não há efeitos cumulativos e as consequências sobre a receita são nulas, uma vez que as taxas intermédias são “imateriais”. A taxa final (não nula) se encarregará de recuperar a receita — é o conhecido efeito de recuperação positivo. Se forem estabelecidas no estágio final, assistir-se-á à desoneração completa do conteúdo fiscal e o vendedor deduz o IVA que onerou os respectivos *inputs*, desaparecendo do valor do bem qualquer conteúdo fiscal, ostensivo ou oculto. Contrariamente às isenções simples, estas isenções não alteram as qualidades de neutralidade do IVA e têm o efeito de proteger totalmente do imposto o consumo do bem ou serviço a que essa isenção completa se aplica, pelo que se afiguram como a solução indicada para prosseguir objectivos de equidade na tributação do consumo, quando tais objectivos exijam uma completa exoneração dos encargos fiscais relativamente a certos bens e serviços¹⁹.

Nas denominadas isenções incompletas, simples, parciais, ou que não conferem o exercício do direito à dedução do IVA suportado, o sujeito passivo beneficiário não liquida imposto nas suas operações activas, mas não tem o direito a deduzir o IVA suportado para a respectiva realização²⁰. É o caso, entre nós, de todas as isenções do artigo 9.º e da isenção do artigo 53.º do Código do IVA (CIVA).

Paris, Presses Universitaires de France, 1988, p. 263, salienta que é evidente que no que toca às isenções pode considerar-se que a Sexta Directiva falhou a sua missão.

¹⁸ Para analisar a relação entre os dois tipos de isenção, *vide* o Acórdão de 7 de Dezembro de 2006, Caso *Eurodental*, Proc. C-240/05, Colect., p. I-04019, n.ºs 23 e ss., e conclusões do Advogado Geral D. Ruiz-Jarabo Colomer nesse mesmo processo, n.ºs 24 e ss.

¹⁹ Cfr. Xavier de Basto, *A tributação do consumo e a sua coordenação a nível internacional, Lições sobre a harmonização fiscal na Comunidade Económica Europeia*, op. cit., pp. 60 e 61.

²⁰ Artigos 132.º a 137.º da Directiva IVA.

Nas isenções incompletas, o operador encontra-se, assim, fora do mecanismo do imposto, sendo tratado como um consumidor final, ao passo que nas isenções completas, ou nas situações de tributação à taxa zero, o operador faz parte integrante do mecanismo do imposto, podendo deduzi-lo nos termos gerais. Assim sendo, facilmente se conclui que a isenção simples pode ser desvantajosa para os operadores produtivos e até prejudicar a sua capacidade de concorrência. A não liquidação de IVA nas vendas ou prestações de serviços por eles efectuadas pode não compensar a impossibilidade de obter crédito do imposto suportado, sobretudo daquele que incide sobre investimento em bens duradouros.

A característica da máxima generalidade deste tributo e a natureza excepcional das situações de benefícios fiscais²¹, tem fortes limitações que atentam contra o princípio da neutralidade, como sucede com a aplicabilidade de isenções incompletas.

Com efeito, a aplicação de isenções incompletas sem possibilidade de renúncia viola o princípio básico da neutralidade do imposto, representando, em certos casos, um verdadeiro “presente envenenado”. Se, por um lado, a isenção pode representar uma vantagem no preço, essa vantagem pode ser anulada pela repercussão do imposto suportado não dedutível.

Com efeito, as isenções simples adulteram as propriedades de neutralidade do tributo. Se atribuídas a operadores “intermediários” no circuito económico de bens e de serviços, originam tributação em cascata, deixando o encargo fiscal de proporcionar-se exactamente ao valor do consumo. É por isso que, idealmente, tais isenções devem ser previstas com parcimónia, estão harmonizadas no sistema comum europeu do IVA e as regras que as prevêem são interpretadas restritivamente.

Por este motivo, o legislador comunitário veio permitir, em casos excepcionais, que os Estados membros concedessem o direito à renúncia de certas isenções, passando os sujeitos passivos a aplicar o imposto nos termos gerais, i.e., a liquidar e deduzir o IVA suportado, de forma a não encarecer o preço das suas operações. Estes casos encontram-se previstos, no tocante às isenções do artigo 9.º do CIVA no respectivo artigo 12.º.

De registar que, como é sabido, a 6 de Dezembro de 2011, a Comissão apresentou, essencialmente com base nos resultados da consulta pública lançada com o Livro Verde²², uma

²¹ Ou, se quisermos, excepcionalíssimas, dado que a própria definição de benefício fiscal já implica o seu carácter excepcional.

Comunicação sobre o futuro do IVA com um duplo objectivo: definir as características fundamentais de um futuro sistema de IVA que possa continuar a desempenhar a sua função de gerar receitas, estimulando, em simultâneo, a competitividade da UE, e indicar os domínios prioritários para novas acções a empreender nos próximos anos²³.

Como características fundamentais de um novo sistema de IVA para a UE indica dois, a saber, um sistema baseado no princípio do destino e um sistema de IVA mais simples, mais eficiente e robusto. Ora, neste contexto, a Comissão salienta que a introdução de uma base tributável mais alargada, bem como a aplicação generalizada da taxa normal, gerariam mais receitas a menos custo, ou, em alternativa, permitiriam que a taxa normal fosse reduzida de forma neutra do ponto de vista das receitas. Como nota, qualquer derrogação a estes princípios deveria ser racional e definida uniformemente.

²² “Livro Verde sobre o futuro do IVA Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz” Bruxelas, 1.12.2010, COM (2010) 695 final, {SEC (2010) 1455 final}. Um documento de trabalho dos serviços da Comissão, que inclui um exame mais completo e tecnicamente pormenorizado de alguns aspectos evocados neste documento, pode consultar-se em: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm. Sobre o Livro Verde veja-se Clotilde Celorico Palma, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA – Algumas reflexões”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, Ano IV, Inverno 2011, “A Reforma do IVA – algumas propostas”, *Revista TOC* n.º 135, Julho 2011, e “A reforma do IVA – Como manter o sucesso do imposto”, *Jornal de Negócios*, 7 de Junho de 2011.

²³ COM (2011) 851 final. Sobre esta Comunicação veja-se Clotilde Celorico Palma, “A Comunicação da Comissão sobre o futuro do IVA”, *Revista OTOC* n.º144, Março de 2012 e Alexandra Martins, “O Livro Verde sobre o Futuro do IVA. Perspectivas e Desenvolvimentos”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano V, n.º3.

3. AS ISENÇÕES PREVISTAS NA DIRECTIVA IVA

Como referimos, na escolha das operações isentas do Imposto sobre o Valor Acrescentado, o legislador comunitário inspirou-se, aquando da adopção da Sexta Directiva, por um lado, nas isenções já existentes nos Estados membros, por outro lado, tentou limitar o número de isenções, dado as mesmas consubstanciarem uma excepção ao princípio geral de que todas as prestações de serviços e as transmissões de bens efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo estão sujeitas a IVA e porem em causa o princípio da proporcionalidade²⁴. Pelo que toca às isenções nas operações internas, e em especial às isenções em benefício de certas actividades de interesse geral, a Sexta Directiva procedeu, como vimos, à sua harmonização, procurando atingir uma lista limitada de isenções que permita uma base de incidência alargada.

Na Directiva IVA a regulamentação das isenções encontra-se sistematizada distinguindo “isenções em benefício de certas actividades de interesse geral”, “isenções em benefício de outras actividades” (isenções internas), “isenções relacionadas com as operações intracomunitárias e isenções na importação”, “isenções na exportação”, “isenções aplicáveis aos transportes internacionais”, “isenções aplicáveis a determinadas operações assimiladas a exportações”, “isenções aplicáveis a prestações de serviços efectuadas por intermediários” e “isenções aplicáveis a operações relacionadas com o tráfego internacional de bens”. A tais isenções correspondem, grosso modo, as isenções entre nós previstas nos artigos 9.º a 15.º do CIVA e 14.º a 16.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias de Bens²⁵.

²⁴ Veja-se, neste sentido, a Proposta da Comissão de 20 de Junho de 1973 para a Sexta Directiva, *Proposition de la sixième directive du Conseil en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur la chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: Assiette uniforme, présentée par la Commission au Conseil*, (COM (73) 950 final de 20.6.1973, publicada no JO n.º C 80 de 5.10.1973, p. 1).

²⁵ Sobre as isenções veja-se, entre nós, Clotilde Celorico Palma, *O IVA e o mercado interno – Reflexões sobre o regime transitório*, CCTF n.º 178, 1998, “O enquadramento em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado da operação de venda de salvados pelas seguradoras”, *Fiscalidade* n.º 11, Junho 2002, e “Tratamento em IVA da venda de direitos de habitação turística”, “Enquadramento em IVA da actividade seguradora”, *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, Volume I, Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Coimbra Editora, 2006, “O Imposto sobre o Valor Acrescentado e as actividades desportivas”, *AAVV, livro de homenagem à Dra. Teresa Graça Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Junho de 2007, “Taxa de IVA a aplicar aos serviços prestados pelos ginásios – Um emaranhado fiscal?”, *Fisco* n.º 124/125, 2007, “As propostas de Directiva e de Regulamento IVA sobre os serviços financeiros”, *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas* n.º 101, 2008, “O IVA e a actividade seguradora – Alternativas de tributação”, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Almedina, Novembro 2008, – “As vicissitudes da renúncia à isenção imobiliária em Imposto sobre o Valor Acrescentado – Anotação ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Novembro de 2009, 2.ª Secção, Processo 0486/09, em que foi relatora a juíza Conselheira Isabel Marques da Silva”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal da FDL*, IDEFF, n.º 2, Ano III, Primavera 2010, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, op. cit., e *Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos do IDEFF n.º 13, Abril de 2011, e Rui Lares, *Apointamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, Almedina, Julho 2006, “A Isenção do IVA dos Serviços Públicos Postais - Acórdão do TJCE de 23 de Abril de 2009

As isenções nas operações internas previstas no referido artigo aplicam-se, fundamentalmente, a determinadas actividades de interesse público ou a actividades relativamente às quais se demonstra particularmente complexa a aplicação do IVA, como, por exemplo, o caso das operações financeiras e de seguro e resseguro²⁶.

Em termos gerais este normativo prevê isenções, essencialmente, em relação às seguintes actividades:

- Saúde (n.º^{os} 1, 2, 3, 4 e 5);
- Segurança e assistência social (n.º^{os} 6 e 7);
- Prestações de serviços artísticas, desportivas, recreativas, de educação física, culturais, efectuadas por pessoas colectivas de direito público, instituições particulares de solidariedade social e organismos sem finalidade lucrativa (n.º^{os} 8, 12, 13, 14, 20 e 35);
- Ensino (n.º^{os} 9 e 11);
- Formação Profissional (n.º 10);
- Artísticas (n.º 15);
- Transmissão de direitos de autor e de obras (n.º^{os} 16 e 17);
- Manifestações ocasionais (n.º 20);
- Grupos autónomos de pessoas (n.º 21);

(processo C-357/07, caso TNT Post UK)", *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, DGCI/Centro de Estudos Fiscais, Jul.-Dez., 2009, "O Conceito de «Aceitação de compromissos» para efeitos da isenção do IVA aplicável às Operações Financeiras - Comentário ao acórdão do TJCE de 19 de Abril de 2007 (processo C-455/05, caso Velvet & Steel)", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 1, Primavera, 2010, "Sobre o conceito de «negociação de créditos» para efeitos de isenção do IVA - Comentário ao acórdão de 21 de Junho de 2007 (processo C-453/05, caso Volker Ludwig)", *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 2, Verão, 2010, "A isenção do IVA aplicável aos serviços prestados por artistas", *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, vol. IV, Coimbra Editora, 2011, "A Noção de Operações (Estreitamente) Conexas com certas actividades isentas do IVA", *Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 132, Março de 2011, "Aplicação do IVA nos salvados automóveis", *Fiscalidade* n.º 47, Julho-Setembro de 2011 e *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, *Cadernos IDEFF* n.º 14, Julho de 2012.

²⁶ Sobre a jurisprudência do TJUE em matéria de isenções nas operações internas, vide Rui Lares, *Apontamentos sobre A Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, op. cit.. Relativamente às operações de seguro, veja-se, da autora, "Enquadramento da actividade seguradora em Imposto sobre o Valor Acrescentado", *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, op. cit., e "O IVA e a actividade seguradora – Alternativas de tributação", *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, op. cit..

Relativamente às dificuldades no que respeita ao sector financeiro, vide Xavier de Basto, "Problemas de aplicação do IVA na reestruturação dos grupos do sector financeiro", *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XVI-A, 2002, e "O que são grupos autónomos de pessoas para efeitos do n.º 23.º A do artigo 9.º do Código do IVA? Um comentário ao Ofício-Circular n.º 30 084/2005, da DGCI", *Livro de homenagem à Dra. Teresa da Graça Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Junho de 2007.

- Operações bancárias e financeiras (n.º 27);
- Operações de seguro e de resseguro (n.º 28);
- Locações de bens imóveis (n.º 29);
- Operações sujeitas a Imposto Municipal sobre as Transmissões onerosas de imóveis/IMT (n.º 30);
- Jogos (n.º 31);
- Transmissões de certos bens que não foram objecto do direito à dedução (n.º 32);
- Operações efectuadas no âmbito de explorações agrícolas, silvícolas e de pecuária (n.º 34);
- Serviços de alimentação e bebidas fornecidos pela entidade patronal aos seus empregados (n.º 36);
- Determinadas actividades públicas (n.ºs 23, 24, 25 e 37).

Estas isenções caracterizam-se nos seguintes termos:

a) São incompletas, não conferindo o direito à dedução do imposto suportado. Excepcionam-se, apenas, as situações pontuais previstas no artigo 20.º, n.º 1, alínea b), IV), do CIVA, relativas a operações de seguro e de resseguro, no caso de o destinatário se encontrar estabelecido ou domiciliado fora da UE ou que estejam directamente ligadas a bens que se destinem a ser exportados para países não pertencentes à UE;

b) São taxativas;

c) São automáticas, não carecendo de um acto de reconhecimento por parte da Administração Fiscal;

d) Em algumas situações excepcionais previstas no artigo 12.º, concede-se a possibilidade de renúncia à isenção, passando o sujeito passivo a aplicar o IVA nos termos normais às suas operações e, consequentemente, a poder deduzir o imposto suportado para a respectiva realização (é o caso das isenções previstas nos n.ºs 10 e 34);

e) Algumas fazem apelo ao conceito de organismo sem finalidade lucrativa.

De acordo com o previsto no artigo 133.º da Directiva IVA, os Estados membros podem subordinar a concessão, a organismos que não sejam de direito público, de qualquer uma das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do respectivo artigo 132.º (a que equivalem as isenções previstas no nosso artigo 9.º do CIVA ao terceiro sector), à observância de uma ou mais condições especificadas nessa disposição, a saber:

- Não distribuição de lucros ou excedentes;
- Órgãos de gestão com remuneração simbólica²⁷;
- Preços homologados ou inferiores aos de mercado;
- Não distorção da concorrência.

O conceito de organismo sem finalidade lucrativa foi entre nós transposto no artigo 10.º do CIVA, tendo o legislador nacional acolhido em simultâneo os mencionados quatro critérios para efeitos da respectiva qualificação enquanto tal. Assim, de acordo com este normativo são considerados como organismos sem finalidade lucrativa aqueles que, simultaneamente:

- Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;
- Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido anteriormente;
- Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não susceptíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;
- Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto.

²⁷ No Acórdão de 23 de Março de 2002 no Caso *Zoological Society*, Proc. C-174/00, Colect., p. I-3353, o TJUE entendeu que a expressão “*essencialmente a título gratuito*” exige que, a haver alguma remuneração dos gestores ou administradores, ela seja simbólica, não bastando que uma grande maioria dos administradores ou gestores exerça a sua actividade gratuitamente e que o artigo 133.º da Directiva IVA se refere às pessoas ligadas às tarefas superiores de gestão e administração.

4. A INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS DE ISENÇÃO PELO TJUE

Relativamente às isenções importa, em termos gerais, salientar os seguintes aspectos que decorrem da jurisprudência do TJUE:

- As isenções previstas na Directiva IVA são taxativas, não podendo os Estados membros conceder isenções para além destas ²⁸;
- Como qualquer benefício fiscal em sede deste imposto, as isenções consubstanciam situações excepcionais, devendo ser objecto de interpretação restrita e/ou estrita²⁹;
- O conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados membros, dado que estão em causa conceitos autónomos de Direito da UE, excepcionando-se o caso de o Conselho o permitir ³⁰;

De acordo com o Tribunal, os Estados membros não devem interpretar o conteúdo das normas de isenção com base em conceitos congéneres que vigorem nas próprias legislações internas, salvo se aquelas remeterem para a definição constante da sua legislação. Como salienta no seu Acórdão de 16 de Setembro de 2004, “*As isenções constituem conceitos autónomos do direito comunitário que devem ser colocados no contexto geral do sistema comum do IVA*” ³¹.

- As isenções em sede de IVA assumem uma natureza objectiva, ou seja, para efeitos da sua concessão releva essencialmente a natureza da actividade prosseguida e não a natureza jurídica da entidade que prossegue a actividade.

O TJUE tem vindo a desenvolver, ao longo destes anos, jurisprudência relevante sobre a matéria das isenções em geral, nomeadamente sobre as respectivas características e objectivos, e, em especial, no tocante às situações concretas acolhidas na Directiva IVA ³². A

²⁸ Neste sentido veja-se o Acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, Caso *Comissão./Itália*, Proc. 203/87, Colect., p. 371, de acordo com o qual o artigo 132.º da DIVA não visa isentar todas as actividades susceptíveis de ser consideradas de interesse geral, mas apenas aquelas que se encontram enumeradas e descritas detalhadamente nas disposições que o integram.

²⁹ A este propósito, vejam-se, designadamente, os Acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, Caso *Oude Luttikhuis e o Verenigde Coöperatieve Melkindustrie Coberco BA*, Proc. C-399/93, Colect., p. I-4515, de 12 de Fevereiro de 1998, Caso *Comissão/Espanha*, Proc. C-92/96, Colect., p. I-505 e de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, Colect., p. I-04947. Note-se, contudo, que nem sempre assim o entende o TJUE. Assim, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, as isenções no âmbito da saúde e do ensino não estão submetidas a uma interpretação “*particularmente estrita*”, uma vez que têm como fito reduzir o custo suportado pelos consumidores no acesso a tais serviços (Acórdão de 11 de Janeiro de 2001, Caso *Comissão/França*, Proc. C-76/99, Colect., p. I-249, e Acórdão de 20 de Junho de 2002, Caso *Comissão./Alemanha*, Proc. C-287/00, Colect., p. I-581).

³⁰ Neste sentido veja-se, designadamente, o Acórdão de 13 de Julho de 1989, Caso *Stichting Uitvoering Financiële Acties c. Staatssecretaris van Financiën*, Proc. 348/1987, Colect., p. 1737.

³¹ Caso *Timber Air*, Proc. C-382/02, Colect., p. I-8379.

³² Sobre a jurisprudência comunitária relativa às isenções, veja-se Ben Terra e Kajus, Julie, *A Guide to the European VAT Directives*, Volume 1, IBFD Publications, 2007, pp. 717- 840, Checa González, *IVA: Supuestos de No Sujeción y Exenciones en Operaciones Interiores*, Aranzi Editorial, Pamplona 1998, pp. 75-253, *Operaciones Interiores en el*

jurisprudência do Tribunal sobre as isenções tem-se fundamentado, essencialmente, nos princípios gerais de interpretação que tem desenvolvido, em especial, o princípio da interpretação estrita, o princípio da interpretação sistemática e o princípio da interpretação uniforme, salientando igualmente, em especial, a necessidade de respeitar o princípio da neutralidade, como referimos supra.

De acordo com o entendimento do TJUE, na interpretação das expressões utilizadas para designar as isenções deve ser tido em consideração o *“princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA e no respeito do qual as isenções previstas pelo art. 13 da Sexta Directiva devem ser aplicadas”*³³.

O TJUE tem-se preocupado, nomeadamente, em garantir a neutralidade da carga fiscal de todas as actividades económicas, sejam quais forem os seus objectivos ou resultados (que, como salienta, se consegue através do mecanismo das deduções que liberta o empresário da carga do IVA que pagou nas suas aquisições)³⁴. O princípio da neutralidade fiscal implica que todas as actividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira³⁵. O mesmo sucede quanto aos operadores económicos que efectuem as mesmas operações³⁶. Prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, não devem ser tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA³⁷.

Como nota a Advogada-geral Juliane Kokott nas suas conclusões apresentadas no Caso *TNT*, o princípio da neutralidade fiscal opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado. Neste contexto, nota que *“O princípio da neutralidade fiscal, que está na base do sistema comum do imposto e deve ser tido em conta na interpretação das normas de isenção, não permite que operadores económicos que efectuem as mesmas operações sejam tratados diferentemente em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado. (...) Nele se inclui o princípio da eliminação*

Impuesto sobre el Valor Añadido, Cuestiones controvertidas a la luz de la jurisprudencia interna y comunitaria, Thomson Aranzadi, 2005, pp. 101-273, e, entre nós, Rui Laires, *Apontamentos sobre a Jurisprudência Comunitária em Matéria de Isenções de IVA*, op. cit.

³³ Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216, Colect., p. I-04947, n.ºs 19 e 20.

³⁴ Cfr., nomeadamente, Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Caso *Rompelman*, Proc. 268/83, Rec., p. 655, n.º 19, de 22 de Junho de 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, Colect., p. I-3513, n.º 10, e de 6 de Abril de 1995, Caso *BPL Group*, Proc. C-4/94, Colect., p. I-983, n.º 26.

³⁵ Acórdão de 20 de Junho de 1996, Caso *Wellcome Trust*, Proc. C-155/94, Colect., p. I-3013, n.º 38.

³⁶ Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit., p. I-4947, n.º 20.

³⁷ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 12 de Junho de 1979, Caso *Nederlandse Spoorwegen*, Proc. 126/78, Rec., p. 2041, de 11 de Outubro de 2001, Caso *Adam*, Proc. C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36, de 23 de Outubro de 2003, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. C-109/02, Colect., p. I-12691, n.º 20, e de 26 de Maio de 2005, Caso *Kingscrest Associates e Montecello*, Proc. C-498/03, Colect., p. I-4427, n.º 41.

*das distorções da concorrência resultantes de um tratamento diferenciado do ponto de vista do imposto sobre o valor acrescentado (...)*³⁸.

No Acórdão de 2 de Junho de 2005, Caso *Waterschap*, a posição formulada pelo Advogado Geral Jacobs vai no sentido de aceitar sem qualquer restrição as distorções que as isenções necessariamente criam na tributação em IVA. Tratando das consequências da isenção de uma entidade pública, afirma que *“É inerente às excepções ao sistema do IVA que estas interfiram até certo ponto na aplicação dos princípios da neutralidade e da igualdade de tratamento. [...] Nestas situações “o tratamento dos sujeitos passivos e dos excluídos do sistema do IVA tem inevitavelmente que ser diferente”*³⁹.

A relação de tensão entre o princípio da neutralidade fiscal, que implica a não distorção da concorrência entre as empresas, e a isenção, com as suas inevitáveis consequências, surgiu com extrema clareza no Acórdão de 5 de Junho de 1997, Caso *Sparekassernes Datacenter SDC*⁴⁰.

De acordo com o entendimento do TJUE, na interpretação das expressões utilizadas para designar as isenções deve ser tido em consideração o *“princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA e no respeito do qual as isenções previstas pelo art. 13 da Sexta Directiva devem ser aplicadas”*⁴¹.

Mas importa desde logo sublinhar que, no que toca às isenções, estamos perante normas de Direito da União Europeia e que, enquanto tal, como nota o TJUE, *“Para efeitos de interpretação de uma disposição de direito comunitário, há que ter em conta os seus termos, bem como o seu contexto e os objectivos prosseguidos pela regulamentação em que está integrada”*.⁴²

O princípio da interpretação estrita das isenções é aquele que mais frequentemente tem vindo a ser invocado pelo TJUE. É jurisprudência constante que, com alguns matizes, as isenções

³⁸ Acórdão de 23 de Abril de 2009, Proc. C-357/07, Colect., p. I-5189, n.º 59.

³⁹ Acórdão de 2 de Junho de 2005, Caso *Waterschap*, Proc. C-378/02, Colect., p. I-4685, n.º 38.

⁴⁰ Acórdão de 5 de Junho de 1997, Caso *Sparekassernes Datacenter SDC*, Proc. C-2/95, Colect., p. I-3041.

⁴¹ Acórdão de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, já cit., n.ºs 19 e 20.

⁴² Cfr. Acórdão de 16 de Janeiro de 2003, Caso *Rudolf Maierhofer*, Proc. C-315/00, n.º 27, Colect. p. I-00563 e Acórdãos de 14 de Outubro de 1999, Caso *Adidas*, Proc. C-223/98, n.º 23, Colect. p. I-07081 e de 14 de Junho de 2001, Caso *Kvaerner*, Proc. C-191/99, n.º 30, Colect. p. I-04447.

devem ser objecto de interpretação estrita, quer no que toca aos prestadores de serviços, quer relativamente ao tipo de actividades que devem ser isentas⁴³.

Segundo o TJUE, dado que a Sexta Directiva desenhou uma base de incidência do IVA muito alargada, abrangendo todas as actividades económicas de produção, comercialização ou de prestação de serviços, é possível enunciar o princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre todo e qualquer fornecimento de bens ou qualquer prestação de serviços efectuados a título oneroso por um sujeito passivo⁴⁴. Neste contexto, atendendo a que as isenções consubstanciam derrogações a este princípio, os termos utilizados para designar as isenções visadas pelo artigo 13.º da Sexta Directiva devem ser interpretadas de forma estrita⁴⁵. Para este efeito, dado as disposições daquele preceito terem um carácter exaustivo⁴⁶, e deverem ser expressas e precisas⁴⁷, na sua interpretação deve atender-se sobretudo ao critério de interpretação literal⁴⁸. Como consequência, deverá evitar-se o recurso a interpretações extensivas que alarguem o alcance daquelas disposições cuja redacção é suficientemente precisa, pois tal é incompatível com o seu objectivo que é o de isentar apenas e tão só as actividades nele enumeradas e descritas⁴⁹.

Todavia, a interpretação desses termos deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitar as exigências do princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA. Assim, esta regra da interpretação estrita não

⁴³ A este propósito, veja-se, designadamente, os Acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, Caso *Oude Luttikhuis e o Verenigde Coöperatieve Melkindustrie Coberco BA*, Proc. C-399/93, Colect., p. I-4515, de 12 de Fevereiro de 1998, Caso *Comissão/Espanha*, Proc. C-92/96, Colect., p. I-505, e de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit.

⁴⁴ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uirtvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 10. Vide, também, o Acórdão de 26 de Junho de 1990, Caso *Velker International 011 Company*, Proc. C-185/89, Colect., p. I-2561, n.º 18.

⁴⁵ Acórdãos de 20 de Outubro de 2003, Caso *D'Ambrumenil*, Proc. C-307/01, Colect., p. I-13989, n.º 52, Caso *Kingscrest e Montecello*, Proc. C-498/03, já cit., n.º 29, de 14 de Junho de 2007, Caso *Haderer*, Proc. C-445/05, Colect., p. I-4841, n.º 18, de 16 de Outubro de 2008, Caso *Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, Colect., n.º 17, e de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uirtvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 13. Vide, ainda, os Acórdãos de 11 de Agosto de 1995, Caso *Bulthuis-Grzffloen*, Proc. C-453/93, Colect., p. I-2341, n.º 19, de 12 de Novembro de 1998, Caso *Institute of the Motor Company*, Proc. C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 17, de 25 de Fevereiro de 1999, Caso *CPP*, Proc. C-349/96, Colect., p. I-00973, n.º 22, de 7 de Setembro de 1999, Caso *Gregg*, Proc. C-216/97, já cit., n.º 12, de 12 de Setembro de 2000, Caso *Comissão/Irlanda*, Proc. C-358/97, Colect., p. I-06301, n.º 52, e de 26 de Junho de 1990, Caso *Velker International 011 Company*, Proc. C-185/89, Colect., p. I-2561, n.ºs 19 e 20. Veja-se, ainda, o Acórdão de 18 de Janeiro de 2001, Caso *Stockholm Lindöpark*, Proc. C-150/99, Colect., p. I-493, n.º 25.

⁴⁶ Cfr. Acórdão de 21 de Fevereiro de 1989, Caso *Comissão/Itália*, Proc. 203/87, Colect., p. 371, n.º 9.

⁴⁷ Cfr. Acórdão de 26 de Março de 1987, Caso *Comissão/Países Baixos*, Proc. C-235/85, Rec., p. 1471, n.º 19, no qual o TJUE afirma que a Sexta Directiva se caracteriza pela generalidade do seu âmbito de aplicação e pelo facto de todas as isenções deverem ser expressas e precisas.

⁴⁸ Cfr. Acórdãos de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, Rec., p. 2663, n.º 20, e de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uirtvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

⁴⁹ Acórdão de 15 de Junho de 1989, Caso *Stichting Uirtvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit., n.º 14.

significa que os termos utilizados para definir as isenções previstas no referido artigo 132.º devem ser interpretados de maneira a privá-las dos seus efeitos⁵⁰.

No mesmo sentido, o Advogado-geral F. G. Jacobs, distinguindo as noções de interpretação “estrita” e de interpretação “restritiva”, referiu que *“as isenções de IVA devem ser estritamente interpretadas, mas não devem ser minimizadas por via interpretativa. [...] Como corolário, as limitações das isenções não devem ser interpretadas restritivamente, mas também não devem ser analisadas de forma a irem além dos seus termos. Quer as isenções, quer as suas limitações, devem ser interpretadas de tal forma que a isenção se aplique ao que se pretendia aplicar e não mais.”*⁵¹

Posteriormente ao Acórdão *Stichting*⁵², o TJUE afirmou repetidamente, de modo geral, que *“os termos utilizados para designar as isenções visadas no artigo 13. da Sexta Directiva devem ser interpretados restritivamente dado que constituem derrogações ao princípio geral de acordo com o qual o imposto sobre o volume de negócios é cobrado sobre qualquer prestação de serviços efectuada a título oneroso por um sujeito passivo”*. Por outro lado, esclareceu que não pode ser dado um alcance extensivo às isenções na falta de “elementos interpretativos” que permitam ir para além da letra das disposições que os prevêm⁵³.

Em síntese, poderá afirmar-se que o TJUE entende que na interpretação das normas de isenção se deve atender sobretudo ao elemento literal, mas que uma interpretação estrita não poderá nunca privar de efeito útil as regras da Directiva IVA.

No que se reporta à interpretação sistemática das isenções, o TJUE tem vindo igualmente a afirmar que os conceitos utilizados nas normas das isenções são conceitos independentes de Direito da UE que devem ser situados no contexto geral do sistema comum do IVA⁵⁴. Nestes termos, tem vindo a salientar que o conteúdo das isenções não pode ser livremente alterado pelos Estados membros, dado que, como vimos, estão em causa conceitos autónomos de

⁵⁰ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 14 de Junho de 2007, Caso *Haderer*, Proc. C-445/05, Colect., p. I-4841, n.º 18 e jurisprudência referida, Caso *Canterbury Hockey Club e o.*, Proc. C-253/07, JO C 183, de 4.8.2007, n.º 17, e de 19 de Novembro de 2009, Caso *Don Bosco Onroerend Goed*, Proc. C-461/08, Colect., p. I-11079, n.º 25 e jurisprudência referida.

⁵¹ Conclusões apresentadas em 13 de Dezembro de 2001, Caso *Zoological Society of London*, Proc. C-267/00, Colect., p. I-3353, n.º 19.

⁵² Acórdão de 15 de Junho de 1989, Proc. C-348/87, Colect., p. 1737, n.º 13. Veja-se igualmente o Acórdão de 5 de Junho de 1997, Caso *SDC*, Proc. C-2/95, Colect., p. I-3017, n.ºs 20 e 21.

⁵³ Acórdão de 11 de Julho de 1985, Caso *Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, já cit., n.º 20.

⁵⁴ Vide, nomeadamente, o Acórdão de 10 de Setembro de 2002, Caso *Kügler*, Proc. C-141/00, Colect. p. I-6833, e o Acórdão de 14 de Setembro de 2000, Caso *ECR*, Proc. C-384/98, Colect., p. I-6795.

Direito da UE, excepcionando-se o caso de o Conselho o permitir⁵⁵. Assim, é jurisprudência assente que as isenções previstas no artigo 13.º da Sexta Directiva constituem conceitos autónomos do Direito da UE que têm por objectivo evitar divergências na aplicação do regime do IVA de um Estado membro para outro⁵⁶.

É habitual ainda, neste contexto, afirmar-se que as isenções em sede de IVA assumem uma natureza objectiva, ou seja, para efeitos da sua concessão releva essencialmente a natureza da actividade prosseguida e não a natureza jurídica da entidade que prossegue a actividade.

Como salientou o Tribunal no seu Acórdão de 10 de Setembro de 2002, *Caso Kügler*, salvo nos casos em que as normas de isenção estabeleçam uma condição subjectiva, a sua aplicação é independente da natureza das entidades que exerçam as actividades nelas objectivamente descritas ou do facto de tais entidades se encontrarem ou não devidamente autorizadas para a sua prossecução⁵⁷.

Só assim não é nas situações em que a própria redacção da norma exige a verificação de um elemento relativo à natureza da entidade que pratica as operações previstas⁵⁸.

Refira-se ainda que, em conformidade com a jurisprudência firmada pelo TJUE no seu Acórdão de 21 de Março de 2002 no *Caso Kennemer Golf*⁵⁹, quando o âmbito subjectivo de uma isenção implique que quem pratica as operações seja um organismo sem finalidade lucrativa, esse aspecto deve ser avaliado em função do conjunto das actividades do organismo, para além daquelas a que a isenção se refere. Por outro lado, o TJUE entendeu que a qualificação como organismo sem finalidade lucrativa pode subsistir quando este vise, de um modo sistemático, a obtenção de excedentes, mas estes têm obrigatoriamente de ser afectos à actividade desempenhada.

⁵⁵ Veja-se, designadamente, o Acórdão de 15 de Julho de 1989, *Caso Stichting Uitvoering Financiële Acties*, Proc. 348/87, já cit.

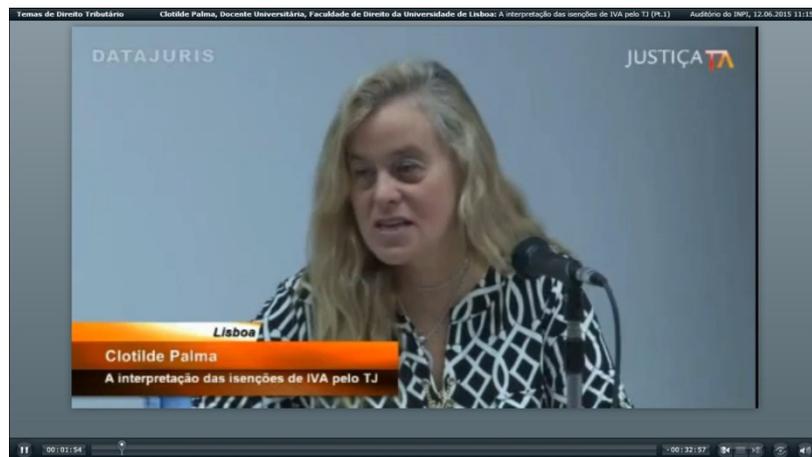
⁵⁶ Veja-se, designadamente, Acórdãos de 25 de Fevereiro de 1999, *Caso CPP*, Proc. C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 15, e de 28 de Janeiro de 2010, *Caso Eulitz*, Proc. C-473/08, Colect., p. I-00907, n.º 25. O mesmo é válido para as isenções previstas no artigo 132.º da Directiva IVA.

⁵⁷ Acórdão de 10 de Setembro de 2002, *Caso Kügler*, Proc. C-141/00, Colect., p. I-6833.

⁵⁸ Acórdão de 11 de Julho de 1985, *Caso Comissão/Alemanha*, Proc. 107/84, Rec., p. 2655.

⁵⁹ Proc. C-267/00, Colect., p. I-3293.

Vídeo da apresentação



<https://educast.fccn.pt/vod/clips/r0vbgtrnc/flash.html>

AS GRANDES LINHAS DA REFORMA DO IRS

Rui Duarte Morais*



<http://www.justicatv.com/index.php?p=5693>

* Presidente da Comissão para a Reforma do IRS, Professor Associado da Escola de Direito do Porto da Universidade Católica.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

MEDIDAS DESTINADAS À PROTEÇÃO DA FAMÍLIA

Maria Quintela*



<http://www.justicativ.com/index.php?p=5694>

* Advogada.

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

REFORMA DO IRS MOBILIDADE INTERNACIONAL E RESIDÊNCIA FISCAL PARCIAL

Paula Rosado Pereira*

1. A residência fiscal e a mobilidade internacional; **2.** Alguns inconvenientes da residência fiscal de base anual; **3.** A residência fiscal parcial – Características e objetivos; **4.** Particularidades do regime da residência fiscal parcial.

1. A residência fiscal e a mobilidade internacional

Um dos objetivos da reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) - aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro - consistiu em facilitar, numa perspetiva fiscal, a mobilidade internacional das pessoas singulares, ou seja, diminuir os inconvenientes e as dificuldades de natureza fiscal associados à mudança de residência dos indivíduos para outro país.

A residência é, a par da fonte do rendimento, um dos elementos de conexão que definem os termos da aplicação da lei fiscal no espaço, quando perante situações com um elemento internacional relevante.

A residência é, igualmente, um conceito essencial para determinar o âmbito de sujeição pessoal ao IRS, uma vez que este tende a ser bastante distinto para residentes e não residentes. Em grande parte dos Estados, os residentes fiscais são tributados relativamente aos seus rendimentos mundiais – seguindo o que comumente se designa como princípio da tributação universal ou ilimitada dos residentes. Em contrapartida, os não residentes são tributados unicamente sobre os rendimentos obtidos em território nacional.

* Docente Universitária da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

2. Alguns inconvenientes da residência fiscal de base anual

Até à entrada em vigor, em 1 de janeiro de 2015, das alterações introduzidas pela reforma do IRS, a residência fiscal das pessoas singulares era definida para todo o ano fiscal.

Todavia, o regime em vigor até à reforma do IRS, e em particular a anualidade da residência fiscal, apresentavam diversos inconvenientes:

- a) Dificil previsibilidade do estatuto de residência, sobretudo durante o primeiro semestre

Até que o sujeito passivo abandonasse o território nacional, não se sabia se iria ou não preencher o critério de permanência de mais de 183 dias em Portugal, no ano em causa. Não se sabendo, portanto, até essa altura ou até à permanência do sujeito passivo em território português já no segundo semestre, se iria ser considerado residente ou não residente para efeitos fiscais, nesse ano. Por exemplo, se o sujeito passivo deixasse Portugal em meados de junho, seria não residente durante todo o ano fiscal (incluindo os meses em que permaneceu em território nacional). Em contrapartida, se deixasse o país nos primeiros dias de julho – tendo, portanto, completado os 183 dias de permanência em território nacional – seria residente fiscal em Portugal durante todo o ano (incluindo os meses ao longo dos quais já viveu noutro país).

- b) Eventual alteração das obrigações fiscais já cumpridas

Em virtude da difícil previsibilidade do estatuto de residência referida no ponto anterior, a pessoa singular era, com frequência, sujeita a retenções na fonte às taxas aplicáveis a residentes, por exemplo relativas a rendimentos do trabalho dependente, durante os primeiros meses do ano, para depois se concluir que, ao deixar o país ainda no primeiro semestre, era afinal considerada não residente fiscal para todo o ano em causa.

- c) Conflitos positivos de residência fiscal

As pessoas singulares que dispusessem, a 31 de dezembro, de habitação em condições que fizessem supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual eram consideradas como residentes para efeitos fiscais em território português durante todo o ano civil. Este critério, conjugado com a anualidade da residência, originava um grande número de conflitos positivos de residência. Veja-se o caso da detenção de uma habitação em Portugal, nas condições referidas, a partir do início de novembro, sendo que o indivíduo tinha permanecido no território de outro Estado até ao final de outubro. Eram altíssimas as probabilidades de ser considerado residente para efeitos fiscais também no Estado onde tinha permanecido quase todo o ano. Simultaneamente, a legislação portuguesa determinava a sua residência fiscal em Portugal durante o ano inteiro, não obstante a detenção da habitação apenas a partir de novembro. Ocorria, assim, um conflito positivo de residência. Note-se que, existindo convenção para evitar a dupla tributação entre Portugal e o outro Estado em questão, tenderia, num caso como o descrito, a prevalecer a pretensão de residência do outro Estado, caso a pessoa singular aí tivesse tido também uma habitação permanente durante largos meses, bem como o seu centro de interesses vitais (considerando elementos pessoais e económicos / profissionais) e, além do mais, aí tivesse permanecido habitualmente durante a maior parte do ano.

d) Multiplicação das situações de dupla tributação jurídica internacional

A definição da residência fiscal para todo o ano, mesmo quando a pessoa singular tivesse estado um número considerável de meses a viver e a desenvolver a sua atividade económica fora do território nacional, associada ao princípio de tributação universal ou ilimitada dos residentes previsto no Código do IRS, potenciava a multiplicação de situações de dupla tributação jurídica internacional.

e) Suscetibilidade de dupla não residência fiscal

Uma pessoa singular que saísse de Portugal durante o primeiro semestre (por exemplo, em maio), não preenchendo o critério de permanência de mais de 183 dias em Portugal no ano em causa, seria considerada como não residente em Portugal durante todo o ano. Caso fosse para um dos muitos Estados onde se tinha adotado a residência fiscal parcial, essa pessoa seria aí residente apenas a partir da sua chegada. Deste modo, durante os primeiros meses do ano, não seria residente para efeitos fiscais nem em Portugal nem no outro Estado.

3. A residência fiscal parcial – Características e objetivos

Perante os aludidos inconvenientes, a reforma do IRS introduziu o regime da residência fiscal parcial, nos termos do qual o estatuto de residente ou de não residente não tem que ser aplicável a todo o ano. Assim, um determinado sujeito passivo pode ter dois estatutos de residência distintos num mesmo ano, caso o momento em que vem residir para o território nacional ou o momento em que vai residir para o estrangeiro não coincidam, respetivamente, com o início ou o fim do ano fiscal.

Este novo regime – com consequências distintas do regime anterior essencialmente no ano de chegada ou no ano de partida do território nacional - assenta no estabelecimento, tanto quanto possível, de uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e a atribuição do estatuto de residente fiscal. Desta forma, tendencialmente, o sujeito passivo é residente fiscal em Portugal pelo período durante o qual efetivamente esteja em território português, criando-se uma maior coerência entre o estatuto de residência e a realidade.

Procura-se, desta forma, alcançar uma maior previsibilidade do estatuto de residência, reduzir o número de potenciais conflitos positivos de residência fiscal com outros Estados e circunscrever as situações de eventual dupla tributação jurídica internacional ao período de efetiva residência da pessoa em território português – contribuindo, assim, para a salvaguarda das condições adequadas à mobilidade internacional dos sujeitos passivos.

A introdução do regime da residência fiscal parcial ditou a alteração da redação do artigo 16.º do Código do IRS, passando a prever-se que sejam residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, *em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa*¹;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, *num qualquer dia do período referido na alínea anterior*², de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual.

Foram mantidos os critérios de residência relativos a tripulantes de navios ou aeronaves ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português, bem como os relativos a pessoas que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado português.

As pessoas que preencham as condições de residência aludidas em a) ou b) supra tornam-se residentes em território português desde o primeiro dia do período de permanência neste território, embora com algumas exceções analisadas infra. Por seu turno, a perda da qualidade de residente ocorre a partir do último dia de permanência em território português, igualmente com algumas exceções a que aludiremos mais adiante.

Note-se ainda que, a partir de 1 de janeiro de 2015, a residência fiscal é sempre aferida em

¹ E não “no ano fiscal em causa”, como sucedia no regime anterior. Itálico nosso no texto, para salientar a alteração introduzida pela reforma do IRS.

² E não “a 31 de dezembro”, como estava previsto no regime anterior. Itálico nosso no texto, com o intuito já referido.

relação a cada sujeito passivo do agregado, sendo revogado o regime anteriormente vigente de residência por atração³.

4. Particularidades do regime da residência fiscal parcial

Importa salientar que o regime da residência fiscal parcial - apesar de norteado pelo objetivo de assegurar uma conexão direta entre o período de efetiva residência em território português e a atribuição do estatuto de residente fiscal – teve que ser sensível a preocupações anti-abusivas.

Desta forma, as pessoas que preencham as condições de residência previstas nas alíneas a) ou b) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS tornam-se residentes em território português desde o primeiro dia do período de permanência neste território, mas com algumas exceções destinadas a evitar o aproveitamento abusivo do regime em apreço.

Assim, quando a pessoa tenha sido residente em território português em qualquer dia do ano anterior, considera-se residente neste território desde o primeiro dia do ano em que se verificou qualquer uma das condições de residência previstas no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS.

Quanto à perda da qualidade de residente, esta ocorre, como vimos, a partir do último dia de permanência em território português.

Todavia, nos termos do n.º 14 do artigo 16.º do Código do IRS, um sujeito passivo considera-se residente em território português durante a totalidade do ano no qual perderia a qualidade de residente, quando se verificarem, cumulativamente, as seguintes condições:

- a) Permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, nesse ano; e
- b) Obtenha, no decorrer desse ano e após o último dia de permanência em território português, quaisquer rendimentos que fossem sujeitos e não isentos de IRS, caso o sujeito passivo mantivesse a sua qualidade de residente em território português.

Esta extensão do estatuto de residente à totalidade do ano não é, contudo, aplicável caso o sujeito passivo demonstre que os rendimentos a que se refere a alínea b) supra são tributados por um imposto sobre o rendimento idêntico ou substancialmente similar ao IRS, aplicado devido ao novo domicílio ou residência:

- a) Noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que se preveja a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade; ou
- b) Noutro Estado, não abrangido na alínea anterior, em que a taxa de tributação aplicável

³ Nos termos do regime de residência por atração, eram sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituíam o agregado familiar, desde que naquele residisse qualquer das pessoas a quem incumbia a direção do mesmo. A residência por atração podia ser afastada pelo cônjuge que não permanecesse 183 dias em território português no ano fiscal em causa, desde que efetuasse prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas atividades económicas e o território português, caso em que seria sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos que eventualmente obtivesse em território português.

àqueles rendimentos não seja inferior a 60 % daquela que lhes seria aplicável caso o sujeito passivo mantivesse a sua residência em território português.

Um sujeito passivo considera-se, ainda, residente em território português durante a totalidade do ano (não perdendo, portanto, a qualidade de residente, mesmo que cesse a sua permanência em território português a dada altura daquele ano) sempre que volte a adquirir a qualidade de residente durante o ano subsequente àquele em que, nos termos da regra geral, teria perdido essa qualidade. Tal resulta do disposto no n.º 16 do artigo 16.º do Código do IRS.

Quando um sujeito passivo tenha, em Portugal, dois estatutos de residência no mesmo ano, o âmbito de sujeição a imposto previsto no artigo 15.º do Código do IRS aplica-se a cada um deles, ou seja:

- a) Enquanto for não residente, é tributado unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português;
- b) Durante o período em que é residente, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional.

Nestes casos, o sujeito passivo deve proceder à entrega de uma declaração de rendimentos relativa a cada um dos estatutos de residência que tem em Portugal naquele ano, sem prejuízo das dispensas de entrega de declaração previstas em termos gerais no Código do IRS.

Sem prejuízo da coerência do regime da residência fiscal parcial e do seu contributo para obviar a algumas das dificuldades que costumavam ocorrer em situações de mudança de residência fiscal, o regime suscitará também, seguramente, algumas novas dificuldades.

Por exemplo, caso os dois cônjuges se tornem residentes para efeitos fiscais em território português em datas diferentes, parece ficar inviabilizada, para esse ano, a sua opção pela tributação conjunta, dado a falta de coincidência entre os períodos passados por cada um dos cônjuges em cada estatuto de residência.

Só com algum distanciamento, ou seja, após o decurso de um ou dois anos fiscais, se poderá concluir se o regime da residência fiscal parcial deu, efetivamente, na prática, o desejado contributo no sentido de facilitar a mobilidade internacional das pessoas singulares.

Vídeo da apresentação



<http://www.justicatv.com/index.php?p=5699>

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

II – Jurisprudência

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

1. Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) para o IRC

[**Tema:** IRC]

- *O regime de 'participation exemption' no CIRC*

[Tributação da empresa / Participação no capital social / Participação nos lucros / Isenção fiscal / Lucro tributável / Mais-valias]:

▪ [Acórdão 42/2014](#)

Não julga inconstitucional a norma resultante da conjugação do n.º 5 do artigo 38.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, e do n.º 2 do artigo 31.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação conferida pela mesma lei, na interpretação que impõe a aplicação às SGPS da regra da indedutibilidade fiscal de encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital, com respeito aos encargos financeiros resultantes de compromissos anteriores à referida Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro; não julga inconstitucional a norma constante do artigo 31.º, n.º 2, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, na redação conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, na parte em que impõe a indedutibilidade fiscal dos encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital logo que estes sejam incorridos, independentemente da realização de **mais-valias isentas de tributação** com a **alienação de tais partes de capital**.

▪ [Acórdão 85/2010](#)

Não julga inconstitucional a norma do n.º 3 do artigo 42.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (**CIRC**), na redacção da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, enquanto estabelece que a diferença negativa entre as **mais-valias** e as **menos-valias** realizadas mediante a **transmissão onerosa de partes de capital** concorre para a formação do **lucro tributável** em apenas metade do seu valor.

- *Os preços de transferência*

[Preços de transferência]:

▪ [Acórdão 252/2005](#)

Não julga inconstitucional a norma do n.º 1 do artigo 57.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro. [v. [Acórdão 271/2005](#)]

2. Jurisprudência do Tribunal Constitucional (TC) para o IVA

[Tema: IVA]

- Regulamento de execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de outubro de 2013 e a Mini One Stop Shop (MOSS)

[IVA / Directiva comunitária]:

- [Acórdão 800/2014](#)

Não declara a inconstitucionalidade das normas do Decreto-Lei n.º 197/2012, de 24 de agosto (introduz alterações no Código do IVA) (**transposição de directivas sobre o sistema comum do IVA; novas regras em matéria de facturação**).

- *As operações simuladas em sede de IVA e de IRC - Perspetiva da jurisprudência tributária*

[IVA / IRC / Determinação da matéria colectável / Avaliação fiscal / Presunção fiscal / Rendimento presumido]:

- [Acórdão 756/2014](#)

Não julga inconstitucional a artigo 23.º, n.º 7, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (**CIRC**), na redação da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro, na medida em que exclui a dedutibilidade da **variação patrimonial** negativa decorrente da alienação de ações próprias, entre entidades com relações especiais, em qualquer circunstância e sem consideração da situação concreta do sujeito passivo.

- [Acórdão n.º 695/2014](#)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 87.º, alínea f), da Lei Geral Tributária (LGT), na redação dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (**avaliação indirecta**), quando interpretada no sentido de que pode ser aplicada a bens imóveis de valor inferior ao fixado no n.º 4 do artigo 89.º-A da mesma Lei (€ 250 000).

- [Acórdão 146/2011](#)

Não julga inconstitucional a norma do artigo 105.º, n.º 7, do Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho (**tipo legal**; obrigação declarativa).

- [Acórdão 269/2003](#)

Não julga inconstitucionais as normas dos artigos 82º e 84º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, na versão originária.

- [Acórdão 84/2003](#)

Não conhece do pedido quanto à norma da alínea c) do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, na versão originária desta, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro; não declara a inconstitucionalidade das normas dos segmentos, indicados pelo requerente, das alíneas 18) e 23) do artigo 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, e dos artigos 46.º, n.º 1, 75.º, n.º 2, alínea c), 76.º, n.ºs 1 e 4, 87.º, alínea c), esta na redacção dada pela Lei n.º 100/99, de 26 de Julho, 89.º e 90.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

- *A interpretação das isenções de IVA pelo TJ*

[IVA / Isenção fiscal]:

▪ [Acórdão 274/1986](#)

Pronuncia-se pela inconstitucionalidade das normas do artigo 2.º, e da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do decreto registado na Presidência do Conselho de Ministros sob o n.º 501/86, relativo ao **regime de isenções do imposto sobre o valor acrescentado**.

3. Jurisprudência citada no e-book

3.1. Eliminação da dupla tributação económica

Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

- **Acórdão do STA, proferido em 31-01-2008, no proc. 0888/07 (Relator: António Calhau)**

Sumário: I - Nos termos dos artigos 7.º das Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Portugal e França (aprovada para ratificação pelo DL 105/71, de 26 de Março) e entre Portugal e a Alemanha (aprovada para ratificação pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.

II - Só que, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redacção então em vigor (Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro), quando não fosse efectuada, até ao momento de entrega do imposto, a prova de que, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não era atribuída ao Estado da fonte, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

III - Tal interpretação não viola as referidas convenções internacionais, nem os artigos 8.º e 103.º da CRP, e muito menos os artigos 4.º e 11.º do EBF, pois as medidas para evitar a dupla tributação económica internacional e interna não são benefícios fiscais mas sim desagravamentos fiscais (exclusões fiscais ou situações de não sujeição tributária).

IV - Estando em causa rendimentos obtidos por uma entidade não residente que não são imputáveis a estabelecimento estável situado em território português, e tratando-se de uma retenção na fonte a título definitivo, o facto gerador do imposto devido considera-se verificado na data em que ocorre a obrigação de efectuar aquela (artigo 8.º, n.º 8 do CIRC), ou seja, na data do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular, não bastando a simples contabilização, numa rubrica de custos, de uma factura emitida à ora recorrente para que a esta surja a obrigação de reter na fonte IRC sobre o valor facturado pela entidade não residente.



- **Acórdão do STA, proferido em 21-01-2009, no proc. 0810/08 (Relator: Miranda de Pacheco)**

Sumário: I - As convenções sobre dupla tributação constituem um complexo de normas convencionais que atribuem a competência tributária ao Estado da residência fiscal dos beneficiários dos rendimentos em prejuízo do Estado da fonte.

II - A certificação das residências para efeito do accionamento das Convenções terá de ser feito pelas Autoridades Fiscais do Estado do qual o beneficiário dos rendimentos se considera residente.

III - De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, fica o substituto fiduciário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

IV - O regime especial de prova e o conceito de tributação sancionatória estabelecidos no artigo 90.º do CIRC não afrontam os princípios constitucionais da legalidade, igualdade, da proporcionalidade, do acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva, bem como da tributação de acordo com a capacidade contributiva.



- **Acórdão do STA, proferido em 21-10-2009, no proc. 0518/09 (Relator: Miranda de Pacheco)**

Sumário: I - De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 90.º e n.º 5 do artigo 90.º-A do CIRC (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12), quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para o pagamento do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, designadamente a apresentação do certificado de residência fiscal da entidade beneficiária do rendimento, fica o substituto obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

II - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, o afastamento daquela responsabilidade acontece em caso de verificação tardia dos pressupostos para a dispensa total ou parcial da retenção, sendo aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da nova redacção dos aludidos preceitos, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação (artigo 48.º, n.º 4 da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12).



- **Acórdão do STA, proferido em 28-10-2009, no proc. 0477/09 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I – Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na fonte de IRC (art. 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

II – Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2 do mesmo artigo).

III – Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

IV – Este regime é de aplicação retroactiva, por força do disposto no n.º 4 do seu art. 48.º da Lei n.º 67-A/2007.

V – Esta norma, ao determinar a aplicação retroactiva do regime que se prevê expressamente no n.º 4 do art. 90.º-A, constitui um reconhecimento explícito de que era ilegal a imputação de responsabilidade ao substituto tributário quando comprovasse a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

VI – Em situações em que foi efectuada uma liquidação em momento que já se sabe que não se verifica o facto tributário que lhe está subjacente, está-se perante um acto ilegal, à face dos princípios da justiça, da proporcionalidade e da igualdade na repartição de encargos públicos, cuja observância é imposta à Administração Tributária pelo art. 55.º da LGT e que são corolário dos princípios da justiça, da necessidade e da igualdade, genericamente enunciados nos arts. 13.º e 18.º, n.º 2, da CRP e ínsitos no princípio do Estado de Direito democrático.

VII – Sendo assim, deverá entender-se que o erro de que enferma a liquidação impugnada é imputável aos serviços, para efeitos no disposto no art. 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios.



- **Acórdão do STA, proferido em 18-11-2009, no proc. 0588/09 (Relator: Miranda de Pacheco)**

Sumário: I - De harmonia com o disposto no n.º 4 do artigo 90.º e n.º 5 do artigo 90.º-A do CIRC (redacção da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12), quando não seja efectuada até ao termo do prazo estabelecido para o pagamento do imposto a prova da verificação dos pressupostos legais da aplicação da Convenção destinada a evitar a dupla tributação, fica o substituto obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido.

II - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, o afastamento daquela responsabilidade acontece em caso de verificação tardia dos pressupostos para a dispensa total ou parcial da retenção, sendo aplicável às situações anteriores à entrada em vigor da nova redacção dos aludidos preceitos, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, excepto quando tenha havido lugar ao pagamento do imposto e não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação (artigo 48.º, n.º 4 da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12).



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 24-02-2010, no proc. 0732/09 (Relator: Valente Torrão)**

Sumário: I – Quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade que não tenha a sede nem direcção efectiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada, não existe obrigação de retenção na fonte de IRC (art.º 90.º-A, n.º 1, do CIRC, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

II – Os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido (n.º 2 do mesmo artigo).

III – Quando tal prova não seja efectuada, o substituto tributário que não tenha efectuado a retenção fica desobrigado da entrega do imposto que deveria ter sido deduzido, desde que comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

IV – Este regime é de aplicação retroactiva, por força do disposto no n.º 4 do seu art. 48.º da Lei n.º 67-A/2007.



▪ **Acórdão do STA, proferido em 07-12-2010, no proc. 01075/09 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - A nulidade da sentença por falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito que justifiquem a decisão ocorre quando falte em absoluto a indicação desses fundamentos, e não quando ocorre deficiência ou incongruência da fundamentação, erro na subsunção dos factos à norma jurídica ou erro na interpretação desta.

II - A Directiva 90/435/CEE, de 23 de Julho, impôs ao Estado Português a isenção de tributação na fonte dos lucros distribuídos pela sociedade afiliada residente em Portugal à sociedade mãe residente noutro Estado-membro quando esta detenha, pelo menos, 25% do capital social daquela (n.º 1 do art.º 5.º), mas estabeleceu um regime transitório, permitindo-lhe continuar a efectuar a retenção na fonte de imposto até uma data que não poderia ser posterior ao fim do oitavo ano seguinte à data de entrada em aplicação da Directiva (n.º 4 do art.º 5.º), isto é, até ao fim do oitavo ano seguinte a 1 de Janeiro de 1992 (artigo 8.º).

III - Tendo esse regime derogatório terminado em 31 de Dezembro de 1999, a norma contida no n.º 1 do artigo 5.º da Directiva, sobre a isenção de tributação, entrou em pleno vigor no dia 1 de Janeiro de 2000, pelo que as taxas reduzidas de IRC previstas nos artigos 69.º e 75.º do CIRC (na redacção dada pelo Decreto Lei n.º 123/92, de 2 de Julho) deixaram de poder ser aplicadas a partir de então.

IV - Tendo essa Directiva efeito directo na ordem jurídica interna e gozando as normas comunitárias de primazia sobre o direito interno (art. 8.º da CRP), a Impugnante podia invocar directamente, como invocou, o estatuído no artigo 5.º n.º 1 da Directiva a partir de 1 de Janeiro de 2000.

V - Embora essa Directiva não estabeleça normas procedimentais para a comprovação dos requisitos materiais de que depende a aplicação da isenção, estes requisitos têm de ser comprovados pelos Estados contratantes, pois que lhes incumbe verificar se o contribuinte está ou não em condições de beneficiar da exclusão de incidência de imposto, definindo os adequados instrumentos de verificação ou meios de prova sem violar o espírito da convenção.

VI - Só com a norma introduzida no n.º 4 do artigo 14.º do CIRC pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, se passou a exigir na legislação portuguesa a apresentação, para efeitos de aplicação daquela isenção, de certificado de residência composto por «declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente a entidade beneficiária dos rendimentos» para efeitos de obtenção da isenção», pelo que embora a Administração devesse exigir, durante o ano de 2000, prova da residência da entidade beneficiária dos rendimentos para efeitos de comprovação da isenção, não podia fazer depender essa prova de um único e específico meio de prova, maxime do documento referido nesse n.º 4 do artigo 14.º do CIRC, dado que esse preceito só entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2001, não estando, assim, em vigor durante o ano de 2000.

VII - Nos anos de 2001 e 2002 a Impugnante já estava obrigada a apresentar a prova aludida no n.º 4 do artigo 14.º do CIRC, mas o facto de não dispor dessa prova antes da colocação dos rendimentos à disposição do respectivo titular ou da data para pagamento do imposto não a impede de ficar desobrigada da entrega do imposto se entretanto comprovou a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção, conforme resulta do regime fixado no n.º 4 do artigo 48.º da Lei n.º 67-A/2007, de aplicação retroactiva.

VIII - Tendo a Administração efectuado as liquidações adicionais num momento em que já sabia, perante a prova apresentada, que não se verificava o facto tributário subjacente, está-se perante um acto ilegal, que configura uma situação de erro imputável aos serviços para efeitos no disposto no artigo 43.º, n.º 1, da LGT, pelo que são devidos juros indemnizatórios.



- **Acórdão do STA, proferido em 22-06-2011, no proc. 0283/11 (Relator: António Calhau)**

Sumário: I - Face à nova redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (OE/2008), aos então art.ºs 90.º e 90.º-A do CIRC, a prova da residência dos beneficiários de rendimentos auferidos em Portugal, para efeitos de dispensa de retenção na fonte, em conformidade com o disposto nos actuais art.ºs 97.º e 98.º do CIRC, pode ser efectuada a posteriori.

II - Se à data da ocorrência dos factos tributários, não existia no direito interno norma que impusesse a observância das formalidades que viriam a ser exigidas pela AF através do Despacho n.º 11701/2003, de 28/5, da Ministra de Estado e das Finanças, publicado no DR, II Série, n.º 138, de 17/6/2003, não se podia impor aos interessados a obrigatoriedade de utilização, nesse momento, de tais formulários.

III - Estes formulários não constituem requisitos “ad substantiam”, sendo a prova de residência um mero requisito “ad probationem”, já que a certificação de residência é um acto de mero reconhecimento dos pressupostos dos benefícios previstos nas convenções, limitando-se a AF à confirmação desses pressupostos, sendo que, na verdade, o que releva é a efectiva verificação dos respectivos pressupostos, pelo que não devem aqueles formulários constituir o único meio de prova necessário para certificar a sua residência.

IV - Assim, ainda que não correspondendo ao modelo oficial actual, atestando os certificados de residência apresentados a residência, e mostrando-se certificados pela autoridade fiscal respectiva, devem os mesmos ser aceites pela AF como prova efectiva da residência dessas entidades.



- **Acórdão do STA, proferido em 06-02-2013, no proc. 0839/11 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - Se perante o desenvolvimento lógico-jurídico da sentença (no sentido de ser aplicável à impugnante o regime de exclusão de responsabilidade tributária à luz do art.º 90.º-A n.º 6 do CIRC por força da apresentação, no ano de 2007, do certificado de residência da entidade que beneficiou dos rendimentos em 2002), acabou por perder utilidade e relevância processual o conhecimento da questão da violação do princípio da legalidade por a Administração estar a exigir, em 2002 e 2003, através de Circulares, a apresentação num determinado prazo de um certo modelo de certificação dessa residência, deve considerar-se como prejudicado o conhecimento desta questão, o que obsta à verificação da nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

II - Os mecanismos ou formas procedimentais que a lei prevê para efectivar a limitação ou exclusão do imposto por força do accionamento de uma CDT – “Reembolso” formulado pela entidade beneficiária dos rendimentos (substituído) e “Redução na fonte” formulado pela entidade obrigada a proceder à retenção (substituto), nada têm a ver com as garantias impugnatórias (graciosas e contenciosas) de legalidade que a ordem jurídica confere a ambos, de forma a poderem obter a eliminação da ordem jurídica de uma liquidação que repute de ilegal por violação de norma de incidência tributária contida numa CDT.

III - O facto de não terem sido accionados os referidos mecanismos de efectivar a limitação ou exclusão do imposto, nem terem sido impugnados (administrativa ou judicialmente) as respectivas liquidações nos termos e prazos previstos na lei (art.º 132º do CPPT), não obsta à posterior dedução de pedido de revisão oficiosa dessas liquidações nos termos e prazos previstos no art.º 78º da LGT, pois que o dever de a Administração Tributária efectuar a revisão existe em relação a todos os tributos e formas de liquidação.

IV - Apesar de a revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços dever ser efectuada pela Administração por sua própria iniciativa, o contribuinte pode pedir que ela cumpra esse dever dentro dos limites temporais em que ela o pode exercer. E o indeferimento, expresso ou tácito, do pedido pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte (art. 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT).

V - O substituto tributário dispõe de legitimidade procedimental e processual para reclamar graciosamente e depois impugnar judicialmente os actos de liquidação de imposto por retenção na fonte que repute de ilegais, pois que tratando-se de um sujeito passivo da relação jurídica de imposto (art.º 18.º, n.º 3 da LGT), tanto o art.º 9.º, n.º 1 e 4 do CPPT como o art.º 26.º do CPC, lhe conferem essa legitimidade, e nisso tem interesse digno de tutela jurídica.

VI - Esta legitimidade é extensiva ao pedido de revisão dos actos tributários prevista no art.º 78º da LGT e ao sequente processo de impugnação judicial deduzido contra o acto de indeferimento desse pedido.

VII - Embora o conceito de “erro imputável aos serviços” aludido na 2ª parte do n.º 1 do 78.º da LGT não compreenda todo e qualquer “vício” (designadamente vícios de forma ou procedimentais) mas tão só “erros”, estes abrangem o erro nos pressupostos de facto e de direito, sendo essa imputabilidade aos serviços independente da demonstração da culpa dos funcionários envolvidos na emissão do acto afectada pelo erro.

VIII - Com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, 31.12), o art.º 90.º-A do CIRC passou a prever a possibilidade de afastamento da responsabilidade tributária do substituto pela totalidade do imposto quando, apesar de não dispor do certificado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos à data em que reteve e entregou o imposto nos cofres do Estado, o obtenha posteriormente. E o n.º 4 do art.º 48.º dessa Lei determinou a aplicação retroactiva deste regime de exclusão da responsabilidade tributária do substituto a todas situações anteriores à entrada em vigor da norma, independentemente de já ter sido efectuada a liquidação do imposto, exceptuando somente os casos em que tenha havido lugar ao pagamento do imposto e (cumulativamente) não esteja pendente reclamação, recurso hierárquico ou impugnação, isto é, os casos em que o acto se firmou definitivamente na ordem jurídica.

IX - Encontram-se reunidas as condições para essa aplicação retroactiva quando à data da entrada em vigor da norma (1/01/2008) já se encontrava pendente pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do imposto formulado pelo substituto tributário com vista à sua

eliminação da ordem jurídica, pelo que apesar de o imposto ter sido pago, o acto de liquidação ainda não se podia considerar como definitivamente firmado na ordem jurídica.

X - O desaparecimento do acto de liquidação por força da procedência de impugnação judicial impõe à Administração o dever de reconstituir a situação jurídica hipotética que existiria caso não tivesse sido praticado o acto anulado. Tal inclui a restituição da quantia que ao contribuinte foi indevidamente exigida e que ele satisfez, e o pagamento de juros indemnizatórios nos casos previstos no art.º 43.º da LGT.

XI - Se o contribuinte não reclamou graciosamente contra a liquidação ilegal nem a impugnou judicialmente nos termos e prazos previstos no CPPT, pedindo apenas, posteriormente, a revisão oficiosa do acto nos termos da 2ª parte do n.º 1 do art.º 78º da LGT, e se o acto é anulado em sede de impugnação judicial deduzida contra o indeferimento desse pedido de revisão, os juros indemnizatórios serão apenas os devidos depois de decorrido um ano após a iniciativa do contribuinte em sede de revisão oficiosa, em conformidade com o disposto na alínea c) do n.º 3 do art.º 43º da LGT, e não desde a data do desembolso da quantia liquidada.



- **Acórdão do STA, proferido em 29-05-2013, no proc. 0322/13 (Relator: Ascensão Lopes)**

Sumário: I - A questão da competência hierárquica é, uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

II - Invocando-se matéria de facto irrelevante para a decisão o recurso tem de entender-se como exclusivamente matéria de direito, sendo competente para dele conhecer o Supremo Tribunal Administrativo.

III - O imposto retido na fonte sobre os dividendos distribuídos no ano de 2003 por uma empresa com sede em Portugal a uma sua accionista não residente, com sede em Espanha, viola os princípios da não discriminação, da liberdade de estabelecimento e da livre circulação de capitais, consagrados nos artigos 12º, 43º, 46º, 56º e 58º, nº 3 do Tratado da CEE, bem como o artigo 5º, nº 1 da directiva 90/435/CEE do Conselho, de 23/07/1990 se os mesmos dividendos se encontram isentos de imposto sobre o rendimento ao abrigo do artigo 20, da Ley 43/1995, de 27 de Dezembro (do Reino de Espanha), sobre o Imposto sobre Sociedades, não se permitindo a dedução, compensação ou recuperação de qualquer imposto pago pela impugnante em Portugal.



- **Acórdão do STA, proferido em 09-04-2014, no proc. 01318/13 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela al. a) do nº 1 do art. 58º do Tratado CEE devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo nº 3 deste mesmo artigo e (ii) que para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, é de anular a retenção na fonte efectuada pelo substituto tributário a entidade não residente, se ficou provado que aquela restrição, substanciada em maior tributação de entidade não residente, não pode ser neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.



- **Acórdão do STA, proferido em 14-05-2014, no proc. 01319/13 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela al. a) do nº 1 do art. 58º do Tratado CEE devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo nº 3 deste mesmo artigo e (ii) que para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, é de anular a retenção na fonte efectuada pelo substituto tributário a entidade não residente, se ficou provado que aquela restrição, substanciada em maior tributação de entidade não residente, não pode ser neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 09-07-2014, no proc. 01435/12 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: I - Perante o artigo 24.º da CEDT Portugal/Países Baixos — no contexto da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal a uma sociedade sua accionista residente nos Países Baixos - é necessário apurar o tratamento fiscal conferido nos Países Baixos aos dividendos em causa — maxime a sua isenção de tributação — para determinar a existência ou não do crédito de imposto e, desse modo, para aferir da eventual neutralização da discriminação decorrente da tributação em sede de IRC de tais rendimentos e fazer respeitar a imposição comunitária da livre circulação de capitais (art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63º TFUE).

II - Não dispondo o Supremo Tribunal Administrativo de base factual para decidir a questão, há que ordenar a baixa dos autos ao Tribunal de 1ª instância a fim de que nele seja proferida nova decisão após ampliação da matéria de facto pertinente.



- **Acórdão do STA, proferido em 12-11-2014, no proc. 0461/14 (Relator: Aragão Seia)**

Sumário: A situação de um residente noutra Estado-Membro, sem estabelecimento estável em Portugal, que aufera rendimentos proveniente da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal, é comparável à de uma sociedade residente em Portugal que aufera esses mesmos rendimentos. Pelo que é ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutra Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação do direito de livre circulação de capitais, consagrados no art. 63º do TFUE, face à isenção de tributação no País de residência.



- **Acórdão do STA, proferido em 21-01-2015, no proc. 01160/13 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela alínea a) do n.º 1 do art. 58.º do Tratado CEE devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo e (ii) que para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões imperiosas de interesse geral, é de anular a retenção na fonte efectuada pelo substituto tributário a entidade não residente, se ficou provado que aquela restrição, substanciada em maior tributação de entidade não residente, não pode ser neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.



- **Acórdão do STA, proferido em 28-01-2015, no proc. 0890/13 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: Atendendo ao primado do direito comunitário e resultando da jurisprudência do TJUE (i) que os tratamentos desiguais permitidos pela alínea a) do n.º 1 do art. 58.º do Tratado CEE devem ser distinguidos das discriminações proibidas pelo n.º 3 deste mesmo artigo e (ii) que, para que uma regulamentação fiscal possa ser considerada compatível com as disposições do Tratado relativas à livre circulação de capitais, é necessário que a diferença de tratamento diga respeito a situações não comparáveis objectivamente ou se justifique por razões

imperiosas de interesse geral, é de anular a retenção na fonte efectuada pelo substituto tributário a entidade não residente, se ficou provado que aquela restrição, substanciada em maior tributação de entidade não residente, não pode ser neutralizada, em concreto, por via da Convenção celebrada entre os Estados para evitar a dupla tributação.



- **Acórdão do STA, proferido em 07-10-2015, no proc. 0768/13 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: I - Perante o artigo 24.º da CEDT Portugal/Holanda - no contexto da distribuição de dividendos por uma sociedade residente em Portugal a uma sociedade sua accionista residente na Holanda - é necessário apurar o tratamento fiscal conferido nos Países Baixos aos dividendos em causa -maxime a sua isenção de tributação - para determinar a existência ou não do crédito de imposto e, desse modo, para aferir da eventual neutralização da discriminação decorrente da tributação em sede de IRC de tais rendimentos e fazer respeitar a imposição comunitária da livre de circulação de capitais (art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63º TFUE).

II - É ilegal a retenção na fonte, a título definitivo, que incide sobre dividendos distribuídos a uma entidade residente noutro Estado-Membro, efectuada à luz da legislação fiscal portuguesa, por tal configurar uma violação do direito de livre circulação de capitais, consagrado no art. 56º do Tratado da Comunidade Europeia, actual art. 63º TFUE, face à isenção de tributação no País de residência (Holanda).



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 20-01-2016, no proc. 01479/13 (Relator: Ascensão Lopes)**

Sumário: I - São requisitos dos recursos por oposição de acórdãos a que se aplica o ETAF de 2002, a identidade da(s) questão(ões) de direito sobre que recaíram os acórdãos em confronto, supondo-se estar-se perante uma situação de facto substancialmente idêntica e ainda que não tenha havido alteração substancial na regulamentação jurídica, constatando-se que se perfilharam, nos dois arestos, solução oposta através de decisões expressas e não apenas implícitas.

II - Só com a redacção introduzida pela Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro na norma do n.º 3 do art. 90º do CIRC, é que passou a ser obrigatório que o devedor fizesse prova dos requisitos formais, sob pena de não obtenção dos benefícios previstos em matéria de tributação de IRC, designadamente o da retenção, pelo substituto tributário, ser feita por valores inferiores aos da taxa normal.

III - Verifica-se o 1.º requisito e ocorre oposição se o acórdão recorrido entendeu que em 2000 se impunha à impugnante a prova inequívoca mediante certificado da residência das entidades estrangeiras beneficiárias de pagamentos por aquela efectuados, a qual era condição do benefício do pagamento da taxa reduzida de IRC quando o acórdão fundamento considerou

que em 1999 (e logicamente também em 2000 por inexistência de alteração legislativa sobre a matéria) tal prova podia ser efectuada por outros meios para obtenção, também, de benefícios em sede do mesmo tributo.



- **Acórdão do STA, proferido em 13-04-2016, no proc. 01444/13 (Relator: Ascensão Lopes)**

Sumário: I - Nos termos dos artigos 7.º das Convenções sobre dupla tributação celebradas entre Portugal e França (aprovada para ratificação pelo DL 105/71, de 26 de Março) os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.

II - Só que, nos termos do n.º 4 do artigo 90.º do CIRC, na redacção então em vigor (Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro), quando não fosse efectuada, até ao momento de entrega do imposto, a prova de que, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente de outro Estado contratante não era atribuída ao Estado da fonte, ficava o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

III - Tal interpretação não viola as referidas convenções internacionais, nem os artigos 8.º e 103.º da CRP, e muito menos os artigos 4.º e 11.º do EBF, pois as medidas para evitar a dupla tributação económica internacional e interna não são benefícios fiscais mas sim desagravamentos fiscais (exclusões fiscais ou situações de não sujeição tributária).

IV – Do mesmo modo, também não resultam violados os princípios da liberdade de estabelecimento, da liberdade de circulação e da não discriminação uma vez que, a mera imposição da prova da residência, instituída por forma a acautelar o direito do Estado a uma cobrança adequada dos impostos devidos, não corporiza qualquer regra de tributação diferenciada para residentes e não residentes.

V - Não tendo a ora recorrente logrado demonstrar os pressupostos de que dependia o afastamento da sua responsabilidade enquanto substituta tributária e não competindo à Administração Fiscal a tarefa de carrear a prova dos mesmos para os autos deve ser confirmada a sentença recorrida.



3.2. Operações simuladas em sede de IVA

Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

- **Acórdão do STA, proferido em 17/02/1999, no proc. 020593 (Relator: Baeta de Queiroz)**

Sumário: I - A factura ou documento equivalente "em forma legal" exigida pelo artigo 19 n. 2 do Código do IVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35 n. 5 alínea a) do mesmo diploma.

II - Não há, entre aquelas exigências, essenciais e acessórias, pois o legislador, ao estabelecê-las, considerou-as todas necessárias para a identificação da operação a que respeitam, de modo a que possam extrair-se daqueles documentos as devidas consequências quanto à incidência do imposto, sua taxa, sujeitos, cobrança, deduções, etc..



- **Acórdão do STA, proferido em 8/07/1999, no proc. 023535 (Relator: Almeida Lopes)**

Sumário: Os requisitos das facturas, constantes do art. 35, n. 5, do CIVA, não são exigências de validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos da dedução do IVA nos termos do art. 19, n. 2, do CIVA.



- **Acórdão do STA, proferido em 27/09/2000, no proc. 025033 (Relator: Ernâni Figueiredo)**

Sumário: As reproduções de facturas e documentos equivalentes, em segunda via, bastarão à finalidade legal da sua reforma, que é a da identificação abrangente (a comportar os dados do n.º 5 do art. 35.º do CIVA) do documento reformado e proporcionam ao órgão fiscalizador meio satisfatório para o controle da situação tributária, nomeadamente no aspecto do apuramento do IVA dedutível que foi facturado ao contribuinte.



- **Acórdão do STA, proferido em 24-04-2002, no proc. 0102/02 (Relator: Baeta de Queiroz)**

Sumário: I - Tendo a Administração Fiscal, por considerar não se terem efectivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas facturas, existentes na escrita do contribuinte, obstado à dedução do IVA que daquelas facturas consta, ao abrigo do disposto no artigo 19º nº 3 do CIVA, cabe ao contribuinte, no processo em que impugne a actuação da Administração, a prova dos pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.

II - É insindicável pelo STA o juízo feito pelo Tribunal Central Administrativo, segundo o qual existem "indícios sérios" de que as aludidas facturas "não consubstanciam quaisquer operações e, portanto, foram simuladas com fins meramente fiscais".

III - Também vedado está ao STA afirmar se, perante os factos apurados, o Tribunal recorrido devia formular um juízo de "fundada dúvida" sobre a existência e quantificação do facto tributário (artigo 121º do Código de Processo Tributário).



- **Acórdão do STA, proferido em 09-10-2002, no proc. 0871/02 (Relator: Brandão de Pinho)**

Sumário: I - O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21º nº 4 do ETAF - salvo sempre o disposto no artº 722º do CPCivil.

II - Pelo que não pode apreciar a existência de "fundada dúvida" para os efeitos contemplados no artº 121º nº 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.

III - Tendo a Administração considerado tratar-se de "facturas falsas", cabe ao contribuinte o ónus da prova da realidade das operações respectivas e à Administração a da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação, nos termos do artº 82º nº 1 do CIVA.



- **Acórdão do STA, proferido em 20-11-2002, no proc. 01483/02 (Relator: Baeta de Queiroz)**

Sumário: I - Tendo a Administração Fiscal, por considerar não se terem efectivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas facturas, existentes na escrita do contribuinte, desconsiderado tais operações, cabe-lhe, no processo em que o contribuinte impugne a sua actuação, a prova dos respectivos pressupostos, e ao contribuinte a prova de que as faladas operações tiveram, efectivamente, lugar.

II - É insindicável pelo STA, funcionando como Tribunal de revista, o juízo feito pelo Tribunal Central Administrativo, segundo o qual existem indícios sérios e objectivos de que as aludidas facturas "não titulam operações reais".

III - Também vedado está ao STA, quando actue como Tribunal de revista, afirmar se, perante os factos apurados, o Tribunal recorrido devia formular um juízo de "fundada dúvida" sobre a existência e quantificação do facto tributário (artigo 121º do Código de Processo Tributário).



- **Acórdão do STA, proferido em 30/04/2003, no proc. 0241/03 (Relator: Brandão de Pinho)**

Sumário: I - A notificação, ao contribuinte não integra o acto tributário, pelo que a sua falta ou irregularidade não afecta a validade deste mas apenas a sua eficácia.

II - Assim, fundamentação do acto e notificação da fundamentação são realidades diversas, apenas a primeira constituindo vício de forma determinante da sua anulabilidade.

III - O STA, actuando como Tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21 nº 4 do ETAF e 722º do Cód. P. Civil.

IV - Pelo que não pode apreciar a existência de "fundada dúvida", para os efeitos contemplados no artº 121º nº 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.

V - Tendo a Administração considerando tratar-se de "facturas falsas", cabe ao contribuinte o ónus da prova da realidade das operações respectivas e à Administração a da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 07/05/2003, no proc. 01026/02 (Relator: Baeta de Queiroz)**

Sumário: Tendo a Administração Fiscal, por considerar não se terem efectivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas facturas, existentes na escrita do contribuinte, obstado à dedução do IVA que daquelas facturas consta, ao abrigo do disposto no artigo 19º nº 3 do CIVA, cabe ao contribuinte, no processo em que impugne a actuação da Administração, a prova dos pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.



- **Acórdão do STA, proferido em 04/05/2005, no proc. 0943/04 (Relator: Vítor Meira)**

Sumário: Considerando a sentença que as facturas tinham como sujeitos passivos emitentes pessoas que não existiam, ou que não tinham qualquer actividade económica fiscalmente enquadrada, ou que não dispunham de capacidade empresarial para prestar os trabalhos constantes das facturas, daí concluindo haver indícios sérios de que as facturas eram falsas, e não tendo o recorrente logrado fazer qualquer prova em sentido contrário, não pode entender-se que a sentença não assenta em fundamentação válida e clara.



- **Acórdão do STA, proferido em 24/10/2007, no proc. 0479/07 (Relator: Jorge de Sousa)**

Sumário: I - Os poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, são limitados a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do ETAF de 1984).

II - A formulação de juízos sobre pontos da matéria de facto que não reclama a interpretação de qualquer norma legal nem faz apelo à sensibilidade jurídica dos julgadores, exigindo apenas a aplicação de regras da vida e da experiência, insere-se no âmbito dos poderes de cognição dos tribunais com poderes para fixação da matéria de facto, não sendo possível aos tribunais com meros poderes de revista fazer a sua apreciação.

III - Por força do princípio da unidade do sistema jurídico, que impõe que se pressuponha a coerência valorativa do ordenamento jurídico, as regras sobre a repartição do ónus da prova no procedimento tributário têm de ser aplicadas também nos processos judiciais em que é apreciada a legalidade das decisões tomadas naqueles procedimentos.

IV - O art. 78.º do CPT, ao estabelecer casos de cessação da presunção de veracidade dos dados e apuramentos resultantes de contabilidade ou escrita organizada segundo a lei comercial ou fiscal, tem ínsita a determinação de que nesses casos em que cessa a presunção é sobre o contribuinte que recai o ónus da prova dos factos sobre que se gerarem dúvidas.

V - Entre estas situações de inversão do ónus da prova no procedimento tributário inclui-se a de existirem indícios fundados de que a contabilidade ou escrita não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte, regra esta que tem de ser harmonizada com a do art. 121.º do CPT, de forma a entender-se que, quando existam esses indícios, não se está perante situação de «dúvida fundada» que justifique a anulação do acto de liquidação.



- **Acórdão do STA, proferido em 27/02/2008, no proc. 01062/07 (Relator: Jorge Lino)**

Sumário: Não confere direito à dedução de IVA o «imposto que resulte de operação simulada», constante de vulgarmente chamadas “facturas falsas” – de acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA.



- **Acórdão do STA, proferido em 15/4/2009, no proc. 0951/08 (Relator: Pimenta do Vale)**

Sumário: I – A factura ou documento equivalente passado em forma legal exigida pelo artigo 19.º, n.º 2 do CIVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do mesmo Código.

II – A exigência desse formalismo constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto, apesar de o sujeito passivo estar isento de IVA.



- **Acórdão do STA, proferido em 19/05/2010, no proc. 0214/07 (Relator: Brandão de Pinho)**

Sumário: I - Ainda que o princípio da justiça tenha o seu campo de aplicação predominante no exercício de poderes discricionários, não é de descartar, *ictu oculi*, a sua aplicação no exercício de poderes vinculados.

II - É o que sucede quando a AF, desconsiderando custos de determinado exercício – facturas falsas -, desconsidera igualmente o concomitante acréscimo de proveitos efectuados pelo contribuinte no exercício seguinte.

III - Em tal circunstancialismo, deve dar-se proeminência ao princípio da justiça, em desvalor do princípio da legalidade.

IV - Sendo, todavia devidos juros compensatórios, por retardamento da liquidação, por facto imputável ao contribuinte, pois que diminuiu, intencional e ilegalmente, o lucro tributável do exercício anterior.



- **Acórdão do STA, proferido em 12/01/2011, no proc. 0533/10 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: Ao contrário das "segundas vias de facturas" em caso de extravio dos originais em virtude de circunstâncias excepcionais, as meras cópias, ainda que autenticadas, não constituem "documento em forma legal" adequado para suportar o direito à dedução do IVA nelas constante, pois que não está demonstrado que as cópias de documento sirvam o propósito de adequada fiscalização do exercício do direito à dedução, garantindo que o imposto não será deduzido por mais de uma vez.



- **Acórdão do STA, proferido em 12/10/2011, no proc. 0524/11 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - Nos termos do artigo 85.º da LGT, a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa (cfr. o seu n.º 1) e a ela aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa (cfr. o seu n.º 2).

II - A subsidiariedade da avaliação indirecta e a preferência pelos elementos objectivos de quantificação em detrimento dos subjectivos radicam no princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real (artigo 104.º n.º 2 da Constituição).

III - O recurso à avaliação indirecta da matéria tributável não obstará à possibilidade de serem efectuadas as "correções técnicas" ou "meramente aritméticas" aos valores das deduções de IVA, pois que estas, in casu, são legalmente impostas em razão da inadmissibilidade de dedução do IVA resultante de operações simuladas (artigo 19.º n.º 3 do CIVA) e do respeitante a operações relativamente às quais não foi apresentado qualquer documento de suporte (artigo 19.º n.º 2 do CIVA)

IV - Não pode, pois, a recorrente invocar legitimamente um pretensão direito à avaliação indirecta fundado no seu comportamento não cooperante, menos ainda procurar obviar a que sejam efectuadas correções aos montantes indevidamente deduzidos por alegadamente o método das "correções técnicas" ser um método directo de avaliação.



- **Acórdão do STA, proferido em 07/12/2011, no proc. 0241/11 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - A intempestividade do meio impugnatório implica a não pronúncia do tribunal sobre as questões suscitadas na petição inicial, ainda que de conhecimento oficioso, na medida em que a lide impugnatória não chega a ter o seu início, razão pela qual não é nula por omissão de pronúncia a sentença que tendo julgado intempestiva a impugnação deduzida, não se pronunciou sobre a questão da caducidade do direito à liquidação.

II - Até à revogação dos n.ºs 2 e 3 do artigo 70.º do CPPT o legislador admitia a possibilidade de ser deduzida reclamação graciosa no prazo de um ano com fundamento na preterição de formalidades essenciais ou na inexistência, total ou parcial do facto tributário, considerando-se que se verificaria o fundamento da inexistência total ou parcial do facto tributário em caso de violação das normas de incidência tributária ou sobre o conteúdo de benefícios fiscais.

III - Para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 70.º do CPPT, na redacção anterior à da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, não se consubstancia no fundamento “inexistência do facto tributário” a reclamação dirigida contra a correcção meramente aritmética do IVA deduzido pelo sujeito passivo em virtude da consideração pela Administração tributária de terem sido simuladas as prestações de serviços tituladas pelas facturas desconsideradas (porque alegadamente falsas) para efeitos do direito à dedução do imposto suportado (artigo 19.º n.º 3 do CIVA).



- **Acórdão do STA, proferido em 14/12/2011, no proc. 076/11 (Relator: Lino Ribeiro)**

Sumário: I – Só através da factura (ou documento equivalente) que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do CIVA o sujeito passivo poderá provar o facto tributário e exigir o direito à dedução.

II – A alínea a) do nº 5 do art. 35º impõe a obrigação das facturas mencionarem a identificação fiscal dos sujeitos passivos, mas não comete explicitamente ao adquirente a obrigação de controlar se essa identificação é ou não verdadeira.

III – A circunstância de não se ter actualizado o número fiscal nos livros de facturas e de esse número não ser válido perante o registo administrativo, não é suficiente, por si só, para se deixar de considerar o emitente de tais documentos como sujeito passivo para efeitos da dedução do imposto neles facturado.



- **Acórdão do STA, proferido em 02/04/2014, no proc. 01510/13 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: I - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa (cfr. o nº 1 do art. 85º da LGT) e aplicam-se-lhe, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras da avaliação directa (nº 2 do mesmo normativo).

II - As “correções técnicas” ou “meramente aritméticas” aos valores das deduções de IVA, são legalmente impostas em razão da inadmissibilidade de dedução do IVA resultante de operações simuladas (art. 19º nº 3 do CIVA), pelo que a AT pode rectificar, nos termos do disposto no nº 1 do art. 87º do CIVA, as declarações dos sujeitos passivos e efectuar as correspondentes liquidações adicionais, quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior à devida, devendo apenas recorrer aos métodos indirectos quando não seja possível quantificar a matéria tributável por métodos directos.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 17/02/2016, no proc. 0591/15 (Relator: Casimiro Gonçalves)**

Sumário: I - É de admitir o recurso por oposição de acórdãos em que se verifique uma identidade substancial (entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais) das situações fácticas em confronto, que determine divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

II - Para que a AT, ao abrigo do disposto no nº 3 do art. 19º do CIVA, obste à dedução do IVA mencionado em facturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efectivamente realizado as operações nelas consubstanciadas, não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório (existência de divergência entre a declaração e a vontade comercial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratório, no intuito de enganar terceiros – cfr. art. 240º do CCivil) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende.

III - Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar a respectiva dedução de imposto, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 16/03/2016, no proc. 0400/15 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: - É de admitir o recurso por oposição de acórdãos em que se verifique uma identidade substancial (entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais) das situações fácticas em confronto, que determine divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

II - Para que a AT proceda à correcção do lucro tributável por desconsideração dos custos suportados por facturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efectivamente realizado as operações nelas consubstanciadas, não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório (existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratório, no intuito de enganar terceiros – cfr. art. 240.º do CC) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende.

III - Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar esses custos, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito de deduzir os custos ao lucro tributável) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 16/03/2016, no proc. 0587/15 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - É de admitir o recurso por oposição de acórdãos em que se verifique uma identidade substancial (entendida não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais) das situações fácticas em confronto, que determine divergência de soluções quanto à mesma questão de direito.

II - Para que a AT, ao abrigo do disposto no nº 3 do art. 19º do CIVA, obste à dedução do IVA mencionado em facturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efectivamente realizado as operações nelas consubstanciadas, não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório (existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratório, no intuito de enganar terceiros – cfr. art. 240º do CCivil) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende.

III - Basta à AT provar a factualidade que a levou a não aceitar a respectiva dedução de imposto, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito à dedução do IVA) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 16/03/2016, no proc. 0880/15 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade das questões suscitadas e resolvidas, perante quadro legal substancialmente idêntico e substancial identidade das situações fácticas.

II - No âmbito da valoração da prova, o facto de indícios alegadamente semelhantes serem valorados, em determinado contexto, em sentidos diversos – em casos em que a tais indícios não é atribuído pelo legislador qualquer valor probatório pré-fixado – não determina a existência de oposição de julgados, pois que essa divergência resulta das ilações de facto que o julgador, em cada um dos casos, retirou da factualidade levada ao probatório, no campo que lhe é próprio da livre apreciação das provas, não derivando essa apontada divergência de quaisquer entendimentos antagónicos sobre mesma questão fundamental de direito (...).

III - Não havendo entre os arestos em confronto qualquer diversidade de entendimento sobre a interpretação das regras legais do ónus da prova, sobre a quem cabe esta ou sobre qual o seu âmbito ou a sua extensão, apenas diversa valoração da prova livremente apreciada pelo julgador, deve o recurso ser julgado findo.



Jurisprudência do TCAS

- **Acórdão do TCAS, proferido em 25/06/2002, no proc. 6721/02 (Relator: Carlos Maia Rodrigues)**

Sumário: I - O facto é notório, quando uma pessoa de normal diligência o teria podido notar (art.º 257º, n. 2, do C.Civil): não resultando documentada nos autos, não pode ter-se por provada, por acordo, a alegada «relação pessoal e académica muito conflituosa» entre examinando e o membro do Júri de provas de agregação para docência universitária, não sendo este parte na requerida suspensão da eficácia do acto que o nomeou membro do Júri.

II - Na suspensão da eficácia de acto administrativo, o julgador deve recorrer à doutrina da causalidade adequada consagrada no artigo 563º do Código Civil, ou seja, considerar apenas os prejuízos que se possam considerar directamente decorrentes da execução do acto, e não também os prejuízos conjecturais ou eventuais.

III - O requisito da al. a) do n.1 do art.º 76.º da LPTA implica a existência de um nexo causal entre a execução do acto e os prejuízos alegados, mas tal nexo, porque subordinado e condicionado pelo advérbio «provavelmente» não tem que existir no mundo dos factos, revelando-se num juízo de prognose a formular pelo julgador, com base em factos, estes minimamente indiciados sobre a verificação de causa e efeito

IV - No regime do DL n. 301/72, de 14.08, o júri das provas académicas universitárias é um órgão colegial, de presumida competência técnica, devendo obediência ao princípio da isenção e neutralidade na sua actuação, e a reputação dos seus membros não pode ser posta em causa por mero efeito do tipo ou natureza das relações pessoais entre os seus membros e entre estes e os examinandos.

V - O acto de nomeação de um membro do júri não será a causa adequada dos invocados danos – eventual reprovação do requerente na apreciação da sua tese ou a atribuição de uma nota baixa -, quando estes a verificarem-se, e na estrutura da petição, resultariam exclusivamente da inimizade desse membro do Júri, por não existir causalidade adequada quando o dano se verifica apenas por virtude de circunstâncias excepcionais, anormais, extraordinárias ou anómalas que, no caso concreto, se possam registar, ou que tenham interferido no processo de causalidade, considerado este no seu conjunto.

VI - O acto de nomeação de um júri pode ser destacável para efeitos de imediata reacção contenciosa, quando falte a especialização profissional legalmente exigida aos seus membros.

VII - Não estando em causa a competência técnica de um membro do júri em provas académicas para docência universitária, porque a nomeada tinha de fazer parte do júri, obrigatoriamente, por força do disposto na alínea a), do n. 1, do art.º11.º, do DL n. 301/72, de 14.08, o acto que a nomeou não é destacável do acto preparatório da nomeação do júri, apenas se admitindo a impugnação deste através do recurso contencioso interposto da decisão final do concurso, atento o princípio da impugnação unitária dos actos ao mesmo referentes.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 11/03/2003, no proc. 7450/02 (Relator: Francisco Rothes)**

Sumário: I - Se o recorrente nas conclusões de recurso diz que a sentença violou o art. 668.º do CPC, mas nem aí nem nas alegações concretiza qual a nulidade alegadamente verificada nem alega qualquer factualidade subsumível a alguma das alíneas daquele preceito legal, é manifesto que não pode apreciar-se a questão da nulidade da sentença.

II - Porque os meios de prova não se confundem com os factos que se destinam a provar, não faz sentido argumentar em sede de recurso que foi feita errada valoração do acórdão de um tribunal judicial de que foi junta cópia aos autos, quando tal decisão não foi utilizada como meio de prova, mas tão-só foi dada como facto provado pela sentença recorrida, e, ademais, se admitiu e valorou a prova testemunhal oferecida pelo impugnante em sentido contrário ao decidido naquele acórdão.

III - De acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação (ressalvadas as excepções do art. 121.º, n.º 2, do CPT), isto quando o acto por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação.

IV - No caso de liquidação adicional de IVA com fundamento no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte, à AT compete apenas fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do art. 82.º, n.º 1,

do CIVA, competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art. 19.º do CIVA.

V - Assim, se o juízo da AT assenta em ter considerado que às facturas em causa não correspondem operações realmente efectuadas, bastar-lhe-á demonstrar a existência de indícios sérios de que as operações referidas nas facturas cuja IVA foi deduzido são simuladas, passando então a competir ao contribuinte o ónus de provar que tais operações são reais, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o art. 121.º do CPT não tem aplicação.

VI - Para contrariar aquele juízo da AT, dificilmente bastará a prova testemunhal só por si, ou seja, desacompanhada de outros elementos de prova que permitam ao Tribunal convencer-se da realidade das operações a que se referem as facturas.



▪ **Acórdão do TCAS, proferido em 17/12/2003, no proc. 06563/02 (Relator: Francisco António Pedrosa de Areal Rothes)**

Sumário: I - De acordo com o entendimento actual do princípio da legalidade administrativa, incumbe à AT o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação (ressalvadas as excepções do art. 121.º, n.º 2, do CPT, em vigor à data), isto quando o acto por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação.

II - No caso da liquidação adicional de IVA ter por fundamento o não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte, à AT compete apenas fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do art. 82.º, n.º 1, do CIVA, competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência e dimensão dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art. 19.º do CIVA.

III - Assim, se o juízo da AT assenta em ter considerado que o montante das facturas em causa (cujo IVA foi deduzido) excede o valor das operações realmente efectuadas, bastar-lhe-á demonstrar a existência de indícios sérios de que o preço referido nas facturas foi simulado, passando então a competir ao contribuinte o ónus de provar que esse preço é o real, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade (o art. 121.º, n.º 1, do CPT, a que corresponde hoje igual número do art. 100.º do CPPT, não logra aqui aplicação, pois não está em causa a prova sobre a existência e quantificação do facto tributário, que competiria à AT nos termos referidos em I).

IV - Para que o Tribunal considere que a AT podia proceder à liquidação adicional de IVA com aquele fundamento não basta que verifique se a AT fundamentou formalmente a sua actuação, ou seja, se disse por que se convenceu de que não há lugar às deduções de imposto constante das referidas facturas, mas haverá também que aferir da correcção do juízo formulado pela AT, ou seja, se este se deve ter como objectiva e materialmente fundamentado.

V - Estando em causa nove facturas respeitantes à prestação de serviços de publicidade, se a única fundamentação objectiva aduzida pela AT para considerar que o preço referido nas facturas excedia o preço real das operações e, conseqüentemente, que não havia lugar à dedução do imposto nelas liquidado foi a de que:

- o emitente das facturas não declarou nem entregou a totalidade do IVA liquidado,
- os cheques emitidos pela contribuinte para o pagamento de sete dessas facturas foram descontados ao balcão da instituição sacada e não depositados,
- os dois restantes cheques, apesar de depositados na conta do emitente das facturas, foram seguidos de levantamentos dessa conta de quantias correspondentes a cerca de 90% do seu valor,
- não pode ter-se aquele juízo por materialmente fundamentado.

VI - Na verdade, aqueles factos, por si só, contrariamente ao que pretende a AT, não indiciam suficientemente que parte do valor dos cheques tenha sido restituído à contribuinte pelo emitente das facturas, não sendo de excluir, sem mais, que os serviços referidos naquelas factura tenham realmente sido prestados por aqueles valores, tanto mais que os cheques foram emitidos à ordem do emitente das facturas e descontados pelos dirigentes deste.

VII - Pretendendo a AT que o preço constante das facturas excede o preço real por que as operações foram realizadas, deveria ter colhido outros indícios factuais que pudessem justificar materialmente essa conclusão, designadamente e a título meramente exemplificativo: a desproporção entre os valores facturados e os valores de mercado dos serviços prestados, a divergência entre os valores das facturas em causa e de outras emitidas para serviços semelhantes e a desproporção entre as receitas geradas pelo emitente das facturas e a actividade por ele desenvolvida.

VIII - No contencioso tributário, que é de mera anulação, o tribunal não pode conhecer da legalidade do acto impugnado a coberto de pressupostos que não estiveram na base da sua prática, sendo que apenas se poderão considerar como pressupostos do acto tributário aqueles que a Administração tributária fez constar da declaração fundamentadora (parte integrante do próprio acto e dele coeva) que externou quando da prática do mesmo, não relevando para esse efeito outros eventuais fundamentos que não constem daquela declaração, não sendo admissível a fundamentação a posteriori.

IX - Sendo de considerar que a AT não fez prova dos requisitos legais que lhe permitiam a sua actuação ao abrigo do art. 82.º, n.º 1, do CIVA, não merece censura a decisão por que foi julgada procedente a impugnação deduzida contra a liquidação adicional de IVA respeitante às deduções que considerou indevidas.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 16/12/2004, no proc. 00272/04 (Relator: José Gomes Correia)**

Sumário: 1. De acordo com o disposto no artº 57º do CIRC , a DGCI poderá efectuar correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações.

2. Embora o citado normativo não defina o que deve entender-se por "relações especiais", a doutrina fiscal vem considerando que tais relações existem quando haja situações de dependência, nomeadamente no caso de relações entre a Sociedade e os sócios, entre empresas associadas ou entre sociedades com sócios comuns ou ainda entre empresas mães e filiadadas.

3.- Compete à Fazenda Pública o ónus da prova da existência dessas relações especiais, bem como os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias, devendo o acto ser anulado se tal prova não for feita.

4.- A correcção a que se refere o art. 57º do CIRC não pode, pois, assentar em indícios ou presunções, impondo-se à AF que prove os supra mencionados pressupostos legais para que possa corrigir a matéria colectável do contribuinte ao abrigo do art. 57º do CIRC.

5.- Sendo assim, não é de aplicar o citado normativo quando, considerando-se muito embora a existência de relações especiais, quando a recorrente é participada por uma SGPS, com uma participação superior a 60%, integrando o mesmo grupo económico, nada se alega quanto às condições especiais, diferentes das que seriam normalmente acordadas entre empresas independentes.

6.- É que, face à presunção de veracidade da contabilidade e das declarações do contribuinte (art. 78º do CPT), cabe à AF o ónus de prova dos pressupostos que justificam a correcção bem como do valor do preço de plena concorrência, não podendo a correcção a que se refere o art. 57º do CIRC assentar em indícios ou presunções, impondo-se à AF que prove os supra mencionados pressupostos legais para que possa corrigir a matéria colectável do contribuinte ao abrigo do art. 57º do CIRC e fazer uso do mecanismo da correcção ínsito no artº 82º do CIVA.

7.- As denominadas correcções às declarações dos contribuintes, efectuadas ao abrigo do art. 82.º do CIVA, não têm implícita qualquer presunção de fraude fiscal, mas antes têm como fundamento a verificação de que naquelas declarações figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos.

8.- Pese embora no nosso sistema fiscal vigore o método da declaração do contribuinte no apuramento da matéria colectável (arts. 76.º, n.º 2, do CPT e 82.º do Código do IVA), nem sempre este se fará com base naquela declaração, designadamente, quando do controlo efectuado à situação tributária do contribuinte, resultar que a matéria colectável apurada na declaração ou com base nos elementos dela constantes não corresponde à realidade, designadamente que o contribuinte declarou deduções superiores às que não tinha direito (cfr. art. 82.º, n.º I, do CIVA).

9.- Em obediência ao princípio da legalidade, que tem como consequência o princípio da verdade material, a AF só deverá proceder à liquidação adicional com o fundamento dito em II) se, no exercício dos poderes que lhe competem de controlo da veracidade dos elementos declarados, conclui seguramente, com base nos factos - índice que apurou, que às facturas em causa não correspondem serviços realmente prestados e, consequentemente, que o contribuinte não podia deduzir, como deduziu, o IVA nela mencionado (cfr. art. 19º, n.º 3, do CIVA).

10.- A única forma de o contribuinte conseguir a anulação deste acto com base em violação de lei por erro nos pressupostos de facto é fazer prova de factualidade que permita por em causa aquela conclusão.

11.- Cabe à administração fiscal demonstrar a existência da declaração formal fundamentadora do seu juízo subjectivo quanto à existência de deduções superiores às devidas e provar a pertinência desse juízo, pela enunciação de elementos fáctico - jurídicos convincentes da adequação e correcção desse juízo, o que se alcança através da enunciação de indícios sérios (que traduzam uma probabilidade elevada) de que as operações referidas nas facturas cujo IVA foi deduzido são simuladas.

12.- Não logrando a AT fazer a prova do bem fundado da formação do seu juízo, isso tem de ser valorado contra ela e é obstativo da análise sobre se a impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a existência dos factos tributários que subjazem à dedução de imposto que efectuou.

13.- Por força do disposto no nº 3 do artº 19º do CIVA, não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.

14.- Esse princípio vai na linha de defesa dos interesses da Fazenda sendo seu escopo fundamental a manutenção da cadeia das deduções ao frustrar as tentativas de obtenção da dedução de imposto não suportado mediante a exigência de facturas de aquisição de bens e serviços pelos sujeitos passivos, travando o passo à evasão fiscal.

15.- Não se pode considerar que a AT recolheu indícios suficientes de que os serviços titulados por facturas emitidas não foram efectivamente prestados, na situação em que a inspecção tributária conclui que tais facturas eram de favor, com fundamento apenas de que o fornecedor estava indiciado como emitente de facturas falsas e de não entregar as declarações de IVA.

16.- Tais circunstâncias não podem haver-se como indícios suficientes para suportar a conclusão retirada pela administração já que, não só o facto de alguém estar indiciado pela prática de um crime não significa que, efectivamente, o tenha praticado, como a imputada emissão de facturas de favor, não implica que essa seja a sua única " actividade" pois pode emitir facturas de favor numas circunstâncias e facturas que titulam operações reais, noutras, sendo que o facto de não entregar as suas declarações de IVA, não significa necessariamente que não exerça a sua actividade e, inclusivamente, liquide o IVA nos termos legais.

17.- E a AT não cumpre o dever que sobre si impendia de recolher indícios sérios e credíveis de que os serviços em questão não foram prestados quando pela contribuinte foi feita a apresentação dos comprovativos dos pagamentos dos valores constantes nas facturas emitidas pelo fornecedor em causa, inexistindo fundamento minimamente aceitável para as correcções levadas a cabo. 

- **Acórdão do TCAS, proferido em 25/10/2005, no proc. 00644/05 (Relator: Eugénio Sequeira)**

Sumário: 1. A reclamação graciosa constitui um procedimento (administrativo) próprio tendo em vista obter a anulação de uma liquidação, ou outro acto tributário para que a lei preveja este meio de reacção, desde que eivada de algum dos vícios que a afecte na sua legalidade;

2. Assim, um vício formal ocorrido neste próprio procedimento de reclamação apenas nesta sede pode ter efeitos, não podendo afectar o anterior acto tributário reclamado e que neste se visa anular;

3. O dever de fundamentação dos actos de liquidação dimanava então, directamente, da norma do art.º 82.º do CPT, a qual deveria ser remetida ao contribuinte com a notificação da liquidação;

4. A fundamentação consiste na externalização dos reais motivos por que foi praticado certo acto, que assim constituem o esteio em que se ancora, de molde a permitir ao administrado a com ele se conformar, ou a impugná-lo, se eivado de algum dos vícios conducentes à sua anulação;

5. Encontra-se formalmente fundamentado o acto de liquidação de IRC, por o contribuinte ter procedido à relevância de custos constantes de documentos reputados de falsos pela AT;

6. Tendo a AF coligido para os autos indícios certos e seguros da prova da falsidade das facturas desconsideradas como custos, cabia por sua vez à contribuinte, efectuar a prova da efectiva aderência de tais facturas com a realidade, no que consistiam "os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido", ou sejam as razões que podem levar à almejada anulação;

7. Não logra fazer tal prova, a impugnante que através dos depoimentos das testemunhas inquiridas nada vem provar quanto às concretas facturas desconsideradas pela AT, em que constam emitidas por empresa que já não tem actividade e com a qual a impugnante nada contratou;

8. Não logrando o contribuinte provar a materialidade das operações subjacentes a tais lançamentos, a possível dúvida não lhe aproveita, por a mesma lhe ser imputável, tendo a causa de ser decidida contra a mesma, onerada com o ónus da prova da existência desses efectivos fornecimentos.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 07/10/2008, no proc. 02065/07 (Relator: José Correia)**

Sumário: I) -As nulidades processuais que tenham sido cometidas antes de proferida a sentença, mas por esta sancionadas, ainda que de modo implícito, se apenas conhecidas pelo interessado depois da sentença, devem ser arguidas no recurso interposto desta, desde que seja recorrível, pois é o recurso o meio processual adequado para reagir e de conhecer aquela nulidade.

II) -No processo de impugnação judicial, se o juiz considerar que a questão a dirimir é exclusivamente de direito ou, sendo também de facto, que o processo contém já todos os elementos que permitam a decisão, deve conhecer do pedido de imediato, depois de dar vista ao Ministério Público (cfr. arts. 113.º, n.º 1, e 114.º, do CPPT), não havendo lugar à produção de prova nem às alegações a que se refere o art. 120.º do CPPT.

III) -Nesse caso, nem a falta de inquirição das testemunhas nem a falta de notificação para alegações constituem desvios ao formalismo processual prescrito na lei, antes pelo contrário.

IV) -Sem embargo do predito, sempre a decisão do juiz de dispensar a produção da prova poderá ser sindicada em sede de recurso da sentença, onde, não só as partes podem invocar a insuficiência da matéria de facto e/ou o erro no seu julgamento, como o tribunal ad quem pode e deve, se considerar que a sentença não contém os factos pertinentes à decisão da causa e que os autos não fornecem os elementos probatórios necessários à reapreciação da matéria de facto, anular a sentença oficiosamente (cfr. art. 712.º, n.º 4, do CPC, por força dos arts. 792.º e 749.º, do mesmo Código, e 2.º, alínea e), do CPPT).

V) -A questão dos meios probatórios é uma questão processual, prévia e instrumental em relação à decisão final. Consequentemente, saber se determinados factos deviam ou não ter sido objecto de apreciação na sentença, por serem relevantes para o enquadramento jurídico das questões a apreciar e decidir, é matéria que se coloca no âmbito da validade substancial da sentença, ou seja, o facto de na sentença não ter sido ou não ter sido considerada dada factualidade referida pelo Recorrente poderá constituir erro de julgamento.

VI) -Só no caso de se entender que sentença recorrida não formava, no domínio dos factos, suporte suficiente à decisão de direito se imporia declarar a realização da inquirição das testemunhas arroladas, mas isso não configura vício de omissão de pronúncia mas eventual erro de julgamento.

VII) -Cabe à administração fiscal indiciar a existência da declaração formal fundamentadora do seu juízo subjectivo quanto à existência de deduções superiores às devidas e provar a pertinência desse juízo, pela enunciação de elementos fáctico - jurídicos convincentes da adequação e correcção desse juízo, o que se alcança através da enunciação de indícios sérios (que traduzam uma probabilidade elevada) de que as operações referidas nas facturas cujo IVA foi deduzido são simuladas.

VIII) -Só se a AT não lograr fazer a prova do bem fundado da formação do seu juízo, é que isso tem de ser valorado contra ela e é obstativo da análise sobre se a impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a existência dos factos tributários que subjazem à dedução de imposto que efectuou.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 20/04/2010, no proc. 03564/09 (Relator: Eugénio Sequeira)**

Sumário: 1. Tendo a AT coligido para os autos indícios, ainda que alguns fossem genéricos e conclusivos, da prova da falsidade das facturas desconsideradas como custos, cabia por sua vez à contribuinte, infirmá-los e efectuar a prova da efectiva aderência de tais facturas com a realidade, no que consistiam "os factos e as razões de direito que fundamentam o pedido", ou sejam as razões que podem levar à almejada anulação, ou ainda, criar a fundada dúvida sobre os mesmos;

2. Logra fazer tal prova, a impugnante que através dos depoimentos das testemunhas inquiridas em conjunto com parte da matéria do relatório da fiscalização tributária, vem infirmar os indícios considerados pela AT e onde esta fez assentar a conclusão da inexistência dos serviços constantes nas concretas facturas desconsideradas, que constam emitidas por uma empresa, e em que aquela logrou também provar que recorria regularmente ao aluguer de máquinas desta, no normal exercício da sua actividade de construção e de acordo com as suas necessidades, na conservação e reparação de toda a classe de vias que constituía o seu objecto social.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 24/04/2012, no proc. 05523/12 (Relator: Joaquim Condesso)**

Sumário: 1. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas. Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação (cfr. artº.655, do C.P.Civil).

2. O dever de sigilo bancário a que se encontram adstritas as instituições de crédito e as sociedades financeiras, tem subjacente, na nossa ordem jurídica, a salvaguarda de interesses públicos e privados. Os interesses públicos prendem-se com o regular funcionamento da actividade bancária, o qual pressupõe a existência de um clima generalizado de confiança nas instituições que a exercem. Os interesses privados com a perspectiva que consiste na finalidade do instituto do segredo bancário ser também do interesse dos clientes, para quem o aspecto mais significativo do encorajamento e tutela do aforro se consubstancia na garantia da máxima reserva a respeito dos próprios negócios e relações com a banca. Com o sigilo bancário o legislador pretende, pois, rodear da máxima discricção a vida privada das pessoas, quer no domínio dos negócios, quer dos actos pessoais a eles ligados.

3. A questão central que se coloca nesta matéria parece residir, porém, na maior ou menor amplitude com que se delimite a área de tutela da norma impositiva do sigilo bancário. Considerando-se que o bem jurídico protegido é a privacidade no seu círculo mais extenso poderá melhor compreender-se uma compressão do seu âmbito em função de valores ou interesses supra-individuais. Pelo contrário, colocando-se o assento tónico do dever de segredo na esfera mais intensa da intimidade da vida privada, apenas se justificará uma

intromissão externa nos casos especialmente previstos e em articulação com os mecanismos do direito processual.

4. Actualmente, caminha-se claramente no sentido da flexibilização das situações em que o sigilo bancário pode ser afastado por via administrativa, por parte das autoridades fiscais, sempre que estejam em causa situações de suspeita de fraude ou evasão fiscal, lesivas do erário público, no limite pondo em causa a satisfação das necessidades colectivas, mas igualmente dos próprios interesses dos particulares não relapsos, devido a violação do princípio da igualdade e do dever fundamental de pagar impostos.

5. Indício, no âmbito do processo penal, consiste na circunstância certa através da qual se pode chegar, por indução lógica, a uma conclusão acerca da existência ou inexistência de um facto que é objecto de prova. O convencimento indiciário fundamenta-se num esquema silogístico. Neste, a premissa maior, de natureza problemática, é constituída pelas máximas da experiência e pelo senso comum; a premissa menor, que deve revestir características de certeza, é constituída pela circunstância indiciante; a conclusão, finalmente, conjuga logicamente a premissa menor, concreta e certa, com a premissa maior, abstracta e problemática, assim constituindo o designado "argumentum demonstrativum delicti".

6. Em termos gerais, a "fraude carrossel" implica a existência de várias empresas que, supostamente, realizam transacções entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias de bens, não liquida I.V.A. nos termos do R.I.T.I. (Regime do I.V.A. nas Transacções Intracomunitárias). No entanto, deduz o I.V.A. suportado nas supostas aquisições de bens, o que origina assim, ilegitimamente, uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. Temos assim que o elemento fundamental da "fraude carrossel" consiste no aproveitamento da associação de operações em que o I.V.A. é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente no âmbito de operações dentro de um Estado-Membro) e de operações sem cobrança do I.V.A. entre os contratantes (geralmente no âmbito de operações intracomunitárias). Esta associação, que é inerente ao regime actual, permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do I.V.A. e a facturação, em seguida, do I.V.A. ao abrigo de uma entrega interna destes bens. Sucede que tal sujeito passivo desaparece (missing trader ou operador desaparecido) e não paga esse I.V.A. à administração fiscal, enquanto que o comprador dos bens exerce o seu direito à dedução. Ou seja, não só não se paga como se tenta recuperar impostos que nunca foram pagos, através de reembolsos.

7. No artº.103, do R.G.I.T., surgem como elementos do tipo a prática de condutas ilegítimas visando, além do mais, a obtenção indevida de reembolsos susceptíveis de causar a diminuição das receitas tributárias, desde que a vantagem patrimonial ilegítima não seja inferior a € 15.000,00 (sendo inferior passamos a estar perante contra-ordenação). Por outro lado, o meio pelo qual se pode praticar o crime de fraude fiscal, nos termos das diversas alíneas do nº.1 do preceito, pode consistir, além do mais, na celebração de negócio simulado quanto ao valor. Estamos perante crime de perigo (o qual se basta com a conduta tipificada que vise obter a vantagem patrimonial indevida), assim não sendo necessário a verificação concreta do dano/enriquecimento indevido.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 16/04/2013, no proc. 6280/12 (Relator: Joaquim Condoso)**

Sumário: 1. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor (cfr.artºs.508-A, nº.1, al.e), 511 e 659, todos do C.P.Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do C.P.P.Tributário).

2. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr.artº.655, nº.1, do C.P.Civil). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

3. O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação “sub iudice” que não revista natureza jurídica. O erro de julgamento, de direito ou de facto, somente pode ser banido pela via do recurso e, verificando-se, tem por consequência a revogação da decisão recorrida.

4. No que diz respeito à disciplina da impugnação da decisão de 1ª. Instância relativa à matéria de facto a lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso. Ele tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida (cfr.artº.685-B, nº.1, do C.P.Civil, “ex vi” do artº.281, do C.P.P.Tributário).

5. O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito à dedução.

6. Os mecanismos de dedução do I.V.A. estão consagrados nos artºs.19 a 25, do C.I.V.A. Baseando-se o imposto em análise num sistema de pagamentos fraccionados e destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é indispensável ao funcionamento do mesmo sistema.

7. Nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº.28, nº.1, al.g), do mesmo diploma. Assim se explica que os sujeitos que face à lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo.

8. É ao contribuinte que incumbe o ónus da prova do direito que invoca, no caso, o direito à dedução do I.V.A. suportado com aquisições de bens e serviços a terceiros (cfr.artº.74, nº.1, da L.G.T.). Sendo que, nos termos do artº.19, nº.2, do C.I.V.A., só confere direito à dedução, além do mais, o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal. Não fazendo o sujeito passivo prova desses documentos de suporte não lhe assiste o direito à dedutibilidade do I.V.A. (cfr.artºs.19, nº.2, e 35, nº.5, do C.I.V.A.).

9. Contrariamente à dedutibilidade em sede de I.R.C., inexistindo factura ou documento equivalente com os requisitos do artº.35, nº.5, do C.I.V.A., fica logo afastada a dedutibilidade do I.V.A. E recorde-se que é posição unânime na jurisprudência dos Tribunais Superiores que tais requisitos consubstanciam verdadeiras formalidades “ad substantiam”.

10. A avaliação indirecta tem carácter subsidiário (cfr.artº.85, nº.1, da L.G.T.), visto que o respectivo regime só se aplica em casos em que exista uma impossibilidade ou uma dificuldade grave em determinar a matéria tributável através da avaliação directa ou objectiva, não se devendo a ela recorrer sem a verificação plena desse requisito. Isto significa que, mesmo quando o sujeito passivo viole os deveres de cooperação, a primeira forma a que se deve recorrer para fixar a matéria colectável é a avaliação directa (v.g.correcções técnicas), mais devendo ser efectuada a devida fundamentação relativamente à inviabilidade desta, antes de se recorrer à avaliação indirecta. Por outras palavras, a Administração Fiscal deve justificar, motivar e comprovar a relação de causa/efeito entre a acção/omissão do contribuinte e a impossibilidade de aplicar o método de avaliação directa (cfr.artº.77, nº.4, da L.G.T.).

11. Nem a Fazenda Pública, nem o contribuinte, podem, de seu livre alvedrio, optar pela tributação indiciária, ainda que aquela cuide assim arrecadar receita maior, ou este acredite furtar-se a uma tributação mais pesada. Por outras palavras, o apuramento alternativo pela A. Fiscal deve ser feito, sempre que possível, com recurso a métodos directos ou correcções técnicas, isto é, pela determinação da matéria colectável através dos elementos da própria contabilidade do sujeito passivo, e só pode haver recurso a métodos presuntivos quando aquele apuramento directo se mostre de todo inviável, não gozando a Fazenda Pública de qualquer margem de discricionariedade relativamente à opção do método (directo ou indirecto) de avaliação da matéria tributável.

12. A desconsideração contabilística do I.V.A. deduzido constantes de facturas que não reuniam os requisitos legais deve ter fundamento nos artºs.19, 20, nº.1, e 35, nº.5, do C.I.V.A., operar-se através de correcções meramente aritméticas à matéria colectável (que não através de métodos indirectos) e tal modo de proceder não violando (antes sendo imposto pelo) o princípio constitucional da tributação das empresas pelo rendimento real (cfr.artº.104, nº.2, da C.R.P.).

13. O reenvio prejudicial é um incidente de instância que se desenrola a nível nacional. Inicia-se com a suspensão da instância e a colocação de uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça (T.J.U.E.), tendo em vista a interpretação de uma norma (ou normas) comunitária ou a apreciação da validade de um acto comunitário e termina com o acórdão, retomando-se nessa altura a instância principal e incumbindo ao Juiz nacional resolver o litígio de acordo com a decisão da jurisdição comunitária.

14. A figura do reenvio prejudicial pode ter por objecto a resposta a uma de duas questões, tudo conforme se encontra consagrado no actual artº.267, do Tratado de Funcionamento da União Europeia (cfr.anteriormente o artº.234, do Tratado C.E.):

A - A interpretação de uma disposição de direito comunitário;

B - A apreciação da validade de um acto emanado das instituições comunitárias.

15. O mecanismo do reenvio comporta, assim, duas variantes de competência prejudicial do Tribunal de Justiça. A primeira abarca a função de fixar a interpretação das normas comunitárias e os princípios que lhe subjazem. E a segunda o controlo da legalidade dos actos praticados pelas instituições, órgãos e organismos da União. Os vectores mencionados, podem surgir combinados num mesmo reenvio, a tal hipótese não se vislumbrando qualquer entrave legal.

16. A questão do reenvio só se coloca se o juiz nacional se confronta com uma dúvida sobre os termos em que tem que aplicar o direito comunitário e se a resolução de tal dúvida contribui para a solução do litígio que tem em mãos, ou seja, se se mostra necessária para o julgamento da causa.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 07/05/2013, no proc. 06418/13 (Relator: Joaquim Condesso)**

Sumário: 1. A omissão de pronúncia (vício de “petitionem brevis”) pressupõe que o julgador deixa de apreciar alguma questão que lhe foi colocada pelas partes.

2. No processo judicial tributário o vício de omissão de pronúncia, como causa de nulidade da sentença, está previsto no artº.125, nº.1, do C. P. P. Tributário, no penúltimo segmento da norma.

3. Deve considerar-se nula, por vício de “petitionem brevis”, a sentença em que o Juiz invoca, como razão de decidir, um título, ou uma causa ou facto jurídico, essencialmente diverso daquele que a parte colocou na base (causa de pedir) das suas conclusões (pedido). No entanto, uma coisa é a causa de pedir, outra os motivos, as razões de que a parte se serve para sustentar a mesma causa de pedir. E nem sempre é fácil fazer a destriça entre uma coisa e outra. Com base neste raciocínio lógico, a doutrina e a jurisprudência distinguem por um lado, “questões” e, por outro, “razões” ou “argumentos” para concluir que só a falta de apreciação das primeiras (ou seja, das “questões”) integra a nulidade prevista no citado normativo, mas já não a mera falta de discussão das “razões” ou “argumentos” invocados para concluir sobre as questões.

4. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor (cfr.artºs.508-A, nº.1, al.e), 511 e 659, todos do C.P.Civil) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do C.P.P.Tributário).

5. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr.artº.655, nº.1, do C.P.Civil). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos

documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

6. O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação “sub iudice” que não revista natureza jurídica. O erro de julgamento, de direito ou de facto, somente pode ser banido pela via do recurso e, verificando-se, tem por consequência a revogação da decisão recorrida.

7. No que diz respeito à disciplina da impugnação da decisão de 1ª. Instância relativa à matéria de facto a lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso. Ele tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida (cfr.artº.685-B, nº.1, do C.P.Civil, “ex vi” do artº.281, do C.P.P.Tributário).

8. O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito à dedução.

9. Os mecanismos de dedução do I.V.A. estão consagrados nos artºs.19 a 25, do C.I.V.A. Baseando-se o imposto em análise num sistema de pagamentos fraccionados e destinados a tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é indispensável ao funcionamento do mesmo sistema.

10. Nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº.28, nº.1, al.g), do mesmo diploma. Assim se explica que os sujeitos que face à lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo.

11. Diz-nos o artº.19, nº.3, do C.I.V.A., que não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente. Se a operação ou o preço são simulados não é admitido o direito à dedução do I.V.A. respectivo a fim de se não obter a dedução de um imposto que não foi suportado pelo sujeito passivo. Mais se dirá que o utilizador da factura falsa que pagou o I.V.A. ao respectivo emitente não tem direito a deduzi-lo nos termos do preceito em exame, devendo interpretar-se a expressão “operação simulada” como querendo referir-se a qualquer operação total ou parcialmente inexistente. O preceito sob exegese abarca na sua previsão, tanto as situações de simulação absoluta, de que constituem paradigma, no âmbito do I.V.A., as designadas “facturas falsas”, como as situações de simulação relativa, de que uma das variantes poderá constituir a simulação do valor da operação.

12. No âmbito do artº.19, nº.3, do C.I.V.A., a decisão correctiva tem de assentar em “indícios fundados”, não se impondo, como ónus probatório, à Administração a “prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam, bastam indícios fundados para fazer cessar a presunção a favor do contribuinte consagrada no

artº.75, nº.1, da L.G.Tributária, de verdade e boa-fé das declarações pelo mesmo emitidas. Como em muitos outros casos, haverá que recorrer à prova indirecta, a factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova.

13. Por outras palavras, conforme jurisprudência com a qual concordamos, não competirá à A. Fiscal o ónus de prova da inexistência dos factos tributários cujo imposto considerou deduzido ilegalmente por parte do contribuinte, antes cabendo ao próprio contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários em que fundou a dedução que declarou. Perante a prova dos elementos indiciários que levem a concluir pela simulação das operações descritas na factura, passa a recair sobre o contribuinte a prova dos pressupostos de que depende o direito à dedução (do I.V.A. pago a montante), ou seja, da existência da transacção e sua expressão quantitativa. Nestes termos, quando o acto de liquidação do I.V.A. se fundamente no não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte cabe à Administração apenas a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, constantes do artº.82, nº.1, do C.I.V.A., e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do artº.19, do mesmo diploma.

14. O princípio do inquisitório, está consagrado no âmbito do procedimento gracioso tributário, no artº.58, da L.G.Tributária, de acordo com o qual devendo a A. Tributária proceder às diligências que considere convenientes para a descoberta da verdade material. O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da Administração Tributária (artº.266, nº.1, da C.R.P., e artº.55, da L.G.T.) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (artº.266, nº.2, da C.R.P., e artº.55, da L.G.T.). Este dever de imparcialidade, reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. Concluindo, este princípio, obriga a administração tributária a realizar todas as diligências que se afigurem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. Quer isto dizer, que todas as diligências devem ser efectuadas ainda que as mesmas não tenham sido requeridas, não dependendo por isso de um qualquer impulso procedimental do sujeito passivo.

15. O princípio da verdade material está consagrado no artº.6, do R.C.P.I.T., e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspecção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento inspectivo - a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no artº.58, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico-tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto.



- **Acórdão do STA, proferido em 15/05/2014, no proc. 6694/13 (Relator: Joaquim Condesso)**

Sumário: 1. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor (cfr.artºs.596, nº.1 e 607, nºs.2 a 4, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do C.P.P.Tributário).

2. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº.607, nº.5, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

3. O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação “sub judice” que não revista natureza jurídica. O erro de julgamento, de direito ou de facto, somente pode ser banido pela via do recurso e, verificando-se, tem por consequência a revogação da decisão recorrida.

4. No que diz respeito à disciplina da impugnação da decisão de 1ª. Instância relativa à matéria de facto a lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso. Ele tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida (cfr.artº.685-B, nº.1, do C.P.Civil, “ex vi” do artº.281, do C.P.P.Tributário). Tal ónus rigoroso ainda se pode considerar mais vincado no actual artº.640, nº.1, do C.P.Civil, na redacção resultante da Lei 41/2013, de 26/6.

5. Se a decisão do julgador, no que diz respeito à prova testemunhal produzida, estiver devidamente fundamentada e for uma das soluções plausíveis, segundo as regras da lógica, da ciência e da experiência, ela será inatacável, visto ser proferida em obediência à lei que impõe o julgamento segundo a livre convicção.

6. Para o conceito fiscal de custo vale a definição constante do aludido artº.23, do C.I.R.C., a qual, depois de nos transmitir, de uma forma ampla, a noção de custos ou perdas como englobando todas as despesas efectuadas pela empresa que, comprovadamente, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva, procede a uma enumeração meramente exemplificativa de várias despesas deste tipo. Estamos perante um conceito de custo que se pode considerar comum ao balanço fiscal e ao balanço comercial. A definição fiscal de custo, como conceito mais amplo do que sejam os custos de produção e de aquisição, parte de uma perspectiva ampla de actividade e de necessidade da empresa, assim estabelecendo uma conexão objectiva entre a actividade desta e as despesas que, inevitavelmente, daqui decorrerão. E fá-lo com uma finalidade claramente fiscal, a qual consiste em distinguir entre custos que podem ser aceites para fins fiscais e que, por isso, vão influenciar o cálculo do lucro tributável e os que não podem ser aceites para tal efeito. Os custos ou perdas da empresa constituem, portanto, os elementos negativos da

conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal quando, estando devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva da empresa em causa. A ausência de qualquer destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como custos, assim devendo os respectivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico.

7. Independentemente da questão da adequada titulação do custo, a A. Fiscal pode desconsiderar custos reflectidos nos documentos porque lhe suscitam dúvidas quanto à sua existência ou quantificação, hipótese em que deverá concretizar a factualidade indiciária que conduziu a essa situação de dúvida (v.g. pagamento em numerário de quantias avultadas; falta de prova do levantamento da importância de depósito à ordem para o caixa a fim de satisfazer o pagamento, etc.). O contribuinte tem, então, o ónus de comprovar a efectividade do custo e a consequente determinação do seu concreto montante, recorrendo a qualquer meio de prova e, do êxito da prova, depende a medida do exercício do direito à dedução. Por outras palavras, a A. Fiscal tem o ónus de demonstrar a factualidade susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte (cfr. artº.75, da L.G.T.), só então passando a competir ao contribuinte o ónus da prova de que as operações se realizaram efectivamente, sob pena de os valores constantes dos documentos contabilísticos não poderem ser aceites como custos para efeitos de I.R.C. Mais, não é necessário que a A. Fiscal efectue prova dos pressupostos da simulação previstos no artº.240, do C.Civil, sendo bastante a prova de indícios sérios e objectivos que traduzam uma probabilidade elevada de as operações referidas nas facturas serem simuladas.

8. O princípio da tributação pelo lucro real, como opção de tributação relativa aos entes empresariais, encontra consagração no artº.104, nº.2, da C.R.Portuguesa. Porém, tal princípio, não é absoluto, como desde logo a redacção da sua norma o pressupõe, ao dispor que a tributação das empresas incide "fundamentalmente" sobre o seu rendimento real, e não em todo e qualquer caso, antes tendo de ser concatenado com outros princípios e normas constantes em outros diplomas legais infra-constitucionais, como seja, por exemplo, o da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas (artº.103, nº.1, da C.R.P.), tal como os artºs.18 e 23, do C.I.R.C.

9. O princípio da investigação traduz o poder/dever que o Tribunal tem de esclarecer e instruir autonomamente, mesmo para além das contribuições das partes, os factos sujeitos a julgamento, criando, assim, as bases para decidir, princípio este vigente no processo judicial tributário (cfr. artº.99, nº.1, da L.G.Tributária; artº.13, nº.1, do C.P.P.Tributário).

10. No entanto, o poder/dever de investigação do Tribunal está limitado aos factos alegados pelas partes ou que, oficiosamente, seja lícito ao juiz conhecer (cfr. artº.99, nº.1, da L.G.T.). Por outras palavras, não podemos esquecer que a lide e o objecto do processo se individualizam não só pelo pedido, como pela causa de pedir, uma vez que no nosso direito processual se acolheu a chamada teoria da substanciação, segundo a qual, não basta que o autor formule uma pretensão, devendo, igualmente, delimitá-la por uma concreta "causa petendi" (cfr. artº.581, do C.P.Civil). Também no processo contencioso tributário o juiz está limitado a julgar "secundum allegata", não podendo, por si, ampliar o objecto do processo, premissa que condiciona o examinado princípio da investigação.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 26/06/2014, no proc. 07141/13 (Relator: Catarina Almeida e Sousa)**

Sumário: I. A nulidade por omissão de pronúncia [também prevista no actual artigo 615º, nº1, alínea d) do CPC, a que correspondia o anterior artigo 668º, nº1, alínea d) do mesmo diploma], só se verifica perante uma violação dos deveres de pronúncia do Tribunal sobre questões que este deva apreciar. Tal significa, no que concerne aos deveres de cognição do Tribunal, que ao juiz se impõe a obrigação de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas, naturalmente, aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

II. Informações oficiais e relatório de inspecção tributária são realidades distintas e que não se confundem. Um relatório de inspecção não é uma informação oficial, pois estas, pela sua própria natureza, não se destinam a “fundamentar o acto tributário, pelo que as suas deficiências não podem repercutir-se sobre a validade deste”. Assim, a questão da alegada violação do artigo 115º, nº 2 do CPPT, quando reportada ao relatório de inspecção, nem sequer se coloca, uma vez que, independentemente de o mesmo estar, ou não, fundamentado em critérios objectivos, a verdade é que tal relatório não é uma informação oficial, nos termos previstos no referido preceito legal.

III. A exigência legal e constitucional de fundamentação visa, desde logo, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua contestação. A fundamentação dos actos deverá consistir, no mínimo, numa exposição concisa dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, dando a conhecer ao interessado, o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não noutro qualquer.

IV. Quando a Administração Tributária desconsidera as facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade. Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção.

V. A Administração Tributária não tem que demonstrar a falsidade das facturas, bastando-lhe evidenciar a consistência desse juízo, invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas facturas serem simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade – artigo 75º da LGT.

VI. Nesta tarefa, poderá a Administração Tributária lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado.

VII. Dispõe o artigo 100º, nº1 do CPPT que sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado. Tal mais não é que a aplicação ao processo judicial da regra geral sobre o ónus da prova no procedimento tributário, constante do artigo 74º, nº1 da LGT (idêntica à regra prevista no nº1 do artigo 342º do CC), nos termos da qual o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração e dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

VIII. Aplicando aquela regra respeitante ao ónus da prova, no processo judicial, dever-se-á concluir “que, nos casos em que se verificar uma destas situações em que no procedimento tributário é atribuído o ónus da prova ao contribuinte, as dúvidas que no processo judicial subsistam sobre a matéria de facto, não podem considerar-se dúvidas fundadas para efeitos de, nos termos daquele nº1, justificarem a anulação do acto”.

IX. Compete, pois, ao contribuinte o ónus da prova dos factos que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do artigo 19.º do CIVA, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o artigo 100.º do CPPT não tem aplicação.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 22/01/2015, no proc. 06240/12 (Relator: Cristina Flora)**

Sumário: I. Quando se impugna a sentença com base em erro de julgamento de facto deve o Recorrente obrigatoriamente especificar, sob pena de rejeição, os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados e os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão diversa, bem como os depoimentos em que se funda (cfr. art. 685-Bº do CPC);

II. O art. 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados que constam da sua contabilidade e escrita;

III. São suficientes indícios fundados para fazer cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte, prevista no art. 75.º da LGT, ou seja os indícios devem ser objectivos, sólidos e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos não titulam operações reais, de forma a ver legitimada a sua actuação;

IV. Quando haja cessação da presunção de veracidade da contabilidade, nesses casos, cabe ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art. 19.º do CIVA;

V. O art. 100.º do CPPT não se aplica quando cessa a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados que constam da sua contabilidade e escrita, uma vez que, nesses casos, o ónus da prova cabe ao contribuinte, e nessa medida, existindo dúvida tem de ser processualmente valorada contra este, por ser quem tem o ónus da prova.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 05/02/2015, no proc. 08097/14 (Relator: Catarina Almeida e Sousa)**

Sumário: I - Quando a Administração Tributária desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade.

II - Feita esta prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção.

III - Não é imperioso que a Administração efectue uma prova directa da simulação. Como em muitos outros casos, haverá que recorrer à prova indirecta, a “factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova”.

IV – Neste desiderato, poderá a Administração Tributária lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 19/03/2015, no proc. 8300/14 (Relator: Joaquim Condesso)**

Sumário: 1. Relativamente à matéria de facto, o juiz não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor (cfr.artºs.596, nº.1 e 607, nºs.2 a 4, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do C.P.P.Tributário).

2. Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº.607, nº.5, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

3. O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação “sub iudice” que não revista natureza jurídica. O erro de julgamento, de direito ou de facto, somente pode ser banido pela via do recurso e, verificando-se, tem por consequência a revogação da decisão recorrida.

4. No que diz respeito à disciplina da impugnação da decisão de 1ª Instância relativa à matéria de facto a lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso. Ele tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizada, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adoptada pela decisão recorrida (cfr.artº.685-B, nº.1, do C.P.Civil, “ex vi” do artº.281, do C.P.P.Tributário). Tal ónus rigoroso ainda se pode considerar mais vincado no actual artº.640, nº.1, do C.P.Civil, na redacção resultante da Lei 41/2013, de 26/6.

5. O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.

6. O Imposto Único de Circulação (I.U.C.) deve configurar-se como um tributo de natureza periódica e anual, sendo os sujeitos passivos do I.U.C., em primeiro lugar, os proprietários dos veículos, mais podendo ser ainda equiparados a proprietários os locatários financeiros, os adquirentes com reserva de propriedade, bem como outros titulares de direitos de opção de compra por força do contrato de locação (cfr.artºs.3 e 4, do Código do Imposto Único de Circulação, aprovado pela Lei 22-A/2007, de 29/6).

7. A propriedade de veículos automóveis está sujeita a registo obrigatório (cfr.artº.5, nºs.1 e 2 do dec.lei 54/75, de 12/2). A obrigação de proceder ao registo recai sobre o comprador - sujeito activo do facto sujeito a registo, que é, no caso, a propriedade do veículo (cfr.artº.8-B, nº.1, do Código do Registo Predial, aplicável ao Registo Automóvel por força do artº.29, do dec.lei 54/75, de 12/2, conjugado com o artº.5, nº.1, al.a), deste último diploma). No entanto, o Regulamento do Registo Automóvel (cfr.dec.lei 55/75, de 12/2) contém um regime especial, em vigor desde 2008, para entidades que, em virtude da sua actividade comercial, procedam com regularidade à transmissão da propriedade de veículos automóveis. Segundo esse regime, que se encontra estabelecido no artº.25, nº.1, al.d), do dec.lei 55/75, de 12/2 (versão resultante do dec.lei 20/2008, de 31/1), o registo pode ser promovido pelo vendedor, mediante um requerimento subscrito apenas por si próprio.

8. O I.U.C. está legalmente configurado para funcionar em integração com o registo automóvel, o que se infere, desde logo, do artº.3, nº.1, do C.I.U.C., norma onde se estabelece que são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, mais acrescentando que se consideram como tais as pessoas singulares ou colectivas, de direito público ou privado, em nome das quais os mesmos se encontrem registados. O citado artº.3, nº.1, do C.I.U.C., consagra uma presunção legal de que o titular do registo automóvel é o seu proprietário, sendo que tal presunção é ilidível, por força do artº.73, da L.G.T.

9. A ilisão da presunção legal obedece à regra constante do artº.347, do C.Civil, nos termos do qual a prova legal plena só pode ser contrariada por meio de prova que mostre não ser verdadeiro o facto que dela for objecto. O que significa que não basta à parte contrária opor a mera contraprova - a qual se destina a lançar dúvida sobre os factos (cfr.artº.346, do C.Civil) que torne os factos presumidos duvidosos. Pelo contrário, ela tem de mostrar que não é

verdadeiro o facto presumido, de forma que não reste qualquer incerteza de que os factos resultantes da presunção não são reais.

10. Tanto a factura como a nota de débito constituem documentos contabilísticos elaborados no seio da empresa e que se destinam ao exterior. A factura deve visualizar-se como o documento contabilístico através do qual o vendedor envia ao comprador as condições gerais da transacção realizada. Por sua vez, a nota de débito consiste no documento em que o emitente comunica ao destinatário que este lhe deve determinado montante pecuniário. Ambos os documentos surgem na fase de liquidação da importância a pagar pelo comprador, assim não fazendo prova do pagamento do preço pelo mesmo comprador e, por consequência, prova de que se concluiu a compra e venda (somente a emissão de factura/recibo ou de recibo faz prova do pagamento e quitação - cfr.artº.787, do C.Civil).



- **Acórdão do TCAS, proferido em 14/04/2015, no proc. 6525/13 (Relator: Joaquim Condesso)**

Sumário: 1. Levando em consideração, segundo um prudente critério, a tutela mais eficaz dos interesses em presença no âmbito do presente processo, deve concluir-se pela necessidade de apreciação, em primeiro lugar, do recurso apresentado pelo recorrente (...), desde logo, por uma questão de prioridade temporal, apesar de entre os dois recursos não se estabelecer qualquer relação de subsidiariedade, visto terem por objecto partes distintas do dispositivo da decisão recorrida (cfr.artº.124, do C.P.P.Tributário).

2. O acto tributário tem sempre na sua base uma situação de facto concreta, a qual se encontra prevista abstracta e tipicamente na lei fiscal como geradora do direito ao imposto. Essa situação factual e concreta define-se como facto tributário, o qual só existe desde que se verifiquem todos os pressupostos legalmente previstos para tal. As normas tributárias que contemplam o facto tributário são as relativas à incidência real, as quais definem os seus elementos objectivos. Só com a prática do facto tributário nasce a obrigação de imposto. A existência do facto tributário constitui, pois, uma condição “sine qua non” da fixação da matéria tributável e da liquidação efectuada.

3. Nos termos do C.I.V.A., a obrigação geral dos sujeitos passivos disporem de contabilidade adequada ao apuramento e fiscalização do imposto deriva do estabelecido no artº.28, nº.1, al.g), do mesmo diploma. Assim se explica que os sujeitos que face à lei comercial e fiscal estão obrigados a dispor de contabilidade organizada, devam observar, igualmente, certas obrigações contabilísticas em ordem a obter segurança e clareza no registo das operações decorrentes da aplicação do Código do I.V.A. e necessárias ao cálculo do imposto, bem como para permitir o seu controlo.

4. O exercício do direito à dedução do I.V.A. consubstancia uma das principais características deste tributo, tudo em conformidade com o regime consagrado na Sexta Directiva de 1977 (directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/1977), mais exactamente no seu artº.17, preceito que consagra as regras de exercício do direito à dedução do imposto, contemplando diversos requisitos objectivos e subjectivos do exercício do mesmo direito à dedução.

5. Os mecanismos de dedução do I.V.A. estão consagrados nos artºs.19 a 25, do C.I.V.A. Baseando-se o imposto em análise num sistema de pagamentos fraccionados e destinados a

tributar o consumo final, a dedução do imposto pago nas operações intermédias do circuito económico é indispensável ao funcionamento do mesmo sistema.

6. Tanto a dedução de I.V.A., como o seu reembolso, estão sujeitos a determinados condicionalismos previstos no C.I.V.A. que se podem considerar similares. O reembolso consiste na devolução ao sujeito passivo do imposto por ele suportado em excesso durante determinado período temporal. Por sua vez, o mecanismo de dedução de I.V.A. consiste na faculdade que o sujeito passivo tem de poder deduzir ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuou o tributo que lhe foi facturado nas suas aquisições de bens ou serviços por outros sujeitos passivos de I.V.A.

7. O artº.19, nº.4, do C.I.V.A., na redacção do dec.lei 31/2001, de 8/2, consagra limitações ao direito à dedução do I.V.A., ao impedir a dedução de imposto nos casos de inexistência ou desadequação da estrutura empresarial do fornecedor ou prestador à actividade desenvolvida, se não ocorrer o pagamento do imposto ao Estado. Exige a lei, para este efeito, que o sujeito passivo adquirente tenha conhecimento da intenção fraudatória do fornecedor, de não entrega nos cofres do Estado do imposto. Mais se dirá que o princípio da neutralidade do I.V.A. impõe a salvaguarda do direito à dedução quando inexistam elementos objectivos que demonstrem que o sujeito passivo sabia ou devia saber que, com a sua aquisição, participava numa fraude ao I.V.A., matéria cujo ónus da prova compete à A. Fiscal (cfr.artº.74, nº.1, da L.G.T.).

8. As disposições que consagram derrogações ao princípio do direito à dedução do I.V.A., sistema que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restritiva.

9. O TJUE tem entendido que não é compatível com o regime do direito à dedução previsto na Directiva I.V.A. recusar esse direito a um sujeito passivo que não sabia, não lhe sendo exigível que soubesse, que a operação em causa fazia parte de uma fraude, ou que outra operação na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo sujeito passivo, era constitutiva de uma fraude ao I.V.A.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 16/12/2015, no proc. 07027/13 (Relator: Catarina Almeida e Sousa)**

Sumário: 1 - Atento o mecanismo específico de apuramento do imposto pelo sujeito passivo, constante dos art.ºs 19.º e segs do CIVA, por expressa disposição do seu n.º2, só confere direito a dedução o imposto mencionado em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal (...), o que constitui, para esse sujeito passivo, um verdadeiro requisito substancial em ordem a poder exercer o direito à dedução nos seus inputs produtivos, como constitui jurisprudência corrente. 2 - Entre esses requisitos legais para as facturas, figuram os constantes no n.º5 do art.º 35.º do mesmo CIVA, entre eles avultando a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados.3 - Nas facturas em análise não se mostram cumpridas as exigências formais contidas na alínea b) do citado n.º 5 do artigo 35.º do CIVA, pois, num caso, não estão discriminados os serviços que em concreto foram prestados; noutros, faltam as quantidades respeitantes aos serviços prestados.



- **Acórdão do TCAS, proferido em 17/03/2016, no proc. 07345/14 (Relator: Cristina Flora)**

Sumário: I. O início do prazo de 90 dias para impugnar as liquidações previsto no art. 102.º, n.º 1, al. a), aplicável, ex vi art. 70.º, ambos do CPPT, pressupõe uma notificação válida das mesmas;

II. São suficientes indícios fundados para fazer cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte, prevista no art. 75.º da LGT, ou seja, os indícios devem ser objectivos, sólidos e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos não titulam operações reais, de forma a ver legitimada a sua actuação;

III. Quando haja cessação da presunção de veracidade da contabilidade, nesses casos, cabe ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do imposto nos termos do art. 19.º do CIVA.



Jurisprudência do TCAN

- **Acórdão do TCAN, proferido em 07/10/2004, no proc. 00156/04 (Relator: Valente Torrão)**

Sumário: 1. Tendo a Administração Tributária recolhido indícios credíveis de que as operações tituladas em certas facturas constantes da contabilidade do contribuinte não tiveram lugar e procedendo esta a liquidação adicional do IVA naquelas deduzido, cabe ao contribuinte provar a existência das operações comerciais (entregas de bens ou prestações de serviços tituladas pelas facturas).

2. Se tal não suceder, limitando-se o contribuinte a apresentar testemunhas que se referem de modo vago e impreciso aquela matéria, mas sem que do seu depoimento se possa concluir com segurança que a entrega de bens ou prestação de serviços teve, efectivamente, lugar, não tem lugar a aplicação do disposto no artigo 100º do CPPT.

3. Com efeito, este só tem aplicação nos casos em que, produzida toda a prova possível oferecida pelas partes e aquela que ao juiz cabe recolher oficiosamente, não se possa concluir pela existência do facto tributário ou sobre a sua verificação existam fortes dúvidas e não quando se verifique défice de prova da responsabilidade de qualquer das partes, no caso, do contribuinte que não apresentou prova suficiente para destruir os indícios de falsidade recolhidos pela Administração Tributária.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 11/11/2004, no proc. 00105/04 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: 1. Estabelecendo a lei determinadas exigências relativas à emissão de facturas – (cfr. art. 35º do CIVA que enuncia requisitos vários e pormenorizados quanto ao seu preenchimento, que são condição para a dedução do imposto por parte do sujeito passivo adquirente, em harmonia com o preceituado no art. 19º nº 2 do CIVA) - com o objectivo claro de evitar a fuga e a evasão fiscais, é de concluir que a factura constitui uma formalidade “ad substantiam” para o exercício do direito à dedução do IVA, a qual não pode ser dispensada na prova do respectivo facto nem substituída por prova testemunhal.

2. As facturas que não preencham todos os requisitos legais a que se refere o art. 35º do CIVA, designadamente por não discriminarem os serviços que em concreto foram prestados, as quantidades unitárias e seus totais, não podem considerar-se passadas “em forma legal” e, conseqüentemente, não permitem a dedução do respectivo IVA de harmonia com o art. 19º nº 2 do CIVA, independentemente da prova da realidade das operações subjacentes.

3. Essa falta de forma legal não fica sanada com a junção de declarações em que se atestam os elementos omitidos, já que essas declarações não constituem “documentos equivalentes” a facturas, sabido que os “documentos equivalentes” a que a lei se refere têm, eles próprios e por si só, de conter todos os requisitos enunciados no art. 35º do CIVA, o que não acontece com essas declarações.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 15/02/2012, no proc. 01606/06.0BEVISVIS (Relator: Fernanda Esteves)**

Sumário: I. O artigo 19º, nº 4 do CIVA impede a dedução do IVA quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento de que o transmitente dos bens ou o prestador dos serviços não dispõe de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada.

II. A exigência de adequada estrutura empresarial prevista no nº 4 do artigo 19º do CIVA reporta-se ao transmitente dos bens e não ao adquirente, sendo, portanto, totalmente irrelevantes os factos assentes relativos à adquirente para os efeitos previstos naquele normativo.

III. Uma adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade declarada não poderá deixar de ser uma organização apta à prossecução da actividade desenvolvida pela empresa, nomeadamente, em termos de instalações, equipamentos, máquinas, recursos humanos e materiais, que lhe permitam desenvolver essa actividade.

IV. Não é suficiente referir que o transmitente dos bens é devedor de tributos ao Estado de montante superior a 700.000,00 euros e tem práticas de duvidosa gestão contabilística/empresarial para suportar a conclusão de que não tem adequada estrutura empresarial susceptível de desenvolver a actividade declarada.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 08/11/2012, no proc. 01203/09.8BEBRG (Relator: Nuno Filipe Morgado Teixeira Bastos)**

Sumário: 1 - É ilegal e deve ser rejeitado o recurso na parte em que tenha por base vício de fundamentação diverso do que foi oposto ao ato impugnado no tribunal recorrido - artigo 684.º, n.º 2, do Código de Processo Civil:

2 - É ilegal e deve ser rejeitado o recurso da decisão da matéria de facto onde não são indicados os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados nem os concretos meios probatórios que impunham decisão diversa — artigo 685.º-B, do Código de Processo Civil.

3 - O ónus de prova dos factos constitutivos do direito às correções em sede de I.R.C. e à subsequente liquidação recai sobre a administração tributária — artigo 74º, n.º 1, da Lei Geral Tributária;

4 - Reunidos, porém, indicadores suficientes de que os custos titulados por faturas de suporte à escrita do sujeito passivo não titulam verdadeiras transações, inverte-se o ónus de prova, passando a recair sobre este o ónus de rebater estes indicadores, demonstrando que não ocorreram os factos que os suportam ou que não têm o significado que lhes é tribuído, ou apresentando outros indicadores em sentido contrário e que sejam, pelo menos, suscetíveis de fundar uma dúvida objetiva sobre a existência ou qualificação do facto tributário — artigos 75.º, n.º 2, alínea a), da Lei Geral Tributária, e 100.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

5 - Não cumpre o ónus que sobre si recaía o sujeito passivo que, confrontado com indícios fundados de que as transações tituladas em faturas determinadas não ocorreram, não apresenta dados novos nem rebate validamente os que a administração forneceu, remetendo-se para os dados e valores da sua escrita que não beneficiam já da presunção de verdade e que, por isso, não dispensam melhor confirmação.

6 - A eventual inconstitucionalidade de norma que proíbe a dedução do I.V.A mencionado em faturas que titulam operações simuladas não pode conduzir à legalidade de correções, em sede de I.R.C., do valor dos custos das operações mencionadas nessas faturas, se a norma em que se suportou esm correção não é a mesma.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 30/10/2014, no proc. 00390/05.9BEBRG (Relator: Cristina Flora)**

Sumário: I. Não confere direito à dedução de IVA o «imposto que resulte de operação simulada», constante de vulgarmente chamadas “facturas falsas” – de acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA;

II. É à AT que cabe o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação, face à presunção legal de veracidade das declarações dos contribuinte, bem como dos dados que constam da sua contabilidade e escrita nos termos do art. 75.º, n.º 1 da LGT;

III. Para fazer cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte, prevista no art. 75.º da LGT, é suficiente que a AT demonstre a existência de “indícios fundados”, não se impondo a “prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente reflectem e comprovam;

IV. Quando haja cessação da presunção de veracidade da contabilidade, cabe ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito de dedução do IVA;

V. Não basta ao contribuinte criar dúvida, ainda que fundada, quando cessa a presunção do disposto no art. 75.º da LGT, pois o regime previsto no art. 100.º do CPPT aplica-se nos casos em que é a AT a afirmar a existência dos factos tributários e respectiva quantificação, mas já não quando recai sobre o contribuinte o ónus da prova dos factos constitutivos do seu direito, motivo porque a dúvida a existir lhe é desfavorável;

VI. Haverá erro de julgamento de facto quando se conclua, da confrontação entre os meios de prova produzidos e os factos dados por provados ou não provados, que o juízo feito está em desconformidade com a prova produzida, independentemente da convicção pessoal do juiz acerca de cada facto;

VII. O princípio da livre apreciação da prova e o princípio da imediação limita o reexame da matéria de facto fixada no tribunal a quo, pois a sua alteração apenas pode ocorrer em caso de erro manifesto ou grosseiro ou se os elementos documentais apontarem inequivocamente em sentido diverso.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 26/02/2015, no proc. 00118/2002.TFPRT.32 (Relator: Fernanda Esteves)**

Sumário: 1. As informações oficiais, em que se integra o relatório de inspecção e respectivos anexos, fazem fé, quando devidamente fundamentadas (artigos 76º, nº 1 da LGT e 115º, nº 2 do CPPT).

2. A presunção legal de que as declarações apresentadas pelos contribuintes à administração tributária são verdadeiras cessa nomeadamente se essas declarações ou os respectivos dados de suporte apresentarem omissões, erros ou inexactidões ou forem recolhidos indícios

fundados de que não reflectem ou impedem o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo (artigo 75º da LGT).

3. Quando a liquidação de IRC tem por fundamento a não aceitação de custos declarados pelo contribuinte, por considerar que as facturas em que este os pretende suportar não correspondem a operações realmente efectuadas, compete à administração tributária fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação.

4. Feita essa prova, cabe ao contribuinte o ónus da prova dos factos que alegou como fundamento do seu direito a fazer reflectir negativamente os custos declarados na determinação da respectiva matéria tributável.

5. Pretendendo a Recorrente impugnar o julgamento sobre a matéria de facto efectuado pelo tribunal de 1ª instância, tem de cumprir o ónus decorrente do disposto no artigo 690º-A, do CPC, na redacção aqui aplicável.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 30/04/2015, no proc. 00599/10.3BEPNF (Relator: Ana Patrocínio)**

Sumário: I – A falta de credibilidade revelada pela entidade fornecedora do sujeito passivo, em anteriores inspecções tributárias, com referência a outras operações comerciais, não constitui indício fundado de que também as operações comerciais em causa não existiram, se a Administração Tributária não demonstrar a relação entre os indicadores respectivos e essas operações comerciais.

II – A falta de racionalidade económica aparente das operações comerciais também não constitui indício fundado de que essas operações não existiram, a menos que seja associada a outros dados objectivos que o confirmem.

III – Pelo que a Administração Tributária, que invoca apenas a falta de credibilidade do emitente de determinadas facturas e a falta de credibilidade económica das operações comerciais respectivas, não demonstra que os custos correspondentes não foram efectivamente suportados pelo sujeito passivo.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 12/02/2015, no proc. 00404/04.0BEBRG (Relator: Fernanda Esteves)**

Sumário: 1- Ainda que se admita que, embora não constituindo fundamento de impugnação judicial, a prescrição pode ser apreciada nesta sede para se aferir da eventual (in)utilidade do prosseguimento da lide, o dever de conhecimento officioso dessas questões pelo tribunal de recurso pressupõe que existam nos autos os elementos necessários ao seu julgamento.

2- Nos termos do artigo 60º da LGT, deve ser assegurado aos sujeitos passivos o direito de audição antes da elaboração de uma liquidação efectuada com base em correcções à matéria colectável declarada.

3- A omissão de tal formalidade traduz-se na preterição de uma formalidade essencial, determinante da anulação do acto impugnado, salvo se tal formalidade se degradar em formalidade não essencial.

4- Só quando as facturas ou documentos equivalentes contêm os requisitos exigidos pelo artigo 35º, nº 5 do CIVA, é que o sujeito passivo poderá exigir o direito à dedução do imposto liquidado em tais documentos.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 26/02/2015, no proc. 00247/06.6BEVIS (Relator: Vital Lopes)**

Sumário: 1. Não impugna eficazmente a matéria de facto o Recorrente que nas conclusões não especifica, bem que por remissão para as alegações, os concretos pontos de facto que, no seu entender, foram incorrectamente julgados, nem quais as provas que impunham decisão diversa da recorrida;

2. Só ocorre nulidade processual (art.º201.º, do CPC, actual 195.º) por omissão de esclarecimento de factos alegados (art.º99.º, n.º1, da LGT) quando as partes peçam ao tribunal diligências que este não promove e sejam susceptíveis de influir no exame ou decisão da causa;

3. Por isso, tem Recorrente o ónus de indicar nas conclusões quais as concretas diligências que foram omitidas pelo tribunal “a quo” e que factos pretendia ver esclarecidos com tais diligências, de modo a que o tribunal de recurso possa ajuizar da sua relevância e pertinência no exame e decisão da causa;

4. O acto encontra-se devidamente fundamentado se permite ao destinatário apreender e decidir esclarecidamente pela aceitação do mesmo ou sua impugnação, outrossim, permitindo que o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual;

5. Tendo a AF recolhido quadro factual indiciário consistente com a conclusão de que determinadas facturas encontradas na contabilidade do sujeito passivo não correspondem a serviços efectivos, passa a recair sobre ele, sujeito passivo que se arrogue o direito à dedução, o ónus de demonstrar que adquiriu os serviços e que os mesmos foram prestados pelo emitente.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 26/02/2015, no proc. 3276/09.4BEPRT (Relator: Vital Lopes)**

Sumário: 1. Não impugna eficazmente a matéria de facto o Recorrente que nas conclusões não especifica, bem que por remissão para as alegações, os concretos pontos de facto que, no seu entender, foram incorrectamente julgados, nem quais as provas que impunham decisão diversa da recorrida;

2. Só ocorre nulidade processual (art.º201.º, do CPC, actual 195.º) por omissão de esclarecimento de factos alegados (art.º99.º, n.º1, da LGT) quando as partes peçam ao tribunal diligências que este não promove e sejam susceptíveis de influir no exame ou decisão da causa;

3. Por isso, tem Recorrente o ónus de indicar nas conclusões quais as concretas diligências que foram omitidas pelo tribunal “a quo” e que factos pretendia ver esclarecidos com tais diligências, de modo a que o tribunal de recurso possa ajuizar da sua relevância e pertinência no exame e decisão da causa;

4. O acto encontra-se devidamente fundamentado se permite ao destinatário apreender e decidir esclarecidamente pela aceitação do mesmo ou sua impugnação, outrossim, permitindo que o tribunal possa também exercer o efectivo controle da legalidade do acto, aferindo o seu acerto jurídico em face da sua fundamentação contextual;

5. Tendo a AF recolhido quadro factual indiciário consistente com a conclusão de que determinadas facturas encontradas na contabilidade do sujeito passivo não correspondem a serviços efectivos, passa a recair sobre ele, sujeito passivo que se arrogue o direito à dedução, o ónus de demonstrar que adquiriu os serviços e que os mesmos foram prestados pelo emitente.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 25/06/2015, no proc. 00102/06.0BEPRT (Relator: Ana Patrocínio)**

Sumário: I – Impõe à Administração Tributária abalar a presunção de veracidade da declaração do imposto e dos respectivos documentos de suporte, atento o princípio da declaração vigente no nosso direito (artigo 75.º da LGT), só depois passando a competir ao contribuinte o ónus de provar a veracidade do declarado, o que quer dizer que se a Administração Tributária não fizer prova do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, sem necessidade de ir analisar se a Impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a veracidade da declaração.

II – Tal prova não tem de ser directa e dogmática, no sentido de evidente e intocável, antes pode resultar de circunstâncias colaterais e indirectas que, atentas a idoneidade dos respectivos meios de suporte e as regras da experiência comum, indiciem, segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, um determinado resultado como o mais legitimamente atendível.

III – Sendo aceite pela Administração Tributária que os serviços de publicidade foram prestados à Impugnante, embora não nos montantes referidos nas facturas e registados na

contabilidade desta, impunha-se que aquela demonstrasse em que medida os serviços prestados foram os contabilizados pelo Clube emitente em causa e não os referidos nas facturas ou em que medida os preços constantes das facturas excediam os serviços efectivamente prestados à Impugnante.

IV – Não basta a Administração Tributária limitar-se a alegar, de forma genérica, que as facturas emitidas pelo Clube, relativamente a serviços de publicidade, apresentavam valores significativamente elevados, quando comparados com outras facturas com a mesma descrição, sem especificar as facturas e os serviços a que se reporta.

V – Pretendendo a Administração Tributária que o preço constante das facturas excede o preço real por que as operações foram realizadas, deveria ter colhido outros indícios factuais que pudessem justificar materialmente essa conclusão, designadamente e a título meramente exemplificativo: a desproporção entre os valores facturados e os valores de mercado dos serviços prestados, a divergência entre os valores das facturas em causa e de outras emitidas para serviços semelhantes e a desproporção entre as receitas geradas pelo emitente das facturas e a actividade por ele desenvolvida.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 15/10/2015, no proc. 00693/09.3BEPNF (Relator: Ana Patrocínio)**

Sumário: I) O princípio da livre apreciação das provas, contido no artigo 607.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, significa que o juiz decide com intermediação de elementos psicológicos inerentes à sua própria pessoa e que por isso não são racionalmente explicáveis e sindicáveis, embora a construção da sua convicção deva ser feita segundo padrões de racionalidade e com uma valoração subjectiva devidamente controlada, com substrato lógico e dominada pelas regras da experiência.

II) Por força do princípio da imediação, a tarefa de reexame da matéria de facto pelo tribunal de recurso está limitada aos casos em que ocorre erro manifesto ou grosseiro ou em que os elementos documentais fornecem uma resposta inequívoca em sentido diferente daquele que foi considerado no tribunal a quo.

III) Da decisão da matéria de facto devem constar factos simples e não matéria conclusiva (somente sobre os primeiros, quando controvertidos, deve recair a produção de prova, já que as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos). As conclusões de facto e de direito são efectuadas em julgamento pelo tribunal.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 26/11/2015, no proc. 00112/04.1BEPNF (Relator: Ana Patrocínio)**

Sumário: I – Impõe-se à Administração Tributária abalar a presunção de veracidade da declaração do imposto e dos respectivos documentos de suporte, atento o princípio da declaração vigente no nosso direito (artigo 75.º da LGT), só depois passando a competir ao contribuinte o ónus de provar a veracidade do declarado, o que quer dizer que se a Administração Tributária não fizer prova do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade do seu agir terá de ser resolvida contra ela, sem necessidade de ir analisar se a Impugnante logrou ou não provar, em tribunal, a veracidade da declaração.

II - Tal prova não tem de ser directa e dogmática, no sentido de evidente e intocável, antes pode resultar de circunstâncias colaterais e indirectas que, atentas a idoneidade dos respectivos meios de suporte e as regras da experiência comum, indicem, segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, um determinado resultado como o mais legitimamente atendível.

III – Contudo, não se apresentam como indícios suficientemente sólidos conclusões e ilações retiradas de meras conjecturas, sem qualquer base factual.



- **Acórdão do TCAN, proferido em 26/11/2015, no proc. 00115/04.6BEPRT (Relator: Ana Patrocínio)**

Sumário: I - Resultando a correcção da matéria tributável declarada do facto de a AT ter considerado que determinadas facturas que documentavam custos não correspondiam a operações reais, motivo por que, mediante o processo geralmente denominado de “correcções técnicas”, desconsiderou tais custos e acresceu à matéria tributável declarada o montante daquelas facturas, à AT compete fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação no sentido da correcção da matéria tributável (ou seja, de demonstrar os factos que a levaram a considerar que as facturas eram simuladas), competindo ao contribuinte o ónus da prova da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais montantes relevados negativamente no rendimento tributável.

II - Estando assente que a AT demonstrou, como lhe competia, factos que, conjugados uns com os outros e apreciados à luz das regras da experiência, lhe permitem concluir que às facturas em causa não correspondem operações reais e, assim, que está formal e materialmente fundamentada a decisão administrativa de desconsiderar os custos que têm suporte naquelas facturas e de afastar a presunção de veracidade da escrita, competia então ao contribuinte demonstrar que as facturas em causa correspondem a operações realmente efectuadas pelos seus emitentes e do valor referido nas facturas e, assim, comprovar os custos que contabilizou.

III - Sem prejuízo dos princípios da livre admissibilidade dos meios de prova (cfr. artigo 115.º, n.º 1, do CPPT) e da livre apreciação da prova (cfr. artigo 607.º, n.º 5 do CPC), a prova testemunhal, por si só, ou seja, desacompanhada de outros elementos de prova, designadamente documentais, dificilmente servirá para convencer o Tribunal da realidade das operações e/ou da sua dimensão.



3.3. Isenções em sede de IVA

Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

- **Acórdão do STA, proferido em 09/09/2009, no proc. 0491/09 (Relator: Alfredo Madureira)**

Sumário: I - De harmonia com o disposto no artigo 14.º do RITI - DL n.º 290/92, de 28.12 -, só as transmissões de bens efectuadas por um sujeito passivo que se encontre abrangido, no país de origem, por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens, em que o adquirente seja uma pessoa singular ou colectiva registada para efeitos do IVA noutro Estado membro, que este utilize o respectivo número de identificação para efectuar a aquisição e o mesmo se encontre abrangido por um regime de tributação das aquisições intracomunitárias de bens nesse outro Estado membro estão isentas de tributação em sede de IVA.

II - As apontadas circunstâncias enquanto pressupostos da questionada isenção tributária são de verificação cumulativa.



- **Acórdão do STA, proferido em 25/11/2009, no proc. 0486/09 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - As isenções previstas nos números 30 e 31 do artigo 9.º do Código do IVA, na redacção vigente à data dos factos, não têm natureza "pessoal" mas objectiva, pois que se tratam de isenções aplicáveis independentemente da qualidade de quem realiza a operação, antes dependendo da natureza da actividade exercida (no caso da isenção relativa à locação de bens imóveis - n.º 30 do artigo 9.º do Código do IVA), ou da sua sujeição a SISA/IMT (no caso da isenção prevista no n.º 31 do artigo 9.º do Código do IVA);

II - Do reconhecimento da natureza objectiva destas isenções não resulta, contudo, a desnecessidade de (nova) opção pela renúncia à isenção e de emissão de (novo) certificado de renúncia, mesmo em caso de sucessão no arrendamento, pois a possibilidade de renúncia à isenção tem pressupostos legais cuja verificação cabe à Administração tributária certificar;

III - A sucessão no contrato de arrendamento não dispensa o sujeito passivo de cumprir as formalidades necessárias para que, de acordo com a lei fiscal, possa legitimamente cumprir aquilo a que ficou obrigado para com o arrendatário;

IV - Não o tendo, contudo, feito no momento que lhe permitiria assegurar o integral exercício do direito à dedução do IVA que suportou aquando da aquisição do imóvel com renúncia à isenção do IVA, mas apenas em momento posterior, esse comportamento omissivo é-lhe exclusivamente imputável, pois que não parece que o legislador nacional, ao ter condicionado a renúncia à isenção e ao exigir a certificação administrativa dessa renúncia, tenha excedido a "ampla margem" de manobra de que dispunha no âmbito do artigo 13.º-C da Sexta Directiva (cfr. o Acórdão do TJCE de 9 de Setembro de 2004, processo C-269/03, caso Kirchberg, Colect. P. I-8067).



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 23/01/2013, no proc. 0642/11 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: As vendas de “salvados” realizadas por companhias de seguros não beneficiam das isenções previstas nos n.ºs 29 ou 33 (actuais n.ºs 28 ou 32) do artigo 9.º do CIVA.



- **Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, proferido em 05/06/2013, no proc. 0748/12 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: A aquisição e venda de “salvados” pelas companhias de seguros é uma atividade complementar das operações de seguro e resseguro que não está incluída nas normas de isenção de IVA previstas nos n.ºs 28º e 32º (anteriores 29 ou 33) do artigo 9º do CIVA.



- **Acórdão do STA, proferido em 12/02/2014, no proc. 01231/12 (Relator: Pedro Delgado)**

Sumário: I - No âmbito da vigência dos artsº 9º, n.ºs. 23 e 23-A e 12º, nº 1, al. d) do CIVA, na redacção então em vigor, introduzida pelo nº 1 do artº 35º da Lei nº 102-B/2001 e posteriormente revogada pela Lei nº 53/2006 de 29/12, a aplicação da isenção prevista nos n.ºs 23 e 23-A do artigo 9.º do CIVA nos serviços prestados por um agrupamento complementar de empresas (ACE) aos seus membros isentos ou com percentagens de dedução inferiores ou iguais a 10%, nas situações em que esse mesmo ACE integre também um ou mais membros com percentagens de dedução superiores a 10% tem como consequência passarem a não estarem isentas de IVA as prestações de serviços agrupamento a favor daqueles «elementos do grupo» relativamente aos quais a ultrapassagem do limite se verificou, mantendo-se todavia isentas as operações com os elementos do grupo que mantêm percentagens de dedução não superiores a 10%, respeitadas que sejam, as demais condições de que o nº 23 do artigo faz depender a isenção.

II - Esta isenção é passível de renúncia caso a percentagem de dedução de pelo menos um dos seus membros, determinada nos termos do artigo 23.º, não seja superior a dez por cento (artº 12º, nº 1, al. d) do CIVA, na redacção que lhe foi dada pelo nº 1 do artº 35º da Lei nº 102-B/2001).



- **Acórdão do STA, proferido em 25/03/2015, no proc. 01209/14 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - A restrição do âmbito subjectivo da isenção prevista no artigo 9.º n.º 9 do Código do IVA no que respeita às prestações de serviços conexas com o ensino aos alunos não decorre expressa e directamente da letra nem da norma nacional, nem da disposição comunitária que constitui a sua matriz e, que saibamos, também nunca foi afirmada expressamente pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia.

II - Tal restrição não se afigura, aliás, como razoável, pois que o ensino, se destinado aos alunos, pressupõe um conjunto de meios humanos e materiais afectos à sua prossecução e que, nessa medida, se afiguram indispensáveis à adequada prossecução dessa actividade, assumida pela Europa como sendo de interesse geral.

III - Sendo certo que a jurisprudência europeia tem afirmado, em matéria de isenções de IVA, um princípio geral de interpretação estrita, porquanto as isenções constituem derrogações à regra geral de sujeição a imposto, nos domínios específicos da educação, como na saúde, a jurisprudência europeia tem igualmente afirmado que tal interpretação deve ser feita em conformidade com os objectivos prosseguidos pelas referidas isenções e respeitando as exigências do princípio da neutralidade fiscal.

IV - Não se descortinando no Relatório da Inspeção que serviu de base às correcções que deram origem à liquidação sindicada que as prestações de serviços desconsideradas pela Administração fiscal como abrangidas pelo âmbito da isenção das operações conexas com o ensino não se afiguram indispensáveis à realização deste ou que se destinem essencialmente a proporcionar aos SASUP receitas suplementares, originando distorções da concorrência e sendo verosímil que a generalidade dos serviços que prestou tenham tido conexão com a actividade de ensino, impunha-se à Administração fiscal explicitar as razões pelas quais entendia que tais prestações de serviços, alegadamente conexas com o ensino, deviam como tal ser desconsideradas.



3.4. Conceito de residência adotado no art. 16.º do Código do IRS

Jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)

- **Acórdão do STA, proferido em 15/03/2006, no proc. 01211/05 (Relator: Brandão de Pinho)**

Sumário: Pago, na Alemanha, imposto sobre rendimentos de trabalho aí auferidos por residente em Portugal, deve o mesmo tributo ser deduzido no IRS aqui liquidado, nos termos do disposto no art. 24.º, n.º 1, última parte, daquela Convenção aprovada pela Lei n.º 12/82, de 3 de Junho.



- **Acórdão do STA, proferido em 25/03/2009, no proc. 068/09 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.

II - O artigo 4.º, n.º 1 da referida Convenção obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios exprimam uma ligação efectiva com o território do Estado.

III - O critério de “residência por dependência” adoptado no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.



- **Acórdão do STA, proferido em 08/07/2009, no proc. 0382/09 (Relator: Jorge Lopes de Sousa)**

Sumário: I - A supremacia das normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas sobre o direito interno nacional, que resulta do art. 8.º, n.º 2, da CRP, impõe que se dê prioridade ao artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital (Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) na determinação dos residentes em território nacional e em território alemão.

II - Sendo um cidadão português sujeito na Alemanha a imposto sobre o rendimento de trabalho dependente por ter aí a sua residência e sendo esse o seu único rendimento, deve considerar-se residente na Alemanha para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de os outros membros do seu agregado familiar residirem em Portugal.

III - Assim, é afastado em relação àquele cidadão português a aplicação do disposto no art. 16.º, n.º 2, do CIRS, que estabelece que «são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo».



- **Acórdão do STA, proferido em 08/09/2010, no proc. 0461/10 (Relator: Jorge Lino)**

Sumário: A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1, da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, exigindo-se uma ligação efectiva do sujeito contribuinte ao território do Estado que arrecada o tributo (como, por exemplo, o continuado e efectivo cumprimento de um contrato de trabalho nesse território, por via do qual o contribuinte percebe o seu único rendimento).



- **Acórdão do STA, proferido em 27/10/2010, no proc. 0462/10 (Relator: Dulce Neto)**

Sumário: I - Embora a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha remeta a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes, essa remissão pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa, pois a qualidade de residente para efeitos convencionais tem de ser aferida por critérios que exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível um mero critério de «residência por dependência» como o constante do artigo 16.º n.º 2 do CIRS.

II - Assim, o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada no artigo 8.º da CRP.

III - Estando demonstrado que durante todo o ano de 1998 o Impugnante residiu e trabalhou na Alemanha, onde foi tributado pelos únicos rendimentos auferidos nesse ano e por aí ter residência habitual, torna-se irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional, o facto de em Portugal manter domicílio fiscal e aí conservar casa destinada à sua habitação, do seu cônjuge e restante agregado familiar.



- **Acórdão do STA, proferido em 12/01/2011, no proc. 0882/10 (Relator: Valente Torrão)**

Sumário: I - A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.

II - O artigo 4.º, n.º 1 da referida Convenção obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios exprimam uma ligação efectiva com o território do Estado.

III - O critério de “residência por dependência” adoptado no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.

IV- Provando-se que o impugnante residiu durante todo o ano de 2001 na Alemanha onde foi tributado pelos seus rendimentos do trabalho, não pode o Estado Português tributar tais rendimentos, pelo que se impõe a anulação da liquidação respectiva, quanto a esses rendimentos.

V - Abrangendo a declaração de rendimentos desse ano, rendimentos do trabalho auferidos em Portugal pelo cônjuge do impugnante, mesmo estando estes sujeitos a imposto, não pode anular-se parcialmente a liquidação, dada a indivisibilidade do acto tributário e a natureza de contencioso anulatório da impugnação judicial.



- **Acórdão do STA, proferido em 24/02/2011, no proc. 0876/10 (Relator: Isabel Marques da Silva)**

Sumário: I - A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.

II - O artigo 4.º, n.º 1 da referida Convenção obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios expressem uma ligação efectiva com o território do Estado.

III - O critério de “residência por dependência” adoptado no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.

IV - Abrangendo as declarações de rendimentos dos anos em causa outros rendimentos, mesmo que sujeitos a imposto em Portugal, não podem anular-se apenas parcialmente as liquidações sindicadas dada a indivisibilidade do acto tributário e a natureza de contencioso anulatório da impugnação judicial.



Título:

Temas de Direito Tributário - IRC, IVA e IRS

Ano de Publicação: 2016

ISBN: 978-989-8815-33-0

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt