

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



Dedutibilidade do IVA: Operações Simuladas e Faturação Falsa

Alexandre Biscaia Pires

Lisboa, janeiro de 2022

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

Dedutibilidade do IVA: Operações Simuladas e Faturação Falsa

Alexandre Biscaia Pires (20180143)

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Professora Doutora Clotilde Celorico Palma.

Constituição do Júri:

Presidente - Prof. Doutor Francisco Domingos

Arguente - Prof. Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal - Prof. Doutora Clotilde Celorico Palma

Lisboa, janeiro de 2022

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Agradecimentos

À Professora Doutora Clotilde Celorico Palma, orientadora desta dissertação, pelo carinho, disponibilidade, dedicação e paciência que demonstrou ao longo dos vários meses de elaboração deste trabalho, sem ela não teria sido possível apresentá-lo.

A todo o corpo docente do Mestrado em Fiscalidade do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), pelo notável trabalho desenvolvido em prol dos seus discentes.

Ao ISCAL, pela disponibilidade demonstrada para ajudar e apoiar na concretização desta etapa.

À minha família por todos os sacrifícios que fizeram e pelo apoio que me deram, para que me fosse possível conseguir alcançar mais este objetivo na minha vida.

A todos muito OBRIGADO!

Resumo

A presente dissertação tem como objeto o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), mais concretamente a dedutibilidade do imposto, em operações simuladas e faturação falsa.

O crescimento da atividade económica e o crescimento do consumo privado em Portugal têm originado receitas fiscais importantes para o Estado português, e a principal fonte de receita provém precisamente do IVA. Este último, é uma parte fundamental da realidade jurisdicional portuguesa, e com este crescimento observam-se também mais situações que criam a necessidade de averiguação sobre a substância das mesmas e por vezes a sua veracidade.

Desta forma, o foco será a análise da dedutibilidade do IVA num cenário de operação simulada ou faturação falsa, desenvolver-se-á um breve enquadramento das características fundamentais do IVA de modo a conhecer o regime jurídico em questão do imposto em causa e dos critérios que permitem a sua dedutibilidade, o que nos permitirá melhor entender as bases onde estes cenários assentam e o porquê de causarem tanto impacto na esfera das entidades bem como no próprio Estado.

O tema será sustentado e exposto através da análise da legislação em vigor, quer seja em matéria de IVA ou através da Lei Geral Tributária (LGT). Para tal, serão explanadas temáticas como exigências formais para a dedutibilidade do IVA, ónus de prova quer seja do lado do contribuinte como do lado da Autoridade Tributária (AT). E também os conceitos necessários para definir o conceito de operação simulada.

Para além do estudo da doutrina em relação à dedutibilidade do IVA, será exposta a posição que a Autoridade Tributária tem vindo a tomar nestas situações, as problemáticas que enfrenta, bem como a jurisprudência que tem sido desenvolvida nesta matéria, tanto a nível nacional como a nível europeu.

Palavras-chave: Operação simulada, faturas falsas, dedutibilidade, LGT, IVA

Abstract

This dissertation was elaborated to develop the study of VAT, most precisely the deductibility of this tax in simulated operations and false invoicing schemes.

The rising growth of the Portuguese and global economic activity has been the engine for the tax revenue of the Portuguese government, and the tax that most contributed to this revenue was the VAT. But with this growth came situations that deserve our attention, namely the two subjects referred above.

The spotlight will be on the deductibility of the VAT in a scenario of a simulated operation or a false invoice scheme, in the light of the Portuguese legislation.

First, a brief background will be set to better understand the nature of tax that we are dealing with, and the formal procedures required to deduct it. Another important variable is the LGT that governates the interaction between the Portuguese Tax Authorities and the taxpayer.

The final object will be in analyzing the position of the PTA historically until the present date and the jurisprudential pronounciation on this matter, both national and European.

Key words: Simulated operations, false invoicing, Deductibility, VAT; LGT

Índice

I. Introdução.....	1
1.1 Objetivo da investigação.....	1
1.2 Motivação e objeto de estudo.....	1
1.3 Estrutura e metodologia do trabalho	2
II. O direito à dedução do IVA.....	3
1. Conceito de atividade económica.....	3
2. Princípios do direito à dedução	5
3. Neutralidade do IVA	10
4. Requisitos formais para exercer o direito à dedução do imposto.....	12
5. O papel das normas anti abuso.....	13
6. Admissibilidade de uma cláusula anti abuso em sede de IVA.....	19
III. Operações Simuladas.....	25
1. Conceito e âmbito da figura da Simulação.....	25
2. Simulação Fiscal – Existe?.....	26
3. Distinção entre Simulação Fiscal e aplicação da CGAA	27
4. Operação Simulada – Meios de prova.....	28
5. Conceito de Operação Simulada à luz do artigo 19.º nº3 do CIVA	29
6. Negação do direito dedução de IVA na simulação de preço e jurisprudência TJUE.....	30
7. Procedimentos da Autoridade Tributária	37
8. O fenómeno da fraude carrossel.....	38
IV. Faturação Falsa.....	41
1. Tipologias de Faturas Falsas	41
2. Troca de informação entre Autoridades Tributárias.....	42
3. Ferramentas de combate à evasão fiscal – Digitalização das faturas, certificação de softwares e o SAF-T.....	45
4. Documentos que AT reputa de falsos ou que documentem Operações Simuladas - Problemática em sede de IVA.....	47
V. Casos práticos.....	49
1. Análise nos Tribunais Centrais Administrativos.....	49
2. Análise crítica ao Processo nº 201/2018-T do CAAD de 6 de dezembro de 2018	56
a) Identificação das partes no que respeita a matéria de facto.....	56
b) Argumentação das partes envolvidas	58
i. Argumentação da Requerente	58
ii. Argumentação da Requerida.....	59
c) Matéria de direito e apreciação do Tribunal Arbitral	60
i. Do direito à dedução	60

ii. Da negação do direito à dedução do IVA em negócio simulado	62
d) Análise crítica.....	67
VI. Conclusões.....	72
Referências Bibliográficas.....	76

LISTA DE ABREVIATURAS

- AT – Autoridade Tributária e Aduaneira
- CAAD – Centro de Arbitragem Administrativo
- CC– Código Civil
- CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
- CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário
- CRP – Constituição da República Portuguesa
- DIVA – Diretiva IVA
- DL – Decreto-Lei
- EM - Estados-Membros
- IRC – Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- IRS – Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- IT– Imposto sobre as Transações
- IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado
- LGT – Lei Geral Tributária
- p. – página
- pp. – páginas
- Proc. – Processo
- Procs. – Processos
- PTA – Portuguese Tax Authorities
- RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias
- STA – Supremo Tribunal Administrativo
- TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte
- TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

TCAN –Tribunal Central Administrativo Central Norte

I. Introdução

1.1 Objetivo da investigação

A realização deste estudo tem como objetivo analisar a problemática da dedutibilidade do IVA em operações passíveis de serem consideradas operações simuladas.

O cerne do tema aqui proposto incide no dia-a-dia de qualquer pessoa singular ou coletiva que pratica operações sujeitas a IVA, e na interação que é infungível e inerente, com a Administração Tributária Portuguesa.

Para tal, pretende-se analisar em maior detalhe o conceito de operação simulada, da presunção de faturação falsa, bem como da presunção de inocência, demonstrando e elencando os pressupostos que poderão levar à negação de dedução do imposto suportado. Esta interação será parte fundamental do tema proposto envolvendo conceitos de relevada importância na Constituição da República Portuguesa (CRP), bem como na regulamentação da estrutura fiscal portuguesa, através de conceitos presentes na Lei Geral Tributária (LGT), articulados com Código de Impostos sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Adicionalmente, é também objetivo desta dissertação a análise dos procedimentos e do sentido de decisão da Autoridade Tributária (AT) bem como da jurisprudência, de modo a traçar o caminho que tem vindo a ser percorrido até aos dias de hoje.

1.2 Motivação e objeto de estudo

No decurso do Curso de Mestrado em Fiscalidade do ISCAL, na unidade curricular de Fiscalidade Indireta Aplicada, lecionada pela Professora Clotilde Celorico Palma, foram expostos diversos temas fraturantes inerentes à dinâmica do IVA, sendo que para a escolha deste tema contribuiu profissionalmente estar numa área de fiscalidade.

A escolha do tema deve-se ao facto de este vir negar um dos princípios basilares do imposto, o direito à dedução. Trata-se de um tema envolto em controvérsia, pelo que se torna cientificamente relevante e com extrema utilidade prática para o dia de profissionais da área bem como de qualquer contribuinte que seja sujeito passivo de IVA.

Neste contexto, ficam assim espelhadas as razões que motivaram a escolha do tema em causa como objeto da presente Dissertação.

1.3 Estrutura e metodologia do trabalho

No Capítulo I, intitulado de “Introdução”, iremos proceder à delimitação do objeto, objetivo, e estrutura da Dissertação.

No Capítulo II, intitulado de “O Direito à dedução do IVA”, iremos proceder ao enquadramento teórico do IVA, bem como os conceitos inerentes à sua aplicação e os requisitos para que se possa deduzir o IVA.

No Capítulo III, intitulado de “Operações Simuladas”, iremos proceder à apresentação do conceito de simulação no conceito de Direito Civil e a sua ligação com o direito tributário, a sua aplicabilidade no CIVA e as consequências e admissibilidade da sua aplicação.

No Capítulo IV, intitulado de “Faturação Falsas”, iremos proceder à apresentação de uma vertente usada pelos sujeitos passivos envolvidos em esquemas fraudulentos, que muitas vezes são a base para a realização de operações simuladas – o objeto de estudo deste trabalho. Foi ainda desenvolvida uma análise que pretende aprofundar as formas de como a digitalização e os sistemas informáticos têm auxiliado a AT no combate à fraude fiscal.

No Capítulo V, intitulado de “Casos Práticos”, iremos apresentar um acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) e do Centro de Arbitragem Administrativo (CAAD), sendo que em relação ao TCA se pretende apresentar um resumo acerca das posições tomadas no passado, da doutrina onde se basearam estas decisões, bem como dos problemas que a AT enfrenta para dar como provada esta prática.

Em relação ao CAAD, será exposta uma análise do processo em causa, das suas fundamentações e do sentido de decisão, tendo em consideração a doutrina existente e as decisões tomadas no passado por tribunais judiciais que serviram de suporte à decisão do CAAD.

Como encerramento ao estudo do tema proposto nesta Dissertação, no Capítulo VI, intitulado “Conclusões”, serão expostas as principais ilações decorrentes da realização da presente dissertação.

II. O direito à dedução do IVA

1. Conceito de atividade económica

Durante muito tempo entendeu-se que a delimitação do conceito de atividade se conseguiria através de uma definição residual, pela negativa, do conceito de prestação de serviços. Tal conduziu a que toda a atividade empresarial estaria sujeita ao imposto, materializando-se assim o foco da tributação do consumo. Desta forma mantém-se a essência do imposto que assenta numa abrangência geral e sem lacunas.

A este respeito, o Acórdão de 22 de junho 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91, vem introduzir a exigência de que a atividade empresarial desenvolvida se qualifique como atividade económica, para operador se qualifique como sujeito passivo. Este requisito foi desde o início consagrado pelo legislador nacional.

A própria doutrina segue no sentido deste conceito ser o mais abrangente possível de modo a manter a neutralidade entre os agentes, no entanto deverá ser mantida a segurança jurídica para que não se tribute onde não há capacidade contributiva.

Tal é possível de se verificar pela exposição do autor Sérgio Vasques¹, “*o que quer que constitua atividade económica tem que ser definido em termos tão amplos quanto possível, se quisermos garantir neutralidade e igualdade ao imposto; mas esta noção não pode ser levada tão longe que faça perigar a segurança dos contribuintes ou que leve à tributação de realidades onde não se manifeste capacidade contributiva*”.

A qualidade de sujeito passivo implica necessariamente, que este exerça uma atividade empresarial ou pratique uma só operação desde que conexa com o exercício duma atividade empresarial. A operação isoladamente realizada deverá preencher os pressupostos de incidência real de Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou dos Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

É precisamente neste ponto que surge a problemática que todos os Estados-Membros enfrentam, a inclusão das entidades públicas na definição de sujeito passivo.

De acordo Clotilde Celorico Palma², pelas suas características particulares e diversidade de atividades, os organismos públicos, na generalidade dos países, são alvo de um

¹ Cfr. Sérgio Vasques, “*O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo*”, Cadernos IVA, Católica Tax, Coimbra, Edições Almedina, 2013, pp. 355-380.

² Cfr. Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, 2010, p.183.

enquadramento diferenciado na tributação sobre o consumo, o qual, por norma, se consubstancia na não sujeição das suas atividades àquele tipo de impostos.

O caso europeu, onde se enquadra o caso português, não é exceção àquele tratamento distinto das entidades públicas. As atividades por elas praticadas, não são por isso objeto de tributação generalizada, apontando-se como razões justificativas a sua natureza conceptual e política, conjugada com objetivos sociais e de distribuição, para além da ideia generalizada de uma "alegada" dificuldade em tributá-las pela sua grande diversidade.

Tal como refere João Catarino³ “*O que caracteriza o Estado dos nossos dias é o empolamento ou a proliferação crescente das suas atribuições e dos seus domínios de intervenção*”. As funções do Estado e a sua importância no contexto económico dos países foram um dos fatores que terá estado na origem deste regime especial de tributação em sede de IVA, aplicável às entidades públicas.⁴

Este é claramente um exemplo de aplicação de delimitação negativa, para o qual é necessário cumprir os seguintes requisitos:

- (i) ser operação que cumpre as regras de incidência do IVA;
- (ii) ser desenvolvida pelo Estado ou pessoas coletivas de direito público;
- (iii) ser desenvolvida no contexto dos poderes de autoridade daquelas entidades;
- (iv) não implicar distorções de concorrência com o sector privado.

Tal como refere Clotilde Celorico Palma⁵ neste contexto, o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem exercido um papel relevante para a sua clarificação. Pela complexidade da questão, esta prerrogativa atribuída às entidades públicas, é um foco de problemas pela diferenciação de tratamento em sede de tributação de IVA, e originadora de distorções de uma das regras basilares do imposto- a do princípio básico da neutralidade.

Assim, o TJUE considera que o único critério suscetível de permitir diferenciar aqueles dois tipos de atividade é, concludentemente, o do regime jurídico que se aplicar a cada uma delas, internamente, em cada Estado Membro.

³ Cfr. João Ricardo Catarino – *Para uma Teoria Política do Tributo. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. 2ª Edição. 2009, p. 433.

⁴ Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., p. 56.

⁵ Cfr. Clotilde Celorico Palma, *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF, n.º 1, 2.ª Edição, p. 67.

Encontram-se assim os organismos de direito público abrangidos pela não sujeição quando, de acordo com a legislação interna do seu Estado-Membro, as atividades que estão a realizar estejam enquadradas no exercício das suas funções públicas, i.e., quando as executam no âmbito do contexto jurídico que lhes é próprio.

Contrariamente, não é possível considerar que possam desempenhar uma atividade no exercício das suas funções públicas quando atuam em igualdade de circunstâncias jurídicas àquelas que possuem os operadores económicos privados.

Em suma a atividade económica, para efeitos de IVA, abrange todos os tipos de atividades que possuem qualquer tipo de objetivo e de resultado, não tendo necessariamente de decorrer da obtenção de lucro, conforme artigo 9.º, n.º 1, da Diretiva 2006/112/CEE.

2. Princípios do direito à dedução

O direito à dedução encontra-se, consagrado nos termos dos artigos 167.º a 192.º da Diretiva 2006/112/CEE, sendo transposto para a legislação nacional dos artigos 19.º a 26.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

É possível apurar a distinção os requisitos fundamentais para o exercício deste direito, sendo que o mesmo surge no momento em que o imposto se torna exigível conforme o artigo 22.º do CIVA⁶.

As condições acima referidas, designam-se de requisitos subjetivos para o exercício do direito de dedução e as mesmas estão compreendidas de acordo com o abaixo descrito.

Para estes requisitos são fundamentais três conceitos, de sujeito passivo, o de atividade económica e a sua natureza ampla e objetiva, e a relação direta e imediata.

O conceito de sujeito passivo é condição fundamental para o exercício, e deve ser interpretado de uma maneira autónoma e uniforme. Este conceito define-se através da remissão para o conceito de atividade económica, uma vez que a existência desta última é a que justifica a qualificação do mesmo como tal.

O conceito de sujeito passivo inclui, designadamente, as entidades sem fins lucrativos, o Estado e as demais pessoas coletivas de direito público.

⁶ Acórdão de 4 de dezembro de 1990, Caso *Van Tiem*, Proc. C-186/89.

Como refere Saldanha Sanches⁷, “*ser qualificado como tal constitui a condição necessária para obter a desoneração fiscal relativa ao impacto económico gerado pela incidência do IVA no decurso do circuito produtivo*”.

As normas de incidência subjetiva indicam quem se qualifica como sujeito passivo do imposto, nos termos do artigo 9.º, n.º 1, da DIVA e artigo 2.º, n.º 1, do CIVA, entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa (singular ou coletiva) que exerça, de modo independente, (com carácter de habitualidade) e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado da mesma e independentemente do respetivo estatuto (privado ou público).

Relativamente à análise do exercício pelo sujeito passivo de uma atividade económica de forma habitual, importa notar que a mesma não se pode aferir pela simples repetição material de um ato, mas sim através do elemento intencional, isto é, a intenção de a exercer de forma habitual.

Se não houver uma manifestação de vontade expressa nesse sentido, tal situação terá de ser deduzida das circunstâncias de facto, quando não se puder pressupor da própria natureza da atividade económica.

De um modo geral, uma atividade é classificada como económica quando possui carácter permanente e é realizada contra uma remuneração recebida pelo autor da operação, ou seja, é necessário que a mesma seja remunerada enquanto tal, mas a mesma não tem que ser desenvolvida com espírito de lucro nem é necessário que se desenvolva com carácter principal, podendo revestir-se de natureza acessória.

Assim sendo, quando a atividade de um prestador consiste em fornecer exclusivamente prestações sem contrapartida direta, não existe matéria coletável, não estando, portanto, estas prestações sujeitas ao IVA.

Tal como conclui Clotilde Celorico Palma⁸ “*para que exista uma contraprestação para efeitos de IVA é necessário que, em simultâneo, exista um nexo de ligação ou vínculo directo entre o bem entregue ou o serviço prestado e a contrapartida recebida, e a contraprestação seja avaliável em dinheiro e tenha um valor subjectivo, dado que o IVA deverá incidir sobre*

⁷ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra: Editora, agosto de 2007, p. 415.

⁸ Cfr. Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado - Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., p.183.

a remuneração efectivamente recebida, e não num valor apurado com base em critérios objetivos”.

Por último e não menos importante, observe-se uma breve análise da relação direta e imediata, de se condicionar o direito à dedução ao facto de os bens e serviços em causa serem utilizados para os fins das suas operações tributadas.

Tal como refere Patrícia Noiret Cunha⁹, *“(t)al significa que os bens e serviços devem ser necessários a uma gestão eficaz e a um correcto desenvolvimento da empresa, tendo em conta as circunstâncias do caso concreto, designadamente a natureza dos bens e serviços adquiridos, o seu valor e quantidade”.*

Assim, o imposto suportado a montante numa determinada operação só é dedutível se se encontrar vinculado a jusante com uma operação efetivamente tributada. Note-se, tal como refere a jurisprudência do Acórdão de 8 novembro 2018 do TJUE, Proc. C-502/17, que *“é tendo em conta o seu conteúdo objetivo que deve ser estabelecida a existência de uma relação direta e imediata entre os bens ou as prestações de serviços utilizados e uma operação tributável realizada a jusante ou, excepcionalmente, uma operação tributável realizada a montante (Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, n.º 24 e jurisprudência aí referida)”*¹⁰.

Neste sentido, deve-se ter em consideração a causa exclusiva da operação, a qual deve ser tida como um critério de determinação do conteúdo objetivo. Se for demonstrado que uma operação não foi efetuada tendo em vista as necessidades das atividades tributáveis de um sujeito passivo, a mesma não pode ser considerada como tendo uma relação direta e imediata com a atividade económica do sujeito passivo.

Pode constatar-se que se trata de um direito, que consiste no poder conferido ao sujeito passivo de, sobre o IVA de que é devido ao Estado-Membro onde este realiza operações tributadas, poder deduzir o imposto que tenha suportado na aquisição de bens e/ou serviços, tendo em conta que essas aquisições contribuíram para a realização daquelas operações, ou, de sintético modo, consiste no direito conferido ao sujeito passivo de, sobre o IVA liquidado a jusante deduzir o IVA devido ou pago a montante.

⁹ Cfr. Patrícia Noiret Cinha, *Imposto sobre o Valor Acrescentado. Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, pp. 315-316.

¹⁰ Acórdão de 10 de novembro de 2016, Caso *Baštová*, Proc. C-432/15.

Este direito pressupõe o exercício de uma atividade económica¹¹ e da qualidade de sujeito passivo¹², com direito à dedução.

Para que este possa beneficiar do direito à dedução, constitui condição necessária que o interessado se enquadre no conceito de sujeito passivo, que os bens ou serviços invocados sejam utilizados a jusante para os fins das suas próprias operações tributadas e que, a montante, sejam entregues ou prestados por outro, sendo que o nexo que deve existir é de natureza puramente económica de acordo com o disposto no artigo 19.º do CIVA e nos artigos 168.º e 178.º da Diretiva 2006/112/CEE.

Ou seja, deverá ser possível observar um nexo de causalidade, os bens têm de ser adquiridos para utilização efetiva na atividade tributária do sujeito passivo (relação direta e imediata).

A dedução do imposto terá obrigatoriamente de ser suportada por uma fatura emitida em nome do sujeito passivo, na sua posse e passada em forma legal nos termos do artigo 36.º e 40.º do CIVA e do artigo 226.º da Diretiva 2006/112/CEE. O direito à dedução surge quando o imposto se torna exigível de acordo com o artigo 22.º do CIVA.

É importante que não esteja prevista nenhuma exclusão deste direito para o serviço ou bem adquirido, como as previstas nos termos do artigo 21.º do CIVA e 176.º da Diretiva 2006/112/CEE.

Estas limitações aqui referidas foram postas em prática de modo a não desvirtuar a natureza deste imposto, tais como classificar como despesas não dedutíveis, as despesas não estritamente profissional, como sejam, despesas de luxo, de recreio ou de representação.

Do mesmo modo, as aquisições de bens e serviços utilizadas para fins privados, não conferem direito à dedução, conforme disposto no artigo 176.º da Diretiva 2006/112/CEE.

O exercício do direito à dedução, pressupõe que o sujeito passivo esteja na posse de uma fatura, nas operações, *stricto sensu*, de entregas de bens, prestações de serviços, e aquisições intracomunitárias.

¹¹ Tal como explica a jurisprudência do CAAD de 13 de dezembro de 2016 relativa ao Proc. 48/2016-T.

¹² Sobre o conceito de sujeito passivo e atividade económica no âmbito do direito à dedução vejam-se os seguintes Acórdãos do TJUE de: de 26 de março de 1987, Caso *Comissão/Países Baixos*, Proc. C-268/83, 8 de março de 1988, Caso *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise* Proc. C-235/85 ; de 21 de setembro de 1988, Caso *Comissão/França*, Proc. 50/87.

Impedir, ou mesmo limitar o seu exercício, é desvirtuar a essência do mecanismo deste imposto. Ao passo que conservar a sua neutralidade significa, proporcionar mais competitividade aos agentes económicos, e maior igualdade entre eles.

O TJUE tem emitido um grande número de acórdãos sobre questões relacionadas com o IVA (existem já mais de 400 acórdãos sobre este imposto¹³), revelando-se da maior importância a clarificação que os mesmos dão à interpretação das normas de direito comunitário relevantes.

Na sua jurisprudência o TJUE sublinha que o direito à dedução é um instrumento de realização da neutralidade do imposto, através do qual se visa libertar inteiramente os empresários (sujeitos passivos) do ónus do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas¹⁴.

De acordo com a jurisprudência daquele tribunal, na ausência de uma disposição que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução conferido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações efetuadas a montante, e porque as limitações ao direito à dedução devem ser aplicadas de modo similar em todos os Estados-Membros, só são autorizadas exceções nos casos expressamente previstos¹⁵.

Quer isto dizer, que qualquer norma ou prática administrativa que imponha uma restrição geral ao direito de deduzir quando existir uma utilização para fins empresariais ou profissionais dos bens ou serviços adquiridos constitui uma violação inadmissível.

Resulta ainda da jurisprudência do TJUE que embora os Estados-Membros tenham a faculdade de adotar medidas ao abrigo do artigo 22.º, n.º 8, da DVA, para assegurarem a cobrança correta do imposto e evitarem a fraude não devem ir para além do que é necessário para atingir tais objetivos (princípio da proporcionalidade), as mesmas não podem ser utilizadas por forma a porem sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, na

¹³ Para uma listagem atualizada dos acórdãos relevantes organizados por tema, cfr. Clotilde Celorico Palma — *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit .pp. 780-792.

¹⁴ Este ponto de vista advém da jurisprudência constante dos seguintes Acórdãos do TJUE, de 6 de julho de 1995, caso *BP Soupergaz contra Estado Helénico*, Proc. As. C-62/93, de 14 de fevereiro de 1985 o *Caso Rompelman*, Proc. 268/83.

¹⁵ Este ponto de vista advém da jurisprudência constante dos seguintes Acórdãos do TJUE, de 21 de setembro de 1996 o *Caso Comissão / França*, Proc. 50/87, e de 11 de julho de 1996 o *Caso Ghent Coal*, Proc. C-37/95.

medida em que o mesmo constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA posto em prática pela legislação comunitária na matéria.

Fica claro que mesmo nas circunstâncias mais sensíveis, o TJUE relembra a necessidade de respeito pelos princípios gerais de direito, o da proporcionalidade, o da segurança jurídica e o da proteção da confiança legítima dos sujeitos passivos.

Princípios que importa ter presentes mais do que nunca, uma vez que está reservado aos tribunais nacionais o papel de evitar que num contexto de grave crise económica, como a atual, estes princípios fiquem comprometidos por qualquer pressão motivada pela necessidade de obtenção de receitas fiscais provenientes deste imposto, que como é sabido, se caracteriza por ser bastante recorrente.

Por outro lado, e obstante a importância da jurisprudência do TJUE na interpretação dos conceitos de direito comunitário relevantes, importa não esquecer que é aos tribunais nacionais que compete ter um papel da maior importância, uma vez que na maioria das situações serão estes a proferir uma decisão, e nesse aspeto, salienta-se que face à jurisprudência europeia a nacional ainda tem um longo caminho a percorrer.

Pode então concluir-se que, o direito à dedução é um dos elementos basilares no sistema comum do IVA, mas não de carácter absoluto e que o exercício deste direito confere ao imposto a neutralidade que o distingue dos outros impostos em geral.

3. Neutralidade do IVA

Um dos principais objetivos do sistema fiscal é a neutralidade, ou seja, este princípio implica que todas as atividades económicas devam ser tratadas da mesma maneira. Tem como corolário o princípio jurídico da não-discriminação.

No entanto, note-se que a conceito de neutralidade tem vindo a sofrer algumas mutações, como salienta Pitta e Cunha¹⁶, “*Já há muito a ciência fiscal abandonou a antiga conceção de neutralidade do imposto, segundo a qual a tributação neutra seria aquela que não influi na vida económica. Toda a fiscalidade produz hoje inevitáveis modificações na economia, entende-se hoje que o imposto é ‘neutro’ quando opera modificações homotéticas, iguais para todos os elementos do meio económico.*”

¹⁶ Cfr. Pitta e Cunha, *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Edições Almedina, Novembro 2008, p. 113.

Este princípio, decorre do Tratado de Roma e foi assinado em 1967, nos preâmbulos das duas primeiras Diretivas do IVA, como a razão de ser de que a adoção deste imposto vinha substituir e rejeitar o modelo dos impostos em cascata.

A neutralidade do IVA¹⁷ pode ser vista de duas formas – de uma forma interna e de uma forma externa. Relativamente ao imposto possuir uma neutralidade interna, depreende-se que esta não afete a criação de preços, a estrutura do circuito económico ou até mesmo a reserva dos meios de produção. Analogamente, a neutralidade externa plasma-se na falta de influência do imposto quanto à origem dos produtos ou serviços.

Deve ter-se ainda em conta que, o princípio da neutralidade opõe-se a qualquer discriminação entre sujeitos passivos, incluindo aqueles que tenham intervindo em qualquer transação fraudulenta, desde que demonstrem não ter, e não pudessem ter, conhecimento de que uma outra operação na mesma cadeia de entregas configurava um vício de fraude.

Neste ponto explica Xavier de Basto¹⁸ o seguinte, *“Com o IVA, na verdade, o conteúdo fiscal dos bens não depende nem da extensão dos processos produtivos em que foram obtidos, nem da repartição do valor acrescentado pelos diferentes operadores. Não há estímulo, nem desestímulo à integração vertical”*

Aliás tem sido o cerne do imposto, tal como Sérgio Vasques menciona, *“tradicionalmente apontado a neutralidade como seu princípio estruturante, marginalizando quaisquer outros princípios materiais de direito”*¹⁹.

Nos termos do Preâmbulo do CIVA: *“... (n)ão oferece hoje dúvida séria que o IVA, envolvendo uma técnica muito mais perfeita que a do IT, assegura uma maior neutralidade na tributação e constitui um sistema com maiores potencialidades na obtenção de receitas”*.

Pode-se concluir quanto ao princípio da neutralidade²⁰ que o grande objetivo do IVA é tributar os atos de consumo e não a atividade económica realizada pelos sujeitos passivos de imposto.

¹⁷ Sobre a neutralidade na ótica dos preços e distribuição veja-se Clotilde Celorico Palma-As *Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado. Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, op. cit., p.70 e pp.84-86.

¹⁸ Cfr. José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, 1991, pp. 52 e 53.

¹⁹ Cfr. Sérgio Vasques, *O imposto sobre o valor acrescentado*, op. cit., p.105.

²⁰ Acórdão de 23 de abril de 2009, Proc. C-357/07, Colec., p. I-5189, nas suas conclusões apresentadas por Juliane Kokott.

4. Requisitos formais para exercer o direito à dedução do imposto

Estes requisitos resultam da transposição dos artigos 178.º e 226.º da DVA, não tendo sido uma opção original do legislador nacional. É conveniente para todos os intervenientes que estas informações constem de um único documento, seja por razões de rigor legal, economia processual, eficácia procedimental ou outras de ordem prática.

A questão do pressuposto formal tem que ver com a apresentação de todos os elementos descritos no mesmo documento fiscalmente relevante (fatura). Não devendo assim obstar ao exercício do direito à dedução. Motivo pelo qual o artigo 226.º da Diretiva não consagra grande margem de liberdade ao legislador nacional, na verdade, são inadmissíveis as normas de direito nacional mais exigentes nesta temática se obstruam a congruência neutral do imposto.

Pode-se encontrar nos termos do artigo 19.º, n.º 2, do CIVA, os documentos, que possibilitam o direito à dedução do imposto mencionado, que terão de estar em nome e posse do sujeito passivo, sendo estas faturas passadas na forma legal.

Estas devem estar em conformidade com o artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, tendo de ser numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável;
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

Surge aqui problemática de que o legislador nacional consagrou normas mais exigentes das que estão presentes na Diretiva, o que poderá fazer com que se venha a negar o direito à

dedução, mediante o fundamento de falta de alguns dos pressupostos formais, impostos por este.

Nesse campo a jurisprudência do TJUE no Acórdão de 15 de setembro de 2016, Caso *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, Proc. C-516/14, foi inovadora, e desbravou um caminho tentando delimitar as situações acima descritas. Foi inovadora por ter desconsiderado o formalismo dos pressupostos de dedução do IVA, se a materialidade subjacente estivesse provada, independentemente da sua consubstanciação.

A verdadeira novidade no caso *Barlis* é admitir que se o órgão de fiscalização tributária tem acesso a toda a informação que necessita para apurar a legítima dedução do IVA, não deve ser o facto de a informação se encontrar em documentação anexa e não nas próprias faturas, impedimento para a efetivação do direito de dedução.

Tal como nota a Advogada-geral Juliane Kokott nos números 34 a 36 das suas conclusões apresentadas sobre este processo, “*a fatura constitui, assim, uma espécie de seguro para o fisco, na medida em que estabelece, de certa maneira, um nexo entre a dedução do IVA e o pagamento deste imposto (...) Por conseguinte, o facto de as menções obrigatórias numa fatura nos termos do artigo 226.º da diretiva IVA manifestamente incluírem também menções que não são necessárias para controlar apenas o pagamento do imposto mostra claramente que a função da fatura não se pode esgotar aqui. (...) (Com efeito,) estas e outras menções têm por objetivo fazer constar da fatura «[todas] as informações relativas ao regime de [IVA] aplicável»*”.

Graças a estas menções adicionais, as Autoridades Tributárias dos Estados-Membros podem controlar se o emitente da fatura calculou corretamente o imposto para a sua prestação.

Note-se que uma fatura não é um elemento constitutivo do direito em questão, mas sim um mero e simples requisito para poder exercê-lo.

5. O papel das normas anti abuso

Para compreender o surgimento das normas anti abuso no Direito Fiscal deveremos primeiro debruçar-nos no conceito subjacente e nas suas raízes, através de uma breve e genérica referência ao instituto do abuso no Direito Civil, dado que se revela importante na medida em que permite, assim, proceder a uma distinção clara e precisa relativamente ao instituto do abuso no Direito Fiscal.

Sendo esta uma noção basilar para entender os comportamentos abusivos dos contribuintes é de elevada importância na presente dissertação, por forma a melhor compreender o âmbito e o alcance das normas anti abuso no Direito Fiscal.

No plano nacional jurídico o instituto de abuso ganha forma em 1966, encontrando-se atualmente previsto no artigo 334.º do Código Civil (CC), onde se estabelece que é ilegítimo o exercício de um direito, quando o titular exceda manifestamente os limites impostos pela boa-fé, pelos costumes ou pelo fim social ou económico desse direito caracterizando-se o abuso de direito como uma atuação ilegítima do exercício de um direito subjetivo.

De referir que a evolução deste conceito, no Direito Civil, tem sido feita pela jurisprudência²¹ dos tribunais portugueses.

Para Jorge Abreu²² estamos perante uma situação de abuso de direito “(...) *quando um comportamento aparentando ser exercido de um direito se traduz na não realização dos interesses pessoais de que esse direito é instrumento e na negociação de interesses sensíveis de outrem*”.

Assim, para que haja abuso de direito terão de ser manifestamente ultrapassados os limites impostos pela boa-fé, pelos bons costumes e pelo fim social ou económico do direito que é exercido. Terá de ser manifesto o abuso de direito, ou seja, situações como “*a supressão do direito, a cessação do concreto exercício abusivo e um dever de restituir e/ou de indemnizar*”²³.

A distinção entre o abuso de direito no Direito Civil e o abuso de direito em matéria fiscal começa assim a ser mais tangível, pois, neste último, há um abuso manifesto na forma jurídica, sendo que o contribuinte, ao abrigo da liberdade que lhe foi atribuída com a titularidade de determinado direito, opta pela forma que lhe é mais favorável à prossecução dos seus interesses, por forma a obter uma vantagem fiscal que é indevida.

Neste ramo específico do Direito, a noção de abuso necessitou de conter adaptações, na sequência das garantias e dos direitos a proteger, quer sejam estes de ordem constitucional, como a legalidade e a tipicidade tributária, quer sejam de natureza infraconstitucional, como a proibição de uma interpretação extensiva das normas previstas na Lei Geral Tributária (LGT).

²¹ Acórdão de 10 de março de 2016 do STJ, relativo ao Proc. 206/13.2TVLSB.L1. S1.

²² Cfr. Jorge Abreu, *Do abuso de direito*, Lisboa, Almedina, 1999, p.4 e pp.63-64.

²³ Cfr. Patrícia Menezes Leirião, *A cláusula geral anti abuso*, Vida Económica, 2012, pp.40-41.

Segundo Saldanha Sanches²⁴, ”...*não se exige uma intenção de comportamento abusivo, o que se exige é que haja uma intenção de contornar a lei, por forma a reduzir a oneração fiscal, sendo que esta intenção terá de ser tão nítida como a do próprio legislador em pretender tributar as operações em causa, sendo necessário demonstrar que houve um comportamento abusivo, por forma a justificar a exclusão da tutela jurídica em determinada situação, sendo aqui exigido um trabalho prévio do legislador fiscal*”.

Existem duas tipologias de normas anti abuso, as normas gerais e as normas específicas. No caso das normas gerais temos no ornamento jurídico português introduzida a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA).

A atual CGAA encontra-se prevista no artigo 38.º n.º 2 da LGT nos seguintes termos:

“2. As construções ou séries de construções que, tendo sido realizadas com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustrate o objeto ou a finalidade do Direito Fiscal aplicável, sejam realizadas com abuso das formas jurídicas ou não sejam consideradas genuínas, tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes, são desconsideradas para efeitos tributários, efetuando-se a tributação de acordo com as normas aplicáveis aos negócios ou atos que correspondam à substância ou realidade económica e não se produzindo as vantagens fiscais pretendidas.”

Neste sentido iremos proceder agora à desconstrução da CGAA seguindo o modelo do autor Gustavo Lopes Courinha, que tem vindo a ser amplamente adotado pela jurisprudência dos tribunais portugueses.

Segundo este, a CGAA é constituída por quatro elementos, que compõem a provisão da norma e são de verificação cumulativa: o elemento meio, que constitui a forma utilizada pelo contribuinte, o elemento resultado, correspondendo à vantagem fiscal obtida, o elemento intelectual, que diz respeito à intenção do contribuinte e o elemento normativo, quanto à reprovação pelo espírito da norma da vantagem obtida. A estes acresce um quinto, o elemento sancionatório, estabelecido na estatuição da norma, que apenas se verificará se os anteriores estiverem todos preenchidos²⁵.

A forma utilizada pelo contribuinte para atingir ou obter determinada vantagem fiscal por si desejada, utilizando um negócio jurídico por forma a obter um resultado fiscal mais

²⁴ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit, p. 415.

²⁵ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, maio de 2004, p.165.

vantajoso, do que o que seria obtido com uma conduta norma ou adequada para o mesmo efeito não fiscal.

A AT terá então de comprovar que o contribuinte adotou uma conduta previamente planificada, que na verdade apenas e exclusivamente foi adotada com o intuito de obter vantagens fiscais.

Neste contexto só merecem censura os atos praticados de forma livre e consciente pelo contribuinte, e face aos quais ele usou de liberdade de conformação no âmbito da sua autonomia privada. Note-se que o contribuinte poderia optar pela prática de atos lícitos, no entanto, de forma consciente optou por aqueles que constituem uma forma de planeamento fiscal ilícito.

Posto isto, torna-se relevante esclarecer em que situações é que os atos jurídicos constituem meios artificiosos e fraudulentos. Nas palavras de Saldanha Sanches²⁶, *“um ato jurídico será artificioso quando a sua utilização só puder ser explicada por razões de natureza fiscal recorrendo ao abuso das formas jurídicas”*.

Para o autor, a intenção fraudulenta é apurada mediante o recurso a este tipo de atos. De notar que o termo *“artificiosos”* tem origem no já referido teste dos expedientes puramente artificiais, que decorre da jurisprudência do TJUE. Isto para que fique cumprido assim o elemento meio, tal como menciona²⁷, *“Esta característica dos atos e negócios jurídicos que correspondam ao elemento meio não decorre expressamente da norma, nem, em bom rigor, julgamos que tal seja necessário, uma vez que essa característica dos atos e dos negócios jurídicos em causa decorre da distinção conceptual subjacente à CGAA, a distinção entre fraude, evasão e elisão fiscais”*.

O resultado existe quando se verifica uma redução, eliminação ou diferimento temporal do imposto que seria normalmente devido numa situação em que inexistisse uma pré-planificação dos atos ou dos negócios jurídicos por parte do contribuinte, contornando assim a lei fiscal por forma a obter uma vantagem fiscal menos onerosa.

Nas palavras de Courinha²⁸, *“haverá equivalência dos fins económicos entre o primeiro e o segundo negócio “quando aqueles se possam substituir nos efeitos destes”*.

²⁶ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, op. cit., p.171.

²⁷ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, op. cit., p. 169.

²⁸ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, op. cit., p.172.

A equivalência é verificada com recurso à análise das obrigações e direitos decorrentes de ambos os negócios. Se através deste processo ficar demonstrado que existe equivalência entre os fins económicos, mas não existe correspondência nos efeitos tributários, sendo o escolhido pelo contribuinte mais benéfico a esse nível, consideramos o elemento resultado preenchido.

Relativamente ao elemento intelectual o que está em causa é a motivação, enquanto diferenciadora entre as situações em que a vantagem fiscal surge ocasionalmente e as situações em que esta vantagem foi efetivamente desejada pelo contribuinte.

É importante referir que o elemento intelectual constitui uma *“fonte adicional de segurança jurídica”*, uma vez que permite a distinção entre os comportamentos elisivos e os que são fundamentalmente motivados por razões económicas. De facto, não nos podemos esquecer dos ensinamentos no Acórdão de 15 de setembro de 2016, Caso *Cadbury Schweppes*, Proc. C-196/04 *“...o contribuinte, no âmbito da sua liberdade de atuação, pode escolher a forma jurídica que entender mais adequada para o seu negócio, não estando adstrito a optar pela via fiscalmente mais onerosa. Apesar de a ordem jurídica tutelar esta liberdade de gestão fiscal, o contribuinte encontrará o seu limite no recurso a meios abusivos”*.

Caberá então à AT distinguir entre estes dois tipos de condutas, recorrendo aos poderes que lhe são atribuídos. Assim, o contribuinte deverá ter indagado sobre as vantagens de assumir determinada conduta ou outra, atendendo aos resultados fiscais da sua escolha, sendo que, ao optar por determinado caminho, o contribuinte deverá ter uma verdadeira motivação fiscal.

Quanto ao elemento normativo, é um dos elementos que se encontra menos claro na lei, não obstante o facto de ser um dos mais importantes, o que por si só levanta algumas questões. Este elemento tenta demonstrar, por recurso a todos os métodos interpretativos possíveis, que, apesar de a letra da lei permitir que o ato ou negócio em causa assegure os efeitos fiscais visados pelos contribuintes, as intenções da lei impedem ou visam impedir a sua obtenção e permitem ao intérprete concluir pela rejeição pelo ordenamento jurídico dos resultados obtidos.

Por conseguinte, segundo Gustavo Lopes Courinha²⁹, o elemento normativo vem “*auxiliar no enquadramento da norma fiscal numa perspetiva não literal, com vista à obtenção de soluções sistemáticas e teleologicamente consideradas.*”

Para que este elemento possa estar preenchido, tem de ser “*clara e inequívoca a intenção do legislador de tributar*” as operações postas em prática pelo contribuinte. Isto é, a AT só poderá utilizar a aplicação da CGAA com todas as consequências que daí resultam, se decorrer da norma defraudada uma evidente intenção de tributar. Só assim se poderá “*censurar*” o contribuinte, uma vez que ele terá oportunidade de entender o porquê da atuação da AT.

Pelo contrário, este elemento não estará preenchido quando o contribuinte tira proveito de casos em que “*o legislador, por incúria ou falta de coragem política, deixou que se multiplicassem as situações (...) de não tributação de certos tipos de negócios jurídicos*”.

A análise deste elemento torna evidente a importância que ele tem para uma figura como a CGAA, pois permite que não caiam no seu âmbito de aplicação casos de planeamento fiscal lícito representando, por isso, maior segurança jurídica para o contribuinte. É, portanto, um elemento que demonstra que a CGAA não é um simples instrumento de arrecadação de receita sem critérios.

Por último, o elemento sancionatório, esta fase final dá-se após a verificação de todos os outros elementos mencionados acima, é literalmente a consequência da aplicação da CGAA, e passa pela ineficácia em termos fiscais do ato ou negócio jurídico.

Aqui será reconstruído o ato ou do negócio jurídico para que ele produza os seus verdadeiros efeitos fiscais, tal como se não tivesse existido a motivação que determinou a obtenção da vantagem fiscal, claramente violadora dos princípios do sistema fiscal e da lei.

Assim, como defende Saldanha Sanches³⁰ “*o negócio terá de situar-se numa zona do ordenamento jurídico-tributário onde haja uma intenção inequívoca de tributar: a intenção inequívoca expressa na lei, que de certo modo explica o percurso desviante tomado pelo sujeito passivo da obrigação fiscal*”, revelando-se assim a intenção prévia demonstrada pelo legislador como um elemento fundamental.

²⁹ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, op. cit., p.189.

³⁰ Cfr. Saldanha Sanches, *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, 2006 pp.31-32.

Tal como refere Gustavo Lopes Courinha³¹ “*as consequências fiscais, com a negação das mencionadas vantagens fiscais, apenas devem abranger o contribuinte que atuou com o propósito ou motivação essencialmente fiscal*” e que “*a extensão dos efeitos fiscais a outros contribuintes que não aqueles que visaram a obtenção da vantagem fiscal em termos contrários à CGAA, não pode deixar de conduzir a injustiças e a situações de desnecessária complexidade*”.

Quanto às cláusulas específicas estas foram inseridas em cada um dos respetivos impostos, de modo que o seu intuito não seja desvirtuado, quer isto dizer, que não vertam, para a esfera pessoal ou que sejam realizados negócios puramente fiscais, como por exemplo, no tema da transmissibilidade de prejuízos fiscais em sede de IRC ou então na dedução do IVA na aquisição de viaturas ligeiras de passageiros.

6. Admissibilidade de uma cláusula anti abuso em sede de IVA

A reiteração sistematizada de manobras elisivas por parte dos contribuintes visando norma(s) determinada(s) motiva, não raras vezes, o legislador a adotar “remédios” específicos, no sentido de colmatar e sanar as “insuficiências” detetadas e abranger, também, as formas elisivas na previsão legal, ou afastá-las por se tratar de normas que concedem benefícios ou vantagens fiscais desvirtuadas. Estas reações pontuais e cirúrgicas apresentam, todavia, inúmeras desvantagens, embora sejam de fácil apreensão e aplicação.

Tal como Alexandra Martins³² refere, “*Configuram, em regra, reações a posteriori. E, no dito “jogo do gato e do rato” o contribuinte mais hábil sempre haverá de levar a melhor, pelos tempos de reação da ordem jurídica e as normas anti-abuso específicas com frequência, traduzem soluções anti-sistemáticas. A proliferação de normas especiais anti-abuso implica a perda de visio de conjunto, o esvaimento da unidade de valoração da ordem jurídica, subjacente à escolha dos indicadores de capacidade contributiva.*

Estas normas introduzem elementos de injustiça no sistema, recorrem frequentemente a presunções e ficções, assumindo capacidade contributiva onde ela pode, em verdade, não existir.

³¹ Cfr. Gustavo Lopes Courinha, *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*, op. cit., p. 202.

³² Cfr. Alexandra Martins, *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA (N.º 7 da Coleção)*, pp. 45-48.

Saliente-se, a este propósito, que apesar de as presunções fiscais não serem fixas, ou seja, admitirem contraprova ou prova do contrário, consubstanciando meras inversões do probatório inseridas no direito adjetivo, as dificuldades processuais associadas a este ônus de comprovação transmutam-nas, na verdade, num regime substantivo conducente à tributação efetiva.

Para muitos autores, a existência de normais especiais anti-abuso exclui, em princípio, o direito de a Autoridade Tributária aplicar às matérias por elas especialmente definidas a cláusula geral anti-abuso caso a situação fique de fora do âmbito de previsão dessas normas especiais.

Para outros, estas normas, nada trazem de novo à aplicação de uma cláusula geral anti-abuso, configurando redundância legislativa que, como toda a redundância, é de evitar, até porque torna o sistema mais complexo e, portanto, mais inseguro. Outros, ainda, apontam contra sistemas fundados em presunções e ficções o excesso de formalismo jurídico, o seu preconceito de um exasperado conceito de certeza do Direito, o postulado da perene intangibilidade dos esquemas formais e a sobreposição de tais esquemas à realidade económica e ao jogo real de interesses.”

Pelas razões expostas, e independentemente de se reconhecer o carácter simplificador e eficaz da tributação efetuada por recurso a normas especiais anti abuso, a presunções e ficções, não se deve usá-las como um esquema geral de combate ao abuso fiscal.

Em sede de IVA, um exemplo típico de norma especial anti abuso encontra-se na limitação do direito à dedução constante do artigo 21.º do CIVA.

Neste articulado é restringido o exercício do mecanismo do crédito de imposto sempre que sejam efetuados determinados consumos que, pela experiência comum, são normalmente passíveis de utilização privada em fins não empresariais.

A propósito desta limitação, até 2005 não tinha existido qualquer pronúncia, por parte do TJUE, que invocasse e aplicasse, em sede de IVA, a doutrina do abuso de direito, designadamente com a finalidade de tornar ineficazes manobras elisivas de contorno das normas por parte dos sujeitos passivos deste imposto.

Porém, não se divisam razões que justifiquem algum desvio ao entendimento acima descrito, uma vez que o sistema comum de IVA consta de uma Diretiva e integra acolhimento comunitário.

O regime do IVA está, pois, submetido ao princípio geral anti abusivo em apreço. O argumento de que a jurisprudência “anti-abuso” em matéria de concessão de montantes compensatórios e de restituições à exportação teve por base regulamentos não introduz, em nosso entender, qualquer modificação. De salientar, também, que a diretiva do IVA contém inúmeros preceitos dotados de efeito.

As dúvidas que a este respeito ainda persistissem nos espíritos dos mais céticos foram, entretanto, dissipadas com a decisão proferida pelo TJUE, em 21 de fevereiro de 2006, no caso *Halifax*, Proc. C-255/02.

Suscitou-se aí, pela primeira vez, o enquadramento do abuso do direito em matéria de IVA, com o objetivo de impedir o exercício do direito à dedução do IVA no âmbito da montagem de operações imobiliárias. Estas operações envolviam uma entidade impossibilitada de recuperar o IVA na sua quase totalidade, por se tratar de uma instituição bancária que realizar mais de 95% de transações isentas de IVA.

De forma a poder deduzir esse IVA, utilizou outras sociedades, mais precisamente, através da interposição de outras entidades com aquelas relacionadas ou a quem assistisse a possibilidade de exercer o direito à dedução, e por intermédio da celebração de diversos contratos com “manipulação” dos preços de construção e de locação dos imóveis, alcançar a recuperação integral ou quase total do IVA incorrido que em circunstâncias típicas e lineares, a instituição bancária não poderia deduzir no âmbito da sua actividade.

Foram também criteriosamente selecionadas as datas das diversas operações, por forma a “caírem” em períodos contabilísticos distintos, de acordo com determinados critérios.

Assim, as locações isentas, que não conferiam o direito à dedução, foram reportadas num período posterior àquele em que esse direito devia ser exercido, neutralizando as potenciais consequências adversas que essas locações teriam na percentagem de dedução se fossem celebradas nesse ano (fiscal) em que os custos de beneficiação dos imóveis foram suportados.

O advogado-geral Miguel Poiares Maduro, nas conclusões proferidas no caso *Halifax*, sustentou, desde logo, a aplicabilidade da doutrina do abuso de direito ao IVA³³.

³³ O advogado-geral afasta a “primeira tese defendida pelos Commissioners of Customs & Excise de que uma operação efetuada unicamente com o objetivo de evasão ao IVA não constitui, em si mesma, uma prestação

Estas decisões baseiam-se principalmente nos artigos 176.º e 177.º da Diretiva de IVA que foram vertidos no ornamento jurídico nacional no artigo 21.º do CIVA.

Sobre a epígrafe “Exclusões do direito à dedução”, o artigo 21.º do CIVA prevê um conjunto de situações relativamente às quais não poderá ser exercido o direito à dedução do imposto suportado, no todo (nº 1 e 3), ou em parte (nº 2).

O legislador decidiu excluir do direito à dedução o imposto suportado nas:

- a) “*despesas relativas à aquisição, fabrico ou importação, à locação, à utilização, à transformação e reparação de viaturas de turismo, de barcos de recreio, helicópteros, aviões, motos e motociclos*” (alínea a) do nº 1);
- b) nas “*despesas respeitantes a combustíveis normalmente utilizáveis em viaturas automóveis (...)*”, alínea b) do nº 1, com as exceções aí previstas; nas “*despesas de*

de serviços' nem uma medida tomada no exercício de uma 'actividade económica' para efeitos de IVA. Esta orientação já foi defendida pelos Commissioners a propósito das situações de fraude carrossel e foi, das entidades prestadoras, quer dos recipientes e destinatários dos bens e serviços em causa, alcança-se a recuperação, quase integral, do IVA relativo a bens ou serviços nailizados por um sujeito passivo que não beneficia do direito a essa recuperação e que devia ser tratado como um consumidor final, no todo ou numa parte significativa das suas aquisições. Salienta, ainda, o advogado-geral, em posição que perfilhamos, que são transponíveis para a interpretação das proposições comospirarias de IVA os dois critérios apresentados pelo TJ, para a existência de um abuso, no caso Ensland-Stärkeiti "por um lado, têm de verificar-se circunstâncias objetivas que permitam concluir que o objetivo pretendido pela legislação não foi alcançado, pese embora o respeito formal da previsão normativa. Configura o elemento normativo da cláusula geral anti abuso portuguesa, de que fala Gustavo Lopes Courinha, e que representa a anti-juridicidade do resultado atingido, ou, nas suas palavras a desconformidade do resultado obtido com a ratio legis, o espírito ou propósito da lei. Novamente surge o paralelismo com a doutrina Estados-Membros a possibilidade de estabelecer determinadas regras para o exercício do direito à dedução, mas também assim condicioná-lo. da fraude à lei, apelando ao âmbito teleológico das normas invocadas. Por outro lado, exige-se um requisito subjetivo consubstanciado na intenção finalística de obter um benefício resultante da legislação comunitária, criando-se, para o efeito, os pressupostos 276 Esclarece o advogado-geral, no ponto 74 das suas conclusões, que "nenhuma disposição de direito comunitário pode ser formalmente invocada para assegurar benefícios manifestamente contrários aos seus fins e objectivos. Tal regra, concebida como um princípio de interpretação, constitui uma válvula de segurança indispensável para proteger os objectivos de todas as disposições de direito comunitário contra a sua aplicação formalista, baseada unicamente no seu sentido mais óbvio"27 ("A Cláusula ..." cit., pp. 185 a 197)."

transportes e viagens de negócios do sujeito passivo do imposto e do seu pessoal, incluindo as portagens” (alínea c) do nº 1);

c) nas *“despesas respeitantes a alojamento, alimentação, bebidas e tabacos e despesas de receção, incluindo as relativas ao acolhimento de pessoas estranhas à empresa e as despesas relativas a imóveis ou parte de imóveis e seu equipamento, destinados principalmente a tais receções” (alínea d) do nº 1);*

d) nas *“despesas de divertimento e de luxo (...)” (alínea e) do nº 1).*

O afastamento, nas alíneas a) a e) do nº 2 do artigo 21.º do CIVA daquelas exclusões fundamenta-se no facto de estarmos perante situações em que os bens e serviços referenciados constituem uma necessidade indispensável para a atividade desenvolvida.

Segundo Mário Alexandre³⁴, *“A dificuldade em tributar a afectação permanente, ou temporária, daqueles bens em fins alheios à actividade das empresas ou de estabelecer a distinção entre os serviços utilizados para as necessidades da actividade tributável do sujeito passivo e os que se destinam a uma utilização meramente particular constitui, na realidade, a única justificação para o estabelecimento discricionário da exclusão do direito à dedução do imposto sobre o valor acrescentado nessas despesas”.*

A cláusula de *“stand-still”* no artigo 176.º da Diretiva IVA (o qual corresponde ao anterior número 6 do artigo 17.º da DIVA) diz-se que *“O Conselho, deliberando por unanimidade, sob proposta da Comissão, determina quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA. (...). Até à entrada em vigor das disposições referidas no primeiro parágrafo, os Estados-Membros podem manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respetiva adesão.”*

Não tendo o Conselho, até à data, determinado *“quais as despesas que não conferem direito à dedução do IVA”*, resulta, então, que os Estados-Membros podem utilizar a faculdade prevista na segunda parte do artigo 176.º da Diretiva IVA.

Uma cláusula de *“stand-still”*, em que os Estados-Membros podem *“manter todas as exclusões previstas na respetiva legislação nacional em 1 de janeiro de 1979 ou, no que*

³⁴ Cfr. Mário Alberto, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Exclusões e Limitações do Direito a Dedução*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 350, abril/junho 1988, p. 63.

respeita aos Estados-Membros que tenham aderido à Comunidade após essa data, na data da respectiva adesão”.

O TJUE enuncia, todavia, alguns dos requisitos que devem ser preenchidos para a aplicação daquela faculdade, no sentido de clarificar a expressão “*manter todas as exclusões previstas na respectiva legislação nacional*”, ficando assim claro que o TJUE não tem considerado o direito à dedução como um direito de carácter absoluto.

III. Operações Simuladas

1. Conceito e âmbito da figura da Simulação

A simulação é uma das principais modalidades de divergência entre a vontade real e a vontade declarada, estando previsto este conceito no artigo 240.º n.º1 do CC³⁵, materializando-se num contrato entre o declarante e o declaratário, tendo por objeto a celebração de um negócio jurídico em que ambas as partes no fundo não querem ou não querem naqueles termos, com o intuito de com ele enganar terceiros. Daqui surgem os três elementos³⁶ fulcrais para que haja lugar à simulação, são eles:

- a. A divergência entre a vontade real e a vontade declarada;
- b. O acordo simulatório;
- c. Intenção de enganar terceiros.

Pode ainda dizer-se que a simulação é fraudulenta se os seus autores, para além de pretenderem enganar terceiros, quiserem prejudicar alguém. O conceito de simulação prevê dois graus na sua concretização, são eles a relativa e absoluta.

Quando estamos perante a celebração, pelas partes, de um determinado negócio, mas com a intenção de celebrar um negócio diferente estamos perante um caso de simulação relativa. Por outro lado, quando as partes realizam um negócio, mas não pretendiam realizar qualquer negócio falamos de um caso de simulação absoluta.

A figura da simulação está entre os meios tradicionalmente enunciados como forma de manipulação das formas jurídicas e consequente prejuízo da AT.

Na simulação ao nível tributário identificamos uma divergência dolosa, da parte dos contraentes do negócio jurídico, entre a vontade real e a vontade declarada, muitas vezes com o intuito de obter uma vantagem fiscal. Para tal tentam contornar a correta obrigação tributária, induzindo a AT a uma liquidação de imposto de um valor reduzido ou mesmo inexistente.

³⁵ Cfr. Carlos Alberto da Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 1989, p. 471.

³⁶ Cfr. Diogo Leite de Campos, *Simulação dos negócios jurídicos*, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, p. 219.

2. Simulação Fiscal – Existe?

Ora, com esta questão que se lança no título quer se dizer, que existe um conceito coerente e articulado de regras jurídicas a regular comportamentos simulatórios no quadro de finalidades ou interesses tributários. E que possa por isso, ser qualificado com um instituto jurídico na área do direito tributário, o instituto da simulação fiscal.

O que temos é uma panóplia de disposições dispersas por diversas leis tributárias e sem qualquer articulação entre si, e que recorrem ao termo “*simulação*” sem avançar com nenhum conceito “*extrictu senso*”. A única coisa que ali se pretende regular são os efeitos tributários ou penais de um fenómeno cuja existência e configuração são pressupostas.

Portanto o melhor que podemos fazer para tentar definir simulação fiscal será socorrermos do artigo 39.º da LGT que nos indica que em caso de simulação do negócio jurídico, a tributação atende ao negócio jurídico real e não ao negócio jurídico simulado, norma que se aplica a todos os tributos. Este articulado pressupõe tanto a simulação inocente como a fraudulenta.

E nesta tentativa deparamo-nos desde logo com o primeiro entreve a esta delimitação de conceito, onde o legislador apenas se limita a invocar uma específica modalidade de simulação (a de preço) conjugado com o artigo 103.º, nº1, alínea c), do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), articulando-o com o artigo 19º, nº3, do CIVA.

A doutrina reparte a simulação em dois vértices, a simulação relativa, e a simulação absoluta. onde a nulidade apenas irá afetar o negócio simulado, sendo, para tal, necessário o preenchimento dos requisitos de validade do negócio jurídico dissimulado, tendo a AT de invocar e provar a simulação através dos meios que entenda serem suficientes e adequados para o efeito.

A realização de um negócio fiscalmente menos oneroso, pode desde logo ser um negócio com fim de enganosamente prejudicar a AT. Isto acontece quando um contrato é realizado com vista a beneficiar de um regime fiscalmente mais favorável. Estamos assim perante uma figura de simulação fiscal.

Tome-se o exemplo em que um particular, celebra contratos que visam em obter um regime fiscal mais favorável ou um benefício, não existindo este benefício este contrato teria sido celebrado de outra forma ou não teria sequer sido celebrado. Tal negócio é, portanto, celebrado, com um fim estritamente fiscal.

Neste campo pode também introduzir-se a tese de negócio indireto, esta tese pode ser verificada ao analisar se o cerne do contrato quanto ao seu objetivo e o quanto este é subjetivo.

O primeiro é constituído pela divergência entre a estrutura do negócio e os fins que as partes pretendem atingir ao qual a doutrina se refere como utilização de processos insólitos; formas anormais. O segundo é dado pelo facto de a escolha do esquema negocial ser determinada pela intenção de excluir ou diminuir o encargo fiscal.

Com isto, geram-se duas modalidades em Direito Fiscal, o de negócio indireto de exclusão (fora do espectro do imposto) e o impeditivo (dentro de uma noma de isenção).

É de relevar também quanto à definição deste conceito, apurar se só existe simulação para efeitos tributários quando se verifica o propósito de prejudicar o Estado evitando a determinação ou a liquidação do tributo devido.

Isto é, só se constitui “simulação”, para este efeito, a dita simulação fraudulenta e, dentre esta, a que contenha a intenção qualificada de defraudar a Autoridade Tributária.

Aqui poderá defender-se que a razão de ser deste instituto tributário é, ainda assim, a do combate à evasão fiscal e que, por conseguinte, só releva para este efeito a simulação realizada com o propósito específico de erodir a carga tributária sobre o sujeito passivo. No entanto parece-nos que se o fizéssemos estaríamos a desvirtuar todo o conteiro inerente se simulação.

3. Distinção entre Simulação Fiscal e aplicação da CGAA

A figura da simulação não poderá ser confundida com a Cláusula Geral Anti Abuso (CGAA), o que muitas vezes acontece por esta figura ser também um meio de combater os comportamentos abusivos.

Se, por um lado, na simulação temos um negócio jurídico, mesmo que falso, na CGAA não estamos perante nenhum negócio jurídico falso, aqui os atos são os efetivamente queridos pelas partes e não há qualquer tipo de ocultação por parte destas.

Na CGAA também não temos qualquer consequência de nulidade do negócio/ato jurídico celebrado, sendo apenas desconsiderados os efeitos fiscais destes e aplicados os efeitos que o legislador considera que deveriam ter sido praticados.

Assim, o conceito de simulação em termos fiscais é distinto da figura do abuso de direito, havendo por acordo entre declarante e declaratório, e o intuito de enganar terceiros, causando divergência entre a declaração negocial e a vontade real do declarante, o negócio diz-se simulado. Nestes casos de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado.

Situação que é distinta na CGAA onde a AT terá de efetuar o procedimento administrativo previsto no artigo 63.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT), de carácter prévio e próprio, e que permite liquidar o imposto devido em determinado negócio jurídico de resultado económico equivalente. Na sua previsão reside uma exigente formulação, uma vez que, para além da divergência entre a vontade real e a declaração das partes, terá que existir uma intenção fraudulenta que lese a Autoridade Tributária.

Aliás, numa leitura conjugada do artigo 38.º n.º 2 e do artigo 39.º, ambos da LGT, facilmente se conclui que o legislador exclui da CGAA as situações em que estejamos perante um caso de simulação fiscal, para que estas duas realidades não se confundam.

Quanto ao seu regime jurídico, num caso de simulação do negócio jurídico, a tributação penderá sobre o negócio jurídico real desconsiderando o negócio jurídico simulado. Esta tributação de negócio jurídico real prevista em documento autêntico depende de uma decisão, ressalvando os poderes de avaliação da matéria tributável atribuídos por lei à administração tributária.

Os efeitos jurídicos de ineficácia do ato ou do negócio simulado têm obrigatoriamente de encontrar correspondência num determinado facto previsto na lei de incidência real, para que não caiamos num plano de inconstitucionalidade, por violação do disposto nos artigos 103.º n.º 2 e 165.º n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

4. Operação Simulada – Meios de prova

A prova do acordo simulatório e do negócio dissimulado por terceiros é livre, podendo ser feita por qualquer um dos meios de prova admitidos na lei, seja ela a confissão, documentos, testemunhas, presunções, etc., dado que a própria lei não estabelece qualquer restrição. Antes demais é de extrema importância que fique claro qual é o objeto da prova, isto é, saber os fatos que há a provar e que ficam dependentes da verificação de determinados requisitos.

Estes requisitos são de natureza cumulativa, ou seja, na falta de prova de um deles, não há simulação de negócios jurídicos ou de operações tributáveis para o efeito.

Aqui a dificuldade prende-se com o averiguar quando é que compete à Autoridade Tributária provar os elementos da simulação ou quando é compete ao sujeito passivo provar a realidade do negócio ou operação.

As regras deste procedimento inquisitório podem, portanto, ser divididas em três grupos, as regras de início de procedimento, instrução e conclusão do procedimento.

Ora, a primeira regra fundamental com que nos deparamos é a presunção da verdade das declarações dos contribuintes, compete, portanto, ao contribuinte declarar os factos fiscais relevantes que evidenciem a sua situação tributária. Se este cumprir com estes requisitos, os fatos declarados e os documentos presumem-se verdadeiros.

No segundo grupo, encontra-se a regulação do procedimento de instrução, e aqui a AT rege-se por dois princípios fundamentais, o inquisitório e o da colaboração presentes nos artigos 58.º e 59.º da LGT.

Do primeiro princípio resulta que compete à AT realizar as diligências necessárias de forma a apurar os fatos relevantes para a decisão do procedimento e à descoberta da verdade material.

Do segundo, onera-se o contribuinte de colaborar com a AT na realização da instrução, facultando os elementos de prova em seu poder sobre as suas relações económicas com terceiros e a sua situação tributária.

Ficam assim claros os moldes e pressupostos sobre os quais se fixa a relação entre o contribuinte e a AT e as responsabilidades de cada um no processo de obtenção de meio de prova.

5. Conceito de Operação Simulada à luz do artigo 19.º n.º3 do CIVA

A correlação deste conceito face ao da simulação fiscal não é de todo espontânea, tal poderá dever-se à matriz comunitária deste código de modo a uniformizar conceitos e disposições de modo a garantir uma aplicação equitativa e manter a neutralidade fiscal.

Aqui temos de aplicar dois conceitos, de modo a conseguirmos interpretar o que o legislador pretendia com empregar com o uso de “operação simulada”, o primeiro deles é o “negócio” e o segundo é a “operação” em si. Ambos estão intimamente relacionados, o que o legislador

tentou fazer foi, no nosso entender, o de se apoiar mais na natureza económica das operações e menos na sua estrutura jurídica.

Aqui surge uma tendência doutrinária que culmina numa nova racionalização de palavras, pela própria abstração dos conceitos utilizados, é ela a de simulação de operações económicas com relevo fiscal.

A razão de ser da norma, assenta no fato de o IVA incidir sobre operações económicas reais, e não sobre operações fictícias ou inexistentes. Acresce ainda que nestas situações é frequente que não ocorra o pagamento ou a diminuição do IVA liquidado. Pelo que ao se estar a permitir a dedução representaria um duplo prejuízo para o Estado³⁷.

Estes conceitos revelam-se fundamentais para que se possa averiguar com clareza qual a sua abrangência, uma vez que a consequência da aplicação da norma prevista no artigo 19.º n.º3 do CIVA, será a de negar o direito da dedução de IVA.

6. Negação do direito dedução de IVA na simulação de preço e jurisprudência TJUE

A nível de jurisprudência do TJUE, parece haver alguma tolerância a situações que podem parecer ser uma simulação por interposição fictícia de pessoas que, no entanto, foram consideradas operações tributáveis para efeitos de IVA.

Para efeitos nacionais, o legislador parece querer deixar claro que, mesmo tratando-se de uma simulação de preço, o simulador adquirente perde o direito à dedução.

Quer isto dizer, que se o comprador adquire um serviço/bem por 1000 euros teria de pagar 230 euros de IVA, mas por acordo com o vendedor simularam um preço de venda de 2000 euros, liquidando assim um montante de IVA de 460 euros. Ora, tendo em consideração o exposto acima, o adquirente não poderá nem deduzir os 460 euros, nem os 230 que estariam em consonância com o real acordo jurídico celebrado entre ambas as partes e cujo imposto foi pago em excesso.

Tal situação tem acolhimento no conceito fraude fiscal, presente no artigo 103.º n.º 1, alínea c) do RGIT, dada a intenção de prejudicar a receita fiscal.

37 Cfr. Clotilde Celorico Palma e António Carlos Santos, *Código do IVA e RITI, Notas e Comentários*, Almedina, 2014, p.241.

No entanto poderá dar-se o caso de não haver um prejuízo para a receita fiscal, mesmo ocorrendo um acordo simulatório e uma divergência entre a vontade real e a declarada na emissão de uma fatura com intenção de enganar terceiros, mas não o Estado.

Imagine-se a seguinte situação, o sujeito passivo X pretende solicitar uma indemnização ao Y, por execução defeituosa de uma empreitada referente à construção de um campo de golfe num empreendimento turístico. Contrata então Z para corrigir os defeitos detetados, estipulam entre ambos um valor de 150.0000 euros, mas X acorda com Z em emitir uma fatura de 200.000 euros, para que X possa pedir a Y uma indemnização superior. Todavia Z entrega o valor de IVA correspondente à base tributável de 200.000 euros. Presuma-se também que o Estado não é lesado sem sede de IRC (pelo empolamento de custos).

Neste caso, parece claro não haver intenção nem resultado de diminuir encargos fiscais, uma vez que não há a diminuição da receita tributária, pelo que não estamos perante uma simulação fiscal, criminalmente punível (sendo estes comportamentos sancionados noutra sede).

A questão que se coloca neste caso, em que ocorre simulação civil, mas não existe vontade de lesar a receita tributária, nem lesão da mesma, é a se será aplicada ou não a exclusão do direito à dedução previsto no artigo 19.º, n.º 3 do CIVA.

Interpretando o artigo 19.º, n.º 3 do CIVA, no sentido em que faz uso da expressão “*operação simulada*” na ótica da simulação absoluta, e “*simulação preço/valor*” no sentido de simulação do valor do contrato. Deixa de fora a simulação relativa quanto aos sujeitos e quando à natureza do negócio, não ficando estas assim abrangidas pelo preceito.

Talvez pela ideia de que nestes casos as operações na sua materialidade existem (mesmo que não com aqueles sujeitos, ou com o conteúdo negocial acordado), ao contrário da simulação absoluta onde não existe de todo a operação.

Em ambas a situações existe uma componente comum, a falsidade (falta de correspondência entre a fatura e a realidade). Não deverá, no entanto, confundir-se a simulação com falsidade (confusão feita frequentemente pela jurisprudência fiscal), dado que estas estão tipicamente associadas.

Sendo que a primeira se reporta às declarações de vontade do negócio em si e a segunda reporta-se à realização do negócio juridicamente, ou seja, é usada na simulação. A respeito

da simulação sobre a natureza do negócio diz-nos Mota Pinto³⁸ que “*o negócio ostensivo ou simulado resulta de uma alteração do tipo negocial correspondente ao negócio dissimulado ou oculto; p.ex., finge-se a venda e quer-se uma doação ou vice-versa*”.

No tipo de situação mencionada acima, tipicamente, não há lesão da receita tributária, esta não sai nem beneficiada nem prejudicada. Tendo isto em conta, poderia justificar-se que a lei não sancionasse o fingimento com a exclusão do direito à dedução.

Com efeito, o racional da lei poderá recair sobre a desconformidade da fatura com qualquer operação real, caso da simulação absoluta (desconformidade total) ou relativa quanto ao valor (desconformidade parcial), desconformidade esta que não existe na simulação sobre os sujeitos ou sobre a natureza do negócio, nestas situações, as operações correm mesmo, embora não com aqueles sujeitos passivos ou com aquele molde negocial.

Outra razão fulcral poderá ser o risco que normalmente está associado à emissão de faturas absolutamente ou parcialmente falsas, que é o de usualmente estarem ligadas a atividades criminosas de fraude fiscal, em que existe vontade por parte dos seus agentes de enriquecerem à custa do património fiscal. Sobretudo nos casos de simulação absoluta, os emitentes das faturas são normalmente sujeitos passivos sem património e sem atividade económica real que, após terem emitido a fatura, não entregam ao Estado o imposto liquidado.

No que respeita a simulação sobre os sujeitos ou sobre a natureza do negócio, o perigo de lesão da receita tributária não andarão frequentemente associado a estas modalidades de simulação relativa, o que pode conduzir à ideia de que o artigo 19.º, nº3 do CIVA “*Previne casos que podem constituir operações fraudulentas*”³⁹, destinados a obter do Estado crédito indevidos”.

Pode dirimir-se que o artigo 19.º, nº3 do CIVA não se dirige a toda e qualquer simulação, estando em princípio excluída a inocente. Implicitamente, a norma precede considerar tipicamente inocente a simulação sobre os sujeitos ou sobre a natureza do negócio. Por outro lado, a norma considera tipicamente fraudulenta a simulação absoluta e a simulação de preço (ou a simulação de valor).

³⁸ Cfr. Mota Pinto, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra Editora, maio 2005, p. 413.

³⁹ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 84.

Neste ponto Saldanha Sanches parece reconduzir a aplicação do artigo 19.º, nº3 do CIVA, apenas à simulação criminosa⁴⁰ *“Mas temos também um comportamento que hoje se encontra em princípio coberto pela previsão da al. a) do n.º 1 do art.º 103.º do Regime Geral das Infrações tributárias e que penaliza a “ocultação ou alteração de factos ou valores que devam contras dos livros de escrituração. E o mesmo se passa com qualquer outro negócio simulado, uma vez que a alínea c) do n.º 1 do artigo 103.º daquele regime considera punível a celebração de negócio simulado, quer quando ao valor, quer quando á natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas.*

Aqui temos uma reação legal contra um comportamento muito vulgar (a simulação de operações ou preços para criar ou aumentar um reembolso de IVA) e que foi, desde o início, objeto de uma regra fiscal que o procurava neutralizar, impedindo reembolsos indevidos”.

Não desvirtuando o preceito da intenção do legislador, deverá o regime deste articulado, em função do princípio da proporcionalidade, ser aplicado em situações de simulação que tenham o intuito de lesar a receita tributária. Uma vez que a consequência da aplicação deste articulado poderá ser a de não se deduzir aquilo que se já pagou a título de IVA ao vendedor, respeitante ao negócio jurídico real.

Pode até concluir-se que, ocorre um enriquecimento ilegítimo do Fisco e uma ofensa ao princípio da neutralidade do imposto. Uma vez que o aquirente suporta IVA, efetivamente entregue ao Estado e não o poderá deduzir.

Existe, portanto, uma componente sancionatória que só poderia encontrar alguma justificação em casos de simulação com intenção qualificada de lesar a receita tributária. E mesmo neste caso, poderá ser questionável. Pois estaria a ser aplicada independentemente de ter havido prejuízo para a receita fiscal e nos casos em que o vendedor entregou o IVA liquidado, recebe mais imposto do que seria devido pela aplicação das normas, em função do negócio jurídico real.

Não haveria presença de capacidade contributiva, mas haveria lugar a uma sanção, que não teria natureza compensatória, mas sim uma índole contraordenacional, havendo assim duas sanções para o mesmo facto ilícito, e neste caso esta sanção não seria precedida de processo contraordenacional, pelo que não se estaria a salvaguardar os direitos do arguido.

⁴⁰ Cfr. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, op. cit., p. 90.

Distanciando-se assim do artigo 39.º, n.º1 da LGT, que é ascendente do CIVA e aponta apenas para a tributação do negócio jurídico real, em caso de simulação, o que vai contra o próprio princípio da proibição do enriquecimento sem causa da Administração Pública.

A sanção que o artigo 19.º, n.º 3 do CIVA fere assim a neutralidade⁴¹ característica do imposto. A este propósito a apreciação do sistema de exclusão do direito à dedução autorizado para França através da Decisão 89/487 do Conselho (ato comunitário que concluiu ser inválido) o TJUE considerou que uma medida que consiste em excluir, por princípio, todas as despesas de alojamento, de receção, de restaurante e de espetáculos do direito à dedução do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema do IVA posto em prática pela DIVA.

Já na ordem jurídica nacional, não se mostra ser necessária para lutar contra a fraude e a evasão fiscais, e como tal revela-se contrária ao princípio da proporcionalidade, e acrescenta que no estado atual do direito comunitário uma legislação nacional que exclui do direito à dedução do IVA as despesas de alojamento, de receção, de restaurantes e de espetáculos sem que seja possível ao sujeito passivo demonstrar a inexistência de fraude ou de evasão fiscais a fim de beneficiar do direito à dedução não constitui um meio proporcionado ao objetivo de luta contra a fraude e a evasão fiscais e afeta excessivamente os objetivos e princípios do IVA.

O TJUE declarou por outro lado que ainda que não seja permitida a dedução do imposto indevidamente faturado, na medida em que se todo o imposto faturado pudesse ser deduzido mesmo quando não corresponde ao imposto legalmente devido, a fraude fiscal seria facilitada, no caso de o emitente da fatura, em tempo útil, ter eliminado completamente o risco de perda de receitas fiscais, o princípio da neutralidade do IVA exige que este imposto indevidamente faturado possa ser regularizado, sem que esta regularização possa ser sujeita, pelos Estados-Membros à existência de boa fé do emitente da fatura, uma vez que as medidas que os Estados-Membros têm a possibilidade de tomar, nos termos do n.º 8 do artigo 22.º da DIVA, para garantir o exato recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objetivos.

Neste contexto o TJUE conclui que a exigência de que o emitente da fatura demonstre boa fé quando, em tempo útil, eliminou por completo o risco de diminuição das receitas fiscais

⁴¹ Cfr. Clotilde Celorico Palma, *As entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado, Uma rutura com o princípio da Neutralidade*, op. cit., pp. 61-87.

não é necessário para garantir o recebimento do IVA e prevenir a fraude fiscal e que, ao invés, quando o risco de perda de receitas fiscais não foi completamente eliminado, os Estados-Membros podem sujeitar a possibilidade de regularização do IVA indevidamente faturado à condição de o emitente da fatura demonstrar a sua boa fé.

Da jurisprudência do TJUE resulta ainda que as operações que não são em si mesmas fraudulentas em relação ao IVA devem considerar-se entregas de bens realizadas por um sujeito passivo agindo nessa qualidade e integram uma actividade económica na aceção dos artigos 2.º, ponto 1, 4.º e 5.º, n.º 1, da DIVA, na medida em que satisfaçam os critérios objetivos em que assentam aqueles conceitos, independentemente da intenção de um operador diferente do sujeito passivo em causa na mesma cadeia de entregas e/ou da eventual natureza fraudulenta, de que esse sujeito passivo não tinha e não podia ter conhecimento, de uma outra operação dessa cadeia de entregas, anterior ou posterior à operação realizada pelo referido sujeito passivo.

Assim, conclui que o direito de um sujeito passivo que efetue tais operações a deduzir o IVA pago a montante não pode ser afetado pela circunstância de, na cadeia de entregas na qual se inserem essas operações, sem que esse sujeito passivo saiba ou possa saber, uma outra operação, anterior ou posterior à realizada por este último, estar viciada por fraude ao IVA.

O TJUE sublinha que o princípio da proporcionalidade é aplicável a esse tipo de medidas, adotadas por um Estado-Membro no exercício da sua competência em matéria de IVA, na medida em que, se excederem o necessário para alcançar o seu objetivo, violam os princípios do sistema comum do referido imposto, designadamente, o regime das deduções, que constitui um elemento essencial desse sistema, devendo igualmente ter-se em conta os princípios os princípios da proteção da confiança legítima e da segurança jurídica.

O TJUE declarou ainda que o artigo 21.º, n.º 3, da DIVA, deve ser interpretado no sentido de que permite que um Estado-Membro adote uma regulamentação que prevê que um sujeito passivo, a quem foi efetuada uma entrega de bens ou uma prestação de serviços e que sabia, ou tinha motivos razoáveis para suspeitar, que o IVA devido sobre essa entrega ou essa prestação, ou sobre qualquer entrega ou qualquer prestação anterior ou posterior, iria ficar total ou parcialmente por pagar, pode ser solidariamente responsável, juntamente com a pessoa devedora, pelo pagamento desse imposto.

O TJUE entende que ainda que operações que constituem entregas de bens ou prestações de serviços e integram uma actividade económica, devem ser consideradas como tal desde que

preencham os requisitos objetivos em que assentam aqueles conceitos, mesmo que tenham sido efetuadas com o único objetivo de obter uma vantagem fiscal, sem outro objetivo económico, e que a DIVA deve ser interpretada no sentido de que se opõe ao direito do sujeito passivo a deduzir o IVA pago a montante quando as operações em que esse direito se baseia forem constitutivas de uma prática abusiva, exigindo a declaração da existência de uma prática abusiva, por um lado, que as operações em causa.

Apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da DIVA e da legislação nacional que transpõe essa diretiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objetivo prosseguido por essas disposições, e, por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objetivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal.

Quando se verifique a existência de uma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva.

A este respeito temos alguma jurisprudência do TJUE, tal como o Caso Halifax de 21 de fevereiro de 2006, onde acerca deste tema se pronunciou nos termos que se seguem:

“Todavia, importa a esse respeito recordar que as medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de tomar, nos termos do art.22º., n.8º, da DIVA, para garantir o exceto recebimento do imposto e evitar a fraude não devem exceder o necessário para atingir aqueles objetivos (v. acórdão Gabalfrisa e o., já referido, n.º 52, e op despacho Tansport Service, já referido, n.º 29). Não poderão, por isso, ser utilizadas de forma que ponham em causa a neutralidade do IVA, que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação comunitária na matéria (v. acórdão de 19 de setembro de 2000, Schemink e Cofreth e Strobel, C-454/98, colec., p. I-6973, nº59).

Importa, além disso, recordar que a verificação da existência de uma prática abusiva não deve conduzir a uma sanção, para a qual seria necessária uma base jurídica clara e inequívoca, mas antes a uma obrigação de reembolso, como mera consequência dessa verificação, tornando indevidas, em parte ou na totalidade, as deduções do IVA pago a montante (v., neste sentido. Acórdão Emsland-Stärke, já referido, n.º56).

Resulta daqui que as operações implicadas numa prática abusiva devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria se não se tivessem verificado operações constitutivas da referia prática abusiva.

Todavia, a Autoridade Tributária deve igualmente subtrair qualquer imposto que tenha incidido sobre uma operação efetuada a jusante, imposto em relação ao qual o sujeito passivo em causa era artificialmente devedor no âmbito de um plano de redução de carga fiscal, e, se for caso disso, deve reembolsar o montante excedente.”

Veja-se o ponto 3 da parte decisória:

“Quando se verifique a existência duma prática abusiva, as operações implicadas devem ser redefinidas de forma a restabelecer a situação que tal como ela existiria na ausência das operações constitutivas da prática abusiva”.

Portanto para que o direito nacional esteja em conformidade com o entendimento do TJUE, a referida norma do CIVA português deve ser entendida em termos restritivos, não podendo ser deduzido imposto que resulte de operação simulada, mas apenas na medida da simulação, assim sendo, na simulação relativa será dedutível o imposto pago relativamente ao negócio real (dissimulado).

Aqui o TJUE vai mais longe, onde impõe a dedução ou devolução das importâncias pagas em função de negócios absolutamente simulados. Conclui-se que se deverá interpretar a norma (art.19º., n.º 3 do CIVA), à luz do direito comunitário, como entendimento sufragado pelo TJUE.

Fica claro então que em relação a esta norma o legislador é pragmático e adapta a figura de simulação aos fins que quer prosseguir, tentando assim evitar deduções abusivas do imposto e sancionar o simulador adquirente, no caso de *“simulação do preço”*.

A conclusão que se pode tirar desta breve análise é a de que a jurisprudência nacional carece de interpretações conformes ao direito europeu e constitucional.

7. Procedimentos da Autoridade Tributária

O preceito disposto no artigo 19.º n.º 3 do CIVA impede a dedução do IVA 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 redação 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 IVA.

No âmbito do exame deste regime deve recordar-se que as disposições que consagram derrogações ao princípio do direito à dedução do IVA, sistema que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restritiva de acordo com a jurisprudência do atual TJUE.

Os Tribunais já tiveram oportunidade de apreciar um caso em que a AT aplicou a norma na redação mencionada (Dec. Lei 31/2001, de 8/2), tendo deliberado anular as liquidações adicionais estruturadas pela AT, com base em dois vetores 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 artigo 19.º, n.º 4, na redação do Dec. Lei 31/2001, de 8/2;

2 - Sendo a Autoridade Tributária que tinha o ónus da prova dos pressupostos das correções em sede de regime de dedução de IVA por si propostas e que fundamentaram as liquidações objeto do presente processo de acordo com o artigo 74.º n.º 1, da LGT, assim não abalando a presunção de verdade e boa-fé das declarações periódicas apresentadas pelo sujeito passivo.

8. O fenómeno da 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 respetiva neutralidade fiscal. Trata-se de uma isenção completa na medida que permite o direito à dedução do IVA suportado a montante.

A fraude carrossel aproveita o facto de as transmissões intracomunitárias de bens serem isentas do pagamento de IVA de acordo com o artigo 14.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI). 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.

Em termos gerais, a fraude carrossel implica a existência de várias empresas que, supostamente, realizam transações entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias de bens, não líquida IVA.

No entanto, deduz o IVA 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 IVA é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente no âmbito de operações dentro de um Estado-Membro) e de operações sem cobrança do IVA entre os contratantes (geralmente no âmbito de operações intracomunitárias).

Para uma melhor compreensão do funcionamento do esquema de fraude carrossel, expomos uma breve apresentação dos seus intervenientes:

- 1- Empresa de ligação ou *conduit company* - é a empresa fornecedora dos bens através de uma transmissão intracomunitária. É um sujeito passivo de IVA de um Estado-Membro diferente do adquirente, que deduz ou pede o reembolso do IVA suportado na aquisição dos bens transmitidos, o qual foi entregue pelo seu fornecedor à Autoridade Tributária do seu país. O Estado-Membro onde esta empresa reside não é lesado em termos de IVA no esquema.

A empresa de ligação pode ou não fazer parte do esquema. Se o seu cliente for sujeito passivo de IVA, esta poderá não suspeitar que está a entrar num esquema fraudulento.

Quando faz a primeira transmissão intracomunitária eventualmente não terá qualquer benefício no esquema, no entanto, quando adquire as mercadorias que vendeu, estas vêm com um preço mais baixo do que aquele pelo qual foram inicialmente vendidas e neste caso, já está a ter um benefício.

- 2- Operador fictício ou *missing trader* - este interveniente é uma peça fundamental no funcionamento do esquema, porque é ele quem fica com o lucro da fraude, ou seja, o IVA liquidado na sua fatura que não é entregue à Administração Tributária.

Este quando transaciona no mercado nacional as mercadorias que adquiriu à empresa de ligação ou *conduit company*, líquida IVA, mas não o entrega à AT do seu país. Normalmente, também não entrega as declarações fiscais, não tem contabilidade, utiliza por vezes caixas postais ou mesmo moradas oficiais falsas, não tem uma actividade comercial real, apenas existe para cometer infrações fiscais.

Os seus sócios são testas de ferro, marginais, estrangeiros, sociedades estrangeiras (geralmente com sede num paraíso fiscal), todos sujeitos passivos de IVA, que têm por objetivos agirem ilicitamente. A sua actividade poderá ser produzir faturas falsas e não transacionar mercadorias.

- 3- Empresas tampão ou *Buffer* – estas empresas existem para baralhar e dificultar as investigações e estão posicionadas entre o *missing trader* e o *broker*. Desta forma, garantem que não existe contacto comercial entre o *missing trader* e a empresa que pede o reembolso do IVA. Normalmente, são empresas que têm uma actividade comercial real, têm uma sede real e cumprem as suas obrigações fiscais e contabilísticas. Estão situadas no mesmo Estado-Membro do *missing trader* e, por vezes, não têm consciência que estão envolvidas num esquema de fraude.
- 4- Intermediário ou *Broker* - o seu papel no esquema é adquirir as mercadorias envolvidas na fraude, diretamente ao *missing trader* (raramente) ou ao *Buffer*. Após a aquisição duas coisas podem acontecer: ou vende as mercadorias no mercado nacional ou faz uma transação intracomunitária isenta de IVA diretamente para a *conduit company*, pedindo o reembolso ou deduzindo o IVA pago nas aquisições das mercadorias. Está situado no mesmo Estado-Membro do *missing trader*.

Esta associação, que é inerente ao regime atual, permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do IVA e a faturação, em seguida, do IVA ao abrigo de uma entrega interna destes bens. Sucede que tal sujeito passivo desaparece (*missing trader* ou operador desaparecido) e não paga esse IVA à AT, enquanto 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.⁴²

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

⁴² Cfr. Clotilde Celorico Palma, *IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transações intracomunitárias*, in Revista TOC, nº. 107, fevereiro de 2009, p. 38.

IV. Faturação Falsa

1. Tipologias de faturas falsas

Em sede de operações simuladas, a doutrina identifica três modalidades⁴³ mais frequentes de faturas que podem documentar, quer a diminuição ilícita dos encargos fiscais, quer a obtenção de reembolsos fiscais ilegítimos em sede de IVA, as quais são:

- 1 - Faturas falsas *stricto sensu* - as estruturadas pelo emitente-utilizador nas quais surge como cliente uma empresa inexistente;
- 2 - Faturas forjadas - as concedidas pelo emitente-utilizador a empresas existentes, mas sem conhecimento destas últimas;
- 3 - As faturas 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.

No âmbito do Direito Fiscal, salvo melhor opinião, não haverá necessidade de estabelecer qualquer distinção entre as três modalidades de faturas identificadas que titulem operações simuladas.

Desde que a fatura diga respeito a uma operação económica, total ou parcialmente inexistente, ela é falsa, constituindo, portanto, um documento falso. E esta falsidade da fatura pode ser uma falsidade material ou gráfica, traduzindo-se, então, numa alteração total ou parcial de fatura existente, isto é, na viciação das respetivas datas, texto ou assinaturas, ou uma falsidade intelectual, que afeta deste modo o conteúdo substancial do documento, declarando factos ou operações que não existiram.⁴⁴

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.

⁴³ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respetivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes*, 1995, p. 9.

⁴⁴ Cfr. José Lebre de Freitas, *A Falsidade no Direito Probatório, Contribuições para o estudo da prova documental*, Almedina, 1984, p. 126.

Por seu lado, relativamente à falsificação intelectual ou ideológica, também esta se diferencia da simulação, pois a falsidade intelectual atinge o documento no seu conteúdo mencionando aspetos que se não verificaram no ato 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.⁴⁵

2. Troca de informação entre Autoridades Tributárias

A fraude carrossel tem vindo a desenvolver-se de tal forma que levou a União Europeia e os Estados-Membros a tomar medidas.

A criação de um novo quadro para a cooperação administrativa e para a troca de informações entre os Estados-Membros, ao abrigo do Regulamento (UE) 904/2010 do Conselho, de 7 de outubro de 2010. Este define as regras e os procedimentos que permitem a troca de informações entre as autoridades competentes, e tem lugar em três situações, na troca de informações a pedido, troca de informações sem pedido prévio e armazenamento dos dados numa base de dados eletrónica mantida por cada Estado-Membro, à qual as autoridades têm acesso.

O Regulamento de Execução (UE) 79/2012 da Comissão, de 31 de janeiro de 2012 veio estabelecer normas de execução relativamente a certas disposições do Regulamento 1798/2003 de 7 de outubro de 2003.

Definiu prazos mais curtos, de três meses para a troca de informação entre administrações e incluiu a fraude de carrossel na categoria de fraude que é objeto de intercâmbio de informações sem pedido prévio.

O programa Fiscalis instituído pela Decisão 2235/2002/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de dezembro de 2002, foi criado com o objetivo de melhorar o funcionamento dos sistemas de tributação no mercado interno, a cooperação administrativa entre funcionários e a luta contra a fraude, através da modernização da legislação e da administração, bem como da aplicação uniforme da legislação comunitária pelos diferentes Estados-Membros.

⁴⁵ Cfr. Nuno Sá Gomes, *Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respetivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes*, op. cit., p. 11.

O programa Fiscalis financia também a organização de seminários para funcionários das Administrações Fiscais, intercâmbios e visitas de estudo a outros países participantes e também, sistemas de tecnologia da informação na área da tributação, sobretudo o sistema de intercâmbio de informação.

Os resultados deste programa têm-se mostrado positivos, nomeadamente através dos seus seminários que têm permitido aos funcionários das Administrações Fiscais dos vários Estados-Membros partilharem os seus conhecimentos e experiências no combate à fraude.

Foi reforçada a assistência mútua entre os Estados-Membros, ao nível da cobrança de créditos, através das alterações introduzidas em 2001 à Diretiva do Conselho nº 79/1071/CEE, de 6 de dezembro de 1979⁴⁶, que instituiu a possibilidade de um Estado Membro recuperar os créditos de IVA de que é titular, mas que estão na posse de uma Administração de outro país comunitário, para onde o devedor se deslocou.

O sistema VIES foi criado em 1993, quando entrou em vigor o regime transitório do IVA, o seu funcionamento tem acompanhado a prevalência do regime, que era para ser provisório, embora com poucas melhorias a nível técnico e funcional.

Este é eficaz no tipo de informações que contém, acerca das transações intracomunitárias, contudo, em termos de luta contra a fraude carrossel, tem-se revelado ineficaz, devido não só à lentidão do sistema, mas também à demora na disponibilização da informação sobre as transações intracomunitárias nos Estados-Membros.

O intervalo de tempo que decorre entre a transação, a respetiva transmissão de dados e o acesso a estes dados por outra Autoridade Tributária de um Estado Membro, é normalmente de três meses, tempo suficiente para o *missing trader* desaparecer de circulação.

Todas estas medidas introduzidas pela União Europeia são de grande utilidade no combate à fraude, se de facto forem utilizadas pelos Estados-Membros, nomeadamente a possibilidade dos funcionários de uma AT se poderem deslocar e permanecer nos serviços de outra e participarem nos inquéritos administrativos de um caso de fraude com implicações nos dois Estados-Membros, sobretudo na fraude carrossel onde o tempo é vital.

⁴⁶Directiva 2001/44/CE, de 15 de junho de 2001, publicada no JO L 175 de 28 de junho de 2001, p. 17-20.

A possibilidade de os funcionários das Administrações dos Estados-Membros trabalharem em conjunto é de extrema importância para a rápida resolução de uma investigação, sendo o intercâmbio de informações bastante importante uma vez que, o tempo de resposta é de vital importância.

O Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), tem como missão proteger os interesses financeiros da União Europeia, através do combate à fraude, corrupção e quaisquer outras actividades ilegais, incluindo as infrações praticadas por instituições europeias. Este organismo tem autonomia financeira e administrativa.

Foi projetado para ser operacionalmente independente e tem poderes para realizar com independência investigações internas a qualquer instituição ou organismo europeu, financiado pelo orçamento da União Europeia.

Nas suas investigações externas pode realizar inspeções às instalações dos operadores económicos, em colaboração com o Estado-Membro respetivo e autoridades de países terceiros.

A maioria das Administrações Fiscais da União Europeia concentra-se em instituir o maior número possível de medidas de carácter preventivo, centrada sobretudo no *missing trader*, tentando impedir que este se instale nos seus países, dado ser este que defrauda as receitas fiscais do país onde se instala, desaparecendo rapidamente após ter efetuado uma transmissão de bens.

Após o seu desaparecimento é muito difícil localizá-lo, a prevenção da fraude praticada pelo *missing trader* pode estar na análise efetuada pela AT ao sujeito passivo que faz a opção pela realização de transações intracomunitárias, no sentido de identificar se aquela empresa é ou não um potencial *missing trader*

As Administrações Fiscais devem fazer tudo o que esteja ao seu alcance de forma a impossibilitar a entrada do *missing trader* no sistema do IVA, devendo para isso identificar as empresas falsas, que tentam registar-se no sistema do IVA com o intuito de executar operações fraudulentas.

Devem ainda dismantelar igualmente os sujeitos passivos de IVA que, embora inativos, não tenham actividade comercial, mas que participam em esquemas de fraude.

3. Ferramentas de combate à evasão fiscal – Digitalização das faturas, certificação de softwares e o SAF-T

Com o aparecimento dos sistemas de informação, rapidamente a emissão escrita de faturas foi substituída por programas informáticos. Porém, surgiram novos problemas de relacionados com situações de evasão fiscal.

Como é referido no Relatório de Atividades Desenvolvidas de Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2008, de entre as principais formas de fuga ao fisco destacam-se a economia paralela, emissão de faturas falsas, a não declaração de valores corretos. Existem também outras situações mais específicas como a substituição ou eliminação de documentos, eliminação de linhas dos documentos, alteração de quantidades, preços e alteração da entidade no cabeçalho do documento.

A necessidade de assegurar o controlo fiscal, para que se evitassem situações de evasão fiscal levou a Direção Geral dos Impostos (DGI) a regulamentar a certificação prévia dos programas informáticos de faturação.

Tudo isto é possível, através da definição de regras para que os programas de faturação garantam a inviolabilidade da informação registada, permitindo, conseqüentemente, que apenas os programas que respeitem tais requisitos possam ser comercializados e utilizados.

Surgiu também a obrigação dos sujeitos passivos terem de comunicar as faturas emitidas no período. Tal passou a ser feito com o apoio do ficheiro *.xml* SAF-T da faturação.

Em julho de 2012, o Governo aprovou uma reforma estrutural do regime da faturação em Portugal, a qual originou a implementação do sistema “e-fatura” em 1 de janeiro de 2013. Inúmeras medidas foram estipuladas, mas irei particularizar neste ponto, o programa de combate á fraude fiscal, no momento, totalmente inovador a nível europeu.

Com isto a AT acaba por ganhar uma forma de controlo sobre os documentos que os sujeitos passivos emitem, logo após a promulgação desta obrigação surgiu também um incentivo para que todos os contribuintes solicitassem o seu número de identificação fiscal (NIF) nas compras que realizavam, surgindo assim o “e-fatura”.

O desenvolvimento e aperfeiçoamento dos mecanismos de cruzamento de informação que levou a um maior controlo da AT, facultando toda a informação acerca das obrigações fiscais

das empresas, funcionou como incentivo para a emissão de faturas em sectores considerados propícios á evasão fiscal.

Esta situação, tem permitindo à AT, não só, um eficiente controlo e acompanhamento integral da entrega do IVA, mas também, a promoção de um funcionamento mais efetivo do sistema fiscal português.

Como referido anteriormente, foi definida a obrigação dos contribuintes procederem à comunicação eletrónica dos elementos das faturas emitidas pelos operadores económicos, à AT assim como a obrigação de emissão de fatura em todas as aquisições de bens e serviços, o que encetou uma nova colaboração entre Estado e cidadãos, com o objetivo do combate à economia paralela.

De modo a proteger a estrutura interna da base de dados e a sua funcionalidade, foi criado um ficheiro normalizado de auditorias tributárias - SAF-T (PT) - que predefine um conjunto de registos contabilísticos num formato legível e comum, permitindo uma fácil exportação de registos contabilísticos, faturação, documentos de transporte, recibos, entre outros, através de uma base de dados.

Nos anos que sucederam a implementação, algumas alterações foram impostas pela AT à estrutura do ficheiro SAF-T (PT), mas estas não foram sendo visíveis na ótica do utilizador.

Na ótica do utilizador, foi implementada, em 2013, a obrigação da comunicação mensal de documentos de faturação emitidos pelas empresas até ao dia 25 do mês seguinte, sendo que nos dias de hoje o prazo já se encontra a dia 12 do mês seguinte perspetivando-se no futuro a redução deste prazo para o dia 5 do mês seguinte.

Surgiram ainda em 2013, a validação por parte da AT de divergências no “e-fatura”. Este sistema promove e apoia o cumprimento, funcionando como um elemento educativo e de alerta através da deteção de erros comuns dos contribuintes, levando os mesmos a regularizar as desconformidades detetadas. Este sistema identifica, analisa e automatiza a deteção de anomalias. Assenta no princípio de que os dados do “e-fatura” referem o universo de factos tributários produzidos pelas empresas sujeitas a IVA, o que permite atuar em duas vertentes:

- assegurar que os valores declarados nas suas declarações periódicas de IVA (DPIVA), pelos contribuintes refletem, inteiramente, os factos tributários comunicados através do Sistema “e-fatura”;

- garantir que todos os elementos presentes nas faturas são comunicados à AT pelas empresas.

Conseguiu-se assim, aliviar a carga de controlo que estava sobre os inspetores tributários, passando assim o comum contribuinte a ser parte ativa do sistema, pois ao solicitar uma fatura com NIF e ao verificar que a mesma não está em sistema, pode ele mesmo inseri-la manualmente no sistema, o que fará com que o sistema gere uma divergência, que mais tarde será objeto de análise pela AT.

É aqui que os sistemas de informação dão uma vantagem à AT no combate à evasão fiscal, uma vez que introduzem um maior controlo e transparência no circuito económico.

4. Documentos que a AT reputa de falsos ou que documentem Operações Simuladas - Problemática em sede de IVA

Nas situações em que a AT desconsidera as faturas/documentos equivalentes que reputa como falsos, em virtude de documentarem operações simuladas, aplicam-se as regras do ónus da prova de acordo com o artigo 74.º da LGT incumbindo à AT a produção da prova de que estão verificados os indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade.

Uma vez efetivada esta prova, passa então a incidir sobre o sujeito passivo do imposto o ónus probatório da veracidade da transação. Por outras palavras, não tem a AT que provar a falsidade dos documentos contabilísticos, 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, de acordo com o disposto no artigo 75.º, nº 1, da LGT.

Importa referir que 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 objeto 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, já a premissa menor, que deve revestir características de certeza, é constituída pela circunstância indiciante, por último a conclusão, conjuga logicamente a premissa menor, concreta e certa, com a premissa maior, abstrata e problemática, assim constituindo o designado *argumentum demonstrativum delicti*.

No âmbito do direito tributário, a doutrina e a jurisprudência falam em indícios, para tanto tem que se recorrer à prova indireta, 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 obtêm diretamente, mas indiretamente, 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.

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 artigo 19.º, nº 3, do CIVA, repartindo o ónus da prova nos termos identificados supra, portanto, competindo à AT produção da prova de que estão verificados os indícios sérios/fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade. Efetuada a mesma, passa a competir ao sujeito passivo de imposto o ónus probatório da veracidade da transação.

Apesar desta uniformidade jurisprudencial, existem exemplos de acórdãos em que se deliberou que a AT 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 correções à matéria coletável escrutinadas e as sequentes liquidações.

V. Casos práticos

1. Análise nos Tribunais Centrais Administrativos

Após a análise de vários acórdãos, optou-se por um que se destaca pela sua relevância e, agregação de doutrina bem como da jurisprudência a nível nacional. Tentaremos ser os mais breves e sucintos na apresentação do mesmo, demonstrando da melhor forma os argumentos utilizados de parte a parte, bem como os fundamentos legais para sustentar esses argumentos e, acima de tudo irá ter-se como missão a tentativa de deixar a “nu” as problemáticas que este tema levanta.

O acórdão recaiu sob a alçada do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), reflete com excelência a jurisprudência quanto a este tema, e logra de uma base de doutrina e de decisões tanto a nível nacional como a nível europeu para proferir a sua decisão.

Referimo-nos ao Proc. 08959/15 CT de 22 de fevereiro de 2018, relativo a um recurso apresentado pelo contribuinte ... - Montagem de Elevadores, Lda., de uma sentença proferida pela Tribunal Tributário de Lisboa, que veio julgar improcedente a impugnação judicial por si apresentada, contra liquidações adicionais de IVA e respetivos juros compensatórios, resultantes dos atos inspetivos efetuados pela AT.

Anteriormente, o contribuinte já tinha também apresentado uma reclamação graciosa que foi igualmente indeferida.

A entidade tinha como atividade a reparação e manutenção de máquinas, estando enquadrada em sede de IVA, no regime normal trimestral. Em matéria de facto ficou relevado e provado na apresentação da presente impugnação o que se passa a dirimir.

Para exercer esta atividade a impugnante recorria a trabalhadores que não pertenciam ao seu quadro de pessoal.

No decorrer do ano de 2001 foi celebrado um contrato de empreitada exclusivo, que segundo uma cláusula prevista nesse mesmo contrato estava vedada a este segundo a subcontratação de serviços para realizar os serviços constantes desta celebração de contrato acima mencionada, a menos que estivessem já presentes do anexo desse contrato. Caso contrário teriam de ser comunicadas para poder ser aprovado o uso desses subcontratantes.

Neste contexto, foram emitidas à impugnante diversa fatura, pelas sociedades A, P.

A Impugnante foi alvo de uma ação inspetiva que resultou nas correções mencionadas acima, para as quais apresentou uma reclamação graciosa que foi indeferida, tendo então apresentado a presente impugnação.

O juiz do Tribunal Tributário de Lisboa veio dar a impugnação judicial como improcedente, dado ter entendido que em síntese, a AT recolheu indícios sérios de que a operações tituladas pelas faturas que estão na origem das liquidações impugnadas não corresponderam a serviços efetuados, não tendo a Impugnante conseguido contrariar a conclusão vertida no Relatório de Inspeção Tributária.

Tendo assim o Juiz, *a quo*, validado as liquidações impugnadas, que tinham como fundamento o artigo 35.º do CIVA e por consequente o IVA não ser dedutível nos termos do n.º 2 do artigo 19.º do CIVA, devido ao apuramento de indícios de operações simuladas, entendendo-se não ser dedutível nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.

Neste contexto, surge então o presente recurso em que a recorrente não concorda com a decisão proferida na 1ª instância, imputando-lhe erro de julgamento de facto e de direito, uma vez que considera que a AT não apurou indícios sérios de que as operações em causa sejam simuladas, e, portanto, o IVA é dedutível, tendo por isso sido violado o disposto nos artigos 74.º e 75.º da LGT.

No que respeita à matéria de direito em causa, centra-se no direito à dedução do IVA de faturas que a AT considera que são simuladas ou fictícias, isto é, que não titulam qualquer operação ou transação, ou seja, a correção subjacente às liquidações ora em causa, assentam no fundamento de que as operações subjacentes a determinadas faturas não seriam reais e efetivas. Por conseguinte, ao abrigo do disposto no artigo 19.º n.º3 do CIVA a AT considerou que o IVA das faturas ora em causa não era dedutível.

O IVA assenta numa estrutura de entrega e respectiva dedução, pelos vários intervenientes na cadeia, até ao consumidor final, que o suporta, sem o poder deduzir. Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2, do artigo 1.º, da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro), “*em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço bem o serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.*”

O direito à dedução é um elemento essencial do funcionamento do imposto, devendo garantir a sua principal característica que é a neutralidade. No entanto, o exercício desse direito obedece a requisitos objetivos e subjetivos.

O exercício do direito à dedução do imposto tem por requisitos objetivos o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal artigo 36.º, n.º 5, do CIVA, de se tratar de IVA português, e não se tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA

Como requisitos subjetivos exige-se que o sujeito passivo tenha direito à dedução do IVA, e que os bens e serviços deverão estar diretamente relacionados com o exercício da atividade em causa.

Por outro lado, “*não confere direito à dedução de IVA o «imposto que resulte de operação simulada», constante de vulgarmente chamadas “faturas falsas” - de acordo com o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA.*”⁴⁷ - (atualmente, dispõe o n.º 3 do artigo 19 do CIVA na Redação do D.L. n.º 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2013 que “*não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura*”).”

Do acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), *Caso Bonik*⁴⁸, resulta que constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA, instituído pela legislação da União Europeia, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante.

Seguindo de perto aqueles acórdãos, temos que o direito a dedução previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado.

Porém, a luta contra a fraude, a evasão fiscal e os eventuais abusos é um objetivo reconhecido e incentivado pela Diretiva IVA, pelo que os sujeitos passivos não podem fraudulentamente ou abusivamente invocar as normas do direito da União, competindo às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais recusar o direito a dedução se se demonstrar, à luz de elementos objetivos, que este direito é invocado fraudulentamente ou abusivamente, seja quando o próprio sujeito passivo comete uma fraude fiscal, seja quando um sujeito passivo sabia ou deveria saber que, com a sua aquisição, participava numa operação que fazia parte de uma fraude ao IVA, o que faz que seja considerado participante nessa fraude.

⁴⁷ Acórdão de 27 de fevereiro de 2008, Proc. O01062/07.

⁴⁸ Acórdão de 6 de dezembro de 2012, *Caso Bonik*, Proc. C-285/11.

No Despacho proferido pelo Tribunal de Justiça (TJUE), no Caso *Menidzherski Biznes Reshenia*⁴⁹, decidiu que:

“Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio efetuar, de acordo com as regras nacionais relativas à produção de prova, uma apreciação global de todos os elementos e de todas as circunstâncias de facto do litígio que lhe foi submetido para determinar se tal sucede com as operações a que as faturas em causa no processo principal dizem respeito.”

Relativamente às regras do ónus da prova vigentes no nosso direito interno, nas situações em que as faturas (ou documentos equivalentes) são emitidas na forma legal, mas que não correspondem a qualquer realidade, porque as operações que era suposto refletirem não tiveram lugar, é à AT que cabe o ónus da prova da verificação dos respetivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua atuação, considerando o princípio da legalidade administrativa.

Por outro lado, cabe ao contribuinte provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a efetiva existência das alegadas transações.

Aqui o Tribunal que se encontra a apreciar este recurso, tenta direcionar a sua fundamentação para o que está previsto no artigo 75.º, n.º 1 da LGT estabelece uma presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes, bem como dos dados que constam da sua contabilidade e escrita presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

O que significa que, se a AT não demonstrar a falta de correspondência com a realidade do teor das declarações, contabilidade e da escrita, estas são consideradas verdadeiras.

Para tal, é suficiente que a AT demonstre a existência de “indícios fundados” (indícios devem ser objetivos, sólidos e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada de que os documentos não titulam operações reais) para fazer cessar a presunção de veracidade a favor do contribuinte, prevista no artigo 75.º da LGT, não se impondo a “prova provada” de que por detrás dos documentos não está a realidade que normalmente refletem e comprovam.

Por outras palavras, a AT não necessita de demonstrar a falsidade das faturas, basta-lhe evidenciar a consistência daquele juízo, invocando factos que traduzam uma probabilidade

⁴⁹ Acórdão de 4 de julho de 2013, Caso *Menidzherski Biznes Reshenia* Proc. C-572/11.

elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade artigo 75.º da LGT.

A AT também não necessita 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), para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende⁵⁰:

“(...) Para que a AT, ao abrigo do disposto no n.º 3 do art. 19.º do CIVA, obste à dedução do IVA mencionado em faturas 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 Civil) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende.

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 efetivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.”

Por conseguinte, se necessário, poderá recorrer à prova indireta:⁵¹

“(...) factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, de ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém diretamente, mas indiretamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova.”

A AT pode lançar mão de elementos obtidos através de fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, porém, não se pode bastar com esses elementos (indícios externos), tem necessariamente de obter alguns indícios junto do contribuinte (indícios internos) que, ainda

⁵⁰ Cfr. Acórdão de 16/03/2016, Proc. 587/15.

⁵¹ Cfr. Alberto Xavier, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, 1972, p 154.

que conjugado com aqueles outros, conduzam à elevada probabilidade de que as faturas não correspondem a operações efetivas (faturas falsas ou fictícias).

É que nos termos do disposto no artigo 63.º da LGT, sob a epígrafe, “Inspeção”, *“os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes”*, diremos que se trata de um dever, considerando o princípio do inquisitório consagrando no artigo 58.º do mesmo diploma:

“A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”

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 artigo 19.º do CIVA.

Tenha-se em consideração a nota ao Acórdão do Pleno do Contencioso Tributário (CT) do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 07 de maio de 2003, Proc. n.º 01026/02 onde se escreve que:

“(…) tendo a Autoridade Tributária, por considerar não se terem efetivamente realizado as operações consubstanciadas em determinadas faturas, existentes na escrita do contribuinte, obstado à dedução do IVA que daquelas faturas consta, ao abrigo do disposto no artigo 19.º n.º 3 do CIVA, cabe ao contribuinte no processo em que impugne a atuação da Administração, a prova dos pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.”

Neste campo salienta-se que não basta ao contribuinte criar dúvida, ainda que fundada, pois o disposto no artigo 100.º do CPPT não se aplica se 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.

Sumariza-se do Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 24 de outubro de 2007, Proc. n.º 0479/07, *“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.”*

Sobre a reversão de fazer o ónus de prova⁵² usa como fundamentação o tribunal a doutrina que se passa a dispor:

"o alcance inequívoco da cessação da presunção nestas situações, é o de determinar que, quando elas ocorrem, será sobre o contribuinte que recai o ónus da prova dos factos declarados ou inscritos na sua contabilidade ou escrita sobre que existem dúvidas probatórias. (...) será de 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 n.º1, justificarem a anulação do acto".

Em suma, o que o tribunal tenta transmitir nesta situação é que estando cessada a presunção prevista no artigo 75.º da LGT, cabe 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 artigo 19.º do CIVA.

Deste modo, não há lugar à aplicação do disposto no artigo 100.º do CPPT, porquanto a dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário, que deve ser decidida contra a AT, apenas existe nos casos em que seja esta a afirmar a existência dos factos tributários e respetiva quantificação.

Portanto, *in casu*, conclui o tribunal que não se está perante uma situação em que a recorrente poderia afirmar que as faturas não titulavam operações verdadeiras por os indícios resultarem da atuação exclusivamente do emitente da fatura. Uma vez que neste caso, a AT recolheu indícios internos também.

Com base nos elementos apresentados pela AT, vem o tribunal apresentar as suas conclusões quanto as faturas, onde profere que existe uma probabilidade elevada que não titulam operações reais, pelo que se impõe concluir, nesta parte, que a AT cumpriu com o respetivo ónus da prova para sustentar a não aceitação da dedução do IVA nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA.

O TCAS nega assim o provimento do recurso acima interposto pela Impugnante. Havia ainda uma terceira questão a ser analisada neste acórdão, mas que não releva para o tema que se

⁵² Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e de Processo Tributário-anotado e comentado*, Vol. II, 6.º Ed., Áreas Editora, 2011, p. 133.

encontra a ser discutido uma vez que se prendia com a formalidade das faturas e situação fiscal do fornecedor e que tribunal acabou por decidir a favor da Impugnante.

Fica claro o entendimento que o Tribunal veio dar a este caso, vai no sentido que se devem respeitar, tanto as liberdades fundamentais do contribuinte, bem como deve ser feita a delimitação da norma em causa. Tendo neste caso ficado provados os indícios necessários para a sua aplicação.

2. Análise crítica ao Processo nº 201/2018-T do CAAD de 6 de dezembro de 2018

a) Identificação das partes no que respeita à matéria de facto

No caso em apreço, relativamente à identificação das partes, importa referir que a Requerente é uma sociedade comercial denominada “A” e a Requerida é a AT, sendo que a matéria de facto relevante é a seguinte:

- A Requerente é uma empresa que se dedica ao “Comércio por grosso de madeira bruto e produtos derivados”, estando inscrita no regime normal mensal de IVA.
- No exercício de 2013 as atividades comerciais da Requerente consistiram em venda de madeira e a título acessório de prestações de serviços de transporte de mercadorias, carga e descarga de madeira.
- Requerente foi objeto de uma ação de inspeção externa realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ..., a qual deu origem às liquidações adicionais de IVA impugnadas nos autos.
- A madeira transmitida teve duas origens distintas, uma parte foi comprada diretamente pela Requerente a produtores, geralmente árvores em pé e a restante, larga maioria foi adquirida a outros sujeitos passivos. Quando a madeira foi adquirida a outros sujeitos passivos, todas as operações (aquisição, corte e transporte de mercadorias) eram de responsabilidade do fornecedor. Eram estes, que entregavam diretamente nas instalações dos clientes da Requerente (B... SA e C....) a madeira. Nestes casos, regra geral, o transporte foi por conta do fornecedor da Requerente.
- A ação inspetiva em causa nos autos surge na sequência de comunicações efetuadas pela Direção de Finanças de ..., após identificação da Requerente como cliente da empresa D... Unipessoal, Lda. (“D...”) e da empresa E..., Lda., relativamente à qual a Requerida identificou como se tratando de emitentes de faturas falsas.

- A empresa D... iniciou a sua atividade em sede de IVA em 30 de janeiro de 2013 pelo CAE 046731 – “comércio por grosso de madeira bruto e produtos derivados” e cessou em 31 de dezembro de 2014.
- O valor constante das faturas emitidas em nome das empresas fornecedoras – D... e E... é coincidente com o valor declarado pela Requerente no seu anexo de fornecedores — P.
- Em todas as faturas dos fornecedores em causa foi liquidado à Requerente IVA à taxa de 23%. Os documentos comprovativos da entrada de madeira nas instalações dos clientes da Requerente não fazem referência a qualquer outro fornecedor que não a própria Requerente.
- A Requerida promoveu as correções em sede de IVA em causa nos autos com o fundamento de que as operações tituladas nas faturas em causa consubstanciam “operações simuladas” quanto aos intervenientes, pelo que com base no n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, corrigiu as deduções de imposto efetuadas pela Requerente com base nas faturas emitidas pelos seus fornecedores.
- A Requerente em resposta a pedido de informações solicitado pela Requerida no decurso da ação de inspeção informou que não existia contratos escritos com nenhum daqueles fornecedores; que os contactos comerciais no que se refere a empresa D... foram feitos por *“Normalmente F e que quem entregava as faturas em.. nome da D... Lda. e dos cheques para pagamento era “Normalmente F... e que a pessoa que estabelecia contacto em nome da E... Lda identificava-se com o nome de “H...–tel...”* e que seria este que entregava as faturas e a quem eram entregues os cheques para o seu pagamento. Foi requerido autorização para aceder às contas bancárias dos administradores da Requerente o que veio a ocorrer.
- Os documentos de transporte apresentados pela Requerente são reduzidos face ao valor total das aquisições de madeira, tendo sido igualmente detetadas pela AT algumas divergências relacionadas com as quantidades transmitidas, data de emissão das guias de transporte e as constantes no mapa resumo das faturas.
- Perante a Requerente quem assumia a responsabilidade pelo transporte das mercadorias adquiridas para entrega junto dos seus clientes foram as empresas fornecedoras das mercadorias.

- A Requerente efetuou o pagamento aos seus fornecedores preferencialmente através de cheques bancários de contas de empresa. Em todas as GEP emitidas pelos clientes da Requerente é referido como único fornecedor de bens a própria Requerente.
- A partir dos elementos provenientes do sistema informático da AT foi possível verificar e identificar o nome dos proprietários das viaturas que efetuaram o transporte das mercadorias fornecidas pelos fornecedores D... e E..., Lda, à Requerente e que são empresas de transporte de mercadorias.
- As empresas de transportes em causa através de vários depoimentos recolhidos pela Requerida através dos seus responsáveis identificaram nalguns casos os fornecedores das mercadorias em causa nos autos como sendo seus clientes e noutros casos empresas terceiras a quem foram faturados esses serviços, por pedidos que receberam para que tais serviços fossem faturados a diversas empresas.
- A venda da madeira aos clientes da Requerente foi por esta faturada, na recolha de informação pela Requerida junto das empresas transportadoras apurou-se que os serviços de transporte foram contratados por um tal de “I...” e a faturação destes serviços em muitos casos tê-lo-á sido para empresas relacionadas com este Senhor.
- As correções fiscais em causa nos autos constantes de fls. 4, 35 e 36 do RIT resultam da conclusão por parte da Requerida de que um conjunto de faturas emitidas pelas empresas D... e E..., Lda., *“refletem negócio simulado quanto ao fornecedor das mercadorias”*.
- Em sede de IRC a Requerida expressamente reconhece que as operações tituladas pelas faturas cujo IVA dedutível se nega nos presentes autos titulam operações *“económicas efetivamente ocorridas, sendo que se comprovou que a A... Lda, procedeu à entrega de madeira aos seus clientes”* não tendo efetuado qualquer correção em sede de IRC.
- No dia 20 de Abril de 2018, a Requerente apresentou um requerimento de constituição do Tribunal Arbitral junto do CAAD.

b) Argumentação das partes envolvidas

i. Argumentação da Requerente

Alega a Requerente, em síntese, que com fundamento no disposto no artigo 74.º, n.º 1 da LGT, a Requerida inverteu ilegalmente o ónus de prova fazendo uma aplicação indevida do artigo 19.º, n.º 3 do CIVA aplicável a operações simuladas.

E que a AT não foi além de meras suspeitas ou indícios para legitimar a sua conduta baseando-se quase exclusivamente na conduta de terceiros, não imputável à Requerente. Tal não torna falsas todas as faturas que emitiram, nomeadamente aquelas que estão em causa nos autos.

Pelo que conclui que à AT não assistia o direito de recusar a dedução do IVA em apreço nos autos e que ao efetuar essas correções e, posteriormente, elaborar as liquidações impugnadas, violou o disposto nos artigos 19.º n.º 3 do CIVA e 74.º, n.º 1 da LGT, o que, no seu entender, constitui fundamento de impugnação dos atos de liquidação de IVA impugnados nos autos por errada qualificação e quantificação de factos tributários.

Pugna, assim, pela anulação dos atos tributários e pela restituição do valor pago, acrescido de juros indemnizatórios.

ii. Argumentação da Requerida

A AT, por seu turno, vem defender-se por impugnação. Sustenta que da factualidade constante do Relatório de Inspeção Tributário (RIT) se está perante indícios de que as faturas em causa nos autos são falsas, por falsa identidade dos sujeitos transmitentes dos bens/prestadores dos serviços.

E que verificados os indícios bastantes de que os emitentes das faturas não teriam correspondência com o verdadeiro transmitente dos bens/prestador dos serviços, cabia à Requerente demonstrar a veracidade das operações objetivamente consideradas. E que esta não o demonstrou, pelo que entendeu a Requerida desconsiderar a dedução do imposto, ou seja, procedeu às liquidações adicionais ora impugnadas nos autos.

Entende que deverá ser dado como assente para efeitos de probatórios a factualidade descrita no RIT junto aos autos. Uma vez desconsiderada a presunção de veracidade das faturas, por existirem (manifestos no seu entendimento) indícios de que os sujeitos passivos emitentes das faturas não transmitiram aqueles bens/prestaram aqueles serviços, cabia à Requerente demonstrar que as operações eram verdadeiras, o que, diz, não logrou fazer nem em sede de procedimento, quer em sede dos presentes autos arbitrais. E que as mercadorias que foram vendidas à Requerente o foram à taxa de IVA de 23% ao invés de o ter sido à taxa de 6%.

Conclui pela manutenção dos atos tributários de liquidação impugnados, devendo, em conformidade, o Tribunal absolvê-la do pedido.

c) Matéria de direito e apreciação do Tribunal Arbitral

i. Do direito à dedução

Considerou o tribunal arbitral relevante, uma vez que a matéria de direito que está em causa nos autos e que se prende com a negação do direito à dedução do IVA por parte de um adquirente num alegado caso de simulação e sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, impõe-se tecer algumas considerações prévias relativamente à natureza e amplitude do direito à dedução, considerando nesta análise as regras que regem este imposto de acordo com o Direito da União Europeia, com a respetiva transposição a nível interno e com a interpretação administrativa e judicial que sobre as mesmas tem vindo a ser levada a cabo, especialmente pelo TJUE).

A este respeito vem o Tribunal dizer que importará analisar a questão da dedutibilidade do IVA, tendo em conta a interpretação do disposto no artigo 168.º DIVA e os artigos 19.º n.º 3 do CIVA.

Sobre esta questão cita ainda a jurisprudência da Decisão Arbitral proferida Proc. n.º 767/2016-T, de 24 de junho de 2017:

“O direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado, exercendo-se imediatamente em relação à totalidade do IVA que incidiu sobre as operações a montante”.

Note-se, que o TJUE se refere ao princípio da neutralidade do IVA ainda numa outra aceção, de acordo com a qual:

“O sistema do IVA não deve interferir com as decisões económicas nem com a formação dos preços ao longo do circuito económico.

Assim, o direito à dedução assenta no designado método da dedução do imposto, método do crédito de imposto, método subtrativo indireto ou ainda método das faturas.

Como determina o 2.º parágrafo, do n.º 2 do artigo 1.º da DIVA “Em cada operação, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço”.

Tem vindo a ser a pronúncia do TJUE:

“Admitir a possibilidade de dedução do IVA mesmo que não se assista à efetiva realização de operações tributáveis, no caso dessas operações, por factos que ultrapassem a vontade da entidade, não se venham efetivamente a concretizar, ocorrendo a liquidação da sociedade. Acresce que este normativo, em conformidade com as regras do Direito da União Europeia, vem exigir que exista um nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja susceptível de ser dedutível.”

Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível na medida em que possa estar relacionada a jusante com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

No que diz respeito aos regimes de dedução de IVA, o TJUE:

“Tem vindo a considerar que o direito à dedução faz parte integrante do mecanismo do próprio imposto, que não pode em princípio ser limitado, e que se exerce em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efetuadas a montante, sublinhando ainda que “toda e qualquer limitação do direito à dedução tem incidência ao nível da carga fiscal e deve aplicar-se de modo semelhante em todos os Estados-Membros. Em consequência, só são permitidas derrogações nos casos expressamente previstos pela Directiva”.

Releva-se ainda o facto de que: *“Acresce referir que qualquer limitação do direito à dedução deve observar os princípios da proporcionalidade e da igualdade o que pressupõe uma ponderação equilibrada dos benefícios derivados da medida e do sacrifício que esta implica”.*

E após a apresentação do que tem sido a posição do CAAD quanto à dedutibilidade do IVA em regra geral, expõe o que tem sido a posição do STA, exemplificando através do Proc. n.º 01455/12, de 07 de outubro de 2015, tendo este vindo considerar que o princípio de dedução de IVA enquanto meio de concretizar a neutralidade do imposto, impõe todas as restrições ao direito de dedução sejam interpretadas de forma restritiva e reduzidas ao mínimo.

“Ora, da aplicação conjugada de todas as normas invocadas, resulta demonstrado que o direito à dedução do IVA incorrido não está dependente de tal imposto ter sido devidamente liquidado pelo sujeito passivo, contrariamente ao que refere a Requerida.

Vem sendo jurisprudência unânime dos tribunais superiores que o IVA indevidamente liquidado em fatura ou documento equivalente é, não obstante, devido ao Estado,

competindo à entidade emitente do documento em causa a sua entrega ao Estado. Só desta forma é que se pode assegurar o princípio da neutralidade do imposto, quer para os intervenientes, quer para o próprio Estado”.

A título de exemplo, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 4 de junho de 2015, proferido no Proc. nº 07111/13:

“(…) cada fatura com menção de imposto, constitui um verdadeiro “cheque sobre o tesouro”, pois atribui ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o I.V.A. nela contido.

Por isso, a simples menção do I.V.A. em fatura ... origine sempre a obrigação de pagar, independentemente da qualidade do emissor, isto é, seja ele ou não um sujeito passivo. Tornar-se-á, pelo simples facto da menção, um “devedor de imposto”.

Só assim se consegue que ao direito à dedução, que a fatura atribui ao destinatário sujeito passivo, corresponda sempre uma obrigação de pagar e se assegure o funcionamento regular do sistema de pagamentos fraccionados em sede de I.V.A. (...) A razão de ser desta obrigação decorre do facto dessas mesmas faturas conterem I.V.A. dedutível por parte da entidade a favor da qual foram emitidas e, nessa medida, ser necessário assegurar que o imposto delas constante tenha dado entrada nos cofres do Estado.”

ii. Da negação do direito à dedução do IVA em negócio simulado

Neste ponto, o Tribunal Arbitral achou por bem em dar um enquadramento do que tem vindo a ser a jurisprudência do TJUE:

“...resulta da jurisprudência do TJUE não ser compatível com o regime do direito à dedução a recusa desse direito a um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA.

As disposições previstas no artigo 19.º n.ºs 3 e 4, do Código do IVA visam precisamente consagrar o impedimento do direito à dedução que resulte de operações fraudulentas. Desde logo, tendo presente que só confere direito à dedução o IVA que tenha onerado aquisições de bens e serviços destinados ao exercício da actividade tributada realizada pelo sujeito passivo, pelo que o n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA explicita que não poderá deduzir-

se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente.

Este preceito legal, em face da sua formulação aplica-se quer em situações de simulação absoluta, de que constituem paradigma no âmbito do IVA as designadas “faturas falsas”, quer em situações de simulação relativa, de que uma das variantes poderá constituir a simulação do valor da operação”.

Usa também como exemplo de jurisprudência desta matéria a nível nacional o Proc. 00030/05.6BEPNF, da 2.^a Secção do Contencioso Tributário, pelo Tribunal Central Administrativo Central Norte (TCAN) e datado de 14 de julho de 2014, de onde se destacam as seguintes passagens que relevam para as conclusões do Tribunal Arbitral.

“De notar que a administração tributária não precisa de demonstrar a falsidade das faturas, bastando-lhe evidenciar a consistência daquele juízo, invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada de as operações referidas nas faturas serem simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade - artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

Neste domínio, em princípio, se os indícios denunciam que com forte probabilidade os emitentes das faturas não tinham capacidade empresarial para vender a mercadoria mencionada nas faturas, tanto bastaria para se criar um juízo sério de que aquelas transacções não existiram, ou seja, que aqueles emitentes não venderam à recorrente aqueles materiais, logo, a recorrente não os comprou, traduzindo assim a fatura uma simulação de transacção entre o emitente e o utilizador da fatura.

E assim dir-se-ia que bastaria à administração tributária, para cumprir o seu ónus, carrear factos relativos aos emitentes das faturas indiciadores da sua incapacidade para transaccionarem as mercadorias. E ficaria desonerada de averiguar qualquer facto na esfera do utilizador das faturas indiciador da sua participação ou conhecimento ou dever de conhecer da falsificação.

Em suma, a ser assim entendido, a administração tributária, conhecedora que determinado sujeito passivo se dedicava à emissão de faturas falsas, poderia sem mais, desconsiderar os custos de qualquer outro sujeito passivo inspeccionado que tivesse contabilizado faturas daquele emitente.”

Chama-se a atenção para a conclusão que se segue, uma vez que onera a AT de uma métrica de maior complexidade do que terá de apresentar como indício:

“Assim sendo, os indicadores de facto de que o emitente da fatura não tem capacidade para prestar o serviço não bastam, por si só, para obstar à dedutibilidade do imposto mencionado nessa fatura, se não houver razões para pôr em causa a realização desse serviço por terceiro.”

Assim, não sendo a existência da relação subjacente entre aqueles dois sujeitos um requisito de dedutibilidade do imposto, esta só pode ser afastada por uma norma de exclusão.

E segundo esta norma, não se pode deduzir imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura ou documento equivalente:

“No entanto, o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado também não nos diz o que se deve entender por operação simulada para os efeitos desse Código...”

Uma vez que não se define o conceito de operação simulada em sede de CIVA, terá, tal como já ficou explícito em capítulos anteriores, tem de se recorrer ao conceito presente no CC:

“Ora a simulação é a divergência entre a vontade real e a vontade declarada dos sujeitos do negócio jurídico, por acordo entre o declarante e o declaratário e com o intuito de enganar terceiros – artigo 240.º do Código Civil. Pode ser absoluta (quando não existe vontade de realizar negócio nenhum) ou relativa (quando existe a vontade de dissimular um outro negócio). E, neste último caso, pode ser subjetiva (quando o negócio dissimulado é realizado com outro sujeito) ou objetiva (quando o negócio dissimulado tem natureza ou conteúdo diverso, como sucede com a simulação de valor).

Assim sendo, a interposição de um sujeito entre o emitente da fatura e o seu utilizador só será uma operação simulada para efeitos do disposto no artigo 19.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e, por conseguinte, só excluirá o direito à dedução se existir acordo entre eles com o intuito de enganar terceiros, nomeadamente o fisco.

Pelo que a existência de acordo entre o verdadeiro prestador do serviço e o seu utilizador, no sentido de simular a celebração do negócio entre um deles apenas e terceiro com o intuito de enganar terceiros (e o fisco em particular) é elemento essencial da simulação subjetiva.”

Passemos a outra questão, que é a de saber se compete à administração tributária provar o acordo simulatório, e neste sentido o TCAN proferiu a seguinte afirmação:

“Sobre esta matéria, dispõe com interesse o artigo 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária que o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.

Assim, e tomando como modelo o procedimento de liquidação da iniciativa da administração tributária, esta terá o ónus de demonstrar a ocorrência dos factos de que deriva o direito à liquidação (os factos-pressupostos da existência, qualificação e quantificação do facto tributário). E o sujeito passivo terá o ónus de demonstrar os factos impeditivos, modificativos ou extintivos desse direito”.

Deve salientar-se, porém, que esta regra do ónus probatório só opera verdadeiramente depois de a administração tributária ter reunido e invocado indícios fundados de que o facto tributário não ocorreu (no caso, que não ocorreu entre os sujeitos mencionados na fatura, ou seja, com a prova, perante o tribunal, da existência dos elementos que tornam possível ter como adequada a consideração por si feita de que o contribuinte declarou uma dedução superior à permitida pela lei).

E a final declarou ainda em sede do processo que o Tribunal Arbitral referenciou:

“Os princípios da neutralidade fiscal, da proporcionalidade e da confiança legítima devem ser interpretados no sentido de que não se opõem a que seja o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pago a montante seja recusado ao destinatário de uma fatura, por inexistência de uma operação tributável efectiva, quando, no aviso rectificativo de tributação enviado ao emitente da fatura, o imposto sobre o valor acrescentado declarado pelo emitente não tiver sido corrigido.”

Contudo, se, por causa de fraudes ou irregularidades cometidas pelo emitente ou a montante da operação invocada como base do direito a dedução, se considerar que essa operação não foi efectivamente realizada, deve provar-se, que o destinatário sabia ou tinha obrigação de saber que a operação estava implicada numa fraude ao imposto sobre o valor acrescentado.

Sendo que no presente processo este Tribunal Arbitral vem vincular-se sem reservas à análise feita pelo TCAN.

Vem então concluir o Tribunal Arbitral acerca dos factos dados como provados resulta o seguinte:

“Quando a madeira foi adquirida a outros sujeitos passivos, todas as operações (aquisição, corte e transporte de mercadorias) eram de responsabilidade do fornecedor. Eram estes,

que entregavam diretamente nas instalações dos clientes da Requerente (B... SA e C...) a madeira. Nestes casos, regra geral, o transporte era por conta do fornecedor da Requerente, mas perante os clientes - finais, chamemos-lhes assim - da Requerente era esta quem lhe fornecia a madeira e faturava. Era esta o seu fornecedor da mercadoria.

Perante a Requerente quem assumia a responsabilidade pelo transporte das mercadorias adquiridas para entrega junto dos seus clientes eram as empresas fornecedoras das mercadorias, eram estas que faziam o transporte da madeira, sendo que se para tanto subcontrataram esses serviços a terceiros tal não foi da responsabilidade da Requerente. A venda da madeira aos clientes da Requerente foi por esta faturada.

A ausência de contrato escrito, ainda que se trate de uma venda de mercadoria, não constitui um indício de falsidade das operações subjacentes, pois tal não é obrigatório, é certo que a aparente existência de alguma informalidade poderá não revelar-se o mais ponderado no âmbito de uma relação comercial, mas daí a extrapolar para a inexistência de uma relação contratual é algo que carece de prova que nos autos a AT não faz.

Por outro lado, em sede de IRC a AT expressamente reconhece que as operações tituladas pelas faturas cujo IVA dedutível se nega nos presentes autos titulam operações “económicas efectivamente ocorridas, sendo que se comprovou que a A... Lda, procedeu à entrega de madeira aos seus clientes” não tendo efectuado qualquer correcção em sede de IRC. Ora se a AT nega o direito à dedução do IVA com o argumento de que a operação é simulada não se entende como aceita a dedutibilidade integral dos mesmos custos em sede de IRC, no que revela uma falta de coerência que este Tribunal qualifica de insanável.

Ou seja, em momento algum a AT vem negar expressamente que a ora requerente tenha adquirido a madeira em causa, ou provando com prova bastante, que não meros indícios e insuficientes, que esta sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender a mercadoria não era a entidade que figurava nas faturas.

De facto, a esmagadora maioria da prova carreada para o processo administrativo tributário refere-se a factos praticados por entidades terceiras – os fornecedores – que alegadamente terão burlado o Estado em sede de vários impostos por falta absoluta do cumprimento das suas obrigações tributárias, mas em momento algum ligando estes à Requerente, ainda que indirectamente, provando que esta teria de saber que estes eram falsos, o que, reitera-se, no juízo deste Tribunal, não se logrou fazer.

Nenhum indício relevante foi aduzido pela AT no sentido de demonstrar que a Requerente tinha conhecimento dos factos imputados às empresas emitentes das faturas, tão exhaustivamente descritos no RIT”.

A falta de cumprimento por parte da Requerente ou dos seus fornecedores do regime jurídico estabelecido no DL 147/2003, tem como consequência a instauração do(s) correspondente(s) processo(s) contraordenacionais, e não a perda integral do direito à dedução do IVA suportado.

“Ora, a Requerente não está obrigada a averiguar da situação empresarial ou fiscal dos emitentes das faturas que lhe vendiam a mercadoria. In casu, estando demonstrado que a Requerente adquiriu a mercadoria e a vendeu aos seus clientes teria a AT que recolher indícios bastantes de que a Requerente sabia ou devia saber que quem lhe estava a vender não era a entidade que figurava nas faturas.”

Conclui o Tribunal Arbitral que:

“Em suma, a conclusão que a AT retirou dos indícios que apurou no RIT quanto aos emitentes das faturas em causa nos autos não lhe permite, sem mais, extrair a conclusão de que as operações em que a Requerente esteve envolvida sejam simuladas e que, nesse pressuposto, esta perca o direito à dedução do imposto. Tinha de o provar e no juízo deste Tribunal não o fez. Acorda em julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, e declarar a conseqüente anulação, por vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito, dos actos de liquidação de IVA em crise nos presentes autos.”

d) Análise crítica

A problemática exposta no processo acima é recorrente e de difícil análise, tendo já por diversas vezes sido objeto de apreciação quer pelo CAAD, quer pelo STA, cuja jurisprudência servirá de suporte e fundamento à análise que se segue.

Nas situações em que a AT se encontra perante indícios de uma operação simulada, socorre-se, como já vimos acima do nº 3 do artigo 19.º do CIVA *“Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura.”*

Ora aqui surgem os primeiros problemas em se classificar uma operação como uma operação que não tem acolhimento na realidade do circuito económico e que, portanto, não ocorre no plano real.

A primeira barreira que se enfrenta é o conceito abstrato de “operação simulada”, sendo que aqui temos de aplicar dois conceitos, de modo a conseguirmos interpretar o que o legislador pretendia com empregar este instituído de “operação simulada”. O primeiro deles é o “negócio” e o segundo é a “operação” em si.

A simulação é uma das principais modalidades de divergência entre a vontade real e a vontade declarada, estando previsto este conceito no artigo 240.º n.º1 do CC, materializando-se num contrato entre o declarante e o declaratário, tendo por objeto a celebração de um negócio jurídico em que ambas as partes no fundo não querem ou não querem naqueles termos, visando com ele enganar terceiros.

Ambos estão intimamente relacionados, o que o legislador tentou fazer foi, de acordo com o nosso entendimento, apoiar-se mais na natureza económica das operações e menos na sua estrutura jurídica.

Aqui surge uma tendência doutrinária que culmina numa nova racionalização de palavras, pela própria abstração dos conceitos utilizados. É ela a da simulação de operações económicas com relevo fiscal.

O que temos é uma panóplia de disposições dispersas por diversas leis tributárias e sem qualquer articulação entre si, e que recorrem ao termo “simulação” sem avançar com nenhum conceito *extrictu senso*. A única coisa que ali se pretende regular são os efeitos tributários ou penais de um fenómeno cuja existência e configuração são pressupostas.

Portanto, o melhor que podemos fazer para tentar definir simulação fiscal será socorrermos do artigo 39.º da LGT que nos indica que em caso de simulação do negócio jurídico, a tributação atende ao negócio jurídico real e não ao negócio jurídico simulado, norma que se aplica a todos os tributos. Este articulado acolhe tanto a simulação inocente como a fraudulenta.

É nesta tentativa, que nos deparámos, desde logo, com o primeiro entreve a esta delimitação de conceito, onde o legislador apenas se limita a invocar uma específica modalidade de simulação (a de preço) conjugado com o artigo 103.º, n.º1, alínea c), do RGIT, e articulando-o com o artigo 19.º, n.º3, do CIVA.

Não querendo desvirtuar a intenção do legislador, deverá o regime deste articulado, em função do princípio da proporcionalidade, ser aplicado em situações de simulação que tenham o intuito de lesar a receita tributária. Uma vez que a consequência da aplicação deste

articulado poderá ser a de não se deduzir aquilo que se já pagou a título de IVA ao vendedor, respeitante ao negócio jurídico real.

Pode até concluir-se, que ocorre um enriquecimento ilegítimo do Fisco e uma ofensa ao princípio da neutralidade do imposto. Uma vez que o adquirente suporta IVA, efetivamente entregue ao Estado e não o poderá deduzir.

Existe, portanto, uma componente sancionatória que só poderia encontrar alguma justificação em casos de simulação com intenção qualificada de lesar a receita tributária, e mesmo neste caso, poderá ser questionável. Uma vez que estaria a ser aplicada independentemente de ter havido prejuízo para a receita fiscal e nos casos em que o vendedor entregou o IVA liquidado, recebe mais imposto do que seria devido pela aplicação das normas, em função do negócio jurídico real.

Com isto distanciamos-nos da tributação do negócio jurídico real, em caso de simulação, o que vai contra o próprio princípio da proibição do enriquecimento sem causa por parte da Administração Pública. Assim sendo a sanção que o artigo 19.º n.º 3 do CIVA fere assim a neutralidade característica do imposto.

É jurisprudência do TJUE, relativamente à limitação do direito de dedução que reencaminha para o Estado jurisdicional a forma de prova que este tem de reunir de modo a negar a dedução do imposto.

A segunda problemática identificada no decurso da análise das decisões dos diversos tribunais foi a da AT materializar o conceito de “indícios” que denunciam que com forte probabilidade que se está perante uma operação simulada. Uma vez que demonstrar a simulação seria muito difícil ou mesmo impossível a generalidade dos casos.

Queremos com isto dizer que, de acordo com o artigo 75.º nº1 da LGT *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízos dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.”*

Terá de ser feita prova de modo a conseguir ilidir esta presunção de boa-fé e de veracidade das declarações do contribuinte, e essa prova no caso presente terá de ser feita em primeiro lugar pela AT, tal como é mencionado no nº1. artigo 74.º da LGT *“O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”*

Uma vez que é a AT que invoca que as operações realizadas pelo contribuinte não têm aderência à realidade terá de ser a mesma a demonstrar que existem indícios que venham demonstrar irregularidades face ao que o contribuinte declarou, conseguindo assim aderência na alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT.

E é aqui que muitas vezes a AT, tal como o *casu sub judicio*, tira e fundamenta elações que acabam por não ter acolhimento na realidade observada, quer isto dizer, que muitas vezes a AT utiliza a informação cruzada para fazer prova dos indícios que tem de demonstrar para que possa negar o direito à dedução de IVA, algo que o sujeito passivo em causa não tem o ónus, nem muitas das vezes forma de saber.

Existem também outros casos em que a AT insistiu em formular uma tese em que o adquirente teria de estar na posse da informação de que o seu fornecedor tem a sua situação fiscal regularizada, ora, esta obrigação não acolhe deferimento unto da DIVA.

No caso em análise em que a AT fundamenta que a falta de contrato escrito entre as partes identificadas consubstancia um indício de falsidade das operações, sendo que depois não consegue fazer prova da correlação dos dois.

Tal é, que segundo jurisprudência,⁵³ não é compatível com o regime do direito a dedução previsto pela DIVA sancionar com a recusa desse direito um sujeito passivo que não sabia nem podia saber que a operação em causa fazia parte de uma fraude cometida pelo fornecedor ou que outra operação incluída na cadeia de fornecimento, anterior ou posterior à realizada pelo referido sujeito passivo, estava viciada por fraude ao IVA.

A aceitar-se que o ónus da AT se basta com a recolha de indícios de falsidade relativamente aos emitentes das faturas levaria a que os utilizadores das faturas falsas, que não sabem que estas são falsas, não pudessem deduzir custos que efectivamente suportaram, sem que tivessem participado em qualquer esquema fraudulento.

Dir-se-á sempre que tais utilizadores inocentes poderiam fazer prova da veracidade das transações na aplicação do quadro probatório acima fixado.

À administração tributária cabe o ónus de demonstrar indícios da falsidade, cumprido tal ónus passa a caber ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das transações. Mas facilmente se percebe que tal prova de fraude a montante que se desconhece, será impossível para o utilizador das faturas provar, para além do que resulta da sua contabilidade.

⁵³ Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Caso *Optigen* Proc. C-354/03.

Acima de tudo não deverá cair em esquecimento que o utilizador das faturas goza de presunção de veracidade.

Se houve fraude e o utilizador das faturas a desconhece, não pode provar que as mercadorias foram adquiridas aos emitentes das faturas, porque não foram, nem pode provar que os adquiriu a outrem, porque para este utilizador de faturas a mercadoria foi comprada ao emitente, desconhecendo o real vendedor.

Deste modo, havendo indícios de que a emitente das faturas não forneceu a mercadoria mencionada nas faturas, impõe-se que a AT averigue a sua participação no esquema simulatório.

De outro modo aceitar-se simplesmente nesta premissa que um utilizador de faturas veja os custos desconsiderados sem que de alguma forma a AT o ligue ao esquema fraudulento, seria violador do princípio da justiça, e colocaria em causa a confiança nas relações comerciais, bem como a relação dos contribuintes com o a AT.

Este entendimento vai de encontro ao do TJUE, que no Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Proc. C-642/11, que tratava de uma questão de dedutibilidade de IVA, reportando-se aos casos em que as irregularidades se verificam na esfera dos emitentes, pronunciou-se assim:

“Assim, cabe às autoridades e aos tribunais nacionais recusar o direito a dedução, se se demonstrar, face a elementos objetivos, que esse direito é invocado fraudulenta.”

A decisão do tribunal arbitral vai então de encontro aos pressupostos que sustentam os princípios basilares do IVA bem como os princípios fundamentais da proporcionalidade e da neutralidade. Corrigindo assim uma situação que iria desvirtuar a natureza do imposto.

No entanto, a situação em causa, era clara, mas existem demais situações que caem em zonas cinzentas dos conceitos abstratos utilizados na norma em análise acabam por causar confusão.

Assim, assiste-se ao afastamento da interpretação da norma do seu verdadeiro objetivo para o qual foi criada *“prevenir usos fraudulentos do mecanismo de dedução do imposto”*, acabando por criar uma distorção no próprio imposto.

VI. Conclusões

A fraude fiscal tem um enorme impacto tanto na economia portuguesa, como na economia global. A temática que foi analisada ao longo desta dissertação é precisamente um espelho disso. Quando falamos de operações simuladas e nos conceitos necessários para que se possa dar forma a este conceito assimilado no CIVA, deparamo-nos com muitos entraves até que se apure a realidade económica da operação em causa.

Primeiramente, tentou-se demonstrar a dinâmica deste imposto e dos conceitos subjacentes à sua aplicação e, mesmo nos casos em que estamos sob operações ditas “normais e regulares” verificou-se a existência de algumas distorções a esta liberdade, exemplo disso são as exclusões do direito à dedução previstas no artigo 21.º do CIVA.

Após esta introdução ao imposto e suas regras e conceitos basilares, focámo-nos na dissecação da norma presente no artigo 19.º n.º3 do CIVA. Para isso foi necessário em primeiro lugar proceder ao enquadramento e explicação dos conceitos subjacentes à formulação deste articulado.

Neste aspecto ficou clara a ambiguidade e a amplitude de conceitos presentes na simplicidade da frase “operações simuladas”. A necessidade de procurar noutras fontes de Direito a verdadeira substância e o perímetro do que se quer dizer e, a forma de como interpretar estas palavras revelou-se uma tarefa árdua e complexa, tanto no seu estudo como na sua aplicação.

A ramificação gerada na tentativa de delimitação da norma, por si só, é na verdade uma norma escondida na norma. O que faz com que o, que à primeira vista, parecia líquido e pacífico, gera na verdade alguma controvérsia devido ao seu alto grau de complexidade para que se possam enquadrar, devidamente e sem ferir os princípios fundamentais do IVA, situações reais neste preceito.

Em segundo, quanto aos conceitos da norma presentes no n.º3 artigo 19.º do CIVA e dos ascendentes e adjacentes que têm de se verificar e aplicar, deparamo-nos com a existência de diversas problemáticas, como por exemplo, quando se tenta definir o conceito do que é uma operação simulada para efeitos de Direito Fiscal, ter de se recorrer ao Direito Civil, uma vez que o que existe como conceito fiscal, são operações simuladas, e aqui torna-se claro que existem dois tipos de simulação, com carácter bem distinto uma da outra.

Por um lado, temos a simulação absoluta onde não há acolhimento real para a situação em causa e por outro, a simulação relativa onde há um acolhimento parcial do negócio jurídico à realidade. O seu tratamento a nível jurídico é também distinto, uma vez que na simulação absoluta estamos perante uma intenção clara de dolo e possível erosão da receita tributária e na simulação relativa podemos não estar perante essa métrica, tal como se tentou explicar.

Uma vez definidos estes conceitos, e tal como consta na doutrina e jurisprudência mencionadas nos capítulos anteriores, a norma do artigo 19.º n.º 3 do CIVA fere diretamente um dos princípios basilares do IVA, que é a dedutibilidade do imposto, uma vez que vem negar um direito ao adquirente, com base em indícios ou pressupostos que não se firmam completamente.

Prova disso é que por diversas vezes se presenciou na análise da jurisprudência e da doutrina, situações onde foi negado o direito à dedução, sendo que mais tarde veio este a ser restituído por vias quer judiciais quer arbitrais. Demonstra-se assim que estamos perante uma desvirtuação ou aplicação incompleta desta norma por parte da AT.

Em terceiro lugar, quando se tenta aplicar estes conceitos ao que foi vertido pelo legislador no CIVA observa-se uma verdadeira discordância face à análise dos pressupostos estabelecidos na DIVA. A nível nacional somos bastante mais restritos, e nega-se veementemente o direito à dedução, ainda que diga apenas respeito a uma simulação de preço.

É também de considerar o conflito entre o CIVA e a LGT, uma vez que a segunda enuncia que o que deveria ser tributado seria o negócio/transação económica real, de acordo com a GGAA, estamos perante uma contradição, já que por um lado se tenta tributar a operação real, e por outro nega-se o direito da dedução do IVA nessa operação. Tal não nos parece coerente. É quase como se estivesse a escolher seletivamente de uma panóplia de opções aquela que mais convém para a situação em análise.

A isto junta-se o facto de a AT não ter de demonstrar que existe a simulação “*per si*” tendo apenas de reunir indícios que fundamentem objetivamente que existe uma grande probabilidade de que se esteja perante uma operação simulada.

Muitas vezes, para obter prova a AT recorre a uma recolha cruzada de elementos, ou seja, usa a informação que tem ao seu dispor ou solicita elementos que pertençam ao circuito económico da operação que se encontra a analisar. Isto causa, uma divergência entre os factos que o sujeito passivo detém, face ao que a AT consegue apurar.

Uma vez que o sujeito passivo não tem o ónus de averiguar a situação do seu fornecedor para realizar operações, a AT não deveria assumir que este teria de o saber. Em nosso entender, poderá cair-se no erro de limitar indevidamente o direito à dedução.

Pela análise feita, ficou claro que a AT tem vértices de conflito com a jurisprudência dos tribunais judiciais e arbitrais nacionais, nomeadamente, na falta de recolha de prova suficiente para que se declare objetivamente que existem indícios de que estejamos perante operações simuladas. Assim, é feita uma assunção errónea de que terá de ser o contribuinte a ter de fazer prova de que as operações ocorreram efetivamente.

Tal acontece porque no decorrer das ações inspetivas, a AT recorre e retira conclusões que muitas vezes podem não ser objetivas o suficiente para declarar a falsidade das declarações do sujeito passivo. Tome-se como exemplo, o facto de um contribuinte, no seu negócio não ter celebrado um contrato normalmente tipificado em direito privado, o que em nosso entender e dos tribunais, não poderá configurar como elemento suficiente para que se diga perentoriamente que haja indício de falsidade, no entanto presenciou-se a uma negação do direito de dedução de IVA com base neste facto.

Em quarto lugar, a doutrina mostra-nos situações em que não há perda de receita fiscal ou inclusive, situações em que o Estado acaba por receber mais, tal como nos casos em que haja um *gross-up* feito no negócio jurídico celebrado. Aqui, parte-se do pressuposto que o IVA foi entregue pelo fornecedor e que não há impacto a nível de gastos de IRC, não existindo assim uma sanção a nível de contraordenação, uma vez não há imposto em falta. Ora, isto faz com que a norma de CIVA seja uma sanção, por si, uma vez que não há sanção no RGIT para este tipo de situações.

Assim, é de difícil compreensão a limitação excessiva que se faz nesta norma, no entanto, é clara a intenção do legislador, em defender a tese de que a mesma serve o propósito de evitar a fraude fiscal. Nos casos em que estejamos perante uma simulação de preço, não se consegue perceber a delimitação negativa que se faz ao direito à dedução sobre o verdadeiro valor da operação em causa, quando como mencionado acima, temos uma norma na LGT que visa a tributação sob o negócio real. Esta duplicidade de critérios, remete-nos para a questão se o CIVA não se sobrepõe à norma prevista na LGT, uma vez que mesma é mais restritiva.

Em quinto lugar, pelo estudo feito, parece-nos que os sistemas informáticos vieram ajudar em muito a AT no controlo das operações realizadas pelos sujeitos passivos, uma vez que a

nível nacional há exigência para que a maior parte dos sujeitos passivos tenham sistemas certificados, bem como comuniquem mensalmente as faturas à AT.

Expuseram-se neste sentido os esquemas de fraude tipificados nesta norma, bem como os controlos e a cooperação que têm vindo a ser desenvolvidos entre as Autoridades Tributárias dos vários países. Ficou clara a complexidade de tais esquemas e da dificuldade que as Autoridades Tributárias enfrentam para os combater. Tome-se como exemplo os esquemas de fraude carrossel que incluem muitas vezes inúmeras jurisdições e intervenientes.

Existe, portanto, sempre a possibilidade de contorno destes mecanismos, tal como se pode ver, no exemplo dado acima de fraude carrossel referido acima onde se recorre a vários intervenientes e graus de complexidade de operações muito elevados.

Revela-se, como mencionado nos capítulos anteriores a urgência e o carácter fundamental da melhoria de controlos comunitários (tal como o VIES) para que haja uma troca direta de informação fiscal dos sujeitos passivos (*on-time*) e, assim se evite a proliferação de operações simuladas com vista à obtenção de uma vantagem fiscal, através de posições credoras de imposto junto dos Estados que podem culminar erosão da receita tributária aquando do reembolso.

Em sexto lugar, tentou-se ao longo dos anos atuar em setores chave, tal como o das madeiras (referido acima na análise) e o da construção civil, de modo limitar a possibilidade de recurso a esquemas fraudulentos, tal como a obtenção de reembolsos de IVA indevidos por parte dos seus clientes, uma vez que ficavam em situações credoras de IVA devido à emissão de faturas “falsas” por parte destes fornecedores. Para tal, recorreu-se ao mecanismo da autoliquidação como ferramenta para mitigar estes efeitos nefastos.

Conclui-se que tanto a interpretação desta norma pela Autoridade Tributária, bem como o desenrolar da jurisprudência nacional, tanto a nível judicial como arbitral, têm percorrido um enorme caminho ao longo dos tempos, estando cada vez mais próxima da jurisprudência do TJUE, e aproximando-se assim cada vez mais à interpretação que deverá ser feita à luz da legislação comunitária.

Por último, pensamos que no futuro, se deverá apostar nas tecnologias de *TI* por forma a que possa haver cada vez menos distorções e simultaneamente, melhores controlos dos esquemas fraudulentos. Desta forma será possível aumentar a assertividade da AT em análises a operações que possam recair nesta norma. Assim, a negação da dedução do imposto ao sujeito passivo figurará como um caso excecional.

Referências Bibliográficas

Doutrina

Livros

- ABREU, Jorge – *Do abuso de direito*, Lisboa, Almedina, 2006
- BASTOS, Rui Costa – *O Direito à Dedução do IVA: O caso Particular dos Inputs de Utilização Mista*, Coimbra: Edições Almedina, 2014.
- CAMPOS, Diogo Leite – *Simulação dos negócios jurídicos*, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis Editores, 1999.
- CASALTA NABAIS, José – *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 5.ª Edição, 2009.
- CATARINO, João Ricardo – *Para uma Teoria Política do Tributo*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. 2ª Edição, 2009.
- COURINHA, Gustavo Lopes – *A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário*. Coimbra: Edições Almedina, 2004.
- CUNHA, Patrícia Noiret – *Imposto sobre o Valor Acrescentado. Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias*, Coimbra: Edições Almedina, 2004.
- CUNHA, Paulo de Pitta - *Vinte Anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto* Coimbra, 2008.
- FREITAS, José Lebre – *A Falsidade no Direito Probatório, Contribuições para o estudo da prova documental*, Coimbra: Edições, 1984.
- LEIRIÃO, Patrícia Menezes – *A cláusula geral anti abuso*, Vida Económica, Grupo Editorial Vida Económica, 2012.
- MARTINS, Alexandra – *A Admissibilidade de uma Cláusula Geral Anti-Abuso em Sede de IVA*, Coimbra: Edições, 2007.
- MOTA, Carlos Alberto Pinto – *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra: Edições Almedina, 2005.
- PALMA, Clotilde Celorico – *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra: Edições Almedina, 2015.
- PALMA, Clotilde Celorico – *Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Cadernos IDEFF n.º 1, Coimbra: Edições Almedina, 5.ª edição, 2011.

POMBO, Nuno – *A fraude fiscal: A norma incriminadora, a simulação e outras reflexões*. Coimbra: Edições Almedina, 2007.

SANCHES, J.L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra Editora, 2007.

SANCHES, J.L. Saldanha – *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra: Edições Almedina, 2006.

SOUSA, Jorge Lopes – *Código de Procedimento e de Processo Tributário-annotado e comentado*, Vol. II, 6.^a Edição, Áreas Editora, 2011.

VASQUES, Sérgio – *A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA*, Cadernos IVA 2014, Coimbra: Edições Almedina, 2014.

VASQUES, Sérgio – *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra: Edições Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio – *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*, Coimbra: Edições Almedina, Coimbra, 2008.

XAVIER DE BASTO, Alberto – *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Centro de Estudos Fiscais, Coimbra: Edições Almedina, 1991.

XAVIER DE BASTO, Alberto – *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra: Edições Almedina, 1971.

Artigos e estudos

BASTOS, Nuno – “Problemáticas da simulação em direito tributário”, *Cadernos da justiça tributária*, nº18, Braga, outubro-dezembro 2017.

CONDESSO, Joaquim Manuel- “Operações simuladas em sede de I.V.A. e de I.R.C.

LANÇA, Cidália – “Medidas de combate à fraude previstas na legislação do IVA”, *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches (org. Paulo Otero, Fernando Araújo e João Taborda da Gama)*, Vol. IV, Coimbra, 2011.

LANÇA, Cidália, – “O Imposto sobre o Valor Acrescentado”, *Lições de Fiscalidade* (coord. João Ricardo Catarino e Vasco Branco Guimarães), Almedina, Coimbra, 2012.

MARTINS, Alexandra – “Desconstruindo dogmas: o direito à dedução e as isenções”, *Cadernos IVA 2016* (coord. Sérgio Vasques), Católica Tax, Coimbra: Almedina, 2016.

MARTINS, Alexandra – “Os aspectos formais do direito à dedução do IVA: a dedução do imposto em operações simuladas”, *Fiscalidade*, n.º 22, Lisboa, ISG, abril-junho 2005.

MÁRIO, Alberto, *Imposto sobre o Valor Acrescentado – Exclusões e Limitações do Direito a Dedução*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 350, abril/junho 1988.

PALMA, Clotilde Celorico – “A harmonização comunitária do imposto sobre o valor acrescentado: *Quo Vadis?*”, *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, n.º 5, setembro 2005, separata.

PALMA, Clotilde Celorico – “Algumas notas sobre os limites das exclusões do direito à dedução”, *Fisco* n.ºs 115/116, setembro de 2004.

PALMA, Clotilde Celorico – “IVA – A nova Diretiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transações intracomunitárias”, *Revista TOC* n.º 107, fevereiro 2009.

PALMA, Clotilde Celorico – “IVA – Sobre as propostas de aplicação de um mecanismo generalizado de reverse charge”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, da FDL, IDEFF, ano 1, n.º 3, Inverno 2008.

PALMA, Clotilde Celorico – “OE 2005 – Combate à fraude carrossel em IVA”, *Revista TOC*, n.º 61, 2005.

ROCHA, Luis Miguel – “O direito à dedução do IVA dos sujeitos passivos parciais e dos devedores de imposto parciais”, *Revista TOC* n.º 114, setembro 2009.

VASQUES, Sérgio – “A Noção de Actividade Económica para Efeitos de IVA”, *Cadernos IVA 2014*, Almedina, 2014.

VASQUES, Sérgio – “O IVA enquanto Imposto Geral de Consumo”, *Cadernos IVA*, Católica Tax, Coimbra, Edições Almedina, 2013.

Jurisprudência

Jurisprudência TJUE

Acórdão de 1 de janeiro de 1982, Caso *Hong-Kong Trade*, Proc. C- 89/81

Acórdão de 14 de fevereiro de 1985 o caso *Rompelman*, Proc. 268/83

Acórdão de 26 de março de 1987, Caso *Comissão/Países Baixos*, Proc. C-268/83

Acórdão de 8 de março de 1988, Caso *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise* Proc. C-235/85

Acórdão de 21 de setembro de 1988, Caso *Comissão/França*, Proc. 50/87

Acórdão de 4 de dezembro de 1990, Caso *Van Tiem*, Proc. C-186/89

Acórdão de 6 de julho de 1995, Caso *BP Soupergaz* contra Estado Helénico, Proc. C-62/93

Acórdão de 22 de junho 1993, Caso *Sofitam*, Proc. C-333/91

Acórdão de 11 de julho de 1996, o Caso *Ghent Coal*, Proc. C-37/95

Acórdão de 19 de setembro de 2000, *Schemeink e Cofreth e Strobel*, C-454/98

Acórdão de 12 de janeiro de 2006, Caso *Optigen*, Proc. C-354/03

Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, no caso *Halitax*, Proc. C-255/02

Acórdão de 6 de dezembro de 2012, *Caso Bonik*, Proc. C-285/11

Acórdão de 31 de janeiro de 2013, Proc. C-642/11

Acórdão de 21 de fevereiro de 2013, *Becker*, C-104/12

Acórdão de 8 novembro 2018, Proc. C-502/17

Acórdão de 15 de setembro de 2016, Caso *Cadbury Schweppes*, Proc. C-196/04

Acórdão de 15 de setembro de 2016, Caso *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, Proc. C-516/14

Jurisprudência dos Tribunais Judiciais

Acórdão STA, Proc. n.º 01026/02, de 07 de maio de 2003

Acórdão STA, Proc. n.º 0479/07, de 24 de outubro de 2007

Acórdão do STA, Proc. 01062/07, de 27 de fevereiro de 2008

Acórdão do TCAN, Proc. 00030/05.6BEPNF, de 14 de julho de 2014

Acórdão do STA, Proc. n.º 01455/12, de 07 de outubro de 2015

Acórdão do STA, Proc. 206/13.2, de 10 março de 2016

Acórdão do TCAS Proc. n.º 07111/13. de 4 de junho de 2015

Acórdão do TCAS, Proc. 08959/15 CT, de 22 de fevereiro de 2018

Jurisprudência do Tribunal Arbitral (CAAD)

Decisão arbitral de 23 de abril de 2009 proferida no Proc. C-357/07

Decisão arbitral de 27 de dezembro de 2012 proferida no Proc. 77/2012-T

Decisão arbitral de 25 de maio de 2016 proferida no Proc. 660/2015-T

Decisão arbitral de 23 de março de 2017 proferida no Proc. 278/2016-T
Decisão arbitral de 10 de janeiro de 2017 proferida no Proc. 297/2016-T
Decisão arbitral de 7 de dezembro de 2016 proferida no Proc. 299/2016-T
Decisão arbitral de 10 de janeiro de 2017 proferida no Proc. 345/2016-T
Decisão arbitral de 6 de fevereiro de 2017 proferida no Proc. 549/2016-T
Decisão arbitral de 25 de agosto de 2017 proferida no Proc. 673/2016-T
Decisão Arbitral proferida Proc. n.º 767/2016-T, de 24 de junho de 2017
Decisão arbitral de 6 de dezembro de 2018 proferida no Proc. 201/2018-T

Legislação

Código Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 47 344, de 25 de novembro de 1966
Código do imposto sobre o valor acrescentado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro
Diretiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de novembro de 2006
Lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro
Regime do IVA nas transações intracomunitárias, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro