

OS ASPECTOS FORMAIS DO DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA: A DEDUÇÃO DO IMPOSTO EM OPERAÇÕES SIMULADAS

Alexandra Martins*

A Directiva 2001/115/CE veio circunscrever as prerrogativas dos Estados-membros no âmbito da criação e manutenção de disciplinas específicas respeitantes aos requisitos formais e conteúdo mínimo das facturas, propiciando a eliminação da multiplicidade de regimes nacionais que se encontravam, até então, implementados.

Os requisitos formais das facturas, erigidos em domínio de relevância comunitária de tendencial uniformização, assumem particular importância, desde logo, por configurarem autênticos ‘cheques sacados sobre o Tesouro’ permitindo o exercício de um direito de crédito sobre o Estado. Trata-se de formalidade ‘*ad substantiam*’ sem a qual sucumbe a faculdade de exercício do direito à dedução do imposto.

De acordo com a jurisprudência comunitária, o mecanismo do crédito de IVA é inviabilizado sempre que, independentemente do cumprimento dos requisitos formais, se constate que os documentos de suporte respeitam a operações fictícias ou com valor fictício. O Código do IVA institui de forma expressa este regime para as operações simuladas, incumbindo à Administração Tributária satisfazer os requisitos de prova necessários à afirmação da simulação.

Com o Orçamento de Estado para 2005 procedeu-se a uma ampliação significativa do leque dos responsáveis pelo pagamento do IVA, nomeadamente perante o desenvolvimento patológico do circuito transaccional. No entanto, mantêm-se os princípios da proporcionalidade e da boa-fé como parâmetros delimitadores de eventuais restrições introduzidas pelos Estados-membros ao sistema comum do IVA, entre outros, no domínio do direito à dedução. É, pois, recomendável uma análise dos normativos introduzidos pelo Orçamento de Estado, à luz da respectiva compatibilidade com o direito comunitário.

Prerogatives under which Member States could establish and maintain specific domestic provisions regarding invoices’ minimum contents and formal requirements, have been reduced by the adoption of Directive 2001/115/EC, thus enhancing the abolishment of the existing multiple national regimes.

Community Law thus embraced the ‘topic’ of invoices’ formal requirements, with a view to its further harmonization. This is particularly important since invoices constitute proper cheques, which enable cash withdrawals from the State’s Treasury or a title to exercise a credit right upon the State. Therefore, they are an ‘ad substantiam’ formality, without which the right to deduct input VAT is compromised.

According to the European Community Court of Justice, the VAT credit mechanism is disallowed whenever VAT documents relate to fictitious transactions or values, irrespective of the fulfilment of formal requirements. The

* Juiz de Direito na área tributária.

Portuguese VAT Code clearly states such regime for simulated operations, being incumbent upon the Tax Administration the burden of proof as to the existence of simulation.

The State Budget for 2005 significantly enlarged the number of persons who may be deemed liable for payment of VAT accounted for or deducted/reimbursed in excess. However, the principles of proportionality and good-faith still apply, meaning they may oppose to restrictions introduced by Member States to the VAT common system on VAT deduction issues, or others. It is, hence, advisable an in depth analysis of the conformity of the 2005 State Budget measures with Community Law.

ÍNDICE

1. O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA NO REGIME INTERNO
 - 1.1. REQUISITOS FORMAIS DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO
 - 1.2. A ACEITAÇÃO DE ‘SEGUNDAS VIAS’
 - 1.3. A JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA - PERSPECTIVAS
2. A DEDUÇÃO DO IVA EM OPERAÇÕES SIMULADAS
 - 2.1. O VALOR PROBATÓRIO DAS DECLARAÇÕES DO CONTRIBUINTE
 - 2.2. DISTRIBUIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA NA COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES
 - 2.3. BREVES NOTAS SOBRE O ALARGAMENTO DO REGIME DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA – ARTIGOS 72.º E 72.º - A DO CÓDIGO DO IVA

1. O DIREITO À DEDUÇÃO DO IVA NO REGIME INTERNO

O IVA é um imposto cujo apuramento reveste alguma complexidade. Assenta na subtracção sistemática do imposto dedutível àquele que é liquidado nas operações tributárias activas dos sujeitos passivos, mediante o mecanismo de crédito de imposto, desta forma erigido no pilar garantista da neutralidade fiscal¹.

¹ Afastando-se dos impostos indirectos tradicionais, cumulativos ou em cascata, cujos inconvenientes são sobejamente conhecidos. Veja-se, por todos, JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *in* ‘A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional’, CTF (164), Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1991, a páginas 28 a 35.

O exercício do crédito de imposto, aqui usualmente designado de ‘dedução’², depende da verificação de pressupostos substantivos, de natureza subjectiva e objectiva. No primeiro caso, referentes aos sujeitos intervenientes e, no segundo, prendendo-se com a natureza e regime das operações por aqueles praticadas³.

Acrescem, no entanto, requisitos adicionais, de índole formal. É a estes últimos condicionalismos dedicamos os pontos seguintes⁴.

1.1. REQUISITOS FORMAIS DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO

Do ponto de vista estritamente formal, postula a regra basilar que o crédito de imposto pode ser exercido, e a dedução ao imposto liquidado alcançada, se o sujeito passivo – adquirente – detiver na sua posse as facturas ou documentos equivalentes passados sob a forma legal. É o que dispõe o artigo 19.º, n.º 2 do Código do IVA.

Consideram-se emitidos sob ‘forma legal’ os documentos que observem os requisitos estipulados no artigo 35.º do Código do IVA, com particular ênfase para o n.º 5 deste normativo. Concretizando, destacam-se a indispensável aposição de data e numeração sequencial do documento, a de menção da identificação, incluindo fiscal, dos sujeitos passivos intervenientes nas transacções⁵, a descrição suficientemente pormenorizada dos bens e/ou serviços fornecidos, por forma a permitir a clara monitorização da taxa de imposto, o preço respectivo, a taxa aplicável e o montante de imposto⁶.

Se a factura for emitida por via electrónica, para além de autorização prévia da Direcção-Geral dos Impostos⁷, a respectiva transmissão depende de aceitação dos destinatários, devendo a autenticidade da origem e integridade do conteúdo das facturas ser garantida por assinatura electrónica avançada ou intercâmbio electrónico de dados, não sendo exigida a assinatura digital⁸.

² Terminologia que resulta, desde logo, do próprio texto comunitário – *vide* artigos 17.º e 18.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, também conhecida por Sexta Directiva. O Código do IVA recorre de igual modo à expressão ‘direito à dedução’. Vejam-se, a título exemplificativo, os artigos 19.º a 25.º deste último diploma.

³ Cfr. artigos 19.º, n.º 1 e 20.º do Código do IVA.

⁴ Claro está que sem o cumprimento dos pressupostos substanciais, nem se coloca a questão do direito à dedução, pelo que as questões associadas aos requisitos formais apenas se suscitam uma vez que esteja ultrapassada a barreira daqueles primeiramente referidos.

⁵ No contexto do exercício do direito à dedução situamo-nos exclusivamente no campo das operações realizadas entre sujeitos passivos, pelo que será sempre necessária a identificação do fornecedor ou prestador e do adquirente.

⁶ Nem sempre exigido, dado que os prestadores de serviços podem indicar apenas o preço com inclusão do imposto, nos termos do artigo 38.º do Código do IVA.

⁷ Expressa ou tácita, nos termos do Decreto-Lei n.º 375/99, de 18 de Setembro.

⁸ Remetemos aqui para os comentários de PATRÍCIA NOIRET CUNHA, *in* ‘Anotações ao Código do Imposto sobre o Valor

A relevância dada ao aspecto formal dos documentos de débito, em sede de IVA, compreende-se, desde logo, pela circunstância de os mesmos consubstanciarem um título de crédito com base no qual os contribuintes exercem um direito, também de crédito, contra o Estado. Tais documentos são, no âmbito do IVA, e parafraseando XAVIER DE BASTO⁹, um cheque sobre o Tesouro, pois atribuem “*ao destinatário que seja sujeito passivo o direito de deduzir o IVA*” neles contido.

Com efeito, verifica-se, neste âmbito, como decorrência do próprio mecanismo do crédito de imposto - método indirecto subtractivo - a atribuição de um ‘*carácter quase sacramental à factura*’ que funciona como título de crédito sobre o Estado.

Note-se que este entendimento decorre igualmente da Directiva que institui o sistema comum do IVA (77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977), não sendo privativo da ordem jurídica nacional. Na verdade, do cotejo dos artigos 22.º, n.º 3, 17º, n.º 2, alínea a) e 18º, n.º 1, alínea a) da Sexta Directiva extrai-se que o normativo comunitário não só impõe aos sujeitos passivos a obrigação de emitir uma factura ou documento equivalente, como determina, na vertente do exercício do direito à dedução, que estes possuam uma factura emitida pelo fornecedor nos termos preceituados pela legislação comunitária¹⁰.

Os elementos essenciais que devem constar das facturas ou documentos equivalentes foram, durante anos, deixados ao critério do legislador nacional, sendo tratados de forma incipiente pelas disposições comunitárias aplicáveis¹¹. Este estado de coisas foi objecto de profunda transformação, com a aprovação da Directiva 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001¹², que densificou e harmonizou a nível comunitário os principais aspectos relativos à forma e conteúdo que as facturas devem revestir no espaço europeu. Simultaneamente, modernizou o conceito de factura, entre outros, através da introdução expressa das modalidades de facturação electrónica e de auto-facturação ou ‘*self billing*’.

Acrescentado e ao Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias’, ISG, 2004, de páginas 377 a 386. No que se refere ao “*self billing*”, subordina-se a emissão de facturas pelo adquirente à existência de um acordo prévio escrito com o sujeito passivo transmitente ou prestador, bem como à prova de que este tomou conhecimento da emissão da factura aceitando o seu conteúdo.

⁹ *In obra cit.*

¹⁰ A obrigação de facturação mantém-se nas transacções de carácter plurilocalizado, nomeadamente no âmbito intracomunitário, conforme refere CLOTILDE CELORICO PALMA *in* O IVA e o Mercado Interno, CTF (178), 1998, Centro de Estudos Fiscais, páginas 283 e seguintes.

¹¹ *Cfr.* artigo 22.º, n.º 3 da Sexta Directiva na redacção anterior à Directiva 2001/115/CE, do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001.

¹² A transposição da Directiva 2001/115/CE para o direito interno português ocorreu através do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, cuja entrada em vigor se reportou a 1 de Janeiro de 2004.

Como corolário natural, ficou reduzida margem de manobra dos Estados-membros, tendo-se claramente assumido a facturação como um domínio de relevância comunitária.

Pode, pois, concluir-se que o regime jurídico que disciplina o direito à dedução do IVA coloca, como condicionante do respectivo exercício, a necessidade de observância de requisitos formais essenciais, actualmente fruto da harmonização comunitária operada pela supracitada Directiva 2001/115/CE. Impõe-se, assim, aos sujeitos passivos adquirentes de bens e serviços, que pretendam recuperar o imposto incorrido, a posse de facturas, ou documentos de débito equivalentes, emitidos sob forma legal¹³.

Quer porque o exercício de um direito de crédito dos contribuintes sobre o Estado sempre haverá de apoiar-se em documento¹⁴ que titule tal crédito, em consonância com princípio da segurança jurídica, com particular acuidade no domínio tributário; quer por forma a permitir o respectivo controlo e monitorização por parte da Administração Tributária.

Deve, também, salientar-se que o estabelecimento das sobreditas exigências formais especiais atinentes às facturas ou documentos de débito, como condição para a dedução do IVA, erige a factura, ou documento de débito equivalente, em formalidade *'ad substantiam'*.

¹³ De acordo com a leitura conjugada dos artigos 19.º, n.º 6 e artigo 35.º do Código do IVA. A este propósito, cita-se um excerto do ilustrativo Acórdão do TCA, de 28 de Janeiro de 2003, processo n.º 6721/2002:

"I - A importância que as facturas assumem no funcionamento do IVA - imposto que opera pelo método do crédito do imposto ou "das facturas" - exige também que estas respeitem os requisitos formais enunciados no art. 35.º, n.º 5, do CIVA.

II - A exigência da observância desses requisitos nos referidos documentos " facturas " tem como escopo permitir à Administração tributária o controlo da situação tributária, e não apenas obter prova dos factos a controlar, motivo por que as facturas, emitidas de acordo com os termos da lei, constituem formalidade ad substantiam, insusceptível de substituição por um qualquer outro meio de prova.

III - A factura que não respeita os requisitos legais de forma prescritos no art. 35.º, n.º 5, do CIVA, não confere direito à dedução do IVA nela mencionado, independentemente da efectiva realização da operação a que a mesma se refere (cfr. art. 19.º, n.º 2, do CIVA).

IV - Está nessas condições a factura que, apresentando conteúdo não processado através de mecanismos de saída de computador, não continha, impressa, qualquer referência numérica, nem a identificação da tipografia que a imprimiu, nem a pertinente autorização ministerial (cfr. arts. 3.º, n.º 3, 4.º e 7.º a 11.º do DL n.º 45/89, de 11 de Fevereiro, aplicável ex vi do art. 5.º do DL n.º 198/90, de 19 de Junho)."

Entretanto, o Decreto-Lei n.º 45/89 veio a ser substituído pelo Decreto-Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, mantendo-se, no entanto, nos seus traços essenciais, as exigências formais aplicáveis à tipologia de documentos sucessivamente regida por estes diplomas.

¹⁴ Utilizamos aqui o termo documento em sentido amplo, abrangendo os documentos electrónicos.

O que significa que, para a prova dos correspondentes factos, não podem ser dispensados tais documentos, nem substituídos por outros meios de prova, atento o disposto no artigo 655.º, n.º 2 do Código de Processo Civil¹⁵.

1.2. A ACEITAÇÃO DE ‘SEGUNDAS VIAS’

Sem prejuízo do princípio geral enunciado da essencialidade dos documentos de débito, como condição ‘*sine qua non*’ do exercício do direito à dedução do IVA, a inexistência de suportes documentais originais pode ser suprida, nomeadamente em situação de impossibilidade derivada de caso fortuito ou de força maior, por segundas vias dos documentos de débito¹⁶.

Neste sentido pronunciou-se o STA, no Acórdão de 27 de Setembro de 2000, processo n.º 025033, de que se transcreve, pela sua relevância, o seguinte excerto:

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

No entanto, a falta de exibição dos documentos, ou a sua apresentação, sem que os mesmos revistam a forma legal, mesmo quando invocado um contexto de caso fortuito ou força maior, não permite ultrapassar a previsão normativa constante do artigo 19.º, n.º 2 do Código do IVA e do artigo 18.º da Sexta Directiva. Sucumbe, nestas circunstâncias, a faculdade de exercício do crédito de IVA.

¹⁵ Normativo que importa conjugar com os artigos 364.º, 393.º, n.º 1 e 351.º do Código Civil. Trata-se de posição que constitui jurisprudência firmada, quer no STA – v.g. Acórdão de 17 de Fevereiro de 1999, processo n.º 20593 -, quer no TCA – cfr. Acórdão de 24 de Setembro de 2002, processo n.º 1361/98.

¹⁶ Inclusivamente, admite-se que a inexistência do original seja colmatada por fotocópia do documento em circunstâncias excepcionais. Acresce a possibilidade de reforma judicial dos documentos, por via do processo instituído nos artigos 1069.º e seguintes do Código de Processo Civil, o qual deve ser encetado pela entidade que se queira prevalecer da factura. Note-se que nem sempre foi assim entendido, nomeadamente pela Administração Tributária, que foi revelando alguma resistência à admissão de ‘sucédâneos’ aos originais das facturas, embora hoje tal posição se considere ultrapassada.

1.3. A JURISPRUDÊNCIA COMUNITÁRIA - PERSPECTIVAS

O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) tem sido, com alguma frequência, chamado a pronunciar-se sobre a interpretação das normas comunitárias relativas ao exercício do direito à dedução.

No entanto, conforme anteriormente referido, até à aprovação da Directiva 2001/115/CE, a harmonização comunitária apresentava-se, neste domínio, de amplitude mínima, permitindo uma multiplicidade de regimes nos diversos Estados-membros, em particular no tocante ao conteúdo e grau de detalhe das facturas.

Neste contexto, o TJCE, apesar de sublinhar o carácter essencial do exercício do direito à dedução¹⁷, admitia uma diversidade de restrições implementadas pelos Estados-membros, designadamente no que se refere às menções obrigatórias exigidas nas facturas, assim como à indispensabilidade da posse do original da factura.

Foi o caso da decisão proferida no Acórdão *Lea Jeunehomme*¹⁸ em que se concluiu que os Estados-membros podiam subordinar o exercício do direito à dedução à posse de uma factura que contivesse obrigatoriamente, para além dos elementos mínimos exigidos no artigo 22.º, n.º 3 da Sexta Directiva, menções adicionais indispensáveis para assegurar a cobrança do imposto e a sua fiscalização pela Administração Tributária. Decorrendo, ainda, do Acórdão *Genius Holding*¹⁹ que a factura deveria permitir a identificação do sujeito passivo, através do seu nome e endereço, bem como a da operação em causa, por forma a propiciar o controlo da veracidade da operação tributável.

¹⁷ Entende-se, de acordo com jurisprudência firmada, que o direito à dedução previsto no artigo 17.º da Sexta Directiva faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Este direito exerce-se imediatamente em relação à totalidade dos impostos que incidiram sobre as operações efectuadas a montante. *Cfr.* a título ilustrativo os Acórdãos de 6 de Julho de 1995, BP Soupergaz, C62/93, Colect., p. I1883, n.º 18, e de 21 de Março de 2000, Gabalfrisa e o., C110/98 a C147/98, Colect., p. I1577, n.º 43). O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas actividades, na condição de as referidas actividades estarem, elas próprias, sujeitas ao IVA. *Vide*, também, os Acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19; de 15 de Janeiro de 1998, Ghent Coal Terminal, C37/95, Colect., p. I1, n.º 15.

¹⁸ Acórdão *Lea Jeunehomme e SA d'Etude et de Gestion Immobilière*, de 14 de Julho de 1988, Processos 123/87 e 330/87, Colect., p. 4517.

¹⁹ Acórdão *Genius Holding*, de 13 de Dezembro de 1989, Processo C342/87, Colect., p. 4227.

No entanto, mesmo ao abrigo da jurisprudência que antecede, as restrições impostas pelas legislações nacionais somente eram de admitir quando tais formalidades, pelo seu número ou tecnicidade, não tornassem impraticável ou excessivamente difícil o exercício do direito à dedução²⁰.

Neste âmbito, fez-se apelo aos princípios da proporcionalidade²¹ e da boa-fé²² como parâmetros balizadores das restrições formais introduzidas pelos Estados-membros ao direito à dedução. Não perdendo de vista que se trata de um direito que deve ser exercido em conformidade com os objectivos prosseguidos pelo sistema comum do IVA: neutralidade, cobrança do imposto e respectivo controlo pela Administração Tributária.

Não obstante a concordância generalizada do TJCE com as restrições formais que lhe foram submetidas à apreciação este Tribunal validou, de igual modo, no outro extremo, as posições flexíveis e antiformalistas adoptadas por alguns Estados-membros. Admitiu, por exemplo, que fosse entendido por ‘factura’, não apenas o original, mas qualquer outro documento passível de o substituir, desde que obedecesse aos critérios estabelecidos pelos próprios Estados-membros, ou, ainda, outro meio de prova demonstrativo da existência efectiva da transacção objecto do pedido de dedução (*John Reisdorf contra Finanzamt Köln-West, de 4 de Dezembro de 1996, Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof – Alemanha, Processo C-85/95*).

Com a adopção da Directiva 2001/115/CE os Estados-membros ficaram, em geral, impedidos de exigir outros elementos formais na factura, para além daqueles mencionados na própria Directiva. A densificação emergente da harmonização operada a nível comunitário circunscreveu o campo de acção das legislações domésticas. Consequência que reputamos intencional, em virtude de, ao consagrar um grau acrescido de ‘tendencial uniformização’, abrir caminho para o desejado incremento exponencial das trocas internacionais, em particular as intracomunitárias, através da remoção de especificidades nacionais ou regionais, que, independentemente do seu mérito, acabavam por dificultar a padronização dos aspectos formais das operações e, por conseguinte, a sua realização à escala global.

Nestes termos, da concatenação da jurisprudência firmada com os normativos constantes da Directiva 2001/115/CE, resta-nos concluir que, efectivamente, os Estados-membros viram reduzidas as suas

²⁰ Acórdão Jeunehomme *supra* cit..

²¹ Veja-se, o Acórdão Molenheide, de 18 de Dezembro de 1997, Processo C-286/94, e, mais recentemente, o Acórdão de 1 de Abril de 2004, Finanzamt Gummersbach contra Gerhard Bockemühl, Processo C-90/02, disponíveis na Internet, v.g. no sítio ‘europa.eu.int/celex’.

²² *Cfr.* Acórdão de 19 de Setembro de 2000, Schmeink & Cofreth AG & Co. KG contra Finanzamt Borken e Manfred Strobel contra Finanzamt Esslingen, Processo C-454/98, disponível na Internet.

prerrogativas de criação e manutenção de disciplinas específicas, de âmbito nacional, respeitantes aos requisitos formais das facturas ou documentos equivalentes^{23 24}.

Contudo, tal conclusão não afasta o princípio, que resultou inatacado, de que o direito à dedução pressupõe a observância de requisitos formais consubstanciados na posse de uma factura, ou documento equivalente, que contenha todas as menções consideradas indispensáveis pelos normativos nacionais e comunitários aplicáveis.

Mantém-se, pois, ‘o carácter sacramental da factura’.

2. A DEDUÇÃO DO IVA EM OPERAÇÕES SIMULADAS

Existem situações em que, embora se verifique o preenchimento integral dos requisitos formais que habilitam o exercício do direito à dedução do IVA, por parte dos sujeitos passivos adquirentes dos bens ou serviços, as facturas que titulam as transacções subjacentes não correspondem a operações realmente efectuadas.

Mais concretamente, tais facturas respeitam a ‘operações fictícias’ ou a operações com ‘valor fictício’.

²³ Não deve, a este propósito, esquecer-se que quaisquer limitações impostas pelos Estados-membros, respeitantes a aspectos fundamentais do sistema comum do IVA, como por exemplo o direito à dedução, a matéria colectável ou isenções, e que não se encontrem previstas pela Directiva, mesmo que justificadas com a simplificação da cobrança do imposto ou o combate à evasão e fraude fiscais, colidem com o regime previsto no artigo 27.º da Sexta Directiva, que determina que tais medidas terão de ser autorizadas, mediante deliberação unânime do Conselho, que aprove as medidas derogatórias, em conformidade com o procedimento aí previsto. Este normativo foi alvo de actualização recente, com a adopção da Directiva 2004/7/CE, do Conselho, de 20 de Janeiro de 2004. Pode adiantar-se serem a esta luz questionáveis algumas das modificações à legislação do IVA surgidas com a Lei do Orçamento de Estado para 2005 e, em particular, as medidas previstas em sede de autorização legislativa para as operações imobiliárias. Será, contudo, este um tema cuja análise que extravasa o escopo deste trabalho.

²⁴ Adicionalmente, deve referir-se que o actual n.º 8 do artigo 22.º da Sexta Directiva contempla uma válvula de escape ao procedimento de ‘derrogações’ previsto no seu artigo 27.º, ao permitir aos Estados-membros a faculdade de estabelecimento de obrigações adicionais, sempre que tal se revele necessário ao combate à evasão fiscal.

Situamo-nos no domínio da fraude e evasão fiscal onde, verificado o conluio entre os intervenientes directos na transacção, nos deparamos com a figura juridificada da ‘simulação’²⁵. Determina o artigo 19.º, n.º 3 do Código do IVA que não poderá, nestas circunstâncias, deduzir-se o imposto, quer o *pactum simulationis* se refira à existência da operação simulada, quer ao seu preço²⁶.

A razão de ser deste preceito resulta intuitiva. Sendo assíncrona a aparência criada pelo formalismo da factura e a factualidade sobre que incide, *i.e.*, ocorrendo uma falsa representação da realidade, a viabilização do exercício do direito à dedução embateria contra os objectivos de cobrança exacta do imposto e de combate à evasão e fraude fiscais prosseguidos pelo sistema comum do IVA.

E, de acordo com a jurisprudência emanada do TJCE, o exercício do direito à dedução limita-se ao imposto devido, ou seja, àquele que respeite a uma operação sujeita a imposto ou pago na medida em que era devido, não se estendendo ao imposto que seja tão-somente mencionado em factura, sem qualquer correspondência com uma operação determinada, quer porque o imposto é mais elevado do que o legalmente cominado, quer porque a operação em causa não está submetida a IVA²⁷.

Temos, assim, estabelecida a conformidade do regime da simulação com o direito comunitário, com a consequente inviabilização do mecanismo de crédito de imposto, sempre que ocorram as sobreditas vicissitudes.

No entanto, importa aprofundar alguns pontos adicionais relativamente à vertente prática de aplicação do regime pela Administração Tributária. Nomeadamente, tendo em conta, o regime do ónus da prova vigente.

A adequada problematização desta temática impõe o seu enquadramento específico, em virtude de serem os sujeitos passivos – adquirentes – que pretendem afirmar, ao contrário do que ocorre habitualmente, a existência de factos tributários²⁸.

²⁵ Vide o conceito civilístico de simulação – artigos 240.º e 241.º do Código Civil – , aliás, em consonância com o disposto no artigo 11.º, n.º 2 da LGT. Vejam-se, ainda, os desenvolvimentos doutrinários de LUÍS A. CARVALHO FERNANDES, *in* Teoria Geral do Direito Civil, II, 3ª edição; UCP, 2001, de páginas 286 a 294.

²⁶ Isto não significa que o valor do IVA indevidamente mencionado na factura não seja devido, conforme resulta do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) do Código deste imposto.

²⁷ Acórdão *Genius Holdings*, supra citado.

²⁸ Esta matéria tem vindo a ser objecto de apreciação pelo STA, a propósito de situações em que a Administração Tributária não reconhece as deduções de IVA declaradas pelos sujeitos passivos desse imposto. *Cfr.* Acórdãos do STA de 17 de Abril de 2002, processo n.º 26635, e de 24 de Abril de 2002, processo n.º 102, disponíveis na Internet *in* www.dgsi.pt.jsta.

2.1. O VALOR PROBATÓRIO DAS DECLARAÇÕES DO CONTRIBUINTE

Compulsando o artigo 75.º da Lei Geral Tributária (LGT), deparamo-nos com o princípio de que o apuramento da matéria tributável dos contribuintes será efectuado com base nas declarações por estes apresentadas: *“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.”*.

Esta inversão do ónus da prova que se corporiza na referida presunção introduz na esfera da Administração Tributária restrições e condicionantes ao afastamento, por parte desta, dos registos dos sujeitos passivos, delimitando a ocorrência da possibilidade de desconsideração administrativa dos elementos declarados pelo sujeito passivo²⁹.

Para que o sobredito afastamento suceda é, portanto, necessário que a Administração Fiscal ilida a presunção de veracidade dos registos, demonstrando que se verificam erros, inexactidões **ou outros indícios fundados de que a contabilidade ou as declarações fiscais não reflectem a matéria tributável efectiva dos sujeitos passivos**. Exige-se, assim, que a Administração demonstre vícios que destruam o valor probatório da escrita³⁰.

2.2. DISTRIBUIÇÃO DO ÓNUS DA PROVA NA COMPROVAÇÃO DAS OPERAÇÕES

A situação vertente constitui um desvio à regra geral de que, no procedimento administrativo de liquidação do imposto, compete à Administração Tributária demonstrar a existência do facto tributário e, em sede de impugnação, recai sobre o contribuinte a demonstração dos factos constitutivos do direito que alega.

Aqui é o contribuinte que invoca em seu favor o facto tributário consubstanciado nas aquisições de bens e serviços relevadas na sua contabilidade, relativamente às quais deduziu o IVA. O que implica reequacionar a esta luz a repartição do ónus probatório.

²⁹ LIMA GUERREIRO E SILVÉRIO MATEUS *in* Código de Processo Tributário Comentado, 1991.

³⁰ Acompanhamos a posição de JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES *in* a Quantificação da Obrigação Tributária, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (173), CEF, Lisboa 1995, de páginas 340 a 342.

Partindo das considerações acima tecidas, acerca do valor probatório da declaração dos sujeitos passivos, incumbe, *prima facie*, à Administração a prova, já não do facto tributário, mas da sua inexistência.

Como corolário do princípio da legalidade administrativa, é à Administração Tributária que cabe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação e que, necessariamente, correspondem aos *supra* referidos indícios sérios de falsa representação da realidade nos elementos declarados pelo sujeito passivo. Cabendo a este, nesse caso, provar a veracidade das operações em causa.

Contextualizado, nestes termos, conclui-se que para proceder à aplicação do regime previsto no artigo 19.º, n.º 3 do Código do IVA a Administração Tributária terá de satisfazer, como se lhe impõe, os requisitos de prova indiciária necessários à afirmação da simulação das operações.

2.3. BREVES NOTAS SOBRE O ALARGAMENTO DO REGIME DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O Orçamento de Estado para 2005³¹ introduziu um regime de responsabilidade solidária que transforma em devedor do imposto, conjuntamente com o sujeito passivo transmitente ou prestador, o adquirente que figure como tal em operações simuladas³².

Mesmo que esse adquirente seja um sujeito passivo totalmente isento do imposto ou que prove ter pago o imposto, ao contrário do que sucede no regime geral em que a responsabilidade solidária é afastada quanto a sujeitos passivos isentos, nos termos do n.º 1 do mesmo preceito, ou quando tenha sido efectuado o pagamento do IVA ao fornecedor³³, ao abrigo do n.º 2.

A flexibilidade da Sexta Directiva no que se refere ao regime de responsabilidade pelo pagamento do imposto permite-nos, novamente, afirmar a concordância do regime interno com o sistema comunitário. Com efeito, dispõe o artigo 21.º, n. 3 da Directiva que, no regime interno, os Estados-membros podem prever que uma pessoa diversa do sujeito passivo seja solidariamente responsável pelo pagamento do imposto. E, segundo o artigo 22.º, n.º 7, II parte desse diploma, os Estados-membros “*adoptarão as medidas necessárias para que as pessoas que, nos termos do n.º 3 do artigo 21.º, são consideradas solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto cumpram as obrigações de pagamento (...)*”.

³¹ Aprovado pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.

³² Artigo 72.º, n.º 4 do Código do IVA.

³³ Exceptuado o caso de má-fé.

A previsão comunitária constitui também a base legal para a introdução do artigo 72.º-A do Código do IVA, cujo regime de responsabilidade solidária extravasa a verificação estrita dos requisitos da simulação, desde logo por poder envolver terceiros que somente intervêm noutras fases do circuito económico ou transaccional, pressupondo, na esteira da jurisprudência comunitária, a concomitante má-fé dos intervenientes.

O alargamento dos responsáveis tributários nestas situações de fraude fiscal reveste-se de especial importância na óptica da cobrança do imposto, enquadrando-se mais como uma medida de efectividade de cobrança fiscal ‘*a posteriori*’, que não afecta de forma significativa os mecanismos de funcionamento endógeno do sistema.

Isto, sem prejuízo da eventual incompatibilidade de alguns dos novos normativos introduzidos pelo Orçamento de Estado de 2005, como sejam os constantes do artigo 72.º-A, n.º 3 do Código do IVA, relativamente aos quais se pode suscitar, legitimamente, a controvérsia da sua compatibilidade com o direito comunitário, atento o princípio da proporcionalidade na sua tripla vertente: necessidade, adequação e subsidiariedade.