

AS OPERAÇÕES SIMULADAS EM SEDE DE I.V.A. E DE I.R.C.

PERSPECTIVA DA JURISPRUDÊNCIA TRIBUTÁRIA

1. NOÇÕES GERAIS

O tema que nos propomos abordar neste Ciclo de Conferências consiste no exame das operações simuladas em sede de imposto sobre o valor acrescentado e de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, para tanto chamando à colação a perspectiva da jurisprudência dos Tribunais Tributários.

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

A lei fiscal estabelece, portanto, rigorosas exigências formais sobre o tratamento das informações fiscais dos contribuintes. Mas, em contrapartida, assaca-lhe importantes consequências. Na verdade, presume-se a veracidade da escrita que obedeça aos preceitos da lei comercial e fiscal. Quer dizer, "da regularidade formal brota a verdade substancial". Esta presume-se daquela. Aliás, qualquer outra solução seria destituída de sentido. Desde logo, porque esta presunção constitui a evidente contraface de um sistema com severas exigências formais a cargo do contribuinte. Depois, dado que a Administração Fiscal possui um vasto conjunto de informações (fornecidas pelos próprios sujeitos e pelos agentes económicos que com eles se relacionam), idoneamente adequadas à tutela e controlo da veracidade das declarações emanadas pelos contribuintes. Por fim, uma vez que o modelo inverso - de depositar, em regra, o ónus da prova sobre o contribuinte - redundaria num sistema verdadeiramente diabólico de prova negativa (cfr. Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos, in C.T.F 396, Out./Dez. 1999, pág.115).

De acordo com a lei (cfr.artº.123, nº.2, al.a), do C.I.R.C.; artºs.29, nº.1, al.g), e 44, do

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

C.I.V.A.), todos os lançamentos contabilísticos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e susceptíveis de serem apresentados sempre que necessário.

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

Os citados documentos justificativos podem ser:

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

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

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

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

- 1-A data;
- 2-Descrição (denominação usual e, quando necessário, quantidades);
- 3-Valores unitários e valores totais;
- 4-Identificação do fornecedor e do comprador;
- 5-I.V.A. (taxas aplicáveis e montante do imposto).

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

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

Por sua vez, o documento equivalente será aquele que, em termos contabilísticos, pode substituir as facturas, sendo que, em sede de I.V.A., deverá igualmente conter os elementos requeridos pelo citado artº.36, nº.5, do C.I.V.A. (v.g.factura-recibo; recibo; nota de crédito).

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

1-Facturas falsas "stricto sensu" - as estruturadas pelo emitente-utilizador nas quais surge como cliente uma empresa inexistente;

2-Facturas forjadas - as concedidas pelo emitente-utilizador a empresas existentes, mas sem conhecimento destas últimas;

3-As facturas de favor - emitidas por um terceiro na sequência de acordo com o utilizador que as incorpora na sua contabilidade fiscal, visando a diminuição dos seus custos fiscais ou a obtenção de reembolsos ilegítimos, tudo mediante o pagamento, ou não, de um determinado montante ao terceiro emitente (cfr.Nuno Sá Gomes, Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, in C.T.F 377, Jan./Mar. 1995, pág.9 e seg.).

No âmbito do direito fiscal, salvo melhor opinião, não haverá necessidade de estabelecer qualquer distinção entre as identificadas três modalidades de facturas que titulem operações simuladas. Efectivamente, desde que a factura diga respeito a uma operação económica, total ou parcialmente inexistente, ela é falsa, constituindo, portanto, um documento falso. E esta falsidade da factura pode ser uma falsidade material ou gráfica, traduzindo-se, então, numa alteração total ou parcial de factura existente, isto é, na viciação das respectivas data, texto ou assinaturas, ou uma falsidade intelectual, deste modo afectando o conteúdo substancial do documento, declarando factos ou

operações que não existiram (cfr. José Lebre de Freitas, A Falsidade no Direito Probatório, Contribuições para o estudo da prova documental, Almedina, 1984, pág.126 e seg.).

No entanto, a mencionada falsidade, quer material, quer intelectual, não se confunde com a simulação⁽²⁾, pois esta não diz respeito ao documento, mas ao negócio jurídico simulado, ou contrato, traduzindo-se numa divergência bilateral e intencional entre a vontade real e a vontade declarada pelos contraentes com o intuito de enganar terceiros (cfr. artº.240, do C.Civil; Carlos Alberto da Mota Pinto, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 1989, pág.471 e seg.). Na verdade, no que se refere à falsificação material, distingue-se esta da simulação, pois diz respeito à materialidade do documento, enquanto a simulação diz respeito à formação do contrato simulado. Por seu lado, relativamente à falsificação intelectual ou ideológica, também esta se diferencia da simulação, pois que a falsidade intelectual atinge o documento no seu conteúdo mencionando aspectos que se não verificaram no acto da sua elaboração, enquanto a simulação diz respeito à divergência entre a vontade real e a declarada, mas o documento que a incorpora é verdadeiro (cfr. Nuno Sá Gomes, art.cit., pág.11 e seg.).

No âmbito do direito fiscal vamos encontrar a simulação no artº.39, da L.G.T.,⁽³⁾ preceito em que o legislador não define o respectivo conceito, pelo que somos obrigados a socorrer-nos, em sede de interpretação das normas tributárias e, nos termos do artº.11, nº.2, da L.G.T., do regime previsto no C.Civil, em particular do citado artº.240, e seg. Assim, se por acordo entre declarante e declaratório e no intuito de enganar terceiros, houver divergência entre a vontade exterior ou declarada e a vontade interna ou real do declarante, o negócio diz-se simulado, tendo por consequência a nulidade. Dito de outro modo, surge ocultado sob a aparência de um negócio jurídico um outro propósito negocial nulo.

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

1-Intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração;

2-Acordo entre os contraentes (acordo simulatório);

3-Intuito de enganar terceiros (cfr. Carlos Alberto da Mota Pinto, ob.cit., pág.472; Diogo Leite de Campos, Simulação dos negócios jurídicos, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pág.219 e seg.).

² (modalidade de divergência intencional entre a vontade real e a declarada).

³ (cfr. anteriormente o artº.32, do C.P.Tributário).

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

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

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

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

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

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

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

2. EM SEDE DE I.V.A.

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

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

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

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

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

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

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

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

Contabilisticamente, o I.V.A. suportado nas aquisições de bens e serviços e o I.V.A. liquidado nas transmissões de bens e nos serviços prestados é levado a uma conta de terceiros, a subconta 243, no âmbito do P.O.C. aprovado pelo dec.lei 410/89, de 21/11⁽⁵⁾ (cfr.António Borges e Martins Ferrão, A Contabilidade e a Prestação de Contas, Editora Rei dos Livros, 8ª. Edição, 2000, pág.105 e seg.).

⁵ (cfr.igualmente a subconta 243, no âmbito do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo dec.lei 158/2009, de 13/7, e que entrou em vigor no pretérito dia 1/1/2010).

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

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

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

A posição acabada de expressar tem sido unânime na jurisprudência dos Tribunais Superiores desta Jurisdição, a qual realça que tais requisitos consubstanciam verdadeiras formalidades "ad substantiam"⁽⁶⁾ em sede de regime de dedução do imposto (cfr. ac.S.T.A.-2ª.Secção, 17/2/1999, rec.20593; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 15/4/2009, rec.951/08; ac.T.C.A.-2ª.Secção, 25/6/2002, proc.6721/02; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc.6280/12; ac.T.C.A.Norte-2ª.Secção, 11/11/2004, proc.105/04; ac.T.C.A.Norte-2ª.Secção, 12/2/2015, proc.404/04.0BEBRG).

Apesar do crivo apertado que constituem os requisitos previstos no citado artº.36, nº.5, do C.I.V.A., a jurisprudência do S.T.A.-2ª.Secção já foi confrontada com situações limite em que admitiu a dedução de imposto em reformas de facturas e documentos equivalentes, desde que comportem os aludidos requisitos legalmente previstos, já constantes do documento reformado e proporcionem ao órgão fiscalizador meio satisfatório para o controle da situação tributária, nomeadamente no aspecto do

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

apuramento do I.V.A. dedutível que foi facturado ao sujeito passivo (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 27/9/2000, rec.25033).

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

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

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

A razão de ser da norma (cfr.artº.19, nºs.3 e 4, do C.I.V.A.) assenta no facto do I.V.A. incidir sobre operações económicas reais, e não sobre operações fictícias ou inexistentes, sem prejuízo de ser, em qualquer caso, devido o valor do imposto indevidamente mencionado na factura, conforme resulta do artº.2, nº.1, al.c), do C.I.V.A. Acresce que nestas situações é frequente que não ocorra o pagamento do I.V.A. liquidado, pelo que

permitir a dedução representaria um efectivo duplo prejuízo na perspectiva do Estado (cfr. Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág.241).

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

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

Indício, no âmbito do processo penal, consiste na circunstância certa através da qual se pode chegar, por indução lógica, a uma conclusão acerca da existência ou inexistência de um facto que é objecto de prova. O convencimento indiciário fundamenta-se num esquema silogístico. Neste, a premissa maior, de natureza problemática, é constituída pelas máximas da experiência e pelo senso comum; a premissa menor, que deve revestir características de certeza, é constituída pela circunstância indiciante; a conclusão, finalmente, conjuga logicamente a premissa menor, concreta e certa, com a premissa maior, abstracta e problemática, assim constituindo o designado "argumentum demonstrativum delicti" (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 24/4/2012, proc.5523/12; Germano Marques da Silva, Do Processo Penal Preliminar, Lisboa, 1990, pág.346 e seg.).

No âmbito do direito tributário, a doutrina e a jurisprudência falam em indícios, para tanto havendo que recorrer à prova indirecta, a vestígios, dos quais se procurará extrair,

com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados. A conclusão ou prova não se obtém directamente, mas indirectamente, através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova. Por outras palavras, os indícios são aqueles factos que permitem concluir pela verificação ou não verificação de outros factos, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/5/2013, proc.6418/13; ac.T.C.A.Norte-2ª.Secção, 26/2/2015, proc.247/06.6BEVIS; Alberto Pinheiro Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972, pág.154; J. L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2000, 2ª. Edição, pág.311).

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

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

No primeiro caso, estando em causa nove facturas respeitantes à prestação de serviços de publicidade, o Tribunal não considerou suficiente a fundamentação material efectuada pela A. Fiscal, quando esta se cinge a constatar que o emitente das facturas não declarou nem entregou a totalidade do I.V.A. liquidado e que os cheques emitidos pelo contribuinte para o pagamento de sete dessas facturas foram descontados ao balcão da instituição sacada e não depositados, sendo que os dois restantes cheques, apesar de depositados na conta do emitente das facturas, foram seguidos de levantamentos dessa

conta de quantias correspondentes a cerca de 90% do seu valor. Com base nesta factualidade, conclui o Tribunal que tais factos, por si só, contrariamente ao que pretende a Fazenda Pública, não indiciam suficientemente que parte do valor dos cheques tenha sido restituído ao sujeito passivo pelo emitente das facturas, não sendo de excluir, sem mais, que os serviços referidos naquelas facturas tenham realmente sido prestados pelos valores que as mesmas titulam. Por último, acrescenta que pretendendo a A. Fiscal que o preço constante das facturas excede o preço real por que as operações foram realizadas, deveria ter colhido outros indícios factuais que pudessem justificar materialmente essa conclusão, designadamente, a desproporção entre os valores facturados e os valores de mercado dos serviços prestados, a divergência entre os valores das facturas em causa e de outras emitidas para serviços semelhantes e a desproporção entre as receitas geradas pelo emitente das facturas e a actividade por ele desenvolvida (cfr.ac.T.C.A.-2ª.Secção, 17/12/2003, proc.6563/02).

No segundo caso, o Tribunal considerou que a A. Fiscal não recolheu indícios suficientes de que os serviços titulados por facturas emitidas cujo I.V.A. foi deduzido não foram efectivamente prestados, na situação em que a inspecção tributária conclui que tais facturas eram de favor, com fundamento apenas em que o fornecedor estava indiciado como emitente de facturas falsas e de não entregar as declarações de I.V.A. Tais circunstâncias não podem haver-se como indícios suficientes para suportar a conclusão retirada pela Fazenda Pública já que, não só o facto de alguém estar indiciado pela prática de um crime não significa que, efectivamente, o tenha praticado, como a imputada emissão de facturas de favor, não implica que essa seja a sua única "actividade" pois pode emitir facturas de favor numas circunstâncias e facturas que titulam operações reais, noutras, sendo que o facto de não entregar as suas declarações de I.V.A., não significa, necessariamente, que não exerça a sua actividade e, inclusivamente, liquide o I.V.A. nos termos legais. Por outro lado, no caso concreto, pelo contribuinte foi feita a apresentação dos comprovativos dos pagamentos dos valores constantes nas facturas emitidas pelo fornecedor em causa, pelo que não existe fundamento aceitável para as correcções levadas a cabo pela A. Fiscal (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/12/2004, proc.272/04).

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

necessárias à descoberta da verdade material⁷⁾, incidentes sobre a actividade do respectivo sujeito passivo de imposto.

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

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

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

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

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

No âmbito do exame deste regime deve recordar-se que as disposições que consagram derrogações ao princípio do direito à dedução do I.V.A., sistema que garante a neutralidade deste imposto, são de interpretação restritiva de acordo com a jurisprudência do actual T.J.U.E. (cfr.ac.TJCE de 8/01/2002, proc.C-409/99, Metropol; ac.T.C.A.Sul-

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

(As operações simuladas em sede de...) Tribunal Central Administrativo Sul

☒ Rua da Beneficência, nº.241,
1600 - 019 Lisboa

☎ 21 7922300 Fax: 21 7960295

E-mail: lisboa.tca@tribunais.org.pt

2ª.Secção, 14/4/2015, proc.6525/13; Clotilde Celorico Palma e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014, pág.251; Rui Manuel Pereira da Costa Bastos, O Direito à Dedução do IVA, Cadernos do I.D.E.F.F., nº.15, Almedina, 2014, pág.61 e seg.).

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

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

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

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

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

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

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

Em termos gerais, a “fraude carrossel” implica a existência de várias empresas que, supostamente, realizam transacções entre si, sendo que uma delas, por praticar transmissões intracomunitárias de bens, não liquida I.V.A. nos termos do R.I.T.I. No entanto, deduz o I.V.A. suportado nas supostas aquisições de bens, o que origina assim, ilegitimamente, uma permanente situação de crédito de imposto perante o Estado. O elemento fundamental da “fraude carrossel” consiste no aproveitamento da associação de operações em que o I.V.A. é cobrado pelo fornecedor ao seu cliente (geralmente no âmbito de operações dentro de um Estado-Membro) e de operações sem cobrança do I.V.A. entre os contratantes (geralmente no âmbito de operações intracomunitárias). Esta associação, que é inerente ao regime actual, permite a um sujeito passivo a aquisição de bens sem pré-financiamento do I.V.A. e a facturação, em seguida, do I.V.A. ao abrigo de uma entrega interna destes bens. Sucede que tal sujeito passivo desaparece (missing trader ou operador desaparecido) e não paga esse I.V.A. à Administração Fiscal, enquanto que o comprador dos bens exerce o seu direito à dedução. Ou seja, não só não se paga como se tenta recuperar impostos que nunca foram pagos, através de reembolsos. Concluindo, a denominada “fraude carrossel” tem como consequência, para o Estado defraudado, uma dedução de imposto que não é financeiramente suportada por uma prévia entrega de imposto liquidado (cfr.Clotilde Celorico Palma, IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias, in Revista TOC, nº.107, Fevereiro de 2009, pág.38 e seg.).

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

Um exemplo.

No âmbito de processo de derrogação de sigilo bancário, recurso estruturado ao abrigo do artº.146-B, do C. P. P. Tributário, o Tribunal manteve a decisão do Director-Geral dos

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

2. EM SEDE DE I.R.C.

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

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

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

A Fazenda Pública, em face das regras de repartição do ónus da prova (cfr.artºs.74 e 75 da L.G.T.), vê-se confrontada com a necessidade de realizar um profundo trabalho de investigação sobre as informações oferecidas pelos contribuintes, cujo fito se verte, afinal, na demonstração da inveracidade desses dados face à realidade. Em função do âmbito da actividade de controlo, essas pesquisas são internas ou externas, tendo por critério o lugar de realização do procedimento⁽⁸⁾. Ali, por hipotéticas contradições no seio das peças formais do próprio sujeito passivo. Aqui, por seu lado, através do confronto com os suportes contabilísticos dos agentes que se relacionaram economicamente com o contribuinte (clientes e fornecedores).

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

Contrariamente à regra em vigor em sede do regime de dedução de I.V.A., as exigências de validade formal das facturas não consubstanciam uma formalidade "ad substantiam", pelo que, na concretização desse esforço probatório, visando a prova de custos em sede de I.R.C., todos os meios de prova são admissíveis, neles se podendo incluir o recurso à prova testemunhal. Assim sendo, ao comprador compete, pois, a prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efectivo montante. Para tal, não basta que evidencie um documento interno (por si mesmo realizado). Ao lado desse suporte terá que demonstrar, por qualquer outro meio, a existência e principais características da transacção. Nessa tarefa poderá carrear quaisquer meios de prova (testemunhas, documentos auxiliares, explanação da sua contabilidade), competindo ao Tribunal aquilatar sobre o preenchimento do ónus probatório. Deste modo, um custo não documentado assume efeitos fiscais se o contribuinte provar, por quaisquer meios ao seu dispor, a efectividade da operação e o montante do gasto (cfr.J. L. Saldanha Sanches, Custos mal documentados e custos não documentados: seu regime de dedutibilidade, in Revista Fiscalidade, nº.3, Julho de 2000, pág.79 e seg.; Tomás Maria Cantista de Castro Tavares, art.cit., pág.125 e 126).

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

É unânime a jurisprudência dos Tribunais Superiores desta Jurisdição no que diz respeito à mencionada concretização do esforço probatório por parte dos contribuintes, visando a prova de custos em sede de I.R.C., face ao qual todos os meios de prova são admissíveis, neles se podendo incluir o recurso à prova testemunhal (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 8/7/1999, rec.23535; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 20/4/2010, proc.3564/09; ac.T.C.A.Norte-2ª.Secção, 26/2/2015, proc.3276/09.4BEPRT).

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

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

Dois exemplos.

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

Num segundo, entendeu o Tribunal que a Fazenda Pública fez prova de indícios que, no seu conjunto, se encontrariam no limiar da elisão da presunção de veracidade dos dados da escrita do sujeito passivo em causa, em relação a nove facturas que titulavam

operações de serviços prestados de aluguer de máquinas, em consequência do que desconsiderou os respectivos custos. Apesar do referido, considerou o Tribunal que o sujeito passivo produziu prova, essencialmente testemunhal, de que os documentos contabilísticos em causa titulavam verdadeiras prestações de serviços prestadas por terceiro ao impugnante, em consequência do que conclui pela ilegalidade da correcção em causa, e da consequente liquidação (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 20/4/2010, proc.3564/09).

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

Lisboa, 12 de Junho de 2015

O Juiz Desembargador da Secção de Contencioso Tributário do T.C.A. Sul
Joaquim Manuel Charneca Condesso

Bibliografia

- Alexandre, Mário Alberto, Imposto sobre o valor acrescentado, Exclusões e limitações do direito à dedução, in C.T.F 350, Abr./Jun. 1988, pág.29 e seg.
- Bastos, Rui Manuel Pereira da Costa, O Direito à Dedução do IVA, Cadernos do I.D.E.F.F., nº.15, Almedina, 2014.
- Borges, António e Ferrão, Martins, A Contabilidade e a Prestação de Contas, Editora Rei dos Livros, 8ª. Edição, 2000.
- Campos, Diogo Leite de, Simulação dos negócios jurídicos, in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editores, 1999, pág.219 e seg.
- Freitas, José Lebre de, A Falsidade no Direito Probatório, Contribuições para o estudo da prova documental, Almedina, 1984.
- Gomes, Nuno Sá, Relevância jurídica, penal e fiscal das facturas falsas e respectivos fluxos financeiros e da sua eventual destruição pelos contribuintes, in C.T.F 377, Jan./Mar. 1995, pág.9 e seg.
- Martins, António Carvalho, Simulação, Na Lei Geral Tributária e Pressuposto do Tributo, Coimbra Editora, 2006.
- Palma, Clotilde Celorico, Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado, Almedina, 2006.
- Palma, Clotilde Celorico, IVA - A nova Directiva e o Regulamento para o combate à fraude nas transacções intracomunitárias, in Revista TOC, nº.107, Fevereiro de 2009, pág.38 e seg.
- Palma, Clotilde Celorico e Outros, Código do IVA e RITI, Notas e Comentários, Almedina, 2014.
- Pereira, M. H. de Freitas, Relevância, em termos de apuramento do lucro tributável, de documentos internos justificativos de compras de existências, Parecer 3/92, in C.T.F. 365, Jan./Mar. 1992, pág.343 e seg.
- Pinto, Carlos Alberto da Mota, Teoria Geral do Direito Civil, 3ª. Edição, Coimbra Editora, 1989.
- Portugal, António Moura, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004.
- Sanches, José Luís Saldanha, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa, 2ª. Edição, 2000.

- Sanches, José Luís Saldanha, Custos mal documentados e custos não documentados: seu regime de dedutibilidade, in Revista Fiscalidade, nº.3, Julho de 2000, pág.79 e seg.
- Sarmiento, Joaquim Miranda e Marques, Paulo, IVA Problemas Actuais, Coimbra Editora, 2014.
- Silva, Germano Marques da, Do Processo Penal Preliminar, Lisboa, 1990.
- Tavares, Tomás Maria Cantista de Castro, Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos, in C.T.F 396, Out./Dez. 1999, pág.7 e seg.
- Xavier, Alberto Pinheiro, Conceito e Natureza do Acto Tributário, Almedina, 1972.