DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE PELO DIREITO FISCAL NO ORDENAMENTO JURÍDICO PORTUGUÊS

BREVE APONTAMENTO

Pela D.ra Maria Amélia Barradas Carlos

Sumário:

I — Enunciado do problema. **II** — Questão prévia. **III** — Condições de legitimação da actuação da Administração Tributária; apreciação das regras: **1.** Razão de ser e requisitos do art. 100º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário. **2.** Razão de ser e requisitos do n.º 1 do art. 87.º do Código do IVA. **3.** Os pressupostos do art. 240.º do Código Civil. **IV** — Deveres de cooperação do contribuinte: **1.** A entrega da declaração períodica de rendimentos. **2.** A utilização dos métodos indirectos. **V**-Simulação das operações contabilísticas; a prova. **VI** — Os custos fiscalmente dedutíveis; razão de ser e requisitos do n.º 1 do art. 74.º da LGT-Lei Geral Tributária. **VII** — Conclusões.

I — Enunciado do problema

A questão que nos propomos apreciar prende-se com as relações entre a Contabilidade e o Direito Fiscal, no que concerne às dificuldades evidenciadas pela lei fiscal, quanto à aceitação, pela Administração Tributária, da informação contabilística apresentada pelo contribuinte.

II — Questão prévia

Como questão prévia, importa lembrar que, de acordo com as regras da distribuição do ónus da prova([1]) presentemente em vigor, cabe à Administração Tributária a verificação dos pressupostos legais da respectiva actuação — que são vinculativos —, muito especialmente se a mesma for desfavorável à pretensão do contribuinte, enquanto que este deve apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando se mostrem confirmados tais pressupostos([2]).

Assim, por exemplo, quando a Administração Tributária — ao desconsiderar a Contabilidade — adopte métodos indiciários, compete-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação com recurso aos mesmos, enquanto que ao contribuinte é exigível a prova de que os elementos ou os métodos utilizados pela Administração Tributária estão errados.

Dito de outro modo, a Administração Tributária está onerada com a demonstração da factualidade que a levou a desconsiderar certas rubricas contabilísticas, em termos de abalar a presunção de veracidade da contabilidade([3]) correctamente organizada e dos respectivos documentos de suporte — cfr. art. 75.º da LGT-Lei Geral Tributária —, passando, a partir daí, a competir ao contribuinte o ónus da prova de que a escrita é merecedora de credibilidade([4]).

([1]) Cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra, 2000, p. 133.

([2]) Cfr. J. C. Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa (Lições)*, Coimbra, 2009, p. 569.

([3]) Sobre a presunção de veracidade da declaração e da escrita do contribuinte cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Estudos…cit.,* p. 133.

([4]) Sobre o princípio da documentação e a falsificação dos registos contabilísticos, cfr. J. L. Saldanha Sanches, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Lisboa, 1995, pp. 318 e ss e pp. 372 e ss.

III — Condições de legitimação da actuação da Administração Tributária; apreciação das regras:

1. Razão de ser e requisitos do art. 100.º do CPPT — Código de Procedimento e de Processo Tributário

Relacionado com esta questão encontra-se o art. 100.º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, o qual, sob a epígrafe "dúvidas sobre o facto tributário e utilização de métodos indirectos", dispõe que "sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado"([5]) — cfr. nº 1 —, ao que acresce que "em caso de quantificação da matéria tributável por métodos indirectos, não se considera existir dúvida fundada, para efeitos do número anterior, se o fundamento da aplicação daqueles consistir na inexistência ou desconhecimento, por recusa de exibição, da contabilidade ou escrita e de mais documentos legalmente exigidos, ou a sua falsificação, ocultação ou destruição, ainda que os contribuintes invoquem razões acidentais" — cfr. n.º 2 —, acabando por concluir que "o disposto no número anterior não prejudica a possibilidade de na impugnação judicial o impugnante demonstrar erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada" — cfr. n.º 3.

Este preceito legal abrange os actos da Administração Tributária que se traduzam no não reconhecimento das situações declaradas pelos contribuintes.

Reporta-se tal preceito à questão do ónus da prova, destruindo a presunção legal a favor da Administração Tributária (*in dubio pro*

([5]) Cfr. Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *CPPT — Comentado e Anotado*, Coimbra,1998, anotação 8.ª ao art. 100.º, p. 236, que afirmam que "a prova produzida de que há-de resultar a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar. A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se "fundada, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante. Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do acto tributário. Cabe-lhe o ónus de prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los".

fiscum)([6]), e estabelecendo uma verdadeira repartição do mesmo — que se coloca apenas em relação a questões de facto —, de acordo com os princípios da legalidade e da igualdade, e em termos de que a incerteza sobre a realidade dos factos tributários reverte, em regra, contra a Administração Tributária, não devendo esta efectuar, paradigmaticamente, a liquidação se não existirem indícios suficientes daqueles.

Quando assim acontece, a Administração Tributária deve dar o facto tributário como não existente, anulando a liquidação.

Torna-se, assim, claro que, no art. 100º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, se acolhe o princípio da verdade material([7]), vinculante para a própria Administração Tributária, a qual só deverá praticar o acto tributário — v.g. a liquidação do imposto — quando "formar a convicção da existência e conteúdo do facto tributário", devendo, em caso de subsistência de dúvida "acerca do objecto do processo (…), abster-se de praticar o acto tributário, dando assim cumprimento ao principio *in dubio contra fiscum*"([8]).

Tal convicção deve assentar em pressupostos objectivos, e não em meras suposições ou juízos de natureza puramente subjectiva.

Pelo que os fundamentos aduzidos pela Administração Tributária, e os resultados obtidos na determinação da matéria tributável, têm de ser relevantemente contrariados pelo contribuinte — sobre quem recai o ónus de demonstrar o erro ou manifesto exagero da quantificação (cfr. n.º 3 do art. 100.º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário) — com argumentos ou documentos que, suscitando fundada dúvida sobre a existência e

---

([6]) Sobre o verdadeiro sentido e alcance do brocardo *in dubio pro fiscum*, ALBERTO XAVIER, *Direito Fiscal*, Lisboa, 1973, pp. 174 e 175.

([7]) Cfr. ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *CPPT-Comentado*…, *cit.*, p. 237, que afirmam que "hoje é irrecusável que aquele princípio é estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo administrativo tributário, devendo a fundada dúvida sobre a existência do facto tributário implicar que a Administração Tributária se abstenha quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do tributo".

([8]) Cfr. ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Lisboa, 1972, p. 150.

quantificação dos factos tributários em análise, determinassem a anulação do acto tributário de liquidação.

Assim, dúvidas não sobram de que, existindo facto tributário, e desde que correctamente quantificado, o acto tributário, por ser legal, deverá manter-se na ordem jurídica e, por isso, não se torna necessário recorrer à regra do art. 100.º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário, mormente sempre que resulte provado que a documentação de suporte dos lançamentos contabilísticos tidos em conta na liquidação não se apresentam de acordo com os requisitos legais.

Com efeito, sublinhando-se a afirmação anteriormente esboçada, é à Administração Tributária que cabe o ónus de demonstrar a existência do fundamento legal com que se arroga a titularidade de atribuições e de competência para a prática do acto em causa, ou da sua actuação enquanto *persona potentior,* pois só perante a existência deste está autorizada a actuar.

2. Razão de ser e requisitos do n.º 1 do art. 87.º do Código do IVA

Refira-se, aliás, a este propósito, e a título de mero exemplo, que uma norma que confere atribuições à Administração Tributária, exercidas através do tipo de acto ao qual se pretende referir esta nossa reflexão, é a constante do n.º 1 do art. 87.° do Código do IVA, onde se dispõe que "sem prejuízo do disposto no art. 90.º, a Direcção-Geral dos Impostos procede à rectificação das declarações dos sujeitos passivos quando fundamentadamente considere que nelas figura um imposto inferior ou uma dedução superior aos devidos, liquidando-se adicionalmente a diferença".

Segundo esta norma, e no que importa à questão que nos propomos analisar, são, pois, dois os requisitos legais da actuação da Administração Tributária:

a) por um lado, a consideração subjectiva, na sua actividade de controlo ou de fiscalização relativa ao cumprimento dos deveres dos contribuintes, de que estes fizeram constar da sua contabilidade — leia-se da declaração modelo

22 — uma dedução superior à que seria devida, ou seja, superior à que resulta da aplicação da lei que as regula([9]);

b) e, por outro lado, que essa consideração seja tomada de modo fundamentado.

Todavia, ao usar a expressão "(...) quando fundamentadamente considere que nelas figure (...) uma dedução superior à devida", o legislador pretende evidenciar a exigência, não só de uma declaração formal que fundamente o seu juízo subjectivo (consideração), mas também a necessidade desse juízo equivaler ao resultado de uma ponderação fáctico/jurídica, substancial ou materialmente correcta.

Assim sendo, não importa só que a Administração Tributária se diga convencida, mas também que diga porque é que se deixou convencer e, bem assim, que o resultado a que chegou possa ser objectivamente apreciado e, até, controlado, nomeadamente pelo tribunal tributário competente, à luz dos critérios adequados([10]).

E, neste caso, para este tribunal emitir o seu entendimento sobre se se deve ter por materialmente fundamentada a apreciação da Administração Tributária, não deve aquele contentar-se com a mera constatação da existência de uma fundamentação formal e dos elementos nela manifestados.

Ao invés, deverá formar o seu próprio juízo probatório sobre a correspondência à realidade fáctico-jurídica dos elementos em que a Administração Tributária disse apoiar a sua apreciação, e aferir, então, perante tais elementos, se a mesma se deve ter, ou não, por correcta.

À Administração Tributária caberá, assim, o ónus de provar, também em tribunal, os pressupostos de facto suficientes, de entre os afirmados na fundamentação do acto, para que aquele possa

---

([9]) Sobre as obrigações contabilísticas em sede de IVA, cfr. A. MENEZES CORDEIRO, *Introdução ao Direito da Prestação de Contas*, Coimbra, 2008, p.100.

([10]) Como vector fundamental encontra-se o princípio da boa fé. Cfr. J. ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em geral*, vol. II, Coimbra, 1999, p.18; A. MENEZES CORDEIRO, *Da boa fé no Direito Civil*, Coimbra, 1994, pp. 586 e ss.; L. MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações,* vol. II, Coimbra, 2003, pp. 138 e 139.

avaliar se o juízo administrativo se deve ter por, objectiva e materialmente, fundamentado.

Retomando o exemplo que referimos atrás, digamos que à Administração Tributária cabe o ónus da prova da verificação dos requisitos estabelecidos no n.º 1 do art. 87.° do Código do IVA, para que possa liquidar adicionalmente o imposto respeitante a deduções indevidas, mas já não a factualidade contra ela invocada pelo contribuinte, traduzida na existência dos factos tributários e sua expressão quantitativa.

Cumpre, no entanto, à Administração Tributária fiscalizar a conformidade da actuação dos contribuintes com a lei — cfr. art. 84.º do Código do IVA([11]).

Daí decorre, naturalmente, que sempre que se lhe suscitem dúvidas legítimas quanto à veracidade das transacções referidas nos documentos, deve solicitar esclarecimentos e documentos complementares, por forma a aferir da legalidade da dedução do respectivo IVA.

De referir também que os requisitos legalmente estabelecidos para que seja permitida a dedução do imposto pago a montante não constituem condições de legitimação da actuação da Administração Tributária.

Na verdade, relativamente a esta matéria, a lei basta-se com um juízo administrativo de adequação entre os factos em que a Administração Tributária declara, formalmente, suportar a sua decisão e o resultado desse juízo, no sentido de se lhe afigurar ter sido declarada uma dedução superior à devida.

E, consequentemente, com a prova, perante o tribunal, da existência dos elementos que tornam possível ter como adequada a consideração feita pela Administração Tributária de que o contribuinte manifesta uma dedução superior à permitida pela lei.

É nesta perspectiva que se poderá, de algum modo, dizer que a Administração Tributária apenas terá de fazer a prova, em tribunal, do bem fundado da formação das suas presunções, quanto à inexistência dos factos tributários e que, na falta de tal prova, essa

---

([11]) Sobre "o grande desafio lançado à fiscalização, nas suas diversas manifestações", cfr. A. MENEZES CORDEIRO, *Introdução ao Direito da Prestação…,cit.*, p. 109.

questão — relativa à legalidade do seu agir ao praticar o acto tributário — terá de ser resolvida contra ela([12]).

Assim, por força deste entendimento, a Administração Tributária tem o ónus de demonstrar a factualidade que a leva a considerar determinada operação como simulada.

Refira-se que essa factualidade tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da contabilidade apresentada pelo contribuinte e dos respectivos documentos contabilísticos de suporte — atento o princípio da declaração e da veracidade da Contabilidade vigente no nosso Direito —, só então passando a competir ao contribuinte o ónus da prova de que as operações contabilísticas se realizaram efectivamente.

Porém, nessa actividade, não se torna necessário que a Administração Tributária prove os pressupostos da simulação([13]), previstos no art. 240.° do Código Civil — isto é, *a existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes, por força de acordo entre o declarante e o declaratário, no intuito de enganar terceiros —,* sendo bastante a prova de elementos indiciários que levam a concluir nesse sentido — isto é, de ***indícios sérios e objectivos que traduzam uma probabilidade elevada*** de que os documentos contabilísticos não titulam operações reais, pois, ao invés, seria praticamente impossível atingir o objectivo legal de tributação([14]) e de combate à fraude fiscal (sublinhado nosso).

([12]) No mesmo sentido, cfr. Jorge Lopes de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado*, Lisboa, 2003, p. 470, que afirma *«o ónus de prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque. Embora esta regra (art. 74° da LGT) esteja prevista para o procedimento tributário, o seu conteúdo deve ser transposto para o processo judicial que se lhe seguir, por forma a que quem tinha o ónus da prova no procedimento tributário tenha o respectivo ónus no processo judicial tributário (...)».*

([13]) Cfr. Beleza dos Santos, *Simulação em Direito Civil*, 1955, cópia da edição de 1921, vol. I, p. 63, que sustentava que "o intuito de enganar terceiros, que torna a simulação inconfundível com as declarações não sérias consiste em pretender que pareça real o que no intuito das partes não é, criando para terceiros uma aparência".

([14]) Sobre o objectivo legal de tributação, cfr. Vítor Faveiro, *O Estatuto do Contribuinte*, Coimbra, 2002, pp. 737 e 738 que afirma que "numa concepção e estrutura baseada, segundo o nº 1 do art. 103.º da CRP-Constituição da República Portuguesa, na justa repartição dos rendimentos e da riqueza e, na medida e delimitação da distribuição do

Assim, perante tais indícios concretos de que ocorra essa elevada probabilidade, cessa a presunção de veracidade das operações constantes da contabilidade e dos respectivos documentos de suporte, passando a competir ao ***contribuinte o ónus de provar*** que elas se realizaram efectivamente (sublinhado nosso).

Pretendendo-se, em sede de IRC, tributar o rendimento real, não pode, obviamente, consentir-se a dedução de custos fictícios, nem autorizar-se, em sede de IVA, a dedução de imposto que resulte de operação simulada, sob pena de aceitação de fraude fiscal.

IV — Deveres de cooperação do contribuinte

1. A entrega da declaração períodica de rendimentos

É também pelo facto da tributação das empresas dever incidir sobre o seu rendimento real — n.º 2 do art. 104.º da CRP — que se verifica, desde logo, um acréscimo dos deveres de cooperação do contribuinte para com a Administração Tributária.

Um desses deveres é o da entrega da declaração periódica de rendimentos — cfr. art. 120.º do Código do IRC.

Diz-se no n.º 1 do art. 59.º do CPPT-Código de Procedimento e de Processo Tributário que "o procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente", sendo que "o apuramento da matéria tributável far-se-á com base nas declarações dos contribuintes, desde que estes as apresentem nos termos previstos na lei e forneçam à Administração Tributária os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária" — cfr. n.º 2 do mesmo preceito legal.

---

dever de contribuir segundo os valores da capacidade contributiva revelada pelos factos tributários, a tributação é uma consequência das realidades reveladoras de tal capacidade, e não uma instituição fomentadora e condicionante das actividades económicas, segundo a menor ou maior produtividade fiscal".

A obrigação de apresentação das declarações é também uma das obrigações acessórias dos sujeitos passivos previstas no n.º 2 do art. 31.º da LGT-Lei Geral Tributária, onde se dispõe que "são obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, **nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações"** (sublinhado nosso).

2. A utilização dos métodos indirectos

Na falta de apresentação de declaração, o recurso ao método indirecto está legitimado por força do princípio da capacidade contributiva, que só se respeita fielmente quando se mede directamente a matéria tributável, sendo isso uma faculdade da Administração Tributária, no exercício do seu poder/dever de liquidar, quando comprovadamente demonstre não poder, por via directa, alcançar o rendimento tributável.

Para que assim não suceda, imperioso se torna que aquele a quem possa ser oposto o método em causa faculte os elementos necessários e indispensáveis à decisão a tomar, por forma a que os resultados a que permitam chegar se mostrem reais, efectivos, concretos e credíveis, assim excluindo, necessariamente, a possibilidade de utilização de tais métodos.

Consequentemente, para que o contribuinte demonstre que os serviços e operações contabilisticamente classificados tenham sido efectivamente realizados deve, para o efeito, juntar documentos e arrolar testemunhas que prestem depoimentos reportados aos movimentos contabilísticos, susceptíveis de criar a convicção ao julgador de que as operações tituladas por tais documentos condizem com a realidade material dos factos.

Por outras palavras, dir-se-á que deverão ser tais diligências suficientes para se concluir pela existência, ou inexistência, de simulação na emissão de documentos contabilísticos.

V — Simulação das operações contabilísticas; a prova

À luz das precedentes considerações, importa, no entanto, acrescentar que, não poucas vezes, com base nos elementos de que dispõe a Administração Tributária, não é possível afirmar a existência de simulação em relação às operações a que se reportam aqueles documentos.

Para tanto, impõe-se ter em conta que os elementos que servem para a Administração Tributária chegar a uma conclusão são quase sempre todos de natureza indiciária, não havendo, normalmente, um único elemento de natureza probatória directa.

É certo que a prova directa da simulação não é fácil e que, por isso mesmo, muitas vezes se chega à conclusão de que tal simulação existiu através de prova indiciaria.

Do ponto de vista do princípio da legalidade, essa prova terá, no entanto, de se mostrar suficientemente sólida e segura para permitir, com a garantia necessária, lograr aquela conclusão.

Ora, acontece, porém, que frequentemente, como já se deixou dito, os indícios apontados pela Administração Tributária nada permitem concluir quanto à questão fulcral, que é a de saber se o contribuinte prestou os serviços ou operações titulados por tais documentos contabilísticos.

Refira-se que o não cumprimento de obrigações fiscais por parte dos emitentes, e pagamentos em numerário desligados das demais circunstâncias, não chegam, como indícios, para implicar o contribuinte num acordo simulatório, com vista a ludibriar a Administração Tributária.

Contudo, dentro do princípio da livre apreciação da prova, caberá ao juiz aceitar os factos que a experiência ditar como mais razoáveis, no sentido de levarem à convicção de que tais documentos merecem, ou não, credibilidade.

Ainda assim, em vista do disposto no art. 1414.° do Código Civil — que não define a simulação e, quanto à simulação relativa, fala de contrato aparente —, tem de concluir-se que a intenção das partes é criar perante terceiros uma aparência, e o engano de terceiros consiste em fazer parecer real o que, em relação aos simuladores, não o é.

Se a simulação é a criação artificiosa do que não se quer, ou a ocultação do que se quer, tem em si subjacente o propósito de enganar.

Dito de outro modo, quando se simula, isto é, se finge ou oculta, tenta-se enganar terceiros.

Deste modo, geralmente, as partes criam uma aparência com o propósito de iludir direitos ou expectativas de terceiros, não sendo, porém, necessário o intuito fraudulento.

Em reforço deste ponto de vista, tenha-se em conta que o que constitui elemento de simulação é o intuito de enganar ou iludir *(animus decipiendi)*, e não o intuito de prejudicar, ou seja, de causar um dano ilícito *(animus nocendi)*.

No entanto, na presente reflexão, a simulação apresentar-se-á como *fraudulenta*, pois, segundo o entendimento maioritariamente sufragado pela Administração Tributária, tudo aponta para que seja feita com o intuito não só de enganar, mas também de prejudicar terceiros (de modo ilícito), ou de contrariar uma disposição legal — cfr. art.° 2159.° do Código Civil *(animus nocendi)*.

Nesta linha, além do negócio simulado([15]), *patente, ostensivo, decorativo, aparente ou fictício,* haverá um negócio *oculto, latente, disfarçado, real* — o negócio dissimulado.

Ou seja, "*colorem habet, substantíam vero alteram"* (tem uma cor, mas outra substância)([16]).

Assim sendo, incumbe ao contribuinte infirmar a conclusão de que houve acordo simulatório, carreando factos que permitam credibilizar os dados da sua contabilidade, dissipando todas as dúvidas e, consequentemente, produzindo prova cabal.

([15]) Como explica ALBERTO ANVICCHIO*, A Simulação no Negócio Jurídico*, Lisboa, 1971, p. 36, "simular é tornar semelhante ao que não é verdadeiro, pelo que a simulação pode comparar-se a um fantasma em cotejo com a dissimulação que é uma máscara. Dito por outras palavras, na simulação não se dissimula acto algum, e então o acto realizado é uma mera aparência, vazia de qualquer sentido *(«colorem habet substantiam vero nulam»)"*.

([16]) Segundo BELEZA DOS SANTOS, *Simulação*…, *cit*., II vol., p. 179*,* " há duas espécies de actos simulados relevantes sob o ponto de vista fiscal, a saber: *a*) aqueles que dão lugar ao pagamento de um imposto que não seria cobrado se não fosse a simulação, ou pelos quais se pagou contribuição maior do que aquela que seria paga se a simulação não existisse; e *b*) aqueles em que a simulação teve por fim evitar no todo ou em parte o pagamento do imposto devido por um facto a ele sujeito".

Só deste modo se justifica concluir, face à prova testemunhal e documental que vier a ser produzida, que os serviços ou bens foram, ou não, efectivamente prestados e pagos, ou seja, se os negócios em causa foram, ou não, simulados com o fim do contribuinte pagar menos imposto.

Na ausência de tal prova, serão espúrias as considerações da Administração Tributária que venham a ser feitas no sentido de desconsiderar os documentos contabilísticos apresentados pelo contribuinte se desatendidos fiscalmente, por existirem indícios suficientes da sua falta de veracidade e, como tal, não se enquadrarem na previsão do art. 23.° do Código do IRC.

No entanto, sempre que a contabilidade do contribuinte — por corresponder à sua verdadeira situação patrimonial e resultados obtidos — não impossibilite a aferição dos resultados com base nesses elementos, não se verificam os pressupostos previstos na lei para a Administração Tributária efectuar correcções.

Todavia, ainda assim, frequentemente, a Administração Tributária insiste em afirmar que os documentos que suportam os lançamentos contabilísticos não possuem elementos que assegurem a sua credibilidade.

Ora, tal argumento e conclusão que dele se pretende retirar é improcedente, pois a linha de argumentação utilizada esquece, no que se refere, por exemplo, à efectivação de serviços, que a falta de elementos subjacentes aos documentos contabilísticos, *de per si*, não constitui indício suficiente da não realização de tais serviços.

Assim, não será de excluir que a desconsideração da Contabilidade pela Administração Tributária reúna difícil consenso, até por que o problema da relação entre a Contabilidade e o Direito Fiscal é, ele mesmo, um problema sobremaneira complexo e escassamente debatido.

Mas o que é certo é que muitas vezes não são recolhidos pela Administração Tributária elementos suficientes, indícios sérios, que permitam afirmar que os montantes constantes dos documentos contabilísticos não são os efectivamente pagos — ónus que, como vimos, lhe cabe —, não podendo aquela, consequentemente, concluir, de forma objectiva, pela falta de credibilidade daqueles documentos.

O mesmo já não se poderá dizer se a Administração Tributária assinalar factos de natureza objectiva de onde resulte que os documentos contabilísticos em causa são simulados, por não corresponderem à efectiva comercialização de bens ou prestação de serviços.

A não ser assim, os indícios recolhidos pela Administração Tributária — logrando provar o bem fundado da formação da sua presunção de inexistência dos factos tributários — serão sempre insuficientes para abalar a credibilidade da contabilidade do contribuinte, não cumprindo aquela o dever que sobre si recai de recolher indícios sérios e credíveis de que os serviços ou bens em questão não foram prestados ou comercializados, razão pela qual inexistirá fundamento minimamente aceitável para as correcções contabilísticas que venha a levar a cabo.

Tal é a conclusão que se impõe perante a falta de prova da legalidade do seu agir, isto é, dos pressupostos legais que legitimam a actuação da Administração Tributária, e que poderá culminar com a impugnação, por parte do contribuinte, da eventual liquidação que venha a ter lugar.

E, não tendo a Administração Tributária feito prova do bem fundado da formação do seu juízo, a questão relativa à legalidade([17]) da sua actuação terá, como já referimos, de ser resolvida contra ela, sem necessidade de se analisar se o contribuinte logrou, ou não, provar a existência dos factos tributários que subjazem, por exemplo, à dedução de imposto que, eventualmente, tenha efectuado.

VI — Os custos fiscalmente dedutíveis; razão de ser e requisitos do n.º 1 do art. 74.º da LGT-Lei Geral Tributária.

Questão diversa é a que, não contendendo com o juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos que são exclusivos do con-

---

([17]) Sobre o princípio da legalidade enquanto limite formal da tributação, cfr. José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra, 2004, pp. 320 e ss.

tribuinte, diz respeito aos gastos contabilizados como custos, e que se mostram estranhos ao fim da empresa.

Assim, tais gastos não são considerados pela Administração Tributária como custo fiscal, por não serem indispensáveis.

São, de facto, custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo — não se considerando, portanto, as de investimento —, designadamente, com a aquisição de factores de produção, como é o caso do factor trabalho.

Consequentemente, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração Tributária só pode afastar os gastos incorridos que vão para além do objecto social, isto é, na prossecução de outros interesses.

Vejam-se, a este propósito, sem preocupações de qualquer levantamento exaustivo, os seguintes preceitos legais:

— proémio do n.º 1 do art. 23.º do Código do IRC, cujo texto é o seguinte: "consideram-se gastos os que comprovadamente sejam **indispensáveis** para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (…)";

— alíneas *a*) e *b*) do n.º 3 do art. 17.º do Código do IRC, cujo texto é o seguinte: "de modo a permitir o apuramento [do lucro tributável], a contabilidade deve:

a) estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor **para o respectivo sector de actividade**, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código (sublinhado nosso);

b) reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os **resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes**" (sublinhado nosso)".

Daqui decorre que, pese embora o contribuinte goze da presunção de veracidade da sua escrita correctamente organizada — isto é, da veracidade quanto à existência e montantes do custo con-

tabilizado —, recai sobre ele o ónus da prova da indispensabilidade desse custo, para a obtenção dos proveitos ou para a manutenção da força produtora, se a Administração Tributária questionar tal indispensabilidade — cfr. n.º 1 do art. 74.º da LGT-Lei Geral Tributária.

Impõe-se, assim, precisar que, em face da lei, a ausência de qualquer um destes dois requisitos implica, para efeitos fiscais, a não consideração ou irrelevância da despesa, em termos da sua qualificação como custo dedutível.

VII — Conclusões

1. — Em obediência ao princípio da legalidade, que tem como consequência o princípio da verdade material, a Administração Tributária só deverá agir — procedendo, por exemplo, a uma liquidação adicional de imposto — se, no exercício dos poderes que lhe competem de controlo da veracidade da contabilidade apresentada, concluir seguramente, com base nos factos que apurou, que os documentos contabilísticos não correspondem à comercialização de bens e/ou à prestação de serviços.

2. — Acresce, em segundo lugar, que a única forma do contribuinte conseguir a anulação daquele acto, com base em violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, é fazer prova da factualidade que permita por em causa tal conclusão da Administração Tributária.

3. — Aliás, poderá acrescentar-se, em terceiro lugar, que cabe a esta não só demonstrar a existência da declaração formal que fundamenta o seu juízo subjectivo — quanto à presença de operações —, como também provar a pertinência desse juízo — pela enunciação de elementos fáctico-jurídicos convincentes —, e ainda demonstrar a adequação e correcção desse juízo — o que se alcança através da enunciação de indícios sérios —, que traduzam uma probabilidade elevada de que as operações referidas nos documentos contabilísticos são simuladas.

4. — Acresce, em quarto lugar, que, não logrando a Administração Tributária fazer a prova do bem fundado da formação do seu juízo, isso tem de ser valorado contra ela, e é impeditivo da análise sobre se o contribuinte conseguiu, ou não, provar a existência dos factos tributários que subjazem, por exemplo, à dedução de imposto que efectuou.

5. — Os quatro aspectos apontados bastam para pôr em relevo que não se pode considerar que a Administração Tributária recolheu indícios suficientes de que os bens e/ou serviços titulados por documentos contabilísticos classificados não foram efectivamente comercializados ou prestados, na situação em que a mesma conclua pela simulação, com a fundamentação, por exemplo, de que os documentos foram emitidos no final do ano, e/ou com valor exagerado face ao volume de negócios, ou que o contribuinte tem sede efectiva num país de regime fiscal privilegiado ou, bem assim, por que o pagamento foi efectuado por caixa, ou mesmo por que os documentos contabilísticos — a factura e o recibo — têm a mesma data, ou ainda por se tratar de uma prestação de serviços que dificulta a comprovação do negócio.

6. — Nesta linha de argumentação, não parece curial qualificarem-se aquelas circunstâncias como indícios suficientes para suportar a conclusão, a retirar pela Administração Tributária, da emissão por parte do contribuinte de "documentos de favor", por que tal não implica que essa seja a sua única "actividade", uma vez que este pode emitir "documentos de favor" numas circunstâncias, e documentos contabilísticos que titulam operações reais noutras — repare-se, por exemplo, que o facto do contribuinte não entregar as declarações de IVA não significa necessariamente que não exerça a sua actividade.

7. — Assim, sempre terá de se entender que a Administração Tributária não cumpre o dever que sobre si impende de recolher indícios sérios e credíveis sobre a inveracidade da contabilidade apresentada pelo contribuinte sempre que, menosprezando os lançamentos contabilísticos e respectivos documentos de suporte —

v.g. facturas emitidas —, conclua que bens e/ou serviços não foram transaccionados ou prestados, inexistindo, consequentemente, fundamento minimamente aceitável para as correcções contabilísticas que aquela venha a levar a cabo.