

CAIADO GUERREIRO

Simulação Fiscal: inesperados desenvolvimentos jurisprudenciais e o pavão de Zahavi

Duarte Moreno Murtinha

Pedro Ranito Chaves

Afonso Goés Palhete



Recentes clarificações jurisprudenciais e mesmo artigos têm revelado uma crescente percuciência na análise desta temática, embora não se tenham verificado alterações legais.

O n.º 1 do artigo 39.º da Lei Geral Tributária (LGT) prevê que em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico real e não sobre o negócio jurídico simulado. No entanto, porquanto a simulação é um conceito de génese civilística, a LGT opera uma remissão hermenêutica para o Código Civil. Este, por sua vez, estabelece três requisitos para que haja simulação: (i) divergência entre a vontade real e a declarada; (ii) intuito de enganar terceiros e (iii) acordo simulatório.

Resulta do exposto que, para haver simulação, é necessário que haja uma divergência entre a vontade real das partes e a vontade declarada. Uma vez verificada, manda o mencionado disposto que se tribute o negócio real, desconsiderando liminarmente os efeitos do negócio aparente ou simulado. A orientação assim adotada está em linha com o princípio geral de direito conhecido como prevalência da substância sobre a forma; fiscalmente, dir-se-á que a lei faz prevalecer, para efeitos de tributação, os chamados factos económicos sobre a forma jurídica utilizada pelas partes.

Evidentemente que recairá sobre a Autoridade Tributária e Aduaneira o ónus da prova da existência de indícios sérios e objetivos que impliquem uma probabilidade elevada de que o negócio jurídico em causa não foi real, pelo que a mesma terá de carrear para os autos factos que abalem a presunção de veracidade.

Da Recolha de Indícios

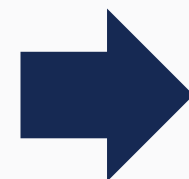
Conforme se aclarará e ao contrário da maioria dos casos de discussão, a situação objeto da presente análise se situa numa fase lógica e cronologicamente anterior à simulação fiscal, àquela que designamos de fase vestibular.

Com efeito, a problemática reside justamente nesse mesmo período-fático, apesar da verificação da simulação fiscal ser menos exigente do que na simulação em termos civis, a Autoridade Tributária não carrega, ainda assim e nos casos não tão poucos que ora se mencionará, prova suficiente para legitimar a cessação da presunção de veracidade. Tal irreflexão, quando não leviandade, é tão mais surpreendente quanto é certo que a simulação fiscal é um pressuposto do crime de fraude fiscal, previsto no Regime Geral das Infrações Tributárias.

Assim, recorrendo a uma *assemblage* jurisprudencial comparativa, torna-se patente o padrão de conduta típico que leva em sede inspetiva às correções adicionais dos impostos.

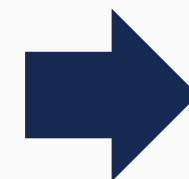
Fase vestibular

- Presunção de veracidade dos documentos contabilísticos;
- Cessação da mesma em virtude de:
 - i) as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou até impedem o conhecimento da matéria tributável real;
 - ii) O contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária; e
 - iii) A matéria tributável ou os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos dos indicadores objectivos de atividade e padrões de rendimento.



Simulação Fiscal

- Em sede de ação inspetiva, a AT não tem, contudo, de provar a efetiva simulação nos termos constantes do artigo 240.º do Código Civil.
- Da mesma forma, a AT não tem de provar a falsidade dos documentos contabilísticos em causa, bastando-lhe alegar factos que traduzam uma probabilidade elevada de as operações serem simuladas.
- Logrando-o, opera-se a inversão do ónus da prova, por força do afastamento da presunção de veracidade.
- Efectuada a prova, por parte da AT, de que que estão verificados os indícios fundados de que as operações em causa não correspondem à realidade, passa a competir ao sujeito passivo de imposto o ónus probatório da veracidade da transacção.



Correções das liquidações adicionais em sede de IRC e IVA

- Não dedutibilidade dos gastos e perdas em sede de IRC, ao abrigo do artigo 23º.-A; note-se que, na concretização do esforço probatório, visando a prova de custos, todos os meios de prova são admissíveis.
- Não dedutibilidade do imposto em sede de IVA que dá lugar a correções à matéria colectável e liquidações adicionais; note-se que os requisitos do art. 36.º, n.º 5, do CIVA, consubstanciam verdadeiras formalidades "ad substantiam"
- Verifica-se a chamada "Correção a 0", correção essa que acaba por ser mais onerosa e prejudicial do que uma situação patológica de avaliação indireta.
- Pressuposto do crime de fraude fiscal, previsto no Regime Geral das Infracções Tributárias.

São vários os Relatórios de Inspeção Tributária que, com algum facilitismo e displicência, imputam infrações com base em indícios exógenos ao sujeito passivo.

O apotegma goetheano diz-me com quem andas e dir-te-ei quem és, partilha, em sede de Direito Fiscal, uma certa contiguidade de raciocínio com a chamada metodologia de pesca de arrasto – expressão já mencionada pelos tribunais superiores.

Estamos perante situações em que a AT mais não faz do que uma recolha de indícios alheios ao próprio sujeito passivo, imputando-lhe, posteriormente, condutas erráticas de terceiros com quem ele se relaciona.

Naturalmente que tal imputação, na medida em que se estriba quase exclusivamente em indícios diversos dos do sujeito passivo, consubstancia um exercício perigoso.

Donde, não logrando a AT reunir indícios sérios, fundados e credíveis que abalem a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo, sempre se dirá, nos termos conjugados dos artigos 74.º e 75.º da LGT, que não poderá depois o Tribunal, porquanto opera sobre falsas premissas, dar por legitimada a devolução ao sujeito passivo do ónus da prova de que dadas declarações titulam operações reais e efetivas.

Jurisprudência exemplificativa

- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 2023-07-24, processo n.º 00644/22.0BEPNF;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 2015-09-17, processo n.º 00799/05.8BEVIS;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 17/02/2022, processo n.º 9/17.5BEBRG;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 15/10/2015, processo n.º 00335/09.7BEBRG;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2024-09-12, processo n.º 2205/09 BELRS;
- Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 2023-04-20, processo n.º 2206/09.8BELRS.

O que está em causa?

Com efeito, a AT assume um efeito sistémico no relacionamento dos agentes económicos porquanto os indícios recolhidos não se referem à atividade desenvolvida pela entidade inspecionada, mas a certas infrações dos seus fornecedores.

Conforme se mencionou, tal imputação consubstancia um exercício perigosíssimo em sede de IVA, sobretudo quando a jurisprudência nacional encontra o preclaro respaldo do TJUE-designadamente quando reconhece o direito à dedução como um princípio fundamental do sistema comum do IVA.

A falsidade da problemática é facilmente explicada pela seguinte assunção de etapas:

- A AT imputa a simulação fiscal nas operações realizadas entre uma entidade adquirente e uma entidade fornecedora, visto que esta tem comportamentos erráticos;
- O ónus da prova relativamente à identificação de indícios sérios e objetivos que impliquem uma probabilidade elevada de que o negócio jurídico em causa não foi real e, portanto, suscetíveis de abalar a presunção de veracidade nos termos e para os efeitos do artigo 75.º da Lei Geral Tributária, recai sobre a AT;
- No entanto, os indícios recolhidos são tendencialmente exclusivos à entidade fornecedora, totalmente alheia à entidade adquirente e sem relações especiais;

A AT, por sua vez, pretende uma prova absurda que culmina numa imputada necessidade de carrear prova *da parte contrária*, isto é, da própria fornecedora. Via de regra, estas situações verificam-se quando a entidade inspecionada opera no sector primário ou secundário.

É importante enfatizar que o que ora se analisa ocorre numa fase ainda embrionária, de recolha de indícios.

Caso paradigmático será a situação em que as deduções declaradas pelo sujeito passivo, são desconsideradas pela AT com o argumento de que foram recolhidos indícios suficientes para concluir pela falta de veracidade das operações comerciais em causa.

Indícios Alheios ao Sujeito Passivo

É entendimento pacífico que a AT não tem de demonstrar, em sede de inspeção tributária, a efetiva simulação, com os contornos exigentes da simulação civilística.

No entanto, para que seja abalada a presunção de veracidade das faturas emitidas, há que analisar a relação concreta titulada e colocá-la em causa.

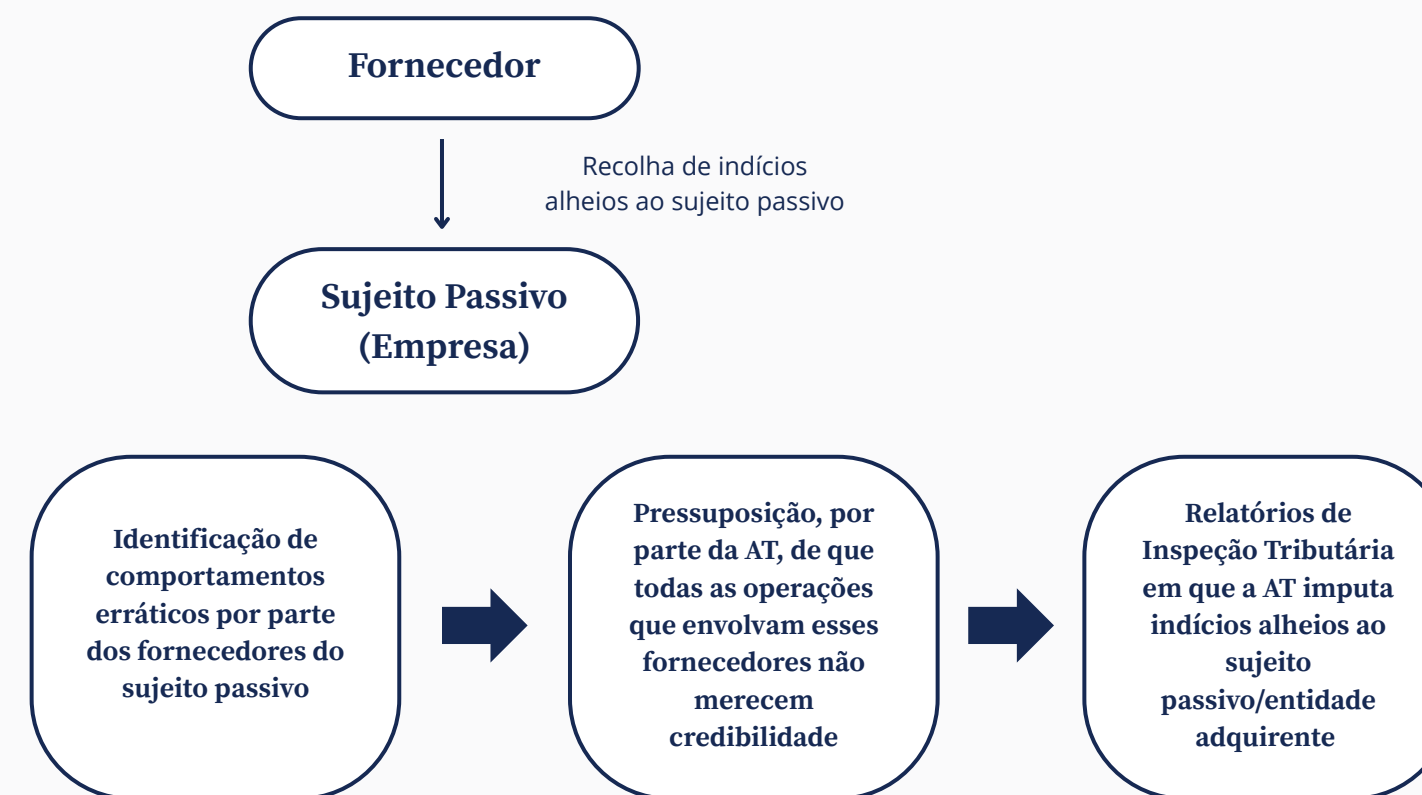
Salvo melhor entendimento, afigura-se-nos sobremaneira evidente que a presunção plasmada no n.º 1 do artigo 75.º da LGT apenas pode ser ilidida nos termos do n.º 2. Este, por sua vez, consagra um elenco taxativo de relações patológicas, ao mesmo tempo que coloca a tónica nas declarações do contribuinte e nos demais dados da sua contabilidade.

Pelo que, ainda que a AT logre recolher vários indícios, em bom rigor nenhum deles é suscetível de concorrer para a exclusão da presunção, precisamente porque as relações patológicas enumeradas no n.º 2 reportam-se exclusivamente ao próprio sujeito passivo, e não a entidades terceiras que com ele se relacionem.

Ora, não logrando a AT demonstrar qualquer base indiciária que justifique um negócio simulatório, nem procedendo, sequer, ao confronto do suporte contabilístico—precisamente porque não houve, a montante, levantamento dos indícios da entidade adquirente, mas tão-só da fornecedora—, não poderá a mesma pressupor um negócio simulatório.

Em todos os casos, denota-se sempre uma clara diferença entre a estrutura empresarial errática da fornecedora e a situação contributiva do sujeito passivo, que adquire os produtos àquela com vista à sua revenda ou transformação.

Esta postura por parte da Autoridade Tributária tem sido, naturalmente, desconstruída pela jurisprudência.



Exemplos:

1. Situação em que a AT desconsidera, em sede de Relatório de Inspeção Tributária, a aquisição de bens, por parte do sujeito passivo inspecionado, a uma entidade fornecedora (e, portanto, emitente das faturas) que está indiciada por emissão de faturas falsas e tem falhas declarativas e de cumprimento das suas obrigações fiscais.
2. Desconsideração, por parte da AT, de aquisições feitas pelo sujeito passivo inspecionado a uma entidade fornecedora que está inativa ou sem estrutura empresarial capaz de desenvolver a mencionada atividade.
3. Situação em que a entidade fornecedora não logra apresentar a escrita e os documentos de suporte contabilístico respeitantes aos exercícios objeto de análise, para com isso desconsiderar todas as operações efetuadas nesses exercícios.
4. Situação em que o sujeito passivo inspecionado adquire bens a uma dada entidade fornecedora, que por sua vez o adquire através de outro agente económico, mas não apresenta qualquer documento comprovativo da dita aquisição nem logra identificar os respetivos fornecedores.
5. Displicência nas guias de transporte relativamente aos veículos transportadores dos produtos, cujos proprietários não têm qualquer relação especial com o sujeito passivo.

Ora, apesar de ser verdade que certos fornecedores erráticos podem apresentar uma certa radioatividade, não é menos certo que cumpre à AT comprovar a existência de indícios sérios de que as respetivas operações foram simuladas. Ou, se nos é permitido parafrasear o TCAN, a AT não se pode sustentar exclusivamente em indícios atinentes ao emitente das faturas, afigurando-se imprescindível que reúna indícios relativos ao sujeito passivo identificado como adquirente nessas mesmas faturas.

Nesse sentido, cumpre recordar que a contabilidade ou escrita dos contribuintes, quando devidamente organizadas, tal como as declarações por si apresentadas, beneficiam, segundo o artigo 75.º, n.º 1, da LGT, da presunção de verdade e boa-fé quanto aos factos nelas registados. Nessa medida, os custos inscritos na contabilidade presumem-se verdadeiros. O modelo inverso- de depositar, em regra, o ónus da prova sobre o contribuinte- redundaria num sistema verdadeiramente diabólico de prova negativa.

Incumbe à AT, portanto, carrear para os respetivos Relatórios de Inspeção Tributária (RIT) matéria factual bastante que permita abalar a presunção de veracidade consagrada no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, não podendo, em caso algum, invocar a simulação prevista no artigo 19.º, n.º 3, do CIVA, sem que para tanto apresente indícios fundados da existência de um acordo simulatório, como amiúde faz.

O pavão de Zahavi: A AT e a teoria do handicap

Não pretendendo correr o risco de um certo ultracrepidatismo, reputamos de acurado e fecundo o cotejamento entre a atuação da AT e o *handicap principle* do biólogo israelita Amtoz Zahavi, hipótese aventada nos idos da década de 70.

Segundo Zahavi, o handicap principle procura explicar a credibilidade dos sinais na comunicação animal. Na sua monografia [The Handicap Principle: a missing Piece of Darwin's Puzzle](#), Zahavi sugere *inter alia* que, num sistema sinalético como é o caso da seleção sexual, os machos com maiores probabilidades de seleção são capazes de emitir sinais com um handicap extremamente desenvolvido de forma a demonstrarem a sua qualidade.

O exemplo mais famigerado, porque majestosamente conspícuo, é a *cumbersome tail* do pavão. De facto, a cauda pesada – embora deslumbrante – acaba por empecer o movimento do pavão, pelo que a beleza dos seus ilustres “olhos”, tem em boa verdade, um custo elevadíssimo em face de eventuais predadores, sem uma vantagem óbvia na sua seleção.

Levando a analogia às suas últimas consequências, não pode a AT contentar-se com fenótipos e, com isso, não pode, qual rasgo subitâneo, deduzir da faturação falsa de um fornecedor a inexistência das operações regularmente inscritas na contabilidade do sujeito passivo.

Ou, se se preferir, não pode a AT, imputar ao sujeito passivo as infrações cometidas por empresas com ele relacionadas- mas absolutamente alheias à sua atividade e sem relações especiais-, sobretudo quando tal relação é circunstancial na atividade geral da empresa e não pode extrapolar indícios, resultantes de comportamentos da entidade fornecedora. Levando esta aceção com maior extremismo e sem o devido rigor, não se pode prejudicar um sujeito passivo com base numa aceção sistémica, sancionando a sua atividade comercial com base nas relações operacionais, como reflexo de uma denominada reputação de mercado.

Da não aplicação do artigo 23.º -A do CIRC, reflexo de um apuramento circundante da simulação fiscal propriamente dita

A já mencionada fase vestibular como a fase final das correções que ora se aludirá, que não a simulação fiscal propriamente dita, foram, durante muito tempo, entendidas como meramente acessórias, não merecendo, por isso, grande destaque jurisprudencial ou análise autónoma.

Recentemente, no entanto, verificamos um novo desenvolvimento desta temática, sobressaindo para o efeito o processo n.º 686/2023-T do CAAD cujo raciocínio, quando levado às últimas consequências, é uma verdadeira inversão de marcha nesse sentido.

No que tange ao IVA, o douto Tribunal Arbitral corroborou o entendimento até aqui vazado, contraditando liminarmente o raciocínio displicente da AT, segundo o qual bastaria a esta carrear factos relativos aos emitentes das faturas indiciadores de condutas erráticas, ficando dessarte desonerada de averiguar qualquer facto na esfera do sujeito passivo, nomeadamente qualquer indício de participação ou conhecimento ou dever de conhecer a falsificação.

De outra banda e mais importante, é quanto ao IRC que denotamos o novo desenvolvimento, sobretudo porque o Código do IRC, contrariamente ao do IVA, não acolhe a figura da simulação.

O Tribunal Arbitral começa por admitir que o art.º 23.º-A do Código do IRC tem funcionado como uma cláusula geral antiabuso invertida, na medida em que não se exige à Administração Tributária um concreto dever de fundamentação quanto à exclusão de dedutibilidade de um determinado gasto para efeitos de apuramento do lucro tributável, que, de resto, deve pautar toda a sua atuação.

Uma vez reconhecido o uso que a AT tem feito do referido artigoº 23.º-A, e o facto de que cada norma tem um conteúdo prescritivo diverso, o Tribunal é de seguida muito claro ao clarificar que este não se reconduz a uma norma antiabuso que pudesse ser utilizada em substituição do artigo 38.º, n.º 2, da LGT, pelo que a fundamentação deveria recair neste mesmo artigo.

Por outras palavras, resta saber se haverá uma proliferação de decisões neste sentido, contanto que esta temática pode ser aplicável noutras situações, à parte o próprio regime de simulação fiscal.