

ISSN 0874-7140
Depósito Legal n.º 144/97

M

DIRECTOR

J. L. SALDANHA SANCHES

DIRECTOR ADJUNTO

RUI BARREIRA

COMISSÃO DE REDACÇÃO

- ANTÓNIO LOBO XAVIER (jurisconsulto)
- JORGE MAGALHÃES CORREIA (gestor)
- JOSÉ CASALTA NABAIS (Prof. da Fac. de Direito de Coimbra)
- J. XAVIER DE BASTO (Prof. da Fac. de Economia de Coimbra)
- LUIS M. S. OLIVEIRA (PricewaterhouseCoopers)
- MANUEL FREITAS PEREIRA (Conselheiro do Tribunal de Contas)
- PINTO DUARTE (Prof. da Fac. de Dir. da Univ. Nova de Lisboa, advogada)

REDACÇÃO

Ana Paula Dourado (FDL), Arlindo Correia (jurista), Carlos Lobo (FDL), Clotilde Celorico Palma (jurista), Fernando Castro Silva (BL&C), Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles e Associados), Glória Teixeira (FDUP, CIJE, QMWC), Helder S. Rosalino (economista, BP, ISG), Joaquim Silvério Mateus (jurista), J. Costa Santos (FDL), J. Gomes Santos (ISEG/CEF), John P. Duggan (PricewaterhouseCoopers), Jorge Sancho Figueiredo (PricewaterhouseCoopers), Leonel Corvelo de Freitas (DGCI), Manuel Anselmo Torres (advogado), Manuel António Pita (ISCTE), Manuel Faustino (Abreu & Marques, ISG), Margarida Mesquita Palha (UCP, CEF), Maria Odete Oliveira (DGCI), Maria dos Prazeres Lousa (CEF, ISG), Mário Alexandre (CEF, ISG), Miguel Teixeira de Abreu (Abreu, Cardigos & Associados), Pedro Patrício Amorim (PricewaterhouseCoopers), Ricardo Sá Fernandes (advogado), Rodrigo Queiroz e Melo (advogado, ISG), Rogério Pereira Rodrigues (ISCTE/IGF), Rui Duarte Morais (advogado, UC), Serena Cabrita Neto (advogada, ISG), Sérgio Vasques (FDL), Severino Duarte (DGCI), Vasco Valdez Matias (ISCAL)

TRADUÇÃO

Teresa Curvelo

PROPRIEDADE

ENSINUS - Estudos Superiores, SA

EDIÇÃO

INSTITUTO SUPERIOR DE GESTÃO

SEDE

Estrada da Ameixoeira, 112-116 - 1769-005 LISBOA
Tel.: 21 757 0053 • Fax: 21 759 9788

EXECUÇÃO GRÁFICA e DISTRIBUIÇÃO

COIMBRA EDITORA

Rua do Amado - Apartado 101 - 3001-951 COIMBRA
Telefs. 239 82 5459/239 82 3372 • Fax 239 83 7531
Correio electrónico: Coimbraeditora@mail.telepac.pt

PREÇOS

- Número avulso - 3780\$00 (IVA incluído)
- Assinatura (4 números):
 - Portugal - 11 380\$00 (IVA incluído)
 - Europa (UE) - 13 260\$00 (IVA incluído)
 - Países não Comunitários - 16 660\$00

8/04-7/00 19 JUN 2001

AS ALTERAÇÕES AO CÓDIGO DO IRS

Manuel Faustino

5

A CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO DE DIREITO EM SEDE FISCAL — ART. 38.º, N.º 2, DA LEI GERAL TRIBUTÁRIA — À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO DIREITO FISCAL

Gonçalo Nuno Cabral de Almeida Avelãs Nunes

39

RECUPERAÇÃO DE EMPRESAS, RISCO DE FALÊNCIA E FINANCIAMENTO: UMA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO PORTUGUESA E ESPANHOLA

António Martins / Georgina Santos

63

CUSTOS MAL DOCUMENTADOS E CUSTOS NÃO-DOCUMENTADOS: O SEU REGIME DE DEDUTIBILIDADE

J. L. Saldanha Sanches

79



NOTÍCIAS INFORFISCO

COTA _____

N.º EX. _____

91

**CUSTOS MAL DOCUMENTADOS
E CUSTOS NÃO-DOCUMENTADOS:
O SEU REGIME DE DEDUTIBILIDADE**

ACÓRDÃO DE 16 DE FEVEREIRO DE 2000

ASSUNTO: *Impugnação. Civa. Encargos não documentados. Factura. Art. 35.º do CIVA.*

SUMÁRIO: *I — A expressão encargos não devidamente documentados, referida na al. h) do n.º 1 do art. 49.º do CIRC, reporta-se tanto à não existência de documento comprovativo, como à existência de documento que não obedece ao formalismo legal. II — Os elementos necessários à perfeição de uma factura constam do art. 35.º do CIVA, norma aplicável a todos os conteúdos normativos de direito tributário. III — Se o documento não obedece ao formalismo legal, isso não impede o contribuinte de fazer prova desse encargo. IV — Se, porém, no acórdão recorrido, se decide que não foi feita prova da despesa que constitui o dito encargo, tal já não pode ser sindicado pelo STA.*

O RELATOR,
Lúcio Barbosa

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso Tributário — Contencioso Tributário Geral

Recurso: n.º 24.133
Recorrente: Manuel José Gomes Pólvora Santos
Recorrido: Fazenda Pública
Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Manuel José Gomes Pólvora Santos, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, a liquidação de IRS, por "errónea quantificação da matéria colectável, relativa ao ano de 1992, por métodos indiciários".

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I — Não é pelo facto de um documento que serve de prova de uma despesa não revestir a forma legal que essa despesa pode deixar de ser considerada.

2 — O termo "não devidamente documentados" constante da al. *h*) do n.º 1 do art. 41.º do Código do IRC refere-se à inexistência de documentos e não à sua existência mas defeituosa.

3 — Tendo o ora recorrente provado a despesa, não podia a administração fiscal imputá-la como receita, só porque o documento de prova da mesma não preenchia todos os requisitos estabelecidos no art. 35.º do Código do IVA.

4 — A base em que assentou a liquidação impugnada não tem pois qualquer fundamento legal.

5 — Deve ser revogada a decisão recorrida e anulada a liquidação impugnada.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente no TCA:

- a) Foi liquidado ao ora impugnante o IRS de Esc. 3.884.986\$00, relativo ao exercício de 1992.
- b) A liquidação supra teve por fundamento a correcção do rendimento líquido da categoria C para Esc. 10.018.426\$00, por não aceitação como custo do exercício entre outras verbas, a de Esc. 8.000.000\$00, "por custos indevidamente documentados".
- c) A referida verba de Esc. 8.000.000\$00 não foi aceite como custo fiscal, "por não ter sido processada da forma legal".
- d) O ora impugnante reclamou para a Comissão Distrital de Revisão de fixação do lucro supra, onde foram utilizados métodos indiciários, a qual manteve o lucro tributável fixado com o acordo de ambos os vogais.
- e) O IRS liquidado teve como data limite de pagamento voluntário de 7-8-96, e a p.i. da presente impugnação deu entrada na R. Finanças em 13-2-96.

3. Está em causa a consideração ou não, como encargo dedutível, para efeitos fiscais, de determinada despesa.

Pretende a recorrente, que a expressão "não devidamente documentada", referida na al. *h*) do n.º 1 do art. 41.º do CIRC, se refere apenas à inexistência de documentos, que não à sua existência sem preencher o formalismo legal.

Não tem razão.

Como resulta da própria expressão literal, os encargos a considerar são apenas os devidamente documentados.

Ou seja: todos os encargos, que não estejam documentados devidamente, ou seja, sob a forma determinada na lei, não são dedutíveis.

O entendimento do recorrente só tinha razão de ser se a norma em causa referisse apenas "encargos não documentados".

Então sim, o entendimento da recorrente seria correcto.

Mas não.

A norma fala em encargos devidamente documentados.

O que bem se compreende, pois, na inversa, um encargo podia ser documentado de qualquer maneira.

O que seria obviamente inaceitável.

Ora, estando em causa, como está, uma factura, para sabermos se a mesma está ou não documentada temos que recorrer ao art. 35.º do CIVA (diploma invocável, em face da unidade do ordenamento jurídico tributário), que nos diz como se externa a factura e quais os seus elementos.

Como é bom de ver, e o recorrente não o põe em causa, a factura que pretende provar determinado custo não obedece ao formalismo legal.

Daí não se segue que a mesma não possa vir a ser considerada, face ao princípio de que a tributação deve ter como escopo o lucro real.

Mas, emitida em situação que não preenche, para efeitos tributários, os seus respectivos requisitos, há necessidade de aprofundar o exame dos elementos carreados para os autos, tendentes a determinar se a importância em causa, titulada por documento que não preenche os requisitos legais, constitui despesa que se tem como comprovada.

E foi isso que no acórdão recorrido se fez.

Reportando-se à sentença recorrida, escreveu-se no aresto sob censura:

"Este mesmo entendimento foi, aliás, sufragado na decisão em análise. O que ali se concluiu foi que não foi feita prova do suporte de tal despesa, pelo recorrente, no exercício de 1992".

E nesse acórdão fez-se exame ao documento em causa.

Escreveu-se:

"Ora, o documento de fls. 12 pretende consubstanciar o valor do débito de 8.000.000\$00...

"mas, assim sendo, ... nada permite concluir que o recorrente tenha adquirido a mercadoria em causa... impõe a conclusão de que o recorrente não logrou demonstrar ter suportado a despesa em questão no exercício de 1992, prova essa cujo ónus sobre ele impendia, por se tratarem de factos constitutivos do direito que pretende fazer valer".

Quer dizer: o aresto recorrido não deu como provado que o recorrente tenha efectuado a despesa que pretende fazer valer como encargo, para efeito de deduzir tal despesa.

Ónus que, como bem se refere no acórdão recorrido, impendia sobre o recorrente.

E, ao dar como não provada tal despesa, não é possível qualquer censura a tal segmento do acórdão, face ao disposto no art. 21.º, n.º 4, do ETAF.

Não logra pois êxito a pretensão do recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 16 de Fevereiro de 2000.

ACÓRDÃO DE 7 DE DEZEMBRO DE 1999

ASSUNTO: *Impugnação Judicial. IRC. Débito de Autarquia. Desconformidade entre a Factura e o Valor aceite pela Autarquia. Escrituração da Importância.*

SUMÁRIO: *I — Celebrado contrato com uma autarquia relativo à elaboração de um projecto de abastecimento de água é o preço desse projecto que deve ser contabilizado como proveito. II — Se, porém, a autarquia, unilateralmente, e sem reacção do interessado, que se conforma com tal decisão, fixa um preço diverso e inferior, é este o preço que deve ser contabilizado como proveito. III — Isto como princípio de que o IRC se destina a tributar o lucro real.*

O RELATOR.
Lúcio Barbosa

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Secção de Contencioso Tributário — Contencioso Tributário Geral

Recurso: n.º 23.937
Recorrente: Fazenda Pública
Recorrido: António Gaspar — Consultores de Engenharia Sanitária, Lda.
Relator: Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1. António Gaspar — Consultores de Engenharia Sanitária, Lda., com sede na Rua Santa Catarina, 218, 5.º, Sala 504, Porto, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IRC, de 1991, efectuada pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos.

O M.º Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente.

O Representante da Fazenda Pública, inconformado com tal decisão, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 — Por força do estatuído no art. 20.º, n.º 1, do CIRC, o valor constante da factura de fls. 11, de 28.416.960\$00 não pode deixar de ser tido como proveito, e como tal, de revelar obrigatoriamente na contabilidade da impugnante.

2 — A contabilização como proveito de apenas parte do valor constante da factura emitida pela impugnante à Câmara de Lousada contraria o preceituado no art. 18.º do CIRC porque violadora do princípio da especialização de exercícios consagrado neste normativo, nos termos do qual a tributação respeita ao rendimento gerado em cada exercício, devendo para o efeito os proveitos e os custos ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, numa afirmação do critério da competência económica dos exercícios, em oposição ao critério da competência financeira.

3 — Tal como contraria o disposto nos arts. 17.º e 98.º do CIRC por aquela omissão no registo ter dado origem a que a contabilidade não reflectisse todas as operações realizadas pelo sujeito passivo necessárias ao apuramento do lucro tributável do exercício, e não se mostre apoiada nos necessários documentos justificativos, ou seja, organizada de acordo com a normalização contabilística em vigor.

4 — "In casu", se posteriormente houver que dirimir o respectivo valor entre fornecedores e clientes, tal situação escapa à contabilização inicial, mas os respectivos contornos e efeitos não poderão deixar de ser relevados na contabilidade.

5 — A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 17.º, 18.º, 20.º e 98.º do CIRC.

Contra-alegou o impugnante, sustentando que o recurso não merece provimento.

Neste Supremo Tribunal, a EPGA emitiu douto parecer, defendendo que o recurso deve improceder.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto assente na instância:

- Em 29-5-92 a sociedade impugnante apresentou a declaração modelo 22 de IRC do ano de 1991, declaração essa que foi objecto de correcção pelo serviço de fiscalização tributária que acresceu ao resultado líquido do exercício a importância de 7.167.999\$00 relativa a prestações de serviços.
- A correcção fundou-se no facto de o sujeito passivo não ter considerado como proveito a quantia de 7.167.999\$00, constante de uma factura que servia de suporte documental à contabilidade.
- A impugnante celebrou com a Câmara Municipal de Lousada um contrato relativo à elaboração de um projecto de água ao sul do concelho de Lousada, tendo ambas acordado que o preço seria de 28.416.960\$00.
- Após a elaboração do dito projecto, a impugnante remeteu à dita Câmara a factura n.º 029, datada de 6-1-91, que titulava a quantia de 28.416.960\$00.
- Dessa factura apenas lhe foi paga a quantia de Esc. 20.030.400\$00.
- Posteriormente, e de forma unilateral, em 19-3-91, a Câmara decidiu pagar, tão só, a quantia de 17.120.000\$00 — doc. de fls. 16.

3. Antes de avançar na solução jurídica, impõe-se esclarecer que a diferença entre a quantia que efectivamente a impugnante recebeu (20.030.400\$00) e a que a Câmara decidiu pagar (17.120.000\$00) diz respeito a IVA à taxa de 17%.

Por outro lado convém referir que na dita importância de 28.416.960\$00 está também contido IVA à taxa de 17%.

Feitas estas precisões, impõe-se avançar na solução jurídica da hipótese posta à consideração deste Supremo Tribunal.

Como resulta do probatório, a Câmara decidiu unilateralmente pagar à impugnante quantia inferior à constante do preço acordado.

O documento de fls. 16, cujo conteúdo foi levado ao probatório, e que é fotocópia autenticada de parte da acta de reunião ordinária da Câmara Municipal de Lousada, de 19-3-91, é do seguinte teor:

Abastecimento de Água ao sul do concelho — A firma projectista "António Gaspar — Consultores de Engenharia Sanitária, Lda.", remete a factura número vinte e nove, de vinte e quatro duzentos e oitenta e oito contos, (O valor do contrato inicial foi de 17.120 contos).

Atendendo ao disposto nos n.ºs 1 e 4 do art. 11.º das "Instruções para o cálculo dos honorários referentes aos projectos de obras públicas", publicados no *DG*, II Série, n.º 35, de 11-2-72, com as alterações introduzidas pela Portaria publicada no *DG*, II Série, n.º 2, de 3-1-75, os honorários serão fixados, como regra geral, em percentagem do custo estimado, isto é, aquele que corresponde à traça do projecto e, portanto, ao trabalho do seu autor. A regra de ajustamento sucessivo dos honorários ao custo real da obra da versão inicial do n.º 4 do art. 11.º dessas instruções foi substituída pelo princípio de que os honorários corresponderão aos valores das estimativas e orçamentos apresentados pelo autor do projecto e aprovados pelo dono do projecto. As possibilidades de ajustamento desse valor são restringidas ao ajuste relativamente ao preço de adjudicação da obra quando se efectue nos

cento e vinte dias após a data da aprovação do projecto. Para cálculo dos honorários não se atenderá ao custo final da obra, excepto nas circunstâncias previstas no n.º 5 do art. 12.º das mesmas Instruções.

De resto, é esta a doutrina exposta no Parecer da Procuradoria-Geral da República, publicado no *DR*, n.º 137, II Série, de 17-6-1983.

"Pelo expendido, deliberou o Executivo pagar, tão só, o quantitativo de dezassete mil cento e vinte contos".

Do exposto, é possível compreender a razão pela qual o executivo da Câmara apenas pagou o montante acordado inicialmente, o que terá a ver com o facto dos ajustes do valor ultrapassarem o prazo de 120 dias após a aprovação do projecto.

Será então que foram violados os preceitos referidos pelo recorrente?

Da conjugação dos arts. 17.º, 18.º e 20.º do CIRC parecia poder concluir-se que deveria ser considerada como proveito a quantia de 28.416.960\$00, assim se dando cumprimento ao princípio da especialização de exercícios, podendo dizer-se que só assim revelava a contabilidade todas as operações realizadas pelo sujeito passivo.

Dando-se pois igualmente cumprimento ao art. 98.º, n.º 3, do citado Código.

Porém, o problema haverá de ser visto numa outra perspectiva.

Como se viu, a Câmara decidiu unilateralmente que a quantia a pagar não é aquela que a impugnante facturou, mas uma outra, inferior.

Quantia esta que a impugnante considerou efectivamente como proveito.

E parece que se trata de decisão camarária definitiva, que a impugnante não atacou.

Temos assim que, numa análise real, se deve concluir que efectivamente a impugnante apenas receberá a importância que escriturou como proveito.

Dito de outro modo: a impugnante fez reflectir na sua contabilidade a realidade económica, sendo que o imposto em causa deve incidir sobre o lucro real.

E importa anotar que o valor da diferença em caso algum poderia ser provisionado, nos termos do art. 34.º do CIRC, pois o dito crédito nunca poderia ser considerado de cobrança duvidosa, face ao disposto na al. a) do n.º 3 do mesmo artigo.

E ademais porque deveria a impugnante reclamar judicialmente esse crédito remanescente, se efectivamente está convencida do insucesso da sua pretensão?

Que poderemos então dizer?

Afigura-se-nos razoável dizer que o valor da factura não é aquele que foi inicialmente declarado, mas o mesmo depois da correcção camarária.

A decisão camarária serve como valor de correcção à factura inicialmente emitida.

E é o valor da factura, assim corrigida, que deve ser considerado.

A seguir-se um caminho diverso estaríamos a tributar um proveito que manifestamente não existia.

Isto sem embargo de se vir a verificar mais tarde que a impugnante obtinha, seja por acordo, seja por via judicial, o remanescente em causa. Que haveria então de ser escriturado como proveito no exercício respectivo.

Improcede assim a pretensão do recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.
Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 1999.

ANOTAÇÃO

I — COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

As consequências jurídicas da não-documentação de um custo efectivamente realizado foram o objecto de uma nossa anotação no número anterior desta revista: aí se discutia que regime deveria corresponder, quanto à sua consideração como custo ou não custo, ao que podemos qualificar como um custo de impossível documentação. E por ser um custo de impossível documentação a aplicação de métodos indiciários serviria para conseguir uma tributação mais equilibrada, permitindo que se considerasse a existência de custos não documentados.

E tendo nós considerado que tanto a decisão judicial estava certa — e que os métodos indiciários só podem ser aplicados se o balanço não puder servir de balanço ao cálculo do lucro tributável, mesmo com correcções parcelares — recebemos duas interessantes notas de discordância (vantagens da Internet) do Prof. Casalta Nabais e do Conselheiro Freitas Pereira.

Na primeira era suscitada a questão da conformidade da decisão com o princípio constitucional da tributação do lucro real.

Na segunda tínhamos como objecção o desvio para a tributação sobre o volume de negócios que a não consideração de custos, efectivamente incorridos poderiam implicar. Uma vez que o acórdão não considerou aplicável a este caso os métodos indiciários.

São duas objecções de monta: vamos tentar responder-lhes mediante o comentário feito a estes dois acórdãos.

No primeiro, o caso Manuel José Gomes Pólvora Santos estava em causa uma factura que não reunia os requisitos formais exigidos pelo art. 35.º do CIVA.

No segundo, o caso António Gaspar — Consultores de Engenharia Sanitária, a questão era outra: os efeitos a atribuir a uma factura com uma certa quantia quando o pagamento efectivo tinha ficado abaixo dessa mesma quantia.

Juntamente com o acórdão anteriormente anotado eles apontam para uma questão central: quando é um custo, não-documentado ou mal documentado, deve ou não ser levado em conta na determinação final do lucro tributável.

II — OS REQUISITOS FORMAIS DA FACTURA

O conteúdo de uma factura que documenta uma venda de bens ou uma prestação de serviços feita por uma empresa está regulado na lei portuguesa no art. 35.º do CIVA: um documento que "devem ser datados, numerados sequencialmente" e conter "os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ao prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto" e outros elementos sobre o objecto da transacção. Além da taxa aplicável e dos motivos da isenção caso haja lugar a ela.

O que quer dizer que temos aqui um conjunto de requisitos de natureza formal que têm como objectivo permitir o controlo de todas as operações apontando para uma economia do esforço administrativo: se a factura não tiver todos aqueles elementos não apenas será mais difícil comprovar a verdade da declaração, como podem faltar à Administração fiscal elementos sobre a necessária contraprova.

Quem fornece a mercadoria, é um proveito de quem e custo para quem, que sujeito passivo cobrou IVA e quem tem direito ao reembolso?

Sempre na lógica de prova e contra-prova que caracterizam a moderna gestão fiscal ⁽¹⁾.

Por isso o carácter marcadamente funcional destas exigências legais, criadas para o IVA mas aplicáveis ao conjunto das relações tributárias por corresponderem às boas práticas contabilísticas. E por isso deveres extensíveis ao conjunto do ordenamento jurídico-tributário como se afirma, e bem, no primeiro acórdão.

Já vimos sustentado quer estando a norma contida no Código do IVA as exigências nela contidas apenas a este imposto dizem respeito, não abrangendo por isso o IRC ⁽²⁾. Mas note-se que estes requisitos da factura são os que permitem à escrita da empresa desempenhar todas as funções como instrumento de registo e de informação verificável que é chamada a desempenhar.

É que por isso o lugar próprio desta norma deveria ser o Código Comercial ⁽³⁾.

No entanto qual a consequência da violação deste comando legal?

Para responder a esta pergunta é necessário saber se estamos perante formalidade *ad probationem* ou, por oposição, perante as formalidades *ad substantiam*.

Em ambos os casos temos formalidades exigidas por lei.

Mas enquanto nas formalidades *ad substantiam* a lei, num princípio formulado pelo art. 364.º do Código Civil mas com alcance geral, reage tomando o negócio nas formalidades *ad probationem* o acto não é nulo. Mas os factos nele contidos só podem provar-se por confissão expressa: judicial ou extrajudicial ⁽⁴⁾.

Ou seja, ultrapassando os estreitos cânones civilistas, a prova pode ser feita por outros meios.

Mesmo quando da factura estão censuravelmente ausentes algumas das formalidades ⁽⁵⁾ que a lei impõe.

⁽¹⁾ A este respeito veja-se CASTRO TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Colectável: Algumas Reflexões ao Nível dos Custos*. CTF, n.º 396 (1999), 109-128.

⁽²⁾ No caso *Grand Prix de Portugal* (STA, 99-7-8) afirma-se que as formalidades do art. 35.º do CIVA dizem apenas respeito ao exercício do direito à dedução do IVA suportado.

⁽³⁾ O que não impede que se concorde que as facturas para fins de IVA podem ter maiores exigências formais (e um mais apertado ónus de prova) que as de IRC. Ver a este respeito a subtil análise de CASTRO TAVARES, *Da Relação de Dependência Parcial...* (2000), 122-125.

⁽⁴⁾ PIRES DE LIMA ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado* (Coimbra, 1979), I, 299.

⁽⁵⁾ Formalidades num sentido próximo do que tem no direito civil onde são desenhos necessários para a formação com validade de certos negócios jurídicos. A. MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português*, I Parte Geral, Tomo I (Coimbra, 1999), 317.

Nesse sentido se pode facilmente compreender a posição do STA no caso Manuel José Gomes Pólvora Santos quando afirma que não pode dar razão ao recorrente apenas por que este não fez prova de que a tal despesa não devidamente documentada teve efectivamente lugar: verificado o incumprimento do dever de documentar surge o ónus de provar que a despesa efectivamente se verificou ⁽⁶⁾.

Tendo depois lugar o julgamento sobre se se fez ou não prova bastante da existência do custo ⁽⁷⁾.

III — A ANÁLISE TELEOLÓGICA DOS DEVERES DE COOPERAÇÃO

Em termos mais gerais e indo para além da factura, trata-se sempre de proceder a uma avaliação sobre o dano, o grau de prejuízo que a violação de um dever de cooperação provocou para a determinação administrativa ou comercial dos factos fiscalmente relevantes.

E foi com base nestes pressupostos que o Tribunal das Comunidades, invocando o princípio da proporcionalidade, considerou ⁽⁸⁾, no caso *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*, em que questão se resumia à possibilidade de uma empresa francesa obter um reembolso de IVA na Alemanha com base numa factura passada em segundas via: uma vez que o original, enviado pela empresa francesa para o escritório de advogados alemães, se tinha extraviado.

Afirmando o Tribunal de Justiça que “o artigo 3.º, alínea a), da Oitava Directiva” aplicável a este caso concreto “não pode ser interpretado no sentido de que exclui a possibilidade de um Estado-Membro admitir tal pedido de reembolso em casos excepcionais em que não existe qualquer dúvida de que a transacção que está na origem do pedido de reembolso teve lugar, em que a perda da factura ou do documento de importação não é imputável ao sujeito passivo e em que está demonstrado que, tendo em conta as circunstâncias, não há risco de pedidos de reembolso posteriores”.

O ponto essencial é que o fim da formalidade exigida por lei é evitar a fraude fiscal e a duplicação de reembolsos: e se as exigências formais (apresentação do original da factura ou do documento de importação) têm essa exclusiva finalidade há que fazer um juízo sobre a relação entre as consequências para o sujeito passivo que podem ser atribuídas à mera perda do extravio de uma factura.

E opondo-se à posição do *Bundesamt* que afirmava que o texto legal alemão impedia a aceitação de um documento não original afirmou:

“Resulta, com efeito, da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o direito derivado deve respeitar os princípios gerais de direito e nomeadamente, o princípio da pro-

⁽⁶⁾ Sobre a relação, em termos gerais, entre deveres de cooperação e ónus da prova ver, NIERHAUS, *Beweismass und Beweislast* (München, 1989), 258 ss.

⁽⁷⁾ Sobre a questão geral do conteúdo do dever de documentação em que estas questões se colocam v., do autor, *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 4-5-5.

⁽⁸⁾ Acórdão do Tribunal de Justiça de (Quinta Secção) de 11 de Junho de 1998.

porcionalidade (v., neste sentido, o acórdão de 5 de Julho de 1977, Bela-Mühle, 114/76, *Recueil*, p. 1211, n.ºs 5 a 7, *Colect.*, p. 451). Ora, a exclusão de tal possibilidade não é necessária, neste caso, para prevenir a fraude ou a evasão fiscal”.

A mesma perspectiva encontramos também, no caso Auto-Europa ⁽⁹⁾; aqui a questão era apenas de saber se podiam ser aplicados juros compensatórios num caso em que mediante a devida declaração da empresa o IVA era totalmente dedutível (*reverse charge*).

Uma vez que a empresa (o regime tinha sido recentemente criado) não tinha feito a declaração devida.

Tinha por isso havido atraso na liquidação: embora o IVA liquidado seja dedutível na totalidade (serviços prestados por um residente noutra país da União Europeia).

E mais uma vez o STA, aplicando uma lógica material que não formal, considerou que não havia lugar a juros compensatórios: eventualmente apenas uma contra-ordenação por violação, ainda que de boa fé, de um dever de cooperação.

E no mesmo sentido da prevalência de uma consequência sempre orientada pelo fim da norma veja-se o parecer dos serviços do IVA ⁽¹⁰⁾ em que se aceita que a filial de uma empresa alemã emita facturas para a sociedade mãe nessa língua: uma vez que isso correspondia a um interesse digno de tutela jurídica da empresa (a outra solução implicaria reestruturação total do sistema informático) e não punha em causa o controlo administrativo das operações ⁽¹¹⁾.

IV — OS LIMITES DO VALOR DA PROVA FORMAL

Já no caso ANTÓNIO GASPAR — CONSULTORES DE ENGENHARIA SANITÁRIA, LDA., o que se discutia eram os limites do valor probatório de um determinado lançamento contabilístico. A empresa tinha procedido ao lançamento de uma factura com o valor de cerca de 27.000 contos que titulava uma dívida desse valor de um município mas por razões de aplicação de regulamentos feitos pelo município acabou por receber apenas cerca de 17.000.

Achando a Administração fiscal que do princípio da especialização dos exercícios, contido no art. 18.º do CIRC resultava para a empresa a obrigação de pagar imposto pela quantia que não tinha recebido e que só poderia receber se em data futura o município a isso fosse obrigado por sentença judicial.

⁽⁹⁾ STA, Secção do Cont. Tribt. 96-11-27. Relator: Cons. Francisco Pardal.

⁽¹⁰⁾ SIVA, 1997-4-4. Autora: TERESA LEMOS.

⁽¹¹⁾ Na informação n.º 1004 do SIVA 98-01-05 num despacho de resposta um contribuinte que alegava ter perdido a sua documentação num incêndio encontramos uma recusa de reembolso tomada com alguma rigidez. Mas isto pode explicar-se pela tradicional (e até certo ponto justificada) desconfiança da Administração fiscal dos incêndios que destroem certas contabilidades.

Ora é verdade que o art. 18.º do CIRC acolhe no seu n.º 1 o princípio da especialização dos exercícios. E que deste princípio tem como principal componente a ultrapassagem da simples contabilidade de caixa em que conta apenas no momento em que certas quantias entram na caixa.

De acordo com ele “é sobre a noção de proveitos e de custos que assenta a determinação dos resultados e não sobre a noção de receitas e despesas”.

Ou por outros termos “a especialização dos exercícios anda, actualmente, associado à competência económica e não à competência financeira” ⁽¹²⁾.

Se prevalecesse a “competência financeira” o cálculo anual do lucro teria como base o simples cômputo da diferença entre receitas (entradas na caixa) e despesas (saídas da caixa).

Contudo, tendo o desenvolvimento dos princípios da contabilidade conduzido à conclusão que esta operação aritmética, sem mais, dava uma má imagem da situação económica da empresa, o cálculo do lucro passou a ter como base não o momento de recebimento das receitas, mas sim a relação existente entre uma certa receita e um certo custo.

Como se diz na al. c) do n.º 4 do Plano Oficial de Contabilidade (Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro), “Os proveitos e os custos são reconhecidos como obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento”.

O que quer dizer que o POC aceitou o *accrual concept of income* criando assim normas especiais para a inscrição dos fluxos financeiros recebidos pela empresa no seu balanço.

Considerando-se que deste modo se poderia obter uma descrição mais exacta da situação patrimonial da empresa do que sucederia se a relevação contabilística coincidissem com a entrada das receitas na caixa; ou com a saída desta de quantias destinadas a pagamentos ⁽¹³⁾.

Tudo isto é indesmentível: mas pelo facto da inscrição no balanço ser independente do pagamento ou do recebimento, não quer dizer que o lucro de uma empresa possa ser inflacionado pela existência de uma certa quantia que não vai nunca ser recebida e que foi objecto de contabilização no erróneo convencimento de que iria ser recebida

Quantia esta que ainda por cima, como também se diz, no acórdão, não pode ser provisionada uma vez que o devedor é um ente público.

Perante tal situação o que se impõe é a realização de uma interpretação da norma conforme com a Constituição ⁽¹⁴⁾ como faz este acórdão: perante o princípio da tributação de acordo com o lucro real a quantia em causa, que não vai ser recebida

⁽¹²⁾ FREITAS PEREIRA, *O Princípio da Especialização dos Exercícios* (Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, 1988), 78-79.

⁽¹³⁾ Para a explicação deste princípio e do seu modo de funcionar v. WHITE SONNENFRIED, *The Analysis and Use of Financial Statements*, 2.ª ed. (New York, 1997), 40-43.

⁽¹⁴⁾ Para a aplicação deste princípio no direito fiscal v., do autor, *Manual de Direito Fiscal* (Lisboa, 1998), 3-12.

pela empresa, não pode ser objecto de tributação. Reconduzindo princípio do exercício aos seus justos limites.

V — EM CONCLUSÃO

Que as regras de natureza formal que implicam a documentação dos custos devem ser interpretadas em atenção aos fins para que foram criadas — permitindo mesmo que o lançamento de uma despesa com um “documento interno” se tal se mostrar justificado ⁽¹⁵⁾ — parece-nos questão incontroversa.

Que o princípio contabilístico da especialização de exercício, como todos os demais, princípios contabilísticos há-de ter uma interpretação conforme com a constituição, também.

Em ambos os casos deverá prevalecer o princípio da tributação segundo o lucro real.

Mas quando é que este princípio cede perante os fins sancionatórios que são um componente básico do ordenamento jurídico-tributário?

Parece-nos que isso deverá acontecer quando a não-documentação da despesa resulta da intenção da empresa de conservar uma certa despesa oculta: nalguns casos por dificuldades objectivas.

Como sucede por exemplo com uma empresa de construção que recorre aos serviços de um empreiteiro que resiste à passagem de documentos ou que contrata empregados em situação irregular. Como provavelmente sucedia no acórdão que comentámos no último número.

Aquí o que justifica a não consideração do custo são os fins de prevenção geral da lei fiscal: com a penalização dos contribuintes que se encontram “fora do sistema”.

Para evitar o alastrar das situações irregulares como necessariamente sucederá se não houver sanções na lei.

S. SANCHES

⁽¹⁵⁾ Afinal e isso, ainda que na perspectiva *a contrario*, que resulta da doutrina contida no parecer *Relevância, em termos de apuramento de matéria colectável, de documentos internos justificativos de compras de existências*. Parecer, CTF, n.º 365 (1992), 343-352.