

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo

01783/09.8BEPRT

Data do documento

25 de março de 2021

Relator

Margarida Reis

DESCRITORES

Iva de 2005 > Faturas falsas > Prova > Matéria de facto

SUMÁRIO

Da decisão da matéria de facto devem constar factos simples e não matéria conclusiva (somente sobre os primeiros, quando controvertidos, deve recair a produção de prova, já que as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos). As conclusões de facto e de direito são efectuadas em julgamento pelo tribunal..*

* Sumário elaborado pela relatora.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os juízes que constituem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

*

I. Relatório

O., Lda., inconformada com a sentença proferida em 2015-03-31 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial por si por si deduzida contra as liquidações adicionais de IVA de 2005, no valor de EUR 51.693,82, vem dela interpor o presente recurso jurisdicional.

A Recorrente encerra as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

CONCLUSÕES

1. A recorrente não se conforma com a sentença proferida pelo TAF do Porto, razão pela qual apresenta o presente recurso que visa a reapreciação da matéria de facto e de direito, e ao qual deverá ser fixado efeito suspensivo, de conformidade ao normativo no nº 1 do artigo 169º do CPPT,

2. Requerendo-se, em consequência, alteração da decisão proferida sobre a matéria de facto, a coberto do disposto no nº 1 do artigo 662º, do Código de Processo Civil, ex vi da alínea e) do artigo 2º do CPPT, em ordem a declarar a nulidade da sentença, verificando-se em todo o caso erro de julgamento,
3. Estar-se-á perante uma fundamentação manifestamente insuficiente e errada da matéria de facto, e uma completa falta de exame crítico da prova,
4. Quer um quer outro dos vícios, a determinarem a nulidade da sentença, face ao contido no nº 2 do artigo 123º do CPPT e do aplicável nº 3 do artigo 659º do CPC (hoje nº 3 do artigo 607º do mesmo diploma).
5. Neste segmento louvando-nos da melhor doutrina a respeito, citando o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado, Volume II- 6ª edição 2011, páginas 321 e seguintes):
“Relativamente à matéria de facto, esta nulidade abrange não só a falta da discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo nº 2 do artigo 123º do CPPT, como a FALTA DE EXAME CRÍTICO DAS PROVAS, previsto no nº 3 do artigo 659º do CPC”.
6. Para além de se verificar a falta de exame crítico das provas, a verdade é que na sua essencialidade o Tribunal neste segmento limitou-se à pura remição para o Relatório da Inspecção Tributária, sem sobre o mesmo ter tecido qualquer juízo crítico.
7. Tal prática de remissão total e acrítica para o teor do Relatório da Inspecção Tributário tem sido censurado pelas instâncias, de que é exemplo a doutrina que se extrai do Acórdão de 12/02/2015 no Tribunal Central Administrativo do Norte, relatado no âmbito do processo nº 00122/22, pelo Exmo. Senhor Desembargador Mário Rebelo, e donde se retira:
“A prática de verter nos factos provados todo o relatório da inspecção é uma prática desadequada. O relatório não está organizado sob a forma de factos que possa ser transposto “automaticamente” para a sentença. O relatório é uma informação inserida num procedimento administrativo com uma estrutura e uma lógica próprias onde cabem factos, investigações, opiniões, presunções, raciocínios, conclusões, etc. Neste acervo de material, só uma parte pode considerar “factos” com o conteúdo que a lei civil lhe dá”.
8. Não se verifica de igual modo revelação de qualquer “itinerário cognoscitivo e valorativo” no julgamento da matéria de facto,
9. Do cotejo entre os meios de prova produzidos, com particular destaque para a prova testemunhal e os factos dados por provados (na sua essência por remissão e adesão ao relatório inspectivo) e os não provados, constata-se uma patente, manifesta e grosseira desconformidade,
10. A determinar erro de julgamento, que igual e expressamente se requer.
11. A transcrição dos depoimentos a que se procedeu em observância ao disposto na alínea b) do nº do artigo 640º do CPC e nº 2 do mesmo normativo, ex vi da alínea e) do artigo 2º do CPPT, para onde com o devido respeito se remete, em obediência ao princípio da economia processual e evitando a redundância de reprodução nesta sede conclusiva,
12. Apontam no sentido da identificação, realização das obras em causa, quer das respectivas empresas intervenientes nas mesmas.
13. Nunca a sentença recorrida deveria ter concluído que as obras/serviços subjacentes nos presentes

autos não foram efectuadas pelas sociedades “emitentes” motivada pelo facto de as testemunhas não terem conseguido demonstrar “que os serviços titulados pelas facturas controvertidas tenham sido prestadas pelas emitentes” só porque não terão sido capazes de associar estas às diferentes obras realizadas pela recorrente.

14. Tal facto não correspondendo à verdade é mesmo contraditado pelos depoimentos testemunhais que passam a transcrever-se (pelas razões já apontadas) de forma sintética e a título exemplificativo e ainda que de forma parcelar:

*Testemunha R. (Eng.º)

- Questionado sobre a obra “Monsenhor M.”:

(19m 55s) - “... Monsenhor M. (...) **na parte da mão-de-obra de construção civil, foi a Construções L.** que fizeram a parte de mão-de-obra de construção civil...”

- Questionado sobre a obra “Serviços Sociais da Guarda Nacional Republicana” , respondeu:

(23m27s) “... Isso foi uma remodelação interior do lar feminino foi uma remodelação integral, em **que ai tivemos também a A.**, também a fornecer mão de obra para pinturas, construção civil, demolições, aberturas de roços e esses tipo de trabalhos, e tivemos também uma outra empresa na parte de carpintaria...”

* Testemunha J.

- Questionado sobre a obra “M.”:

(56m16ss) “... foi a **A., V.** e foram mais duas empresas que andaram lá agora não me recordo bem o nome, mas se me socorrer consigo...”

- Questionado sobre a obra “Serviços Sociais da GNR”:

(01h05m05s) - “... aí socorremos algumas empresas para a decapagem das empresas... mas acho que era a **A....**”

[...]

“... tivemos também que socorrer a mais duas empresas, para decapar grafitis que haviam lá... salvo erro acho que foi o F....”

- Questionado sobre a obra “Monsenhor M.”:

(01h16m27s) - “... foi construções L. ... é difícil lembrar, porque é como eu estava a dizer no ano passado por esta altura tínhamos 20 e tal obras, e eu não me recordo nem de metade ...”

* Testemunha A.

- Questionada sobre a obra “M.”:

(01h28m23s) - “...foi uma obra com bastante dimensão... assim vagamente que me recordo lembro-me das construções L., V. A. ... acho eu, andaram lá alguns subcontratados montagens de andaimes

- Questionada sobre a obra “Monsenhor M.”:

(01h30m42s) - “... tanto quanto me recordo foi também as Construções L., nessa parte que andaria também na mesma situação, lavagens, tratamentos de fissuras... era digamos a trolhice...”

- Questionada sobre a obra “C.”

(01h33m08) - “...acho que foi A.. .”

- Questionada sobre a obra “Serviços Sociais da GNR”:

(1h33m15s) - "... lar feminino da GNR tanto quanto me recorde foi a A., e andou lá também outro subcontratado..."

- Questionada sobre a obra "P."

(1h33m32s) - "... no P. acho que foi o F. MS....tanto quanto me recorde..."

15. A sentença recorrida atribuiu, um carácter "parco" à prova testemunhal baseando-se na circunstância de duas das testemunhas, R. e J., se terem socorrido de "elementos constantes do sistema informático da Impugnante".

16. Também aqui, andou mal a sentença em causa por errada interpretação do disposto no então n.º 7 do artigo 638.º e n.º 2 do artigo 561.º do CPC, hoje n.º 7 do artigo 516.º n.º 2 e n.º 2 do artigo 431.º onde expressamente se prevê que as testemunhas podem "socorrer-se de documentos ou apontamentos de datas ou factos para responder às perguntas".

17. Recordando-se nesta sede que entre a data da ocorrência dos factos (2005) e a da produção da prova testemunhal (17-05-2012) mediaram mais de 7 anos!

18. O teor dos depoimentos das testemunhas apresentadas pela recorrente e de acordo com as transcrições efectuadas não estão afectados por qualquer quebra de credibilidade ou seriedade,

19. Não podendo o seu valor processual ser posto em causa, pelo facto de se socorrerem de elementos auxiliares de memória, (**salientando-se que nas transcrições que precedem sequer se socorreram de qualquer auxiliar**).

20. O teor dos depoimentos em questão conduz à materialidade das operações postas em causa, que foram desconsideradas pelos Serviços de Inspeção Tributária,

21. A sentença recorrida não valorizou de forma adequada o acervo documental junto pela recorrente,

22. O Tribunal recorrido ao admitir a realização das obras constantes sob o ponto 8 dos factos dados como provados e ao não ter considerado que as mesmas foram executadas pelas empresas emitentes das facturas encerra em si uma contradição intrínseca,

23. Conducente à sua nulidade face ao disposto no artigo 125º do CPPT,

24. Subsistindo em qualquer caso, erro de julgamento de facto, conforme se pronunciou em recente Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, de 05 de Março de 2015, relatado pelo Exmo. Senhor Conselheiro Joaquim Condesso, no âmbito do processo nº 08253/14:

"3. O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação "sub judice" que não revista natureza jurídica",

e ainda de forma conclusiva, como se retira do,

Acórdão desse Venerando Tribunal de 30/10/2014, no âmbito do processo nº 00390/05.9BEBRG, relatado pela Exma. Desembargadora Cristina Flora;

"VI. Haverá erro de julgamento de facto quando se conclua, da confrontação entre os meios de prova produzidos e os factos dados como provados ou não provados, que o juízo feito está em desconformidade com a prova produzida, independentemente da convicção pessoal do juiz acerca da cada facto."

25. Acresce ainda que, ao contrário do que é afirmado na sentença sob censura, que a Impugnante não

logrou esclarecer o Tribunal quanto aos meios de pagamento utilizados, tal afirmação é contrariada em grande parte pelo depoimento da testemunha - A. - em transcrição a que se precedeu a páginas 25 e 26, para onde com e devido elevado respeito se remete (pelas razões apontadas).

EXCELENTÍSSIMOS SENHORES DESEMBARGADORES

26. Sem prejuízo, do quanto vem dito, a verdade é que, e retomando a nota preliminar da motivação, a verdade é que, só a violação do princípio da plenitude da assistência dos juízes, no caso concreto, terá “justificado” o julgamento da matéria de facto da forma errada como o foi.

27. A sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, fez uma errada interpretação dos aplicáveis nº 7 do artigo 516º e nº 2 do artigo 461º do Código de Processo Civil,

28. Ao ter posto em causa a credibilidade dos depoimentos das testemunhas pela circunstância de as mesmas se terem socorrido de auxiliares de memória.

29. Verificando-se que a sentença, também como já referido, não obedeceu aos requisitos contidos no artigo 123º do CPPT, conduzindo, inexoravelmente à sua nulidade de conformidade ao disposto no artigo 125º do indicado compêndio normativo.

Por outro lado,

30. Ao arripio da prova testemunhal produzida e dos documentos que carregou para o processo (não impugnados pela Fazenda Publica) resulta de forma clara a materialidade das operações que a AT pôs em causa,

31. Tendo-se violado, desta forma, o comando do nº 1 do artigo 19º do CIVA na medida em que a recorrente se viu impossibilitada de proceder à dedução do imposto constante das respectivas facturas por si pagas, respeitantes à aquisição de bens e serviços junto de terceiros.

32. Os “indícios fundados” revelados pelos Serviços de Inspecção Tributária no sentido de não se estar perante operações reais, foi claramente abalado e posto em causa, tendo de tal forma sido violado o disposto no artigo 75º da Lei Geral Tributária.

Termina pedindo:

TERMOS EM QUE,

Da modéstia de quanto fica, e do muito que Doutamente será suprido por V. Exas., concedendo provimento ao presente recurso, deverá ser revogada a sentença produzida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, na sequência da qual deverão ser anuladas as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, em causa nos presentes autos, assim se fazendo, uma vez mais, a costumada JUSTIÇA!

A entidade Recorrida não apresentou contra-alegações.

O Digno Magistrada do M.º Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da ser negado provimento ao presente recurso.

Os vistos foram dispensados, com a prévia anuência dos Juízes-Adjuntos.

Questões a decidir no recurso

Cumpra apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objeto do recurso delimitado pelas conclusões das respetivas alegações de recurso.

Assim sendo, importa apreciar se a sentença recorrida padece de nulidade, por falta de fundamentação e por contradição intrínseca, e de erro de julgamento de facto e de direito.

II. Fundamentação

II.1. Fundamentação de facto

Na sentença prolatada em primeira instância consta a seguinte decisão da matéria de facto, que aqui se reproduz:

Matéria de facto:

1. A impugnante exerce a atividade de manutenção e reabilitação de edifícios, Cae 42990, com início de atividade a 8/6/1998. Fls. 37 do PA.
2. A impugnante foi objeto de uma inspeção, abrangendo o exercício de 2005 que culminou no relatório de fls. 132 ss do PA em apenso.
3. A Impugnante remeteu aos Serviços da Inspeção Tributária declarações e informações, conforme fls. 42 a 46 e 22 documentos, juntos aos autos a fls. 47 a 102.
4. A impugnante exerceu o direito de audição nos termos constantes de fls. 104ss.
5. Do relatório de inspeção, cujos dizeres se dão pro reproduzidos consta designadamente:

“(…) III - DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

III.A - Valores Contabilizados/Declarados do Emitente “**A. . Lda.**”. NIPC: (…)

III.A.1 - Factos Apurados no Sujeito Passivo na Qualidade de Utilizador das Faturas

III.A.1.1 - Faturas contabilizadas pela empresa “O., Lda.”

A empresa tem registado na sua contabilidade as seguintes faturas emitidas por “A. , Lda.”: (…)

Estas faturas são processadas por computador, não constando no documento qualquer carimbo ou rubrica da entidade emitente e são impressas em papel A4 branco, não constando igualmente no documento qualquer referência ao software de faturação utilizado nem ao seu licenciamento.

III.A.1.2 - Descritivo das Faturas

Nas faturas referenciadas consta o seguinte descritivo:

(…)

Nas faturas em questão não consta o tipo específico dos serviços prestados nem a sua quantificação, sendo

apenas referido o descritivo apresentado no quadro anterior, pelo que não se encontram emitidas em conformidade com os requisitos do n.º 5, al. b) do artigo 36.º do CIVA e, conseqüentemente, sem forma legal e, por isso não conferem o direito à dedução, nos termos do disposto na al. a) do n.º 2 do art.º 19.º do CIVA. (...)

III.A.1.3 - Contabilização das Faturas

De acordo os registos contabilísticos, existem os seguintes lançamentos associados a estas faturas:

(...)

De referir que os movimentos de aquisições de serviços, registados nas contas de Subcontratos (62111) e IVA dedutível (243232) são lançamentos agregados, ou seja, regra geral, é efetuado um lançamento por mês, pelo somatório das faturas do período. Junto aos documentos é arquivada uma “tira” da máquina calculadora com o registo dos valores somados, tendo-se verificado que foram incluídos os valores referidos no quadro anterior nos respetivos lançamentos do período

III.A.1.4 - Pagamento das Faturas I Recibos

De acordo com os registos da contabilidade, constata -se que o pagamento destas faturas foi efetuado da seguinte forma: (...)

Como se constata, **a data de emissão do Recibo n.º 6/2005 - 2005-11-28 é anterior à data de emissão da Fatura** a que diz respeito **e, em nenhum das situações, a data do pagamento coincide com a data do recibo**. Estes recibos são, à semelhança das faturas, impressos em papel A4 branco, sem - qualquer carimbo ou rubrica do emitente.

III.A.1.5 - Auto de Declarações do Sócio-Gerente J. quanto às faturas contabilizadas e emitidas por “A. , Lda.”

Em 2008-09-02, foi ouvido em Auto de Declarações o sócio-gerente da empresa, J., NIF: (...) que, sobre esta entidade, prestou as declarações que se resumem de seguida:

Não se recorda com quem foi efetuado o contacto nem de que forma conheceram este fornecedor;

Esta entidade prestava serviços de mão de obra;

Não se recorda se existiram orçamentos ou autos de medição, sendo provável que existissem Notas de Encomenda;

Pensa que poderão ter estado cerca de 8 trabalhadores da A. nas obras da O., mas não consegue precisar.

Não se recorda do meio de pagamento utilizado.

- Factos Apurados no Emitente das Faturas - A. , Lda.

No decurso das ações inspetivas efetuada junto desta entidade e junto de outros utilizadores de faturas emitidas por esta entidade, foram apurados os factos apresentados de seguida:

- Caracterização da Entidade

A entidade “A. , Lda.” está indiciada nesta Direção de Finanças como emitente de faturas falsas, dado que estas não consubstanciam operações reais.

Esta entidade **não procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos, Mod. 22 de IRC relativa a os exercícios de 2004, 2005 e 2007**, nem da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal relativas aos exercícios de 2005, 2006 e 2007.

Não cumpriu igualmente com a obrigação de entrega das declarações periódicas de IVA, relativas aos

períodos de 05-03T, 05-06T, 05-09T e 05-12T, períodos nos quais emitiu faturas em nome de diversas entidades e, como tal, liquidou imposto que deveria ser mencionado naquelas declarações em falta, com a sua consequente não entrega nos cofres do Estado.

Apresentado assim, um comportamento marginal face ao cumprimento das obrigações fiscais desde 2005. (...)

Esta entidade tem, **desde 2004-05-25**, um único sócio - J., NIF: (...). Ouvido em Auto de Declarações, este “sócio” **declarou que nunca teve nada a haver com os negócios da empresa**, nem tinha sequer meios para o fazer e que apenas ficou como sócio “no papel” porque o seu “patrão” - A., NIF: (...), lhe pediu para a empresa ficar em nome dele.

Esta informação foi aliás corroborada:

Pelo anterior proprietário da empresa, que declarou ter vendido a empresa em 2004 ao Sr. A.; b . Pelo Técnico Oficial de Contas, que declarou que todos os assuntos referentes à empresa A. eram tratados com o Sr. A.;

Pelos trabalhadores que declararam ter trabalhado em 2005 para a A. e que identificaram o Sr. A. como patrão;

Por alguns dos clientes da A. que identificaram o Sr. A. como dono e gerente da empresa.

Este Sr. A. encontra-se numa situação fiscal altamente irregular, estando ainda associado a empresas com graves irregularidades fiscais, existindo mesmo indícios destas poderem estar envolvidas na emissão de faturas falsas.

Verificando-se assim que, na realidade, a gerência de facto da A. é distinta da gerência de direito, e que a aquisição da empresa A. (constituída em 1999 -04-19), por um sócio meramente nominal, tenha constituído apenas um artifício utilizado para conferir credibilidade a faturas que não correspondem a verdadeiras operações económicas, e portanto falsas, através do recurso a uma entidade emitente até à data idónea.

Da análise dos documentos de suporte à contabilidade da A., constata -se que **esta entidade emitiu entre 2005 e 2006 faturas de valores bastante elevados quer de prestação de serviços de construção civil quer da venda de placas de madeira, que implicavam a existência de uma estrutura, quer material (imobilizado), quer humana (funcionários), com uma dimensão não revelada pelos elementos conhecidos** ou, em contrapartida, indícios de recurso a subcontratação, que igualmente não se comprovaram.

Algumas das empresas que registaram na sua contabilidade faturas emitidas por esta entidade, após o pedido de elementos efetuados pela Administração Fiscal relativos a estas operações, **optaram pela regularização voluntária** na contabilidade, efetuando as devidas correções fiscais, sem que tivessem sido sequer confrontadas com os factos entretanto apurados no decurso da ação inspetiva, o que demonstra que estas entidades assumiram tratar -se de faturas que não consubstanciavam efetivas transmissões de bens ou prestações de serviços realizadas pela entidade emitente.

A principal utilizadora das faturas emitidas pela A. em 2004 e 2005, foi já objeto de ação inspetiva, realizada pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Braga, tendo -se concluído que as faturas emitidas pela A. em nome desta empresa eram faturas falsas, por não corresponderem a serviços efetivamente prestados pela A., tendo sido efetuadas as devidas correções técnicas.

- Capacidade Produtiva

Quanto à existência de uma estrutura humana, **não consta, nos documentos de suporte à contabilidade, a existência de Custos com Pessoal no período a que se referem as faturas emitidas em nome do sujeito passivo.**

No entanto, dos dados constantes no sistema informático da DGCI, foram identificadas 19 pessoas que declararam, na respetiva Mod. 3 de IRS de 2005, ter auferido rendimentos da Categoria A (Trabalho Dependente) da entidade A..

Os trabalhadores ouvidos em Autos de Declarações, **não identificaram nenhuma das obras da O.**, afirmando desconhecer os locais das obras da O. bem como o nome desta empresa.

De acordo com os elementos recolhidos junto da Segurança Social, esta entidade procedeu ao envio de Declaração de Remunerações para os meses de outubro e novembro de 2005, onde constam rendimentos pagos a 4 trabalhadores:

a. 1 funcionária de escritório; b. 1 sócio-gerente;

c. 1 trabalhador, com 15 dias de trabalho em novembro - Este trabalhador confirmou, em Auto de Declarações, ter exercido funções de carpinteiro na entidade emitente, tendo identificado as obras onde trabalhou. Não identificou qualquer obra pertencente ao sujeito passivo.

d.1 trabalhador, com 30 dias de trabalho em outubro - Ouvido em Auto de Declarações, este trabalhador declarou ter trabalhado para a empresa A. como carpinteiro, mas todo o trabalho que prestou foi efetuado num armazém, sozinho, a fazer trabalhos de carpintaria.

Não existindo assim evidências da existência de um quadro de pessoal compatível, seria necessário o recurso a terceiros para a realização dos trabalhos descritos nas faturas emitidas pela A..

Uma vez que a entidade emitente não entregou o Anexo P (Compras) da Declaração Anual, não identificou terceiros a quem tenha efetuado aquisições.

Do cruzamento da informação dos Anexos O (Vendas), **não foram identificadas quaisquer entidades que declarassem ter efetuado vendas à A..**

Da consulta dos documentos de suporte da contabilidade da A. do ano de 2005, apenas se encontram contabilizados custos na rubrica Subcontratos nos meses de fevereiro e abril de 2005, nos montantes de €66.432,63 e €4.000,00, respetivamente. Os subcontratos registados em fevereiro resultam de faturas emitidas pelo Sr. A., em nome individual, e são indiciariamente falsas.

Nos exercícios de 2006 e 2007 a A. optou por registar na contabilidade, custos de subcontratos suportados por faturas emitidas pelas entidades: "C., Lda." e "A. , Lda.", entidades que se encontram já referenciadas como meras emitentes de faturação falsa.

Com estas faturas falsas, a A. pretendeu apenas documentar aquisições que na realidade não existiram, com vista a justificar a faturação emitida bem como os valores de IVA dedutível mencionado nas DP's entregues em 2006, de forma a anular ou a pagar valores reduzidos de IVA, sendo que as declarações periódicas de 2006 e 2007 terão sido enviadas com a intenção de dar credibilidade ao negócio.

Ao nível patrimonial e atendendo ao sistema informático da DGCI, **desconhecem-se à A. imóveis ou viaturas**, o que indicia que o sujeito passivo não teria património compatível com o volume de negócios que consta nas faturas emitidas.

Face ao exposto, demonstra-se que a A. não dispunha de capacidade empresarial para prestar os serviços constantes nas faturas emitidas em nome da O., concluindo -se assim que existem indícios sérios de que estas faturas são, portanto, documentos falsos.

III.B - Valores Contabilizados/Declarados do Emitente “A. , Lda.” NIP C: (...)

III.B.1 - Factos Apurados no Sujeito Passivo na Qualidade de Utilizador das Faturas

III.B.1. - Faturas contabilizadas pela empresa “O. , Lda.”

A empresa tem registado na sua contabilidade as seguintes faturas emitidas por “A. , Lda.”: (...)

Estas faturas são impressas em tipografia e preenchidas manualmente, não constando no documento qualquer carimbo, assinatura ou rubrica da entidade emitente.

Conforme se constata, existe uma **incoerência na sequência numérica das faturas**, uma vez que a fatura n.º 370 tem data de agosto e as faturas 319 e 320 têm data de outubro.

Da análise das faturas, constata-se ainda que a caligrafia das faturas n.º 319 e 320 é comum e distinta da caligrafia da fatura n.º 370.

III.B.1.2 - Descritivo das Faturas (...)

Nas faturas em questão não consta o tipo específico dos serviços prestados nem a sua quantificação, sendo apenas referido o descritivo apresentado no quadro anterior, pelo que não se encontram emitidas em conformidade com os requisitos do n.º 5, al. b) do artigo 36.º do CI VA e, conseqüentemente, sem forma legal, (...).

111.8.1.3 - Contabilização das Faturas

De acordo os registos contabilísticos, existem os seguintes lançamentos associados a estas faturas:

(...) Como já referido, os movimentos de aquisições de serviços, registados nas contas de Subcontratos (62111) e IVA dedutível (243232) são lançamentos agregados, ou seja, regra geral, é efetuado um lançamento por mês, pelo somatório das faturas do período. Junto aos documentos é arquivada uma “tira” da máquina calculadora com o registo dos valores somados, tendo-se verificado que foram incluídos os valores referidos no quadro anterior nos respetivos lançamentos no período.

- Pagamento das Faturas I Recibos

De acordo com os registos da contabilidade, constata -se que o pagamento destas faturas foi efetuado da seguinte forma: (...)

Conforme se constata, **em nenhum das situações, a data do pagamento coincide com a data do recibo**. Nestes recibos, à semelhança das faturas, não consta qualquer carimbo, assinatura ou rubrica do emitente.

- Auto de Declarações do Sócio-Gerente J. quanto às faturas contabilizadas e emitidas por “A. , Lda.”

Em 2008-09-02, foi ouvido em Auto de Declarações o sócio-gerente da empresa, J., NIF: (...) que, sobre esta entidade, prestou as declarações que se resumem de seguida:

Não se recorda com quem foi efetuado o contacto nem de que forma conheceram este fornecedor;

Esta entidade prestava serviços de mão de obra;

Não se recorda se existiram orçamentos ou autos de medição, sendo provável que existissem Notas de Encomenda;

Não se recorda de quantos ou quais os trabalhadores da entidade “A. , Lda.” que possam ter estado nas

obras da O.;

Não se recorda do meio de pagamento utilizado.

- Factos Apurados no Emitente das Faturas - A. , Lda. No decurso das ações inspetivas efetuada junto desta entidade e junto de outros utilizadores de faturas emitidas por esta entidade, foram apurados factos apresentados de seguida:

- Caracterização da Entidade

1. A entidade “A. , Lda.” está indiciada nesta Direção de Finanças como emitente de faturas falsas, dado que estas não consubstanciam operações reais. (...)

Questionado o sócio anterior sobre a forma como conheceu o atual sócio gerente da empresa A., Lda. - J., esclareceu que em 2004, e numa altura em que ponderava cessar a atividade e dissolver a sociedade da qual era sócio gerente - situação que se revelava difícil em função das dívidas que aquela empresa possuía para com o Estado -, e constituir uma nova sociedade, para o exercício da mesma atividade, foi surpreendido com um **anúncio num jornal**, no qual alguém pretendia **adquirir uma sociedade, independentemente da sua situação**, tendo aproveitado a oportunidade para alienar as quotas, que em conjunto com a sua esposa detinha na sociedade.

Dos factos apurados, verifica-se a existência de uma clara diferenciação entre o período que decorre até final de 2004 e o período seguinte, situação que está relacionada com a alteração ao nível dos sócios-gerentes.

Em sede de IVA foram enviadas as declarações periódicas de IVA, até ao período de 051 2T, encontrando-se em falta as declarações dos períodos posteriores.

Em sede de IRC, encontra-se igualmente numa situação de incumprimento das suas obrigações fiscais, nomeadamente de entrega da declaração de rendimentos, modelo 22 de IRC, relativa ao exercício de 2005 e Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, relativa aos exercícios de 2002 e 2005.

Apresentado assim, um comportamento marginal face ao cumprimento das obrigações fiscais desde 2005.

Apesar de ter sido devidamente notificada para o efeito, **não foram exibidos por parte desta entidade, os livros de escrituração** bem como os respetivos documentos de suporte, tendo -se verificado assim uma situação de recusa de exibição de escrita. (...)

Verificou-se ainda que esta entidade emitiu faturas impressas numa única tipografia entre 2001 e 2004 e utilização de três tipografias, entre 2005 e 2006, para produção de documentos (faturas e recibos) com o nome de A. , Lda. Se no primeiro período não se verifica repetição na numeração atribuída aos documentos, no período seguinte **essa duplicação é evidente**, sendo que em cada uma dessas três tipografias foram produzidos documentos cuja numeração era repetida e não sequencial com a anterior.

Incumprimento generalizado da obrigação de emissão sequencial das faturas, no período cuja responsabilidade da gerência era de J., que se traduz no facto de serem emitidas faturas de numeração superior com data anterior.

De acordo com os elementos fornecidos pelo responsável da contabilidade até dezembro de 2004, encontravam -se devidamente lançadas na conta 72 (prestação de serviços) as operações associadas até à fatura n.º 293, sendo que o sócio-gerente A., reconheceu como clientes para quem foram prestados serviços e emitidas as respetivas faturas, reconhecendo desta forma a emissão até à fatura n.º 299, que

data de 2004 -12-22.

Existência de diversas caligrafias no preenchimento dos documentos emitidos por A., Lda., que uma vez mais é normalmente idêntica se a análise se restringir aos utilizadores de forma individualizada. **A diferenciação estende-se inclusive à assinatura do sócio-gerente da entidade emitente.**

Existência de **faturas emitidas com uma data anterior à data em que as tipografias informaram terem produzido os respetivos documentos.**

Na recolha de elementos efetuada junto dos utilizadores destas faturas, verifica -se que, na sua maioria os pagamentos são efetuados em dinheiro. (...)

No âmbito da ação inspetiva efetuada ao emitente, foi identificado por alguns dos utilizadores o Sr. A., NIF: (...), como sendo beneficiário de alguns pagamentos efetuados por cheque à entidade emitente das faturas.

Ouvido em Auto de Declarações, o Sr. A. declarou que apenas procedeu ao levantamento de alguns cheques, a título de favor pessoal efetuado ao Sr. D. (sócio da A. , Lda.).

Referiu ainda que, durante aproximadamente um ano (período que decorre entre a data do primeiro cheque e a data do último cheque), o “Sr. D.” se deslocava ao Marco de Canaveses para o contactar e proceder ao levantamento de mais um cheque.

Informou também que na sua conta do BCP não tem movimentos desde aproximadamente 2000, em resultado das dificuldades financeiras que foi sentindo e que levaram à declaração da sua insolvência no corrente ano de 2006, tendo concedido a sua autorização para que a Administração Fiscal tivesse acesso a toda e qualquer informação de natureza bancária associada à conta ou contas suas no Banco Comercial Português Millennium BCP, ou noutra qualquer instituição de crédito.

A informação recolhida junto do Banco Comercial Português – Millennium BCP, permitiu verificar que A. é titular de duas contas bancárias naquela instituição de crédito. Numa daquelas contas não regista movimentos desde 2003 e na outra conta o último movimento, data de novembro de 2003, correspondente ao débito de comissões de manutenção, que tornaram nulo o saldo existente, não se registando movimentos desde aquela data, não se comprovando assim a existência de qualquer vantagem patrimonial por parte do Sr. A..

- Capacidade Produtiva

Face aos factos descritos, verifica-se que A. , Lda. **emitiu em 2005** faturas de valores bastante elevados, que implicavam a existência de uma estrutura, quer material (imobilizado), quer humana (funcionários), **com uma dimensão não revelada pelos elementos conhecidos ou, em contrapartida, indícios de recurso a subcontratação, que igualmente se desconhece**, atendendo ainda a que apenas são conhecidos alguns números da sequência da numeração das faturas.

O valor das faturas recolhidas referentes ao ano de 2005 foi de € 1.065.327,69 (base tributável).

De acordo com os elementos recolhidos junto da Segurança Social, verifica -se que, após 2004-12-31, apenas se encontra identificado o sócio-gerente J., mas a quem nunca foi associada qualquer remuneração. (...)

- Valores Contabilizados I Declarados do Emitente “**Construções L., Lda.**”, NIPC: (...)

- Factos Apurados no Sujeito Passivo na Qualidade de Utilizador das Faturas,

- Faturas contabilizadas pela empresa “O., Lda.”

A empresa tem registado na sua contabilidade as seguintes faturas emitidas por “Construções L. Lda.”:
(...)

Estas faturas são impressas em Tipografia (T., Lda., NIPC: (...), com morada em Vila Real), sendo preenchidas manualmente, não constando no documento qualquer carimbo ou rubrica da entidade emitente. A caligrafia é comum nos dois documentos.

- Descritivo das Faturas (...)

Nas faturas em questão não consta o tipo específico dos serviços prestados nem a sua quantificação, sendo apenas referido o descritivo apresentado no quadro anterior, pelo que não se encontram emitidas em conformidade com os requisitos do n.º 5, al. b) do artigo 36.º do CIVA (...).

- Contabilização das Faturas

De acordo os registos contabilísticos, existem os seguintes lançamentos associados a estas faturas:
(...)

- Pagamento das Faturas / Recibos

De acordo com os registos da contabilidade, constata -se que o pagamento destas faturas foi efetuado da seguinte forma: (...)

Como se constata, **em nenhum das situações, a data do pagamento coincide com a data do recibo.**

Estes **recibos são autocopiativos** das faturas, não constando nos mesmos qualquer carimbo, assinatura ou rubrica do emitente.

- Auto de Declarações do Sócio-Gerente J. quanto às faturas contabilizadas e emitidas por “Construções L., Lda.”

Em 2008-09-02, foi ouvido em Auto de Declarações o sócio-gerente da empresa, J., NIF: (...) que, sobre esta entidade, prestou as declarações que se resumem de seguida:

Não se recorda com quem foi efetuado o contacto nem de que forma, conheceram este fornecedor;

Esta entidade prestava serviços de mão de obra;

Não se recorda da existência de orçamentos, autos de medição ou Notas de Encomenda;

Não se recorda de quantos ou quais os trabalhadores das Construções L. estiveram presentes nas obras da O.;

Não se recorda do meio de pagamento utilizado.

III.C.2 - Factos Apurados no Emitente das Faturas - Construções L., Lda.

No decurso das ações inspetivas efetuada junto desta entidade e junto de outros utilizadores de faturas emitidas por esta entidade, foram apurados factos apresentados de seguida:

Foram recolhidos, por parte desta Direção de Finanças, indícios seguros de que a “Construções L., Lda.” se trata de uma entidade eminente de falsas dado que estas não consubstanciam operações reais, estando a respetiva ação inspetiva atualmente em curso.

Trata-se de uma sociedade por quotas, com início de atividade em 2004 -08-06, estando coletada pelo CAE 42990 - Construção de Outras Obras de Engenharia.

Até à data, esta entidade nunca cumpriu com a obrigação de entrega da Declaração de Rendimentos de

IRC nem da Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal.

A última Declaração Periódica de IVA entregue foi do período 06 -06T. Todas as Declarações entregues (entre 05-03T e 06-06T) foram enviadas sem valores, o que significa que este contribuinte declarou não ter efetuado quaisquer operações (ativas ou passivas) neste período.

Apresentado assim, um comportamento marginal face ao cumprimento das obrigações fiscais desde a sua constituição.

Do cruzamento da informação dos Anexos O e P, constata -se que existem terceiros (nos quais se inclui a O.) a declarar aquisições à empresa Construções L. nos montantes de € 952.518,00 em 2005 e € 1.748.737,00 em 2006 (valores com IVA incluído).

Da análise das faturas recolhidas junto das entidades que declararam ter efetuado compras a esta entidade nos respetivos Anexos P, relevam os seguintes aspetos:

Existência de **diversas caligrafias** no preenchimento dos documentos, que uma vez **mais é normalmente idêntica se a análise se restringir aos utilizadores de forma individualizada**.

As faturas **não seguem cronologicamente a sequência numérica**. As faturas n.º 212 e 218, contabilizadas pela O. têm data de emissão de dezembro de 2005, e a fatura n.º 103 (e seguintes) têm datas posteriores a janeiro de 2006, verificando -se, genericamente, que a sequência numérica **apenas é respeitada em cada utilizador, de forma individualizada**.

Na maioria das faturas consta o carimbo e uma rubrica da gerência da entidade emitente, o que não acontece nas faturas emitidas em nome da O..

As faturas emitidas em nome da O., de acordo com o utilizador, dizem respeito a obras no Porto, e no mesmo período foram recolhidas faturas que mencionam obras em Faro e Vila Real de Santo António.

Estes factos, que são apenas detetados quando analisadas as faturas emitidas para diversos utilizadores, estão normalmente associados à utilização de faturas que não traduzem operações reais, que deixam de estar sobre o controlo da entidade emitente, em consequência da sua emissão / preenchimento serem da responsabilidade do utilizador cujas necessidades visam satisfazer, quer numa ótica de custos, quer numa ótica de gerar IVA dedutível.

As operações mencionadas nas faturas conhecidas pela Administração Fiscal, pela sua descrição apontam para a **prestação de serviços de avultados montantes, de reduzida ou mesmo nula incorporação de materiais, o que pressupõe a existência de um quadro de pessoal compatível ou o recurso a terceiros**.

Através da consulta efetuada à base de dados da DGCI, nomeadamente ao cruzamento da informação dos Anexos O e P, não foram detetadas quaisquer operações declaradas em nome de Construções L., Lda., por terceiros prestadores de serviços, com referência aos anos de 2005 e 2006.

Decorre daqui que o único ou principal fator produtivo potencialmente incorporável nas prestações de serviços que constam nas faturas conhecidas, só poderia resultar da existência de um quadro de pessoal compatível com o volume de negócios que lhe foi atribuído, o que, **face aos elementos disponíveis, não se comprovou**.

Face ao exposto, demonstra-se que a empresa Construções L., Lda. não dispunha de capacidade empresarial (material humano) que lhe permitisse prestar os serviços constantes nas faturas emitidas em

nome da O., concluindo -se assim que existem indícios sérios de que estas faturas constituem documentos falsos dado que estas não consubstanciam operações reais, estando a respetiva ação inspetiva atualmente em curso.

III.D – Valores Contabilizados/Declarados do Emitente “**D.. Lda.**”. NIPC: (...)

III.D.1 - Factos Apurados no Sujeito Passivo na Qualidade de Utilizador das Faturas

III.D.1.1 - Faturas contabilizadas pela empresa “O., Lda.”

A empresa tem registado na sua contabilidade as seguintes faturas emitidas por “D., Lda.”: (...)

Estas faturas são impressas em tipografia (Tipografia (...), NIF: (...)), sendo preenchidas manualmente, constando nos documentos um carimbo da gerência e uma rubrica ilegível.

111.0.1.2 - Descritivo das Faturas (...)

Nas faturas em questão não consta o tipo específico dos serviços prestados nem a sua quantificação, sendo apenas referido o descritivo apresentado no quadro anterior, pelo que não se encontram emitidas em conformidade com os requisitos do n.º 5, al. b) do artigo 36.º do CIVA (...)

- Pagamento das Faturas I Recibos

De acordo com os registos da contabilidade, constata -se que o pagamento destas faturas foi efetuado da seguinte forma: (...)

Como se constata, nas duas faturas, **a data do pagamento não coincide com a data do recibo.**

Estes **recibos são autocopiativos** das faturas, não constando nos mesmos qualquer carimbo, assinatura ou rubrica do emitente.

- Auto de Declarações do Sócio-Gerente J. quanto às faturas contabilizadas e emitidas por “D., Lda.”

Em 2008-09-02, foi ouvido em Auto de Declarações o sócio-gerente da empresa, J., NIF: (...) que, sobre esta entidade, prestou as declarações que se resumem de seguida:

Não se recorda com quem foi efetuado o contacto nem de que forma conheceram este fornecedor.

Normalmente selecionam os fornecedores com base na sua disponibilidade e da necessidade da O.;

Esta entidade prestava serviços de mão de obra, mas não se recorda em que obras da O. esta entidade prestou os serviços;

Não se recorda se existiram orçamentos ou autos de medição, sendo provável que existissem Notas de Encomenda;

Não se recorda de quantos ou quais os trabalhadores da D. que estiveram presentes nas obras da O.;

Não se recorda do meio de pagamento utilizado, mas pensa que poderá ter sido em dinheiro.

111.0.2 - Factos Apurados no Emitente das Faturas – D., Lda.

No decurso das ações inspetivas efetuada junto desta entidade e junto de outros utilizadores de faturas emitidas por esta entidade, foram apurados os factos apresentados de seguida:

A entidade “D., Lda.” está indiciada nesta Direção de Finanças como mera emitente de faturas falsas, dado que estas não consubstanciam operações reais.

Esta entidade encontrava-se coletada desde 2001-07-25 pela atividade de Construção de Edifícios - CAE 45211, tendo sido **cessada officiosamente em 2004-12-31**, em sede de IVA e IRC, por ser manifesto que não estava a ser exercida a atividade em que estava coletada, nem terem sido detetados quaisquer indícios de que a mesma pudesse vir a ser exercida, **nem que tenha existido uma estrutura**

empresarial adequada ao seu exercício.

Inexistência jurídica da sociedade, constituída em 24/07/2001, por um único sócio, F., NIF: (...), não tendo sido efetuado o seu registo na Conservatória do Registo Comercial, embora tenha declarado o início de atividade à data de 25/07/2001.

O sócio, F., apesar de notificado para o efeito, não compareceu nem exibiu quaisquer elementos.

Comportamento fraudulento do sócio-gerente, consubstanciado nas situações que se descrevem: a. Esteve coletado pela atividade de “Acabamento, N.E.”, tendo sido cessado oficiosamente, estando indiciado em diversos processos pela emissão de faturação falsa;

O facto de ter constituído uma nova sociedade em 2004 (Construções F., Lda.), em tudo semelhante à D., que já se encontra em situação de incumprimento e cessada oficiosamente por não se encontrar a exercer qualquer atividade;

As declarações prestadas no âmbito do processo da Direção de Finanças de Aveiro, a **um dos utilizadores de faturação da “D.”**, que numa primeira fase declarou que as faturas emitidas eram verdadeiras, e numa segunda fase **admitiu serem falsas** e que os pagamentos, embora documentados com cheque, depositados numa conta do BNC, não foram mais que uma simulação de movimentos financeiros entre a firma utilizadora e a “D.”, com vista a dar credibilidade às operações, tendo sido emitidos cheques da referida conta para os sócios da empresa utilizadora (retorno dos pagamentos).

No decurso de ação inspetiva a um dos utilizadores das faturas emitidas pela “D.” foi exibida cópia de Alvará de Construção em nome de “D.”, confirmando -se junto do IMOPPI (entidade responsável pela atribuição e emissão de alvarás da construção civil) tratar-se de uma falsificação do Alvará emitido para outra empresa, que não para a “D.”.

Esta entidade **nunca teve qualquer pessoal produtivo**, tendo as folhas de remunerações sido enviadas para a Segurança Social, apenas para dar credibilidade às faturas emitidas pela sociedade, conclusão a que se chegou dos elementos fornecidos pela Segurança Social, pois dos 10 trabalhadores por conta de outrem mencionados nas folhas da Segurança Social, desde o seu início de atividade, constata-se o seguinte:

7 deles, foram mencionados uma única vez, e constam como número total de dias trabalhados, entre 5 a 15 dias. Isto é, só foram mencionados num mês esporádico, e com um número de dias reduzido, sendo a generalidade, beneficiários do Rendimento Mínimo Garantido, e residentes na mesma área geográfica do sócio-gerente da sociedade;

Para os restantes 3, com cerca de 120 dias declarados, trata -se de indivíduos que constam/constaram como funcionários da principal firma utilizadora de faturas da “D.”.

Inexistência de capacidade material e humana para a realização dos trabalhos, que foram faturados para oitenta e quatro empresas já identificadas, distribuídas por 8 Distritos, com obras dispersas em quase todo o País, praticamente de todas as artes de construção civil, de valores elevadíssimos que, pelas faturas conhecidas até à data, atingem um valor de 22,5 milhões de euros de 2001 a 2004.

O facto de ter pretendido documentar aquisições da sociedade “D.” com faturas da “C.” e “C. Lda.”, que também correspondem a faturação fictícia, com vista a justificar a faturação emitida e os valores de IVA dedutível mencionado nas Declarações Periódicas enviadas para o 3.º e 4.º trimestres de 2001, de forma a

anular ou a pagar valores reduzidos de IVA, sendo que as declarações periódicas foram enviadas com a intenção de dar credibilidade ao negócio.

Emissão de faturas sem qualquer ordem sequencial, com datas anteriores à sua impressão por parte das tipografias, **desfasamento temporal que chega a atingir 1 ano e mais**, e ainda, faturas que para além da data anterior à sua impressão foram datadas com **data anterior ao contrato da sociedade** emitente e à data que foi declarada de início de atividade, o que revela um descontrolo total ou até falta de conhecimento por parte do emitente de todas as faturas emitidas.

Para além das faturas referidas, foram já apuradas 3 tipografias, responsáveis pela impressão de faturas em nome da “D.”, sem requisições, requisições com rubricas ilegíveis, requisições de terceiros, e no período de agosto de 2001 a julho de 2004, foram requisitados 31 livros, num total de 1.550 faturas, inclusive faturas com numeração repetida, desconhecendo -se até à data a tipografia relativa à numeração em falta, da 1101 à 2000.

Das faturas obtidas através da circularização efetuada aos utilizadores conhecidos e em resultado de ações inspetivas, apurou-se que estas se encontram preenchidas, bem como os recibos, com carimbos, rubricas e caligrafias diferentes, consoante os utilizadores, inclusive igual à dos cheques emitidos pelos utilizadores.

Após ações de inspeção a diversos utilizadores, os mesmos procederam à correção voluntária, repondo a verdade fiscal.

A existência de apólice de seguro n.º 001007372442 para acidentes de trabalho na AXA, apenas para dar a crer que exercia a atividade, uma vez que nunca chegou a enviar à seguradora as folhas de férias, **nem pago qualquer prémio de seguro** tendo sido a apólice anulada pela Companhia de Seguros.

Após as ações de inspeção a diversos utilizadores, constatou-se que, na maioria dos casos, se encontram registados **pagamentos efetuados em numerário por meras saídas de caixa.**

Dos pagamentos efetuados por cheque, na sequência do processo de derrogação do sigilo bancário desta entidade, foram identificados cheques nominativos ao portador e à ordem de terceiros:

Cheques ao portador depositados em contas dos sócios das utilizadoras, ou levantados ao balcão, inclusive por terceiros e pelos sócios das utilizadoras.

Cheques nominativos levantados ao balcão, outros endossados e outros ainda depositados na conta n.º (...) do BNC em nome de D..

Dos cheques endossados, foram identificados cheques depositados nas contas dos sócios das utilizadoras e em contas de terceiros, e cheques levantados ao balcão por terceiros, tendo sido identificados empregados e sócios das utilizadoras.

Os cheques depositados em contas de terceiros, foram emitidos dessas contas, cheques para:

Os sócios das empresas utilizadoras, que representam em média 92% do valor da faturação falsa;

Ao portador, de valores reduzidos para pagamento das comissões pela venda de faturas levantados por F. e terceiros, inclusive pelo seu cônjuge ou equiparado.

Da derrogação do sigilo bancário, foram obtidos elementos que comprovam que a conta do BNC em nome de D. é movimentada por terceiros, sendo emitidos dessa conta cheques de retorno para os sócios das utilizadoras e para terceiros, incluindo transferências, de valores reduzidos, para F., o que se atribui a comissões pela venda de faturas.

As carências económicas demonstradas pelo sócio-gerente da “D.”, que não se coadunam com os valores faturados pela sociedade, nomeadamente:

A afetação de uma habitação social em abril de 2004;

A atribuição a S., cônjuge ou equiparado de F., do Rendimento Mínimo Garantido;

A atribuição a F. do Rendimento Mínimo Garantido, desde julho de 2006;

Que F. não terá conhecimento de todas as faturas emitidas. (...)

III.E - Valores Contabilizados I Declarados do Emitente “F., Lda.”, NIPC: (...)

III.E.1 - Factos Apurados no Sujeito Passivo na Qualidade de Utilizador das Faturas

III.E.1.1 - Faturas contabilizadas pela empresa “O., Lda.”

A empresa tem registado na sua contabilidade as seguintes faturas emitidas por **“F., Lda.”**: (...)

Estas faturas são processadas por computador, em papel A4 branco, não constando nos documentos qualquer identificação do software de faturação utilizado ou do respetivo licenciamento, não constando igualmente nos documentos qualquer carimbo, assinatura ou rubrica da entidade emitente.

III.E.1.2 - Descritivo das Faturas

(...) Nas faturas em questão não consta o tipo específico dos serviços prestados nem a sua quantificação, sendo apenas referido o descritivo apresentado no quadro anterior, pelo que não se encontram emitidas em conformidade com os requisitos do n.º 5, al. b) do artigo 36.º do CIVA (...)

Conforme já referido, os movimentos de aquisições de serviços, registados nas contas de Subcontratos (62111) e IVA dedutível (243232) são lançamentos agregados, ou seja, regra geral, é efetuado um lançamento por mês, pelo somatório das faturas do período. Junto aos documentos é arquivada uma “tira” da máquina calculadora com o registo dos valores somados, tendo -se verificado que foram incluídos os valores referidos no quadro anterior nos respetivos lançamentos no período.

- Pagamento das Faturas I Recibos

De acordo com os registos da contabilidade, constata -se que o pagamento destas faturas foi efetuado da seguinte forma: (...)

Como se constata, nas duas faturas, **a data do pagamento não coincide com a data do recibo.**

Estes **recibos são cópias das faturas**, processados igualmente por computador em papel A4, não constando nos mesmos qualquer carimbo, assinatura ou rubrica do emitente.

- Auto de Declarações do Sócio-Gerente J. quanto às faturas contabilizadas e emitidas por “F., Lda.”

Em 2008-09-02, foi ouvido em Auto de Declarações o sócio-gerente da empresa, J.. NIF: (...) que, sobre esta entidade, prestou as declarações que se resumem de seguida:

Não se recorda com quem foi efetuado o contacto nem de que forma conheceram este fornecedor;

Esta entidade prestava serviços de mão de obra;

Não se recorda da existência de orçamentos ou Notas de Encomenda, sendo provável que existissem Autos de Medição;

Não se recorda de quantos ou quais os trabalhadores da F. é que puderam ter estado nas obras da O.;

Não se recorda do meio de pagamento utilizado.

III.E.2 - Factos Apurados no Emitente das Faturas - F., Lda. No decurso das ações inspetivas efetuada junto desta entidade e junto de outros utilizadores de faturas emitidas por esta entidade, foram apurados os

factos apresentados de seguida:

A entidade “F., Lda.” está indiciada nesta Direção de Finanças como emitente de faturas falsas, dado que estas não consubstanciam operações reais, estando a respetiva ação inspetiva atualmente em curso.

Trata-se de uma sociedade unipessoal com início de atividade em 2005-01-04 encontrando-se coletada pelo CAE 43320 - Montagem de Trabalhos de Carpintaria.

Esta entidade nunca cumpriu a obrigação de entrega da Declaração de Rendimentos de IRC.

Quanto à Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal, apenas entregou o Anexo J da Declaração Anual em 2005, estando os restantes anexos em falta.

De acordo com a informação do Anexo J apresentada, esta entidade apenas pagou em 2005 rendimentos da Categoria A a 2 pessoas: o sócio-gerente e um funcionário (que auferiu rendimentos em 2005 no total de € 3.463,24, o que indicia que não terá trabalhado o ano completo para esta entidade).

De acordo com elementos obtidos junto da Segurança Social, esta entidade remeteu em 2005, declarações de remunerações identificando 2 trabalhadores: o sócio e um trabalhador por conta de outrem. Em relação às Declarações Periódicas de IVA, apenas entregou as DP's do terceiro e quarto trimestre de 2005, encontrando-se em falta todas as restantes.

O sócio-gerente, entre 2005-01-04 e 2006-04-13, da empresa F., Lda. - A., NIF: (...), ouvido em Auto de Declarações em 2007 -07-20, prestou as seguintes declarações:

Confirma ter sido sócio e gerente desta entidade no período referenciado, tendo posteriormente alienado a sua quota;

Quando confrontado com o facto da empresa O., Lda. ter identificado a sua empresa como sua fornecedora no exercício de 2005, no Anexo P da Declaração Anual que entregou, e confrontado com as cópias das referidas faturas, **afirmou que desconhece esta empresa e que nunca a empresa F., Lda. lhes prestou qualquer serviço;**

Afirmou ainda que **nunca a empresa da qual foi sócio emitiu faturas processadas por computador**, conforme as contabilizadas pela O..

No âmbito do procedimento inspetivo, foram recolhidas séries diferentes de faturas emitidas por esta entidade, sendo apresentadas, para o mesmo período, faturas impressas em tipografia e faturas processadas por computador, verificando-se ainda a **repetição de números de faturas** nos documentos processados por computador, o que se verificou inclusivamente no número de uma das faturas contabilizadas pela O..

Face aos elementos recolhidos, verifica-se que “F., Lda.” emitiu em 2005 faturas de **valores bastante elevados, que implicavam a existência de uma estrutura**, quer material (imobilizado), quer humana (funcionários), com uma dimensão **não revelada** pelos elementos conhecidos ou, em contrapartida, indícios de recurso a subcontratação, que igualmente se desconhece, atendendo ainda a que apenas são conhecidos alguns números da sequência da numeração das faturas.

O valor das vendas que foram imputadas a esta entidade nos Anexos P de terceiros referentes ao ano de 2005 foi de € 1.203.233,00 (valor com IVA incluído).

I II. F - Valores Contabilizados/Declarados do Emitente “**V., Lda.**”,

NIPC: (...)

I II. F.1 - Factos Apurados no Sujeito Passivo na Qualidade de Utilizador das faturas I II. F.1.1 - Faturas contabilizadas pela empresa “O., Lda.”

(...) Estas faturas são processadas por computador, em papel A4 branco, não constando nos documentos qualquer identificação do software de faturação utilizado ou do respetivo licenciamento.

Na apresentação da fatura surgem mesmo alguns erros grosseiros, como “Numero” em vez de Número e “vededor” em vez de vendedor, o que sugere que as faturas não foram emitidas com recurso a qualquer software de faturação.

Não consta igualmente nos documentos qualquer carimbo, assinatura ou rubrica da entidade emitente.

- Descritivo das Faturas

Nas faturas referenciadas consta o seguinte descritivo (transcrição exata):

Fatura 345 Serviços prestados na vossa obra de mão dorante o mez de junho e julho de 2005 (...) Deslucação com viatura da empresa (...) 349 Serviços prestados na vossa obra de mão de obra dorante o mez de agosto de 2005 (...) Deslucação com viatura da empresa 830km € 0,85 € 705,50

- Contabilização das Faturas

De acordo os registos contabilísticos, existem os seguintes lançamentos associados a estas faturas:

(...) Conforme já referido, os movimentos de aquisições de serviços, registados nas contas de Subcontratas (62111) e IVA dedutível (243232) são lançamentos agregados, ou seja, regra geral, é efetuado um lançamento por mês, pelo somatório das faturas do período. Junto aos documentos é arquivada uma “tira” da máquina calculadora com o registo dos valores somados, tendo -se verificado que foram incluídos os valores referidos no quadro anterior nos respetivos lançamentos no período.

- Pagamento das Faturas I Recibos

De acordo com os registos da contabilidade, constata -se que o pagamento destas faturas foi efetuado da seguinte forma: (...)

Como se constata, nas duas faturas, **a data do pagamento é diferente da data do recibo**. Estes recibos **são cópias das faturas**, processados igualmente por computador em papel A4, não constando nos mesmos qualquer carimbo, assinatura ou rubrica do emitente.

- Auto de Declarações do Sócio-Gerente J. quanto às faturas ...”

Em 2008-09-02, foi ouvido em Auto de Declarações o sócio-gerente da empresa, J., NIF: (...) que, sobre esta entidade, prestou as declarações que se resumem de seguida:

Não se recorda com quem foi efetuado o contacto nem de que forma conheceram este fornecedor;

Esta entidade prestava serviços de mão de obra;

Não se recorda da existência de orçamentos, Notas de Encomenda ou autos de medição;

Não se recorda de quantos ou quais os trabalhadores da V. é que estiveram presentes nas obras da O.;

Não se recorda do meio de pagamento utilizado.

I II.F.2 - Factos Apurados no Emitente das faturas - V. , Lda. No decurso das ações inspetivas efetuada junto desta entidade, foram apurados os factos que se expõem de seguida: (...)

Encontram -se **em falta, desde 2003**, as declarações fiscais de IVA e IRC.

Do cruzamento da informação dos Anexos O e P, não existem outras entidades, para além da O., a declarar compras à V. após 2003.

Não existem igualmente quaisquer entidades a declarar vendas à empresa V..

Na Certidão da Conservatória do Registo Comercial de Amarante de 2008 -06-27 da entidade V. , Lda., consta a informação de que a mesma se encontra em **liquidação**, estando nomeado, **desde 2006-12-27**, como Administrador Judicial, A., NIF: (...). A decisão judicial de encerramento do processo de insolvência foi registada em 2007-03-30

De acordo com a informação obtida junto da Segurança Social, esta empresa **só apresenta declarações de remunerações até novembro de 2003.**

Dado a O. ter declarado a existência de compras efetuadas à empresa V. em 2005, através do Anexo P da Declaração Anual, foi enviado o ofício n.º 40133/0506 de 2008 -05-27 para esta entidade a solicitar os elementos de suporte a estas transações.

A empresa V. respondeu ao ofício em 2008-06-06, declarando que nunca teve qualquer contrato e/ou transações comerciais com a empresa O., Lda.

O sócio-gerente da empresa V. à data dos factos - V., foi ouvido em Auto de Declarações em 2008-07-22, tendo prestado os seguintes esclarecimentos:

A empresa V. **deixou de exercer atividade por volta de julho de 2003;**

Tinha nessa altura cerca de 6 trabalhadores e fazia serviços de construção civil, em regime de subcontratação;

Cerca de 80% das vendas eram para a empresa G., SA, NIPC: (...), empresa de um familiar seu e onde trabalha desde 2003 -10-16, informação confirmada pela responsável financeira desta empresa que assistiu e assinou o Auto de Declarações na qualidade de testemunha;

A partir de julho de 2003 a V. não prestou quaisquer serviços;

A V. só tinha um livro de faturas, numeradas de 1 a 50. Foi utilizada até a fatura n.º 49 (informação confirmada junto do gabinete de contabilidade) e a fatura n.º 50 está ainda por utilizar no livro de faturas que tem em sua posse. A Fatura n.º 49 data de 2003-07-31.

Nunca ouviu falar da empresa O., Lda. e, conseqüentemente, nunca prestou serviços a esta entidade.

Quando confrontado com as cópias das faturas n.º 345 e 349 alegadamente emitidas pela V. à empresa O., disse o seguinte:

O formato das faturas nada tem a ver com as faturas da V.;

As suas faturas eram manuscritas, estas são processadas por computador;

Em 2005, a V. não possuía qualquer viatura que lhe permitisse efetuar as deslocações indicadas nas faturas;

Nunca trabalhou em nenhuma obra que se situasse na cidade do Porto;

Sempre rubricou as faturas emitidas (o que se constata pelas cópias das faturas n.º 45 e 49). As faturas n.º 345 e 349 emitidas em nome da O. não estão rubricadas por si;

Desconhece quem possa ter sido responsável pela emissão destas faturas.

Exibiu ainda cópias dos seus recibos de vencimento dos meses de junho, julho e agosto de 2005, emitidos pela sua entidade patronal: G., SA, sem faltas e com apenas um dia de férias gozado no período.

No Relatório da Insolvência (nos termos dos art.s 155.º e 156.º do CIRE), elaborado pelo Administrador Judicial da Insolvência em 2006-02-01, é referido que a V. exerceu atividade até setembro de 2003 e que a

sociedade se encontra dissolvida de facto em consequência de um acidente de trabalho com a incapacidade subsequente do sócio-gerente em gerir e recuperar a sociedade após o seu afastamento por doença laboral. (...)

- Notificação para Exibição dos Meios de Pagamento

Uma vez que da consulta dos documentos de suporte da contabilidade se constata que, nos registos dos pagamentos aos fornecedores identificados nos pontos precedentes, consta o pagamento por meio de cheque, foi efetuada notificação ao sujeito passivo para apresentação dos cheques identificados.

Assim, em 2008-09-22, foi o sujeito passivo notificado para, no prazo de 10 dias, apresentar no dia 3 de outubro de 2008 pelas 10 horas na Direção de Finanças do Porto, cópias autenticadas da frente e verso dos cheques supra relacionados.

No dia e hora marcada, o sujeito passivo não compareceu à notificação não apresentando atempadamente qualquer justificação para o facto, tendo optado por remeter a resposta à notificação a estes Serviços, via postal com registo dos CTT de 2008-10-03 às 17h39m, informando não ter recebido até à data a documentação solicitada, anexando cópias dos faxes, enviados em 2008-09-30 às instituições bancárias com a solicitação dos cheques. (...)

Na mesma data da notificação, foi ainda solicitado ao sujeito passivo que, em alternativa, concedesse à Administração Fiscal autorização para aceder diretamente aos documentos bancários a que se refere o Art.º 63.º-B da Lei Geral Tributária, o que foi de imediato recusado pelo sócio-gerente da O..

Dado que até à data do presente relatório não foram exibidos os documentos solicitados, consubstancia -se assim uma situação de recusa de colaboração com a Administração Fiscal.

Da análise dos documentos de suporte da contabilidade do sujeito passivo, constata -se que, por regra, em todos os pagamentos efetuados por cheque, consta na contabilidade a cópia do cheque (que se encontra emitido à ordem do respetivo fornecedor), o que, só não acontece no caso dos pagamentos aos fornecedores cuja realidade das operações é agora posta em causa.

Face ao exposto, conclui-se que não foi possível comprovar o pagamento das faturas em questão, na medida em que não foi identificado o beneficiário dos cheques emitidos pela O. para pagamento das faturas em questão.

A impossibilidade de comprovar o pagamento destas faturas constitui, aliás, u ma prática comum nas entidades que recorrem à contabilização deste tipo de documentos, demonstrando a necessidade de simular o pagamento das faturas, através de cheques emitidos para o efeito, pretendendo desta forma dar suporte a operações que efetivamente não ocorreram.

- Contratos / Autos de Medição / Orçamentos

Apesar do sujeito passivo ter sido notificado para o efeito em 2008 -05-14, não foram exibidos quaisquer contratos, orçamentos ou autos de medição que pudessem conferir alguma credibilidade adicional às faturas em questão.

III.I - Esclarecimentos Apresentados pela O.

Na sequência das declarações prestadas pelo sócio-gerente da O., o sujeito passivo remeteu, em 2008~09-15, via carta registada com AR, os seguintes esclarecimentos:

Identificação das obras da O. em que cada uma das emitentes das faturas esteve presente e qual o tipo de

serviços prestados, identificando ainda os meses de início e da conclusão destas obras efetuadas pela O.. Autos de Medição elaborados pela O. para o respetivo cliente/dono da obra referente às obras identificadas no ponto anterior.

Relativamente às entidades:

Construções L., Lda.

V. , Lda.

D., Lda. iv. A. , Lda.

A. , Lda.

Declarou que, devido às obras identificadas, a O. “teve um grande acréscimo de encomendas para obras que, além de prolongada a sua execução, requeriam grande mão de obra.

Face à necessidade do cumprimento dos prazos para com os clientes, a empresa tinha que, a meio da execução dos trabalhos, se socorrer de fornecedores que, rapidamente e baixos preços lhe realizassem os trabalhos de grosso de mão de obra.

Assim, contactaram com um empreiteiro de construção civil do Alto da Lixa, Exmo. Sr. “J., que nessa altura, funcionava como um angariador de mão de obra.

Foi esse construtor que, junto dos quatro fornecedores acima identificados, negociou os preços de mão de obra e contratou trabalhadores para as obras onde teriam que prestar os serviços.

Era esse construtor que transportava os trabalhadores para a obra numa carrinha Ford Transit branca, que entregava as faturas nos escritórios da O. e que recebia o dinheiro da prestação de serviços efetuada.

O sujeito passivo apresentou ainda uma morada, um número de telefone e um telemóvel como contactos do Sr. J. (ver Ponto 111.1.4 - pág. 51 do presente relatório).

Relativamente às entidades:

F., Lda.

A. , Lda.

Declarou que “relativamente a estas duas últimas sociedades a pessoa responsável pelas mesmas era o Sr. A., que se apresentou aos colaboradores da O. como gerente da sociedade A. , Lda. e sócio da F., Lda.

Apresentou-se na O., recomendado por outros fornecedores, numa fase, como já referido, em que a empresa necessitava com muita urgência de se socorrer de mão de obra a baixo preço de custo.

No início até era tratado como Sr. V., só mais tarde corrigiu o seu apelido para C.. Era este empresário que discutia os preços da mão de obra, transportava os trabalhadores e por estes se responsabilizava no decurso da mesma. Entregava as faturas nos escritórios da O. e recebia o pagamento das mesmas.

O sujeito passivo apresentou ainda o contacto telefónico do Sr. A.. Apesar das diversas tentativas efetuadas, não foi possível efetuar o contacto, pois as chamadas nunca foram atendidas.

Declarou ainda que “em todas as situações, as negociações com os subcontratos eram levadas a cabo pelo técnico responsável da obra que contratualizava os serviços em valor global, pelo que não existia um preço fixo de mão de obra.

Apenas interessava ao técnico que os trabalhos fossem executados no prazo acordado, razão pela qual não consegue precisar o número ou nome dos trabalhadores que, em cada uma das situações, prestava o serviço.

Reafirma que, do que se recorda, os pagamentos foram efetuados em dinheiro, há data, era usual os responsáveis da empresa pedirem adiantamentos ao longo da prestação de serviços, entregando a fatura no final da mesma, procedendo-se ao acerto de contas.”

Requeru ainda que, para complementar estas informações fossem ouvidas:

A., Administrativa da O.;

R., Técnico de Obras da O.;

M., Subempreiteiro e sócio da empresa V., Lda., fornecedora da O.;

J., construtor.

III.1.1 - Declarações prestadas por A., Administrativa da O.

Em 2008-09-22, foi ouvida nas instalações da O., A., NIF: (...), destacando-se das declarações prestadas o seguinte:

Trabalha na O. desde 2002 e exerce atualmente funções na área administrativa.

Em relação às entidades: Construções L., A., V., D. e Fernando M.S Unipessoal, declarou que:

As questões administrativas eram tratadas por intermédio do Sr. C. com quem chegou a falar, quer por telemóvel, quer pessoalmente, uma vez que este senhor vinha às instalações da O.;

Era este senhor que arranjava os homens para trabalhar nas obras da O.;

No final dos trabalhos o Sr. C. trazia a fatura à O.;

A nível administrativo, só tinham conhecimento da entidade que emitia as faturas quando o Sr. C. as entregava;

e) Os pagamentos destas faturas eram efetuados em numerário que era entregue pessoalmente por si ao Sr. C. nas instalações da O..

Em relação à entidade A. , declarou que:

O intermediário era um Sr. A. que funcionava mais ou menos da mesma forma que o Sr. C.;

Faziam os pagamentos em dinheiro por exigência do Sr. A..

Os pagamentos destas faturas eram efetuados parcialmente ao longo do decorrer dos trabalhos. Não possuem registos destes pagamentos nem nenhum documento assinado por quem tenha recibo o dinheiro. Não era comum efetuarem pagamentos em dinheiro, apenas o faziam nestes casos de pagamentos de mão de obra.

Nunca conheceu ou contactou com alguém que pertencesse a estas empresas.

III.1.2 - Declarações prestadas por R., Responsável pela Direção de Reabilitação da O.

Em 2008-10-03, foi ouvido na Direção de Finanças do Porto, R., NIF: (...), destacando-se das declarações prestadas:

Trabalha na O. desde 2004 e faz atualmente parte da Direção de Reabilitação da empresa;

Em relação às entidades: Construções L., V. e D., recorda-se que as faturas foram fornecidas por um senhor chamado J. e que o conheceu em 2005 por intermédio do Sr. M. da V. (fornecedora da O.);

O Sr. J. apresentava-se como angariador de mão de obra e trazia equipas para as obras, normalmente compostas por três a cinco homens;

Não tem registos dos homens que estiveram em cada uma das obras nem se recorda dos nomes completos deles;

O Sr. C. apresentava faturas dos valores dos serviços e só nessa altura é que sabiam qual era a entidade que ia faturar os mesmos;

No decorrer das obras nunca identificou os trabalhadores como sendo de qualquer uma das empresas citadas, mas sim trabalhadores do Sr. C.;

Por regra o Sr. C. pedia-lhe pagamentos em dinheiro todas as semanas dizendo que se não fosse assim os homens não trabalhavam;

Desconhece o atual paradeiro deste senhor;

Em relação às faturas emitidas por A. , Lda., as mesmas foram obtidas por intermédio do Sr. V.. Conheceu este senhor por intermédio do Sr. J. e funcionava mais ou menos da mesma forma: quando precisava de mão de obra, o Sr. V. levava-lhe trabalhadores para as obras. Exigia igualmente pagamentos semanais em dinheiro;

Tanto quanto saiba, este tipo de procedimento (pagamentos em dinheiro e negociação com o angariador da mão de obra em vez do emitente das faturas) aconteceu apenas com estes dois senhores.

III.1.3 - Declarações prestadas por M., Fornecedor da O.

Em 2008-10-01, foi ouvido na Direção de Finanças do Porto, M., NIF:

212.913.069, que prestou as declarações que se resumem de seguida:

É sócio da empresa V. , Lda., que é fornecedora da O. há cerca de 7 anos;

Questionado sobre as entidades Construções L., V., F. e D., afirmou desconhecer estas entidades;

Em relação à empresa A., já ouviu falar, até porque também emitiu faturas para a P., empresa de que também é sócio. No entanto, nunca conheceu ninguém desta entidade;

Em relação às entidades referidas, tem ideia de que os serviços foram prestados por intermédio do S r. J..

Trata-se de um senhor que conheceu como subempreiteiro numa obra da empresa F.;

Este senhor trazia pessoas para trabalhar nas obras, funcionava como angariador de mão de obra;

No final dos trabalhos prestados, o senhor apresentava faturas de diversas entidades que só conheciam depois dos serviços prestados;

Sabe que o Sr. C. exigia sempre pagamentos em dinheiro;

Em relação à entidade A. , reconhece -se como sendo a empresa do Sr. A. que, no início, se intitulava como V.;

Em relação às obras em que a V. esteve a fazer para a O., nunca teve contacto com nenhuma destas entidades;

Tanto quanto sabe, o Sr. C. está atualmente em França, pensa que há cerca de três anos;

Enquanto fornecedor da O., emite faturas no decorrer dos trabalhos, normalmente mensalmente;

Todos os trabalhos que a sua empresa faz para a O. são feitos com Nota de Encomenda;

No prazo de vencimento das faturas recebem o pagamento em cheque emitido à ordem da empresa V..

(...)

III.K - Conclusões quanto aos valores declarados e contabilizados pela O. descritos nos pontos precedentes

Nos factos descritos nos pontos precedentes, quer na ótica do emitente quer na perspetiva da empresa utilizadora das faturas, produziu-se todo um conjunto de fundamentos que claramente apontam para que as faturas contabilizadas em que constam como emitentes (...)

Tendo sido apresentados no presente relatório indícios sérios e credíveis de que os emitentes não dispunham dos meios humanos ou materiais que lhes permitissem efetuar a totalidade dos serviços correspondentes às faturas emitidas e conhecidas da Administração Fiscal e, em particular, às faturas emitidas em nome da O., encontrando -se mesmo alguns dos emitentes indiciados nesta Direção de Finanças como emitentes de faturas falsas.

Em sede do utilizador foi igualmente recolhido um conjunto de elementos indiciários, designadamente:

Forma como estão preenchidas as faturas, em que diferem as caligrafias e a formatação o dos documentos, diferentes das conhecidas das entidades, e inclusive diferente das constantes das faturas recolhidas noutros utilizadores;

As incoerências verificadas na numeração sequencial das faturas, quer no utilizador, quer nas faturas conhecidas da Administração Fiscal;

O sujeito passivo não conseguiu demonstrar que os serviços descritos nas faturas em questão foram efetivamente prestados pelas entidades que constam nas faturas;

Não foram exibidos quaisquer contratos, autos de medição ou outros documentos de suporte que pudessem conferir alguma credibilidade adicional às faturas em questão, atendendo ainda ao valor elevado em questão;

Não foram igualmente exibidos quaisquer elementos que permitissem comprovar a existência de quaisquer trabalhadores das entidades identificadas que tivessem efetuado trabalhos nas obras da O.;

A não comprovação dos meios de pagamento das faturas em causa, contabilizadas por cheque, mas que de acordo com as declarações prestadas foram efetuadas em numerário, o que não se coaduna com o elevado valor das faturas, para além do desfasamento temporal, entre as datas das faturas e das contabilizações dos pagamentos;

Aliás, da análise dos documentos de suporte da contabilidade do sujeito passivo, constata -se que, por regra, constam na contabilidade cópias dos cheques emitidos a título de pagamentos a fornecedores, com exceção dos cheques que foram alegadamente utilizados para pagar estas faturas;

As informações recolhidas apontam para que o sujeito passivo tenha recorrido a um “angariador de mão-de-obra”, mas que não tinha qualquer relação formal com as entidades emitentes das faturas.

Mesmo admitindo que as entidades emitentes pudessem exercer uma atividade clandestina com angariação de mão de obra ilegal e à hora, o facto é que o sujeito passivo não identifica nenhuma das entidades emitentes mas sim um mero intermediário, ao qual não consegue comprovar qualquer relação com as entidades emitentes, nem consegue comprovar a realidade das operações, nomeadamente, com a demonstração dos pagamentos, identificação dos trabalhadores, identificação clara dos serviços prestados pelas emitentes, etc., o que indicia que o sujeito passivo tenha recorrido, em 2005 e de forma reiterada, consentindo nesta forma de angariação de mão de obra, por apresentar custos mais baixos, e recorrendo posteriormente à contabilização de faturas fictícias como tentativa de documentar os custos incorridos. (...) correspondam a efetivas prestações de serviços por parte das entidades emitentes, conclui -se que os valores relevados em Subcontratos referentes às mesmas não correspondem a custos efetivamente suportados, não sendo por isso indispensáveis à realização dos proveitos ou ganhos pelo que, conforme determina o art.º 23.0 do Código do IRC, se procede à correção do resultado tributável, através da

retificação do valor de subcontratos, pelo montante das faturas em causa. (...)

IX - Direito de Audição (...)

Da análise dos argumentos expostos, cumpre informar o seguinte:

O sujeito passivo não apresenta elementos objetivos novos que venham permitir a comprovação da realidade das operações em questão.

Perante os indícios seguros reunidos pela Administração Fiscal de que as entidades em questão não dispunham dos meios necessários para a concretização dos serviços mencionados nas faturas, o sujeito passivo não apresentou nesta fase quaisquer elementos adicionais que efetuassem prova das operações com estas entidades.

Apesar do sujeito passivo afirmar que os trabalhos foram pagos e que por isso não obteve qualquer vantagem patrimonial ilegítima, o facto é que continua sem apresentar qualquer prova destes pagamentos, não tendo apresentado até à data:

Cópia da frente e verso dos cheques que constam na contabilidade como meio de pagamento das faturas em questão, nem, Elementos que comprovem os pagamentos efetuados em dinheiro, que alega ter feito; Resultando a vantagem patrimonial ilegítima, em sede de IVA da dedução de imposto que, nos termos dos n.º 2 e 3 do art.º 19.º do Código, não confere direito à dedução e, em sede de IRC, pela contabilização de custos que, nos termos do art.º 23.º do Código do IRC, não constituem custos fiscais, conforme exposto no Ponto 111.8 do presente Relatório.

Em relação às alegações do sujeito passivo apresentadas no ponto 6, o sujeito passivo, reconhecendo que não teve contacto direto com as entidades emitentes das faturas, apenas indicou nomes dos “intermediários” destas operações (A. e J.), aos quais não comprova qualquer relação com as entidades emitentes, não identificando devida e inequivocamente os intermediários, nem apresentando quaisquer elementos de prova da intervenção destas pessoas nas operações.

Quanto à alegação por parte do sujeito passivo de ter cumprido, do ponto de vista fiscal, os formalismos legais exigidos, não se verificou o seu cumprimento, dado que, para as faturas estarem emitidas sob a forma legal, é necessário estar devidamente identificado o prestador efetivo dos serviços, (...), o que não aconteceu.

Aliás, a informação recolhida no emitente não pode ser tida por irrelevante, com o argumento de que se trata de conduta de terceiro e de ser do desconhecimento do sujeito passivo, dado que, apesar de existir um comportamento infrator assumido por parte do emitente, existiu, sempre e necessariamente, a complacência do recetor da faturação.

O que se demonstra pela ausência de elementos de prova da realidade das operações mencionadas nas faturas em questão.

Operações onde, aliás, foram adotados por parte do sujeito passivo, procedimentos diferentes dos habitualmente praticados pela empresa para a generalidade dos seus fornecedores onde se verifica, por regra, a existência de pagamentos efetuados em cheque nominativo ou por transferência bancária e existência de Notas de Encomenda e/ou orçamentos prévios à faturação.

Pelo que, apesar de poder não ser “costume as subempreitadas de mão de obra terem autos de medição” conforme referido no ponto 11, era costume na O. existirem orçamentos e/ou Notas de Encomenda das

compras, o que, nos casos concretos, não aconteceu.

O que, juntamente com os restantes indícios, constitui mais uma evidência da falsidade destas operações, atendendo ainda aos elevados montantes em questão.

Aliás, atendendo aos valores das faturas e ao facto de não existir um acordo prévio da quantidade, do tipo e dos valores dos serviços a efetuar, seria “normal” e recomendável que existisse alguma evidência do controlo efetuado aos valores que constam nas faturas, o que também não aconteceu.

Pelo que se conclui que, apesar das alegações apresentadas, o sujeito passivo não apresentou elementos adicionais que permitissem efetuar a necessária comprovação da realização de operação com as entidades que constam como emitentes das faturas e para as quais, a Administração Fiscal, considera existirem um conjunto de indícios sérios e seguros de que as mesmas não poderiam ter prestado os serviços constantes nas faturas objeto de correção, tratando -se nestas situações de emitentes de faturação falsa, pelo que não se fundamenta qualquer alteração às correções propostas em fase de Projeto.

Face ao exposto, serão de manter as conclusões apresentadas no Projeto de Relatório de 2008 -10-27, tornando-se definitivas as correções nele apresentadas.

Vai ser elaborado o Documento de Correção Único, onde constam as correções propostas neste relatório. (...)” – Vd. PA

6. Tendo por base e com os fundamentos constantes do relatório foram emitidas as liquidações adicionais constantes de fls. 28 a 41, de correções em sede de IVA, pelos valores parcelares constantes do quadro 1.A.2 de fls. 1 do relatório, no montante de € 51.693,82, relativos aos períodos 05/01, 05/02 e 05/08 a 05/12, mais juros compensatórios importando o total em 57.807,83.

7. O quadro de pessoal da impugnante foi sempre reduzido, necessitando de recorrer a mão-de-obra externa para a realização das obras – **cf. depoimento de R., J., A. e J..**

8. A Impugnante realizou obras no M., Edifício G., P. de Aveiro, Condomínio do Edifício Via E., C., Serviços Sociais da Guarda Nacional Republicana, Condomínio sito na Rua (...), Condomínio Rua (...), Condomínio da Rua (...) - **cf. depoimento de R., J. e A..**

9. Em 27.01.2005 a empresa **D.**, Lda. emitiu a fatura n.º 2170 em nome da Impugnante no montante total de €12.661,60 de onde decorre a seguinte designação “trabalhos realizados nas vossas obras durante mês de janeiro” – cf. fls. 158 dos autos.

10. Em 15.02.2005 a empresa **D.**, Lda. emitiu a fatura n.º 2171 em nome da Impugnante no montante total de €11.584,65 de onde decorre a seguinte designação “trabalhos realizados nas vossas obras durante mês de fevereiro” – cf. fls. 159 dos autos.

11. Em 3.08.2005 a empresa **A.**, Lda. emitiu a fatura n.º 370 em nome da Impugnante no montante total de €943,80 de onde decorre a seguinte designação “Serviços prestados” – cf. fls. 155 dos autos.

12. Em 14.10.2005 a empresa **A.**, Lda. emitiu a fatura n.º 319 em nome da Impugnante no montante total de €33.275,00 de onde decorre a seguinte designação “Trabalho realizado nas vossas obras durante o mês de setembro e outubro” – cf. fls. 153 dos autos.

13. Em 30.10.2005 a empresa **A.**, Lda. emitiu a fatura n.º 320 em nome da Impugnante no montante total de €36.300,00 de onde decorre a seguinte designação “Trabalho realizado nas vossas obras durante o mês de outubro” – cf. fls. 154 dos autos.

14. Em 5.08.2005 a empresa **V.** - , Lda. emitiu a fatura n.º 345 em nome da Impugnante no montante total de €23.122,19 de onde decorre a seguinte designação “Serviços prestados na vossa obra de mão de obra dorante o mez de junho e julho de 2005” – cf. fls. 162 dos autos.

15. Em 19.08.2005 a empresa **V.** - , Lda. emitiu a fatura n.º 349 em nome da Impugnante no montante total de €15.303,17 de onde decorre a seguinte designação “Serviços prestados na vossa obra de mão de obra dorante o mez de agosto de 2005” – cf. fls. 163 dos autos.

16. Em 15.09.2005 a empresa **F.**, Lda. emitiu a fatura n.º 456 em nome da Impugnante no montante total de €21.090,30 de onde corre a seguinte designação “Serviços prestados nas v/ obras” – cf. fls. 160 dos autos.

17. Em 29.09.2005 a empresa **F.**, Lda. emitiu a fatura n.º 478 em nome da Impugnante no montante total de €22.917,40 de onde decorre a seguinte designação “Serviços prestados nas v/ obras” – cf. fls. 161 dos autos.

18. Em 30.11.2005 a empresa **A.** , Lda. emitiu a fatura n.º 19 em nome da Impugnante no montante total de €34.122,00 de onde decorre a seguinte designação “Trabalho realizado nas vossas obras durante o mês de novembro” – cf. fls. 152 dos autos.

19. Em 15.12.2005 a empresa **A.**, Lda. emitiu a fatura n.º 18 em nome da Impugnante no montante total de €31.581,00 de onde decorre a seguinte designação “Trabalho realizado nas vossas obras durante o mês de outubro e novembro” – cf. fls. 151 dos autos.

20. Em 15.12.2005 a empresa Construções **L.**, Lda. emitiu a fatura n.º 212 em nome da Impugnante no montante total de €27.212,90 de onde decorre a seguinte designação “Serviços prestados nas vossas obras” – cf. fls. 156 dos autos.

21. Em 27.12.2005 a empresa Construções **L.**, Lda. emitiu a fatura n.º 218 em nome da Impugnante no montante total de €29.681,30 de onde decorre a seguinte designação “Serviços prestados nas vossas obras” – cf. fls. 157 dos autos.

22. A Impugnante enviou aos serviços de inspeção documentos do teor de fls 64 a 102, denominados “auto de medição”, com datas de: 29.09.2005, 15.10.2005, 31.10.2005, constando serem relativos à obra Monsenhor M.; 20.12.2005, 20.01.2006, 3.02.2006 constando serem relativos à obra do Condomínio do Edifício V.; 30.11.2005, 27.02.2006 e em 23.03.2006 constando serem relativos à obra na SSGNR; 20.06.2005, 25.07.2005 e em 21.09.2005 constando serem relativos à obra no P. de Aveiro.

*

Não se provaram quaisquer outros factos. Não se provou designadamente que os serviços e prestações tenham ocorrido, e que as faturas em causa correspondam a negócios concretos e reais e não a “transações” fictícias.

Quanto aos factos provados, a convicção do tribunal alicerçou-se na apreciação crítica de todos os elementos trazidos aos autos, designadamente os documentos referenciados nos factos, o relatório e documentação junta a este. Os depoimentos testemunhais não convenceram da realidade das operações, não demonstrando conhecimento cabal ou credibilidade quanto a tal veracidade.

R., trabalha na impugnante desde o início de 2005, como diretor de obra. A testemunha não trouxe nada

de novo em relação à prova documental, recorrendo a resumos extraídos do sistema informático da Impugnante por forma a responder ao que lhe foi perguntado. O seu depoimento não foi credível no que respeita às faturas em causa, recorrendo a resumos. Não apresentou os conhecimentos que seriam de esperar de quem desempenha aquelas funções na impugnante, e relativamente ao que nos autos se discute.

J., encarregado de obra, a trabalhar desde finais de 2004/inícios de 2005. A testemunha, considerando as suas funções deveria ter demonstrado conhecimentos mais aprofundados e circunstanciados. Quanto à prestação de serviços das emitentes, a testemunha nada acrescentou à prova documental apresentada nos autos, recorrendo a resumos do sistema informático. Por tais motivos não é credível o depoimento no que às faturas em análise tange.

A., funcionária administrativa na Impugnante desde 2002. Depôs sem conhecimento direto, decorrendo o mesmo apenas da documentação. Quanto aos meios de pagamento proferiu afirmações pouco circunstanciadas.

J., técnico de contas, é supervisor de contabilidade da Impugnante desde 1998. O seu depoimento não se baseia em conhecimento direto. Elaborou o parecer técnico junto aos autos a fls. 149 a 150.

A prova testemunhal não demonstra com um mínimo de segurança que seja, face ao acervo de circunstâncias contrárias, a realidade das operações tituladas pelas faturas em causa.

*

II.2. Fundamentação de Direito

Importa apreciar se a sentença recorrida padece dos erros de julgamento que lhe são imputados pelo Recorrente.

Antes de mais, importa apreciar se ao presente recurso deve ser fixado efeito suspensivo.

A Recorrente, nas alegações, como questão prévia, questiona o efeito do recurso atribuído, referindo que ao mesmo deve ser atribuído efeito suspensivo e não devolutivo, pela circunstância de nos autos se encontrar prestada garantia, de acordo com o disposto no artigo 169.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), e a Recorrente subscrever entendimento no sentido de que a garantia prestada para efeitos de fixação de efeito suspensivo se estende até ao trânsito em julgado da decisão.

O n.º 2 do artigo 286.º do CPPT preceitua que os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do Código ou o efeito devolutivo afetar o efeito útil dos recursos.

Determina ainda o n.º 5 do artigo 641.º do Código de Processo Civil (CPC) que a decisão que admita o recurso e fixe o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior.

A fls. 411 do processo físico, a Meritíssima Juíza do Tribunal a quo fixou efeito devolutivo ao recurso interposto.

A este efeito contrapõe-se o efeito suspensivo, que consiste em o recurso, para além de ter o efeito de atribuir ao tribunal para onde se recorre o poder de rever a decisão recorrida, impedir que se dê execução imediata à decisão.

Como referimos, está prevista a atribuição de efeito suspensivo também quando tenha sido prestada garantia nos termos previstos no CPPT.

Sucedendo que a fls. 68 do processo instrutor apenso, o que resulta do extrato da “tramitação do processo” é que o processo de execução fiscal n.º 3174200901054767, que visa a cobrança coerciva das liquidações objeto da presente impugnação judicial, está suspenso desde 2009-08-27, sim, mas não nos termos do artigo 169.º, n.º 1 do CPPT, antes dali resultando que a suspensão decorre de “Acção judicial (propriedade/posse)”, não tendo a Recorrente junto aos autos qualquer prova que leve este Tribunal a concluir noutro sentido.

Assim sendo, não há que dar razão à ora Recorrente neste ponto.

Quanto ao demais, este Tribunal Central Administrativo Norte já se pronunciou sobre um recurso em tudo similar ao aqui em apreço, em acórdão proferido em 2021-02-11, no processo n.º **2504/09.OBEPRT**, no qual estava em causa o dissenso do ora Recorrente quanto à sentença proferida pelo Tribunal a quo relativamente à correção efetuada no âmbito da mesma inspeção tributária, tendo por objeto as consequentes liquidações adicionais de liquidações de IRC respeitantes ao mesmo exercício de 2005 e respetivos juros compensatórios.

Donde, por estar em causa o mesmo enquadramento factual, sendo suscitados pela Recorrente os mesmos vícios da sentença proferida pelo mesmo Tribunal e exatamente no mesmo sentido, e porque o supracitado acórdão decidiu os mesmos em termos que merecem a nossa total concordância, aqui se decide por adesão à respetiva fundamentação, que se passa a transcrever, com as devidas adaptações ao caso em apreço.

Entrando na análise do objeto do recurso, não é claro que se mostre suscitada nulidade processual. Tanto mais que a Recorrente demonstra conhecer o sentido do julgamento que dimana do Acórdão do Pleno do STA, de 2012-12-12, proferido no âmbito do processo n.º 01152/11. No entanto, não deixa de apontar para a verificação da violação do princípio da plenitude da assistência dos juízes e para a violação dos princípios subjacentes ao mesmo: da imediação, da oralidade e concentração; uma vez que, no entendimento da Recorrente, a decisão proferida sobre a matéria de facto não está em conformidade com a prova documental e testemunhal produzida, por não ter sido o mesmo Meritíssimo Juiz do Tribunal a quo que conduziu a inquirição das testemunhas e que proferiu a sentença recorrida.

A questão que se poderá colocar, neste âmbito, entronca na alteração verificada no Código de Processo Civil (NCPC) – no artigo 605.º, e até que ponto influenciará o julgamento em sede de impugnação judicial.

Antes de mais, urge indicar, para o efeito, os momentos relevantes da tramitação processual nos presentes autos:

Assim, a Recorrente apresentou a petição de impugnação judicial em 2009-07-03, tendo por objeto as liquidações de IVA de 2005 e juros compensatórios.

A diligência de inquirição de (quatro) testemunhas realizou-se em 2012-05-17, portanto, antes da entrada em vigor do NCPC – cf. respetiva ata constante no processo físico a fls. 283 a 285;

Por sentença proferida em 2015-03-31, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou a impugnação judicial improcedente, ou seja, antes da entrada em vigor das alterações introduzidas no CPPT pela Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro.

Sobre a questão relativa ao princípio da plenitude da assistência dos juízes, em sede de processo tributário, como alude a Recorrente, já o STA se havia debruçado no âmbito de acórdão do Pleno da Secção de

Contencioso Tributário, perante quadro legal anterior ao vigente.

Efetivamente, o STA, no domínio do antigo CPC, pronunciou-se sobre idêntica questão à suscitada pela ora Recorrente, através de acórdão do Pleno, em 2012-12-12, tirado no processo n.º 01152/11, no qual se fizeram referências a deliberações sobre tal questão, tomadas quer pelo Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (CSTAF) quer pelo Conselho Superior da Magistratura (CSM) e bem assim à jurisprudência quer dos Tribunais Centrais Administrativos quer do STA sobre a matéria.

Contudo, desde então, sucederam-se, sequencialmente, além do mais, a aprovação do Novo CPC, através da Lei n.º 41/2013 de 26 de Junho, a qual entrou em vigor em 2013-09-01; a aprovação da deliberação do CSTAF de 2014-02-11, que consistiu numa orientação genérica sobre gestão processual nos Tribunais Administrativos e Fiscais, consistente na recomendação a todos os senhores Juízes e em particular aos Senhores Presidentes dos Tribunais da Jurisdição Administrativa e Fiscal para adotarem “as necessárias providências, designadamente através da redistribuição de processos, verificado que seja um desequilíbrio no volume de trabalho entre os vários juízes do mesmo Tribunal, na medida do possível por consenso dos juízes em causa, no sentido de ser dada a devida prioridade aos processos mais antigos e de maior grau de complexidade, sem prejuízo dos processos urgentes e prioritários”; e a criação de equipas de recuperação de pendências, através do DL n.º 81/2018, publicado em 15/10, as quais se inseriram neste objetivo de conceder prioridade aos processos mais antigos.

Portanto, o quadro legal, parcialmente, sofreu alterações, desde logo as introduzidas pela Lei n.º 41/2013, de 26/06, que determinou a entrada em vigor em 1 de setembro de 2013 do NCPC.

Neste diploma não se refere qualquer estatuição correspondente ao artigo 653.º do CPC antigo e o artigo 654.º, do mesmo diploma, deixou de ter uma integral correspondência no NCPC.

Vejamos o que dispõe o artigo 605.º do NCPC (próximo/correspondente ao artigo 654.º do CPC de 1961):

Princípio da plenitude da assistência do juiz

1 - Se durante a audiência final falecer ou se impossibilitar permanentemente o juiz, repetem-se os atos já praticados; sendo temporária a impossibilidade, interrompe-se a audiência pelo tempo indispensável, a não ser que as circunstâncias aconselhem a repetição dos atos já praticados, o que é decidido sem recurso, mas em despacho fundamentado, pelo juiz substituto.

2 - O juiz substituto continua a intervir, não obstante o regresso ao serviço do juiz efetivo.

3 - O juiz que for transferido, promovido ou aposentado conclui o julgamento, exceto se a aposentação tiver por fundamento a incapacidade física, moral ou profissional para o exercício do cargo ou se for preferível a repetição dos atos já praticados em julgamento.

4 - Nos casos de transferência ou promoção, o juiz elabora também a sentença.

Entretanto, o STA (Pleno) já foi novamente chamado a decidir questão em tudo semelhante à presente, no quadro do artigo 605.º do NCPC – cf. Acórdão de 2019-07-03, proferido no âmbito do processo n.º 0499/04.6BECTB 01522/15:

Com a alteração legislativa ao nível do processo civil, já referida, podemos afirmar que, se antigamente a prolação da sentença por juiz diferente daquele que decidiu a matéria de facto não infringia aquele princípio, agora o julgamento da matéria de facto passou a conter-se na audiência final (artigo 607.º, n.º 4 do NCPC e por força dessa concentração, o princípio da plenitude da assistência dos juízes passou a valer,

lógica e necessariamente, também para a fase da sentença cível, consignando-se sem qualquer exceção, que no caso de transferência ou promoção, o juiz que assistiu aos atos de instrução e discussão praticados na audiência, profere, sempre, a sentença (artigo 605.º, n.º 4 do NCPC).

Mas, em sede de direito tributário, não obstante, mantém-se inalterado o disposto nos artigos 118.º, n.º 2 e 123.º do CPPT, e desde sempre inexistia a finada estrutura dicotómica de julgamento, decorrendo, ainda, do CPPT algumas especialidades nesta matéria, porventura significando uma abordagem menos rígida do conteúdo e alcance do referido princípio da plenitude o que também é revelado por regras distintas quanto ao registo da prova e aquisição de elementos instrutórios o que mantém atuais as afirmações contidas no supra referido acórdão do Pleno deste STA de 2012-12-12 de que tal princípio não é absoluto e de que não existe, no direito tributário, uma valoração do princípio da imediação e plenitude do Juiz nos exatos termos em que o CPC o previa e prevê mesmo depois da entrada em vigor da Lei n.º 41/2013, de 26/06. Mas, naturalmente, por o CPC ser de aplicação supletiva, e pelas razões gerais que levaram o legislador a instituir tal princípio, também em sede de direito tributário se impõe o respeito pelo mesmo. Assim sendo, de regra, o Juiz do tribunal tributário que procedeu à inquirição de testemunhas deverá ser o mesmo que procederá à elaboração da sentença respeitando-se os ditames do referido artigo 605.º do novo CPC, designadamente o seu número 3.

No entanto, ocorrem casos excepcionais, como o que apreciamos agora, em que a recolha da prova aconteceu antes de 2013-09-01, não se encontrando razões válidas e ponderosas para alterar a jurisprudência então firmada, sendo que continua a relevar o fundamento consistente no especial dever de fundamentação contido no artigo 123.º, n.º 2 do CPPT (agora, também expresso no artigo 607.º, n.ºs 3 e 4 do novo CPC) e se deve ponderar o manifesto prejuízo para a tutela jurisdicional efetiva sempre que se verifiquem situações de manifesta demora na solução judicial do pleito, que a solução propugnada pela Recorrente agravaria, em dissonância com a evolução legislativa recente que determinou a criação das supra referidas equipas extraordinárias de recuperação de pendências, demora esta que, como vimos, tem preocupado o próprio CSTAF, com expressão nas suas deliberações acerca da gestão das pendências processuais.

Aqui chegados e ponderando o desenvolvimento processual, acima destacado, temos de considerar que ao tempo em que foi efetuada a inquirição estavam em vigor o CPC antigo e o CPPT anterior às alterações vigentes a partir de 2019-11-17, sendo que o registo dos depoimentos prestados por quatro testemunhas foram devidamente gravados, conforme resulta dos autos, ficando disponíveis para o juiz que elaborou a sentença e que fixou a matéria de facto, sendo que naquela altura o princípio da plenitude de assistência dos Juízes apenas tinha aplicabilidade para a inquirição/decisão sobre a matéria de facto em processo civil e já não existia em direito tributário a dicotomia entre a fixação da matéria de facto e da prolação de sentença.

Daí que, no caso dos autos, a sentença pudesse, excepcionalmente, ser proferida por juiz distinto do que recolheu a prova testemunhal.

Do exposto, e da demais fundamentação inserta nos mencionados acórdãos de 2012 e de 2019, que para aqui se aporta, por, no caso concreto, se manter atual, apesar da entrada em vigor do novo CPC, resulta não ter a Recorrente razão quando alega que o modo como operou o julgamento em primeira instância

influiu no exame da causa [artigo 195.º, n.º 1 do NCPC ex vi artigo 2.º, alínea e) do CPPT], improcedendo esta questão colocada no recurso – cf. conclusão 26.

Nas conclusões 2 a 6 e 29 das alegações de recurso, sustenta a Recorrente, no essencial, que o Tribunal a quo se quedou por uma fundamentação insuficiente da matéria de facto, não tendo realizado a imprescindível apreciação crítica da prova, o que conduz à nulidade da sentença, ao abrigo do disposto no artigo 125.º, n.º 1, do CPPT.

Vejam os.

De acordo com o disposto no artigo 205.º da Constituição da República Portuguesa, as decisões dos tribunais que não sejam de mero expediente são fundamentadas na forma prevista na lei.

O dever de as decisões proferidas sobre qualquer pedido controvertido ou sobre alguma dúvida suscitada no processo serem fundamentadas está também consagrado no artigo 154.º, n.º 1, do CPC.

Por outro lado, nos artigos 125.º do CPPT e 615.º, n.º 1, alínea b) do CPC, está prevista a nulidade da sentença quando não sejam especificados os fundamentos de facto e de direito da decisão.

A nulidade - por falta de especificação dos fundamentos de facto - abrange tanto a falta de discriminação dos factos provados e não provados, exigida pelo artigo 123.º, n.º 2, do CPPT, como a falta do exame crítico das provas previsto no artigo 607.º, n.º 3 do CPC - a propósito, cf. **Jorge Lopes de Sousa**, in Código de Procedimento e Processo Tributário, anotado e comentado, 6.ª edição, Vol. II, p. 358, conforme referido pela Recorrente nas conclusões 4 e 5 das alegações de recurso.

Com efeito, decorre do disposto nos artigos 123.º, n.º 2 do CPPT e 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis com as devidas adaptações, por força do artigo 2.º, alínea e) do CPPT, que o juiz tem o dever de declarar quais os factos que o tribunal julga provados e não provados, fundamentando a decisão sobre a matéria de facto, devendo especificar os fundamentos que foram decisivos para a sua convicção, analisando criticamente as provas.

Exige-se assim, por um lado, a análise crítica dos meios de prova produzidos e, por outro, a especificação dos fundamentos que foram decisivos para a convicção do juiz, expressa na resposta positiva ou negativa dada à matéria de facto controvertida. O exame crítico da prova deve consistir na indicação dos elementos de prova que foram utilizados para formar a convicção do juiz e na sua apreciação crítica, de forma a ser possível conhecer as razões por que se decidiu no sentido decidido e não noutro. Ou seja, a fundamentação de facto não se deve limitar à mera indicação dos meios de prova em que assentou o juízo probatório sobre cada facto, devendo revelar o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo juiz ao decidir como decidiu sobre os pontos da matéria de facto – cf. **Jorge Lopes de Sousa**, obra citada, p. 321.

O julgador não se deve limitar, pois, a uma simples e genérica indicação dos meios de prova produzidos, impondo-se-lhe que analise criticamente essa prova produzida.

Todavia, a falta de fundamentação suscetível de integrar a nulidade prevista no artigo 125.º do CPPT e na alínea b) do n.º 1 do artigo 615.º do CPC é apenas a que se reporta à falta absoluta de fundamentos (quer referente aos factos quer ao direito), que não uma fundamentação escassa, deficiente [cf. Antunes Varela e outros, Manual de Processo Civil, p. 687, Fernando Amâncio Ferreira, Manual de Recursos em Processo Civil, p. 55].

No caso dos autos, é manifesto que tal vício não se verifica, já que, como resulta do probatório supra

reproduzido, o Tribunal recorrido deixou aí consignado os factos dados como provados e os dados como não provados, indicando, individualizadamente, os meios probatórios que suportaram essa decisão de facto com a respetiva motivação.

Com efeito, lida a decisão de facto, constata-se que cada ponto da matéria de facto provada está suportado na indicação do correspondente meio de prova documental e/ou testemunhal, sendo que o Tribunal a quo não deixou também de indicar a razão de ciência das testemunhas, nem de indicar a “motivação da decisão de facto”, bem como, também em sede de apreciação jurídica, de proceder à apreciação crítica da globalidade da prova e de retirar dos factos assentes as ilações que entendeu pertinentes.

Ademais, tal nulidade só ocorre quando faltem em absoluto os fundamentos em que assentou a decisão. Apenas a total e absoluta ausência de fundamentação afeta o valor legal da sentença, acarretando a sua nulidade, o que não ocorre quando a fundamentação é escassa, incompleta, não convincente, deficiente ou errada - cf. **Alberto dos Reis**, in CPC Anotado, vol. V, p. 139/140 e **Antunes Varela** e outros, in Manual de Processo Civil, 2ª ed., Coimbra, p. 687.

E se não foi ponderado ou foi mal valorado algum elemento probatório, na ótica da Recorrente - cf., por exemplo, a conclusão 21, tal não constitui vício de nulidade da sentença, mas eventual erro de julgamento, que o tribunal, se for o caso, sindicará como tal.

Porém, nas conclusões 22 e 23 das alegações do recurso, a Recorrente insiste na verificação da nulidade da sentença, por considerar existir uma contradição intrínseca no facto de o Tribunal recorrido ter apurado a realização das obras indicadas no ponto 8 do probatório e não ter considerado que as mesmas foram executadas pelas empresas emitentes das faturas. A verdade é que não alcançamos qualquer desvio ao silogismo lógico entre o facto provado no ponto 8 e a ilação de facto, que teve em conta todo o acervo probatório, dado que as obras podiam ter sido realizadas por terceiros que não as empresas emitentes das faturas em crise.

Recordamos que este vício, a existir, teria como premissa a violação do necessário silogismo na construção de toda a decisão da matéria de facto, mas a motivação desta decisão, apontando para a falta de prova bastante, conduz, num processo lógico, ao julgamento recorrido.

Improcede, por isso, a arguida nulidade e as conclusões formuladas sob os pontos 2 a 6, 22, 23 e 29.

Nas conclusões 7 e 8, a Recorrente ainda critica o Tribunal recorrido por se ter limitado a remeter, por transcrição, para o Relatório de Inspeção Tributária (RIT), sem formular qualquer juízo crítico.

Para tanto, apoiou-se em jurisprudência deste TCA Norte, de 12/02/2015, de 17/09/2015 e de 28/01/2016, proferida no âmbito dos processos n.º 0122/02, n.º 04848/04-Viseu e n.º 00479/09.5BEPRT, respetivamente, tendo em vista propugnar o entendimento de que tal transcrição do RIT equivalerá a transformar uma vasta parcela da sentença em mero repositório de documentos, sem revelar qualquer “itinerário cognoscitivo e valorativo” no julgamento da matéria de facto.

Além de o entendimento vertido nesta jurisprudência não se apresentar unânime na Secção de Contencioso Tributário deste TCA Norte, existem outros acórdãos, posteriores, em sentido algo diverso, destacando-se o Acórdão do TCA Norte, de 23/05/2019, proferido no âmbito do processo n.º 1949/11.0BEPRT, que, pela sua relevância, passamos a reproduzir parcialmente:

“(…) O Meritíssimo Juiz a quo levou ao probatório o teor do relatório de inspecção, dado ser neste que reside toda a factualidade que consubstancia a declaração fundamentadora dos actos de liquidação impugnados, porquanto é essencial conhecer-se a motivação do acto impugnado, de modo a que o tribunal a possa sindicá-lo. Tal fundamentação pode (e deve) integrar o probatório, dado ser à luz dessa fundamentação do acto impugnado (vertida no relatório de inspecção tributária) que o tribunal ad quem tem de sindicá-lo se a administração tributária demonstrou os pressupostos que a legitimam a proceder às correcções à matéria tributável aqui em causa. Na verdade, as informações oficiais, em que se integra o relatório de inspecção e respectivos anexos, fazem fé, quando devidamente fundamentadas (artigos 76.º, n.º 1 da LGT e 115.º, n.º 2 do CPPT). O que significa, desde logo, que a Fazenda Pública não tem que repetir em juízo o esforço instrutório e probatório que desenvolveu em sede de procedimento administrativo. Ou seja, por força das normas do artigo 76.º, n.º 1 da LGT e do artigo 115.º, n.º 2 do CPPT, a Fazenda Pública pode valer-se em sede judicial da factualidade que apurou no procedimento administrativo, sem ter de reproduzir essa prova em tribunal.

No entanto, isto não significa que se os factos aí afirmados forem impugnados na petição inicial (nomeadamente por desconhecimento ou por oposição), o tribunal esteja dispensado de valorar a respectiva prova (é que uma coisa é dar como provado que a administração tributária realizou os actos de inspecção descritos no probatório e recolheu as informações aí referidas e outra, distinta, é dar como provado o que aquela concluiu). O facto de os fundamentos aduzidos no relatório de inspecção tributária constarem do probatório em nada colide com a eventual prova que a Impugnante possa fazer nos autos, em sentido contrário àqueles.

Em regra, o local apropriado para se efectuar tal juízo será na subsunção dos factos ao direito em que o juiz (depois de dar como assente, na resposta à matéria de facto, que a administração tributária concluiu o que concluiu) aprecia a qualidade do respectivo discurso fundamentador e confirma se houve ou não erro sobre a suficiência dos pressupostos de facto da tributação. Quando a impugnação do facto afirmado for feita por oposição, “o juízo sobre a ocorrência do facto afirmado pelos serviços de inspecção tributária depende da prova que for feita dos factos materiais que forem alegados pelo impugnante e da sua idoneidade para abalar os juízos de facto que o relatório ou as suas conclusões exprimam. Sendo tais factos alegados na petição e relevantes para a decisão, deve o juiz formular o juízo sobre a sua existência na resposta à matéria de facto e sobre a sua idoneidade na aplicação do direito aos factos” (cf. acórdão, ainda inédito, deste TCAN de 6/6/2012, Processo 79/04.6 BEPNF).

Por outro lado, o contraditório é sempre assegurado (i) pelo dever de notificar as conclusões ao sujeito passivo (na fase administrativa) e (ii) pelo dever de notificar o teor das informações oficiais logo que juntas ao processo judicial, como decorre do artigo 115.º, n.º 3 do CPPT. No caso de serem omitidas essas notificações e terem influência na decisão do procedimento e na decisão judicial, estas podem ser anuladas precisamente com fundamento nessa omissão (artigo 60.º da LGT e artigos 115.º do CPPT e 201.º do CPC, respetivamente), salvo se esta for irrelevante para o teor da decisão proferida.

Constituindo o relatório da ação de inspecção um documento autêntico (artigo 371.º, n.º 1 do CC), uma vez que é exarado por funcionário da administração tributária, no âmbito e exercício das respetivas funções, o mesmo tem força probatória plena relativamente aos factos afirmados como sendo praticados pela

administração tributária ou com base na percepção dos seus órgãos e que apenas pode ser ilidida nos termos da lei (artigos 363.º e ss. do CC e 546.º e ss do CPC).

Não se vislumbra, pois, que a Recorrente possa pretender que no probatório da sentença recorrida não seja consignada a factualidade vertida no relatório da ação de inspeção e que corresponde ao declarado como encontrado na contabilidade da Impugnante e emitentes das faturas em causa e saber se essa factualidade permite ou não as ilações retiradas pela administração tributária já é questão diferente e que adiante apreciaremos.

Pelo que vimos de dizer se conclui que, ao relevar a factualidade que consta do relatório de inspeção tributária (e em que se fundamenta a liquidação impugnada) nos termos que constam da sentença recorrida, não foi violado pelo tribunal qualquer dos princípios e direitos decorrentes das normas que a Recorrente enunciou. Cf. nestes precisos termos o acórdão deste TCAN de 26.02.2015, processo 118/2002TFPRT. (...)”

Na nossa situação, o Tribunal recorrido optou por reproduzir parcialmente o teor do RIT na decisão da matéria de facto (cf. ponto 5, onde se fixa que foi elaborado RIT com determinado teor transcrito por extrato e que as correções à matéria coletável aí se fundamentaram), considerando-se tal técnica prática e útil, pois dá a conhecer toda a factualidade que consubstancia a declaração fundamentadora do ato de liquidação impugnado, porquanto é essencial conhecer-se a motivação do ato impugnado, de modo a que este Tribunal a possa sindicar e analisar se a administração tributária demonstrou os pressupostos que a legitimam a proceder às correções aqui em causa. Não colidindo com a circunstância de terem sido apurados, eventualmente, factos diversos, que constam da decisão da matéria de facto.

Salientamos que, por consubstanciar uma mera transcrição do relatório inspetivo, vertendo somente a percepção do inspetor, o ponto 5 não encerra qualquer valoração probatória, que somente foi efetuada em sede de subsunção dos factos ao direito, na apreciação do mérito da causa, e em concatenação com a restante matéria de facto que se logrou apurar.

No entanto, o cerne do recurso interposto passa por saber se a sentença errou no julgamento da matéria de facto – cf. conclusões 9 a 21 e 24 das alegações de recurso.

Refere a Recorrente, por um lado, que o Tribunal atribuiu credibilidade ao relatório inspetivo, e por outro, que apresentou prova documental e testemunhal que confirma a veracidade das operações, acentuando que, do cotejo entre os meios de prova produzidos, se constata uma patente, manifesta e grosseira desconformidade.

Ora, o Tribunal recorrido deu como provado que as liquidações impugnadas tiveram por fundamento um relatório de fiscalização e foi o teor parcial das percepções vertidas nesse relatório que o Tribunal, além do mais, levou ao probatório.

O Tribunal a quo pronunciou-se sobre a factualidade alegada e a matéria de facto fixada na decisão recorrida contemplou toda a prova produzida nos autos, incluindo os depoimentos das testemunhas arroladas pela impugnante. Como se constata da leitura da sentença recorrida, o Tribunal recorrido enunciou os factos apurados e fundamentou essa sua decisão ao considerar que a prova apresentada pela impugnante era insuficiente para provar a veracidade das operações, fazendo um exame crítico do depoimento das testemunhas arroladas pela impugnante; concluindo: “(...) A prova testemunhal não

demonstra com um mínimo de segurança que seja, face ao acervo de circunstâncias contrárias, a realidade das operações tituladas pelas faturas em causa. (...)”

O erro de julgamento de facto ocorre quando o juiz decide mal ou contra os factos apurados. Por outras palavras, tal erro é aquele que respeita a qualquer elemento ou característica da situação sub iudice que não revista natureza jurídica. O erro de julgamento, de direito ou de facto, somente pode ser banido pela via do recurso e, verificando-se, tem por consequência a revogação da decisão recorrida. A decisão é errada ou por padecer de error in procedendo, quando se infringe qualquer norma processual disciplinadora dos diversos atos processuais que integram o procedimento aplicável, ou de error in iudicando, quando se viola uma norma de direito substantivo ou um critério de julgamento, nomeadamente quando se escolhe indevidamente a norma aplicável ou se procede à interpretação e aplicação incorretas da norma reguladora do caso ajuizado. A decisão é injusta quando resulta de uma inapropriada valoração das provas, da fixação imprecisa dos factos relevantes, da referência inexata dos factos ao direito e sempre que o julgador, no âmbito do mérito do julgamento, utiliza abusivamente os poderes discricionários, mais ou menos amplos, que lhe são confiados (cf. Acórdão do T.C.A.Sul-2^a.Secção, 11/6/2013, proc. 5618/12; Acórdão do T.C.A. Sul-2^a.Secção, 10/4/2014, proc.7396/14; Prof. Alberto dos Reis, Código de Processo Civil anotado, V, Coimbra Editora, 1984, pág.130; Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, Almedina, 9^a. edição, 2009, pág.72).

Ainda no que diz respeito à disciplina da impugnação da decisão de 1^a. Instância relativa à matéria de facto, a lei processual civil impõe ao recorrente um ónus rigoroso, cujo incumprimento implica a imediata rejeição do recurso, quanto ao fundamento em causa. Tem de especificar, obrigatoriamente, na alegação de recurso, não só os pontos de facto que considera incorretamente julgados, mas também os concretos meios probatórios, constantes do processo ou do registo ou gravação nele realizadas, que, em sua opinião, impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados, diversa da adotada pela decisão recorrida (cf. artigo 685.^o-B, n.^o 1, do Código de Processo Civil, ex vi artigo 281.^o, do CPPT; Acórdão do T.C.A.Sul-2^a.Secção, 20/12/2012, proc.4855/11; Acórdão do T.C.A.Sul-2^a.Secção, 2/7/2013, proc.6505/13; José Lebre de Freitas e Armindo Ribeiro Mendes, Código de Processo Civil anotado, Volume 3^o., Tomo I, 2^a. Edição, Coimbra Editora, 2008, pág.61 e 62; Fernando Amâncio Ferreira, Manual dos Recursos em Processo Civil, 9^a. edição, Almedina, 2009, pág.181).

Tal ónus rigoroso deve-se considerar mais vincado no atual artigo 640.^o, n.^o 1, do Código de Processo Civil, na redação resultante da Lei n.^o 41/2013, de 26/6 (cf. Acórdão do T.C.A. Sul - 2.^a Secção, 31/10/2013, proc.6531/13; Acórdão do T.C.A. Sul - 2.^a Secção, 14/11/2013, proc.5555/12; Acórdão do T.C.A. Su I - 2.^a Secção, 10/4/2014, proc.7396/14).

Assim, estando em causa a decisão sobre a matéria de facto, impunha-se que a Recorrente, pretendendo impugná-la, além dos concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados, tivesse indicado os meios probatórios constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham uma decisão diversa daquela que consta da sentença, bem como a decisão que, no seu entender, deve ser proferida sobre as questões de facto impugnadas, em observância do disposto no artigo 640.^o do CPC, por força do disposto no artigo 281.^o do CPPT.

A este propósito, referiu-se no acórdão deste TCAN de 06/01/2011, proferido no âmbito do processo n.^o

813/09.8BECB: “(...) bem se compreendem estas exigências da lei pois ao tribunal ad quem que tenha competência em matéria de facto não compete reapreciar toda a prova de forma a efectuar um novo julgamento da matéria de facto, como se este não tivesse alguma vez sido efectuado. Quanto ao âmbito do segundo grau de jurisdição em matéria de facto é elucidativo o teor do relatório do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 39/95, de 15 de Fevereiro, diploma que introduziu a redacção ao art. 690.º-A que acima deixámos referida. Aí se diz: «A garantia do duplo grau de jurisdição em sede de matéria de facto nunca poderá envolver, pela própria natureza das coisas, a reapreciação sistemática e global de toda a prova produzida em audiência – visando apenas a detecção e correcção de pontuais, concretos e seguramente excepcionais erros de julgamento, incidindo sobre pontos determinados da matéria de facto, que o recorrente sempre terá o ónus de apontar claramente e fundamentar na sua minuta de recurso. Não poderá, deste modo, em nenhuma circunstância, admitir-se como sendo lícito ao recorrente que este se limitasse a atacar, de forma genérica e global, a decisão de facto, pedindo, pura e simplesmente, a reapreciação de toda a prova produzida em 1.ª instância, manifestando genérica discordância com o decidido. A consagração desta nova garantia das partes no processo civil implica, naturalmente, a criação de um específico ónus de alegação do recorrente, no que respeita à delimitação do objecto do recurso e à respectiva fundamentação”.

No caso, tal ónus não foi cabalmente cumprido pela Recorrente.

Nas conclusões das alegações de recurso, bem como no texto integral das alegações, a Recorrente transcreveu as passagens dos depoimentos que considerou pertinentes, procedendo em observância do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 640.º do CPC e do n.º 2 do mesmo normativo, ex vi alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Todavia, jamais indica os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados, nem, conseqüentemente, que decisão de facto, especificamente, deve ser proferida – cf. artigo 640.º, n.º 1, alíneas a) e c) do CPC.

Limita-se a afirmar que os depoimentos testemunhais que destacou apontam no sentido da identificação, da realização das obras em causa, com o apuro das respetivas empresas intervenientes nas mesmas.

Não obstante, a Recorrente reitera, de forma conclusiva, que nunca a sentença recorrida deveria ter concluído que as obras/serviços subjacentes nos presentes autos não foram executadas pelas sociedades “emitentes” motivada pelo facto de as testemunhas não terem conseguido demonstrar “que os serviços titulados pelas facturas controvertidas tenham sido prestadas pelas emitentes” só porque não terão sido capazes de associar estas às diferentes obras realizadas pela recorrente. Insiste a Recorrente que tal facto não correspondendo à verdade é mesmo contraditado pelos depoimentos testemunhais que passou a transcrever – cf. conclusões 13 e 14.

Salientamos, como consta do ponto 8 do probatório, não estar em causa que as obras tenham sido realizadas pela impugnante, impondo-se, antes, a demonstração que os serviços e operações comerciais referidas nas faturas desconsideradas tenham sido efetivamente realizados pelos emitentes das faturas (e não por outro empreiteiro ou subempreiteiro diferente, por exemplo).

Neste contexto, importa chamar à colação a factualidade que a Recorrente invocou na sua petição inicial, designadamente, a que foi objeto de prova testemunhal.

Para além de vários artigos da Petição Inicial da impugnação conterem juízos e conclusões, nos artigos

referentes às alegadas prestações de serviço tituladas pelas faturas em causa, limita-se à afirmação sucessiva de que os vários emitentes das faturas prestaram serviços à impugnante, por subcontratação, indicando a relação dos diversos clientes, em cada situação concreta de cada emitente.

De referir que a propósito de cada situação concreta referente à alegada prestação de serviços, a alegação da ora Recorrente se revela conclusiva, encerrando ilações, assim condicionando a prova, dado que o mais adequado seria invocar factos simples que permitissem ao Tribunal retirar essa ilação de facto. A mesma técnica é repetida inúmeras vezes, quanto os emitentes indicados nas faturas.

Invoca ainda, de forma genérica, que as intervenções das empresas subcontratadas pela impugnante ocorreram durante o ano de 2005, que nesse ano a impugnante tinha em curso 53 obras e que, em muitas delas, a sua conclusão se estendeu até ao ano de 2006.

A restante matéria invocada aponta, também de forma conclusiva, para a imprescindibilidade dos serviços prestados por cada emitente das faturas em apreço. Para concluir que os trabalhos prestados pelos mesmos foram efetivamente realizados nas obras antes referidas e, portanto, foram as faturas devidamente registadas e lançadas na contabilidade.

Constatamos que a decisão da matéria de facto não se referiu expressamente a esta alegada factualidade, nem tinha que o fazer, por não estarem em causa factos simples, mas sim matéria conclusiva.

Na verdade, a matéria relevante para a solução do presente litígio foi apresentada na petição inicial de forma conclusiva: na prossecução do seu objeto social, a impugnante teve (como sempre aconteceu) necessidade de se socorrer de terceiros para satisfação dos serviços, obras e intervenções que lhes foram adjudicadas, limitando-se, depois, a concluir que os trabalhos prestados por cada emitente foram efetivamente realizados nessas obras.

Não obstante a impugnante ter indicado, no artigo 110.º da petição de impugnação, de forma genérica para todos os emitentes, as áreas de intervenção, como raspagem de paredes, montagem de andaimes, lavagem de fachadas, aplicação de azulejos, decapagem de metais, reparação de tubos de queda, tratamento de pastilha, tratamento de fissuras e outros, não foram invocados quaisquer outros factos simples, nomeadamente concretizando as datas em que ocorreu cada trabalho, que permitam concluir que as obras foram realizadas especificamente por cada emitente das faturas. Não foi produzida qualquer alegação respeitante às relações comerciais existentes, duradouras ou precárias, entre a impugnante e os diversos emitentes, nada invocou concernente à identificação/quantidade dos trabalhadores das subcontratadas que terão estado especificamente em obra, ou ao início e fim da obra, nomeadamente dos trabalhos descritos. Somente a alegação desta ou outra factualidade respeitante ao circunstancialismo do decurso dos trabalhos, como por exemplo a forma de deslocação dos trabalhadores dos emitentes para a obra, acompanhados de encarregado de obra ou não, eventualmente existência de fiscalização pelo dono da obra, ou outras circunstâncias, permitiriam chegar à conclusão de que as obras não terão sido realizadas por terceiros.

A conclusão, vertida no artigo 110.º da petição inicial, de que, sem os serviços constantes das faturas, não era possível dar-se as obras por concluídas, seria uma ilação quase evidente por força do facto de os trabalhos descritos não terem sido efetuados. Contudo, como vimos, irrelevante no caso concreto, por não ter sido colocado em causa que as obras tenham sido realizadas pela impugnante.

Embora todas as testemunhas tenham respondido, conforme teor da ata de inquirição de testemunhas o certo é que, em rigor, a matéria constante na PI, a que responderam, não consubstancia facticidade simples, mas antes conclusiva; pelo que a mesma não poderá constar, como não consta, nem do elenco dos factos assentes, nem da enumeração dos factos não provados. Trata-se, antes, de ilações a que o Tribunal poderia chegar em face da facticidade apurada.

Impõe-se acentuar que a forma como a impugnante, ora Recorrente, invocou facticidade na sua petição inicial limita exponencialmente a apreciação em concreto dos fundamentos constantes das suas alegações de recurso. Dado que a prova deve ser produzida sobre factos simples, já que as provas têm por função a demonstração da realidade dos factos, que, in casu, foram insuficientemente invocados.

Assim, só se poderá entender que a Recorrente não indicou os pontos de facto incorretamente julgados (claramente o omitiu), bem como não se poderá acolher o vertido nas conclusões 12, 20 e 30 das alegações como sendo a decisão que a Recorrente pretende ver aditada ao probatório, na medida em que terem os trabalhos sido realizados pelos intervenientes identificados nas faturas é matéria conclusiva, excluída do mesmo, sendo, por isso, de rejeitar, nesta parte, o recurso.

No que tange às conclusões 15 a 19, 27 e 28 das alegações de recurso, a Recorrente defende que sentença recorrida andou mal ao atribuiu um carácter “parco” à prova testemunhal baseando-se na circunstância de duas das testemunhas, R. e J., se terem socorrido de “elementos constantes do sistema informático da Impugnante”, por errada interpretação do disposto nos atuais n.º 7 do artigo 516.º e n.º 2 do artigo 461.º, onde expressamente se prevê que as testemunhas podem “socorrer-se de documentos ou apontamentos de datas ou factos para responder às perguntas”.

Desde já se adianta que não ocorreu qualquer violação desses artigos, pois da motivação da decisão da matéria de facto resulta ter sido permitido o acesso a esses elementos no decurso do depoimento das referidas testemunhas.

Quanto à valoração dos depoimentos, à sua credibilidade ou seriedade, ou seja, a referência na motivação da decisão da matéria de facto de se mostrar fragilizada a credibilidade dos depoimentos das testemunhas pela circunstância de as mesmas se terem socorrido de auxiliares de memória; ora, esta alegação somente poderia assumir relevância perante a apreciação de pontos da matéria de facto impugnados ou de outros concretos que se pretendessem aditar, que tivessem sido influenciados pela desconsideração de prova testemunhal ou em detrimento de outra prova, o que, como vimos, não sucede no caso em apreço.

Neste âmbito, não podemos deixar de reiterar que o reexame da decisão em matéria de facto em sede de recurso não se confunde com um segundo julgamento, impossível pela inexistência de oralidade e imediação. Corresponde a um remédio jurídico para eventuais erros de procedimento ou de julgamento, mas que passa pela apreciação efetiva de cada uma das questões concretamente colocadas.

Não está, em concreto, nenhum facto impugnado neste recurso. Contudo, não podemos deixar de alertar que somente a concatenação integral das provas produzidas permitem ao tribunal formar a sua convicção, não tendo o Tribunal recorrido descurado a prova testemunhal produzida.

Recordamos: “o princípio da imediação limita a tarefa de reexame da matéria de facto fixada no Tribunal a quo, que só pode ser modificada se ocorrer erro manifesto ou grosseiro ou se os elementos documentais fornecerem uma resposta inequívoca em sentido diferente daquele que foi anteriormente considerado (...)”

- cf. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 15/05/2014, proferido no âmbito do processo n.º 07623/14.

O erro de julgamento de facto ocorre quando se conclua, da confrontação entre os meios de prova produzidos e os factos dados por provados ou não provados, que o juízo feito está em desconformidade com a prova produzida, independentemente da convicção pessoal do juiz acerca de cada facto.

Se a decisão do julgador, no que diz respeito à prova testemunhal produzida, estiver devidamente fundamentada e for uma das soluções plausíveis, segundo as regras da lógica, da ciência e da experiência, ela será inatacável, visto ser proferida em obediência à lei que impõe o julgamento segundo a livre convicção.

O Tribunal a quo exarou a motivação da decisão da matéria de facto, da qual se retira a sua convicção, designadamente quanto às testemunhas indicadas pela impugnante, que não lhe mereceram credibilidade pelos motivos que referiu. Daí a conclusão de que a impugnante não logrou fazer prova suficientemente consistente, coerente e verosímil para abalar a credibilidade da prova da AT e comprovar que as faturas emitidas em crise tiveram subjacente o fornecimento efetivo dos serviços aí descritos.

Ora, como o nosso sistema processual consagra o princípio da livre apreciação das provas no artigo 607.º, n.º 5 do Código de Processo Civil, tal significa que o juiz decide com intermediação de elementos psicológicos inerentes à sua própria pessoa e que por isso não são racionalmente explicáveis e sindicáveis, embora a construção da sua convicção deva ser feita segundo padrões de racionalidade e com uma valoração subjetiva devidamente controlada, com substrato lógico e dominada pelas regras da experiência, o que, como veremos, se verifica no caso em apreço.

Pelas razões constantes da fundamentação da decisão da matéria de facto, o Tribunal recorrido considerou que os depoimentos das testemunhas não serviram os propósitos da impugnante, pois não demonstraram a veracidade das transações desconsideradas pela AT.

Aí se refere que as testemunhas, respondendo de forma genérica e não concretizada (entre outras razões - não só por algumas terem necessitado de recorrer a elementos/resumo do sistema informático da Impugnante), não revelaram a certeza e precisão que se impunha (o que não se estranha, pois também não depuseram sobre factos concretos invocados), o que, conjugado com a objetividade da restante prova carreada para os autos pela AT, levou a que o Tribunal não lhes atribuísse credibilidade e consistência suficiente para julgar provado algum facto que permitisse, depois, retirar a ilação de realidade/efetividade dos serviços prestados pelas emitentes em cada obra, e, concretamente, que tais serviços se traduziram nos respetivos montantes, assim como as datas em que ocorreram.

Embora estejam discriminados trabalhos nos autos de medição apresentados pela impugnante, referidos nos pontos 22, 23, 24 e 25 da decisão da matéria de facto, nas faturas (cf. pontos 9 a 21 do probatório) não foram discriminados os trabalhos prestados, nem as testemunhas o fizeram. Desta forma, não pode dizer-se que os trabalhos prestados foram os alegados pela impugnante. Logo, não se tendo logrado provar, com a segurança e certeza exigíveis, que as obras constantes das faturas consistem concretamente nos trabalhos descritos nos autos de medição, não vislumbramos qualquer erro palmar na fundamentação constante da decisão em crise.

Neste sentido, apesar da prova documental e testemunhal produzida, não existem condições para alterar a

decisão da matéria de facto, pois não foi possível, nomeadamente, formar convicção, com a segurança e certeza exigíveis, de que, no ano de 2005, a Recorrente acordou especificamente com cada emitente (ou através de um angariador de mão-de-obra) a execução dos trabalhos elencados nos autos de medição e que estes os tivessem efetivamente realizado. Saliente-se que tal conclusão seria fulcral para, eventualmente, inverter a decisão recorrida acerca do mérito da causa; não se vislumbrando que o Tribunal recorrido tenha cometido qualquer erro grosseiro na apreciação e valoração da prova e, conseqüentemente, não foi violado o comando do artigo 19.º, n.º 1 do CIVA, improcedendo a conclusão 31 das alegações de recurso.

Tal entronca na última conclusão das alegações do recurso: os “indícios fundados” revelados pelos Serviços de Inspeção Tributária no sentido de não se estar perante operações reais, foi claramente abalado e posto em causa, tendo de tal forma sido violado o disposto no artigo 75.º da Lei Geral Tributária – cf. conclusão 32.

Como vemos, a Recorrente até parece assumir serem fundados os indícios recolhidos pela AT, mas nem sequer invocou na petição inicial qualquer facto que se destinasse a abalar os factos elencados no relatório de inspeção tributária, tão-pouco se propôs fazer contraprova desses factos.

Estando em causa indícios de faturação falsa, a AT não tem que provar a falsidade das faturas, bastando-lhe demonstrar os indícios de falsidade e que estes são consistentes, sérios e reveladores de uma alta probabilidade de que as faturas são “falsas”, para cumprir o seu encargo probatório.

Por força do disposto no artigo 346.º do Código Civil, à prova que for produzida pela parte sobre quem recai o ónus probatório, pode a parte contrária (in casu o contribuinte Recorrente) opor contraprova a respeito dos mesmos factos, destinada a torná-los duvidosos e, se o conseguir, a questão é decidida contra a parte onerada com a prova.

Com efeito, não vislumbramos através de que facto (ou de que prova) a Recorrente tenha conseguido tornar algum facto apurado pela AT duvidoso, nem ela o indica no seu recurso; pelo que não se mostra violado o disposto no artigo 75.º da LGT. Muito menos terá logrado demonstrar, a jusante, a materialidade das operações subjacentes às faturas em apreço.

Atento ao exposto, e em suma, o Tribunal a quo não errou na apreciação e valoração da prova, não se verificando o invocado erro de julgamento; sendo, portanto, de manter a decisão recorrida.

Assim sendo, o presente recurso deve ser julgado totalmente improcedente.

Em face do seu total decaimento no presente recurso, a Recorrente é condenada em custas [cf. art. 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, aplicável ex vi art. 2.º, alínea e) do CPPT].

III. DECISÃO

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em **negar provimento** ao recurso.

*

Custas pela Recorrente.

*

Porto, 25 de março de 2021

Margarida Reis (relatora) – Maria do Rosário Pais (em substituição) – Paulo Moura.

Fonte: <http://www.dgsi.pt>