TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
1130/11.9 BELRA	15 de dezembro de 2021	Maria Cardoso

DESCRITORES

Audição prévia > Procedimento inspectivo

SUMÁRIO

I. Face às regras do ónus da prova do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, a prova testemunhal indicada pelo sujeito passivo no âmbito do exercício do direito de audição prévia é relevante e constitui diligência complementar essencial para apurar da veracidade do alegado.

II. Assim, tendo o contribuinte arrolado testemunhas para demonstração da factualidade invocada no direito de audição prévia, que contrariam os factos constantes do projecto de RIT, que não foram ouvidas, e tendo os Serviços de Inspecção Tributária mantido as correcções por falta de prova da versão do sujeito passivo, verifica-se a preterição de uma formalidade essencial à descoberta da verdade, determinante da anulação do acto tributário impugnado (cfr. artigos 60.º RCPIT e 60.º da LGT).

III. O principio do aproveitamento do acto administrativo apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for insusceptível de influenciar a decisão final, isto é, quando a audição prévia não tenha a mínima possibilidade de influenciar o conteúdo da decisão, o que pode ocorrer nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de uma actividade administrativa vinculada.

TEXTO INTEGRAL

Acordam, em conferência, os Juízes que constituem a 1.ª Subsecção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

I - RELATÓRIO

1. A **FAZENDA PÚBLICA**, veio interpor recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal

de Leira, proferida em 20/07/2017, que julgou procedente a impugnação deduzida por **M. – M. C., Lda.,** na sequência da emissão das liquidações adicionais do IVA e de juros compensatórios relativas aos anos de 2007, 2008 e 2009, no valor total de € 633.239,42.

2. A Recorrente apresentou as suas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

«A. Vem o presente recurso interposto da sentença proferida nestes autos de impugnação judicial tributária, imputando-lhe erros de julgamento de facto e de Direito.

B. Os primeiros, radicam em exorbitantes conclusões vertidas na sentença impugnada, carecendo em absoluto de suporte cogente evidenciado nos autos, como seriam a manifesta conveniência em inquirir testemunhas arroladas pela então inspeccionada, por se afigurarem "relevantes para a descoberta da verdade material".

C. Sendo certo que a recorrida se limitara, no final do exercício do direito de audição prévia incidente sobre o projecto de RIT, a indicar o nome de quatro pessoas, não precisando a qualidade em que deveriam testemunhar e muito menos especificando qualquer matéria, de entre os plúrimos pontos contendidos aflorados ao longo de 18 folhas e suportados em 60 documentos, a que poderiam tais depoimentos conferir veracidade ou sequer plausibilidade.

D. Ou seja, não está estabelecido nos autos, por não o ter feito o contribuinte, um qualquer nexo causal entre os factos invocados no exercício do direito de audição e os testemunhos hipoteticamente aptos a suportá-los, reputando-se não estar de todo apoiada a ilação tirada pelo autor do aresto recorrido, de ser manifestamente necessária ou conveniente a inquirição das referidas testemunhas, a qual se configura como mera e censurável especulação.

E. Sendo igualmente apontada como invalidante a omissão de pronúncia da AT quanto à inquirição de testemunhas indicadas pela recorrida na fase de audição prévia do procedimento inspectivo, refuta-se ter ocorrido tal vício, porquanto consideramos não estaria a Inspecção Tributária legalmente obrigada a tal.

F. Senão vejamos, ao contrário do postulado na sentença em crise, o exercício do direito de participação dos sujeitos passivos inspeccionados no respectivo procedimento não é feito apenas mediatamente dentro do quadro legal firmado no art.º 60º da LGT e nos artigos 87º, 101º e 104º do CPA, mas directamente do que resulta dos artigos 8º e 60º do RCPIT, normativos estranha e conspicuamente ausentes das considerações feitas no decisório.

G. No que se estriba, prima facies, o erro na selecção e aplicação das pertinentes normas legais ao caso concreto que se aponta à sentença proferida no Tribunal de 1ª instância, o qual se densifica com a sumária exegese que merecem as citadas normas.

H. Seja na vertente de aqui o princípio do contraditório ter de se subordinar aos objectivos, rigor, operacionalidade e eficácia das acções inspectivas (n.º 2 do art.º 8º do RCPIT), numa assumida limitação do direito de participação dos interessados, atentas a iniciativa, direcção e os fins de observação, verificação e prevenção (art.º 2º, n.º 1, idem), bem como as especiais prerrogativas conferidas à Inspecção Tributária (artigos 29º e 30, ibidem).

I. Seja por na concreta regulação do exercício do direito de audição prévia -- contida no art.º 60º do RCPIT --, se estar numa fase em que, terminada a prática de actos de inspecção, já não é possível exercer a faculdade conferida pela al. e), do n.º 1 do art.º 29º do RCPIT.

J. Seja por os prazos para o exercício do referido direito pelos inspeccionados e correspectiva apreciação expressa por parte da AT serem fixados por lei e reduzidos (n.os 1, 2 e 4 do art.º 60º do RCPIT), inviabilizando diligências instrutórias morosas.

K. Seja ainda por se vincar que a participação e pronúncia sobre o projecto do RIT recai única e exclusivamente sobre o próprio inspeccionado e não sobre terceiros – "a entidade inspeccionada se pronunciar" e "a entidade inspeccionada pode pronunciar-se por escrito ou oralmente... as suas declarações reduzidas a termo." (n.os 2 e 3 do art.º 60º do RCPIT).

L. Crê-se pois que o circunstancialismo invalidante eleito pela sentença impugnada como causa determinante para "a deficiente fundamentação" das liquidações impugnadas, e que veio a redundar na sua anulação, não existe.

M. E mesmo – sem conceder --, a aceitar-se a sua hipotética verificação, nunca teria a aptidão de cominar com um vício de forma os actos tributários sindicados, como o fez impropriamente o Tribunal a quo, pois ainda que existisse a preterição de uma formalidade, tornou-se a mesma inconsequente por via dos princípios antiformalista, da inoperância dos vícios, de economia dos actos públicos e de aproveitamento dos actos administrativos, em aderência à regra "utile per inutile non vitiatur", reiteradamente firmada pela jurisprudência (v. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo -- processos n.º 0730/06 n.º 01163/05).

N. Removida que seja da ordem jurídica a sentença recorrida, postula-se que deverão os autos baixar ao Tribunal administrativo e Fiscal, para ampliação da matéria de facto e pronúncia de decisão sobre o mérito da causa, em consonância com o art.º 662º do CPC e o art.º 281º do CPPT, sem prejuízo desse Colectivo vir a apreciar os demais vícios invocados pela recorrida e a legalidade dos actos tributários defendida pela Fazenda Pública.

Nestes termos, e nos demais a doutamente suprir por V. Ex.as, deverá ser dado provimento ao presente

recurso jurisdicional, por conter a sentença recorrida erros de julgamento, decretando-se a sua revogação e a baixa dos autos à 1ª instância para ser proferida nova decisão, com o que se fará a sempre almejada Justiça!»

3. A Recorrida, **M. – M. C., Lda**., veio apresentar as suas contra-alegações, cujas conclusões se reproduzem ipsis verbis:

«A) A sentença recorrida não padece de qualquer vicio dos apontados pela recorrente, nomeadamente não padece de qualquer erro de julgamento de facto ou de Direito.

B) O Direito de Audição dos contribuintes encontra-se constitucionalmente consagrado no artº.267, nº.5, da Constituição da República Portuguesa, após a revisão introduzida pela lei constitucional nº.1/2001, , a qual reconhece o direito de todos os cidadãos a participarem na formação das decisões ou deliberações da Administração que lhes disserem respeito.

C) O Artigo 60º da LGT constitui a transposição do principio da participação dos cidadão na formação das decisões ou deliberações que lhe dizem respeito ínsito naquela norma da CRP , logo desde que ocorra alguma das hipóteses previstas naquele preceito legal é obrigatória a audição do contribuinte.

D) Como bem refere a sentença, regulam o Direito de Audição dos contribuintes, incluindo o direito de audição no procedimento tributário, para além do direito de pronúncia sobre as questões que constituem objeto do procedimento, o de requerer a realização de diligências e juntar documentos, o n.º 3 do artigo 101.º do CPA (na redação aplicável), subsidiariamente aplicável (cf. alínea d) do artigo 2.º do CPPT).

E) Este direito de requerer diligências tem como corolário, no que concerne à entidade instrutora do procedimento tributário, o dever de as levar a cabo, desde que elas sejam necessárias para averiguar factos alegados em sede do direito de audição prévia e cujo conhecimento seja necessário para a decisão do procedimento (artigos 87.º, n.º 1 e 104.º do CPA, na redação em vigor à data da factualidade em causa).

F) Tendo ficado provado que a Impugnante, notificada do projeto de RIT, exerceu o seu direito de audição prévia quanto ao mesmo, alegando, em suma, a ilegalidade das correções propostas e arrolando testemunhas (cf. pontos S. e T. dos factos provados).

G) E tendo ficado provado que do RIT relativamente à parte na qual foi apreciado o teor do requerimento apresentado pela Impugnante relativamente ao exercício do direito de audição, não foram inquiridas as testemunhas arroladas, não tendo sido avançada nenhuma razão para a não realização desta diligência instrutória (cf. ponto U. dos factos provados).

H) A não realização das diligências de prova requeridas constitui preterição de formalidade essencial, constitui vício do procedimento tributário, por violação do disposto nos artigos 23.º n.º 4, 60º, n.º 1 e 58.º da LGT e 101.º, n.º 3 e 104.º do CPA que o torna nulo ou, ao menos, anulável, exprimindo a violação do próprio direito de audiência prévia da recorrida e gerador de nulidade insuprível de tal acto (cfr. art. 133.º, n.º 1 do CPA) ou ao menos fundante da sua anulação (cfr. artigo 135.º do CPA).

I) O exercício do direito de audição prévia constitui uma importante manifestação do principio do contraditório e uma sólida garantia da defesa dos direitos do contribuinte, sendo reconhecido pela doutrina e jurisprudência como um principio estruturante da actividade administrativa e fiscal, defender o que defende a AT constitui uma violação ou incorrecta realização daquele Direito e traduz-se numa violação de formalidade essenciais que é determinante da ilegalidade do próprio acto.

J) Assim concorda-se na integra com a sentença recorrida quando conclui que foi preterida, sem justificação plausível que tenha sido comunicada à Impugnante, diligência complementar de instrução que foi oportunamente requerida, a qual era manifestamente conveniente para eventual prova do alegado em sede de audição prévia, na observância do princípio do contraditório (cf. artigo 3.º, n.º3 do CPC), o que consubstancia violação do direito de audição prévia ou, pelo menos, impondo a lei (cf. artigo 60.º, n.º 7 da LGT) que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes sejam tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão – dever que não foi completamente observado, desde logo porque as testemunhas não foram inquiridas sem que tenha sido avançada qualquer razão plausível pela AT –, inquina as liquidações impugnadas de vício de forma, por deficiente fundamentação, determinante da sua anulação.

K) Não ocorrendo nenhum dos vícios que a recorrente aponta à sentença recorrida, devendo a mesma manter-se na ordem jurídica.»

4. Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo Sul, e dada vista ao Exmo. Procurador-Geral Adjunto, emitiu parecer, no sentido da improcedência do recurso.

5. Colhidos os vistos legais, vem o processo à Conferência para julgamento.

II – QUESTÕES A DECIDIR:

O objecto do recurso, salvo questões de conhecimento oficioso, é delimitado pelas conclusões dos recorrentes, como resulta dos artigos 608.º, n.º 2, 635.º, n.º 4 e 639.º, n.º 1, do Código de Processo Civil.

Em face das conclusões formuladas pela Recorrente, competirá ao Tribunal apreciar e decidir se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento no que respeita à violação do exercício do direito de audiência prévia, por ter sido preterida diligência complementar de instrução requerida em sede de acção inspectiva.

*

III - FUNDAMENTAÇÃO

1. DE FACTO

A sentença recorrida proferiu a seguinte decisão sobre a matéria de facto:

«Com base na documentação junta aos autos, no depoimento das testemunhas inquiridas e na posição assumida pelas Partes, considera-se provada a seguinte factualidade com relevância para a decisão:

A. De 15.10.2003 a 23.09.2004, F. H. M. foi administrador da sociedade M. C. N., S.A., tendo falecido em 15.06.2004 – cf. 50 a 62 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

B. A. P. era administrador da sociedade M. C. N., S.A. em 01.01.2003, tendo cessado funções em 15.10.2003 desse ano – cf. 50 a 62 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

C. A sociedade M. C. N., S.A. cedeu trabalhadores à Impugnante, os quais recebiam ordens e orientações dos seus administradores, uma vez que era desta a responsabilidade pela execução do trabalho – cf. fls. 262 a 264 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas; cf. depoimento das testemunhas A. P. e A. B.;

D. No local da sede da sociedade M. C. N., S.A. laboravam também outras sociedades – cf. depoimento das testemunhas A. B. e L. G.;

E. A sociedade M. C. N., S.A. cedeu trabalhadores à Impugnante, os quais recebiam ordens e orientações dos seus administradores, uma vez que era desta a responsabilidade pela execução do trabalho – cf. fls. 265 a 267 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas; cf. depoimento das testemunhas A. P. e L. G.;

F. R. M. S. é gerente e acionista da sociedade M. C. N., S.A. – cf. fls. 63 a 68 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

G. As fieiras 42/40BUE e 42/44 RNV e a prensa Revolver 49/0/IPC estão no armazém da Impugnante – cf. fls. 70 e 71 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas; cf. depoimento das testemunhas A. P., L. G. e A. M.;

H. A fieira 42/44 RNV e a prensa Revolver 49/0/IPC saíram do armazém da Impugnante a fim de serem

enviadas para a realização de testes por um potencial cliente, sendo que foram posteriormente devolvidas por não cumprirem os requisitos técnicos exigidos - cf. fls. 72 a 92 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas; cf. depoimento das testemunhas A. P., L. G. e A. B.;

I. O IVA referente às faturas n.os 22-2..., 22-2..., 22-2..., 22-2.. foi regularizado através da emissão das faturas n.os 22-3..., 22-3..., 22-3.. e 22-3... – cf. fls. 92 a 95 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

J. O IVA referente às faturas n.os 22-2..., 22-2...., 22-2..., 22-2..., 22-2..., 22-2..., 22-2... e 22-2.. foi regularizado através da emissão das faturas n.os 22-3..., 22-3...., 22-3..., 22-3...., 22-3...., 22-3...., 22-3.... e 22-3... – cf. fls. 96 a 103 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

K. O IVA referente às faturas n.os 22-2..., 22-2..., 22-2...., 22-2..., 22-2.... e 22-2.... foi regularizado através da emissão das faturas n.os 22-3...., 22-3...., 22-3...., 22-3...., 22-3.... e 22-3.... – cf. fls. 104 a 109 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

L. Os documentos internos n.os SI-10000.. e SI-10000.. respeitam à regularização a favor da Impugnante do IVA entregue ao Estado em duplicado relativamente ao adiantamento e à respetiva fatura final – cf. fls. 133 e 134 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

M. Em 10.02.2010, a AT iniciou uma ação de inspeção à Impugnante, a qual teve por base a análise de um pedido de reembolso de IVA apresentado para o período de 2009/08 – cf. pág. 8 do RIT que consta de fls. não numeradas do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas; cf. fls. 149 dos autos, que se dá por integralmente reproduzida;

N. Por despacho de 30.07.2010, do Chefe de Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém foi ordenada a prorrogação da ação de inspeção referida no ponto M. supra – cf. fls. 151 e 152 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

O. Em 06.08.2010, a Impugnante foi notificada da prorrogação por 3 meses da ação de inspeção referida no ponto M. que antecede através da entrega em mão da respetiva notificação à sua funcionária A. M. G. – cf. fls. 150 dos autos, que se dá por integralmente reproduzida;

P. Através do ofício n.º 5818, de 30.07.2010, foi remetida, por correio registado com aviso de receção (registo n.º RM 62638....PT), para a morada da sede da Impugnante – O. M. G., 2... T. N. – notificação relativa à prorrogação por 3 meses da ação de inspeção referida no ponto M. supra, a qual foi devolvida ao remetente com a indicação "Objecto não reclamado" – cf. fls. 153 a 156 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

Q. Através do ofício n.º 8157, de 20.10.2010, foi remetida, por correio registado (registo n.º RM 67564... PT), para a morada da sede da Impugnante – O. M. G., 2.. T. N. – notificação relativa à prorrogação por 3 meses da ação de inspeção referida no ponto M. supra, a qual foi devolvida ao remetente com a indicação "Objecto não reclamado" – cf. fls. 157 a 163 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

R. Através do ofício n.º 228, de 07.01.2011, foi remetida, por correio registado, para a morada da sede da Impugnante – O. M. G., 2. T. N. – notificação na qual, além do mais, é referido que a ação de inspeção referida no ponto M. supra terminou em 07.01.2011 – cf. fls. 164 a 167 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

S. Através de ofício dos Serviços de Inspeção Tributária da Divisão de Finanças de Leiria, foi a Impugnante notificada do projeto de RIT elaborado na sequência da ação de inspeção referida no ponto M. supra e para, querendo, exercer o seu direito de audição quanto ao mesmo – cf. fls. não numeradas do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

T. Em 31.01.2011, a Impugnante apresentou requerimento relativo ao exercício do direito de audição quanto ao projeto de RIT referido no ponto S. que antecede, alegando, em síntese, a ilegalidade das correções, tendo arrolado testemunhas – cf. fls. 29 a 46 dos autos, que se dão por integralmente reproduzidas;

U. Em 02.02.2011, foi concluído o RIT elaborado no seguimento da realização pela AT da ação de inspeção referida no ponto E. supra, no qual, além do mais, consta o seguinte:

"**II – OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO INSPECTIVA**

II.1 – CREDENCIAL E PERÍODO EM QUE DECORREU A ACÇÃO

O procedimento de inspecção externo à empresa **M. M. C., Lda (doravante designada por M.), NIPC 503…** foi efectuado ao abrigo da Ordem de Serviço nº OI201000035**,** datada de 16-01-2010**,** para os exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009.

A Ordem de Serviço foi assinada em 10-02-2010 pelo gerente da empresa Sr. A. P..

O prazo do procedimento de inspecção supra identificado referido foi prorrogado duas vezes, nos termos do art.º 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção (RCPIT) tendo sido devidamente notificado ao contribuinte conforme vamos descrever:

 Em 30-07-2010 foi, remetido em carta registada com aviso de recepção, o ofício n.º 5818 (os CTT atribuíram ao registo o número RM62638…PT), que passamos a transcrever:

“Ficam V. Exas, por este meio notificados, para cumprimento do disposto do n.º 4 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), da Prorrogação da acção inspectiva em curso, efectuada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI21000035, por mais 3 meses, a contar de 10 de Agosto de 2010, estando a conclusão da mesma prevista para 09 de Novembro de 2010, conforme meu Despacho de 30-07-2010, por delegação do Director de Finanças de Santarém, exarado na informação elaborada para os devidos efeitos, de que se junta cópia para fazer integrante da presente notificação.”

O Ofício supra referido veio devolvido com a indicação “Objecto não reclamado”.

 Em 6 de Agosto de 2010 notificou-se a M., na pessoa da Sra. A. M. S. G. M., NIF 109…, que estava nas instalações da sociedade e que é a telefonista da empresa, a qual informou estes Serviços de Inspecção, oralmente, que era trabalhadora da M. Tendo-se recusado a assinar a notificação, foi-lhe entregue o duplicado da “Notificação da Prorrogação da Acção Inspectiva” devidamente assinado pelas duas inspectoras credenciadas para a realização do procedimento inspectivo e pelo inspector tributário J. C. na qualidade de testemunha. Foi-lhe ainda dado conhecimento oralmente, apesar de constar expressamente escrito na notificação, que “ (…) a deverá entregar a representante legal da sociedade notificada.”

 Em 20-10-2010, através do ofício n.º 8157, desta Direcção de Finanças, foi notificada a sociedade da segunda prorrogação do procedimento de inspecção, nos termos do art,º 36.º do RCPIT, nos seguintes termos:

“Ficam V. Exas, por este meio notificados, para cumprimento do disposto do n.º 4 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de inspecção Tributária (RCPIT), da Prorrogação da acção inspectiva em curso, efectuada ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI21000035, por mais 3 meses, a contar de 09 de Novembro de 2010, estando a conclusão da mesma prevista para 09 de Fevereiro de 2011, conforme meu Despacho de 20-10-2010, por delegação do Director de Finanças de Santarém, exarado na informação elaborada para os devidos efeitos, de que se junta cópia para fazer integrante da presente notificação”.

Importa referir que o ofício n.º 8157 foi remetido em carta registada, ao qual os CTT atribuíram o n.º de registo RM67564…PT.

A Nota de Diligência não foi assinada por recusa da actual Técnica Oficial de Contas, Dra L. M. P. G., NIF 216…. Por este facto foi aposto na Nota de Diligência que: “Por recusa de assinatura da Nota de diligência da Dra L. G., NIF 216…, na qualidade de TOC, portadora da cédula profissional n.º 5….. Vai esta Nota de Diligência ser assinada por mim, P. S. B. N., Inspectora Tributária e por J. M. M.G. C., NIP 17… e S. M. A. S. – NIP 13…, todos inspectores tributários, na qualidade de testemunhas do acto. Mais, informamos que foi entregue a Nota de Diligência à TOC.”……

Adicionalmente, foi remetido para a morada da sede da M., em correio registado, o ofício n.º 228 de, 07-01-2010, tendo-se anexado a cópia da Nota de Diligência. A referida Nota Diligência tem inscrito que a **data de conclusão de actos inspectivos termina em 07-01-2011.**

Importa esclarecer que foram efectuadas várias diligências com vista a notificar a empresa do terminus dos actos inspectivos, tendo para o efeito sido lavrados os actos de ocorrência onde descrevem todos as diligências efectuadas que passamos a transcrever:

"Aos seis dias do mês de Janeiro de dois mil e onze, pelas 15.00 horas, deslocamo-nos nós, P. S. B. N E J. G. C., ambos Inspectores Tributários, a exercer funções na Divisão de Inspecção Tributária II da Direcção de Finanças de Santarém, e conforme agendado de manhã, com a Dra. L. M. P. G., NIF 216...; Técnica Oficial de Contas da M. – M. C., LDA, NIPC 503..., NIPC 500...., à Rua G. F. O. n.º ..3 RC, em T. para proceder à assinatura da Nota Diligência para dar como concluídos os actos de inspecção do procedimento de inspecção que está a decorrer ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI201000035.

Nesta morada está sediado a sociedade I. I. O. C. F. LDA e fomos informados por uma senhora que a Dra. L. não estava nem iria estar durante esta semana.

Posteriormente, cerca das 16:10 dirigimos à sede da sociedade M. – M. C., LDA, sita no O. M. G. em T. N. e verificamos que a mesma estava encerrada.

Por ser verdade e para constar elaboramos o presente Auto de Ocorrência que vai ser assinado por nós, P. S. B. N. E J. G. C., Inspectores Tributários. (...)"

"Na sequência da diligência efectuada no dia seis de Janeiro de 2011, no dia seguinte (07-01-2011) deslocamo-nos, mais uma vez, nós P. S. B. N., J. G. C., ambos inspectores tributários e agora acompanhados por outro inspector tributário, S. M. A. S., pelas 10.30 horas, à morada onde está sediada a sociedade I. I. O. C. F. LDA (doravante designada por I.), Rua G. F. O. n.º ..3 RC, em T., e onde trabalha a Dra. L. M. P. G., NIF 216...; Técnica Oficial de Contas da M. – M. C., LDA, NIPC 503..., tendo como objectivo proceder à assinatura da Nota Diligência para dar como concluídos os actos de inspecção do procedimento de inspecção que está a decorrer ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI201000035.

Na morada supra identificada fomos recebidos pelo gerente da sociedade I., Sr. A. N., que nos informou que a Dr. L. G. não estava presente no escritório. Em conversa com o referido senhor explicamos que já tínhamos estado naquela morada, conforme tinha sido previamente combinado no dia anterior com a Dra. L., e que a mesma não tinha comparecido. Atendendo, ao pedido expresso dos inspectores presentes, o Sr. A. N. entrou em contacto com a Dra L. G. tendo-nos, posteriormente, informado que esta senhora estaria naquele escritório passado 45 minutos. Após 45 minutos voltamos ao escritório da I. tendo a Dra L. chegado passado poucos minutos, a quem explicamos, novamente, que o objecto da nossa visita se

prendia com o facto dos actos de inspecção estarem concluídos e por isso tornava-se necessário proceder à assinatura da Nota de Diligência relativa à Ordem de Serviço n.º 201000035. No entanto, a Dra L. recusou-se assina-la. Mais lhe informamos que já tínhamos estado na sede da empresa e que esta estava encerrada.

Mais se informa que neste dia voltamos à sede da empresa M. – M. C., LDA, sita no O. M. G. em T. N. e que a mesma se encontrava encerrada. Importa referir que no mesmo momento estava um veículo F. T. com a identificação: "R. T.". Em conversa com o motorista este informou que tinha uma entrega de mercadoria para efectuar. No entanto, não tendo conseguido proceder à entrega da encomenda abandonou o local (…)"

(…)

III – DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Os normativos legais invocados no presente relatório são os vigentes à data dos factos.

1. SEDE DE IRC

(…)

1.2 – M. C. N., S.A.

A M. contabilizou diversas facturas (infra identificadas) emitidas pela M. C. N., S.A (doravante designada por C. N.), NIPC 500…, a título de "Cedência de Mão-de-Obra (…)" e aquisição de "material diverso".

As facturas respeitantes à facturação de "Cedência de Mão-de-Obra" foram contabilizadas como custo, pelo valor liquido, na conta #622217- "SERVIÇOS DIVERSOS" e as restantes facturas, foram contabilizadas, também, pelo valor liquido, nas contas #31212 – "COMP.MERC.-INT.-IVA DED.TX. 21%" e #31211 – "COMP.MERC.-M.INT.- IVA DED.TX.20%". As facturas contabilizadas nas duas últimas contas afectaram positivamente os custos do exercício fiscal, por via do apuramento do custo das existências vendidas e consumidas. O IVA inscrito nas facturas identificadas no quadro infra foi deduzido e contabilizado nas contas seguintes:

- #2432113 – "IVA – DED.EXIST.-M.NAC.-TX 20%"

- #2432313-"IVA DED.O.B.S.-M.NAC.-TX 20%; e

 #2432314 – “IVA-DED.O.B.S.-M.NAC.-TX 21%”

(…)

A- Registos Contabilisticos

1 - Na análise efectuada à contabilidade da **M.,** respeitante aos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009**,** verificou-se que existe uma conta corrente do fornecedor M. C. N. mas com epigrafe “**M. C. N.”** (anterior denominação da C. N.), com o código 22101022040. A análise desta conta e dos documentos de suporte dos registos nela efectuados revelou o seguinte:

 registos regulares a crédito resultantes de facturação de “Cedência de mão-de-obra” e aquisição de “Material Diverso”;

 registos regulares a crédito referentes a “arrendamento comercial do prédio urbano do R. F. (…)”;

 registos mensais a débito no valor de € 250,00, provenientes de Guias de Depósito emitidas pelo Ministério das Finanças “proveniente de penhora da renda à Executada M. C. N.”;

registo a débito em 30-06-2008 do documento interno n.º SI-060…, no valor de €138.048,19, por crédito da conta #26840 - “M. C. N., S.A” a título de “Encontro de Contas referente ao 1º semestre/2008”;

 registo a débito em 31-12-2008 do documento interno n.º SI-06…, no valor de € 230.162,83, por crédito da conta #26845 – “M. C. N., S.A – C/EMPREST”. a título de “TRF da 1º p/ a 2ª Conta”;

 A conta #2210022040 – “M. C. N.” encontra-se sempre saldada a 31 de Dezembro de cada um dos anos em análise, por força da contabilização, de documentos internos do diário de operações diversas, a débito desta conta por contrapartida da conta#26840 - “M. C. N. , S.A.” e #26845 – “M. C. N., S.A – C/EMPREST”.

 Na comparação efectuada entre as facturas emitidas pela C. N. e pela M. verificou-se o seguinte:

- **morada comum**: “Rua M. C. N. – Apartado .. – 2..-9.. T. N.”;

- **n.º de telefone** “2..” e **n.º de Fax** “2..” **comuns** às duas sociedades;

- **mesmo endereço do site Web**: é WWW.I..n..com;

- **mesmo logótipo “I.-N.”**. O nome “I.” respeita às empresas espanholas dos Sr(s) P.; e

- layout das facturas iguais, com o mesmo tipo de letra.

A título de exemplo juntam-se em anexo cópia de uma factura da C. N. e uma factura da M. **(Anexo 1).**

 As facturas emitidas pela C. N. a título de "Cedência de Mão-de Obra" não estão emitidas na forma legal, conforme impõe o n.º 5 do actual art.º 36.º do CIVA. (n.º 5 do art.º 35.º do CIVA para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008), porque:

- **não quantificam os serviços prestados** [alínea b) n.º 5.º art.36.º CIVA (alínea b) n.º 5 do art.º 35.º do CIVA para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008).], nomeadamente no que respeita ao número de horas efectuadas;

- **não identificam as pessoas referentes à "mão-de-obra cedida"**;

- **não identificam as datas das prestações de serviços** [alínea f) n.º 5.º art.36.º CIVA (alínea f) n.º 5 do art.º 35.º do CIVA para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008), nomeadamente os dias da efectiva prestação de serviços.

2 - A análise efectuada às contas #26840 – "OUTROS DEVEDORES E CREDORES/…/ M. C. N.", S.A e #26845 – "OUTROS DEVEDORES E CREDORES/…/M. C. N., S.A C/EMPREST." revelou o seguinte:

 A conta #26840 – OUTROS DEVEDORES E CREDORES/…/ M. C. N.", S.A" está sempre saldada a 31 de Dezembro de cada um dos anos, por força da contabilização, de documentos internos do diário de operações diversas, a débito e a crédito nesta conta por contrapartida da conta #26845 –"OUTROS DEVEDORES E CREDORES/…/M. C. N., S.A C/EMPREST."

 Diversos pagamentos efectuados através do diário C1- Caixa.

 A conta #26845 – "OUTROS DEVEDORES E CREDORES/…/M. C. N., S.A C/EMPREST." evidencia, por exercício fiscal, os seguintes saldos devedores:

- 2007: € 2.820.325,82;

- 2008: € 3.138.055,32;

- 2009: € 3.611.259,01.

Em 31-03-2010 notificou-se pessoalmente a M. na pessoa do seu gerente A. P., NIF 228…., para apresentar os seguintes elementos/esclarecimentos:

(…)

1- Concernente às facturas emitidas pela **M. C. N., S.A**., NIPC 500…, a favor da M., a título de "Arrendamento Comercial de Prédio Urbano R. F. (…)" e "Cedência de Mão de Obra (…)", apresente:

a) Os respectivos contratos subjacentes aos montantes facturados;

b) identifique a(s) pessoa(s) representantes da **M. C. N., S.A**., que contactaram para solicitar o número de trabalhadores mensalmente necessários;

c) qual o meio de recepção das facturas emitidas pela **M. C. N., S.A.**

d) Identifique, por factura, os trabalhadores cedidos, a sua categoria profissional, os dias de trabalho efectivos com descrição de horas laboradas e o local onde os serviços foram executados, juntando os respectivos documentos probatórios.

e) Qual o uso atribuídos pela **M.** ao prédio urbano arrendado e qual a respectiva morada.

2 – Atinente, às facturas emitidas pela **M. C. N., S.A**.; NIPC 500…, a favor da **M.**, a título de aquisição de diverso material e contabilizado nas contas #31211 e #31212, apresente:

Todas as Notas de Encomenda; b) Identifique a(s) pessoa(s) representantes da **M. C. N, S.A**., Interlocutoras no processo de aquisição do referido material;

c)Identifique de que forma são efectivadas as encomendas, nomeadamente, para onde são remetidas e ao cuidado de quem. Se o envio for via postal, identifique a morada e os documentos comprovativos de envio, se for via fax/telefone indique o respectivo número; se for via electrónica, junte os respectivos documentos probatórios.

(…)"

A M. respondeu por escrito, em 20-04-2010, nos termos que iremos descrever de seguida. Para uma melhor simplificação na análise das respostas vamos imputar às mesmas o número correspondente à respectiva pergunta.

De acordo com o solicitado no ponto **1 a)**, a M. apresentou um documento denominado por "CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS" celebrado em 19-11-2003, entre a **M. C. N., S.A**, representada pelo seu administrador **F. H. M.**, residente habitual em Rua C. n.º 4.., ..º Dt.º, portador do passaporte n.º 01.., e a

M. representada por A. P., portador do passaporte F9…. O contrato apresentado estabelece o seguinte:

"(…)

1ª

Pelo presente, a Primeira Outorgante compromete-se a prestar serviços de metalurgia e metalomecânica à segunda outorgante.

2.º

Os serviços técnicos especializados, desenvolvidos pela Primeira Outorgante e constantes na cláusula primeira do presente contrato, serão executados nas instalações da segunda outorgante, sitas em O. M. G., T. N..

(…)

4.º

a) Mensalmente, a Primeira Outorgante facturará à segunda outorgante os valores relativos ao número de horas trabalhadas no período;

b) No final de cada ano civil poderá haver lugar a uma actualização do preço da prestação de serviços. Actualização essa, que deverá ser acordada entre as partes."

(…)".

Através de consulta ao sistema informático da DGCI verificou-se que o Sr. F. H. M., NIF 245…, tem nacionalidade Espanhola, e domicilio fiscal na Rua C. N 4.. .. Dto L., e não consta qualquer informação em como tenha exercido funções de administração na M. C. N., S.A. ou tenha auferido rendimentos tributados no território nacional. Importa também referir que este senhor também não consta na Certidão da Conservatória do Registo Comercial como administrador da M. C. N., S.A.

1 b) Relativamente à identificação da pessoa representante da C. N. que contactaram para solicitar o número de trabalhadores mensalmente necessários respondeu que: "o representante da M. C. N. é o Senhor S. T. C. N.".

A M., na pessoa do seu gerente, não respondeu à pergunta efectuada, limitou-se a dizer que o representante é o Sr. S. T. C. N., nome que consta na Certidão Permanente.

1.c) A M. respondeu que “As facturas da M. C. N., S.A. são recebidas via postal”

1.d) Relativamente à identificação por factura dos trabalhadores cedidos, o sujeito passivo apresentou os seguintes documentos:

- cartas datadas de 18-12-2006, 20-06-2007, 18-12-2007; 17-06-2008, 19-12-2008 e 15-06-2009 endereçadas à “Administração da M. C. N., S.A.”, nas quais solicita por semestre “para satisfação das suas encomendas, do pessoal abaixo indicado, sendo os trabalhos a executar nas suas instalações sitas no O. M. G. em T. N. (...)”;

- prints informáticos denominados por “MAPA DE HORAS, DE PLANEAMENTO PARA CONTABILIDADE”, na resposta é referido que “Anexamos também listagens suporte das facturas (...)”.

Face aos documentos apresentados torna-se necessário tecer os seguintes comentários:

- A facturação por cedência de mão-de-obra não é semestral, nem é igual em todos os meses, por conseguinte, não se consegue fazer a correspondência entre as facturas e as cartas apresentadas em resposta à notificação. A M. não apresentou documentos que provam que as cartas foram, efectivamente, remetidas para a M. C. N., S.A.;

- Os prints apresentados denominados por “MAPA DE HORAS, DE PLANEAMENTO PARA CONTABILIDADE” não identificam a sociedade responsável pela sua emissão nem se entende a natureza da informação neles contida. Este mapa parece ser retirado de uma aplicação auxiliar para efeitos de apuramento do custo industrial. A título de exemplo juntam-se em anexo cópia do “**Doc 4 (32)”** entregue na resposta à notificação de 31-03-2010. **(Anexo 2)**

Mais uma vez se reforça que o que releva aqui é conhecer objectivamente, quer qualitativamente, quer quantitativamente, **a “mão de obra cedida”.**

Assim, considerando que não se consegue fazer a correspondência entre as facturas e os documentos apresentados, existindo inclusivamente incongruências de forma e de substância entre os mapas e as cartas entregues, **conclui-se que os mesmos não justificam a veracidade das operações tituladas pelas facturas da C. N.**

2 a) Concernente ao diverso material facturado pela C. N. a favor da M., esta última apresentou documentos denominados por ”Encomenda”, os quais têm anexo um documento denominado por “CONDIÇÕES GERAIS DE VENDA” **(cfr. Anexo 3)**. Este documento apresenta as seguintes características:

- No campo do comprador está colocado o carimbo da M. C. N., S.A. e assinado de forma ilegível;

- No campo destinado ao vendedor está colocado o carimbo da M. assinado pelo seu gerente;

- Numa análise mais atenta do documento "CONDIÇÕES GERAIS DE VENDA" podemos verificar que este documento refere-se aos fornecimentos efectuados pela M., vide §5. "ESTUDOS, PROJECTOS E MOLDES", §6. "ENSAIOS E MONTAGEM" e §13 – "GARANTIA". Aliás só assim se justifica a colocação do carimbo da "M. " no campo destinado ao vendedor em todas as encomendas.

- O §15 – "FORO" das "CONDIÇÕES GERAIS DE VENDA" impõe a seguinte cláusula: "As divergências resultantes dos nossos fornecimentos serão reguladas pelo direito vigente em Portugal, sendo competentes os Tribunais da Comarca de Torres Novas, com exclusão de qualquer outro".

O Tribunal da Comarca de Torres Novas, referido no documento de venda, respeita à área jurisdicional da sede onde se encontra a M. e não à área jurisdicional da C. N.. Considerando que todos os documentos apresentados contêm no campo do vendedor o carimbo da M. conclui-se quem mais um vez estamos perante um forte indício em como a M. e a C. N. em termos de substância económica são a mesma entidade.

Deste modo, atinente às incongruências detectadas nos documentos apresentados em sede de notificação (descritas anteriormente), estes também vêm por em causa a veracidade das aquisições de diverso material efectuado à C. N.

De realçar ainda que no âmbito da Assistência Administrativa prevista no art.º 5.º do Regulamento (CE) n.º 1798/2003 se solicitou, através do ofício n.º 1857 de 01-03-2010, a confirmação das transmissões intracomunitárias da empresa espanhola E., SA (ES A...). A DSIFAE – Direcção de Serviços de Investigação da Fraude e de Acções Especiais remeteu, através do ofício n.º 1593 de 26-07-2010, ao qual foi atribuído o n.º de entrada 25.890, de 30-07-2010, a informação prestada pela administração espanhola. Na informação prestada pela Administração Fiscal Espanhola são identificados o Sr. F. H. M., o Sr. A. P. B. e o seu filho A. P. G. como relacionados com a E., S.A.

De seguida passamos a transcrever, um parágrafo da informação prestada pela Administração Fiscal Espanhola, a qual está redigida em castelhano:

"(...)

Se Solicito al Registro Mercantil de Madrid Informacion sobre los assientos registrales de la sociedad, desde su constitución; de acuerdo com esta documentación:

 La sociedad se constituyó el 10/11/1977, com un capitalk social de 12.000 euros (dos millones de pesetas).

 A. P. B. figura como sócio fundador y há sido administrador de la sociedad desde la fecha de constitución hasta enero de 2008, fecha en la que se inscribió el nombramiento, como nuevo adminiustrador único, de su hijo A. P. G. (X1….).

 El capital social actual escriturado es de 60.101 euros.

Como apoderado figura desde 2004, sin que conste inscrita la revocación de Poder F. H. M.

 Como objeto social figura en los Estatutos:

“Un negocio dedicado a lá fabricacion, importación y exportación de hornos y secaderos para cerâmica “.

Ora, o administrador representante da C. N. no “CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS” anteriormente identificado é o Sr. F. H. M., e segundo informação prestada pela administração fiscal espanhola este senhor está directamente relacionado como “apoderado”, ou seja, “representante” na empresa administrada pelos Srs A. P.. Ora, estamos perante mais um forte indicio que vem relacionar os gerentes da M. com o alegado administrador da C. N.

B- Registos na base de dados da DGCI

Em consulta à base de dados da DGCI verificou-se que a C. N. encontra-se em incumprimento fiscal, quer em sede de IVA, quer em sede de IRC, nos períodos de imposto a seguir identificados:

i. em sede de IVA

- ano de 2007 (2007/07; 2007/08, 2007/09, 2007/10, 2007/11, 2007/12);

- ano de 2008 (2008/03T; 2008/06T, 2008/09T e 2008/12T);

- ano de 2009 (2009/03T; 2009/06T, 2009/09T e 2009/12T).

ii. em sede de IRC

- não entregou a declaração periódica de rendimento prevista no art.º 112.º do CIRC, respeitante a cada um dos seguintes exercícios fiscais: 2006, 2007, 2008 e 2009.

- não entregou a declaração anual de informação contabilística e fiscal, prevista no art.º 113.º do CIRC, relativos aos exercícios identificados no ponto anterior, com excepção do anexo J, pois, este anexo foi sempre entregue . Por cruzamento de informação não existem outros sujeitos passivos, com excepção da M., a declarar, nos anos de 2007, 2008 e 2009, transmissões de bens ou prestações de serviços para a C. N..

O Administrador da C. N. identificado na base de dados da DGCI é o Sr. S. T. C. N., NIF 252...., cidadão brasileiro, com domicilio fiscal declarado na Rua C. n.º 4.. .. dt L., ou seja a mesma morada da sede da C. N.

C – Diligências efectuadas no intuito de averiguar se a M. C. N. S A exerce efectivamente uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

1 - Através do ofício n.º 7168, de 20-09-2010, desta Direcção de Finanças enviado, via fax, para a Conservatória do Registo Comercial de Lisboa solicitou-se o envio de fotocópia da remessa da Certidão do Registo Comercial da sociedade M. C. N. S.A. A referida Conservatória remeteu-nos a Certidão requerida, à qual foi atribuída a entrada n.º 31303, de 24-09-2010, desta Direcção de Finanças **(Anexo 4).**

Da referida Certidão transcrevemos algumas inscrições:

“(…)

Insc. 1 – Ap.02/196603031-

Firma: M. C. N., S.A.,

NIPC: 500…

SEDE: RUA C., Nº 4., ...º DT.º

Distrito: L. (…)

Objecto: Comércio e fabrico de máquinas industriais e agrícolas, reparação dos mesmos e todos os trabalhos concernentes a oficinas de serralharia mecânica e civil, fundições de ferro e outros metais, caldeiraria, e carpintaria mecânica.

(…)

ORGÃOS DESIGNADOS(S):

ADMINISTRADOR ÚNICO:

S. T. C. N.

Cargo:*** Estado Civil: C..

Residência/sede: R. C., 4., ..º. Dt.º

L. (…)

Prazo de duração do(s) mandato(s): triénio de 2003/2005

Av1-Ap.102/20060623 – RECONDUÇÃO DE MEMBRO(S) DE ORGÃO(S) SOCIAL(AIS)

ADMINISTRADOR ÚNICO:

S. T. C. N.

Prazo de duração do(s) mandato(s): triénio de 2006/2008

Data da deliberação: 31 de Maio de 2005.

(…)

1.4 – Proveitos não facturados

Da análise efectuada aos equipamentos comercializados pela empresa M., detectou-se que as máquinas abaixo identificadas, que constam no inventário reportado a 31-12-2006 (ou seja inventário inicial de 2007) e que não constam do inventário de existências reportado a 31-12-2007, não foram facturados nesse exercício.

(…)

Face ao exposto pode-se concluir que a M. não emitiu qualquer documento ou outro documento equivalente pela saída dos bens identificados no Quadro n.º IX e, consequentemente, não registou os valores de venda em nenhuma conta de proveitos, infringindo, deste modo, o art.º 17.º n.º 3 e art.º 20.º n.º1 alínea a), ambos do CIRC.

Deste modo, os valores de venda desses bens devem ser acrescidos ao valor das vendas declaradas pelo

sujeito passivo em 2007, para se obter o volume total de vendas, nesse exercício.

Para se determinar o valor das vendas desses bens, de forma directa e utilizando os elementos da própria contabilidade do sujeito passivo, o valor das omissões das vendas será determinado com base na margem sobre o custo (MBC) declarado pelo próprio sujeito passivo na venda da única máquina, declarada no inventário reportado a 31-12-2006, e transmitida através da factura n.º 20-27…, datada de 10-12-2007, no valor de € 166.878,00 acrescido de IVA. Deste modo, para os bens identificados no quadro IX, e que não foram facturados, obtém-se o valor total de venda de **€ 274.668,20**, tendo em conta os cálculos efectuados e baseados no critério descrito:

(…)

2 – SEDE DE IVA

2.1 – M. C. N., S.A

Relativamente às operações descritas no ponto 1.2 - "M. C. N." deste relatório, dão-se aqui como reproduzidos todos os fundamentos que constituem os indícios em como a M. C. N., S.A não possui uma adequada estrutura empresarial para desenvolver uma actividade de natureza comercial.

Concernente ao IVA deduzido com base nas facturas identificadas no referido ponto 1.2 deste relatório, o mesmo não é dedutível nos termos do n.sº 3 e 4.º do art.19.º do CIVA por se tratar de negócios simulados, existindo fortes indícios, objectivos e seguros, em como os gerentes da M., Srs A. P. (pai), NIF 219…, A. P. (filho) NIF 228…. e Â. C. M., NIF 228…, tinham conhecimento que a C. N. (transmitente) não entregou nos Cofres do Estado o imposto liquidado e que não dispunha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer qualquer actividade económica.

Importa ainda referir, que as facturas não estão emitidas na forma legal, conforme já foi descrito no ponto 1.2 deste relatório, e que o IVA inscrito nas mesmas não confere direito a dedução conforme dispõe a alínea a) n.º 2 do art.º 19.º do CIVA:

"Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:

a) Em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal"

A definição de facturas e documentos equivalentes passados na forma legal está legalmente previsto no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA (n.º 5 do art.º 35.º do CIVA para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008). "As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e

conter os seguintes elementos:

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso da operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável."

Segundo o estipulado no nº 2 do artigo 19º do Código IVA a observância dos requisitos de forma estipulados pelo nº 5 do artigo 36º do Código do IVA (n.º 5 do art.º 35.º do CIVA para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008) é "conditio sine qua non" ao exercício do direito à dedução de Imposto.

A factura é um documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto, sendo todos estes elementos relevantes para permitir identificar a operação de modo bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto.

No mesmo sentido vem o ofício n.º 181044 de 91.12.06, do Gabinete do Subdirector-Geral do SIVA:

« (...)

1. Nos termos do n.º 5 do art.º 35.º do CIVA, as facturas devem conter "a quantidade e denominação usual do bens transmitidos ..., com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável",

isto é devem correctamente os bens vendidos. (...)

1.3 A facturação das prestações de serviços deverá sempre quantificar e especificar as operações, não podendo aceitar-se, por exemplo, a mera indicação de "serviços prestados.

1.4 Estes tipos de facturas processadas com deficiências conduz à penalização de quem as passou e de quem as detém, já que o adquirente procedeu à dedução do imposto, com base em documento passado sem forma legal.

2.2. –M. C. N., S.A.

A M. deduziu IVA relativo a diversas facturas emitidas pela M. C. N. N., S.A (doravante designada por C. N.), NIPC 506....., identificadas no quadro seguinte, a título de "Cedência de Mão-de-Obra".

A factura com o n.º F1-120.... respeita a facturação de "Cedência de Mão-de-Obra durante os exercícios de 2007 e 2008"; as restantes facturas respeitam a "cedência de mão de obra" relativa aos três primeiros trimestre do ano de 2009. O IVA inscrito nas facturas identificadas no quadro infra foi deduzido e contabilizado na conta #2432113 – "IVA – DED.EXIST.-M.NAC.-TX 20%".

C- Registos Contabilísticos

1 - Na análise efectuada aos documentos de suporte contabilístico verificou-se o seguinte:

 registos a 31-12-2009, de três facturas respeitantes a débitos trimestrais de "cedência de mão-de-obra";

 Na análise efectuada às facturas emitidas por C. N. verificou-se o seguinte:

- morada " R. T. V., n.º 1.. – 2..-9.. T. N.";

- n.º de telefone "2...." comum à M.;

- layout das facturas igual à M. e C. N., com o mesmo tipo de letra.

 As facturas emitidas pela C. N. a título de "cedência de mão-de obra" não estão emitidas na forma legal, conforme impõe o n.º 5 do actual art.º 36.º do CIVA, porque:

- **não quantificam os serviços prestados** (alínea b) n.º 5.º art.36.º CIVA), **nomeadamente no que respeita ao número de horas efectuadas;**

- **não identificam as pessoas referentes à "mão-de-obra cedida"**; - **não identificam as datas das prestações de serviços** (alínea f) n.º 5 do art.º 35.º do CIVA para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008), nomeadamente os dias da efectiva prestação de serviços.

D- Registos na base de dados da DGCI

Em consulta à base de dados da DGCI verificou-se que a C. N. encontra-se em incumprimento declarativo fiscal, quer em sede de IVA, quer em sede de IRC, nos períodos de imposto a seguir identificados:

 em sede de IVA:

- ano de 2007 - entregou declarações periódicas, trimestrais, de IVA com valores a zeros;

- ano de 2008 – tem a declaração periódica de 2008/12T em falta. Nos três primeiros trimestres de 2008 entregou declarações periódicas de IVA com valores a zeros;

- ano de 2009 - tem a declaração periódica de 2009/09T e 2009/12T em falta. Nos dois primeiros trimestres de 2009 entregou declarações periódicas de IVA com valores a zeros;

 em sede de IRC:

- não entregou a declaração periódica de rendimento prevista no art.º 112.º do CIRC, respeitante aos seguintes exercícios fiscais: 2007, 2008 e 2009.

- não entregou a declaração anual de informação contabilística e fiscal, prevista no art.º 113.º do CIRC, relativos aos exercícios identificados no ponto anterior, com excepção do anexo J, pois, este anexo foi sempre entregue .

Por cruzamento de informação não existem outros sujeitos passivos, com excepção da M., a declarar, no ano 2009, operações para a C. N.

O Administradores identificados na base de dados da DGCI, relativos aos anos em análise no presente relatório, são os identificados no quadro infra:

22… J. A. N. início em 2007

22… A. C. M. início em 2005 terminus em 2007

25… R. M. S. início em 2008

50... M. C. N. S A início em 2005 terminus em 2006

98... E. S A início em 2006 e terminus em 2008

98. A P B S A início em 2006 e terminus em 2008 A R. M. S. e o A. C. M., a primeira de nacionalidade brasileira e o segundo de nacionalidade espanhola, declaram como domicilio fiscal em Portugal: r. C. n.º 4.. -...º Dto em L. Este domicílio fiscal é o mesmo da "sede" da C. N.

O J. A. N. tem domicílio fiscal declarado em R. P. R. .., em 2.. – T. N.. A E., S.A., NIPC 98... e APBSA, NIPC 98..., sujeitos passivos não residentes em Portugal (residentes em Espanha) declaram como domicilio fiscal, em Portugal, a R. M. C. N. n.º ..- apartado ...- em T. N. A mesma morada indicada pelo Sr. A. P. G.; NIF 228..., na qualidade de administrador da M. C. N., S.A., no "CONTRATO DE ARRENDAMENTO COMERCIAL" celebrado com a Sra. C. M. T. S., e já identificado anteriormente no ponto 1.2 - "M. C. N., S.A".

Em 17-12-2010 remeteu-se, via fax, o ofício n.º 9490 para o Registo Nacional de Pessoas Colectivas (INPC) a solicitar o seguinte:

"(...)

Considerando o disposto nos artigos 55.º e 58.º da LGT, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, solicito a V. Ex.ª se digne envidar os seus melhores esforços no sentido de, com a maior brevidade possível, nos remeter **via Fax**, ao abrigo do art.º 8.º do Dec. Lei n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro, que aprovou o Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado, com a redacção introduzida pelo Dec. Lei n.º 194/2003 de 23 de Agosto, que para os devidos efeitos se invoca, o seguinte:

- Documento de pedido de Registo da entidade APBSA, NIF 98..., no Registo Nacional de Pessoas Colectiva.

- Relativamente à entidade supra identificada agradecíamos que nos informassem qual o seu domicilio fiscal. Segundo informação do Serviço de Finanças de Lisboa - 3, este NIF foi atribuído automaticamente aquando no Registo Comercial de Pessoas Colectivas. No nosso cadastro não consta a localidade da sociedade supra identificada.

(...)".

O Registo Nacional de pessoas Colectivas respondeu o seguinte: "Com referência ao pedido dirigido a estes serviços juntos se enviam fotocópias dos documentos existentes nestes serviços, que serviram de base à Identificação da entidade "A.P.B., S.A.".

Para a emissão do referido documento foi declarado o seguinte endereço postal; R. M. C. N. n.º.. – Apartado ..-2..-9. T. N..”

Em anexo consta os seguintes documentos **(Anexo 12):**

 “PEDIDO DE INSCRIÇÃO/CARTÃO DE INSCRIÇÃO”, registado em 02-02-2006, respeitante à firma “A.P.B., S.A, com ”SEDE SOCIAL DO ESCRITÓRIO OU DO EXERCÍCIO DE ACTIVIDADE” R. M. C. N. n.º .. – Apartado .. – 2..-9..- T. N.” a actividade principal declarada é a “COMPRA DE QUOTAS DE EMPRESA PORTUGUESA”:

 “ESCRITURA DE NOMEAÇÃO DEVIDO À REELEIÇÃO OUTORGADA POR A.P.B., S.A”. Nesta escritura está plasmado que o “…SR. A. P. B., conhecido também como A. P., maior de idade, casado, industrial, de nacionalidade italiana, residente em Espanha, com domicilio em M., Z., 4.., com o cartão de residência número A Nº 3.., emitido em M. no dia 17 de Junho de 1.991, (…).

INTERVÈM, em nome da firma comercial “A.P.B., S.A.” domiciliada em P. (M.), Z., ..; constituída por tempo indefinido, mediante escritura autorizada pelo meu substituído companheiro no dia 22 de Junho de 1992, com o número de ordem 2…; INSCRITA na Conservatória do Registo Comercial de M. , no Maço 5.2.., fólio 8., secção .ª, folha M-8.., inscrição O.., O seu número de identificação fiscal é A-2.

No uso dos seus mandatos, os quais lhe foram especialmente encomendas para este acto pela Assembleia-geral de Accionistas da Sociedade, na sua sessão celebrada no dia 12 de Junho de 2002, como resultado da certificação emitida no mesmo dia, pelo Administrador Único, o senhor comparecente (…)

Mais uma vez, o Sr. A. P. aparece, em documentos oficiais, relacionado com uma empresa em incumprimento fiscal e com base nos documentos emitidos por esta empresa (C. N.) obtém vantagens fiscais, como iremos mais à frente, neste relatório, demonstrar. Por cruzamento dos anexos J da M. C. N., S.A. e M. C. N, Lda verificamos que parte dos trabalhadores que declararam receber rendimentos de trabalho dependente durante os anos de 2006, 2007 ou 2008, na primeira empresa declararam, posteriormente, receber rendimentos na segunda sociedade. Para demonstrar este facto, elaboramos um mapa onde demonstramos a “transferência” de trabalhadores da M. C. N., S.A. para a C. N.:

(…)

Dão-se aqui como reproduzidos os factos e as conclusões descritos no ponto 1.2 denominado por “M. C. N., Lda” no que respeita às inquirições efectuadas aos trabalhadores que declararam auferir rendimentos da categoria A.

C – Diligências efectuadas no intuito de averiguar se a M. C. N. S A exerce efectivamente uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola

1 – A Conservatória do Registo Comercial de Tomar remeteu fotocópia da Certidão do Registo Comercial da sociedade M. C. N., S.A **(Anexo 13).**

Da referida Certidão transcrevemos algumas inscrições:

"(…)

Insc. 1 – Ap.03/20040119-

Firma: M. C. N., LDA.,

NIPC: 506…

SEDE: R. T. V. N.º 1..

Distrito: S. Concelho: T. N. Freguesia: T. N. (S.)

Objecto: Fabricação, reparação e comercialização de máquinas e acessórios para a construção, cerâmica e vidro.

CAPITAL: 5.100,00 Euros

SÓCIOS E QUOTAS:

QUOTA 1.700,00

TITULAR: A.P.B., S.A.

NIPC:98…

Sede: C. Z., n.º , P., M.

Espanha QUOTA: 1.700,00

TITULAR: A.P.B., S.A.

NIPC:98…

QUOTA 1.700,00

TITULAR: E.., S.A.

NIPC:98…

Sede: C. Z., n.º , P., M.

Espanha

(…)”

Relativamente à Identificação dos gerentes a informação nela contida é igual à existente na base de dados da DGCI.

2 – No intuito de verificarmos as relações comerciais existente entre a M. e a C. N., foi emitido o Despacho n.º DI201000593, de 25-03-2010, com objectivo de consulta, recolha e cruzamento de elementos.

Assim, para os devidos efeitos notificámos, através do ofício n.º 7235 de 20-09-2010, desta Direcção de Finanças, o qual foi remetido através de carta registada com aviso de recepção, o Dr. D. M. G. N. B. S., NIF 201…, na qualidade de TOC da M. C. N., Lda, para se apresentar no dia 30 de Setembro de 2010, às 11 horas no Serviço de Finanças de Torres Novas. O TOC compareceu na data e hora marcada no referido Serviço de Finanças tendo prestado declarações as quais foram redigidas a escrito, em Auto declarações **(Anexo 14),** que passamos a transcrever:

1 – É Técnico Oficial de Contas da empresa M. C. N. LDA?

2 – Executou a contabilidade referente aos exercícios de 2007, 2008 e 2009?

3 – Quem são os representantes legais da M. C. N.?

4 – Quem eram os contactos estabelecidos para executar a contabilidade da empresa?

5 – Quem é que fez a transição do Sr. G. para o Sr. E.?

6 – Porque motivo a empresa é não declarante nos anos 2007, 2008 e 2009, quando o Sr. era TOC da mesma?

7 – Qual é a actividade de facto da M. C. N.?

8 – Onde é que é desenvolvida a actividade da empresa nos anos 2007, 2008 e 2009? 9 – À data de hoje com quem é que contactava na empresa C. N.? A quem é que se dirigia?

10 – Quem é que lhe pagou os seus honorários em 2007, 2008 e 2009?

11 – Alguma vez contactou com os gerentes da empresa?

12- No âmbito das suas funções como TOC da M., Lda., tem conhecimento que existe facturação de mão-de-obra da C. N. à M., com IVA liquidado, que não era declarado nem entregue nos cofres do Estado?

13 – Ainda no âmbito das suas funções como TOC na M. C. N. e M. C. N., tem conhecimento do motivo que originou a transferência de trabalhadores da primeira para a segunda?

14 – Quem é que pagava aos trabalhadores da C. N.?

15 – Conhece a sede da empresa C. N.?

16 – O Sr. identificou no início o Sr Â. C. M. como gerente da C. N., ele também era gerente da M.?

17 – O Sr. sabe quem são os representantes da empresa A.P.B. S.A., NIPC 98…, com residência em M.?

Declarou:

"(…)

1 – Procedi à renúncia no dia 16 Setembro de 2010. Era TOC desde início de 2005, Abril/Maio.

2 – Não, porque não me foram facultados os elementos contabilísticos, apesar de solicitados.

3 – Penso que inicialmente seriam três pessoas, o Eng. B. L., o Sr. C. e J. G. Quem tinha ficado como gerente quando a empresa se formou, penso que foi o Sr. J. G.. Posteriormente o Sr. G. renunciou à gerência tendo ficado o Sr. Â. C. Após isso também renunciou e ficou o Sr. N., que posteriormente também renunciou e ficou a actual gerente, a Sra. R. Penso que os sócios também venderam a sua parte a uma ou duas empresas.

4 – No início era o Sr. J. G., posteriormente era o Dr. E. P., administrativo da C. N.

5 – Foi o Dr. E. P. que se apresentou e disse ficar a tomar conta dos elementos contabilísticos.

6 - Porque não me foram facultados os elementos contabilísticos. 7 – Pressuponho que é a actividade que consta do seu CAE, de resto desconheço.

8 – Desconheço como a sociedade funcionava.

9 – Dirigia-me ao Dr. E. mas como o Dr. E. saiu, não posso contactar ninguém.

10 – Ninguém, eu nunca recebi honorários.

11 – Com o Sr. J. G. e Â. C., sim, com os outros posteriores não.

12 – Não me recordo de ver. Não tenho a certeza, mas penso que não. Da M. não tenho recordação nenhuma de ver.

13 – Não tenho conhecimentos dos motivos, só tinha acesso a uma lista de números de contribuinte, não conheço as pessoas.

14 – Não tive acesso a qualquer dado de 2007, 2008 e 2009, não sei quem paga ou se está a ser pago.

15 – Só fui a T. na altura em que fui acompanhar um colega vosso, foi nessa altura que conheci a sede da empresa, penso que foi em 2009?

16 – Eu não me recordo nesses anos se ele era Administrador da M.

17 – Não sei, desconheço.

(…)".

Ainda, nos termos dos art.ºs 37.º, 38.º, 40.º e 42.º do RCPIT, e dos art.ºs 36.º, 38.º e 41.º do CPPT, para os devidos efeitos do dever de colaboração, em conformidade com os art.º 59.º n.º 4 da LGT, notificaram-se, por correio registado com aviso de recepção, para se apresentarem no dia 30 de Setembro, às 14:3,0 na "sede" da M. C. N., Lda, as pessoas singulares abaixo identificadas declaradas formalmente como gerentes:

 A. C. M., NIF 228…, com domicilio fiscal em R. C. n.º 4..º ...º DTº - 1..-1.. L., através do ofício n.º 7.232, de 20-09-2010, ao qual os CTT atribuíram o n.º RM6250…PT;

 R. M. S., NIF 256..., com domicilio fiscal em R. C. n.º 4...º ...º DTº - 1..-1.. L., através do ofício n.º 7.234, de 20-09-2010; ao qual os CTT atribuíram o n.º RM6250....PT; e

 J. A. N., NIF 220..., com domicilio fiscal em R. P. R. .. – 2..- T. N., através do ofício n.º 7233, de 20 de Setembro de 2010 com domicilio fiscal R. C. n.º 4...º ...º DTº - 1..-1.. L., através do ofício n.º 7.232, de 20-09-201, ao qual os CTT atribuíram o n.º RM6250...PT.

As cartas remetidas foram todas devolvidas. Mesmo assim, os inspectores credenciados deslocaram-se à sede da empresa, à data Av. C. M., n.º .., ...º andar, Sala .. em T., tendo lavrado o "Auto de Ocorrência" que a seguir transcrevemos:

"Aos trinta dias do mês de Setembro do ano de dois mil e dez, pelas doze horas, deslocamo-nos nós, A. J. D. E. e A. C. S. M. e P. S. B. N., Inspectoras Tributárias, a exercer funções na Divisão de Inspecção Tributária II da Direcção de Finanças de Santarém, ao domicílio fiscal da sociedade M. C. N., LDA (doravante designada por C. N.), NIPC 506...., sita na Av. C. M., n.º .. ...º andar Sala .. 2..-5.. T., devidamente credenciadas para proceder ao início do procedimento externo ao abrigo do Despacho N.º DI201000792 para consulta, recolha e cruzamento de elementos, com a extensão aos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009, onde se verificaram os factos a seguir descritos:

1. No sentido de proceder ao inicio do procedimento inspectivo externo, nos termos do artigo 51º do Regime Complementar de Procedimento da Inspecção Tributária (RCPIT), notificou-se por escrito os Gerentes e o Técnico Oficial de Contas da C. N. para comparecerem, no dia 30 de Setembro, os primeiros no domicilio fiscal da empresa (administradores) e o segundo (TOC) no Serviço de Finanças de Torres Novas.

2. No dia 30 de Setembro ouvimos pelas 11.50, o TOC da C. N. que se encontra identificado na base de Dados da DGCI, Dr. D. M. G. N. B. S., NIF 201..., tendo-se elaborado para o efeito o Auto de declarações que se junta em anexo, **Anexo I**. Importa referir que, o TOC assinou o Despacho supra identificado, em 30-09-2010, tendo inscrito no mesmo o seguinte: "(...) declaro que me comprometo a enviar o duplicado deste documento aos representantes legais da empresa". O TOC ainda entregou, no dia 01-10-2010, fotocópia de um documento "Carta normal", datado de 13-09-2010, sendo o destinatário a M. C. N., Lda, a título de "Rescisão de contrato"; **Anexo II**.

3. No mesmo dia, pelas 14.30, deslocamo-nos à sede da empresa onde fomos informados pela Advogada, que ocupava uma das salas do ...º direito da Av. C. M., n.º .. em T., que a C. N. efectivamente tinha arrendado uma sala, mas que já tinha resolvido o contrato. Ainda nos informou, que o proprietário da sala era o Dr. C. D. que não estava no momento, mas que iria estar no escritório por volta das 15.00 horas. Na referida morada, não estavam presentes os Administradores notificados da referida sociedade.

4. Posteriormente, falamos com o Dr. C. D. que nos informou que tinha sido celebrado, em 19-11-2007, um "CONTRATO PROMESSA DE ARRENDAMENTO" entre a sociedade (C. N.) e M. M. A. C. G. A., a primeira na qualidade promitente locatário e a segunda na qualidade de Promitente Locadora, **Anexo III**. Porém, este contrato foi rescindido por falta de pagamento das rendas, conforme consta na carta remetida à C. N. por A., D. & A. – S. A., R.L., NIPC 508...., **Anexo IV**. A C. N. respondeu por escrito, em 02-08-2010, carta assinada por R. M. S., que "(...) pomos desde já, termo ao contrato de arrendamento celebrado". Importa referir que sob o logótipo e nome da empresa consta o "TELEFONE 2...", este número é o mesmo da M., Lda, **Anexo V.**

5. Mais nos informou que, no interior da sala existia uma mesa e uma cadeira com muito pó onde era colocada a correspondência recebida e que às vezes uma pessoa vinha recolher.

Por ser verdade e para constar elaboramos o presente Auto de Ocorrência que vai ser assinado por nós, A. J. D. E., P. S. B. N. e A. C. S. M., Inspectores Tributários credenciados para a realização do procedimento externo de inspecção já identificado à sociedade C. N..

(...)." (sublinhados nossos)

Nesse mesmo dia, 30-09-2010, foi feita online a alteração de morada da "sede" da C. N. para a R. G., n.º .. c. Sala .. 1..-1. L.

No intuito de encontrar o local onde a empresa desenvolvia a actividade, os Inspectores A. E. e P. N. acompanhados por outro inspector tributário, S. S., deslocaram-se à "nova sede" da C. N. Para efeito de relato dos factos ocorridos foi lavrado o "Auto de Ocorrência" que a seguir transcrevemos:

"(...) Aos dezoito dias do mês de Outubro do ano de dois mil e dez, pelas doze horas, deslocamo-nos nós, A. J. D. E., P. S. B. N. e S. M. A. S., Inspectores Tributárias, a exercer funções na Divisão de Inspecção Tributária II da Direcção de Finanças de Santarém, deslocamo-nos ao domicílio fiscal actual, da sociedade M. C. N., LDA (doravante designada por C. N.), NIPC 506..., sita na R. G., n.º .. c. Sala .. 1.-1... L., no âmbito do procedimento externo ao abrigo do Despacho N.º DI201000792 para consulta, recolha e cruzamento de elementos, com a extensão aos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009, onde se verificaram os factos a seguir descritos:

1-Neste dia, cerca das 11.30, deslocamo-nos à actual sede da empresa, que fica num prédio antigo de tom claro e porta exterior verde, tocamos à campainha exterior identificada como pertencente àquela sala e ninguém atendeu. Posteriormente, a inspectora P. N. entrou no interior do referido prédio e tocou à campainha respeitante à sala identificada e ninguém atendeu. No interior e no exterior do prédio não existe qualquer identificação da sociedade supra identificada. Nas caixas de correio, também não consta qualquer referência à referida sociedade.

(…)".

Face, ao exposto nas diligências efectuadas, nas moradas da "sede" declaradas não se encontraram elementos objectivos em como a empresa tem uma estrutura empresarial susceptível de exercer uma actividade de carácter comercial ou industrial. Importa referir que, no mesmo dia em que ouvimos o TOC Dr. D. M. G. N. B. S. foi feita alteração da "morada da sede" da C. N. Mas mesmo assim, na "nova morada da sede" também não se detectaram indícios de estarem a desenvolver uma actividade de natureza comercial ou industrial.

E – Conclusão

Atendendo ao exposto nos pontos anteriores concluímos que a C. N. existe apenas em termos formais, pois apesar das diligências efectuadas, não se detectaram quaisquer elementos que demonstrem que esta sociedade tem uma estrutura empresarial em condições de exercer uma actividade de natureza comercial e industrial.

Conclui-se, assim, pela existência de fortes indícios de que as operações tituladas por facturas da C. N. tem como único objectivo a obtenção de vantagens fiscais, pela utilização das mesmas facturas, em face dos seguintes factos: - esta entidade não declara rendimentos em sede de IRC. No entanto, permite ao utilizador das facturas, leia-se M., a sua contabilização como custo diminuindo o valor do seu resultado tributável e, consequentemente, o valor dos tributos a pagar ao Estado;

- as facturas emitidas pela C. N. têm inscrito IVA liquidado que nunca foi entregue nos cofres do Estado. Porém, a M. deduz o referido IVA e solicita o respectivo reembolso;

- existem fortes indícios em como os administradores de facto da M. são os mesmos da C. N. (vide documento de pedido de registo na RNPC da A.P.B, SA, declarações do TOC e dos trabalhadores e ex-trabalhadores). Os administradores identificados como representantes da C. N. nos contratos trazidos ao presente procedimento de inspecção são todos cidadãos de nacionalidade estrangeira e nunca declaram rendimentos obtidos em território nacional;

- é importante referir que a R. M. S. na certidão declara como residência a Av. C. M., .. em T., "sede" da C. N., S.A. No sistema informático da DGCI está declarado como domicilio fiscal a R. C. N 4. .. DTO L., sede da M. C. N., S.A (vide ponto 1.2);

- Na deslocação efectuada pela equipa credenciada para a realização do presente procedimento de inspecção verificou-se que as "sedes" indicadas para efeitos fiscais ou eram meros receptores de correio (T.) ou não existiam quaisquer indícios de sociedade estar a desenvolver uma actividade comercial.

Face ao exposto, é nossa opinião que existem fortes indícios, objectivos e seguros, de que as operações descritas nas facturas, já identificadas, são "fictícias".

Todavia, em nossa opinião, e apesar da conclusão anterior, ou seja, de que as facturas da sociedade C. N. não titulam operações reais, em face dos indícios descritos, para efeitos de IRC, serão de aceitar os valores contabilizados como custo referente "Cedência de mão de obra", pois, atendendo à substancia económica dos factos tributários, ficou demonstrado que os trabalhadores exerceram efectivamente funções no O. M. G. (sede da M.), executando os trabalhos da M. e sobre as ordens dos Srs A. P. (pai e filho), pelo que o custo contabilizado com a mão de obra será de aceitar nos termos do n.º 1 art.º 23.º do CIRC. Relativamente ao IVA, o mesmo não é dedutível nos termos do n.sº 3 e 4.º do art.19.º do Código do IVA, devido à existência de fortes indícios, objectivos e seguros, que se tratam de negócios simulados, sendo que os gerentes da M.: Srs A. P. (pai), NIF 219..., A. P. (filho) NIF 228... e Â. C. M., NIF 228..., tinham conhecimento que a C. N. (prestadora de serviços) não entregou nos Cofres do Estado o imposto liquidado e que esta entidade não dispunha da adequada estrutura empresarial susceptível de exercer a actividade.

Face ao exposto foi deduzido indevidamente no período de 2009/12 o valor de € 63.978,30.

2.3. – Falta de Liquidação de IVA

2.3.1 – IVA referente aos Proveitos Não Facturados

Relativamente aos proveitos não facturados, referidos no ponto 1.4, configuram os mesmos uma transmissão de bens, nos termos do n.º1 do art.º 3.º do Código do IVA (CIVA). Desta forma, o sujeito passivo, ao não ter emitido uma factura ou documento equivalente por essas transmissões de bens, conforme já se descreveu no mesmo ponto 1.4, e consequentemente não ter liquidado nem entregue nos cofres do Estado o imposto devido, infringiu o disposto no art.º 3.º, n.º 1, art.º 7.º n.º 1 alínea a), no art.º 8.º, art.º 26.º n.º 1 do e no art.º 28.º n.º 1 alínea b) todos do CIVA.

Assim, apurou-se o imposto em falta correspondente, no montante de € 57.680,32 (€ 274.668,20 x 21%). Este imposto é devido e exigível a partir de Dezembro de 2007, dado que esses bens não constam do inventário final de existências reportado a 31/12/2007, e conforme o disposto no art.º 80.º do CIVA, presumem-se transmitidos os bens adquiridos, que se não encontrarem em qualquer dos locais em que o contribuinte exerce a sua actividade e dado não existir qualquer outra informação que nos permitisse concluir de outra forma.

2.3.2 – Exportações sem Documentos Alfandegários Apropriados

A M. emitiu, nos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009, várias facturas, infra identificadas, sem liquidação

de IVA. Estas facturas foram classificadas na contabilidade e declaradas nas declarações periódicas de IVA como “exportações ou operações assimiladas”.

Em 18 de Fevereiro de 2010 foi notificada a M., relativamente a cada um dos três exercícios fiscais, do seguinte:

“1 – Concernente, às facturas emitidas pela **M.,** as quais estão identificadas no quadro I, apresente os documentos alfandegários comprovativos da exportação, nos termos do n.º 8 do art.º 29.º do CIVA (anterior n.º 8 do art.º 28.º do CIVA) (…)”.

Para uma simplificação de análise iremos proceder a uma apreciação, por exercício fiscal, das respostas apresentadas.

A – Exercício Fiscal de 2007

A M. emitiu, no exercício fiscal de 2007, as facturas identificadas no quadro infra sem ter apresentado os documentos alfandegários apropriados que comprovem a exportação, previstos no n.º 8 do art. 28.º do CIVA, não podendo assim beneficiar da isenção prevista no n.º 1 do art.º 14.º do mesmo diploma.

(…)

A M. reconhece que não tem os documentos alfandegários apropriados para as facturas nºs 22-2…; 22-2….; 22-2… e 22-2… e que vai liquidar o IVA em falta. No entanto, até à data não foi efectuada a referida liquidação de imposto através da entrega das respectivas declarações de substituição para cada um dos períodos de imposto.

No que respeita à factura n.º 20-2… de 27 de Junho de 2007 a factura tem inscrito que está “ISENTO DE IVA AO ABRIGO DO PONTO 2 DO ARTIGO 6.º DO DECRETO DE LEI 198/90”.

Na resposta à notificação efectuada, em 18-02-2010, nomeadamente no que respeita à não liquidação de IVA na factura n.º 20-2…., foram entregues os seguintes documentos: - documento alfandegário n.º 2007PT000455205… identificando como exportador “C. A. J. N., Lda”, NIPC 503…;

- Declaração, datada de 26-06-2007, emitida por “C. A. J. N., Lda” onde declara que “(…) fará entrega de Certificado Comprovativo de Exportação no praxo máximo de 60 dias”

- Factura n.º 01…emitida, em 27 de Junho de 2007, pela “C. A. J. N., Lda” a favor de C.l – G. C. S., Lda, entidade Angolana.

Ora, sucede que os documentos apresentados não comprovam que os bens transmitidos pela M., estes e não outros, para a "C. A. J. N., Lda" através da factura n.º 20-2.. foram exportados.

De acordo com o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 198/90 de 19 de Junho, são isentas de IVA, com direito à dedução do imposto suportado a montante, nos termos do artigo 20.º do CIVA, efectuadas a exportadores nacionais de mercadorias que não lhes sendo entregues excepto, se forem titulares de um armazém de exportação, são apresentadas num dos seguintes locais:

a) Nas instalações do fornecedor, em caso de carregamentos completos;

b) No porto ou aeroporto de embarque, no caso de carga não consolidada;

c) Entregues num armazém de exportação;

Por sua vez, o n.º 1 do mesmo artigo exige, para que aquela isenção se efective, que a exportação seja feita no prazo de 60 dias a contar da data da declaração aduaneira de exportação. A isenção deve ser invocada na declaração aduaneira de exportação, até ao momento da sua entrega, mediante a aposição do código específico definido na regulamentação aduaneira e a apresentação, por qualquer via, do certificado comprovativo da exportação. Esse certificado, devidamente visado pelos serviços aduaneiros, deve ser entregue pelo exportador ao fornecedor, do qual deve constar:

a) Exportador: nome e número de identificação fiscal;

b) Fornecedor: nome e número de identificação fiscal;

c) Mercadorias: quantidade, qualidade e valor constantes da factura emitida pelo fornecedor, bem como referência ao número e data da mesma;

d) Local de apresentação das mercadorias; e) Meio de transporte: natureza, identificação (matrícula, nome ou número do voo e respectivo prefixo), data de saída, número e natureza do título de transporte (carta de porte, conhecimento de embarque ou documento equivalente);

f) Marca e número do contentor ou vagão, quando for o caso;

g) Número e data de aceitação da declaração de exportação.

Quando alguns dos elementos exigidos nas alíneas e), f) e g) do número anterior não forem conhecidos, no momento da entrega da declaração aduaneira de exportação, devem ser fornecidos pelo exportador, no mais curto período de tempo, que não poderá exceder o prazo de 60 dias.

Se, findo aquele prazo de 60 dias, o vendedor não estiver na posse do certificado, deve, no prazo referido no n.º 1 do artigo 36.º do CIVA, proceder à liquidação do imposto, debitando-o à empresa exportadora em factura ou documento equivalente emitido para o efeito, sendo que dentro desse prazo o adquirente apenas pode afectar as mercadorias a um destino diferente da exportação após estar na posse da factura ou documento equivalente do fornecedor com a liquidação do imposto respectivo.

Porém, a M. não apresentou o certificado de exportação emitido pela Direcção Geral das Alfandegas a visar que as suas mercadorias foram exportadas. Face ao exposto não pode a M. beneficiar da isenção de IVA.

B – Exercício Fiscal de 2008

A M. emitiu, no exercício fiscal de 2008, as facturas identificadas no quadro infra sem ter apresentado os documentos alfandegários apropriados que comprovem a exportação, previstos no n.º 8 do art. 29.º do CIVA (n.º 8 do art. 28.º para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008).

(…)

A M. reconhece que não tem os documentos alfandegários apropriados para as facturas identificadas no quadro anterior e que vai liquidar o IVA em falta. Todavia, até à data não foi efectuada a referida liquidação de imposto através da entrega das respectivas declarações de substituição para cada um dos períodos de imposto. A M. emitiu, no exercício fiscal de 2009, as facturas identificadas no quadro infra sem ter apresentado os documentos alfandegários apropriados que comprovem a exportação, previstos no n.º 8 do art. 29.º do CIVA.

A M. reconhece que não apresentou documentos alfandegários apropriados para as facturas identificadas no quadro anterior pelo que não pode beneficiar da isenção prevista no art.º 14.º do CIVA.

D – Conclusão

Face ao exposto nos pontos anteriores concluímos que as operações supra identificadas consubstanciam transmissões de bens, previstas no n.º 1 do art.º 3.º do CIVA e consideram-se localizadas em território nacional, nos termos do n.º 1 do art.º 6.º do CIVA, e estão sujeitas a IVA à taxa normal nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA conjugado com alínea c) n.º 1 do art.º 18.º do mesmo diploma. Nos exercícios fiscais de 2007 e 2008 (factos ocorridos até 30-06-2008) a taxa é 21%, para os restantes períodos temporais, leiam-se exercícios fiscais de 2008 (factos ocorridos após 30-06-2008) e 2009 a taxa de imposto aplicar é de 20%.

Na situação em apreço o imposto é devido e torna-se exigível na data de emissão da factura, nos termos

do n.º 1 do art.º 8.º do CIVA, e o valor tributável para efeitos do n.º 1 do art.º 16.º do mesmo diploma será o valor inscrito na factura.

O montante do imposto exigível, apurado nos termos dos art.ºs 19.º a 26.º e 78.º do CIVA (art.ºs 19.º a 25.º e 71.º do CIVA para os factos ocorridos antes a 24/06/2008) deve ser entregue nos cofres do Estado, conjuntamente com a respectiva declaração periódica, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, conforme previsto no n.º 1 do artigo 27.º (n.º 1 do art. 26.º para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008), conjugado com a alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º, todos os art.ºs do CIVA (alínea c) do n.º 1 do art. 28.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 40.ºs todos do CIVA para os factos ocorridos antes de 24-06-2008).

(…)**2.3.4 – Transmissões de Bens Declaradas Como Intracomunitárias**

O sujeito passivo foi notificado, em 31 de Março de 2010, para efeitos de comprovação da isenção das transmissões intracomunitárias de bens, prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, apresentar os documentos comprovativos da saída dos bens do território nacional, relativamente a um conjunto de facturas emitidas a clientes espanhóis, conforme cópia das notificações que se juntam em **Anexo 15 – ano de 2007- e Anexo 16 – ano de 2008.**

Em resposta a esta notificação, ocorrida em 13/04/2010, veio o sujeito passivo juntar um conjunto de documentos, **(Anexo 15 - ano de 2007; Anexo 16 – ano de 2008)**, com o respectivo esclarecimento, que também se junta no mesmo Anexo.

Passamos de seguida a descrever, e analisar, a resposta a cada situação:

- Exercício de 2007 (cfr. Anexo 15, referente às respostas para este exercício)

 Factura nº 21-2….:

Esta factura corresponde a uma venda de “diverso material” para o cliente F. SL, com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 08/02/2007, indicando Barcelona (Espanha) como local de descarga. Na factura não está indicado qualquer guia de remessa. No entanto, o sujeito passivo apresentou como Guia Transporte n.º 07-0000…, o **doc. 1,** da resposta à notificação, datado de 19/03/2007. Este documento não está assinado por qualquer interveniente na transacção e não identifica a matrícula da viatura. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

 Factura nº 21-27…:

Esta factura corresponde a uma venda de 100 “ARAME CORTDA PIANO BWG RED” para o cliente F., S.A.,

com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 09/03/2007, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura não está indicado qualquer guia de remessa. No entanto, o sujeito passivo apresentou como Guia de Transporte n.º 07-0000…, emitida a favor de "CLIENTES VENDAS A DINHEIRO", com morada em "T.-I.", o **doc. 2** da resposta à notificação, datado de 19/03/2007. Este documento além de estar dirigido a clientes vendas a dinheiro, desconhece-se o destinatário e tem como morada um país terceiro. Por outro lado, o documento não está assinado por quem efectuou a recepção da mercadoria. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-27…:

Esta factura corresponde a uma venda de 1 "ladrilhador" para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 04/05/2007, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura não está indicado qualquer guia de remessa. No entanto, o sujeito passivo apresentou como declaração de expedição internacional (CMR) o **doc. 3** da resposta à notificação, datado de 19/03/2007. Este documento, além de não estar assinado, não permite a identificação dos bens transportados. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-2700…:

Esta factura corresponde a uma venda de diverso material para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 08/10/2007, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura não está indicado qualquer guia de remessa. No entanto, o sujeito passivo apresentou cópia de um documento emitido pela empresa T. S.A., datado de 04/10/2007 (cfr. **doc. 4** da resposta à notificação). Este documento, além de não identificar a viatura que efectuou o transporte, o local de carga e de descarga, não está assinado por qualquer interveniente, nomeadamente, do adquirente, ou de quem efectuou a recepção da mercadoria. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-2700….:

Esta factura corresponde a uma venda de diverso material para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 07/11/2007, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura não está indicado qualquer guia de remessa. No entanto, o sujeito passivo apresentou cópia de uma guia de transporte nº 07/000…., datada de 07/11/2007 (cfr. **doc. 6** da resposta à notificação). Este documento além de não permitir a identificação dos bens enviados, tem como destinatária uma terceira entidade com morada em M. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-2700..:

Esta factura corresponde a uma venda de 1 “conjunto de dados e réguas” para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 17/11/2007, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura não está indicado qualquer guia de remessa. No entanto, o sujeito passivo apresentou cópia de um documento emitido pela empresa D. (carta de frete) nº 598337....., cuja data não é possível determinar com fiabilidade (cfr. **doc. 7** da resposta à notificação). Este documento além de não permitir a identificação dos bens enviados, tem como destinatária uma terceira entidade com morada em M.. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

- Exercício de 2008 (cfr. Anexo 16, referente às respostas para este exercício)

 Factura nº 21-2800…

Esta factura corresponde a uma venda de material para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 23/01/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura está indicado a guia de remessa nº 54.. de 15/01/2008. Nesta guia está indicado “Lisboa” como local de destino (cfr. **doc. 1** da resposta à notificação). Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

 Factura nº 21-2800..:

Esta factura corresponde a uma venda de 4 “laminas exteriores” e 18 “molas” para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 11/02/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga, bem como, que a data da “partida” dos bens é 11/02/2008, pelas 17 horas, e que os mesmos bens “ …foram colocados à disposição do adquirente nesta data”. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 54... No entanto, esta guia está datada de 24/12/2007, e indica que o material transportado respeita a 1 “embraiagem” (cfr. **doc. 2** da resposta à notificação). Esta guia de remessa não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento de transporte da empresa proprietária da viatura com a matrícula 9.-..-V... Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

 Factura nº 21-2800..:

Esta factura corresponde a uma venda de 2 “anilho” para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 19/02/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 55.. (cfr. **doc. 3** da resposta à notificação). Esta guia de remessa não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à

disposição destes Serviços qualquer outro documento de transporte da empresa proprietária da viatura com a matrícula A.-….-X.. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

▯ Factura nº 21-280…:

Esta factura corresponde à venda de diverso material para reparação de um laminador para o cliente T./C. y O., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 28/03/2008, indicando Ciudad Rodrigo (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 51.. (cfr. **doc. 6** da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 31/08/2007 e não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento de transporte da empresa proprietária da viatura com a matrícula 8… C…. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

▯ Factura nº 21-280…:

Esta factura corresponde à venda de um "conjunto de la masqueta de limpieza parte exterior para rodillo de comando", um "conjunto de limpieza parte exterior para rodillo de comando" e de 4 "conjuntos de rodillos laterale verticales" para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 03/04/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 56.. (cfr. **doc. 7** da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 01/04/2008 e, além de não conter as designações e as quantidades do material transportado conforme consta da factura, não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento da empresa transportadora. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

▯ Factura nº 21-280..:

Esta factura corresponde à venda de diverso material, de onde realça 5 "queimadores modelo GCS-11", no valor de € 22.000, 00 cada um (total de: € 110.000,00), sendo que o valor global da factura ascende a € 121.685,37 para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 07/05/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na factura estão indicadas as guias de remessa nº 57.., nº 57.., nº 57.., nº 57.. e nº 57.., todas de 07/05/2008. Nestas guias está indicado "Madrid" (Espanha) como local de destino (cfr. **doc. 10** da resposta à notificação). Estas guias além de não conterem qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não contêm qualquer referência ao transporte dos "queimadores modelo GCS-11" supra referidos. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português, nomeadamente, os "queimadores modelo GCS-11" já mencionados.

Factura nº 21-2800..:

Esta factura corresponde à venda de 2 “camisas” para o cliente IP.. S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 28/05/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 57. (na resposta à notificação foi indicado a apresentação desta guia de remessa como doc. 11. No entanto verifica-se que a mesma não foi, de facto, apresentada). Apesar disso, estes Serviços de Inspecção detectaram uma cópia do quadruplicado junto à factura supra identificada **(cfr. Anexo 17)** Esta guia de remessa não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento da empresa transportadora. Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Facturas nº 21-2800../..:

Estas facturas correspondem à venda de diverso material para o cliente A. M., com domicílio fiscal em Espanha. As facturas são de 28/05/2008, indicando Toledo (Espanha) como local de descarga. Nas mesmas facturas está indicado a guia de remessa nº 57.. (cfr. **doc. 14** e 13 (no anexo junta-se somente cópia do doc. 14 porque trata-se da mesma guia) da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 28/05/2008 e não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento de transporte da empresa proprietária da viatura com a matrícula 79.. B... Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-2800..:

Esta factura corresponde à venda de 1 “carreto” para o cliente IP. , S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 11/06/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 58.. (cfr. **doc. 15** da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 05/06/2008 e não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento de transporte da empresa proprietária da viatura com a matrícula 4.-..-X.. Será ainda de referir que a guia de remessa está emitida a uma entidade com morada em Barcelona (RECAM). Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-2800..:

Esta factura corresponde à venda de 8 “coroas” para o cliente IP.., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 23/06/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura não está

indicado qualquer guia de remessa. Na notificação o sujeito passivo apresentou a guia de remessa nº 5781 (cfr. **doc. 16** da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 23/05/2008 e não contém qualquer assinatura respeitante à recepção da mercadoria, não tendo sido colocado à disposição destes Serviços qualquer outro documento de transporte da empresa proprietária da viatura com a matrícula 79... B.. Será ainda de referir que a guia de remessa está emitida a uma entidade com morada em Toledo (A. M.). Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-2800..:

Esta factura corresponde à venda de 105 "pás" para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 22/10/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 60.. (cfr. **doc. 18** da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 17/10/2008, e está indicado "Lisboa" como local de destino. Será ainda de referir que a guia de remessa está emitida a uma entidade espanhola diferente na que consta da factura (C. C.).

Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

Factura nº 21-280...:

Esta factura corresponde à venda de diverso material para o cliente IP., S.A., com domicílio fiscal em Espanha. A factura é de 22/10/2008, indicando Madrid (Espanha) como local de descarga. Na mesma factura está indicado a guia de remessa nº 60.. (cfr. **doc. 19** da resposta à notificação). Esta guia de remessa está datada de 22/10/2008, e está indicado "Chipre" como local de destino. Será ainda de referir que a guia de remessa está emitida a uma entidade portuguesa com morada em Lisboa (SH – T., S.A.).

Conclui-se, assim, que não está comprovado a saída dos bens indicados na factura para fora do território português.

O art.º 14.º do RITI, isenta as transmissões de bens e operações equiparadas efectuadas para fora do território nacional com destino a outro Estado membro, sendo esta isenção completa, por conferir nos termos do n.º 2 do art.º 19.º do RITI, direito à dedução do imposto suportado a montante. Porém, para que uma transmissão de bens efectuada por um sujeito passivo registado em Portugal beneficie da isenção referida no art.º 14.º do RITI, é necessário que se verifiquem as seguintes condições:

- os bens sejam transportados a partir de Portugal com destino a outro Estado membro;

- o adquirente seja um sujeito passivo de IVA noutro Estado membro;

- o adquirente para efectuar a aquisição tenha utilizado o seu número de identificação em outro Estado membro (seja o Estado membro dos bens ou qualquer outro).

O ofício n.º 30009, de 10/12/1999 da Direcção de Serviços do IVA veio esclarecer no ponto 4 quais os meios considerados idóneos para comprovar a a isenção prevista na alínea a) do art.º 14.º do RITI documentos:

"...Perante a falta de norma que, na legislação do IVA, indique expressamente os meios considerados idóneos para comprovar a verificação dos pressupostos da isenção prevista na alínea a) do artigo 14º do RITI, será de admitir que a prova da saída dos bens do território nacional possa ser efectuada recorrendo aos meios gerais de prova, nomeadamente através das seguintes possibilidades alternativas:

-os documentos comprovativos do transporte, os quais, consoante o mesmo seja rodoviário,aéreo ou marítimo, poderão ser, respectivamente, a declaração de expedição (C.), acarta de porte ("A. I"-A.) ou o conhecimento de embarque ("B. l."-B/L);

-os contratos de transporte celebrados;

-as facturas das empresas transportadoras;

-as guias de remessa; ou

-a declaração, no Estado membro de destino dos bens, por parte do respectivo adquirente, de aí ter efectuado a correspondente aquisição intracomunitária."

Deste modo, a M. não logrou provar a expedição ou o transporte, dos bens transmitidos a partir do território nacional para outro Estado membro da União Europeia, não podendo assim beneficiar da isenção prevista no art.º 14.º do RITI. Assim, consideram-se que as transacções supra identificadas ocorreram em território nacional. Face ao exposto nos pontos anteriores concluímos que as operações supra identificadas consubstanciam transmissões de bens, previstas no n.º 1 do art.º 3.º do CIVA e consideram-se localizadas em território nacional, nos termos do n.º 1 do art.º 6.º do CIVA, e estão sujeitas a IVA à taxa normal nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 1.º do CIVA conjugado com alínea c) n.º 1 do art.º 18.º do mesmo diploma. Nos exercícios fiscais de 2007 e 2008 (factos ocorridos até 30-06-2008) a taxa é 21%, para os restantes períodos temporais, leiam-se exercício fiscal de 2008 (factos ocorridos após 30-06-2008) a taxa é 20%.

Na situação em apreço o imposto é devido e torna-se exigível na data de emissão da factura, conforme está plasmado no n.º 1 do art.º 8.º do CIVA, e o valor tributável para efeitos do n.º 1 do art.º 16.º do mesmo diploma será o valor inscrito na factura.

O montante do imposto exigível, apurado nos termos dos art.ºs 19.º a 26.º e 78.º do CIVA (art.ºs 19.º a 25.º e 71.º do CIVA para os factos ocorridos antes a 24/06/2008) deve ser entregue nos cofres do Estado, conjuntamente com a respectiva declaração periódica, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, conforme previsto no n.º 1 do artigo 27.º (n.º 1 do art. 26.º para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008), conjugado com a alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º, todos os art.ºs do CIVA (alínea c) do n.º 1 do art. 28.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 40.ºs todos do CIVA para os factos ocorridos antes de 24-06-2008).

(…)

2.4 – Regularizações de IVA a Favor da Empresa.

A - Exercício fiscal de 2008.

O sujeito passivo regularizou IVA a seu favor através de documentos internos denominados por "DOCUMENTO DIÁRIO", que estão descritos no quadro seguinte:

Em termos contabilísticos a incidência foi registada a débito na conta #269 e o valor total (incidência+ IVA) foi registado a crédito da conta divisionária de #21101- Clientes conta corrente. Nos documentos não são feitas quaisquer referência ao(s) documento(s) que estão a ser corrigidos e não justificam a razão da regularização nem documentos probatórios que demonstrem que o cliente teve conhecimento da regularização do IVA.

Dispõe o n.º 1 do art. 78.º do CIVA que "As disposições dos artigos 36.º e seguintes devem ser observadas sempre que, emitida a factura ou documento equivalente, o valor tributável de uma operação ou o respectivo imposto venham a sofrer rectificação por qualquer motivo." e no caso do valor dessa rectificação for a favor do sujeito passivo, impõe o n.º 5 do mesmo normativo "…que, a regularização a favor do sujeito passivo só pode ser efectuada quando este tiver na sua posse prova de que o adquirente tomou conhecimento da rectificação ou de que foi reembolsado do imposto, sem o que se considera indevida a respectiva dedução."

Deste modo foi regularizado, indevidamente, IVA a favor da empresa nos períodos de 2008/10 e 2008/12, no valor de € 1.837,92 e € 1.039,50, respectivamente.

B - Exercício fiscal de 2009.

O nº 6 do artigo 78 º do Código do IVA prevê que os sujeitos passivos efectuem regularizações de IVA no que a respeita " … a erros matérias ou de cálculo no registo, a que se referem os artigos 44º a 51º e 65º,

nas declarações mencionadas no artigo 40º …", sendo que as mesmas são " … facultativas quando resultar imposto a favor do sujeito passivo, mas só poderá ser efectuada no prazo de dois anos, que, no caso do exercício do direito à dedução, será contado a partir do nascimento do respectivo direito, nos termos do nº 1 do artigo 22º, sendo obrigatória quando resulte a favor do Estado."

Será ainda que acrescentar, que o ofício nº 30082, de 17/11/2005 veio esclarecer o sentido de expressão "erros materiais ou de cálculo".

Assim, no nº 9.3 deste ofício é referido o seguinte:

" …

9.3 Regularizações previstas no nº 6 do artº 71º

Trata-se da correcção de erros materiais ou de cálculo efectuados nos regis-tos ou nas declarações periódicas. Consideram-se erros materiais ou de cálculo aqueles que resultam de erros internos da empresa e não têm qualquer interferência na esfera de terceiros. Normalmente consistem em erros na transcrição das facturas para os registos ou dos registos para a declaração periódica, não compreendendo os que estão assinalados no ponto 8 do presente ofício-circulado.

A regularização deste tipo de erros é facultativa se for a favor do sujeito passivo e **só pode ser efectuada no prazo de dois anos.**

Caso se trate da correcção de erros relacionados com imposto dedutível (p.e. erro na transcrição, para a declaração periódica, do imposto dedutível), o prazo é contado a partir do nascimento do direito à dedução (normalmente a data das facturas, mas no caso de não ter sido observado o prazo legal para a sua emissão, a data em que este termina).

Para os erros verificados no preenchimento das declarações periódicas, a contagem do novo prazo far-se-á a partir da data da sua apresentação ou da data em que o prazo legal de apresentação termine, nos casos em que este não tenha sido observado.

Tratando-se de regularização a favor do Estado, esta deve ser efectuada no prazo de quatro anos, devendo os valores a regularizar constar de declaração de substituição do período em que a regularização deveria ter sido efectuada."

O sujeito passivo na declaração periódica referente ao mês de Outubro de 2009 inscreveu no "campo 40 – Regularizações a favor da empresa" o valor de € 112.172,75.

Este valor inclui o valor de € 112.132,95, que foi apurado com base no documento que se junta em **Anexo 18,** com a designação de "Relatório da análise feita às divergências encontradas nas declarações do IVA da empresa M.", no qual estão identificadas várias situações referentes a eventuais erros de registo e erros nas declarações periódicas, quer a favor da empresa, quer a favor do Estado.

Tais erros de registo e erros nas declarações periódicas dizem respeito a períodos de imposto compreendidos entre os anos de 2001 até 2009. Ora, conclui-se que o sujeito passivo efectuou regularizações a seu favor respeitantes a períodos de imposto relativamente aos quais já estava impedido de o fazer, nos termos do normativo supra referido.

(…)

IX. DIREITO DE AUDIÇÃO

1 - Credencial e período em que decorreu a acção inspectiva (ponto 1 do direito de audição)

O sujeito passivo alega que não foi notificado da segunda prorrogação do procedimento inspectivo, referindo que o ofício nº 8 157 " … jamais foi recebido pelo sujeito passivo…", juntando cópia do registo dos objectos expedidos emitido pelos CTT, no qual se constata que o mesmo não foi reclamado.

Será de referir que em 20-10-2010, através do ofício n.º 8157, desta Direcção de Finanças, foi notificada a sociedade da segunda prorrogação do procedimento de inspecção, nos termos do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT). Esta notificação foi efectuada por carta registada, tendo sido devolvida com a indicação de "objecto não reclamado", pelo que nos termos do nº 1 do artigo 43º do mesmo regime, presume-se que o sujeito passivo foi notificado. De salientar ainda, que na cópia do registo dos objectos expedidos emitido pelos CTT que o sujeito passivo juntou ao direito de audição (doc. 1), **se constata que o mesmo foi avisado da existência de um objecto postal, pelos serviços dos CTT, no apartado que possui junto destes serviços, sendo que no aviso deixado pelos serviços postais é sempre identificado o remetente da correspondência.**

Deste modo, conclui-se que os Serviços de Inspecção procederam, de facto, à notificação da 2ª prorrogação do procedimento inspectiva, nos termos do nº 4 do artigo 36º do RCPIT, sendo de repudiar totalmente a alegação efectuada pelo sujeito passivo, de que a notificação não foi efectuada, ao contrário do que a Administração Fiscal pretendia fazer crer "… por manifesta má fé." **2 – M. C. N. (ponto 1.2 (IRC) e ponto 2.1 (IVA) do direito de audição)**

A tributação do rendimento em sede de pessoas colectivas está subordinada ao princípio constitucional da tributação do lucro real (artigo 103º da Constituição da Republica), corolário de um outro princípio constitucional, embora não expressamente previsto, de que a tributação deve assentar na capacidade

tributária dos sujeitos passivos, que constitui um dos pressupostos dos tributos segundo o nº 1 do artigo 4º da Lei Geral Tributária.

Para o efeito a Administração Tributária está sujeita ao princípio do inquisitório, segundo o qual no procedimento deve realizar todas as diligências necessárias do interesse público e à descoberta da verdade material, nos termos do artigo 58º da Lei Geral Tributária.

Assim, e partindo das declarações apresentadas pelos sujeitos passivos, bem como dos elementos da sua contabilidade, que se presumem verdadeiras e de boa fé, quando estiverem organizadas de acordo com legislação comercial e fiscal em vigor, como dispõe o nº 1 do artigo 75º da LGT, os Serviços de Inspecção efectuaram, no decurso do procedimento inspectivo, um conjunto de diligências com o objectivo de validar tais declarações e respectivos elementos em que assenta a contabilidade do sujeito passivo em análise.

Tais diligências encontram-se vertidas nos pontos 1.2, 2.1 e 2.2 do Projecto de Relatório e agora do presente Relatório Final tendo sido obtidos um conjunto de indícios fundados, objectivos e seguros, de que as declarações e a contabilidade do sujeito passivo não reflectem a matéria colectável real. Deste modo, e nos termos do nº 2 do mesmo artigo 75º da LGT, cessa a presunção supra referida.

Em face do exposto, conclui-se que à Administração Fiscal basta a recolha de indícios, embora fundados, objectivos e seguros, de que a matéria colectável declarada pelo sujeito passivo não é a real, por cessar a presunção de veracidade da sua contabilidade e dos elementos de suporte sobre os quais recaiam tais indícios, invertendo-se desde modo, o ónus de prova, competindo ao sujeito passivo a prova de que a sua contabilidade e respectivos elementos respeitam a operações efectivamente realizadas. Tal é, de facto, a posição dominante da jurisprudência portuguesa, da qual apresentamos, como exemplo, excertos do Acórdão datado de 04/06/2002, Processo 6 573/02:

“ ...

Quanto ao facto de as facturas se apresentarem formalmente correctas, isso, só por si, não significa que traduzam a realidade das operações que titulam, cessando a presunção da veracidade da escrita no caso da existência de indícios sérios de que aquelas operações se não realizaram.

Nesse caso - e aqui entramos já na questão do ónus da prova também invocado pela recorrente – provando a Administração a existência de indícios sérios e credíveis de que aquelas operações não são verdadeiras, cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das mesmas.

(...)

Daí que seja curial rejeitar como custo uma quantia titulada por facturas quando, após averiguações, a

Administração Fiscal conclui haver sérios indícios de que aquelas operações são simuladas e, consequentemente, que tais custos não são reais. Na verdade, pretendendo-se, em sede de IRC, tributar o lucro real, não pode, obviamente, consentir-se a dedução de impostos que resulte de operação simulada, sob pena de aceitação de fraude fiscal.

E perante esses indícios, cessa a presunção de veracidade das operações constantes das facturas, passando a competir ao contribuinte o ónus de provar que as operações se realizaram efectivamente …"

Refere o sujeito passivo que "Assim parece existir uma clara contradição entre aquilo a que a AF chama de "fortes indícios objectivos e seguros", e a aceitação posterior dos custos contabilizados como "cedência de mão-de-obra", pois, apesar dos alegados indícios existe a comprovação de que efectivamente houve cedência de mão-de-obra entre a C. N. e a M. Deste modo não se compreende como é que a aceitar a cedência de mão-de-obra não aceita a AF Parte das facturas referentes a "material diverso", tanto mais que apenas e só propõe o acréscimo ao resultado tributável dos exercícios de 2007 e 2008 constantes do Quadro V e VI (pag 13) e aceita como despesa as facturas constantes do Quadro VII (pag 14)".

Em face do alegado pelo sujeito passivo, será de referir o seguinte: Da leitura atenta do Projecto de Relatório em conjugação com os princípios que norteiam, em particular, a tributação em sede de imposto sobre o rendimento, (principio da capacidade contributiva e principio da tributação do lucro real), e em geral, a actuação dos Serviços de Inspecção Tributária (princípio da verdade material), conclui-se que a contradição alegada não existe.

Pois, o que os Serviços de Inspecção atentos os princípios agora referidos, não obstante considerarem, em face dos indícios, objectivos e seguros, que as facturas da sociedade M. C. N. não titulam operações reais, aceitam como componente negativa do resultado tributável (ou seja, como custo fiscal) o valor contabilizado como "cedência de mão-de-obra". Isto é, em face das diligências efectuadas concluíram os Serviços de Inspecção que os trabalhadores executaram efectivamente trabalhos para a M., e que por isso, atendendo à substancia económica dos factos a tributar em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, bem como, ao conceito de rendimento acréscimo adoptado pelo legislador como base de incidência do IRC, que só é alcançado pela tributação do rendimento líquido, o que implica a aceitação e, consequente, dedução das componentes negativas inerentes aos proveitos (custos ou perdas), seriam de aceitar os custos contabilizados.

Assim, embora os Serviços de Inspecção, tenham concluído pela existência de fortes indícios, objectivos e seguros, de que **as operações descritas nas facturas da M. C. N., são "fictícias",** também ficaram convictos de que os trabalhadores exerceram funções, embora como funcionários, de facto, da M., pelo que os respectivos custos seriam de aceitar.

Nunca referem os Serviços de Inspecção que "… existe a comprovação de que efectivamente houve

cedência de mão-de-obra entre a C. N. e a M.". Nem nunca aceitaram como reais as operações quer de "cedência de mão-de-obra", quer de venda de "material diverso".

Ou seja, em face dos indícios descritos nos pontos 1.2 e 2.1 do Capítulo III, desconsideraram as operações e transacções indicadas nas facturas emitidas pela M. C. N. No que respeita às facturas relativas à venda de "material diverso", os Serviços de Inspecção no decurso do procedimento inspectivo, não concluíram pela existência dos bens referidos nas mesmas, até porque não foram detectados quaisquer fornecedores desta suposta pessoa colectiva. Deste modo, e como dispõe o Acórdão supra referido: "…pretendendo-se, em sede de IRC, tributar o lucro real, não pode, obviamente, consentir-se a dedução de impostos que resulte de operação simulada, sob pena de aceitação de fraude fiscal."

O acréscimo proposto ao lucro tributável, pelos Serviços de Inspecção, referente apenas ao valor das facturas de "material diverso" dos anos de 2007 e 2008, foi consequência do facto de as Ordens de Serviços ao abrigo das quais foi efectuado o procedimento inspectivo, abranger, em sede de IRC, apenas estes dois exercícios. A Ordem de Serviço de 2009 (OI201000035) contempla apenas "IVA". A breve prazo, irá ser proposta a correcção em sede de IRC ao exercício de 2009 em face dos indícios descritos.

No que respeita ao Sr. F. H. M., e ao facto de estes Serviços de Inspecção terem afirmado que o mesmo não constava na certidão da Conservatória do Registo Comercial como administrador da M. C. N., será de referir que tal afirmação resultou da verificação da certidão que se junta no Anexo 4.

Conforme se pode constatar o nome do Sr. F. H. M. não consta, e só por isso se fez a afirmação que consta do Projecto de Relatório, e nunca "… apenas por má fé…", conforme mais uma vez o sujeito passivo refere.

Para contrapor a conclusão dos Serviços de Inspecção, em face dos indícios descritos, de que o sujeito passivo (M.) e a M. C. N. em termos de substância económica são a mesma entidade, vem o sujeito passivo apresentar um quadro comparativo da estrutura societária de cada uma das entidades com a indicação das data de constituição, sócios actuais e administração/gerência, referindo:

"Conclui-se assim que as duas sociedades são distintas económica e juridicamente".

Ora, não entendem estes Serviços de Inspecção, que da análise do Quadro apresentado pelo sujeito passivo no direito de audição, **se retire a conclusão que as duas sociedade são distintas economicamente**. Os factos descritos pelos Serviços de Inspecção apresentam claros indícios do contrário, os quais não foram minimamente abalados, pelo exposto no direito de audição, nomeadamente, com a apresentação do Quadro agora referido.

No que respeita aos trabalhadores, não se coloca em causa o facto de receberem ordens dos Senhores A. P. (pai ou filho), uma vez que trabalham, efectivamente, para a M. O que se coloca em causa, mais uma

vez, é a existência económica, de facto, da M. C. N., devido ao facto de a maioria dos trabalhador inquiridos não ter identificado, objectivamente, qualquer responsável desta suposta entidade.

Deste modo, e não tendo o sujeito passivo, no direito de audição, apresentado factos que contrariassem os fortes indícios recolhidos pelos Serviços de Inspecção e descritos no ponto 1.2 - "M. C. N.", tendo-se concluído, em face dos mesmos que, nomeadamente, se estava em presença de negócios simulados, que os gerentes da M., Srs A. P. (pai), NIF 219...., A. P. (filho) NIF 228... e Â. C. M., NIF 228..., tinham conhecimento que a C. N. (transmitente) não entregou nos Cofres do Estado o imposto liquidado e que não dispunha de adequada estrutura empresarial susceptível de exercer qualquer actividade económica, serão de manter as correcções propostas em sede de IRC e de IVA, nos termos do artigo 23º do Código do IRC e dos nº 3 e nº 4 do artigo 19º do Código do IVA.

No que respeita ao facto de as facturas estarem emitidas sem forma legal, nos termos do nº 5 do artigo 35º do Código do IVA (actual artigo 36º), conforme foi descrito no ponto 2.1, e que o IVA inscrito nas mesmas não confere direito a dedução conforme dispõe a alínea a) n.º 2 do art.º 19.º do CIVA, o sujeito passivo vem apenas referir o seguinte:

" ... sendo que quanto à forma das facturas as mesmas estão devidamente preenchidas com toda a descrição necessária dos serviços".

Ora, conforme se demonstrou as facturas não contêm todos os elementos exigidos por lei, pelo que se mantém as conclusões constantes do Projecto de Relatório.

3 – M. C. N. (ponto 2.2 (IVA) do direito de audição)

No que respeita a este ponto alega o sujeito passivo, que apesar de as facturas referirem apenas "mão-de-obra cedida", "... têm em anexo uma listagem dos serviços prestados com horas descritas por funções e postos de trabalho". Ora, estes Serviços de Inspecção não tomaram conhecimento de qualquer listagem anexa às respectivas facturas, com a indicação das horas por função e posto de trabalho, nem a mesma foi junta ao direito de audição para análise, pelo que será de manter a conclusão de que as facturas emitidas pela M. C. N. não estão emitidas na forma legal, em face do disposto nº 5 do artigo 35º do Código do IVA (actual artigo 36º).

Alega o sujeito passivo que não lhe compete averiguar " ... a quem é que os seus fornecedores prestam serviços, ou qual a sua situação tributária, não lhe podendo ser assacada qualquer responsabilidade pelos factos praticados pelos mesmos.", nem é " ... da sua incumbência (...) averiguar qual a sede dos seus fornecedores".

Refere ainda, que, "... não se pode concluir que as operações são "fictícias", já que a "mão de obra" foi

prestada, as pessoas são reais e o pessoal trabalhou para a M., tendo o seu trabalho sido facturado, por conta das encomendas que a M. faz à m. C. N.", pelo que "… não são negócios simulados, a m. C. N. tem os seus empregados, que fazem trabalhos para a M., que são facturados, reais, verdadeiros e comprováveis e pagos, cujas cópias de documentos foram entregues, pelo que essas insinuações são maliciosas e falsas."

Conclui o sujeito passivo relativamente a este ponto que, "… os gerentes da M. não têm de saber se a M. C. N. entrega nos cofres do Estado os impostos liquidados(…), nem está no âmbito das suas funções de um cliente saber se o fornecedor cumpre com as obrigações tributárias com o Estado ou com outro!".

Conforme se constata do alegado pelo sujeito passivo, o mesmo não apresenta qualquer facto concreto que afaste os indícios recolhidos pelos Serviços de Inspecção que a entidade denominada M. C. N tenha uma existência económica independente e de os administradores de facto da M. são os mesmos da C. N., conforme se concluiu no ponto 2.2 do Capítulo III.

Sendo assim, serão de manter todas as conclusões e respectivas correcções referentes a este ponto.

(…)**5 – Proveitos não facturados (ponto 1.4 (IRC) e ponto 2.3.1 (IVA) do direito de audição)**

O sujeito passivo refere que a "Fieira 42/40BUE", a "Fieira 42/44 RNV" e a "Prensa Revolver 49/0/IPC " … estão no armazém …", e que "…as máquinas referidas foram mostradas aos inspectores da Administração Fiscal signatários do Projecto de Relatório em apreço, que não tendo mencionado tal facto, que permitem concluir a existência de má fé na elaboração do já referido relatório Projecto de Relatório".

Ora, face ao alegado em direito de audição torna-se necessário esclarecer a verdade dos factos:

No decurso do presente procedimento inspectivo constatou-se a existência de diversas aquisições de máquinas para serem utilizadas no âmbito da indústria de cerâmica, nos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009, de elevado valor que foram contabilizados em imobilizado corpóreo, incorpóreo ou existências (estas últimas, posteriormente transferidas para imobilizado).

Solicitou-se ao Sr. A. P. (filho), gerente da sociedade, que mostrasse as máquinas e os moldes adquiridos, às inspectores deste Serviço de Inspecção, nos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009, bens esses que estavam contabilizadas no imobilizado corpóreo e incorpóreo. Numa primeira fase o pedido foi recusado, tendo alegado, aquele gerente, que essa verificação tinha de ser previamente agendada, porque não sabiam onde as mesmas estavam e que não se podia entrar na fábrica onde decorre o processo produtivo a qualquer momento.

No sentido de tornar o processo mais célere solicitaram as mesmas inspectoras para verem o "Cuerpo fundido y semi-mecanizado de una EXTRUSORA, ref. APB 500, constituída por: Grupo amasador, com cajas

redutoras, câmara de vacio, cuerpo fundido de boca cónica", titulado pela factura n.º 1.0../2008 emitida, em 12 Novembro de 2008, pela "A. – A. F. Y E. I. Y S. A., S.A.", NIF ES-A2…. (empresa do Grupo P.),no valor de € 84.000,00. No entanto, o mesmo gerente, continuou a recusar mostrar-nos a identificada "máquina", tendo saído de imediato da sala, que nos foi indicada para realizar o referido procedimento de inspecção. Uns minutos depois, o Sr. A. P. (filho) voltou a entrar na sala, referindo que já podia mostrar a referida máquina. Dirigiram-se as inspectoras, de imediato, a uma das naves das instalações, acompanhadas pelo gerente, onde lhes foi mostrado um aglomerado de peças ferrugentas que estavam empilhadas, que atendendo ao nível de oxidação se concluiu que eram muito, mas mesmo, muito velhas. E em nada têm de semelhante com as máquinas apresentadas, agora no direito de audição, nas fotos.

Face ao relatado reitera-se veemente que não foram mostradas às inspectoras dos Serviços de Inspecção as máquinas que constam nas fotos.

Será ainda de referir que, no decurso da visita efectuada nunca foi feita qualquer referência às máquinas que constam nos inventários finais de 2006, 2007, 2008 ou 2009. Ora, importa referir que as máquinas não foram incluídas nos inventários finais dos exercícios de 2007 e 2008.

Quanto ao facto de o sujeito passivo alegar que a máquina "Revolver 49/0/IPC" depois de modificada ter sido dada como garantia à Administração Fiscal, não se podem tecer quaisquer comentários atendendo ao facto do sujeito passivo não ter apresentado qualquer documento comprovativo desse facto.

Será de referir que a margem aplicada de 58% foi determinada por recurso a elementos retirados da contabilidade de 2007, nomeadamente, venda de uma máquina constante da factura de venda nº 20 – 27…., a qual consubstanciava a única máquina que os Serviços de Inspecção detectaram vendida na contabilidade daquele ano. Assim, por recurso ao valor do inventário desta máquina foi obtida a margem supra referida, conforme consta no ponto 1.4.

Será de referir que esta máquina foi vendida para um cliente sediado em Portugal: A. E., S.A., NIPC 502 …, com sede em C., V. N. G., como se pode verificar na factura nº 20 – 27… (ver cópia desta factura em Anexo 20).

Sendo assim, não entendem estes Serviços de Inspecção a alegação do sujeito passivo no sentido de que a margem foi aplicada " … como se as máquinas tivessem sido vendidas para o Estrangeiro", bem como, a alegação de que deveria ter sido "… uma margem de lucro correspondente à taxa de 40%". Em face do exposto serão de manter as correcções propostas em sede de IRC e em sede de IVA.

(…)

9 – Exportações sem documentos alfandegários apropriados (ponto 2.3.2 (IVA) do direito de audição)

No que respeita a este ponto apresenta-se em primeiro lugar as alegações efectuados pelo sujeito passivo, para de seguida se proceder à sua análise:

9.1 – Argumentos apresentados no Direito de Audição

"(…)

Exercício fiscal de 2007

O IVA referente às facturas n.ºs. 22-2700.., 22-2700…, 22-2700.. e 22-2700.. foi regularizado através das facturas n.ºs. 22-300…, 22-300…, 22-300… e 22-300.. cujas cópias se anexam, cfr. docs 19, 20, 21 e 22.

Quanto à C. A. factura n.º 22- 270…, foi entregue á A.F. O DU comprovativo da saída de material, conforme solicitado na altura da Inspecção.

Exercício fiscal 2008

O IVA referente às facturas n.ºs. 22-2800.., 22-2800.., 22-2800.., 22-2800.., 22-2800.., 22-2800.., 20-2803.. e 22-2800.. foi regularizado através das facturas 22-300…, 22 300.., 22-300.., 22-300.., 22-300…, 22-300…, 22-300.. cujas cópias se anexam, cfr docs. 23, 24, 25,26, 27, 28, 29 e 30.

Exercício fiscal 2009 O IVA referente às facturas n.ºs. 22-2900.., 22-2900.., 22-2900.., 22-2900.., 22-2900.. e 22-2900.. foi regularizado através das facturas nrs. 22-300.., e 22-300.., e 22-300…, 22-300…, 22-300… e 22-300… cujas cópias se anexam cfr docs. 31,32, 33, 34, 35 e 36.

(…)"

9.2 - Posição dos Serviços de Inspecção

Os documentos apresentados, em direito de audição, são facturas emitidas, **em Dezembro de 2010**, pela M. com a descrição "REGULARIZAÇÃO DO IVA REFERENTE a N/FACTURA N.º (…), POR NÃO TER APRESENTADO DOCUMENTO ALFANDEGÁRIO COMPROVATIVO DE EXPORTAÇÃO".

Relativamente às transmissões de bens ou prestações de serviços tituladas por factura a exigibilidade do imposto verifica-se na data de emissão das mesmas, conforme passamos a demonstrar:

 sempre que a transmissão de bens ou a prestação de serviços dêem lugar à obrigação de uma factura nos termos da alínea b) n.º 1 do art.º 29.º do CIVA(art.º 28.º para os factos ocorridos antes de 24-06-2008),

o que se verifica na situação em apreço, o imposto torna-se exigível:

- se o prazo previsto para a emissão da factura ou documento equivalente for respeitado [nos termos do n.1 do art.º 36.º (art.º 35.º para os factos ocorridos anteriormente a 24-06-2008), a factura ou documento equivalente deverão ser emitidos , o mais tardar no quinto dia útil seguinte ao momento em que o imposto é devido nos termos do art.º 7.º do CIVA], no momento da sua emissão, conforme dispõe a alínea a) nº 1 do art.º 8.º do CIVA;

- Se esse prazo não for respeitado, no momento em que termina, nos termos da alínea b) do art.º 8.º do CIVA.

As facturas emitidas em Dezembro de 2010, agora apresentadas em direito de audição, não podem substituir as facturas emitidas nos exercícios fiscais de 2007, 2008 e 2009. Pois assim, a exigibilidade do imposto seria um facto de livre arbítrio, o que colocaria em causa a segurança do imposto e, consequentemente, a respectiva cobrança do Imposto devido. Todavia, a emissão de facturas inexactas que já tenham sido objecto de registo nos termos do art.º 45.º do CIVA, e se verifique imposto liquidado a menos a rectificação é obrigatória e poderá ser efectuada sem qualquer penalidade até ao fim do período de imposto aquele a que respeita a factura inexacta, conforme está consagrado no n.º 3 do art.º 78.º do CIVA (art.º 71.º para os factos ocorridos antes de 24-06-2008). Sucede que as alegadas “rectificações de facturas” são datadas de Dezembro de 2010 não tendo aplicabilidade este normativo legal.

Deste modo, o montante do imposto exigível, apurado nos termos dos art.ºs 19.º a 26.º e 78.º do CIVA (art.ºs 19.º a 25.º e 71.º do CIVA para os factos ocorridos antes a 24/06/2008) deve ser entregue nos cofres do Estado, conjuntamente com a respectiva declaração periódica, até ao dia 10 do segundo mês seguinte àquele a que respeitam as operações, conforme previsto no n.º 1 do artigo 27.º (n.º 1 do art. 26.º para os factos ocorridos anteriormente a 24/06/2008), conjugado com a alínea c) do n.º 1 do art.º 29.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 41.º, todos os art.ºs do CIVA (alínea c) do n.º 1 do art. 28.º e alínea a) do n.º 1 do art.º 40.ºs todos do CIVA para os factos ocorridos antes de 24-06-2008).

No que respeita à factura n.º 22-270… emitida a favor de “C. A. J. N., Lda”, NIPC 503…, será de referir que conforme alega o sujeito passivo, “ … foi entregue à A.F. o DU comprovativo da saída de material, conforme solicitado na altura da Inspecção”. No entanto, o documento em falta, conforme consta no ponto 2.3.2 A), é o Certificado Comprovativo de Exportação devidamente autenticado pelos Serviços Aduaneiros Competentes, documento que não foi entregue aos Serviços de Inspecção.

Face ao exposto mantêm-se as correcções propostas no ponto III.2.3.2.

10 – Transmissões de bens declaradas como intracomunitárias (ponto 2.3.4 (IVA) do direito de audição)

Relativamente a este assunto, será de referir que o sujeito passivo no decurso do procedimento inspectivo foi notificado para apresentar os comprovativos das transmissões intracomunitárias de bens, tendo o mesmo apresentado vários documentos, nomeadamente, guias de remessa, que não comprovavam a recepção dos bens pelo adquirente, sujeito passivo com sede em outro Estado membro, pois, não se encontravam assinados pelo receptor/adquirente dos bens.

No decurso do direito de audição, veio o sujeito passivo apresentar os mesmos documentos, alguns deles apenas com rubricas, outros com carimbos colocados agora nas cópias dos documentos. Ou seja, conclui-se que os documentos (doc. 37 a 41, 44 a 52, 54 a 57) apresentados no direito de audição foram alterados.

Junta-se ao presente Relatório Final (Anexo 21), estes documentos apresentados pelo sujeito passivo no decurso do direito de audição seguidos dos documentos que foram apresentados no decurso do procedimento inspectivo, concluindo-se, que tais rubricas e carimbos não existiam nos mesmos documentos. Sendo assim, não serão os mesmos de aceitar como comprovando a recepção dos bens nas datas respectivas, pelo que não se comprova que tais transacções configuram transmissões intracomunitárias, beneficiando da isenção de IVA, nos termos do artigo 14º do RITI.

Os documentos nº 42 e nº 53, juntos ao direito de audição, são documentos emitidos pela "IP., S.A.", com sede em Espanha, empresa do grupo "P.". No entanto, não foram apresentadas provas de que os mesmos foram recebidos na sociedade M. à data dos factos, ou seja, à data da suposta transmissão intracomunitária, nomeadamente, através de datador interno ou de um registo postal. Será de referir, que o sujeito passivo foi notificado para apresentar provas da saída dos bens do território nacional, não tendo tais documentos sido apresentados no decurso do procedimento inspectivo. Sendo assim, não serão de aceitar esses documentos como prova da recepção dos bens, por forma a beneficiar da mesma isenção de IVA.

No que respeita aos documentos apresentados no direito de audição com os nº 43 e nº 58, será de referir que os mesmos não permitem efectuar a ligação com as facturas nº 21 280.. e nº 21-280..., respectivamente, bem como, com as guias de transporte apresentadas no decurso do procedimento inspectivo.

Sendo assim, serão de manter as correcções propostas no ponto 2.3.4 do Projecto de Relatório. **11 – Regularizações de IVA a favor da empresa (ponto 2.4 (IVA) do direito de audição)**

No que respeita às regularizações de IVA efectuadas a favor da empresa a que se referem os docs. nº 59 e nº 60 juntos ao direito de audição, será de referir que o sujeito passivo não apresenta provas de que o IVA foi liquidado a favor do Estado em duplicado, nomeadamente, através dos respectivos extractos de conta corrente. Deste modo, em falta desta comprovação, serão de manter as correcções propostas no ponto 2.4 do Projecto de Relatório.

Relativamente às restantes regularizações alega o sujeito passivo que como " ... existiam discrepâncias tentou corrigir as mesmas, demonstrando assim nas declarações periódicas a realidade da contabilidade", e que "... as declarações periódicas de IVA são feitas com base nos documentos contabilísticos existentes (por lei só podem ser regularizadas até 4 anos), mas dessa forma a empresa estava a ser muito prejudicada."

Quanto a este ponto será apenas de referir que os Serviços de Inspecção aplicaram o disposto no artigo 71º do Código do IVA (actual 78º), o qual regula temporalmente as regularizações de imposto.

Deste modo, serão de manter as correcções propostas relativas ao ponto 2.4 do Capítulo III.

(...)" (sublinhados nossos)

2 – No intuito de verificarmos as relações comerciais existente entre a M. e a C. N., foi emitido o Despacho n.º DI201000593, de 25-03-2010, com objectivo de consulta, recolha e cruzamento de elementos a esta última entidade.

Em 07-04-2010 deslocámo-nos ao seu domicílio fiscal sito na R.C. n.º 4..º .. Dto em L., onde constámos o seguinte:

a) estando a porta do prédio encerrada, tocou-se à campainha do .. Dto do mesmo prédio, não tendo ninguém atendido;

b) Posteriormente, tocou-se para o .. Dto do mesmo prédio, onde se encontrava o escritório de outra sociedade. Questionou-se as pessoas que aí se encontravam se conheciam a sociedade C. N., tendo os mesmos informado que exerciam a actividade naquelas instalações há cerca de 5 anos, e que nunca conheceram ou viram alguém relacionado com aquela sociedade. No entanto, já outras pessoas, nomeadamente, representantes da Administração Fiscal, tinham tentado obter informações junto deles sobre a referida sociedade.

c) Após sairmos do escritório da sociedade, subimos ao .. Dto, onde verificámos que na porta se encontrava aposta uma placa, devidamente aparafusada à mesma, com a identificação "M. C. N., S.A. - Sede Social"; e a circundar a mesma estavam afixadas diversas notificações emitidas por entidades públicas e privadas em nome da "C. N.".

d) No sentido de documentar os factos descritos na alínea anterior foram tiradas fotos à porta do .. Dto, do nº 4.. da R. C., em L., domicílio fiscal declarado na base de dados da DGCI pelos representantes da C. N. Importa referir que para o efeito foi lavrado o respectivo Auto de Ocorrência.

3 - Após identificação da proprietária da fracção onde se encontra a "sede" da C. N. a Inspectora P. N. telefonou para a Sra. C. tendo-a questionado sobre o contrato de arrendamento relativo ao .. Dtº situado na R. C., em L.. Esta senhora informou o seguinte:

- o referido contrato foi celebrado com a M. C. N. (anterior denominação da C. N.) e que o representante era o Sr. A. P. (lembrava-se do nome por ser estrangeiro e ser igual ao nome do presidente russo). No entanto, nunca o conheceu, porque foi uma imobiliária que intermediou o negócio;

- inicialmente, o pagamento era feito através de cheque, mas os últimos pagamentos foram efectuados através de vale postal;

- actualmente, a empresa encontra-se em incumprimento no pagamento das rendas. A Sra C. informou que telefonou, diversas vezes, para o n.º 2..., mas nunca conseguiu falar com o Sr. A. P. As únicas pessoas com quem falou foram: a telefonista e o Sr. S., mas ambos informaram-lhe, sempre, que os gerentes não estavam, pois, normalmente, só estavam na empresa uma vez por semana.

No intuito de trazer ao processo elementos probatórios escritos notificou-se a arrendatária, proprietária da fracção (onde está declarada a "sede" da C. N.), nos termos n.º 4 do art.º 59.º e na alínea d) n.º 1 do art.º 63.º ambos da Lei Geral Tributária (LGT) e alínea b) do n.º 3 do art.º 29.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), através do ofício n.º 2888, de 2010-04-08, remetido em carta registada c/ aviso de recepção, para apresentar os seguintes elementos: "(...)

1. Relativamente ao prédio urbano inscrito na matriz sob o artigo 1...º, fracção.., na freguesia de S. N., concelho de L., situado na R. C. n.º 4.. - .. dt.º, em L., envie os seguintes elementos/documentos:

a) o contrato de arrendamento celebrado entre si e o arrendatário, o qual esteve na génese das rendas recebidas e declaradas no anexo F, da sua declaração de IRS nos anos 2007, 2008 e 2009;

b) identifique o meio de recebimento das rendas, juntando cópia de documentos comprovativos do meio de recebimento;

c) a pessoa que assinou o contrato de arrendamento foi a mesma que negociou o preço da renda? Se a resposta for negativa, identifique a pessoa;

d) identifique a pessoa, n.º de telefone, ou morada com quem entra em contacto em caso de incumprimento no pagamento de rendas.

(...)"

A notificada respondeu, em 20-04-2010, por escrito, à qual foi atribuída a entrada n.º 13.523 desta Direcção de Finanças, **(Anexo 5)** o seguinte:

"(…)

Em resposta ao vosso ofício n.º 2888 de 8/04/2010, venho prestar os seguintes esclarecimentos conforme vossa solicitação:

a) Juntar cópia do contrato de arrendamento celebrado em 1 de Janeiro de 2003 com a sociedade M. C. N., S.A;

b) Indicar que o recebimento das rendas, o qual não tem sido atempadamente cumprido, se processou através de cheque bancário. Estes cheques foram depositados em conta bancária, pelo que não é possível juntar cópias dos mesmos;

c) A pessoa que assinou o contrato de arrendamento foi a mesma que negociou o preço da renda;

d) os contactos com a inquilina têm sido feitos para a R. P. R., n.º.., em T. N..

(…)".

O documento apresentado denomina-se por "CONTRATO DE ARRENDAMENTO COMERCIAL" e foi celebrado, em 01-01-2003, entre a Sra. C. M. T.S., na qualidade de senhoria, NIF 131.... e a sociedade M. C. N., S.A. (anterior denominação da M. C. N., S.A.), na qualidade de inquilina, a qual estava representada, e passamos a transcrever, " (…), pelo seu Administrador..

- **A. P. G.**, portador do passaporte n.º 63..., contribuinte fiscal n.º 228... e residente na R. P. R. n.º.. – 2...-7.. **T. N.**." (sublinhados nossos)

Mais é dito que:

"(…)

É celebrado o presente contrato de arrendamento Comercial, que se regue pelas seguintes cláusulas:

1ª

A Senhoria, como proprietária, dá de arrendamento á Inquilina o ..Dtº do prédio urbano sito na R. C., Nº 4.

inscrito na matriz predial urbana da Freguesia de S. N. sob o art.º Nº 1… – Concelho de L..

(…)". (sublinhados nossos).

Torna-se importante referir que, a assinatura do administrador da M. C. N., S.A. (anterior denominação da M. C. N., S.A.) é igual à assinatura do administrador da M. que consta na Ordem de Serviço, ao abrigo da qual se iniciou o presente procedimento de inspecção.

4 - Em consulta ao sistema informático verificamos que o Técnico Oficial de Contas (TOC) da C. N. é o **Sr D. M. G. N. B. S.**, NIF 201….. Com vista a identificar os administradores de facto da referida sociedade, em 06-04-2010, ouvimos o, **Sr D. M. G. N. B. S.**, NIF 201…, na qualidade de TOC da **M. C. N. S A,** NIPC 500.., tendo para o efeito sido lavrado um termo de declarações que se junta em anexo **(Anexo 6).** Neste auto de declarações é estabelecida uma relação directa entre a C. N. e a M. conforme excertos do auto que a seguir se transcrevem:

"(…),

7- O Dr E. P., era o interlocutor entre mim e a C. N. Este Sr. terá saído da empresa em Dezembro de 2009. Anteriormente à entrada deste Sr., também mantive contactos com o Sr. J. G., que era responsável pela execução dos lançamentos contabilísticos na empresa. Este Sr., penso que era funcionário da empresa C. N.

8- Neste momento, se quisesse contactar no que respeita à C. N., entraria em contacto com o Sr. A. P. (filho).

(…)

12- Não sou pago desde Dezembro de 2003, mas até essa data era o Sr. A. P. que assinava os cheques de pagamento, penso que era o filho mas não tenho a certeza. Seria com certeza o representante legal à data.

(…)

14- Nunca abordei directamente os Sr.s A. P., pai e filho, dado que o interlocutor era o Sr. E. P., sendo este último que transmitia a informação aos primeiros.

(…)"

5 – Como várias testemunhas identificaram o Sr. E. F. G. P., NIF 217…., como sendo o interlocutor da M., notificou-se, o referido senhor, através do ofício n.º 7.516, de 30-09-2010, o qual foi expedido em correio

registado com aviso de recepção, para comparecer no dia 11 de Outubro de 2010 às 10.30 horas no Serviço de Finanças de Alcobaça. Este ofício não foi entregue por motivo "Destinatário ausente, empresa encerrada, avisado na estação de Alcobaça". No entanto conseguiu-se entrar em contacto telefónico com o Sr. E. F. G. P., que nos informou que estava ausente do País e pediu que lhe fossem enviadas as perguntas por email. Face ao pedido remetemos o seguinte documento:

"Na sequência do nosso contacto telefónico, de 07-10-2010, foi o Sr. informado que tinha sido notificado, através do ofício n.º 7.516, de 30-09-2010, para prestar declarações no Serviço de Finanças de Alcobaça, no dia 11 de Outubro, na qualidade de trabalhador da M. C. N., S.A., NIPC 500..., no ano de 2007, e trabalhador da M. C. N., Lda, NIPC 506..., nos anos de 2007, 2008 e 2009. Devido a nos ter comunicado a sua impossibilidade de estar presente no dia identificado por estar ausente do país solicita-se que nos remeta via email os seguintes esclarecimentos:

Estando a decorrer um procedimento de inspecção às empresas M. C. N., S.A., NIPC 500... e M. C. N., S.A, NIPC 506...., respeitante aos anos de 2007, 2008 e 2009, e considerando que o Sr. E. F. G. P.; NIF 217..., auferiu rendimentos nos anos de 2007 (M. C N., S.A), 2008 e 2009 (M. C. N., S.A), conforme consta no anexo J entregue pelas referidas sociedades, para os devidos efeitos do dever de colaboração, em conformidade com os art.ºs 59.º n.º 4 da Lei Geral Tributária, solicitamos que responda às seguintes questões: (...)"

Em 19-10-2010, o Sr. E. F. G. P. respondeu por escrito, ao qual foi atribuído a entrada n.º 33.904 desta Direcção de Finanças de Santarém, que passamos a transcrever **(Anexo 7)** :

"(...)

1. Confirma que foi trabalhador da M. C. N., S.A., no ano de 2007, e M. C. N., S.A , nos anos de 2007, 2008 e 2009?

R1.: Sim, Confirmo.

2. Indique o motivo porque mudou de entidade patronal no ano de 2007, leia-se mudança da M. C. N., S.A. para a M. C. N., Lda.

R2.: Porque, segundo fui informado, a segunda empresa apresentava uma situação mais estável, logo mais promissora para o futuro.

3. Identifique a pessoa que propôs a mudança.

R3.: Ambos os Senhores P. (A. P., Pai e A. P. Filho, vulgo D. A. e Dr. A., respectivamente).

4. Que funções exercia nos anos de 2007,2008 e 2009?

R4.: Não me recordo, concretamente, da expressão constante no contrato de trabalho. No entanto, quando iniciei as minhas funções foi como responsável administrativo e financeiro, tentando assegurar o normal funcionamento da organização neste domínio.

5. Local onde exercia funções em 2007,2008 e 2009?

R5.: Em T. N., na R. M. C. N..

6. De quem recebeu ordens nos anos de 2007, 2008 e 2009?

R6.: Sempre e exclusivamente de ambos os Senhores P. No entanto, em situações muito excepcionais relacionadas com aspectos logísticos, também do Senhor A. C.

7. Quem efectuou o pagamento dos salários nos anos de 2007, 2008 e 2009?

R7.: A empresa M., Lda.

8. Qual o meio de pagamento do salário nos anos de 2007, 2008 e 2009?

R8.: Transferência bancária, exceptuando dois ou três pagamentos que foram mediante cheque.

9. Quem representou as referidas empresas com quem assinou o contrato de trabalho? **R9.: Não me recordo de quem assinou os meus contratos, no entanto, os meus interlocutores para o efeito, foram sempre ambos os Senhores P.**

10.Conhece a sede da M. C. N., S.A.? Se sim, alguma vez se deslocou à mesma?

R10.: Conheço sim. Desloquei-me lá, cerca de 5 a 6 vezes, a fim de levantar o correio lá depositado.

11. Quem é que identifica de facto como responsável da M. C. N.

R11.: Identifico ambos os Senhores P., uma vez que foram sempre eles que se apresentaram junto de mim como os interlocutores para os assuntos da M. C. N.

12. Conhece a sede da M. C. N., Lda.? se sim, alguma vez se deslocou à mesma?

R12.: Conheço sim. Deslocava-me lá para entregar o cheque de pagamento da renda e levantar o correio.

13. Quem é que identifica de facto como responsável da M. C. N., Lda?

R13.: Também para esta empresa identifico ambos os Senhores P., uma vez que foram sempre eles que se apresentaram junto de mim como os interlocutores para os assuntos da mesma.

14. O Dr. E. P. foi identificado, por vários trabalhadores, como sendo a pessoa que lhes propôs a transferência, para efeitos laborais, da M. C. N., S.A para a M. C. N., Lda. Identifique a(s) pessoa(s) de quem recebeu essas ordens.

R14.: De ambos os Senhores P..

15. O TOC da M. C. N., S.A, D. M. G. N. B. S., identificou o Dr. E. P. como sendo o interlocutor entre ele e a empresa. Identifique a(s) pessoa(s) que lhe dava(m) ordens para entrar em contacto com o TOC.

R15.: Ambos os Senhores P..

16. O TOC da M. C. N., Lda, D. M. G. N. B. S., identificou o Sr. E. P., como sendo a pessoa que se apresentou no seu escritório, a informar que lhe iria apresentar os elementos contabilísticos da M. C. N., Lda. Identifique a(s) pessoa(s) que lhe dava(m) ordens para entrar em contacto com o TOC.

R16.: Esta afirmação não corresponde à verdade. Se bem me recordo, foi o Dr. D. S. que me informou e pediu que eu informasse os Senhores P., que estava a ser fortemente pressionado pelo técnico de finanças destacado para o efeito, para apresentar os elementos da M. C. N., Lda., pedindo-me para lhe fazer chegar toda a documentação, pelo que eu, depois de autorizado pelos Senhores P. e acompanhado de um colaborador, fiz lá chegar todas as pastas contendo a documentação solicitada pelo TOC.

(…)”

Ora, mais uma testemunha que relaciona directamente os gerentes da M. com a M. C. N., S.A e M. C. N., S.A (esta última sociedade vai ser objecto de análise num outro ponto deste relatório).

6 – Por consulta ao anexo J, dos anos de 2007, 2008 e/ou 2009, e por cruzamentos com as declarações de rendimentos modelo 3 seleccionaram-se aleatoriamente algumas pessoas singulares que declararam auferir rendimentos da categoria A, da M. C. N., S.A. e M. C. N., Lda. Assim, para o efeito foi elaborado um quadro resumo com as perguntas efectuadas pela equipa de inspecção e as respectivas respostas dos trabalhadores, **(Anexo 8).**

Em resultado das respostas às perguntas efectuadas concluiu-se o seguinte:

 todos os trabalhadores exerceram sempre funções no O. M. G.;

 quase todos os trabalhadores desconhecem a sede da C. N.;

 um trabalhador (J. B.), relativamente à sede da C. N. declara que: “Conheço fui lá uma vez pôr uns documentos em cima da mesa. A R. C. fica na Zona do B. A.. Não estava ninguém na empresa, levei a chave que me foi dada por uma pessoa, que não me recordo o nome, no O. M. G.” (sublinhado nosso)

 alguns dos inquiridos, que ainda exercem funções no O. M. G., responderam que recebiam ordens do Sr. J. B. e outros do Sr. A. B.

 por sua vez, o Sr J. B. respondeu “quem lhe dá ordens são os Srs A. P., pai e filho”.

 no entanto, o Sr. A. B. respondeu “tenho dificuldade em receber ordens, porque o administrador da C. N., eu vi-o uma vez. Havendo um erro de produção, elaboro um relatório que envio para o departamento comercial que por sua

vez o envia ao cliente. O Sr. S., com quem falei há 7 ou 8 anos, não sei precisar, apresentado pelos Sr.s P. (pai e filho), só o vi uma vez. Directamente não há ninguém que mande no meu trabalho. Indirectamente tenho os “P.” quando me dão trabalho via M., ou eventualmente outros clientes que me exigem prazos.”

 Em resposta à pergunta “Qual o meio de pagamento do salário?”, passamos a transcrever algumas respostas:

1 - o Sr. A. P. respondeu: “Não sei quem me paga, porque umas vezes o documento bancário tem inscrito “IP. N.” outras “Vencimento N.”(...)”

2 – A Sra. A. M. respondeu: “até 2008 assinei o recibo pela M. C. N., a partir de 2008 passou a ser M. C. N.. O recibo é tirado pela pessoa da informática e é-me dado para assinar”.

Face ao teor destas respostas concluímos que o recibo com a identificação da “M. C. N., S.A” ou “M. C. N., S.A” são impressos nas instalações do O. M. G. (originais)”. Por outro lado, também é estabelecida uma relação directa entre a marca “IP.-N.” com a identificação do ordenador da transferência bancária. Importa referir que IP.. resulta do nome atribuído às empresas dos Srs. P..

 Em resposta à pergunta “Quem é que identifica como responsável de facto da(s) entidade(s) que o contratou?”, passamos a transcrever algumas respostas:

1 – O Sr. A. P., NIF 107…. respondeu: “Quem identifico como as pessoas de mais respeito são os Srs. A. P. (pai e filho) (…)”

2 – O Sr. J. B., NIF 101…. respondeu: (“Segundo fui informado pelo Sr. P. (pai), o administrador da M. C. N. é um sr. brasileiro de nome “S. T.” (…))

3 – L. A., NIF 104… respondeu: “As únicas pessoas que eu vejo com mais frequência no local são os Sr(s) P. (pai e filho). Penso que na altura que entrei para a C. N. era o Sr P. o dono da empresa, mas desconheço os negócios que ele fez posteriormente e se ainda o é ou não.”

4 - O Sr. O. A. P., NIF 101… respondeu: “Eu acho que os patrões são os P. (pai e filho)”.

 O contrato de trabalho a termo certo celebrado, em 07-11-2005, entre a M. C. N., S.A (entidade patronal) e o Sr. J. A. M. G. (trabalhador) tem como representante da entidade patronal o sr. Â. C. M., NIF 228.., de nacionalidade espanhola, também com domicilio fiscal na R. C. n.º 4.. - .. dto, em L..

 O contrato de trabalho a termo certo celebrado, em 02-05-2007, entre a M. C. N., S.A (entidade patronal) e o Sr. L. M. F. A., NIF 104…. (trabalhador) tem como representante da entidade patronal o mesmo Sr. Â. C. M.,

 Em consulta à base de dados verifica-se que este senhor (Â. C. M.) está declarado como gerente da M.. Na contabilidade desta sociedade está um documento denominado por “PEDIDO DE LIQUIDAÇÃO AO ESTRANGEIRO” a favor do beneficiário S., s/ o B. P., no valor € 15.785,55, no qual está colocado o carimbo da M. e assinado pelo gerente Â. C. M.. A assinatura deste documento é igual à assinatura do contrato de trabalho anteriormente identificado **(Anexo 9).** Por outro lado, no âmbito da Assistência Administrativa previsto no art.º 5.º do regulamento (CE) n.º 1798/2003, foi solicitado, através do ofício n.º 1856 de 01-03-2010 informação sobre a empresa espanhola “A. F. Y E. I. y S. A. (ES A28 4…)”. A DSIFAE remeteu a informação prestada pela Administração Espanhola, através do ofício n.º 1587 de 22-07-2010, no qual o Sr. A. C. M. consta como “apoderado”, ou seja, “representante”. De seguida passaremos a transcrever o parágrafo, relativo a esta matéria, que consta na informação prestada pela administração fiscal espanhola:

“Se solicito al Registro Mercantil de Madrid Información sobre los asientos registrales de la sociedad, desde su constitucion; de acuerdo com esta documentación:

 La sociedad se constuyó el 10/11/1977, inscribiéndo-se en el Registro Mercantil de Madrid com fecha 22/09/1972.

 A. P. B. figura como sócio fundador y administrador de la sociedad desde la fecha de constitución.

 El capital social actual escriturado es de 1.075.811 euros.

 Como apoderados figuran desde 2004, sin que consta inscrita la revocación de poder, A. R. S. M.-M., J. C. D. G. Y A. C. M., los dos primeros com nacionalidad portuguesa y domicilio en Portugal.

 Como objeto social conta en los Estatutos:

“un negócio dedicado a proyetos y cálculos de ingenieria, fabricación, compra venta al contado o a plazos, exportación e importación de maquinaria de todas clases y materiales para la construccion y ejecución completa de obras por cuenta propria y de terceros”

 El último asiento de fecha 19/07/2007, inscribe la reelección de A. P. como administrador único.

(…)”

7 – O Sr. N. S., NIF 211… – ex-trabalhador da M. C. N., S.A. e M. C. N., Lda - foi ouvido presencialmente, tendo sido lavrado o respectivo termo de declarações **(Anexo 10),** que também respondeu, expressamente, que o responsável da M. C. N., Lda e M. C. N. é o Sr. A. P. (Pai), conforme consta no termo de declarações lavrado para o efeito que passamos a reproduzir:

“(…)

1 – Em 2007 era trabalhador de que entidade?

2 – Anteriormente já exerceu funções noutra entidade; se sim, qual e em que período?

3 – Qual o motivo da mudança de entidade patronal M. C. N. S.A. e M. C. N., Lda?

4 – Quem lhe propôs a mudança de entidade patronal?

5 – Que funções exercia?

6 – Mudou de local de trabalho ou de funções?

7 - De quem recebia ordens?

8 – Quem efectuou e qual o meio o pagamento dos salários no ano de 2007?

9 – Onde foi assinado o contrato inicial de trabalho?

10 – Conhece a sede da M. C. N., S.A e da M. C. N., Lda? se sim, alguma vez se deslocou às mesmas?

11 – Quem é que identifica como responsável de facto da M. C. N., S.A e da M. C. N., Lda? 12 – Considera a M. C. N., S.A, M. C. N., Lda e a M. – M. C., Lda como sendo a mesma entidade?

13 – Alguma vez falou com os P.? Sobre que assuntos?

Declarou:

1 – Era trabalhador da M. C. N., Lda e (...).

2 – Na M. C. N., S.A durante cerca de três anos.

3 – Por terminus do terceiro contrato. Foi-me imposto mudar de empresa.

4 – Quem me telefonou para a minha extensão foi a Sra A. M., que me informou que ia passar para outra empresa, nas mesmas circunstâncias, segundo ordem do Sr A. P. (filho).

5 – Responsável pelo Planeamento, mas tinha a categoria de preparador, auxiliar, de trabalho.

6 – Não. Efectivamente não mudei lugar de trabalhador nem de funções. A mudança foi apenas formal.

7 – O meu trabalho consistia em receber as encomendas em papel e analisar o que era necessário para as executar. Recebia ordens dos patrões, família P.

8 – Recebia através de transferência bancária.

9 – Assinei o contrato nas instalações no O. M. G. em T. N. Quem assinou o contrato em representação da M. C. N., S.A penso que foi o Sr. J. G.

10 – Não conheço. Para mim a sede era nas instalações no O. M. G. em T. N.

11 – A. P. (pai).

12 – Sim, são a mesma entidade. São os mesmos trabalhadores, as mesmas instalações (O. M. G. em T. N.) e a mesma administração. Eu trabalhava para elas todas.

13 – Sim, muitas vezes. Era-me solicitado informação sobre assuntos relacionados com a M. M. C., Lda, M. C. N., Lda e da M. C. N., S.A. Pediam-me informações sobre os preços de custo industrial das máquinas.

(…)".

Ora, face ao exposto conclui-se que existem fortes indícios em como a M. e a C. N. são, em termos de substância económica, a mesma entidade e que administração de facto é efectuada pelos Srs A. P. (pai), NIF 219…, A. P. (filho) NIF 228…. e Â. C. M., NIF 228…. **D – Relatórios remetidos pela Direcção de Finanças de Lisboa**

A Direcção de Finanças de Lisboa remeteu através do ofício n.º 28002, de 06-04-2010, fotocópias dos relatórios, referentes aos exercícios fiscais de 2003 a 2008, produzidos no âmbito dos procedimentos de inspecção efectuados ao abrigo dos Despachos ou Ordens de Serviço nºs DI200811221, OI200800456, OI200800455 e DI200711166 respeitante ao sujeito passivo M. C. N., S.A., NIPC 500….

De seguida iremos transcrever excertos dos relatórios remetidos pela Direcção de Finanças de Lisboa que, em nossa opinião, são relevantes para o presente procedimento de inspecção:

1. Procedimento inspectivo efectuado ao abrigo do Despacho n.º DI200811221, de 2008-10-24, para o exercício fiscal de 2008.

"(…)

Não foi possível dar cumprimento ao presente despacho em virtude de, conforme certidão de diligências anexa, não ter encontrado ninguém da empresa na sua sede social, encontrando-se as instalações encerradas. Tendo tocado à companhia do … Dtº na porta do prédio, ninguém abriu. Posteriormente, tendo conseguido entrar no prédio por intermédio de vizinho, também ninguém abriu a porta do andar .. Dtº após ter tocado à companhia.

(…)

No cadastro da DGCI não consta contacto telefónico do TOC da sociedade. Após busca efectuada, não foi possível obter qualquer contacto do TOC, que tem domicílio fiscal no concelho de T. N.

Após várias tentativas, não foi possível contactar telefonicamente com o sujeito passivo, dado ninguém atender no contacto telefónico que consta no cadastro da DGCI.

Também já em 2007, existiu acção inspectiva que teve como suporte o despacho n.º DI200711166 emitido em 2007-11-24, com despacho de 2007-11-24 do Chefe da Divisão III dos Serviços de Inspecção Tributária

da Direcção de Finanças de Lisboa, cujo objectivo consistia igualmente em identificar e recolher um conjunto de bens activos pertencentes á esfera patrimonial do sujeito passivo, (…), no qual também não foi possível encontrar ninguém da empresa, nem entrar em contacto com o TOC.

(…)".

2. Procedimento inspectivo efectuado ao abrigo das Ordens de Serviço n.º OI200800455 e OI200800456, de 2008-02-12, para os exercícios fiscais de 2005 e 2006.

"(…)

Como já referido, o sujeito passivo foi notificado para a morada constante do cadastro da DGCI, nos termos do art.º 59º da LGT e do 49.º do RCPIT, de que, a muito curto prazo, se iria iniciar o procedimento inspectivo parcial aos exercícios de 2005 e 2006. Estas notificações foram recepcionadas.

(…)

Da consulta ao portal do Ministério da Justiça – Publicações On-Line de Acto Societário constata-se que por deliberação de 31/05/2005 o Sr. S. T. C. N., foi reconduzido como administrador único, para o triénio de 2006/2008, (apresentação AP.102/2006….)

Afim de se iniciar o procedimento inspectivo tentou-se contactar a sociedade para o n.º 2… de telefone constante do cadastro e associado à morada da sede. Esta diligência foi infrutífera, razão pela qual nos deslocamos, em 21/04/2009, à R. C. n.º 4.. … dt.º em L.

Constatou-se que naquela morada, não se encontra qualquer representante/colaborador da firma, ou outra qualquer pessoa uma vez que ninguém abriu a porta.

Na porta encontra-se "aposto" uma placa com a seguinte indicação "M. C. N. SA-sede social".

Nos termos dos art.ºs 37º e 42º do RCPIT, foi notificado o sujeito passivo, o administrador e o Técnico Oficial de Contas, para as moradas constantes do cadastro da DGCI, para comparecerem, nestes serviços, no dia 12/05/2009 (o Administrador) e 31/08/2009 (o TOC), pelas 10,30 h com os livros de contabilidade referidos no Código Comercial e artº 115º do CIRC, bem como dos respectivos documentos de suporte, dossier fiscal e balancetes analíticos antes e depois de fecho dos exercícios em análise, conforme a seguir se descreve:

(…)

Verifica-se pelo mapa supra que apenas a notificação remetida ao Administrador S. T. C. N. foi devolvida (…). Contudo, até à presente data, os restantes notificados não cumpriram a notificação.

Contactado a B.. B.. A sociedade de Revisores Oficias de Contas Ldª, o Drº M. C. informou que não tem qualquer contacto há mais de seis anos, e à data a denominação da sociedade era M. C. N., S.A..

Em 19/08/2009 foi notificado o sujeito passivo e o Administrador (S. T. C. N.), através dos ofícios nºs 71031 e 71030, com registos dos CTT n.ºs RC2678…PT e RC2678….PT respectivamente para procederem à entrega das declarações Mod 22 de IRC e declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal do ano de 2006. As mesmas vieram devolvidas com a observação dos CTT "não atendeu – Aviso EC Stª Justa"

(…)".

Considerando o descrito nos relatórios produzidos, no âmbito dos vários procedimentos de inspecção supra identificados, verifica-se que nas inúmeras tentativas, efectuadas em anos distintos, com vista encontrar o "sujeito passivo" ou o seu alegado administrador efectuadas pela DGCI, as mesmas foram infrutíferas.

E – Conclusão

Atendendo ao exposto nos pontos anteriores concluímos que a C. N. existe apenas em termos formais, pois apesar das diligências efectuadas, não se detectaram quaisquer elementos que demonstrem que esta sociedade tem uma estrutura empresarial em condições de exercer uma actividade de natureza comercial e industrial.

Conclui-se, assim, pela existência de fortes indícios de que as operações tituladas por facturas da C. N. tem como único objectivo a obtenção de vantagens fiscais, pela utilização das mesmas facturas, em face dos seguintes factos: - esta entidade não declara rendimentos em sede de IRC. No entanto, permite ao utilizador das facturas, leia-se M., a sua contabilização como custo diminuindo o valor do seu resultado tributável e, consequentemente, o valor dos tributos a pagar ao Estado;

- as facturas emitidas pela C. N. têm inscrito IVA liquidado que nunca foi entregue nos cofres do Estado. Porém, a M. deduz o referido IVA e solicita o respectivo reembolso;

- é de realçar que o Dr. D. M. G. N. B. S., NIF 201…, TOC - à data dos factos - das duas sociedades, tinha conhecimento das facturas emitidas pela C. N. a favor da M. Porém, na esfera da C. N., na qualidade de TOC desta empresa, não procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA e de rendimentos em sede IRC a declarar os rendimentos obtidos com as facturas supra identificadas.

- os valores das facturas emitidas pela C. N. continuam em dívida que está reflectida na conta ##26845 –

"OUTROS DEVEDORES E CREDORES/…/M. C. N., S.A C/EMPREST. Ou seja, não existem fluxos financeiros a acompanhar a alegada prestação de serviços e aquisição de bens;

- Existem fortes indícios em como os administradores de facto da M. são os mesmos da C. N. (vide contrato de arrendamento, declarações do TOC e dos trabalhadores e ex-trabalhadores). Os administradores identificados como representantes da C. N. nos contratos trazidos ao presente procedimento de inspecção são todos cidadãos de nacionalidade estrangeira: dois deles estão declarados como sendo "apoderados" (representantes) nas empresas domiciliadas em Espanha e que são administradas pelos Srs A. P. (pai e filho), e nunca declaram rendimentos obtidos em território nacional;

- nos vários procedimentos de inspecção efectuados à C. N. pela respectiva unidade competente para a prática dos actos de inspecção (Direcção de Finanças de Lisboa), esta nunca conseguiu encontrar os administradores da referida sociedade, apesar de os ter notificado; - Na deslocação efectuada pela equipa credenciada para a realização do presente procedimento de inspecção verificou-se que a mesma estava encerrada e segundo residentes do prédio nunca foram vistos pessoas na "sede" da C. N.

Face ao exposto, é nossa opinião que existem fortes indícios, objectivos e seguros, de que as operações descritas nas facturas, já identificadas, são "fictícias". Assim, as facturas que titulam as aquisições de material não são aceites para efeitos fiscais nos termos do n.º 2 do art.º 23.º do CIRC.

Todavia, em nossa opinião, e apesar da conclusão anterior, ou seja, de que as facturas da sociedade C. N. não titulam operações reais, em face dos indícios descritos, para efeitos de IRC, serão de aceitar os valores contabilizados como custo referente "Cedência de mão de obra", pois, atendendo à substancia económica dos factos tributários, ficou demonstrado que os trabalhadores exerceram efectivamente funções no O. M. G. (sede da M.), executando os trabalhos da M. e sobre as ordens dos Srs A. P. (pai e filho), pelo que o custo contabilizado com a mão de obra será de aceitar nos termos do n.º 1 art.º 23.º do CIRC.

Deste modo, propõe-se o acréscimo ao resultado tributável dos exercícios fiscais de 2007 e 2008, os valores de € 293.992.42 e € 30.523,48, respectivamente.

(…) – cf. fls. não numeradas do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

V. Em 28.05.2011, foram emitidas as liquidações impugnadas – cf. fls. não numeradas do PAT, que se dão por integralmente reproduzidas;

W. Em 22.09.2011, foi apresentada a presente impugnação judicial – cf. carimbo aposto a fls. 1 dos autos.

*

Factos não provados

Não se vislumbram outros factos alegados cuja não prova seja relevante para a decisão da causa.

*

Motivação da decisão da matéria de facto

Prova documental

Os meios de prova documental que serviram para a formação da convicção do Tribunal estão referidos no "probatório" com remissão para as folhas do processo onde se encontram.

Prova testemunhal

Quanto a este meio de prova, relevaram os depoimentos das testemunhas oferecidas pela Impugnante, que confirmaram, no essencial, os factos alegados na petição inicial, designadamente a respeito da aquisição de serviços às sociedades M. C. N., S.A. e M. C. N., S.A. e à expedição de bens para fora do território nacional. O seu depoimento foi claro e coerente, e revelaram ter conhecimento direto dos factos a que foram inquiridos em razão da sua ligação profissional com a Impugnante.

A testemunha arrolada pela Fazenda Pública, que realizou a ação de inspeção e elaborou o RIT, confirmou, no essencial, o seu teor.

*

2. DE DIREITO

Importa, então, apreciar o erro de julgamento imputada à sentença recorrida, que passa por analisar o quadro factual à luz do direito, para daí emergir a solução para o caso em apreço de saber se a sentença incorreu em erro de julgamento ao concluir no sentido de que foi violado o direito de audição prévia, em virtude da não inquirição das testemunhas indicadas pela Recorrente e, consequentemente, anulou as liquidações por vicio de forma.

A Fazenda Pública insurge-se contra esta decisão, sustentando, no essencial, que não ocorreu tal vício, por a inspecção tributária não estar obrigada a proceder à inquirição das testemunhas, por não ser possível exercer a faculdade conferida pelo artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RCPIT, e por o exercício do referido direito pelos inspecionados e correspectiva apreciação expressa por parte da AT serem fixados por lei e reduzidos, inviabilizando diligência instrutórias morosas (artigo 60.º, n.ºs 1, 2 e 4 do RCPIT).

Alega ainda a Recorrente que a Recorrida se limita no final do exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de RIT a indicar o nome das testemunhas, não precisando a qualidade em que deveriam testemunhar e sem especificar qualquer matéria de entre os pontos contidos ao longo de 18 folhas suportadas em 60 documentos, a que poderiam tais depoimentos conferir veracidade ou plausibilidade, e, assim, não está estabelecido nos autos, por não o ter feito o contribuinte, um qualquer nexo causal entre os factos invocados no exercício do direito de audição e os testemunhos hipoteticamente aptos a suportá-los, reputando não estar de todo apoiada a ilação tirada na sentença recorrida de ser manifestamente necessária ou conveniente a inquirição das referidas testemunhas, a qual se configura como mera e censurável especulação.

Vejamos.

Conforme se retira do RIT, a Administração Tributária não ouviu as testemunhas indicadas pela Recorrida no final do seu Requerimento de exercício do direito de audição prévia, nem sobre tal pedido emitiu qualquer pronuncia.

A sentença recorrida apreciou a questão como agora se transcreve:

«Estabelece o artigo 60.º da LGT o seguinte regime:

“1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições; c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal; d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiretos, quando não haja lugar a relatório de inspeção;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária.

2 - É dispensada a audição no caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe for favorável.

3 - Tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do nº 1, é dispensada a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais se não tenha pronunciado.

4 - O direito de audição deve ser exercido no prazo a fixar pela administração tributária em carta registada a enviar para esse efeito para o domicílio fiscal do contribuinte.

5 - Em qualquer das circunstâncias referidas no nº 1, para efeitos do exercício do direito de audição, deve a administração tributária comunicar ao sujeito passivo o projeto da decisão e sua fundamentação. 6 - O prazo do exercício oralmente ou por escrito do direito de audição, não pode ser inferior a 8 nem superior a 15 dias.

7 - Os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes são tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão.".

É, portanto, certo que os contribuintes têm direito a ser ouvidos e a pronunciar-se nos procedimentos que lhes digam respeito, antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados do sentido dela. O direito de audição no procedimento tributário inclui, para além do direito de pronúncia sobre as questões que constituem objeto do procedimento, o de requerer a realização de diligências e juntar documentos, como resulta do teor expresso do n.º 3 do artigo 101.º do CPA (na redação aplicável), subsidiariamente aplicável (cf. alínea d) do artigo 2.º do CPPT).

Este direito de requerer diligências tem como corolário, no que concerne à entidade instrutora do procedimento tributário, o dever de as levar a cabo, desde que elas sejam necessárias para averiguar factos alegados em sede do direito de audição prévia e cujo conhecimento seja necessário para a decisão do procedimento (artigos 87.º, n.º 1 e 104.º do CPA, na redação em vigor à data da factualidade em causa).

"Assim, a violação do conteúdo do direito de audiência, na sua vertente de direito de os interessados requererem a realização de diligências complementares, não se concretizará com a mera falta de tomada de posição sobre o requerimento apresentado, só ocorrendo se for omitida a realização de diligências que, por serem convenientes para averiguar factos cujo conhecimento seja necessário para a justa e rápida decisão do procedimento, deveriam ter sido realizadas." (cf. Jorge Lopes de Sousa in LGT Anotada e Comentada, 4.ª Edição, página 514).

Exposto o direito aplicável, regressemos, agora, ao caso concreto dos autos.

Ficou provado nos presentes autos que a Impugnante, notificada do projeto de RIT, exerceu o seu direito de audição prévia quanto ao mesmo, alegando, em suma, a ilegalidade das correções propostas e arrolando testemunhas (cf. pontos S. e T. dos factos provados).

Compulsada a parte do RIT na qual foi apreciado o teor do requerimento apresentado pela Impugnante

relativamente ao exercício do direito de audição, verificamos que não foram inquiridas as testemunhas arroladas, não tendo sido avançada nenhuma razão para a não realização desta diligência instrutória (cf. ponto U. dos factos provados). Ora, tendo em conta que no requerimento apresentado relativamente ao exercício do direito de audição foram alegados diversos factos relevantes para sustentar a ilegalidade das propostas de correção, é manifesto que a inquirição das testemunhas arroladas pela Impugnante constituía diligência complementar conveniente para apurar da veracidade do alegado, não obstante a restante prova já reunida pela AT no âmbito da ação de inspeção.

Admitir que a AT pode pura e simplesmente não se pronunciar quanto às diligências de prova requeridas pelo interessado em sede de audição prévia, sobretudo quando se afiguram relevantes para a descoberta da verdade material, equivaleria a transformar essa fase processual num mero rito procedimental, vazio e sem utilidade, o que não se pode aceitar.

Nesta conformidade, concluímos que foi preterida, sem justificação plausível que tenha sido comunicada à Impugnante, diligência complementar de instrução que foi oportunamente requerida, a qual era manifestamente conveniente para eventual prova do alegado em sede de audição prévia, na observância do princípio do contraditório (cf. artigo 3.º, n.º3 do CPC), o que consubstancia violação do direito de audição prévia ou, pelo menos, impondo a lei (cf. artigo 60.º, n.º 7 da LGT) que os elementos novos suscitados na audição dos contribuintes sejam tidos obrigatoriamente em conta na fundamentação da decisão – dever que não foi completamente observado, desde logo porque as testemunhas não foram inquiridas sem que tenha sido avançada qualquer razão plausível pela AT –, inquina as liquidações impugnadas de vício de forma, por deficiente fundamentação, determinante da sua anulação.

Diga-se que o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou em diversos arestos no sentido de que a não inquirição de testemunhas na fase de audição prévia, sem que para tal exista razão suficientemente forte que tenha sido comunicada ao interessado, constitui preterição de formalidade legal que projeta efeitos anulatório no ato tributário impugnado (veja-se, a título de exemplo, o acórdão de 22.04.2015, processo n.º0511/14, disponível em www.dgsi.pt).

Assim sendo, **procedem estas alegações da Impugnante, razão pela qual as liquidações impugnadas não podem ser mantidas na ordem jurídica**.»

E nada há a apontar à sentença.

No procedimento inspectivo o direito de participação dos contribuintes está previsto no artigo 60.º do RCPIT.

O artigo 4.º, alíneas a) e e) do RCPIT determinam que nos casos omissos aplicam-se, de acordo com a natureza das matérias, a lei geral tributária e o Código do Procedimento Administrativo.

No que respeita à inquirição das testemunhas, «(…) o direito de audição no procedimento tributário inclui, para além do direito de pronúncia sobre as questões que constituem objecto do procedimento, o direito de requerer a realização de diligências e juntar documentos (…)» (Diogo Leite Campos e outros in LGT, Anotada, Encontros da Escrita, 4.ª edição, 2012, pág. 513).

Por sua vez, o n.º 2, do artigo 121.º do CPA ex vi artigo 4.º, alínea e) do RCPIT, prevê que o inspecionado possa requerer diligências de prova úteis para o esclarecimento dos factos com interesse para a decisão.

No que concerne a esta matéria, a mesma foi já objeto de acórdão proferido em 18/04/2018, por este Tribunal Central Administrativo Sul, no âmbito do processo n.º 06559/13, onde as questões apreciadas são substancialmente muito idênticas, pelo que passamos a transcrever parcialmente o seu teor, aderindo a todo o seu discurso fundamentador:

«Ora, o exercício do direito de audição inclui, não apenas o direito do visado a pronunciar-se sobre todas as questões objecto de procedimento, mas também o seu direito a requerer diligências complementares e a juntar documentos ao processo. É isto que, sem dúvida, resultava expressamente do disposto no artigo 101º, nº3 do CPA (na versão à data em vigor, correspondente ao DL n.º 442/91, de 15 de Novembro), segundo o qual "Na resposta, os interessados podem pronunciar-se sobre as questões que constituem objecto do procedimento, bem como requerer diligências complementares e juntar documentos". Trata-se, como não sofre dúvidas, em face do artigo 2º, alínea c), da LGT, de legislação subsidiariamente aplicável ao procedimento tributário.

Perante esta possibilidade de requerer diligências complementares, recai sobre a entidade administrativa o dever de as realizar, sempre que, naturalmente, as mesmas se afigurem adequadas e úteis a averiguar o circunstancialismo de facto relevante para a decisão a tomar no procedimento.

Tal adequação e necessidade de realização de diligências complementares deverá ser – e não poderá ser de outra forma, já que é a entidade administrativa que dirige o curso do procedimento – alvo de um juízo de ponderação que, obviamente, culminará na aceitação, ou rejeição, do pedido formulado pelo administrado/ contribuinte.

Com efeito, "mesmo que entenda não dever efectuar as diligências requeridas, a administração tributária deverá pronunciar-se expressamente sobre o pedido da sua realização, se não antes, na decisão final, pois, por força do disposto no art. 107º do CPA, "na decisão final expressa, o órgão competente deve resolver todas as questões pertinentes suscitadas durante o procedimento e que não hajam sido decididas em momento anterior". Isto é, se for proferida decisão final expressa, há um dever de pronúncia generalizado da administração sobre todas as questões suscitadas pelos interessados, pronúncia essa que, a não ocorrer antes da decisão final, deverá ser nela incluída, o que decorre também do princípio da decisão, enunciado

no art. 60º da LGT (deve ler-se, 56º), nos termos do qual "a administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo" – vide, Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, Diogo Leite de Campos e outros, 4ª edição, 2012, Encontro de Escrita, pág. 514.

No mesmo sentido, pode ver-se Mário Esteves de Oliveira e outros, in CPA, Anotado e Comentado, Vol. I, 1ª edição, pág. 546, onde se refere, a propósito da decisão final expressa, que aí devem ser incluídas as "opções que o órgão instrutor tenha revelado – seja qual for o grau da sua convicção – em matéria de existência, selecção e comprovação de factos relevantes ou de interpretação e aplicação do direito", desde que não tenha ocorrido anteriormente uma tomada de decisão expressa.

E, na verdade, a não ser assim – entenda-se, ao não se exigir uma tomada de posição expressa sobre as diligências requeridas – facilmente a possibilidade que era concedida pelo artigo 101º, nº1 do CPA redundaria em letra morta, olimpicamente ignorada pela Administração. Neste sentido, veja-se o acórdão do STA, de 01/03/01, recurso nº 45897, em cujo sumário se pode ler que "I - A Administração não está obrigada a realizar todas as diligências de prova que o interessado requeira na fase de audiência prévia, transformando esta numa reabertura da instrução. II - Mas não as poderá omitir sem se pronunciar sobre o pedido que o interessado formule nesse sentido, justificando sumariamente o indeferimento - sob pena de inaceitável degradação da faculdade conferida pelo art. 101º, nº 3, do CPA".

Ora, no caso concreto, já vimos, os serviços de inspecção tributária não se pronunciaram no sentido de deferir, ou indeferir, as diligências de prova requeridas, ou seja, inexiste, no caso, qualquer tomada de posição reveladora de um juízo de ponderação sobre a utilidade da realização da diligência requerida.

(…)

Por um lado, como já se deixou dito, a AT não está obrigada a realizar todas e quaisquer diligências que lhe são pedidas. Contudo, a não realização das mesmas obriga à ponderação, face às questões a decidir e à matéria controvertida, sobre a adequação e utilidade da realização das mesmas. Este juízo cabe inegavelmente à AT e não ao contribuinte/ administrado.

Por outro lado, não é o contribuinte que conhece a organização interna dos serviços administrativos para saber do momento e das condições adequadas à realização de determinadas diligências de prova, em concreto a audição e recolha de depoimentos de testemunhas. (…) (disponível em www.dgsi.pt/).

De salientar que, nos termos do artigo 58.º da LGT a AT deve, no procedimento realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do pedido do autor.

Assim sendo, a realização das diligências complementares é exigida pelo disposto no artigo 58.º da LGT.

Nas palavras de Joaquim Freitas Rocha e João Damião Caldeira, a actuação da AT não se deve limitar «(...) a questões meramente formais, burocráticas ou documentais, devendo antes apurar todos os factos (desde que necessários à descoberta da verdade), independentemente desses factos serem ou não favoráveis ao sujeito passivo.» (in RCPIT, Anotada, Coimbra Editora, 2013, pág. 44).

Continuam os mesmos autores «a circunstância de o ónus da prova de um determinado facto recair sobre o contribuinte não desonera a Administração de realizar oficiosamente as diligências necessárias e adequadas ao apuramento da verdade material caso o contribuinte não consiga dar cumprimento a esse ónus (ob. cit., pág. 47).

Não tem, pois, razão a Recorrente quando alega que estas diligências complementares já não podiam realizar-se nesta fase, uma vez que a sua realização é imposta pelos artigos 58.º da LGT, 60.º LGT e 60.º RCPIT.

No caso dos autos, os serviços de inspecção tributária não se pronunciaram sobre a diligência de prova requerida, pelo que inexiste qualquer tomada de posição sobre a utilidade da realização da diligência.

E não se diga, como agora a Recorrente, que incumbia à Recorrida especificar no requerimento qual a matéria a que as testemunhas deveriam ser ouvidas, não estando estabelecido nos autos um qualquer nexo entre os factos invocados no exercício do direito de audição e os testemunhos hipoteticamente aptos a suportá-los.

Competia, antes, à Administração Tributária, se assim entendesse, notificar previamente o contribuinte para se inteirar sobre a matéria a que as testemunhas iam depor, o que não foi feito, visto que os Serviços de Inspecção simplesmente ignoraram que o sujeito passivo tinha arrolado testemunhas para prova dos factos alegados, que contrariam as propostas feitas no projecto do RIT.

Como é jurisprudência pacífica, reiterada e uniforme, quando a liquidação adicional de IVA tem por fundamento o não reconhecimento das deduções declaradas pelo contribuinte, compete à administração tributária fazer a prova de que estão verificados os pressupostos legais legitimadores da sua atuação, passando depois, de feita essa prova, a caber ao contribuinte o ónus da prova de que as operações económicas que estiveram subjacentes à dedução do imposto se realizaram efectivamente (vide neste sentido, entre muitos outros, acs. do TCA Sul de 22/01/2002, processo nº 5884/01, de 31/10/2019, processo n.º 1729/14,do STA de 27/10/2004, proc. n.º 810/04, do TCA Norte de 24/01/2008, proc. n.º 02887/04-Viseu, e acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 27/02/2019, proc. n.º 01424/05, todos disponíveis em http://www.dgsi.pt).

Desta maneira, no que respeita à relevância da requerida prova testemunhal pelo contribuinte, ao contrário do alegado pela Recorrente, não só é necessária, como conveniente para apurar da veracidade do alegado.

Face às regras do ónus da prova do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, a prova testemunhal indicada pelo sujeito passivo no âmbito do exercício do direito de audição prévia é relevante e constitui diligência complementar essencial para apurar da veracidade do alegado.

Assim, tendo o contribuinte arrolado testemunhas para demonstração da factualidade invocada no direito de audição prévia, que contrariam os factos constantes do projecto de RIT, que não foram ouvidas, e tendo os Serviços de Inspecção Tributária mantido as correcções por falta de prova da versão do sujeito passivo, verifica-se a preterição de uma formalidade essencial à descoberta da verdade, determinante da anulação do acto tributário impugnado (cfr. artigos 60.º RCPIT e 60.º da LGT).

Por último, alega a Recorrente que ainda que existisse a preterição de uma formalidade, a mesma tronou-se inconsequente por via do principio do aproveitamento dos actos administrativos.

Mas, não tem razão.

O princípio geral de direito que se exprime pela máxima latina utile per inutile non vitiatur tem sido entendido pela jurisprudência que o princípio em questão habilita o juiz a poder negar utilidade anulatória ao erro da administração, (quer por vícios formais, materiais ou qualquer defeito do ato administrativo), (i) no domínio dos atos proferidos no exercício de um poder discricionário, quando, pelo conteúdo do ato se possa afirmar, com inteira segurança, que aquele vício não interferiu com o conteúdo da decisão, nomeadamente, ou porque não afetou as ponderações ou as opções compreendidas nesse espaço discricionário, (ii) ou porque subsistem fundamentos exatos bastantes para suportar a validade do ato, derivados da natureza vinculada dos atos praticados e conforme à lei (iii) ou ainda porque não existe em concreto utilidade prática e efetiva para o impugnante de operar daquela anulação visto os vícios existentes não inquinarem a substância do conteúdo da decisão administrativa em questão não possuindo a anulação qualquer sentido ou alcance prático. (cfr. Acórdão do TCAN de 22/06/2011, processo n.º 00462/2000; e, ac. do TCAN de 05/12/2014, processo n.º 02171/09, ambos disponíveis em www.dgsi.pt/).

O principio do aproveitamento do acto administrativo apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for insusceptível de influenciar a decisão final, isto é, quando a audição prévia não tenha a mínima possibilidade de influenciar o conteúdo da decisão, o que pode ocorrer nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de uma actividade administrativa vinculada.

Como se escreveu no Acórdão do STA, de 25/06/2015, proferido no âmbito do processo n.º 01391/14 «A

pedra-de-toque para a aplicação do referido princípio deve ser a insusceptibilidade de a participação do interessado influenciar a decisão final, seja no seu sentido seja nos seus fundamentos.» (disponível em www.dgsi.pt/).

Na presente situação não está em causa uma actividade vinculada, nem uma solução legal evidente, pelo que não é de aplicar o principio do aproveitamento do acto.

Improcede também neste segmento as conclusões do recurso.

Pelo que deixámos dito, entendemos que a sentença recorrida, que anulou a liquidação adicional impugnada com fundamento na violação do direito de audiência, por ter sido preterida diligência complementar de instrução oportunamente requerida, fez correcto julgamento, devendo ser confirmada, pelo que, sucumbem todas as conclusões do recurso e consequentemente é de lhe negar provimento.

*

Importa, por último, apreciar, atento o valor da causa, € 633.239,42, se existem razões objectivas para a dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça nesta instância de recurso, designadamente atendendo à complexidade da causa e à conduta processual das partes nos presentes autos.

Perante a possibilidade de graduação casuística do montante da taxa de justiça devida a final, e ponderando a circunstância das questões em causa nos presentes autos já terem sido objecto de apreciação pelos tribunais superiores, o comportamento processual das partes, o valor da causa, e não perdendo de vista que deve existir correspectividade entre os serviços prestados e a taxa de justiça cobrada aos cidadãos que recorrem aos tribunais, de acordo com o princípio da proporcionalidade consagrado no artigo 2.º da CRP e atendendo ainda ao direito de acesso à justiça acolhido no artigo 20.º igualmente da CRP, obtemos razões válidas e ponderosas para dispensar o pagamento do remanescente da taxa de justiça, na parte que exceda o valor tributário de € 275.000,00.

Assim, ao abrigo do disposto no n.º 7, do artigo 6.º, do RCP, dispensa-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça devida pelo recurso.

*

Conclusões/Sumário:

I. Face às regras do ónus da prova do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, a prova testemunhal indicada pelo sujeito passivo no âmbito do exercício do direito de audição prévia é relevante e constitui diligência complementar essencial para apurar da veracidade do alegado.

II. Assim, tendo o contribuinte arrolado testemunhas para demonstração da factualidade invocada no direito de audição prévia, que contrariam os factos constantes do projecto de RIT, que não foram ouvidas, e tendo os Serviços de Inspecção Tributária mantido as correcções por falta de prova da versão do sujeito passivo, verifica-se a preterição de uma formalidade essencial à descoberta da verdade, determinante da anulação do acto tributário impugnado (cfr. artigos 60.º RCPIT e 60.º da LGT).

III. O principio do aproveitamento do acto administrativo apenas é admissível quando a intervenção do interessado no procedimento tributário for insusceptível de influenciar a decisão final, isto é, quando a audição prévia não tenha a mínima possibilidade de influenciar o conteúdo da decisão, o que pode ocorrer nos casos em que se esteja perante uma situação legal evidente ou se trate de uma actividade administrativa vinculada.

*

IV – DECISÃO

Termos em que, face ao exposto, acordam os juízes da 1.ª Subsecção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul, em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela Recorrente, com dispensa do pagamento do remanescente da taxa de justiça, na parte em que exceda € 275.000.

Notifique.

Lisboa, 15 de Dezembro de 2021

Maria Cardoso - Relatora
Catarina Almeida e Sousa – 1.ª Adjunta
Isabel Fernandes – 2.ª Adjunta

Fonte: http://www.dgsi.pt