

**TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL****Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
01130/11.9BEPRT	27 de maio de 2021	Margarida Reis

**DESCRITORES**

Irs 2005 > Categoria b > Custos > Faturas falsas > Ónus da prova > Matéria de facto

**SUMÁRIO**

I. Pretendendo o Recorrente questionar a apreciação de prova testemunhal que se encontra gravada, impunha-se-lhe que indicasse com exatidão as passagens da gravação em que se funda o seu recurso, ou que procedesse à transcrição dos excertos que considera relevantes, tendo esta omissão por consequência inexorável a imediata rejeição do seu recurso neste segmento [cf. alínea a) do n.º 2 do art. 640.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT].

II. Perante a recolha pelos SIT de indícios reveladores, com elevada probabilidade, da inexistência das transmissões de bens tituladas pelas faturas desconsideradas, cabia ao Recorrente o ónus de provar a sua materialidade.

III. O Recorrente não só não logrou fazer a prova que lhe era exigida, como não almejou sequer alinhar factos concretos densificadores da causa de pedir, que, como se impõe, devem ser adequadamente substanciados.

IV. Estando em causa nos autos faturas referentes a (supostas) transmissões de

bens entre o Recorrente e o seu alegado fornecedor, sem interposição de qualquer outra operação ou operador económico de permeio, tendo a ATA, como se viu, reunido indícios sérios de que as transmissões de bens não se realizaram, não tendo substância, e não logrando o Recorrente sequer alegar factos concretos que lancem a dúvida sobre esse indícios, nada alegando também de concreto que confira qualquer verosimilitude a um tal desconhecimento, há que concluir que desafiaria as regras da experiência comum entender-se que não teve conhecimento dessa falta de materialidade.\*

\* Sumário elaborado pela relatora.

## TEXTO INTEGRAL

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

\*

### **I. Relatório**

M., inconformado com a sentença proferida em 2017-12-14 pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial que ali interpôs tendo por objeto a decisão do recurso hierárquico do despacho de indeferimento da reclamação graciosa das liquidações adicionais de IRS de 2005 no valor de € 29.921,68 (n.º 2009 5001979724-IRS) e correspondentes juros no montante de EUR 3.396,71 (n.º 2009 753684-JC), vem dela interpor o presente recurso.

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

## CONCLUSÕES

Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pela M<sup>a</sup> Juíza do TAF do Porto que considerou improcedente o pedido de anulação do ato tributário, pela improcedência dos fundamentos aduzidos, considerando que:

a- (...) Após a análise crítica de toda a prova produzida nos presentes autos, entende-se que o Impugnante não logrou demonstrar que as facturas em causa titulam operações reais, motivo pelo qual não merece censura a actuação da AT em desconsiderar os custos declarados pelo Impugnante e, conseqüentemente, corrigir o lucro tributável declarado, procedendo à liquidação de IRS. Ante o exposto, improcede o vício invocado...

B- No que concerne ao invocado vício de falta de fundamentação, foi considerado na sentença que embora (...) a ausência de pressupostos “possíveis ou de motivos coerentes e credíveis” acarretará a invalidade do acto por falta de fundamentação. A ausência de “pressupostos reais e de motivos correctos susceptíveis de suportarem uma decisão legítima quanto ao fundo” acarretará a invalidade do acto por vício de violação de lei. Saber se os factos recolhidos pela AT levam à desconsideração dos custos é fundamento que se circunscreve no âmbito da dimensão substancial do dever de fundamentação (validade substancial do acto) que, como vimos, (...), no caso, tal vício não procede.

### **Impugnação de matéria facto essencial**

C- Atenta a forma unânime, concordante, circunstanciada, (ainda que não concreta e pormenorizada em termos identificativos das faturas), se expressaram as testemunhas inquiridas, deveria ter sido considerado como provado que houve lugar às operações de compra e venda de mercadoria entre o Impugnante e fornecedor F., tituladas pelas faturas em causa nos autos.

D- De todo o modo, deveria ter sido, ao menos, dado como facto provado que F. forneceu, **por mais de uma vez**, material de sucata ao Impugnante.

[Não obstante o constante do ponto 1 dos factos não provados: “1) F. forneceu ao Impugnante e este pagou **a sucata a que se reporta as facturas mencionadas na alínea b) da matéria provada**”]

E- É certo que, com se disse, o depoimento das testemunhas não concretizam e identificam em pormenor as transações efetuadas, o que seria praticamente impossível face às circunstâncias e tempo decorrido. Contudo, mostram com manifesta evidência que houve lugar a transações de sucata entre o Impugnante e F..

F- Baseando-se toda a decisão no pressuposto de que não houve lugar a qualquer transação comercial entre as identificadas pessoas ressalta o consequente vício de julgamento que se invoca e cumpre reparar.

G- a errada consideração de um pressuposto ou circunstância fundamentadora, acarreta necessariamente uma falha em toda a cadeia lógico-dedutiva, a inquirir a decisão, que, porventura, outra seria não fora a inexata suposição.

H- A liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que foi objecto de impugnação judicial por parte do impugnante resultou de correcções meramente aritméticas à matéria tributável por si declarada relativamente ao exercício de 2005 determinada pela desconsideração de documentos que, no entender da Administração Tributária, não correspondem a uma efectiva transmissões de bens ou negócios subjacentes.

I- Por isso, cumpria, desde logo, verificar se o acto impugnado se pode ter como devidamente fundamentado, ou seja, se é possível constatar uma explicação suficiente e sobretudo consistente para a AT poder concluir ou afirmar que a Impugnante contabilizou documentos de mero favor sendo simuladas as operações que neles se referem.

J- Como é sabido, o dever de fundamentação dos actos administrativos tem, geneticamente, uma função endógena de propiciar a reflexão da decisão pelo órgão administrativo e uma função exógena, externa ou garantística de facultar

ao cidadão a opção consciente entre o conformar-se com tal decisão ou afrontá-la em juízo.

K- Entendido o dever de fundamentação expressa na sua dimensão formal, afigura-se-nos que, no caso concreto, a AT externou as razões de facto e de direito que estão na base da decisão em termos que as tornam apreensíveis para o seu destinatário e, dessa forma, cumpriu aquele dever.

L- A AT, na sua actuação, não pode limitar-se, contudo, a externar uma fundamentação meramente formal do juízo que formula quanto à indevida dedução de custos fiscais em sede de apuramento da matéria tributável de IRS desta categoria, por parte do sujeito passivo.

M- A Administração Tributária cabe **o ónus de provar, também em tribunal, os pressupostos de facto suficientes, dentre os afirmados na fundamentação do acto, para que o Tribunal possa ajuizar sobre se o procedimento administrativo se deve ter por, objectiva e materialmente, fundamentado.**

N- O que foi apurado é que efectivamente houve lugar a várias operações de compra e venda de mercadoria nomeadamente em 2005 com o referido fornecedor F., (que são as que estão em causa nesse ano de 2005) como de forma unânime, concordante, **circunstanciada**, (ainda que não pormenorizada em termos identificativos das faturas), se expressaram as testemunhas inquiridas.

O- É notório que os factos indiciários recolhidos pela Administração Tributária e por esta externados no cumprimento do dever de fundamentação formal do acto impugnado, não permitem suportar, nos termos que suportaram, a conclusão a que chegou de que os documentos contabilizados não reproduzem factos ou transacções reais.

P- A AT enunciou, é certo, diversos factos indiciários que, em seu entender, seriam demonstrativos do que afirmaram.

Contudo o que se pôde verificar, é que, além dos mesmos serem inexactos ou

falsos, revelou-se a existência de outros que apontam em sentido contrário e que importa não subestimar quando o que está em causa é uma análise conjunta ou global no sentido de aferir se a sua actuação se mostra materialmente fundamentada.

Q- Conclui-se que os indícios recolhidos não permitiam suportar, objectivamente e às luz das regras da experiência comum, a conclusão a que chegou a AT e na qual fez repousar a decisão de corrigir a matéria tributável da Impugnante e proceder à liquidação em litígio.

R- O que é dizer que a Administração **não se desonerou das obrigações probatórias que sobre si impendiam no sentido de cumprir o programa de fundamentação substancial do acto que a lei exige ou, dito de outra forma, no sentido de demonstrar os pressupostos substantivos da sua actuação correctiva da matéria tributável declarada pela Recorrida que, assim, deve ter-se por ilegal.**

S- Conforme entendimento. (ao que sabemos unânime), estando em causa a correcção de liquidações de IRS desta categoria por desconsideração dos custos baseados em documentos reputados falsos ou "de favor" pela Administração Tributária, compete a esta fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação.

T- Tendo o juízo da AT assentado na consideração de que as operações e o valor mencionado nos documentos em causa não corresponde à realidade, haverá de demonstrar a existência de indícios sérios e seguros de que tais operações não existiram.

U- A Administração Tributária, ao contrário do referido na sentença, - como lhe competia - não fez a prova da verificação de indícios que permitem concluir que aos documentos contabilizadas pela Impugnante e emitidas pelas empresas referidas não subjazem as prestações dos serviços ou negócios subjacentes.

V- Ao ter agido em contrário, corrigindo a matéria colectável e procedendo à liquidação de imposto com base nessa correcção, incorreu em violação do

normativo legal implicante da invalidade daquela.

X- A Administração Tributária não fez demonstração de factos indiciários que permitissem suportar a conclusão, que é central na economia do discurso fundamentador do acto, de que as operações contabilizadas não correspondiam à realidade, limitando-se a procurar justificar um pré-juízo que esteve presente desde o início do procedimento inspectivo que desencadeou as liquidações impugnadas: o de que os documentos contabilizados não correspondem a efectivas operações.

Z- De tudo resulta que os indícios demonstrados e provados pela administração tributária não permitem suportar, objectivamente a correcção efectuada. Como assim, ao ter corrigido ilegalmente a matéria tributável e, com base nessa correcção, ter procedido à liquidação de imposto, a Administração Tributária incorreu em ilegalidade implicante da invalidade de tal liquidação.

AA- A prova testemunhal produzida, entre o mais, seria suficiente para afastar as conclusões da AT, pois permite contrariar a inexistência de actividade comercial entre a Impugnante e o F., o que deita por terra todo o fundamento da AT - que se baseia nesse errado pressuposto - para avançar com o procedimento que desenvolveu e concluiu.

BB- Concluiu, a Meritíssimo Juíza a quo, estar demonstrada a enunciação de indícios fortes e consistentes, que traduzam uma probabilidade elevada, de que as operações referidas nas facturas são simuladas e que, por isso, são insusceptíveis de ser levadas a custos no apuramento da matéria coletável.

CC- Não se concorda com o decidido, porquanto, não padecem de qualquer tipo de censura, as liquidações impugnadas, sendo as facturas questionadas, verdadeiros e formais documentos que espelham, igualmente verdadeiras, operações comerciais ... com entrega dos bens e pagamento do preço respectivo.

DD- A contribuinte integrou as facturas em causa, como lhe competia, nas suas operações contabilísticas, procedendo á contabilização respetiva, pelo que não

emerge sustentação nas liquidações oficiosas que se impugnaram.

EE- A decisão recorrida formula uma errada aplicação das regras do ónus da prova, porquanto era à AT a quem cabia desde logo e antes de tudo, demonstrar que a fatura dizia respeito a uma operação simulada, como decorre da presunção da veracidade das declarações dos contribuintes (cfr. Art.75º da LGT).

FF- Não pode aceitar-se que o ónus da Fazenda Pública se baste com a recolha de indícios de falsidade relativamente aos emitentes das facturas, pois levaria a que os utilizadores das facturas falsas, que não sabem que são falsas, não pudessem deduzir custos que efectivamente suportaram, sem que tivessem participado em qualquer esquema fraudulento.

- No caso concreto é notório que a Administração Tributária não recolheu indícios que legitimam a sua actuação no sentido de não aceitar as facturas em causa nos autos, ou seja, não cumpriu com o ónus que sobre si impendia no sentido de fundamentar a liquidações impugnadas, as quais estão, assim, feridas de ilegalidade, impondo-se determinar a anulação das liquidações impugnadas, por força da anulação da decisão recorrida.

HH - Não podendo ter sido dado como provado que as faturas em causa eram falsas, nunca poderiam manter-se as liquidações impugnadas.

Termina pedindo:

**Ressalta, assim, nos termos alegados, a ilegalidade do acto tributário praticado, devendo ser anulado, por procedência do presente recurso que deverá ordenar a anulação da douda sentença proferida**

\*\*\*

A Recorrida não apresentou contra-alegações.

\*\*\*

**O Digno Magistrado do M.º Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido da improcedência do presente recurso.**

\*\*\*

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

\*\*\*

## **Questões a decidir no recurso**

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

Assim sendo, importa apreciar se a sentença recorrida padece dos erros de julgamento de facto e de direito que lhe são imputados pelo Recorrente.

## **II. Fundamentação**

### **II.1. Fundamentação de facto**

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

#### **IV - Matéria de facto**

Com relevância para a decisão da causa, consideram-se provados os seguintes factos:

A. No cumprimento da Ordem de Serviço n.º OI20064414, os Serviços da Inspeção Tributária (SIT) da Direcção de Finanças do Porto (DFP) desencadearam um procedimento inspectivo ao aqui Impugnante, de âmbito parcial (IRS e IVA), dos exercícios de 2004 e 2005 – Cf. fls. 20 e ss do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

B. No que ao caso releva, no âmbito do procedimento referido em A) foram efectuadas correcções ao rendimento colectável em sede de IRS ao ano de 2005 no valor de € 91.357,33 pela desconsideração das seguintes facturas emitidas por F.:

N.º 122 de 01/01/2005 no valor total de € 10.241,62;

N.º 125 de 11/01/2005 no valor total de € 11.435,90;

N.º 127 de 13/01/2005 no valor total de € 11.373,42;

N.º 133 de 25/01/2005 no valor total de € 13.805,90;

N.º 136 de 01/02/2005 no valor total de € 7.000,06;

N.º 137 de 02/02/2005 no valor total de € 14.155,05;

N.º 139 de 11/02/2005 no valor total de € 5.804,52;

N.º 141 de 14/02/2005 no valor total de € 6.232,62;

N.º 143 de 16/02/2005 no valor total de € 5.965,47;

N.º 146 de 21/02/2005 no valor total de € 11.479,33;

N.º 149 de 28/02/2005 no valor total de € 5.472,33;

N.º 152 de 17/03/2005 no valor total de € 5.749,48;

Total sem IVA € 91.357,73.

Cf. fls. 177 e 210 do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

C. Para sustentar as correcções à matéria colectável mencionadas em B), os SIT elaboraram relatório de inspecção de tributária (RIT), em 16/03/2009, do qual se extrai, sob a epígrafe “conclusão” o seguinte:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Cf. fls. 13 e ss do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

D. Na sequência das correcções a que se alude em B), a AT emitiu as liquidações adicionais de IRS do ano de 2005, no valor de € 29.921,68 (n.º 2009 5001979724-IRS) e 3.396,71 (n.º 2009 753684-JC) - Cf. fls. 194 e ss do processo

administrativo (reclamação graciosa), cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

E. Em 09/10/2009, o Impugnante apresentou junto do Director de Finanças do Porto reclamação graciosa - Cf. fls. 3 e ss do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

F. Por despacho de 22/02/2010 foi indeferida a reclamação graciosa - Cf. fls. 209 do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

G. Em 26/03/2010, o Impugnante interpôs recurso hierárquico do despacho de indeferimento da reclamação graciosa a que se alude no ponto anterior - Cf. fls. 215 e ss do processo físico, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

H. Por despacho de 05/01/2011, o recurso hierárquico apresentado pelo Impugnante foi indeferido relativamente à liquidação referida em D) - Cf. fls. 233 e ss do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

I. Por ofício registado de 10/02/2011, o despacho mencionado em E) foi notificado ao aqui Impugnante- Cf. fls. 240 e 241 do PA apenso aos autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

J. O Impugnante declarou perante a AT dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal - Cf. fls. 6 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

K. Iniciado o procedimento referido em a) foi solicitado ao Impugnante a apresentação dos elementos integrantes da contabilidade (registos e documentos de suporte) - Cf. fls. 6 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

L. Em resposta ao referido em K), o Impugnante comunicou que a contabilidade tinha sido furtada - Cf. fls. 6 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

M. Face ao declarado e mencionado em L), o Impugnante foi notificado para

proceder à organização da escrita, bem como para a apresentação da contabilidade depois de reorganizada- Cf. fls. 7 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

N. O Impugnante não procedeu à apresentação da contabilidade, no prazo fixado.

Cf. fls. 7 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

O. Após, foi o Impugnante notificado para esclarecer as razões que o levaram a não apresentar os livros obrigatórios da escrita, registos auxiliares e respectivos documentos de suporte relativos aos anos de 2004 e 2005 - Cf. fls. 7 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

P. Perante a solicitação referida em O), o Impugnante respondeu remetendo para a resposta “não existem tais documentos pelas razões apresentadas em sede própria” - Cf. fls. 7 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

Q. Após, o Impugnante foi notificado para esclarecer a sua resposta - Cf. fls. 7 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

R. O Impugnante informou que “tais questões devem ser entendidas, respondidas ou explicadas pelas respostas anteriores, ainda que pelo facto de não ser possível responder-lhes. No caso concreto, o declarante participou às autoridades policiais um furto na qual foi incluída (provavelmente por se encontrar numa mala que ostentava pelo aspecto exterior interesse quanto ao conteúdo) toda a documentação comercial básica como, além dela, documentação meramente de suporte à gestão da empresa (ex: documentos de transporte). O declarante, com saber ser do seu interesse, não pretendeu, nem pretende, deixar de apresentar quaisquer elementos, desde que os possua. Aliás, não pode deixar de reprovar e protestar pela forma como é colocada esta (e também outras) questão” - Cf. fls. 7 do RIT em causa nos presentes autos,

cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

S. Foi comunicado aos SIT que o gabinete de contabilidade responsável pela execução da escrita do Impugnante dispunha dos registos contabilísticos em suporte informático - Cf. fls. 8 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

T. Os SIT testaram a conformidade dos registos contabilísticos em suporte informático em relação aos valores declarados junto da AT extraíndo-se do RIT que “não se detectaram divergências para além daquela que adiante se dá nota (ver correcções em sede de IVA). Quer isto dizer que, salvaguardada a excepção antes mencionada, os valores declarados revelaram-se conformes aos valores presentes nos aludidos registos contabilísticos em suporte informático” - Cf. fls. 8 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

U. Atendendo ao referido em K) a S), os SIT não examinaram as facturas emitidas por F.- Cf. fls. 91 do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

V. Extraí-se do RIT em causa nos presentes autos as seguintes diligências e recolha de elementos:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Cf. fls. 95 e ss do RIT em causa nos presentes autos, cujo teor se dá aqui por integralmente reproduzido.

### **Factos não provados**

1) F. forneceu ao Impugnante e este pagou a sucata a que se reporta as facturas mencionadas na alínea b) da matéria provada.

\*

Não existem quaisquer outros factos provados ou não provados relevantes para a boa decisão da causa.

## **Motivação**

A convicção do Tribunal na consideração dos factos provados alicerçou-se no teor dos documentos juntos aos autos que não foram impugnados. O relatório de inspeção tributária é um documento autêntico, nos termos do art.º 371.º, n.º 1 do CC, uma vez que é exarado por funcionário da administração tributária, no âmbito e exercício das respectivas funções, o mesmo tem força probatória plena relativamente aos factos afirmados como sendo praticados pela administração tributária ou com base na percepção dos seus órgãos e que apenas pode ser ilidida nos termos da lei (art.s 363.º e ss do CC e 546.º e ss do CPC). Os factos contidos no RIT respeitam a factos decorrentes da percepção do inspector no âmbito do procedimento inspectivo e os que não forem impugnados devem ser valorados em conjugação com os restantes elementos de prova segundo as regras da experiência comum.

A convicção do Tribunal na consideração dos factos não provados alicerçou-se no facto das testemunhas inquiridas não terem logrado convencer o Tribunal sobre a materialidade das aquisições a F. e que o Impugnante considerou como custo. Com efeito, a testemunha A., afirmou ter trabalhado para o Impugnante desde 2002/2003 sem carácter regular (uma semanas, manhãs ou tardes). Relativamente a F., a testemunha declarou que este senhor fornecia de vez em quando o Impugnante e que chegou a ir carregar a Valença, Ponte de Lima, Guimarães. Relativamente a Valença, afirmou que era um terreno a céu aberto e um armazém, sem concretizar a capacidade de armazenamento, aludindo à existência de uma carrinha pick up e às vezes um camião para realizar o transporte. Contudo, este depoimento revelou-se genérico e insuficiente, não conseguindo a testemunha concretizar minimamente as concretas operações comerciais em causa nos presentes autos, datas, locais, quantidades, preços e pagamentos para convencer o Tribunal do efectivo fornecimento e pagamento da sucata a que se reportam as facturas desconsideradas pela AT.

Por sua vez, F., cliente do Impugnante há mais de 15 anos, afirmou que lhe comprava sucata. Disse conhecer F., mas que nunca negociou com ele. Afirmou ter visto F. no armazém do Impugnante, mas nunca presenciou negociações, desconhecendo preços. Assim, este depoimento revelou-se genérico não conseguindo a testemunha concretizar as concretas operações comerciais em causa nos presentes autos, datas, locais, quantidades, preços e pagamentos para convencer o Tribunal do fornecimento e pagamento da sucata a que se reportam as facturas desconsideradas pela AT.

F., empresário no ramo das sucatas, afirmou conhecer F. por vê-lo nas instalações do Impugnante, mas nunca negociou com ele. Declarou apenas que F. tinha negócios com o Impugnante, o que é manifestamente insuficiente para criar a convicção sobre a efectiva realização das operações comerciais em causa nos presentes autos.

J., sucateiro, afirmou conhecer o Impugnante por estabelecer relações comerciais com ele, mas não soube concretizar as concretas operações comerciais em causa nos presentes autos, datas, locais, quantidades, preços e pagamentos para convencer o Tribunal do fornecimento e pagamento da sucata a que se reportam as facturas desconsideradas pela AT.

Por fim, C., irmão do Impugnante, declarou saber que F. era sucateiro e de o ver algumas vezes nas instalações do Impugnante a descarregar, mas não soube concretizar as operações comerciais concretas, datas, locais, quantidades, preços e pagamentos para convencer o Tribunal do fornecimento e pagamento da sucata a que se reportam as facturas desconsideradas pela AT.

Ante o exposto, a prova produzida não foi capaz de criar a convicção sobre a efectiva realização das operações comerciais em causa nos presentes autos.

\*

## **II.2. Fundamentação de Direito**

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

O Recorrente começa por imputar à sentença recorrida o erro de julgamento de facto, na sua modalidade de erro na apreciação da prova, que consiste no “erro de avaliação” do concreto meio de prova, i. e., “um erro sobre que factos estão representados por um dado meio de prova” (cf. PINTO, Rui – Manual do Recurso Civil. Volume I. Lisboa, AAFDL editora, 2020, pág. 31), no caso, na prova testemunhal por si apresentada.

Alega, em suma, que do depoimento prestado pelas testemunhas se deveria ter retirado que houve efetivamente lugar às operações de compra e venda de mercadoria entre o Recorrente e o seu fornecedor F., tituladas pelas faturas desconsideradas pela ATA (cf. conclusões C a G, N e AA).

Sucede, no entanto, que o Recorrente não cumpre o ónus de especificação que sobre si impendia, nos termos do disposto no art. 640.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT, e que encontra a sua razão de ser na necessidade imperiosa de garantir o direito ao contraditório, por um lado, e por outro, de salvaguardar “a rigorosa delimitação do objeto do recurso, até porque o sistema consagrado não permite recursos genéricos contra a matéria de facto” (cf. GERALDES, António Abrantes, PIMENTA, Paulo, e SOUSA, Luís Filipe Pires de – Código de Processo Civil Anotado. Vol. I. 2.ª edição, reimpressão. Coimbra: Almedina, 2020, págs. 797-798).

Com efeito, pretendendo o Recorrente questionar a apreciação de prova testemunhal, que se encontra gravada, impunha-se-lhe que indicasse com exatidão as passagens da gravação em que se funda o seu recurso, ou que procedesse à transcrição dos excertos que considera relevantes, tendo esta

omissão por consequência inexorável a imediata rejeição do seu recurso neste segmento [cf. alínea a) do n.º 2 do art. 640.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT].

Assim sendo, e porque o Recorrente não cumpre o ónus de especificação que lhe era imposto nos termos do disposto do art. 640.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT, é rejeitado o seu recurso no segmento dirigido à impugnação da decisão relativa à matéria de facto.

Em seguida, o Recorrente direciona o seu recurso para a (falta de) fundamentação substancial do ato, e questiona o cumprimento do ónus da prova da ATA que, entende, não terá sido conseguido.

Assim, e em síntese, alega que o ato não se encontra substancialmente fundamentado (conclusões H a M), porque não foram recolhidos indícios adequados e suficientes para o efeito (conclusões O a Q), não tendo a ATA cumprido o seu ónus da prova (conclusões R a Z), pelo que na decisão recorrida foi feita uma incorreta interpretação e aplicação ao caso das regras do ónus da prova (conclusões EE a HH), tanto mais que o Recorrente coligiu e registou contabilisticamente faturas formalmente corretas (conclusões CC e DD).

Também quanto a esta matéria, não tem o Recorrente razão.

Em causa está uma liquidação adicional de IRS, da categoria B, e correspondentes juros compensatórios, fundada na desconsideração de gastos (na terminologia da época, “custos”) deduzidos pelo Recorrente, titulados por faturas desconsideradas pela ATA nos termos do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art. 19.º do CIVA, por se ter entendido que as mesmas tinham subjacentes operações (transmissões de bens) simuladas, assim se considerado não estarem reunidos os pressupostos previstos no art. 23.º do CIRC, em

conjugação com o disposto no art. 32.º do CIRS, para a respetiva aceitação.

No que diz respeito à repartição do ónus da prova nesta matéria, a sentença recorrida não incorre em qualquer erro de direto, efetuando uma correta interpretação do regime legal aplicável.

De facto, e como tem sido (re)afirmado consistentemente pela jurisprudência dos nossos tribunais superiores nesta matéria, para que a AT proceda à correção do lucro tributável por desconsideração dos custos suportados por faturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efetivamente realizado as operações nelas descritas, deverá abalar a presunção de veracidade da declaração do imposto e dos respetivos documentos de suporte (cf. art. 75.º da LGT), sendo que para tanto a prova que lhe cabe produzir “(...) não tem de ser directa e dogmática, no sentido de evidente e intocável, antes pode resultar de circunstâncias colaterais e indirectas que, atentas a idoneidade dos respectivos meios de suporte e as regras da experiência comum, indiciem, segundo padrões de avaliação e aferição pautados por critérios de razoabilidade e normalidade, um determinado resultado como o mais legitimamente atendível” (cf. neste sentido, designadamente, o Acórdão proferido por este Tribunal Central Administrativo Norte em 2021-01-28, no proc. 1729/14.1BELRA, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Ora, esta constatação é inteiramente transponível para as situações, como a que está em causa nos presentes autos, em que o contribuinte pretende exercer o direito de deduzir “custos” fiscais no apuramento do lucro tributável para efeitos de IRC, no caso, para efeitos de IRS, por estarem em causa rendimentos da categoria B (cf. neste sentido os Acórdãos do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo proferidos em

2016-03-16, no proc. n.º 0400/15; em 2016-10-19, no proc. n.º 0511/15; em 2016-11-16, no proc. n.º 0600/15, e em 2019-02-27, no proc. 01424/05.2BEVIS 0292/18, todos disponíveis para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Assim, “[n]o que concerne à prova que compete à Administração, o que é imprescindível é que aquela a faça de **factos suficientemente indiciadores** a que o Tribunal possa concluir, em virtude de leis naturais conhecidas pelos homens e que funcionam como máximas de experiência, pela elevada probabilidade (ou até certeza) de que o negócio declarado por aquelas partes não corresponde à realidade materializada naquela factura”, sendo certo que, e ao contrário do que parece pretender a Recorrente, a ATA poderá nessa tarefa, como é aqui o caso “lançar mão de elementos obtidos com recurso à fiscalização cruzada, junto de outros contribuintes, para obter os referidos indícios, pelo que tais indicadores de falsidade das facturas não têm necessariamente que advir de elementos do próprio contribuinte fiscalizado” (cf. o Acórdão proferido pelo TCAS em 2017-05-25, no proc. 08666/15, e no mesmo sentido, designadamente, os Acórdãos proferidos pelo TCAS em 2019-02-14, no proc. 509/09.0BELRA, em 2019-04-11, no proc. 1834/10.3BESNT, ambos disponíveis para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Ora, no que diz respeito aos factos indiciadores, resulta do RIT que eles foram recolhidos em abundância pelos SIT – também através de fiscalização cruzada, efetuada ao emitente das faturas -, revelando-se adequados ao cumprimento do ónus da prova que lhe cabia, tal como resulta da sentença recorrida, que dos mesmos dá conta detalhadamente, tal como resulta do excerto que se passa a reproduzir:

(...)

não merece censura a actuação da AT em concluir que as transmissões facturadas pelo Sr. F. ao aqui Impugnante não poderiam ser consideradas como

custo, nos termos do art.º 23.º, n.º 1 do CIRC ex vi art.º 32.º do CIRS da conjugação dos seguintes factos:

Informação recolhida em anterior acção inspectiva na qual se sistematizou a informação recolhida da seguinte forma: instalações afectas (incongruências entre locais de carga e descarga); testemunho de um sócio de F. que desconhecia a actividade principal de F.; meios de transporte da mercadoria com capacidade insuficiente para fazer o transporte nas quantidades elevadas (várias toneladas) e a disparidade de locais (distantes entre si); anómala relação entre as grandezas declaradas, concretamente uma desproporcionada relação entre inputs e outputs, mais precisamente entre o custo das mercadorias vendidas e as vendas de mercadorias espelhada nos indicadores margem bruta na venda de mercadorias e margem bruta I; F. recusou-se a identificar os supostos fornecedores de tais mercadorias; inverosimilhança do modo de pagamento adoptado para os fornecimentos de F.; inexistência ou inexactidão de documentos de transporte relativos às entregas de mercadorias que a entidade inspeccionada afirma terem acontecido; incongruências detectadas na articulação entre a numeração e a datação das facturas emitidas por F.; incongruências detectadas na articulação entre a numeração e a datação das facturas emitidas por F.; incongruência dos esclarecimentos prestados pela entidade inspeccionada;

Declarações de F. no sentido de ter cessado as relações comerciais com o Impugnante no último trimestre do ano 2003;

Esclarecimentos pedidos ao aqui Impugnante tendo este sido incapaz de esclarecer os seguintes aspectos: impulso comercial para os fornecimentos, modo de integração dos fornecedores na respectiva carteira, modo de fixação dos preços, existência de encomendas prévias, proximidade das quantidades adquiridas em relação às quantidades oferecidas ou às quantidades procuradas; origem provável das mercadorias adquiridas; identificação das pessoas com quem foram acordados os termos em que se efectuaram as aquisições;

existência de entregas parcelares; contornos em que se teriam efectuado os transportes; recepção das facturas; momento em que se verificou o pagamento das mercadorias adquiridas; razões para a ocorrência de adiantamentos; razões que levaram às variações nos montantes anuais adquiridos;

Inexistência de elementos essenciais da contabilidade que não foi suprida pelo sujeito passivo, apesar de lhe ter sido pedido que o fizesse.

(...)

Ora, é manifesto que os indícios recolhidos pelos SIT - existência de incongruências entre os alegados locais de carga e descarga de mercadorias (sucata); o testemunho de um sócio de F. que desconhecia que o mesmo desenvolvia a atividade (note-se que, tal como resulta do RIT, até 2003 F. constava do cadastro da ATA com a atividade de comércio por grosso de eletrodomésticos, aparelhos de rádio e de televisão); incapacidade dos (alegados) meios de transporte da mercadoria para o transporte nas quantidades elevadas de sucata (várias toneladas) em causa e a disparidade de locais que o mesmo alegadamente percorria; relação anómala entre as grandezas declaradas, revelando uma relação desproporcionada entre inputs e outputs, mais precisamente entre o custo das mercadorias vendidas e as vendas de mercadorias espelhada nos indicadores margem bruta na venda de mercadorias e margem bruta; recusa de F. em identificar os supostos fornecedores de mercadorias; inverosimilhança do modo de pagamento dos fornecimentos de F.; inexistência ou inexatidão de documentos de transporte relativos às entregas de mercadorias em causa; incongruências na articulação entre a numeração e a datação das faturas emitidas por F.; incongruência dos esclarecimentos prestados pelo mesmo; e por fim, declarações de F. no sentido de ter cessado as relações comerciais com o aqui Recorrente no último trimestre do ano 2003 - revelam, pelas máximas de experiência, uma elevada probabilidade de que as transmissões de bens declaradas não correspondem à

realidade materializada nas facturas desconsideradas.

Ora, perante os indícios recolhidos, de pouco adianta a alegação da existência de faturas formalmente corretas, tanto mais que, como é sublinhado pela jurisprudência dos nossos Tribunais superiores, o fenómeno da faturação falsa é acompanhado pela preocupação em documentar formalmente o circuito documental associado (cf. neste sentido o Acórdão do TCAS proferido em 2019-10-31, no proc. 08666/15, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt))

Recorde-se ainda que, tal como resulta provado nos autos, estando o Recorrente registado como tendo contabilidade organizada, quando lhe foi pedido que a exhibisse, comunicou aos SIT que teria sido furtada, não tendo procedido à respetiva reconstituição, apesar de ter sido notificado para o efeito (cf. pontos J a N da fundamentação de facto).

Assim sendo, e perante a recolha pelos SIT destes indícios, que não podem deixar de se considerar como reveladores, com elevada probabilidade, da inexistência das transmissões de bens tituladas pelas faturas desconsideradas, cabia ao Recorrente o ónus de provar que as operações tituladas pelas faturas desconsideradas se realizaram efetivamente, prova essa que “(...) tem que ser inequívoca, positiva, concludente e sem margem para qualquer dúvida, da realidade das operações faturadas. Tal prova deve, pois, ser concretizadora, em termos de tempo, espaço e valores envolvidos, no sentido da demonstração concreta de cada operação, esclarecendo a identidade do vendedor/fornecedor, a data da transação, os bens transacionados ou serviços prestados, o respetivo custo, etc.” (cf. neste sentido o Acórdão prolatado por este Tribunal Central Administrativo Norte em 2020-11-05, no proc. 00497/08.0BEPRT, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Ora, é manifesto que o ora Recorrente não logrou fazer a prova que lhe era exigida, tal como claramente resulta da fundamentação da motivação da decisão de facto do Tribunal a quo, sendo certo ainda que o que resulta da sua petição inicial é que não logrou sequer alinhar factos (ocorrências ou acontecimentos da vida real) concretos densificadores da causa de pedir, que, como se impõe, devem ser adequadamente substanciados (cf. neste sentido, o acórdão do STJ proferido em 2018-09-18, no proc. 21852/15.4T8PRT.S1, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Refira-se ainda a este propósito, ao contrário do que o Recorrente parece pretender (cf. arts. 39.º a 44.º das suas alegações de recurso), e lançando mão da jurisprudência emanada do Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, proferido em 2016-11-16 no proc. 0600/15, que “para que a AT proceda à correcção do lucro tributável por desconsideração dos custos suportados por facturas existentes na escrita do contribuinte e relativamente às quais considera não se terem efectivamente realizado as operações nelas consubstanciadas, **não tem de fazer prova da existência de acordo simulatório** (existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratário, no intuito de enganar terceiros – cfr. art. 240.º do CC) para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende”, bastando-lhe “(...) provar a factualidade que a levou a não aceitar esses custos, factualidade essa que tem de ser susceptível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes da escrita do contribuinte e dos respectivos documentos de suporte, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova do direito de que se arroga (o de exercer o direito de deduzir os custos ao lucro tributável) e que não é reconhecido pela AT, ou seja, o ónus de prova de que as operações se realizaram efectivamente e ocorrem os pressupostos de que depende o seu direito àquela dedução.” (cf., no mesmo sentido, os acórdãos do Pleno da

Secção de CT do STA proferidos em 19-10-2016, no proc. n.º 0511/15 e em 2019-02-27, no proc. 01424/05.2BEVIS 0292/18, ambos disponíveis para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)).

Por outro lado, estando em causa nos autos faturas referentes a (alegadas) transmissões de bens entre o Recorrente e F., sem interposição de qualquer outra operação ou operador económico de permeio, tendo a ATA, como se viu, reunido indícios sérios de que as transmissões de bens não se realizaram, não tendo substância, e não logrando o Recorrente sequer alegar factos concretos que lancem a dúvida sobre esse indícios, nada alegando também de concreto que confira qualquer verosimilitude a um tal desconhecimento, há que concluir que desafiaria as regras da experiência comum entender-se que o Recorrente não teve conhecimento dessa falta de materialidade.

De qualquer forma, sempre seria ao Recorrente que, perante o quadro factual em presença, caberia alegar e provar em concreto que desconhecia a falta de materialidade de tais transmissões de bens, como resulta da supracitada jurisprudência, o que, repita-se não logrou fazer.

Há assim que concluir que a sentença sob recurso não padece do erro de julgamento de direito que lhe é imputado, tendo efetuado uma correta interpretação e aplicação ao caso concreto das regras do ónus da prova, improcedendo também o recurso quanto a esta questão.

Por fim, há ainda que concluir que perante a abundância de indícios sérios recolhidos pelos SIT de que as transmissões de bens tituladas pelas faturas desconsideradas não tiveram substância, a liquidação em causa se encontra substancialmente fundamentada, tendo os SIT instruído a mesma adequadamente, pelo que também quanto à alegada falta de fundamentação

substancial do ato há que julgar o recurso improcedente.

Em face do exposto, e tendo soçobrado todas as questões suscitadas pelo Recorrente no seu recurso, deve o mesmo ser julgado totalmente improcedente.

\*\*\*

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

\*\*\*

### **Conclusão:**

Preparando a decisão, formulamos a seguinte **síntese conclusiva**:

- I.** Pretendendo o Recorrente questionar a apreciação de prova testemunhal que se encontra gravada, impunha-se-lhe que indicasse com exatidão as passagens da gravação em que se funda o seu recurso, ou que procedesse à transcrição dos excertos que considera relevantes, tendo esta omissão por consequência inexorável a imediata rejeição do seu recurso neste segmento [cf. alínea a) do n.º 2 do art. 640.º do CPC, aplicável ex vi art. 281.º do CPPT].
- II.** Perante a recolha pelos SIT de indícios reveladores, com elevada probabilidade, da inexistência das transmissões de bens tituladas pelas faturas desconsideradas, cabia ao Recorrente o ónus de provar a sua materialidade.
- III.** O Recorrente não só não logrou fazer a prova que lhe era exigida, como não almejou sequer alinhavar factos concretos densificadores da causa de pedir, que, como se impõe, devem ser adequadamente substanciados.

**IV.** Estando em causa nos autos faturas referentes a (supostas) transmissões de bens entre o Recorrente e o seu alegado fornecedor, sem interposição de qualquer outra operação ou operador económico de permeio, tendo a ATA, como se viu, reunido indícios sérios de que as transmissões de bens não se realizaram, não tendo substância, e não logrando o Recorrente sequer alegar factos concretos que lancem a dúvida sobre esse indícios, nada alegando também de concreto que confira qualquer verosimilitude a um tal desconhecimento, há que concluir que desafiaria as regras da experiência comum entender-se que não teve conhecimento dessa falta de materialidade.

### **III. DECISÃO**

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em **negar provimento ao presente recurso**, e em consequência, manter a sentença recorrida.

\*

Custas pelo Recorrente.

\*

Porto, 27 de maio de 2021

Margarida Reis (relatora) – Maria do Rosário Pais – Tiago Afonso Lopes de Miranda.

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