

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
00171/09.0BEAVR	25 de novembro de 2021	Ana Patrocínio

DESCRITORES

Sigilo bancário, inquérito criminal, utilização de informação bancária pela at

SUMÁRIO

I - Pese embora a AT, nos casos referidos no n.º 1 do artigo 63.º-B da LGT e no âmbito de um procedimento de inspecção, possa aceder directamente à informação e documentação bancária coberta pelo dever de sigilo sem dependência do consentimento do titular dos interesses protegidos e sem necessidade de audiência prévia deste, faculdade que o legislador entendeu pertinente à descoberta da verdade (e, assim, um instrumento em ordem a permitir à AT cumprir a sua obrigação funcional de prosseguir os valores da distribuição equitativa da contribuição para os gastos públicos e do dever fundamental de pagar os impostos que informam a constituição fiscal), não poderá fazê-lo à margem do procedimento que o legislador estabeleceu no mesmo artigo, designadamente no que respeita à fundamentação da decisão de quebrar o sigilo bancário e sua notificação, ao recurso dessa decisão, seu efeito e destino dos elementos de prova assim colhidos no caso de deferimento desse recurso (cfr. n.ºs 3, 5 e 6, respectivamente).

II - A diversidade dos bens jurídicos que autorizam o afastamento da regra da reserva da informação em sede de processo criminal e em sede tributária - que determina a diversidade dos procedimentos e da competência para a derrogação do sigilo - não permite que a AT, sem mais, utilize a informação bancária obtida legitimamente no âmbito do inquérito criminal, quer lhe seja comunicada pela autoridade judiciária, quer dela tenha tido conhecimento pelo exercício de funções no âmbito das competências que lhe são delegadas no âmbito do inquérito.

III - A AT pode utilizar essa informação bancária, mas não poderá fazê-lo em prejuízo dos direitos do interessado, o que significa, para além do mais, que não fica dispensada de respeitar o procedimento previsto no artigo 63.º-B da LGT, maxime dando início a um procedimento inspeccionário, comunicando ao interessado a decisão fundamentada de quebra do sigilo e permitindo-lhe assim sindicá-la judicialmente essa decisão administrativa.

IV - Para que o tribunal julgue procedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, formulado em impugnação judicial (cfr. artigo 53.º da LGT e artigo 171.º do CPPT), não se impõe que o impugnante aí faça prova dos custos suportados com a garantia (prejuízo sofrido), podendo o apuramento

do respectivo montante ser relegado para execução de sentença (cfr. artigo 609.º, n.º 2, do CPC).*

* 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

I., S.A., contribuinte n.º 500 137 242, devidamente identificada nos autos, interpôs recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, proferida em 25/02/2016, que julgou improcedente a **impugnação judicial** deduzida contra a liquidação de IRC, do exercício de 2005, no valor total de €162.701,83.

A Recorrente terminou as suas alegações de recurso formulando as conclusões que se reproduzem de seguida:

“1 - Não há prova nos autos de que a sociedade V. pertença à sociedade recorrente, mas aquela sociedade tinha apenas em comum alguns dos accionistas da I., que à data desempenhavam funções de administração da sociedade recorrente - depoimento da testemunha J. - páginas 2 e 3 e depoimento da testemunha A. - página 76.

2 - Por outro lado, ficou provada a existência de relações especiais entre a sociedade recorrente e a sociedade V., relações essas que ao longo do procedimento inspectivo nunca foram sequer desmentidas.

3 - Contudo, não ficou provado que a existência dessas relações especiais tenha implicado qualquer diferença de tratamento na relação comercial estabelecida entre a sociedade V. e a sociedade recorrente, quando comparada com as relações comerciais estabelecidas com outros clientes da sociedade V. e com as relações comerciais estabelecidas com outros fornecedores da sociedade recorrente - depoimento da testemunha P. - páginas 47 e 58 e depoimento A. - páginas 76 e 80.

4 - Ficou também provado que a sociedade V. tinha muitos outros clientes, para além da sociedade recorrente, pelo que não ficou demonstrado que aquela empresa tenha sido constituída pela sociedade recorrente, com meros intuitos de evasão fiscal e muito menos que o circuito fosse meramente documental, conforme pretende fazer crer a Administração Tributária.

5 - Com efeito, os diversos depoimentos das testemunhas arroladas pela sociedade recorrente e também o depoimento do próprio técnico da fiscalização tributária confirmaram que todos os circuitos documentais corresponderam a reais movimentações de mercadorias, tendo sido liquidados todos os impostos inerentes - depoimento da testemunha P. - páginas 45 e 46 e depoimento da testemunha A. - página 76.

6 - As testemunhas arroladas pela sociedade recorrente atestaram que as importações através da trading V. foram a forma encontrada pela I., com o objectivo de contornar a existência de agentes exclusivos em

Portugal, e de penetrar no mercado norte-americano - depoimento do Dr. J. - página 4 e depoimento da testemunha A. - página 81.

7 - Por outro lado, as mesmas testemunhas atestaram que as compras efectuadas à sociedade V. consistiram em aquisições efectivas de madeira, cujas respectivas facturas chegavam às instalações da sociedade recorrente por correio, sendo a mercadoria devidamente conferida, como aliás sucede com todos os outros fornecedores - depoimento da testemunha J. - páginas 4 e 11 e depoimento da testemunha P. - páginas 45 e 46.

8 - As mesmas testemunhas foram unânimes ao afirmar que nunca tiveram um procedimento diferente com o fornecedor V., em relação a todos os outros clientes/fornecedores, de tal forma que algumas apenas se aperceberam das relações especiais existentes entre as duas sociedades, aquando da apreensão de documentos efectuada na sede da sociedade recorrente, e quando confrontadas com uma ficha de assinaturas do Banco - depoimento da testemunha J. - páginas 2 e 3, depoimento da testemunha P. - página 47 e depoimento da testemunha A. - páginas 82 e 83.

9 - Ficou provado que a sociedade recorrente comprava mais barato ao fornecedor V. do que directamente a outras empresas fornecedoras, uma vez que os preços dados por estas últimas incluíam normalmente uma comissão destinada a uma qualquer trading europeia, detentora de contratos de agenciamento ou representação para o espaço europeu - depoimento da testemunha J., que inclusivamente deu como exemplo concreto F., representante exclusivo do fornecedor S. em Portugal, e ao qual a sociedade recorrente teria de pagar uma comissão de agenciamento - página 4.

10 - Assim, uma empresa fora do espaço europeu, e por isso fora da esfera de influência contratual dessas tradings europeias, conseguia negociar preços de compra mais competitivos, o que comprovadamente sucedeu no caso concreto aqui em causa.

11 - Para além disso, normalmente, as empresas fornecedoras vendiam nas condições FOB - Free on Board, isto é, a sociedade recorrente, para além do preço a pagar pelos produtos, teria de suportar o custo do respectivo frete/transporte até ao porto de descarga, acrescido de todos os encargos na origem, enquanto que o fornecedor V. vendia nas condições CIF Leixões - Cost and Freight Porto de Leixões - depoimento da testemunha J. - página 6 e depoimento da testemunha A. - página 77.

12 - Ora, do depoimento do técnico que efectuou a inspecção tributária, resultou claro que na análise a que procedeu para concluir que a sociedade recorrente comprava mais caro ao fornecedor V. do que se comprasse directamente a outros fornecedores, o mesmo não teve em conta estas condições específicas que, no ramo de negócio aqui em causa são determinantes, uma vez que os custos de transporte da mercadoria são de valor muito significativo, nem sequer a questão das comissões anteriormente pagas a agentes exclusivos.

13 - A testemunha A. arrolada pela sociedade ora recorrente chegou mesmo a afirmar que numa importação de um contentor de madeira da China, os custos de frete e despacho podem significar entre 2.500,00 € e 3.000,00 dólares - página 77. Por outro lado, a testemunha J. afirmou mesmo que estes custos representam cerca de 10% a 12% do valor da mercadoria - página 6.

14 - Para além disso, os preços a que a sociedade ora recorrente comprava à V. incluíam uma margem comercial desta empresa, que naturalmente se destinava a fazer face aos custos quer de funcionamento,

quer de financiamento da respectiva actividade de trading.

15 - Contudo, no cálculo dessa margem efectuado pelo mesmo técnico de fiscalização, não foi sequer tida em conta a nota de crédito número 1098/04 emitida a favor da sociedade recorrente, no valor de 4.687,20 €, para abatimento à factura 3.312/04, de 22 de Dezembro de 2004, conforme aliás o mesmo admitiu expressamente no seu depoimento.

16 - A sociedade recorrente juntou ao respectivo processo de impugnação judicial diversas ofertas de fornecedores efectuadas directamente à sociedade recorrente - documentos números 49 a 52 - e pela sua análise facilmente se prova que, além dos preços serem mais caros, a sociedade recorrente ainda teria de lhes acrescentar os custos inerentes ao transporte para Portugal, quando a V. fornecia o mesmo material a preços inferiores e nas condições CIF Leixões, ou seja, a I. só teria de suportar o custo do transporte de Leixões para os seus armazéns.

17 - Aliás, esta mesma circunstância foi confirmada pelo depoimento da testemunha J. - página 6 e pelo depoimento da testemunha A. - página 77.

18 - Por outro lado, o fornecedor V. não vendia mais caro à sociedade recorrente do que a outros clientes, conforme erradamente consta do relatório da inspecção, uma vez que ficou demonstrado que as eventuais diferenças de preços se deviam ao facto da sociedade recorrente comprar àquela empresa madeira de qualidade superior, em termos de grating, sendo que essa diferenciação não consta do descritivo das respectivas facturas - depoimento da testemunha J. - página 9 e depoimento da testemunha Maria João - páginas 65 e 66.

19 - Por tudo isto, a Meritíssima Juiz “a quo” deveria ter dado como factos provados que o objectivo das relações comerciais entre a sociedade V. e a Impugnante era o de a segunda conseguir entrar no mercado norte-americano, bem como que a diferença entre os preços praticados pelos fornecedores e os facturados à impugnante resultasse a margem da V..

20 - Em relação às compras efectuadas aos fornecedores R. e pela D., ficou provado através do depoimento das testemunhas arroladas pela sociedade recorrente que esta comprou àquelas duas empresas vários lotes de madeiras desclassificadas, pelo que não sabia se os conseguiria utilizar e qual o aproveitamento que era possível efectuar dos mesmos.

21 - Com efeito, tratava-se de aparas de material, ou seja, réguas de madeiras de reduzidas e muito heterogéneas dimensões, que se destinavam à produção de parquet mosaico (a sociedade impugnante é o único produtor ao nível mundial deste produto, nestas dimensões), destinado a satisfazer sobretudo as encomendas do mercado externo - Inglaterra - Portable FloorMarkers - empresa produtora de pavimentos de dança destinados ao mercado global.

22 - Com efeito, a actividade daquelas duas sociedades (R. e D.) é a importação de madeiras, serração de madeiras e venda destes produtos e mercadorias a um mercado constituído maioritariamente por carpintarias mecânicas.

23 - Na sua actividade regular, vão acumulando restos de madeiras e lotes não susceptíveis de venda, pelas suas características, pela falta de qualidade, dimensões não comerciais, algum defeito particular, etc.

24 - Estas madeiras eram propostas à sociedade ora recorrente e vários negócios foram concretizados, da seguinte forma: tendo em conta as condições não classificáveis dos lotes em causa, o fornecedor facturava

todas as medidas aos preços normais, com o compromisso da sociedade ora recorrente, após a utilização das referidas madeiras na sua produção e, depois de verificar o respectivo rendimento ou grau de aproveitamento, identificar o valor do mesmo lote e acertar contas com o fornecedor.

25 - Por sua vez, no momento da entrega dos materiais, o fornecedor facturava e a sociedade recorrente efectuava o pagamento integral da factura, porque apenas após a respectiva utilização se aferia o valor real do fornecimento, e por isso a I. não tinha interesse na compra, se a mesma viesse a ser repercutida nos seus stocks de matéria-prima e nos seus saldos devedores a fornecedores.

26 - Em simultâneo, recebia dos sócios-gerentes dos fornecedores, a título de garantia, um valor correspondente à madeira facturada.

27 - Quando a madeira era finalmente utilizada, as contas eram acertadas, tendo por base o valor real da madeira fornecida.

28 - Ficou também demonstrado que não teria sido sequer possível produzir as quantidades produzidas e vendidas de parquet mosaico, sem os fornecimentos destas duas empresas - depoimento J. - página .. e depoimento P. - página 55.

29 - Ficou também provado através do depoimento da testemunha P., que era o funcionário da sociedade recorrente responsável pela elaboração dos mapas de rentabilidade/productividade, que nestas situações, a sociedade ora recorrente acabava por pagar àquelas duas empresas valores inferiores aos preços facturados, em virtude da baixa rentabilidade da matéria-prima aqui em causa (35%/40%), pelo que é completamente falsa a afirmação da Administração Tributária no sentido de que a sociedade recorrente comprava mais caro à D. e R. do que a outros fornecedores, até porque nos anos aqui em causa a referida matéria-prima era exclusivamente fornecida à sociedade recorrente por estas duas empresas - depoimento de J. - página 24.

30 - Por outro lado, através dos documentos juntos pela sociedade recorrente aos autos e do depoimento da testemunha P., ficou também demonstrado que as compras de matéria-prima efectuadas àquelas duas sociedades foram absolutamente essenciais ao exercício da actividade da sociedade recorrente, e que sem as mesmas, não teria sequer sido possível satisfazer as encomendas daquele cliente inglês, nem apresentar os resultados declarados pela mesma nos exercícios aqui em causa.

31 - Aliás, o funcionário P. confirmou que todas as matérias-primas e mercadorias chegadas à empresa são conferidas, quer física, quer documentalmente, tal como sucedeu neste caso concreto.

32 - Aliás, o técnico da inspecção tributária confirmou no seu depoimento que durante a acção de fiscalização aqui em causa não efectuou uma análise detalhada, nem dos procedimentos internos da empresa desde a entrada da matéria-prima até à saída da mercadoria, nem das mercadorias produzidas com a matéria-prima adquirida a estas duas sociedades, e não efectuou sequer quaisquer testes de verificação e controlo de inventários, pelo que as conclusões por si retiradas foram absolutamente precipitadas e fundamentadas em factos absolutamente alheios à sociedade recorrente.

33 - Todos os elementos que foram juntos ao processo de impugnação pela sociedade recorrente foram facultados ao inspector tributário aquando da inspecção, nomeadamente o movimento de stock relativo aos fornecimentos das sociedades D. e R., desde a entrada em parque, produção e respectiva venda, tendo inclusivamente sido fornecidas cópias das facturas de venda, elementos esses que foram completamente

ignorados pelo mesmo.

34 - Assim, a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” não deveria ter considerado como facto não provado “que as facturas emitidas pelas empresas R. e D., correspondem a efectivas transacções comerciais”.

35 - A conta bancária sediada no Finibanco de Aradas - Aveiro, com o NIB (...), designada nos presentes autos por Finibanco B não é titulada pelos accionistas da sociedade I..

36 - Os titulares da referida conta bancária são A., A. e A..

37 - Foram considerados como proveitos não declarados provenientes de vendas omissas diversos depósitos em numerário efectuados naquela conta bancária, não existindo prova nos autos de que os mesmos provenham de vendas não declaradas.

38 - Os expedientes de utilização repetida de guias de transporte e de descontos fictícios - foram utilizados pela sociedade I. apenas até meados de 2004, conforme atestado pelo depoimento da testemunha J. - páginas 16 a 19 e 21 e pelo depoimento da testemunha P. - página 52 e conforme admitido pela Meritíssima Juiz nos factos dados com provados na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro - página 68 - “ E) Nos anos de 2002 a 2004 era possível e foi concretizada a adulteração de guias de transporte.... F) O procedimento referido em E) terminou em 2004 G) Nos anos de 2003 e 2004 a I. emitia facturas para clientes da região das Beiras (especialmente Guarda, Seia e Castelo Branco), mencionando um desconto de 50% ”

39 - Para além disso, nas buscas realizadas nas instalações da sociedade I., toda a documentação de suporte aos movimentos bancários daquela conta dizia apenas respeito ao período de 2003 a meados de 2004 (Cfr. documento número 1 que constitui o auto de busca e apreensão realizada pela Polícia Judiciária nas instalações da sociedade recorrente em 12/11/2007, e que refere uma pasta contendo documentação diversa referente aos anos de 2003 e 2004, relativa a movimentação bancária na conta n.º (...) do Finibanco, que se junta e cujo conteúdo se dá aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais).

40 - Pelo que, em relação aos anos seguintes, e concretamente ao ano de 2005 aqui em causa, a Administração Tributária limitou-se a presumir a continuidade da actividade de vendas não declaradas ou omissas.

41 - Por outro lado, mesmo em relação aos valores que a Administração Tributária considerou como obtidos através de vendas não declaradas pela sociedade I. nos anos em que existia documentação de suporte aos movimentos bancários, mais uma vez ficou demonstrado que se tratou de uma conclusão precipitada, sem qualquer correspondência com a realidade.

42 - Com efeito, o próprio técnico da fiscalização tributária confirmou que não efectuou uma análise detalhada dos documentos que serviam de suporte aos movimentos creditados na conta bancária do Finibanco, mas limitou-se a presumir, conforme supra demonstrado, que grande parte dos valores creditados na referida conta bancária advieram de vendas não declaradas pela sociedade I..

43 - E de tal forma o trabalho foi efectuado sem qualquer rigor, que foram considerados provenientes de vendas não declaradas determinados montantes creditados naquela conta a título de juros de aplicações a prazo, conforme aliás admitido pelo próprio técnico da inspecção tributária no seu depoimento, quando confrontado pela mandatária da sociedade I. com os documentos juntos aos autos.

44 - Para além disso, foram considerados provenientes de vendas não declaradas pela sociedade I. no exercício de 2004, determinados valores creditados naquela conta bancária no exercício de 2005, conforme mais uma vez admitido pelo próprio técnico da inspecção tributária e pelo depoimento da testemunha J. - páginas 24 a 31.

45 - Por outro lado, foi ainda admitido pelo próprio técnico da inspecção tributária, pelo menos uma situação de duplicação de colecta, uma vez que foi considerado proveniente de vendas não declaradas um montante global de 3.030,00 € recebido do cliente M., quando o mesmo dizia respeito à factura número 40160, datada de 5/2/2004, emitida pela sociedade I. a favor do referido cliente, no valor de 1.646,44 € e ao respectivo desconto “fictício” no valor de 1.383,57 €.

46 - Nesta situação, apenas poderia ser considerada venda não declarada o montante de 1.383,57 €, montante correspondente ao desconto de 50% da factura número 40160, e nunca o valor de 1.646,44 €, já que se tratou de uma venda de mercadoria devidamente facturada, e cujo montante foi já atempadamente tributado.

47 - Mas ainda assim, sempre se diga que nem mesmo o valor de 1.383,57 € poderia ter sido tributado, sob pena de duplicação de colecta, uma vez que na rubrica do relatório final da inspecção tributária, referente aos descontos fictícios, já foi considerado e tributado o desconto aqui em causa - depoimento da testemunha J. - páginas 24 a 31.

48 - Ficou também demonstrado através do depoimento das testemunhas arroladas pela sociedade I., que várias verbas creditadas na conta do Finibanco aqui em causa diziam respeito à seguinte situação: durante o ano de 2004, a sociedade ofereceu aos melhores clientes viagens, mas estes clientes levaram consigo acompanhantes, pelo que todas as viagens (clientes e acompanhantes) eram compradas num único pacote, para permitir usufruir de melhores condições, sendo que o Senhor A. pagava pessoalmente as viagens dos acompanhantes, e posteriormente os referidos clientes reembolsavam-lhe os respectivos montantes, que eram depositados na referida conta bancária - depoimento da testemunha J. - páginas 24 a 31, depoimento da testemunha Maria João - página 69 a 71 e 72 a 74.

49 - De realçar que ficou ainda demonstrado que, juntamente com os documentos apreendidos, estavam inclusivamente documentos demonstrativos de todos estes factos, nomeadamente os passaportes das pessoas que viajaram nestas condições, que foram completamente omitidos pelos técnicos da inspecção tributária, no respectivo relatório da fiscalização - depoimento da testemunha J. - página 30.

50 - Assim, a correcção efectuada pela Administração Tributária relativamente ao ano de 2005, no valor de 13.292,33 €, e com recurso a meras presunções deverá ser anulada, por ilegal, até porque relativamente a este exercício, e conforme supra referido, a inspecção tributária não dispunha de quaisquer documentos relativamente aos movimentos da conta bancária “Finibanco B”, limitando-se a presumir que o procedimento registado em anos anteriores se havia mantido nos anos seguintes.

51 - Contudo, a Meritíssima Juiz do Tribunal “a quo” nem sequer se pronunciou sobre a questão das vendas consideradas não declaradas relativamente ao ano aqui em causa (2005), e também contestada pela sociedade ora Recorrente.

52 - Por outro lado, resultou claro do depoimento da testemunha arrolada pela Fazenda Pública que a Administração Tributária efectuou correcções à contabilidade da sociedade I. com recurso a meras

presunções, pelo que deveria ter recorrido à aplicação de métodos indirectos, conforme legalmente imposto.

53 - Ora, os elementos aos quais a Administração Tributária teve acesso durante a acção de fiscalização aqui em causa, não constituíam elementos contabilísticos da sociedade I., mas tratava-se antes de documentos extra-contabilísticos.

54 - Para além disso, a Administração Fiscal não conseguiu obter suporte documental na contabilidade da sociedade I., que servisse de fundamento às correcções efectuadas com base em tais elementos.

55 - Assim, a Administração Tributária limitou-se a considerar que a contabilidade da sociedade I. não reflectia a situação patrimonial exacta e verdadeira, presumindo que determinados valores constituíram proveitos omissos devido a vendas não declaradas pela referida sociedade, pelo que em bom rigor, deveria ter recorrido à aplicação de métodos indirectos, com respeito por todas as garantias dos contribuintes acrescidas em tais situações.

56 - No caso concreto, a Administração Fiscal abandonou a presunção de veracidade da contabilidade da sociedade I., por entender que a mesma revelava omissões de proveitos, mas ainda assim não recorreu formalmente à aplicação de métodos indirectos, conforme legalmente lhe é imposto, limitando-se a efectuar meras correcções técnicas ao lucro tributável da sociedade, não obstante na prática tivesse presumido determinados valores de vendas não declaradas, valores esses que nem sequer constavam da contabilidade da referida sociedade, mas antes de ficheiros informáticos extra-contabilísticos copiados durante a acção de fiscalização tributária aqui em causa e extractos bancários de uma conta particular, em grande parte obtidos por derrogação do respectivo sigilo bancário.

57 - Com efeito, e em relação às vendas omitidas, toda a apreensão de documentos levada a cabo durante a presente acção de fiscalização tributária, incidiu sobre documentos até ao 1.º semestre de 2004, ou seja, somente datas anteriores a esse período, pelo que todas as correcções referentes ao 2º semestre de 2004 e daí em diante são meras presunções efectuadas com base nos extractos de uma conta bancária do Finibanco de Aradas, Aveiro, cujos titulares são A., A. e A., individualmente, ou seja, nem sequer se trata de uma conta bancária da sociedade I..

58 - Aliás, a testemunha arrolada pela Administração Tributária, ou seja, o técnico da fiscalização aqui em causa, admitiu expressamente, quando interrogado pela mandatária da sociedade I., que nas situações de vendas consideradas não declaradas, não teve acesso à documentação de base que lhe permitisse averiguar a que diziam respeito os depósitos bancários efectuados na supra referida conta pessoal, tendo-se limitado a presumir que a referida conta bancária se destinava a arrecadar o dinheiro obtido com vendas não declaradas.

59 - Assim, as correcções efectuadas pela Administração Tributária na contabilidade da sociedade I. deveriam ter sido introduzidas com recurso à aplicação de métodos indirectos, com todas as garantias acrescidas para o contribuinte, nomeadamente, a possibilidade de recorrer ao expediente administrativo previsto no artigo 91º da Lei Geral Tributária.

60 - Para além disso, nos termos do disposto no número 3 do artigo 75º da Lei Geral tributária, a força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade de a

administração tributária os confirmar, o que mais uma vez não sucedeu no caso concreto, circunstância sobre a qual mais uma vez a Meritíssima Juiz “a quo” nem sequer se pronunciou na sentença de que ora se recorre.

61 - Por outro lado, a liquidação de imposto aqui em causa teve origem no levantamento do sigilo bancário obtido no âmbito da acção inspectiva levada a cabo à sociedade I., S.A., relativamente à conta bancária número (...), do Finibanco de Aradas, cujos respectivos titulares são A., A. e A., e não os administradores da sociedade I., conforme é referido na sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro e sucessivamente afirmado pelo Inspector Tributário ao longo do seu depoimento.

62 - Ora, nos termos do disposto no número 7 do artigo 63º-B da Lei Geral Tributária, o acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros depende de autorização judicial expressa.

63 - Por outro lado, “os sócios e/ou administradores duma empresa que está a ser alvo de uma inspecção não podem deixar de considerar-se, para este efeito, terceiros, ainda que se encontrem numa relação especial com aquela” – Cfr. Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, de 26 de Abril de 2007, proferido no âmbito do processo número 0187/07, e de 16 de Fevereiro de 2005, proferido no âmbito do processo número 01395/04, in base de dados em suporte informático - www.dgsi.pt.

64 - Com efeito, no caso em apreço, na sequência da acção inspectiva que se encontrava a decorrer ao sujeito passivo I., S.A., tendo-se apurado a existência de uma conta bancária, de que são titulares A. e mais dois accionistas da mesma sociedade, a Administração Fiscal entendeu necessário aceder a essa conta bancária, para efeitos de averiguar a situação tributária da sociedade.

65 - Ora, nos termos do número 8 do artigo 63º-B da LGT, o acesso a informação bancária deve obedecer aos requisitos previstos no número 4 do mesmo artigo, entre os quais a audição prévia do contribuinte, neste caso, A., A. e A., que não foram notificados para exercer tal direito de audição prévia, razão pela qual o pedido de derrogação está ferido de ilegalidade, e conseqüentemente todos os actos de liquidação de imposto levados a cabo com base na informação bancária obtida de forma ilegal.

66 - Por outro lado, também o artigo 146º-C do Código de Procedimento e de Processo Tributário preceitua que quando a administração tributária pretenda aceder à informação bancária referente a familiares do contribuinte ou de terceiros com ele relacionados, pode requerer ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância da área do domicílio fiscal do visado a respectiva autorização, sendo o visado notificado para, querendo, deduzir oposição no prazo de 10 dias, a qual deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, preceito legal que mais uma vez foi violado no caso concreto.

67 - E nem sequer se diga, conforme parece fazer crer o Exmo. Representante da Fazenda Pública, na sua douda contestação, que os contribuintes deveriam ter reagido contra a ilegalidade do processo de derrogação do sigilo bancário, através dos meios legalmente previstos nos artigos 146º-A e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que os titulares da conta bancária aqui em causa, não foram sequer notificados pela Administração Tributária da respectiva decisão de derrogação do sigilo bancário, conforme imposto legalmente, não podendo dela recorrer no prazo de dez dias, conforme a lei lhes permite.

68 - A Meritíssima Juiz do tribunal “a quo” afirma na sentença de que ora se recorre “De facto, a AT teve

acesso aos elementos bancários dessa conta, não titulada pela Impugnante, através de documentação fornecida na sequência da busca e apreensão levada a cabo pelos Serviços do Ministério Público de Aveiro e Polícia Judiciária de Aveiro”, o que não corresponde à realidade.

69 - Os únicos elementos bancários que a Polícia Judiciária apreendeu constam do auto lavrado no segundo dia de buscas. Esses elementos eram relativos aos anos de 2003 e até meados de 2004.

70 - Por outro lado, se analisarmos os anexos ao relatório da inspeção tributária aqui em causa, percebemos que constam muitos mais elementos bancários, que foram obtidos através de derrogação do sigilo bancário, conforme aliás admitido pelo próprio técnico da inspeção tributária no seu depoimento e no próprio relatório final da inspeção, no ponto I subordinado ao tema “Descrição sucinta das conclusões da acção de inspeção”, 3º parágrafo - “No entanto, no caso concreto, tendo existido a derrogação do sigilo bancário relativamente a uma conta individual dos administradores da I., S.A.” e mais adiante no capítulo III.1.2.2 subordinado ao tema “Repatriamento de capitais para a esfera individual dos administradores da I. - 2º parágrafo - página 36 - “Foram solicitados ao Finibanco extractos daquela conta desde 01/01/2003 até Janeiro de 2008, bem como cópias de todos os documentos de suporte dos movimentos bancários, tendo os respectivos elementos sido entregues pela instituição bancária.

71 - E se dúvidas existirem, facilmente se dissipam, se atentarmos no facto de terem sido juntos ao processo extractos bancários e cheques datados de datas posteriores ao próprio dia em que se realizou a busca e apreensão de documentos (12 de Novembro de 2007), pois foram anexos ao relatório final da inspeção tributária extractos bancários referentes ao ano de 2008 e cópias de cheques também datados do mesmo ano de 2008 (páginas 690 e seguintes e página 1089), pelo que tais documentos bancários nunca poderiam ter sido obtidos com base na busca efectuada em Novembro de 2007, através dos órgãos de Polícia Criminal, mas antes pela própria Administração Tributária, por meio do mecanismo da derrogação do sigilo bancário.

72 - Assim, não restam dúvidas que foi derogado o sigilo bancário, mas sem cumprimento dos procedimentos legalmente impostos e supra referidos, o que determina a anulação da liquidação de imposto aqui em causa.

73 - Pelo que, por todas estas razões mal andou a Meritíssima Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro que proferiu a sentença recorrida, ao manter as correcções decorrentes das vendas não declaradas referentes ao ano de 2005, sem sequer se ter pronunciado sobre as mesmas, tendo as mesmas correcções sido efectuadas com recurso a meras presunções, mas sem aplicação de métodos indirectos conforme legalmente imposto, e através de levantamento do sigilo bancário, sem cumprimento dos formalismos legalmente impostos.

Nestes termos, deverão V. Exas. conceder provimento ao presente recurso, devendo a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro ser anulada, por ilegalidade, e em consequência, ordenando a anulação do acto tributário de liquidação de imposto correspondente e o pagamento de uma indemnização por prestação indevida de garantia à sociedade I., Lda., seguindo-se os ulteriores termos do processo até final. Só desta forma, farão V. Exas. a costumada JUSTIÇA!”

A Recorrida **Fazenda Pública** não apresentou contra-alegações.

O Ministério Público junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de deverem os autos baixar à primeira instância a fim de ser apreciada nulidade.

Este Tribunal “a quem” entendeu não ser indispensável mandar baixar o processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Aveiro, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 617.º, n.º 5 do Código de Processo Civil; tanto mais que considera não ter sido expressamente imputado vício de nulidade à sentença recorrida.

Com efeito, na conclusão 51 das alegações do recurso, a Recorrente afirma que o tribunal “a quo” nem sequer se pronunciou sobre a questão das vendas não declaradas relativamente ao ano aqui em causa (2005). Mas, na conclusão 73, apenas concluiu que mal andou o tribunal recorrido ao manter as correcções decorrentes das vendas não declaradas referentes ao ano de 2005, sem sequer se ter pronunciado sobre as mesmas, tendo essas correcções sido efectuadas com recurso a meras presunções, mas sem aplicação de métodos indirectos, e através de levantamento do sigilo bancário, sem cumprimento dos formalismos legalmente impostos.

Assim, tudo se reconduzirá a interpretação da peça processual que sustenta o recurso. No entanto, nunca a Recorrente mencionou ou concluiu pela verificação de nulidade da sentença recorrida, pelo que apontará para invocação de erro de julgamento.

Nesta conformidade, não acolhemos o requerimento do digníssimo Magistrado do Ministério Público.

Com dispensa dos vistos legais, tendo-se obtido a concordância dos Meritíssimos Juízes-adjuntos, nos termos do artigo 657.º, n.º 4 do CPC; submete-se o processo à Conferência para julgamento.

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumprе apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objecto do recurso delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, sendo que importa decidir se a sentença recorrida incorreu em erro de julgamento de facto e de direito, analisar a suscitada violação de lei por erro nos pressupostos de facto e de direito, a ilegalidade do recurso a presunções sem aplicação de métodos indirectos e a ilegalidade da derrogação do sigilo bancário.

III. Fundamentação

1. Matéria de facto

Da sentença prolatada em primeira instância consta decisão da matéria de facto com o seguinte teor:

“A). A Impugnante foi objecto de acção inspectiva, relativa aos períodos de 2004, 2005, 2006 e 2007, cfr. Relatório da Inspeccção Tributária de fls. 11 a 124 do Processo Administrativo (PA).

B). Foi seguidamente elaborado o respectivo Relatório, que se encontra junto a fls. 11 a 1520 do PA, e aqui se dá por integralmente reproduzido, bem como os seus anexos, do qual consta o seguinte:

“I. DESCRIÇÃO SUCINTA DAS CONCLUSÕES DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

No decurso desta acção inspectiva foram por nós detectadas graves irregularidades fiscais, contabilísticas e de informação financeira e diversas omissões, que embora reunindo os pressupostos estabelecidos nos artigos 87º e 89º da Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL nº 398/98. de 17 de Dezembro, por se ter constatado que a contabilidade no reflectia a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido pelo sujeito passivo, foi no entanto possível a obtenção da prova necessária e suficiente com vista a tratar tecnicamente as correcções devidas, tendo-se a Administração Fiscal absterido do recurso à presunção de valores, embora o pudesse ter feito, limitando-se a efectuar as correcções relativas às operações omitidas, não tendo presumido que existissem mais para além das provadas e documentadas.

Com efeito, as operações omitidas pelo sujeito passivo, que foram detectadas pela Administração Fiscal, poderiam ter sido enquadradas a título meramente exemplificativo da falta de credibilidade das demonstrações financeiras, e utilizadas como fundamento para a aplicação de métodos indirectos de apuramento da matéria tributável, já que, nestas circunstâncias, provadas as omissões, não existem certezas que as mesmas se limitem àquelas concretamente identificadas., razão pela qual a lei permite e prevê o recurso a presunção, circunstância em que os valores apurados são, em regra, naturalmente superiores ao somatório daqueles que correspondem apenas às omissões identificadas.

No entanto, no caso concreto, tendo existido a derrogação do sigilo bancário relativamente a uma conta individual dos administradores da I. SA, entendida como possível receptora dos rendimentos provenientes dessas omissões, efectuada a sua análise, e embora subsista a possibilidade de terem existido outras omissões não canalizadas para aquela conta, bem como operações com pagamento em dinheiro que não foi objecto de depósito, entendeu-se ter com os documentos bancários, uma base suficientemente representativa e um grau de segurança, que permitiu a elaboração de relatório de correcções meramente aritméticas ao resultado tributável, sem necessidade do recurso, sempre acessório, à via indirecta.

As omissões nas vendas eram perpetradas através da não facturação ou através da simulação de desconto de 50%, que era incluído na factura, mas do qual o comprador na realidade não beneficiava, dado que pagava esse valor, não à I., mas aos seus administradores.

Para além das omissões praticadas nas vendas, a acção inspectiva realizada ao sujeito passivo concluiu pela existência, e reúne prova, de outras irregularidades, designadamente a simulação de negócio, consubstanciada através da existência na contabilidade de facturas de compra aos operadores R., e D. com movimentos financeiros e contabilísticos a sugerir o pagamento desses fornecimentos, mas com os montantes pagos pela sociedade, excluindo o IVA, a regressarem a contas particulares, ou à posse particular (no caso de devolução de dinheiro) dos administradores da I., ou ainda, conforme ficará demonstrado, a nunca chegarem a ser descontados os cheques emitidos para pagamento.

Foi também apurada a existência de relações especiais tidas entre o sujeito passivo, e a sociedade V. , domiciliada nas ilhas Cayman, sendo este considerado um território offshore, concretizadas na utilização daquela sociedade como intermediário de compras efectuadas a outros operadores estrangeiros, designadamente operadores brasileiros e tailandeses procedendo a empresa V., nas facturas emitidas à I., a um incremento dos valores iniciais praticados pelos fornecedores originais, resultando de tal actuação uma sobrevalorização dos custos na sociedade I. e conseqüente diminuição do IRC a pagar, e bem como, a

transferência de verbas para contas bancárias domiciliadas naquele território, detidas pela sociedade V., mas com possibilidade de serem movimentadas pelos administradores da I., que faziam posteriormente regressar a Portugal esses valores, transferindo-os para as suas contas particulares, e dessas para contas da I., operações que escrituravam na sociedade a título de suprimentos.

Para além destas operações realizadas entre a I. e a V., esta última procedia igualmente a vendas para outros operadores no mercado nacional e estrangeiro, o que permitiu que relativamente aos fornecimentos que foram efectuados da V. para a I. ficasse uma dívida por liquidar, que em 31/12/2004 € era já de 506.871,58€, sendo que a I. recebeu a mercadoria, e nunca a pagou, dado ter havido um aproveitamento da autonomia financeira e do capital que a empresa offshore detinha, e que era o suficiente para poder pagar aos seus fornecedores, e não receber da I..

Certo á que os rendimentos gerados pela V. não foram tributados, e quem aproveitou de facto tal situação foi a sociedade I., que pode assim adquirir mercadoria sem a pagar, entrando, através desta liberalidade, numa situação de concorrência desleal.

Trata-se de um evidente aproveitamento da utilização de uma sociedade offshore com vista a através dela, financiar, sem qualquer contrapartida, e a partir de rendimentos que não foram tributados, ou seja, que por terem sido desviados para um paraíso fiscal não pagaram os impostos que aqui teriam pago. a sociedade sedeadada em Portugal, promovendo desta forma, ilicitamente, uma concorrência desigual, e uma vantagem competitiva obtida através da utilização de sociedades offshore, sobre a qual será agora reposta a justiça tributária.

Aliás, verificou-se até uma transferência de 105.625,00 € para uma conta da ímpar, proveniente de uma conta bancária da V., que apenas mereceu um registo a crédito daquele fornecedor. Ora se a ímpar já devia um valor superior a 500.000,00 € à sociedade V., os 105.625,00€ que a V. entrega à I. só fizeram aumentar ainda mais a dívida, tendo-se tratado de repatriamento de capitais não tributados, para o património da sociedade I. SA, que desta forma beneficiou de três formas distintas:

- 1) Através do não pagamento de fornecimentos que recebia
- 2) Através da entrada de meios financeiros provenientes de contas particulares dos seus administradores, contas essas por sua vez receptoras de capitais provenientes de contas offshore, e escriturada a sua entrada a título de suprimentos;
- 3) Através de transferência de conta offshore directamente para a conta da I. SA.

Os montantes repatriados para as contas particulares dos administradores da I. não foram declarados fiscalmente, pelo que serão realizadas as respectivas correcções na esfera individual de cada um dos sujeitos passivos.

Da análise a uma das contas bancárias particulares titulada pelos administradores da auditada, conta essa receptora de valores resultantes de transacções omitidas e da devolução de dinheiro pago pela I. a seus fornecedores por supostos fornecimentos, verificou-se a distribuição de 250.000,00€ pelos seus administradores, que igualmente não foram por estes declarados fiscalmente, o que deveria ter sucedido na sua esfera individual.

Detectou-se um vasto conjunto de levantamentos de cheques da conta bancária dos administradores da I., para onde eram privilegiadamente canalizados os fundos resultantes das vendas “por fora”, levantamentos

esses efectuados por funcionária e cônjuge de um dos administradores da I. SA, sem que esses rendimentos tenham sido declarados fiscalmente, e sem que nos tenha sido indicado a que título e para que efeito tais montantes eram levantados.

Foram detectados documentos informáticos que indiciam a existência de pagamento de ordenados “por fora” aos administradores da I., bem como um conjunto de outras despesas. de pequeno montante, não contabilizadas.

Foi detectada a manipulação de documentos, designadamente a alteração de Guias de Transporte, com a utilização da mesma numeração da guia, mas com destinatários e produtos diferentes, mudando igualmente a identificação do veículo de transporte. Ficou provado que ambos os fornecimentos foram efectuados, embora só um fosse registado na contabilidade da I..

De acordo com as provas obtidas, estamos perante um conjunto de factos tipificados como fraude fiscal, sendo que alguns assumem características que se fundeiam na Fraude Fiscal Qualificada.

O sujeito passivo assumiu verbalmente as omissões praticadas, o repatriamento de capitais em montantes até superiores aos referidos no presente relatório, bem como a distribuição de verbas pelos administradores da I., referindo que todas as operações realizadas, mesmo a utilização de uma empresa offshore, se deveu à tentativa de ultrapassar dificuldades da empresa I., afirmando que de uma maneira ou de outra todo o dinheiro reentrou na sociedade.

Assumiu igualmente, desta feita por escrito, a existência do que chamou “não conformidades”, dispondo-se a pagar € 105.000,00, diz, “a título de impostos que possam estar em falta, e referente a regularização global e histórica dos factos detectados”.

Conforme referimos, os factos que impliquem correcções em matéria de IRS na esfera singular, serão tratados autonomamente, e não serão seguidamente considerados na quantificação das correcções, sendo que no entanto, estes, por necessidade de sequência, e numa lógica de enquadramento, serão adiante apresentados e desenvolvidos.

Por fim compete referir que a Administração Fiscal aguarda ainda o envio de elementos bancários que foram já solicitados pelos Serviços do Ministério Público às respectivas entidades, pelo que os valores aqui referidos, e nos relatórios que darão sequência às ordens de serviço de inspecção emitidas para os administradores e accionistas da I., sobre os quais recaem os factos tributários, poderão ainda vir a ser objecto de correcção.

Todos os factos serão analisados com detalhe neste relatório. Não obstante, relativamente ao sujeito passivo I. apresenta-se um breve resumo das infracções verificadas e dos montantes apurados. Assim:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Por ser matéria que está directamente relacionada com a acção inspectiva realizada ao sujeito passivo, compete uma vez mais adiantar que para além destas correcções, a efectuar na esfera do sujeito passivo I. SA, da acção inspectiva resultaram ainda conclusões que implicarão correcções em sede de IRS na esfera individual dos respectivos titulares do rendimento, neste caso accionistas/administradores daquela sociedade, e ainda uma funcionária, cônjuge de um dos administradores, através de ordens de serviço emitidas para cada um dos sujeitos passivos sobre os quais recaem os factos tributários, correcções essas

que por advirem da presente acção inspectiva, e em consequência desta, serão igualmente apresentadas no ponto VIII do presente relatório.

II. OBJECTIVOS, ÂMBITO E EXTENSÃO DA ACÇÃO DE INSPECÇÃO

III. Credencial e período em que decorreu a acção

A presente acção de fiscalização teve origem nas Ordens de Serviço n.º OI200800093 de 09/01/2008. Código PNAIT 22224. de Âmbito Geral, com extensão para os exercícios de 2004, 2005 e 2006, e n.º OI200802078 de 29/10/2008, de âmbito Geral, Código de Actividade 12211009, com extensão para o exercício de 2007.

A acção de fiscalização foi iniciada no dia 21 de Maio de 2008 e terminou em 07/10/2008.

Decorreu nas instalações industriais do sujeito passivo, sitas em (...), local onde se encontra centralizada a escrita.

Foi acompanhada pela Administração da empresa, tendo sido designado o Técnico de Contas J. , NIF (...), para providenciar a entrega dos elementos contabilísticos solicitados no decurso da mesma. Quanto ao esclarecimento de factos de enquadramento operacional ou comercial, os mesmos foram prestados pelos administradores A., NIF (...) e A., NIF (...). Questões de ordem financeira, foram remetidas para o Administrador L., NIF (...).

Diga-se aliás, que quando questionados os administradores A. e A. sobre as políticas financeiras e contabilísticas seguidas pela empresa, e as decisões tomadas nesse âmbito, principalmente as que se vieram a traduzir em omissões e outros ilícitos fiscais, os mesmos remeteram sempre as respostas para o Administrador L..

Impõe-se ainda frisar que vários pedidos de esclarecimento ficaram por satisfazer, dado que, como veremos adiante, a uma série de notificações da Administração Fiscal, a empresa não deu resposta, ou a resposta que deu foi no sentido de que não iria responder ou apresentar os elementos necessários, utilizando diversas alegações para o efeito, designadamente a extensão dos pedidos face ao tempo concedido.

Contudo tal argumento não colhe. Por um lado, porque mesmo em relação aos pedidos de esclarecimento colocados em notificação, e cuja resposta não carecia da obtenção ou apresentação de elementos, podendo nesse sentido ser imediata, a mesma não foi prestada, e por outro lado, porque relativamente aos pedidos de elementos que poderiam necessitar de um período de tempo para a sua obtenção superior ao concedido, a Administração Fiscal sempre deixou claro que concederia o tempo necessário e razoável e permitiria a sua entrega para além do prazo, desde que o sujeito passivo mostrasse ter feito diligências que evidenciassem uma clara intenção de apresentar os elementos solicitados, o que não aconteceu.

Nestes casos, o sujeito passivo não solicitou a concessão de um prazo mais dilatado, o que seria natural se a vontade fosse de efectivamente entregar os elementos, e isto apesar de lhe ter sido comunicado verbalmente que, se necessário, tal seria concedido, utilizando antes aquele argumento para requerer ser considerada justificada a sua recusa.

Os administradores da I., embora assumindo a generalidade das infracções fiscais com que foram confrontados no decurso da acção inspectiva, vieram sempre referindo que não estariam em condições financeiras de as regularizar, caso os valores apurados, no conjunto das acções inspectivas ú sociedade e aos seus administradores, ultrapassassem um determinado montante, que estimavam em 105.000,00 € de

imposto, conforme declaração escrita remetida à DF Aveiro, a que adiante faremos referência.

II.2. Motivo, âmbito e incidência temporal

Em 09/11/2007 foram realizadas nas instalações da sociedade I., SA, buscas conduzidas pelos Serviços do Ministério Público de Aveiro, e levadas a efeito pelo Departamento de Investigação Criminal da Polícia Judiciária de Aveiro, com a colaboração dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro.

As referidas buscas fundamentaram-se num conjunto de elementos que constituíam indícios de terem os administradores da sociedade I. SA, utilizado uma sociedade offshore para intermediar compras da matérias primas e mercadorias, com sobre-facturação à I. dos fornecimentos provenientes dessa sociedade (V.), negócios geridos pelos próprios responsáveis da I., resultando dessa prática a diminuição do IRC a pagar pela empresa, numa violação dos artigos 17º (Determinação do Lucro Tributável) e 23º (Custos ou perdas), ambos do CIRC, podendo estas faltas consubstanciar a prática de Fraude Fiscal, prevista no nº1 do artigo 103º do RGIT, e no caso concreto, Fraude Fiscal Qualificada, prevista no artigo 104º do mesmo diploma, o que acontece designadamente quando é utilizada pessoa colectiva residente fora do território português e aí sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável, conforme consagra a alínea f) do nº1 daquele artigo.

Do resultado das buscas, conclui-se pela confirmação e reuniu-se prova dos factos que as motivaram, tendo ainda sido detectado um conjunto de indícios de outras irregularidades, dado ter-se deparado com a existência de alguns elementos que passaram a reunir fundadas dúvidas quanto à veracidade, à plenitude e exaustividade dos factos escriturados, com reflexo na situação patrimonial e nos resultados da I. SA, a saber:

1 - Transferência de verbas para contas bancárias sediadas em território com regime fiscal claramente mais favoráveis, na sequência das transacções documentadas entre a I. e a V., sendo que nessa circunstância, verificada a sobrevalorização dos custos, tal preconizaria uma descapitalização de empresa I. SA, podendo esse comportamento ser enquadrado na alínea e) do nº1 do artigo 103º, e alínea 1) do nº1 do artigo 104º, todos do RGIT.

2 - Por outro lado, existindo evidências dessas contas bancárias pertencerem à sociedade V., e que os negócios por esta efectuados, com relações à sociedade I., eram geridos pelos responsáveis desta última, os valores referentes à sobre-facturação da primeira à segunda resultariam em proveito próprio destes, tratando-se nessa medida de rendimentos de capitais, previstos no nº1 e na alínea p) do nº2 do artigo 5º do CIRS, que não tinham, e deveriam ter sido, tributados cm sede daquele imposto, ficando os seus titulares incursos na pena prevista no artigo 104º do mesmo diploma.

3 - A corroborar o ponto anterior, verificava-se a existência de pelo menos três cheques, com os nºs 1989846155, 19846446 e 1989846252, emitidos sobre a conta (...) do Millennium BCP Private Banking, nos montantes de 35 000,00€. 30 000,00€ e 35 000,00€, à ordem de A., A. e A., o primeiro accionista, e os restantes accionistas e simultaneamente administradores da I..

Estes cheques aparentemente teriam sido depositados em conta titulada pela "I. Ind de Madeiras e Parquetes, SA", sendo que pela divisão da classificação contabilística aposta no carimbo do talão, tal sugeria terem sido contabilizados como suprimentos dos accionistas, tomando-se a sociedade I.. SA

devedora destes montantes.

Da retirada de dinheiro por parte dos accionistas da “I., SA” de contas bancárias tituladas pela sociedade V., sem que tais incrementos patrimoniais tivessem sido, na esfera destes, sujeitos a imposto, ficava a evidência da existência de valores provenientes de contas bancárias offshore que aproveitavam os referidos administradores, mesmo aqueles valores que porventura fossem por estes “emprestados” à sociedade I..

4- Foram detectadas situações que apontavam para a existência de utilização de facturação falsa, por parte da I., facturas essas emitidas pela sociedade “R., Lda”, com sede em (...), sendo que a análise aos documentos que suportavam as alegadas transacções, e respectivos meios financeiros trocados entre as duas sociedades e os seus responsáveis, remetiam claramente para a existência de simulação de negócio, permitindo a incrementação dos custos da I. em sede de IRC, violando o artigo 23º do CIRC, e do IVA deduzido, infringindo o n.º 3 do artigo 19º do CIVA, com conseqüente diminuição dos impostos a pagar, mascarando desta forma a sua capacidade contributiva, situação que preconiza o estabelecido na alínea c) do nº 1 do artigo 103º do RGITT.

7 - Verificava-se a existência de um conjunto de notas de carga e guias de transporte para clientes cujos pagamentos por estes efectuados haviam sido canalizados para a conta bancária do Finibanco de Aradas - Aveiro, com o NIB (...) (adiante designada apenas por “Finibanco B”- designação que era atribuída pelos próprios responsáveis da I. nos documentos apreendidos), titulada por A.. A. e L., todos administradores e accionistas da I.. Com efeito, a análise de alguns extractos bancários relativos a esta conta, permitiam aferir que nela eram realizados diversos depósitos cuja proveniência indicava serem relativos a vendas efectuadas pela “I., SA”, não acompanhadas do respectivo movimento contabilístico e financeiro na empresa.

Perante estes factos, evidenciava-se a existência de omissões nas vendas praticadas pela I., violando os artigos 17º (Determinação do Lucro Tributável) e 20º (Proveitos e ganhos) do CIRC, diminuindo o Lucro Tributável apurado, e conseqüentemente o IRC a pagar, bem como a base tributável e o respectivo IVA a pagar, já que este deveria ter sido liquidado naquelas operações, conforme impõe o artigo 1º, e ainda os artigos 3º, 7º, 8º e 16º do CIVA, e aparentemente não o tinha sido. Este ilícito vem tipificado na alínea a) do nº 1 do artigo 103º do RGIT.

8 - Constatavam-se ainda diversas situações em que facturas emitidas pela I. para seus clientes faziam referência a um total de descontos, incluídos na própria factura, e que por essa via foram deduzidos ao montante a pagar por estes clientes, aferindo-se no entanto, pela análise documental, que o valor dos descontos originava um pagamento por parte dos responsáveis das entidades beneficiárias desse desconto, directamente para a conta particular dos administradores da I.. Tratava-se também aqui de omissões nas alienações, com conseqüente diminuição do IRC e do IVA a pagar por parte da I., aos mesmos termos do ponto anterior,

9 - Por sua vez, periodicamente, neste caso entre Janeiro e Abril de 2004 da conta para onde eram aparentemente canalizadas as omissões, foram emitidos cheques em nome dos administradores/Accionistas da “I., SA”. em proporção da percentagem de detenção do capital de cada um deles. Com efeito, neste período verificava-se ter sido realizada a distribuição de 250.000,00 €, em várias

tranches, cabendo em regra a V. 49,27%, a A. 48,38%, a A. 0,22%, A. 1,11% e L. 1,02%, percentagem em que cada um deles participa na empresa.

Retira-se assim que o produto de operações que é canalizado para a conta do Finibanco antes descrita, é posteriormente distribuído em proveito dos titulares do capital e/ou Administração desta empresa, sem que estes montantes tivessem sido tributados em IRS, quando o deveriam ser a título de Rendimentos de Capitais, enquadráveis na categoria E daquele imposto, conforme previsto na alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º daquele diploma.

Foi então emitida acção inspectiva de âmbito Geral, com extensão para os anos de 2004, 2005, 2006 e 2007, sendo que para este último exercício foi emitida uma nova OI, por razões informáticas de ordem interna destes serviços.

II.3. Enquadramento fiscal do sujeito passivo

A I., SA. NIF (...), com sede social em (...), constituída em 1 de Setembro de 1962, é uma sociedade anónima, actualmente com capital social de € 2,245.500,00, integralmente subscrito e realizado, dividindo-se em 450.000 acções ordinárias. Junta-se cópia do pacto social (anexo 1, fls. 1 a 10).

À data a que se reportam os factos, o sujeito passivo encontrava-se sujeito a IRC, pelo regime geral, calculando o imposto previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC, nus termos da secção II do capítulo III, aplicando ainda a taxa geral estabelecida no n.º 1 do artigo 80.º daquele diploma.

Em sede de IVA enquadrava-se no regime normal de periodicidade mensal, por força da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 41.º, pertencendo à área do serviço de finanças de Aveiro-1.

II.4. Objecto social

O Sujeito Passivo encontra-se enquadrado no CAE 16220 “Parqueteria”, tendo por objecto a exploração do comércio e indústria de madeiras e parquetes.

De acordo com a certidão de matrícula referente ao contrato de sociedade, o conselho de administração para os triénios 2003/2005 e 2006/2008 era composto por L., NIF (...), A., NIF (...), e o presidente do conselho de administração. A., NIF (...) (Anexo 2, fls 11 a 13).

II.5. Condições de desenvolvimento da actividade

II.5.1. Aspectos gerais

A sociedade I., operando no mercado das madeiras exóticas, importa a maior parte das suas matérias primas, designadamente do Brasil e do Continente Asiático, no formato de régua, e de toros na forma de prancha, transformando-as com vista à obtenção de parquetes, lamparquetes, soalho, tacos, entre outros, que se destinam de forma semelhante quer ao mercado nacional, quer mercado externo.

Entre as matérias primas mais utilizadas encontram-se o jatobá, garapa, tuari, efizélia, sucupira, panga panga, entre outros.

I.tam flutuante, principalmente de carvalho, lamparquete de carvalho, sendo que nesta circunstância. os artigos destinam-se essencialmente ao mercado nacional.

A venda de produtos acabados representou 57% em 2004, com uma ligeira quebra em 2005 para os 53%, mas com claro ascendente sobre as mercadorias em 2006, ano em que constitui 66% do volume de negócios da empresa.

II.5.2. Evolução dos custos e proveitos

O aspecto mais importante a assinalar é a forte diminuição do volume de vendas que se tem vindo a registar, e um crescente custo da matéria prima, com reflexo nas margens apuradas, e bem como um aumento dos custos financeiros, derivado essencialmente de constrangimentos de tesouraria motivados por prazos médios de recebimento superiores aos de pagamento.

Outro aspecto de realce são os baixos resultados contabilísticos e fiscais apresentados pela sociedade I., que, face aos mesmos, praticamente não pagou IRC nos últimos 4 anos, o que se poderá confirmar nos mapas a seguir apresentados.

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

A contabilidade é efectuada informaticamente nas instalações do sujeito passivo.

A facturação para os clientes, bem como as guias de transporte são emitidas a partir da aplicação informática utilizada pela I., SA.

A empresa possui ainda uma aplicação de gestão comercial e de stocks, a partir da qual é gerida toda a actividade comercial da empresa, designadamente os stocks, as compras por matéria prima, a produção, as vendas globais ou individualizadas por categorias de produto, e outros elementos essenciais ao controlo do negócio.

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

III.1- Relações entre as sociedades V., a sociedade I. SA, e seus administradores

Conforme já foi referido anteriormente, da acção de busca e apreensão, decorrida nas instalações da sociedade I. SA, levada a efeito pelo Departamento de Investigação Criminal da Polícia Judiciária de Aveiro, com a colaboração dos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Aveiro, por existirem fortes indícios de ligações entre a sociedade I. SA, os seus administradores, e a sociedade V., adiante designada apenas por sociedade V., com sede no offshore das ilhas Cayman, e a qual originou a apreensão de diversos documentos e material informático, da subsequente análise efectuada aos elementos apreendidos, e da acção inspectiva desencadeada, resultaram evidências que confirmaram as suspeitas iniciais, e que permitem afirmar que a empresa V. era utilizada e gerida pelos administradores da “I., SA” como intermediário de compras da sociedade I..

De facto, conforme comprova o extracto de conta em anexo 3, fls 14 a 23, relativo ao fornecedor V., obtido na contabilidade da sociedade I. e dos documentos em anexo 4, fls 24 a 58, composto por facturas dos fornecedores para a sociedade V., e desta para a sociedade I. no ano de 2004, e anexo 5, fls. 59 a 487, composto por um conjunto de documentos de importação e de facturas relativas às transacções tidas entre as partes, a sociedade V. constitui-se como sociedade fornecedora da sociedade I. SA, desde Dezembro de 1997 até Abril de 2005, sendo que, conforme comprovam as facturas em anexo 3, a sociedade V. comprava madeira a fornecedores brasileiros e tailandeses, procedendo de seguida à venda dessa mercadoria para a sociedade I. SA.

De entre os fornecedores da sociedade V., encontravam-se a sociedade INDÚSTRIA (...) LDA, com sede em Curitiba, Brasil, e a sociedade S., com sede em Singburi, Tailândia.

Ora acontece que estes fornecedores, antes da utilização da sociedade V. como “trader” de compras eram

fornecedores directos dos mesmos materiais da sociedade I. SA. Com a utilização da sociedade V., a I. deixou de adquirir as mesmas mercadorias que adquiria anteriormente directamente aos seus fornecedores originais, e passou a efectuar a compra por intermédio daquela sociedade offshore.

A sociedade V. passou então a ser utilizada como um intermediário entre aqueles que eram os fornecedores da sociedade I., e esta última, procedendo nas facturas emitidas para a I. SA, conforme demonstram os documentos apresentados a título de exemplo em anexo 3, a um incremento do preço inicialmente praticado pelos fornecedores, fazendo desta forma com que a mesma mercadoria entrasse na impar a um preço mais caro do que aquele que resultaria da compra directa aos fornecedores, emolando assim, pelo mecanismo da sobre facturação. os custos da I., e consequentemente fazendo os seus resultados fiscais e contabilísticos baixarem.

Como se verifica pelos documentos em anexo 6, fls 488 a 491, o Administrador da I., L., enviou por fax ordens de facturação à empresa S., SA, com morada na Rua (...), sendo também ela uma sociedade com sede na zona franca da Madeira, nas quais solicita que esta entidade emita pela sociedade V., facturas em nome da sociedade I., SA, incrementado o preço inicial da mercadoria entre 10% e 20%. A este incremento do preço das mercadorias, praticado pela sociedade offshore, face ao preço praticado pelo fornecedor na origem é dado, pelo administrador da I.. o nome de “invoicing”.

Decorre daqui o seguinte:

- 1) Em primeiro lugar, verifica-se que as facturas emitidas pela sociedade V., eram feitas por ordem expressa do administrador da I., L., sendo que daí se conclui ser este quem geria o que era facturado, quando, para quem e por quanto, no que respeita às facturas emitidas pela sociedade V..
- 2) Em segundo lugar, retira-se que as facturas emitidas pela sociedade V. eram elaboradas a partir dos escritórios de uma sociedade dedicada à prestação deste tipo de serviços.

Por esta via, resulta inequívoca a conclusão de que as facturas que a sociedade V. emitia para a sociedade I., sendo ordenadas pelo próprio administrador da I. era este quem definia qual o valor a incrementar ao preço inicial praticado pelo fornecedor na fonte.

Porém este incremento do preço não encontra qualquer justificação que não seja a da própria sobre facturação, porquanto era a sociedade I. quem continuava a suportar todos os encargos e despesas de compra inerentes á transacção, não havendo qualquer redução de custos com a utilização, da sociedade offshore, resultando por isso clara a utilização desta “trader” como elemento incrementador de custos na I.. O administrador da I., L., vem assumir esse emolamento, já que ele próprio, no decurso da acção inspectiva, apresenta o mapa em anexo 4, fls. 24, juntamente com cópia das facturas dos fornecedores T. e S. para a sociedade V., e facturas desta para a sociedade I., apurando na coluna com a designação “dif”, a diferença entre o valor facturado pelos fornecedores originais, e o valor que a sociedade V. facturou à sociedade I. nos anos de 2003 e 2004.

Aliás, a confirmar que esta diferença não era mais do que uma forma de aumentar os custos na sociedade limpar, diminuindo os seus resultados, e ainda permitir a saída de meios financeiros para contas bancárias sedeadas em território offshore, tituladas pela sociedade V., e em última análise utilizadas para financiar a sociedade I. e em proveito desta e dos seus próprios administradores, fica patente no facto do referido mapa apresentado por L., procurar justificar a Nota de Crédito nº 2115/07 de 03/08/2007, no valor de e

141.591,87 (anexo 7, fls 492 a 493), emitida pela sociedade V., em nome da sociedade I., com o descritivo “Price Difference Our Inv”, corrigindo a sobre-facturação praticada em 2003 e 2004, ou seja, assumindo a existência não justificada de um empolamento do custo das mercadorias transaccionadas.

A sociedade inscreveu este valor nas suas demonstrações financeiras do exercício de 2007, registando-o como um proveito financeiro.

Contudo impõe-se tecer as seguintes considerações:

1) A nota de crédito tem data de Agosto de 2007. Porém, das buscas efectuadas foram detectadas em ficheiros informáticos existentes em computadores presentes nas instalações da I., cópias de facturas emitidas pela sociedade V., com possibilidade de serem alteradas, já que se tratava de ficheiros em formato Word (anexo 8, fls 494 a 495). Depreende-se daqui que embora os administradores da I. recorressem ao chamado serviço de invoicing, poderiam eles próprios, a partir dos seus computadores pessoais, emitir facturas ou outros documentos equivalentes, em representação da sociedade V.;

2) É assim de não descurar, o facto de apesar da Nota de Crédito ter data de Agosto de 2007 (data anterior às buscas realizadas), a mesma só foi contabilizada pela I. em Dezembro de 2007, ou seja, após a realização das mesmas.

3) Tratando-se de um reconhecimento da utilização da sociedade offshore como instrumento de sobre-facturação à sociedade I., por ordem dos próprios administradores desta, certo é que ao tentarem corrigir essa situação (apenas para 2003 e 2004 e somente após a acção policial), não o fizeram porém nos exercícios correctos, já que essa correcção deveria afectar os resultados de 2003 e 2004, e não os de 2007. Fica patente que a correcção contabilística realizada terá sido apenas uma forma de tentar remediar uma situação após a mesma ter sido detectada pelas autoridades, na expectativa de minimizar as suas consequências. De facto, desde 2005, data do registo do último fornecimento da V. à I., e até então, não foi efectuada qualquer correcção, tendo esta ocorrido imediatamente após as buscas realizadas, e, havendo irregularidades, certamente na sequência destas.

4) Note-se que caso a correcção tivesse ocorrido nos exercícios respectivos, tal teria implicado o apuramento de um valor de IRC superior ao que resultou da correcção realizada em 2007. Com efeito, dado que a sociedade ímpar apresentou elevados prejuízos em 2006, dedutíveis em parte em 2007, dado ainda que neste exercício, não fosse o registo daquele proveito financeiro, apresentaria igualmente prejuízo, e que tendo apurado lucro tributável, deduziu ao mesmo parte dos prejuízos de 2006, apurando matéria colectável nula, podemos afirmar que o registo efectuado, além de incorrecto por não respeitar o princípio da especialização dos exercícios, beneficiaria indevidamente a I. do ponto de vista da poupança fiscal, procurando ainda dar uma imagem de boa vontade e de regularização voluntária que no fundo não a seria. O que este lançamento em boa verdade fez, foi o assumir por parte dos administradores da I. que utilizaram uma empresa offshore com vista à obtenção de vantagens fiscais produzidas pelo empolamento de custos na I. e posterior envio de capitais para contas bancárias, também elas sediadas em território offshore, com subsequente repatriamento do dinheiro para a titularidade individual desses administradores, que igualmente não declararam estes rendimentos para efeitos fiscais, ou servindo ainda o rendimento obtido para financiar a sociedade I., permitindo-lhe não pagar parte das aquisições que realizava.

Acontece ainda que na data da emissão da Nota de Crédito por parte da V., esta sociedade detinha um

valor credor na contabilidade da I. de € 642.986,18, ou seja, a I. era devedora da V. naquele montante, pelo que a referida regularização suportada por aquele documento, não acarretou qualquer saída de meios financeiros da I..

Aliás, quanto ao valor em dívida por parte da I. à V., tal será matéria de análise adiante neste relatório, já que a mesma consiste numa liberalidade, e por isso mesmo num rendimento da impor que nunca foi declarado para efeitos fiscais.

A Nota de Crédito emitida pela V. respeita a sobre-facturação ocorrida nos anos de 2003 e 2004 e foi contabilizada em 2007. Assim sendo, é legítimo questionar porque é que a nota de crédito não contemplou toda a sobre-facturação praticada pela V. à I. desde 1997, ano em que esta empresa offshore passou a ser utilizada com estes fins? Efectivamente, conforme se verifica pelo anexo 6, essa sobre-facturação verificou-se desde o início das relações comerciais entre estas duas entidades, pelo que, caso se tratasse de uma real vontade dos administradores da I. de regularizar a situação, ela teria abrangido outros anos que não apenas 2003 e 2004.

E que considerando uma sobre-facturação media, em cada fornecimento da V. a ímpar d 10% (note-se que esta foi a percentagem mínima detectada, tendo-se obtido documentos que demonstram ordens dadas pelos administradores da I., às entidades encarregues de proceder ao serviço de facturação, para que essa percentagem assumisse o dobro), temos que a utilização da sociedade V. terá conduzido desde a sua constituição a um empolamento de custos da I. de € 1.024.630, ou seja, o correspondente ao valor facturado pela V., dividido por 1,10, com conseqüente diminuição do IRC a pagar.

Aliás este valor, e bem como um conjunto de actividades geradoras de rendimentos, prosseguidas pela V., por ordem dos administradores da I., mas sem intervenção desta sociedade, possibilitaram por um lado o repatriamento de capitais para as contas da I. e dos seus administradores, e por outro possibilitou que a I. tenha recebido mercadoria facturada pelo V., e não a tenha pago, no montante de € 537.361,18.

III.1.1 - Sobre-facturação praticada pela sociedade V. à sociedade I. nos anos de 2004 e 2005

III.1.1.1 - Em sede de IRC - Correção ao Lucro Tributável

III.1.1.1.1 - Custos não aceites fiscalmente

A tabela seguinte discrimina em relação a 2004 e 2005 as facturas emitidas pela V. à I., as correspondentes facturas emitidas pelos Fornecedores originais à V., identifica os documentos alfandegários, apresentando depois uma coluna com os valores da sobre-facturação. Chama-se a atenção para o facto de as facturas 3012/04, 3212/04 e 3312/04 da sociedade V., apesar de terem data de emissão de 2004, só foram contabilizadas em 2005, data em que ocorreu o desalfandegamento. A sobre-facturação praticada nestes fornecimentos será assim corrigida no exercício de 2005. Por seu lado, relativamente ao fornecimento facturado pela V. no factura 2811/04, apesar do desalfandegamento ter ocorrido em Novembro de 2004, esta factura só foi contabilizada em 2005.

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Realça-se uma vez mais o facto de a designação de “invoicing” não corresponder a qualquer valor que fosse cobrado pela entidade que prestava o serviço de facturação, por esse mesmo serviço.

Nos termos do nº4 do artigo 58º do CIRC, considera-se existirem relações especiais entre duas entidades

nas situações em que uma tem o poder de exercer, directa ou indirectamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que se considera verificado, entre outras, conforme prevê a alínea h) do n.º 4 do artigo 58.º, quando uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime fiscal claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro de Estado e das Finanças, ou ainda, designadamente, quando estamos perante entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direcção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas, de acordo com o estatuído na alínea e) do mesmo articulado.

Por seu lado a alínea h) do n.º 4 do artigo 58.º do CIRC, a exemplo de um outro conjunto de normas consagradas naquele diploma, designadas de Normas Antiabuso, visa consagrar um conjunto de medidas antievasivas, que procuram prevenir, fundamentalmente no plano internacional, a transferência de lucros para países de baixa tributação. A regra adoptada, também no plano internacional, mormente no quadro da OCDE, de que Portugal faz parte, no que respeita à intervenção das Administrações Fiscais para contrariar esta situação, assenta no princípio de que entre empresas com relações especiais, devem ser contratados termos e condições idênticos aos que seriam praticados entre entidades independente.

Estas são medidas defensivas, traduzidas em práticas restritivas, no âmbito dos impostos sobre o rendimento e sobre o património, benefícios fiscais e imposto de selo, que têm como objecto operações realizadas com entidades localizadas em “paraísos fiscais”.

São chamados de paraísos fiscais, estados ou regiões autónomas onde a lei facilita a aplicação de capitais, oferecendo uma espécie de “dumping fiscal”, protegendo a identidade dos proprietários desse dinheiro, ao garantirem o sigilo bancário absoluto. São territórios marcados pela facilidade na licença de abertura de empresas, além de os impostos serem baixos ou inexistentes.

E é por isso que estes territórios se tornam locais de excelência para o desvio de proveitos, para a transferência de custos, para o parqueamento de capitais, para a concentração de rendimentos, visando a diminuição ou diluição dos impostos a pagar, servindo ainda como uma plataforma que permite que determinado tipo de rendimento, sujeito a uma determinada tributação, possa assumir um aspecto diferente, visando o seu enquadramento num tipo de rendimento de tributação mais baixa ou, isento ou excluído de tributação, pela utilização de sociedades trampolim, instrumentalizadas para este tipo de actividades.

Em sequência, o n.º 2 do artigo 59.º do CIRC, bem como o n.º 3 e alínea e) do n.º 7 do artigo 60.º, definem que se considera que uma entidade está submetida a um regime fiscal claramente mais favorável quando o território de residência da mesma constar de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou ainda se reunir as condições previstas naqueles articulados, sendo que as Ilhas Virgens Britânicas, designadamente as Ilhas Cayman, constam da lista de países e territórios que integram a Portaria 150/2004 de 13 de Fevereiro, como sendo regiões com regimes de tributação privilegiada.

Face ao exposto, resulta claro, por um lado a existência de relações especiais entre as sociedades V. e impar e por outro, que não foram praticados entre estas os preços que seriam praticados entre entidades independentes, porquanto provou-se a existência de sobre-facturação efectuada pela sociedade V., tendo tal facto sido assumido pela administração da I., que procurou, numa medida de recurso, mas de forma

incorrecta, repor uma parte da verdade material.

Em concomitância, refere o nº 1 do artigo 23º do CIRC, que se consideram custos ou perdas, apenas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, o que não é o caso do valor correspondente à sobre-facturação praticada pela V. à I., que nestes termos não é aceite como custo fiscal, originando uma regularização de existências que afectará o Custo da Mercadorias Vendidas, e conseqüentemente o resultado fiscal e contabilístico.

Nesta medida, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios preconizado pelo Plano Oficial de Contabilidade, e com a periodização do lucro tributável consagrada no artigo 8º do CIRC. e ainda nos termos do artigo 23º do referido diploma, propõe-se as seguintes correcções ao lucro tributável da I. SA, por empolamento e inflação de custos preconizada pela utilização de sociedade offshore como intermediário de compra:

III.1.1.1.1.1 - Exercício de 2004

CORRECÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL € 57.134,62, correspondente às facturas da V., cujo desalfandegamento da mercadoria ocorreu em 2004.

III.1.1.1.2 - Exercício de 2005

CORRECÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL = € 17,411,60, correspondente às facturas da V., cujo desalfandegamento da mercadoria ocorreu em 2005.

O somatório destes dois valores, de € 74.546,22, será subtraído aos proveitos financeiros do exercício de 2007, de forma a evitar serem duplamente tributados, uma vez que a empresa os havia contabilizado como proveito em 2007, embora nas circunstâncias, e na forma já anteriormente dissecada.

III.1.2 - Gestão Financeira da sociedade V.

III.1.2.1 - Em sede de IRC

III.1.2.1.1 - Variação Patrimonial Positiva

III.1.2.1.1.1 - Fornecimentos efectuados pela sociedade V. à sociedade I., sem haver lugar a pagamento

III.1.2.1.1.1.1 - Correcção ao lucro tributável do exercício de 2005

Quanto à gestão financeira da sociedade V., a mesma era levada a efeito pelos administradores L. A., e A., porquanto, como é possível verificar nos documentos em anexo 9, fls 496 a 501, estes assinavam documentos provenientes da sociedade V., dando ao BCP - International Private Banking, na pessoa de C. e D., ordens de pagamento em nome da sociedade V., ficando por isso provado que eram estes quem geria financeiramente aquela sociedade offshore.

Verifica-se igualmente pelos documentos em anexo 10, fls 502 a 510, que apesar de ser utilizada a sociedade V. como intermediário entre a I. e os seus fornecedores, 6 a sociedade I., através do seu administrador L., e da funcionária A., quem mantém os contactos, e negocia com os respectivos fornecedores. Aliás, conforme se verifica naqueles documentos, os pedidos de pagamento do fornecedor S., são dirigidos à sociedade I., e são assumidos por esta, apesar de as facturas ali mencionadas terem sido emitidas em nome da sociedade V., ficando claro que esta nada fazia excepto ser utilizada num circuito meramente documental, sendo que a administração da I. assumia as responsabilidades que eram formalmente, e apenas no campo formal, imputáveis à sociedade V..

A ligação entre a sociedade V. e os administradores da sociedade I., fica ainda comprovada pela ficha de

assinaturas em anexo 11, fls 511, referente à conta com o nº (...), que conjugada com os extractos da mesma, verifica-se ser titulada pela sociedade V., Esta conta encontra-se aberta no banco BCP Bank & Trust Company (Cayman) e pode ser movimentada com duas assinaturas, de entre as que constam da respectiva ficha e que pertencem a A., A., A. e L., os quais são membros do Conselho de Administração da “I. SA”, com excepção do primeiro que é apenas accionista.

Acresce ainda que, naquela ficha, para correspondência, é indicada a “I., SA” e no campo da morada o BCP. A conta bancária referida, conforme cópia da ficha de assinaturas, terá sido aberta na Sucursal do BCP IPB-Porto.

Assim, não restam dúvidas que é a “I., SA”, através dos seus accionistas/administradores, que gere a empresa “V. ”. Concorre para esta conclusão, para além do que atrás ficou referido, o facto de serem aqueles a assinar, em nome desta última, quer o contrato de financiamento constante em anexo 12, fls 512 a 513, quer as ordens enviadas por fax ao BCP para autorizarem débitos em conta para pagamento de facturas da “V. ”, e ainda a constituição de caução anexo 13, fls 514 a 515, em que A. e L., na qualidade de Procuradores/Beneficiários da Sociedade “V. ”constituem sobre a forma de penhor sobre os activos financeiros e depósitos que detém junto do RCP, com vista a assegurar as obrigações decorrentes de duas garantias bancárias a prestar pelo BCP Bank & Trust Company (Caiman) , nos montantes de DEM 52.000,00 e DEM 57.000,00, respectivamente.

Sublinha-se ainda o facto de, numa análise sumária aos documentos apreendidos em suporte digital, se depreender que as facturas emitidas pela “V. ” são-no por ordem directa da administração da I., podendo mesmo ser ali geradas.

Essa permissividade fica patente no confronto dos elementos em anexo 14, fls 516 a 517. Efectivamente estamos perante a mesma factura, com o nº 1604/03 de 07 de Abril de 2003, mas emitida por valores diversos. O documento apresentado no processo de importação, está emitido pelo montante de 35.928,70€, enquanto o documento contabilizado na “I., SA”, está emitido pelo valor de 35.785,06€, constatando-se que facilmente é possível alterar qualquer elemento relativo a essas facturas, já que até as próprias quantidades diferem, entre o documento apresentado na alfândega e o contabilizado na I..

Pelos extractos bancários atesta-se que a V. ”, para além da conta referida, também titula mais três, com os nºs (...), (...), (...), domiciliadas no Private Bankers - BCP I3ank & Trust Company (Cayman , fls. 306 a 331 do Apenso 111 do processo 916/06.0TAAVR-D e ainda a conta nº (...), do banco Private Bankers - Grupo BCP/Atlântico, fls. 304 e 305 do mesmo Apenso.

Acontece ainda que nas ordens de pagamento das facturas da “V. ” que a “I., SA” dá ao Banco BCP e à Caixa Geral de Depósitos, é indicada a conta bancária daquela, com o nº (...), do Banco Comercial Português Sucursal Financeira do Exterior - BCP Bank & Trust Company (Cayman) .

A “V. ” é ainda detentora de aplicações financeiras (acções) no Millenium BCP Investimento, identificadas com o nº de cliente (...) e dossier (...) e nº de cliente (...) e dossier (...), desconhecendo-se se a carteira é a mesma, a qual, em Junho de 2006, totalizava o montante de 494 764,09 €, conforme anexo 15, fls 518 a 601. A correspondência relativa ao movimento desta carteira é sempre enviada para a “V. Developement”. No entanto existem três moradas para correspondência da V.: Av., Av. (...) e Avº (...), sendo que para as duas primeiras moradas a correspondência é remetida ao cuidado de D.. No último caso é remetida ao

cuidado de DMGP. Estes extractos são posteriormente remetidos para Dr. L..

É de referir que a cliente “V. Develpment ” identificada no extracto do Miliennhim BCP Investimento com o número de contribuinte nacional (...), conforme anexo 15.

I.ta agora destacar a seguinte:

Na sequência da acção de buscas, foram apreendidos diversos elementos informáticos, entre eles um conjunto de correspondência trocada entre o Director Financeiro da I., em representação da sociedade V., e D., em representação do BCP Bank & Trust Company, Lt4, os quais cruzam diversas informações relativas à sociedade V., e sobretudo á sua gestão financeira, designadamente com o que se prende com os seus investimentos, os seus depósitos, as transferências a operar, e o modo como as mesmas se devem processar, conforme anexo 16, fls 602 a 614.

Num dos mails trocados entre as partes, em 2 de Julho de 2007, D. envia a L. um breve resumo dos saldos de algumas contas da V., constatando-se que esta, naquela data, detinha na conta (...), € 288.000,00. e na conta (...), € 550.000,00, o que significa que, só nestas duas contas, a V. possuía o montante de € 838,000,00.

Considerando que neste relatório e nos relatórios a elaborar para os administradores da I., apenas serão efectuadas correcções por repatriamentos de capitais efectuados após a data daquela troca de correspondência, no montante total de € 305.625,00 (€ 200.000,00 na esfera singular e €105.625,00 na esfera da sociedade), haverá ainda um valor significativo que, ou não chegou a ser repatriado, ou a tê-lo sido, não o foi para as contas bancárias já analisadas. Refira-se novamente que aguardamos a chegada de alguns elementos bancários relativos a outras contas, que poderão vir a produzir novas correcções.

Em 4 de Junho de 2007, J., presumivelmente funcionário do BCP envia um e-mail a L., com o assunto “V. Urgente”, no qual, dirigindo-se ao administrador da I., refere (anexo 16, fls 603):

“Relativamente á sociedade em referência, gostaria que entrasse em contacto connosco para podermos debater o tema das acções ao portador, na medida em que a legislação das Ilhas Virgens Britânicas foi alterado e já não permite este tipo de acções. Assim agradecia que nos enviasse urna instrução assinada por todos os donos da sociedade para convertermos as referidas acções em acções em acções nominativas. De referir que o sigilo não é desfeito na medida em que não existe em BVI um registo público dos accionistas das sociedades.”

Dos elementos analisados verifica-se assim que a “V. ” é utilizada pelos administradores da I. SA, como intermediária de operações de importação de bens para a esta sociedade, servindo para empolar o custo dos bens adquiridos por seu intermédio pela “I., SA”, ordenando esta, posteriormente, pagamentos em nome da V. e dirigidos ás contas já antes identificadas.

Conforme já referimos, com este procedimento a “I., SA”, aumenta os seus custos, diminuindo desta forma a base tributável em sede de IRC e conseqüentemente os impostos a pagar ao Estado.

Face a estas provas foi promovido junto das Autoridades Judiciárias a quebra do sigilo bancário com vista à recolha dos seguintes elementos:

- Extractos bancários das contas (...), (...), (...), (...), domiciliadas no Private Bankers - BCP Bank & Trust Company (Cayman) , e ainda a conta nº (...), do banco Private Bankers - Grupo BCP/Atlântico, tituladas pela empresa “V. , ”, de 1 de Janeiro de 2003 até á presente data, acompanhados das respectivas fichas de

abertura de conta e da identificação dos seus titulares, bem como de todos os indivíduos que no período em causa detiveram a possibilidade de as movimentar;

- Extracto bancário da conta n.º (...), do Banco Comercial Português - Sucursal Financeira do Exterior BCP Bank & Trust Company (Cayman) , desde 01 de Janeiro de 2003 até á presente data, acompanhados das respectivas fichas de abertura de conta e da identificação dos seus titulares, bem como de todos os indivíduos que no período em causa detiveram a possibilidade de as movimentar;

- Extractos das aplicações financeiras que a Sociedade “V. , ” é detentora no Millenium BCP Investimento, enquanto cliente (...) e dossier (...) e cliente (...) e dossier 10406, entre 01 de Janeiro de 2003 até á presente data;

- Extractos das contas (...), fls. 2; (...), (...); (...) e (...), tituladas pela empresa “V. Developement ”, no banco BCP - Internacional Private Banking, no período compreendido entre 1 de Janeiro de 2003 e a presente data, acompanhados da ficha de abertura das contas e da identificação dos seus titulares, bem como de todos os indivíduos que no período em causa detiveram a possibilidade de as movimentar.

Aguarda-se igualmente a recepção destes elementos.

I.ta no entanto referir que o Banco MILENNIUM BCP, apesar de ter sido ordenada a quebra do sigilo bancário, por Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, ainda não respondeu à solicitação.

Esta Entidade Bancária, havia informado anteriormente, que os pedidos relativos ao BCP Bank & Trust Company, Ltd, deveriam ser endereçados directamente para a morada 3RD Floor, 90 North Church Street - P0 BOX 30124 SMD GE Grand Cayman Ilhas Cayman Strathwale House.

Relativamente a este facto, é de realçar que, na cópia da ficha de assinaturas, referente à conta (...) do BCP Bank & Trust Company, Ltd, titulada pela empresa V., da qual foram solicitados elementos, consta como sucursal IPB - Porto, tudo levando a crer que esta conta terá sido aberta nesta localidade. Na mesma ficha, e no quadro “para correspondência” aparece no campo “Nome” a I., SA e no campo “Morada” consta “BCP”, não se vislumbrando em qualquer registo da sociedade que a sua morada fosse no BCP.

Acresce ainda que a morada do BCP Bank & Trust Company, Ltd, apresentada nos extractos, é na Rua (...), indicando o nome do Dr, C., em representação do BCP International Private Banking. tudo levando a crer que, apesar do banco indicar a morada das Ilhas Cayman, a informação disponível aponta no sentido de que toda a correspondência trocada entre a entidade bancária e a empresa tenha origem no nosso País.

A morada indicada na ficha de assinaturas referente à conta (...) do BCP Bank & Trust Company, Ltd, titulada pela empresa V., é a I.. SA.

Pelos extractos do MILLENNIUM BCP INVESTIMENTO, verifica-se que a correspondência é endereçada à empresa V., para a morada Av. (...), Av. (...), e Av. (...), sendo que para esta última é remetida a correspondência mais recente.

A correspondência é então reenviada para o Dr. L., como se comprova pelos subscritos em anexo 15, com origem no apartado (...).

Pelas razões referidas, parece certo que a correspondência da V. , antes de entrar na posse dos seus representantes (accionistas da I., SA) circula por várias entidades no seio do Grupo MILLENNIUM BCP.

Inclusivamente é endereçada ao cuidado de “D.”, pessoa a quem L. dirigia faxes quando pretendia ordenar movimentos financeiros em nome da sociedade V., conforme anexo 16.

Nestes termos, aguarda-se o cumprimento por aquela entidade financeira, do Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra.

No decurso da acção inspectiva notificámos a sociedade I. (anexo 17, fls 615 a 621). por forma a esclarecer um conjunto de questões relacionadas com as relações entre esta entidade e a sociedade V., tendo tido como resposta que tais informações e esclarecimentos, para além de dizerem respeito a uma entidade distinta da sociedade sujeita a inspecção tributária, estão ainda abrangidas pelo segredo bancário (anexo 18, fls 622 a 623). Assinou esta resposta, a administração da I. SA, a mesma que geria os negócios da V. com impacto directo nos resultados a entidade inspeccionada. Fica aqui clara a pouca ou nenhuma disponibilidade dos administradores da I. SA em esclarecer a situação e fornecer os elementos solicitados pela administração fiscal.

Aliás a este propósito, provadas as relações especiais entre as duas entidades, diríamos mesmo, demonstrado o facto de a V. ser apenas uma empresa instrumental, insistiu a administração fiscal, tendo nas notificações em anexo 19, fls 624 a 623, solicitado o seguinte:

Refira qual a situação actual da sociedade V. , designadamente:

- a) se a sociedade ainda se encontra em actividade;
- b) não se encontrando em actividade, desde quando deixou de ter actividade.
- c) Tendo tido actividade, discrimine e comprove as actividades e operações realizadas pela sociedade nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008;
- d) se pretendem prosseguir com a actividade da sociedade.

Apresentar extractos de todas as contas bancárias tituladas pela sociedade V. ", no período entre 2003 e 2007 inclusive, esclarecendo igualmente, com a apresentação de elementos de prova, a origem de todos os movimentos a crédito e a débito ocorridos nessas contas no período referido.

A I. SA escusou-se a apresentar os elementos ou responder às questões, alegando a extensão da informação solicitada, conforme anexo 20, fls 626. Não requereram no entanto qualquer concessão de tempo adicional, pelo que se depreende a não intenção de diligenciar com vista à sua obtenção.

Para além dos negócios tidos com a I., a sociedade V. efectuou igualmente, geridas pelos administradores da I., transacções e prestações de serviços para outras entidades, nacionais e estrangeiras, pelo menos entre 2001 e 2004, de que são exemplo as facturas relacionadas na tabela em anexo 21, fls 627 a 662, entregues à Administração Fiscal pelo administrador da I., L..

L. entregou estes elementos referindo terem sido apenas estas as operações efectuadas pela V. sem que a I. surgisse no circuito, o que não provou, designadamente por não ter colaborado na apresentação dos elementos bancários solicitados relativamente àquela entidade.

Ainda assim, só estas operações aqui documentadas pelo administrador da I., terão, segundo o próprio gerado rendimentos no montante de € 176.979,56, rendimento esse que não foi sujeito a imposto, tendo permitido por parte dos administradores da I. a canalização de capitais para contas bancárias offshore, contas para onde igualmente eram ordenados os pagamentos da I. à V..

A V. efectuou também vendas em Portugal para a Sociedade importação E., Lda, com sede em Rio Tinto, S., SA, com sede em Braga, e G., Lda, com sede na Batalha.

Estas empresas eram igualmente clientes da I.. No entanto, conforme se pode verificar pelos respectivos

extractos de conta em anexo 22, fls 663 a 666, os valores normalmente facturados a estas sociedades, são substancialmente inferiores aos valores constantes das facturas da V.. Fica assim evidente, que enquanto a I. facturava a estas entidades fornecimentos de mais reduzido valor, os fornecimentos de valor mais elevado eram assegurados pela sociedade V., evitando os administradores da I., dessa forma, que o lucro das operações de venda se concentrasse na empresa portuguesa, logo, sujeito a impostos.

Chamamos ainda especial atenção para o anexo 21, e para o facto de existirem facturas da V., à sociedade P. S.Z.O.O., com domicílio na Polónia, referentes a consultadoria. Ora sabendo que a sociedade V. era gerida pelos administradores da I. já referenciados, questionámos L. sobre que tipo de consultadoria era prestado pela V., onde era prestado, se havia algum contrato, ou até mesmo qualquer evidência do serviço prestado. Nada nos foi esclarecido.

Quer através da sobre-facturação efectuada pela sociedade V. à sociedade I., que como já referimos pelas provas recolhidas estima-se ter ultrapassado € 1.000.000,00, desde o início das transacções entre as partes, quer através de negócios que a V. efectuava, por ordem dos administradores da I., mas sem que esta se apresentasse como interveniente, foi possível a canalização de capitais para contas bancárias offshore, tituladas pela V., mas a poderem ser movimentados pelos administradores da I..

Estes fundos, relativos a rendimentos não tributados, foram utilizados das seguintes formas:

- 1) Através do seu repatriamento para contas bancárias nacionais, beneficiando a I. ou os seus administradores;
- 2) beneficiando a I. através do não pagamento desta de uma parte dos fornecimentos efectuados pela V..

De facto, existindo dinheiro nas contas offshore, e querendo beneficiar e financiar a sociedade I. através de fundos que haviam escapado à tributação, mais fácil do que repatriar esses capitais seria utiliza-los para pagar aos efectivos fornecedores da I., servindo-se de uma sociedade offshore como intermediária no negócio, e depois a I. não proceder ao pagamento a essa sociedade, sendo o fornecimento efectuado para Portugal efectivamente pago com o dinheiro existente nas contas offshore.

Quer isto dizer que com a utilização do produto da sobre-facturação e do desvio de proveitos, canalizado para contas offshore, houve um beneficio directo da sociedade I., pois pode receber mercadoria sem ter de a pagar, promovendo desta forma uma concorrência desleal, obtendo um beneficio a que no teria direito, nua tivesse sido a utilização instrumental da sociedade V. por parte dos seus administradores.

E de facto, ao analisarmos o extracto de conta da sociedade V., em anexo 3 verificamos que em 30/04/2005 esta detinha um crédito sobre a sociedade I. de € 542.048,38, relativos a fornecimentos que não haviam sido pagos, mas os quais certamente a sociedade V. teve de pagar aos fornecedores originais.

Após esta data não mais houve transacções comerciais entre as partes. Em 29/12/2006 a sociedade V. emite uma Nota de Crédito de € 4.687,20. Em 31/08/2007 essa mesma sociedade transfere para a conta da I. € 105.625,00, aumentando ainda mais a dívida da I. ficando esta em € 642.986,18, e em Agosto de 2007 a sociedade V. emite a Nota de Crédito a que já fizemos referência, respeitante ao reconhecimento da sobre-facturação praticada em 2003 e 2004, ficando um saldo final credor de € 501.394,31.

A dívida da I., que se vem mantendo desde 2005, nunca chegou então a ser paga. A V. deixou de efectuar vendas para a I. desde aquela data, tendo-nos sido referido pelo administrador L., que haviam abandonado a utilização da sociedade offshore desde que nos meios inspectivos, judiciais e nos media, começaram a ser

levantadas questões e realizadas investigações inerentes à utilização de sociedades sedeadas em territórios com regime fiscal claramente mais favorável. Embora não tendo respondido à questão, parece clara a intenção por parte dos administradores da I. de não prosseguirem com a utilização da sociedade V., não havendo vestígios de actividade desde o final de 2004, o que é corroborado ainda pela retirada de dinheiro que essa sociedade detinha em contas offshore, e a sua transferência em 2007 para o património individual dos administradores da I. ou para a própria sociedade.

A comprovar que a dívida da I. à sociedade V. deve ser considerada um rendimento da I., porquanto obteve um benefício indevido, consistindo numa liberalidade, e como tal considerada uma Variação Patrimonial Positiva, vem o Revisor Oficial de Contas, C., na certificação de contas relativa ao exercício de 2005 referir o seguinte (anexo 23, fls 667 a 673).

Circularizámos, e não obtivemos resposta, o maior saldo da conta de fornecedores da I. (“V. , cujo montante ascende a € 542.048.38 e corresponde a cerca de 51% da totalidade dos saldos de fornecedores Tal saldo é maioritariamente composto pelo saldo de abertura. Além disso, o referido fornecedor tem sede nas Ilhas Virgens Britânicas, sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável (Portaria n° 150/2004.). pelo que deveria ter sido elaborado o respectivo dossier de preços de transferência. O mesmo não nos foi exibido. Atendendo à antiguidade e magnitude do mesma, entendemos que deve ser esclarecida a exacta dimensão da dívida com vista, se for o caso, á sua reclassificação ou regularização.

E sem dúvida é o caso. O que provavelmente o Revisor não tinha ainda apurado, é que aquela dívida respeitava a uma sociedade offshore, que praticava sobre-facturação para a sociedade I., e era gerida pelos próprios administradores desta.

Nas certificações de 2006 e 2007 o Revisor insiste na reclassificação ou regularização daquela dívida.

Termos em que,

- 1) considerando a antiguidade do saldo;
- 2) o facto de desde 2005 não terem prosseguido as relações comerciais com a V., tendo o administrador L. referido que deixaram de utilizar a sociedade offshore após a mediatização das investigações em tomo desta matéria;
- 3) A constituição daquela dívida ter sido possível através da utilização de valores estacionados em contas offshore, que não haviam sido tributados;
- 4) que utilizar desta forma os montantes existentes em contas offshore é o mesmo que repatriar capitais, utilizados posteriormente na aquisição de bens e serviços, circunstância em que esse repatriamento ficaria sujeito a tributação;
- 5) que através deste “modus operandi”, ao constituir e gerir uma “trader” de compra, ao não pagar uma parte dos fornecimentos que recebeu, e ao não tributar essa liberalidade, a I. obteve um benefício indevido, e inaceitável do ponto de vista da equidade fiscal, e dos princípios da igualdade e da justiça tributária, na medida em que, a não merecer a correcção das autoridades fiscais, significaria permitir uma concorrência desleal, obtida através da utilização de uma empresa que actuou por forma a fazer diminuir a carga tributária e a mascarar a capacidade contributiva da sociedade I., o que merecerá a actuação e correspondente correcção por parte do Estado.

De forma resumida, o que sucedeu foi que a I., em vez de comprar madeira a um qualquer fornecedor, e ter

de a pagar, adquiriu essa madeira por intermédio de uma empresa offshore, sem ter de a pagar directamente, já que os seus administradores utilizaram o dinheiro existente nas contas offshore, pagando ao fornecedor original, e inscrevendo na contabilidade da empresa I. uma dívida à sociedade offshore, por eles gerida.

Esta é apenas uma forma, igual a qualquer outra, de empregar e beneficiar com rendimentos canalizados para contas offshore, rendimentos esses que deveriam ter sido tributadas e o não foram.

E assim sendo, estamos desta forma perante uma liberalidade, pelo que a dívida da I. à V. deve ser reclassificada a crédito dos seus Capitais Próprios como uma Regularização Não Frequente e de Grande Significado (estamos perante uma dívida correspondente a fornecimentos de mercadorias que não foram pagas), tal como preconiza a Directriz Contabilística nº 8 do Plano Oficial de Contabilidade, e inscrita na modelo 22 de IRC como uma Variação Patrimonial Positiva, a acrescentar ao resultado líquido nos termos do artigo 21º do CIRC. Com efeito, o resultado líquido do exercício é apenas uma das componentes da situação líquida, mas nem todas as variações patrimoniais quantitativas São relevadas contabilisticamente nesta conta.

De facto, tendo a I. adquirido mercadoria à sociedade V., sociedade sediada num paraíso fiscal, cujos negócios entre as partes foram geridos pelos próprios administradores da I., sem que esta sociedade tivesse pago essa mercadoria, subsistindo a dívida desde 2005, com as reservas colocadas pelo próprio Revisor de Contas, temos que de facto essa situação representa um aumento da situação patrimonial da sociedade, que deveria ter sido relevado nos seus capitais próprios, afectando positivamente a sua situação líquida, constituindo a mesma uma variação patrimonial positiva a acrescentar, dado que esta não se encontra excepcionada no artigo 21º do CIRC.

A inclusão no CIRC das variações patrimoniais positivas, decorre da teoria do incremento patrimonial, segundo o qual o imposto deve incidir, não sobre o resultado do exercício, mas sobre o aumento da situação líquida, capital próprio, ou valor do património. É que o património de uma empresa está sujeito a variações em consequência das operações realizadas. Se algumas dessas operações alteram apenas a composição do património, outras existem que, para além da composição, alteram o seu valor, que serão positivas quando impliquem um aumento do valor do património, ou seja, da sua situação líquida.

Dado que desde 2005 não houve, por parte dos administradores da I., a intenção de prosseguir com a actividade da sociedade V., esta variação patrimonial deveria ter sido considerada no ano de 2005, pelo que, nos termos do artigo 21º do CIRC propomos a seguinte correcção ao Lucro Tributável daquele exercício:

CORRECÇÃO AO LUCRO TRIBUTÁVEL do exercício de 2005 (A acrescentar)

VARIAÇÃO PATRIMONIAL POSITIVA = € 395.769,31 (a)

(a) este valor resulta da diferença entre € 542.048,38 (valor em dívida em 31/12/2005), €4.68720 relativos a um acerto de diferença de preço, ocorrido em 29/12/2006 e €141.591,87 (referentes à Nota de crédito emitida pela V., já que este foi já considerado nos proveitos da I.. Quanto ao mesmo. refira-se que parte do valor que foi contabilizado nos proveitos de 2007, será reclassificado para o exercício de 2004, pois é a este que deve ser imputado)

(...)

III.3 - Omissões nas vendas - Mais do que uma utilização da mesma Guia de Transporte, Notas de Carga não facturadas, e descontos fictícios incluídos nas facturas

III.3.1 Em sede de IRC

III.3.1.1 - Correção ao Lucro Tributável

III.3.1.1.1 - Exercícios de 2004 a 2007

De acordo com o que foi já apresentado, dos documentos apreendidos constatava-se a existência de um conjunto de notas de carga e guias de transporte para clientes cujos pagamentos por estes efectuados foram canalizados para a conta bancária do Finibanco de Aradas Aveiro, com o NIB (...) (Finibanco B), não inscrita como conta bancária da I.. Com efeito, a análise aos extractos bancários relativos àquela conta, bem como a cópia dos documentos bancários de suporte, permitem aferir que nela foram realizados diversos depósitos cuja proveniência é relativa a vendas efectuadas pela “I., SA”, não se encontrando estas acompanhadas do respectivo movimento contabilístico e financeiro na empresa.

A título de exemplo, apresentam-se as seguintes situações:

1) Em 16/06/2004 é elaborada na I. a Nota de Carga nº 302503, referente ao carregamento de 60 volumes, com 13 unidades por volume, de Parquet de Eucalipto 48 x 48, e 47 volumes com 144 unidades por volume de Lamp. Carvalho 30 x 5,8 (anexo 25, fls 696). O valor da mercadoria inscrito na Nota de Carga é de 2.463,60 E. Nesta consta uma inscrição manual que refere: “Levantou material por conta de um crédito”. Nota de carga deu origem à Guia de Transporte nº 40028 de 16/06/2004 (anexo 25, fls 697), emitida em nome de Parq. N., Lda, NIF (...), com sede em Oliveira do Hospital. Conforme se pode verificar pelo extracto de conta e pelas facturas emitidas pela I. em nome daquele cliente, após a emissão das guias de transporte, esta entrega nunca foi facturada (anexo 25, fls 699 a 701). Também não surge registo contabilístico da existência de qualquer crédito daquele cliente. Verifica-se ainda que a Guia de Transporte nº 40028 é posteriormente utilizada para efectuar um outro transporte de mercadorias, desta feita para a sociedade L., NIF (...) anexo 25, fls 698).

2) Em 14/05/2004 é elaborada a Nota de Carga nº 302500, em nome de Gomes e Guedes V referente à venda de diverso soalho Natura Jatobá (anexo 25, fls 882). A Nota de carga indica o valor de 1.445,60€. Esta carga não foi facturada pela I.. Contudo cai 27/05/2004, é depositado na conta (...) (Finibanco B), o cheque nº 0802094659, da conta (...) do 13P1, titulada por L., sócio daquela sociedade, no valor de 1.445,00€ (anexo 25, fls 881 a 886).

3) Em 07/05/2004 é elaborada a Nota de Carga nº 302498, referente ao fornecimento de 598,00€ de madeira para Ilídio Fonseca (anexo 25, fls 888). A Nota de Carga contém a indicação de “PAGO”. Este carregamento nunca foi facturado pela I.. Contudo em 27/05/2004 é depositado na conta Finibanco B o valor de 598,00 € em numerário (anexo 25, fls 887 e 889).

As Guias de transporte e Notas de Carga que foram encontradas numa pasta guardada num cofre, relativas a fornecimentos efectuados pela I., não facturadas, com pagamento dos seus clientes canalizado para a conta do Finibanco B, reportavam-se essencialmente ao ano de 2003, juntando-se em anexo 37, fls 1124 a 1222, um conjunto de documentos nessas condições que se encontravam nessa pasta. Isto vem revelar que o comportamento omissivo é já anterior ao ano de 2004. Contudo, a tipologia de depósitos realizados na conta do Finibanco B, o seu montante, e a sua proveniência, analisada por acesso aos documentos

bancários, que confirmam tratar-se de clientes da I. ou de pequenas quantias provenientes de particulares, vêm revelar que as omissões relativas a fornecimentos não facturados se manteve, sendo possível nos extractos bancários daquela conta identificar tais movimentos e valores.

Quanto às guias de transporte não facturadas, foi detectada em trabalho de acção inspectiva, uma situação que agrava as conclusões a que já tínhamos chegado, porquanto se constatou uma situação de fraude Informática, consubstanciada na adulteração de Guias de Transporte, concretizada na utilização da mesma Guia para destinos e clientes diferentes, e para transportar mercadoria diferente, sendo que apenas um desses transportes era facturado. Em anexo 38, fls 1223 a 1251, junta-se cópias das guias, onde se pode verificar que a mesma guia foi utilizada mais que uma vez.

Fica patente a permissividade do sistema informático, e o aproveitamento por parte da I. para, por essa via, efectuar omissões nas vendas, dissimulando-as através da emissão de guias, que não eram contabilizadas, e que posteriormente eram reaproveitadas para então proceder a outros transportes, esses sim facturados. Embora existindo outros, veja-se alguns dos exemplos do que acabámos de referir:

1) Em 07/08/2002 é emitida a Guia n° 20148 em nome de S.. Lda, NIF (...), relativo ao transporte de Lamp. Teka, com a indicação manual de

1.302,34 € (anexo 38, fls 1223). Este transporte foi pago por F., através do cheque n 1244066949, da conta (...) do Crédito Agrícola, gerente da referida sociedade. O valor pago foi depositado na conta Finibanco B em 18/03/2003 (anexo 37, fls 1170 a 1171, e 1173 a 1177). Apesar de se tratar de um cliente da I., e do valor ter sido pago, este fornecimento não foi facturado, A Guia 20148 foi reutilizada para transportar Rodapé Malaminico Faia para S. (anexo 38, fls 1223 a 1224), este sim facturado pela I..

2) Em 6/11/2002 é emitida a Guia a0 20204 em nome de J., NIF (...) (anexo 37, fls 1184), tendo ainda como suporte a Nota de Carga nº 11070 (anexo 37, fls 1185). É inscrito o valor de 1.720,00 €. Este originou o pagamento daquele valor através do cheque nº 6800000085 da conta 5744986001 titulada por J. (anexo 37, fls 1183) Este cheque foi

depositado na conta do Finibanco B (anexo 37, fls 1181), Não foi facturado. A Guia 20204 foi reutilizada para efectuar um fornecimento à sociedade M., NIF (...) (anexo 38, fls 1227 a 1228), este sim facturado.

3) Em 12/12/2002 é emitida a Guia n° 20233 em nome de Parq. N., NIF (...), referente ao fornecimento de pré acabado de carvalho (anexo 38, fls 1230). Na Guia é inscrito o valor de 1.898,91 € e a referência "PAGO". A Guia 20233 é reutilizada para fornecer Serrim a V., NIF (...) (anexo 38, fls 1231).

4) Em 12/12/2002 é emitida a Guia n 20235 em nome de M., NIF (...), referente ao fornecimento de Lamp, Carvalho 35 x 7,5 x 1,4 (40 pçs) e Lamp. Carvalho 30 x 6 x 1(120 pçs) (anexo 37, fls 1150). Nesta é inscrito o valor de 2.426,82 € e a indicação de que o cliente havia passado um cheque de 2,344.35 €. O cheque foi o 00 8978285036 da conta (...) do Montepio Geral, titulada por J., emitido em nome de M., e endossado por este. Surge ainda a indicação de "Pago". Este fornecimento não foi facturado pela I.. A Guia 20235 é reutilizada para fornecer ao mesmo cliente outro material diferente, com outro valor, este sim facturado. Refira-se que num Extracto de conta do cliente M., que surgia junto a este cheque encontrava-se a seguinte inscrição manual: "Pago com cheque de 2.344,35 € e só devia em B 1.392,98 €, portanto o restante é de uma factura da I. de 1.033,84€. Fica a dever B 82,47€" (anexo 37, fls 1214 a 1218). A mesma Guia é posteriormente utilizada para efectuar um outro fornecimento ao mesmo cliente (anexo 38, fls 1234 a

1235).

5) Em 12/12/2002 é emitida a Guia n° 20234 em nome de A., NIF (...) (anexo 37, fls 1208). Nesta é indicado Flutuante Melamínico, e o valor de 1.598,45 €, e Tela no valor de 36,30 €. É inscrita manualmente a observação de que vai ser devolvida a tela. Em 05/02/2003 é depositado o cheque n° 971826775, da conta 23897097101, do Finibanco, titulada por A., na conta Finibanco B (anexo 37, fls 1206 a 1207). Este fornecimento não foi facturado, Esta Guia é reutilizada para efectuar outro fornecimento para o mesmo cliente, mas de material e valor diferente, este último sim, facturado e registado (anexo 38, fls 1232 a 1233).

6) Em 8/01/2003 é emitida a Nota de Carga n° 300053, que originou a Guia n° 30001 emitida em nome de J., NIF (...) (anexo 37, fls 1186 a 1187). Nesta é inscrito o valor de 1.270,72€. O valor foi pago através do cheque n° 6800000095 da conta 5744986001 do Crédito Predial Português, titulada por J. (anexo 37, fls 1188). O valor do cheque é de 1.720,00, o que sugere ter havido uma troca de algarismos. Esta Guia foi reutilizada para efectuar um fornecimento de material para a sociedade M., NIF (...), este sim facturado (anexo 38, fls 1236 a 1237).

7) Em 15/01/2003 é emitida a Guia n 30007 em nome de M., NIF (...), referente a 72,54 m2 de Lamp. Tatajuba (anexo 37, fls 1180). Em 31/01/2003 na conta do Finibanco B é depositado o cheque n° 5935688415, da conta (...) da CGD, titulada por J. (anexo 37, fls 1178 a 1179). Este fornecimento apesar de pago não foi facturado. A referida Guia foi reutilizada para efectuar um fornecimento de material para a sociedade M., NIF (...), este sim facturado (anexo 38, fls 1240 a 1241).

8) Em 28/05/2003 é emitida a Guia de Transporte n° 30077, em nome de F. (anexo 39, fls 1255). Junto à mesma surgem as Notas de Carga n°s 301103 e 302126 (anexo 39, fls 1256 a 1257), e uma folha contende uns eíeulos manuais, cujo valor final apresentado é de 4.899,36 € (anexo 39, fls 1253 a 1254). Esta operação nunca foi relevada na contabilidade da I., nem F. consta como cliente. Contudo este emite o cheque n° 6477789178, da conta (...), de Barclays Premier Banking, titulada por Doutor F. (anexo 39, fls 1252). o qual é depositado na conta do Finibanco B. A mesma Guia é depois reutilizada para efectuar o transporte de um conjunto de material para Construções (...), esse sim facturado aquela entidade (anexo 39, fls 1258 a 1259).

9) Através das guias 30084 e 30061 emitidas em nome de J., NIF (...), que originaram as notas de carga n°s 301239 e 300825, e em que nelas foi inscrita a referência manual de 1.956,75 € (anexo 37, fls 1157 a 1165), foi fornecido material àquele cliente, que foi por este emitido o cheque n°4200000141 da conta (...) do Crédito Predial Português (anexo 37, fls 1155). O referido cheque foi depositado em 17/07/2003 na conta do Finibanco B (anexo 37, fls 1154). Este fornecimento não foi facturado pela I.. A Guia 30061 foi manipulada e reutilizada para efectuar um fornecimento para a American Products of Kentucky (anexo 38, fls 1244 a 1245), e a Guia 30084 foi igualmente reutilizada para um fornecimento dirigido a J.(anexo 38, fls 1246 a 1247), estes últimos registados na contabilidade.

10) Em 21/11/2003 é emitida a Guia n°30133, em nome de M., NIF (...), com domicílio em Castelo Branco, surgindo a indicação nessa Guia de 3193,53 €, e a inscrição manual da palavra "Fora" (anexo 37, fls 112\$). Este valor não foi facturado pela I., apesar de se tratar de uni seu cliente. Foi no mesmo dia emitida uma Guia com o mesmo número, mas desta feita em nome de V., relativo ao fornecimento de Lamp. Sucupira,

este sim facturado (anexo 38, fls 1250 a 1251).

11) Através da Nota de Carga n.º 302503, que deu origem à Guia de Transporte n.º 40028 de 16/06/2004, foi vendido material à Parq. N., que, de acordo com a inscrição manual efectuada naqueles documentos, e porque nada consta no extracto contabilístico relativamente a esta operação, foi pago, supostamente por conta de 1 crédito (anexo 25, fls 697). Ora acontece que nada foi reflectido na contabilidade, c naquela data o cliente não possuía qualquer crédito, quer nessa qualidade quer na de fornecedor (anexo 25, fls 699 a 701). O documento refere que o material foi levado por conta de um crédito. Tal sugere, dado nada ter sido reflectido na contabilidade, que o crédito terá acontecido por devolução de material que o cliente teria adquirido sem a respectiva factura, levando agora outro material nas mesmas condições. Acontece ainda que a guia n.º 40028 foi posteriormente alterada, quer em termos de destinatário, quer em termos de material (anexo 25, fls 697 a 698). Com efeito aquela guia foi alterada para L., tendo o material sido igualmente alterado. Registe-se o facto de apesar da Guia ser de 16/06/2004, e de na primeira versão, na que foi emitida para a P., ela ter dia de carga de 17/06/2004, na que foi emitida para L. a data de carga é de 29/06/2004.

Estes foram apenas alguns exemplos, escusando-nos a uma análise ainda mais exaustiva, sendo que nos anexos 37 e 38 podemos observar outras situações de omissões praticadas nas vendas e em que a mesma Guia foi utilizada mais que uma vez, sendo que apenas um fornecimento era registado. As acções descritas não deixam dúvida quanto à intenção dolosa de praticar omissões nas vendas, encapotadas através de uma fraude informática.

Mas o procedimento evasivo relativo às omissões praticadas nas vendas não se cingia à emissão, manipulação e adulteração de Guias de Transporte que não eram objecto de relevância contabilística.

Efectivamente, verificam-se ainda diversas situações em que facturas emitidas pela I. para seus clientes fazem referência a um total de descontos, fictícios, incluídos na própria factura, e que por essa via foram deduzidos ao montante a pagar por estes clientes. No entanto, pela análise documental apreendida e que não faz parte da escrita, afere-se que o valor dos descontos incluídos na factura origina um pagamento por parte dos responsáveis das entidades beneficiárias desse desconto, directamente para a conta particular dos administradores da I., ou seja, para a conta Finibanco B. Trata-se também aqui de omissões nas alienações, com conseqüente diminuição do IRC e do IVA a pagar por parte da I., nos mesmos termos do ponto anterior.

Observemos alguns exemplos:

1) Em 11/08/2003 é emitida a factura n.º 31183 em nome de L., NIF (...), com valor da mercadoria de 6.681,14 €, e desconto de 3.340,57 € (anexo 25, fls 842). Em 19/01/2004 é emitida a Nota de Crédito n.º 40005, em nome daquela sociedade, com valor da mercadoria de 1.647,95 € e acerto de desconto de 823,97 € (anexo 25, fls 843). Em 29/01/2004 é emitida a factura n.º 40116, igualmente em nome daquela sociedade, de 2.338,48 € e desconto de 1.169,24 € (anexo 25, fls 844 a 845). No entanto verifica-se que aqueles descontos foram simulados. De facto, se ao desconto de 3.340,47 €, deduzirmos o valor do acerto da Nota de Crédito de 823,97 €, e acrescentarmos o desconto de 1.169,24 € da factura n.º 40116, obtemos o valor de 3.685,84 €. Os valores que foram contabilizados pela I. foram os valores líquidos dos descontos. Em 31/04/2004 é emitido o cheque n.º 5170606884, da conta n.º (...), titulada por L., NIF (...), sócio da L., no

montante de 3.865,88 € (observe-se que a diferença se deve apenas a uma troca de algarismos) (anexo 25, fls 847). Este cheque é depositado na conta do Finibanco B, tendo o valor sido omitido dos proveitos da I. (anexo 25, fls 846).

2) Veja-se a cópia da factura nº 31345, emitida em 17/09/2003, para o cliente Parq. N., NIF (...) (anexo 25, fls 730), na qual é apresentado um desconto de 4.602,34 €. Contudo, manualmente, foi colocado um círculo sobre o valor do desconto, e a indicação “entreguei ao Eng. B.”. Em 27/01/2004 é depositado na conta do Finibanco B o cheque nº7686174317, da conta (...), da Nova Rede, titulada por N., no valor de 4.000,00 € (anexo 25, fls 731 a 732).

3) Em 6/11/2003 é emitida a factura nº 31573, em nome de J., NIF (...), com um valor da mercadoria de 2.160,00€, e um desconto de 1.080,00 €. O valor final da factura, com IVA incluído, foi de 1.285,20 € (anexo 25, fls 720). 16/01/2004, é depositado na conta Finibanco B, o cheque nº 1046149489, da conta nº (...), do BPI1, titulada por J., no valor precisamente do desconto efectuado, ou seja. 1.080,00 € (anexo 25, fls 721 a 722).

4) Em 27/11/2003 é emitida a factura 31683 em nome de A., NIF (...), com valor total da mercadoria de 7.777,52, um desconto de 3.888,75, ficando um total liquido de 3.888,77 (anexo 25, fls 707). A este valor acresce IVA de 738.87, €. Em 07/01/2004 é emitida a Venda a Dinheiro nº 40006, em nome do mesmo cliente, com valor total da mercadoria de 1.249,64 € e um desconto de 624,82€ (anexo 25, fls 705). Em ambos os casos o valor que foi registado foi o da venda deduzida dos respectivos descontos, valor esse que foi o pago à I.. Porém em 07/01/2004, os alegados descontos efectuados, são pagos pelo cliente através da emissão dos cheques nº2844943109, e 2844943012, ambos da conta (...), do Sotto Mayor, titulada por A. (anexo 25, fls 710 a 711). Estes cheques foram depositados em 08/01/2004 na conta do Finibanco 13, tendo a I. omitido este proveito (anexo 25, fls 709).

5) Em 05/02/2004 é emitida a factura nº40160 em nome de M., no valor de 2.767,13 E. Esta mercadoria tem um desconto de 1.383,57 €, e um IVA de 262,56 €, ficando o cliente com um valor a pagar de 1.646,44 € (anexo 25, fls 821 a 822). Contudo o cliente emite o cheque nº 1900398842 da conta (...), do Montepio Geral, no valor de 3.030,00 €, sobre a cópia do qual é colocada a inscrição “cheque para pagar (I. + I. B) (anexo 25, fls 737 e 823). Este cheque é depositado na conta do Finibanco B (anexo 25, fls 810). Contudo, como o cliente devia à I. 1.646,44 €. pois era este o valor que constava da contabilidade, foi emitido pelo administrador da I. o cheque nº 7521895651 da conta (...) (finibanco B), um cheque de 1.646,44 € em nome da I., tendo a diferença ficado naquela conta bancária para uso particular dos administradores da I. (anexo 25, fls 823).

6) Em 16/04/2004 é emitida a factura nº 40510, em nome de J., NIF (...), com valor da mercadoria de 4.816,50 e desconto de 2.408,25 € (anexo 25, fls 895). Em 05/02/2004 havia sido emitida a factura nº 40163, em nome do mesmo cliente, com valor de 1.991,89 €, e desconto de 995.95 € (anexo 25, fls 896). O total de descontos nestes dois documentos foi de 3.404,20 €, A impar registou nos seus proveitos apenas o valor deduzido dos descontos. Contudo em 23/06/2004 é depositado na conta do Finibanco B o cheque nº 3346149508. da conta (...), titulada por J., no montante de 3.404,20 € (anexo 25, fls 899 e 901). Este valor não foi relevado na contabilidade da I..

Estes foram apenas alguns dos exemplos, outros havendo, conforme cópias das facturas em anexo 25, e

dos documentos bancários, que provam que estes descontos efectuados nas facturas aos seus clientes por parte da I., mais não eram do que uma estratégia de omissões nas vendas, preconizada pelos seus responsáveis, que de forma intencional, livre e conscientes do ilícito que praticavam, procuraram dissimular estas omissões, utilizando o produto das mesmas em proveito próprio.

Ficou totalmente afastada a possibilidade de esta conta (Finibanco B) ser apenas uma conta de passagem, de operações que tivessem sido declaradas pela I., dado que era o valor líquido das facturas o contabilizado, e que era este o valor que a I. recebia do seu cliente, sendo que o valor que era canalizado para a conta Finibanco B, era um “extra”, à margem da contabilidade, e foi utilizado para outros fins, em proveito particular dos administradores da I..

Perante estes factos, evidencia-se a existência de omissões nas vendas praticadas pela I., violando os artigos 17º e 20º (Proveitos e Ganhos) do CIRC, diminuindo o Lucro Tributável apurado, e consequentemente o IRC a pagar, bem como a base tributável e o respectivo IVA a pagar, já que este deveria ter sido liquidado naquelas operações, conforme impõem os artigos 1º. 3º. 7º. 8º e 16º, todos do CIVA, e não o foi. Este ilícito vem tipificado na alínea a) do nº 1 do artigo 103º do RGIT;

Solicitou-se à I. que esclarecesse quais as operações que havia omitido, tendo-nos sido entregue pelo administrador L. o documento em anexo 40, fls 1260, Ora, esse documento, como é facilmente visível, para além de ser manifestamente insuficiente ao nível da informação prestada, não dando resposta à exaustividade que se exigia, desde logo resultou claro pela análise da proveniência dos montantes canalizados para a conta bancária Finibanco B, que igualmente não gozava de plenitude, porquanto “ipso facto”, não contemplava todas as operações omitidas.

Em face destas constatações, e da evidente violação das leis fiscais, notificou-se em 24/06/2008, (anexo 17, fls 615 a 616) a sociedade I. para:

“tendo-se constatado a existência de omissões nas vendas da sociedade, e verificando-se que parte dessas omissões era canalizada para conta bancária do Finibanco de Aradas Aveiro, com o NIB (...), titulada por A., notifica-se para que indique, de entre os movimentos a crédito daquela conta ocorridos entre 2004 e 2007 inclusive, quais não respeitam a essas omissões, devendo nessa circunstância apresentar e comprovar de forma clara e inequívoca a sua proveniência, a fim de que tais movimentos possam ser devidamente enquadrados em termos fiscais.”

A esta notificação a I. respondeu, anexo 18, fls 622 a 623:

1 - Que se tratava de entidade diferente da entidade inspeccionada.

No ponto 2 desta notificação efectivamente eram solicitados elementos e esclarecimentos sobre a actividade da sociedade V., que importava esclarecer dadas as relações com a sociedade I.. Contudo o ponto 1 referia-se concretamente a uma conta, que não sendo titulada pela I., estava a ser utilizada como “saco azul”, ou seja, como receptora de rendimentos gerados por actividades realizadas pela I. ocultadas para efeitos fiscais.

Dizem ainda, e passamos a citar “... dada a extensão da informação solicitada, a disponibilização de tais elementos implicaria um trabalho prévio que envolveria muitíssimas horas de trabalho e recursos humanos exclusivamente dedicados a tal tarefa, o que se tornaria demasiado dispendioso e praticamente impossível num curto espaço de tempo”

Cabe-nos apenas dizer, que o “curto espaço de tempo” foi apenas um argumento para a não apresentação dos elementos, que não colhe, porquanto não foi expressa a vontade do sujeito passivo em efectivamente apresentar os elementos solicitados e prestar os esclarecimentos devidos, na forma e com a substância devidas, situação em que naturalmente, se fosse essa a sua verdadeira vontade, teriam naturalmente requerido a dilatação do prazo.

Por outro lado, dado que quem cometeu diversos ilícitos fiscais foi a sociedade I. através dos seus responsáveis, deveriam ser estes os primeiros interessados em esclarecer todas as dúvidas que pudessem subsistir, promovendo toda a colaboração no sentido da reposição da verdade material, ficando claro que não o quiseram fazer. Pelo contrário, procuraram manter ocultos os factos com que estavam a ser confrontados em contraditório inspectivo.

A Administração Fiscal entendeu, perante esta resposta, notificar novamente a sociedade I. SA, em 18/07/2008 (cerca de um mês após a primeira notificação) anexo 19, fls 624 a 625, para:

“Nos termos da legislação acima citada, fica notificado(a) para que no prazo de 5 dias

1 - esclareça de forma clara e objectiva a origem e o destino, apresentando todos os documentos de suporte das operações, de todos os movimentos a crédito e a débito ocorridos na conta NIB (...)”

A esta notificação foi dada exactamente a mesma resposta, ou seja, a empresa optou pelo não esclarecimento dos factos.

Posto isto, de acordo com a análise aos movimentos a crédito ocorridos na conta do Finibanco nº (...) do balcão da Aradas, os quais pela identificação do depositante, que se verifica tratar-se de clientes da I., ou que com esta têm uma relação especial, ou ainda particulares que não figurando na contabilidade da I. como clientes, fizeram aquisições pontuais àquela sociedade, que não foram contabilizadas e bem como pela tipologia do depósito e pelo valor em causa, foram os seguintes os valores omitidos à contabilidade, relativos a vendas não facturadas e conseqüentemente não declaradas para efeitos fiscais:

Nota:

a) Embora não haja certeza que apenas foram omitidas as operações que foram canalizadas para esta conta bancária, optou-se por corrigir apenas estas, embora subsista naturalmente a possibilidade de terem existido outras omissões, cujo produto das mesmas tenha sido canalizado para outros destinos, podendo inclusivamente terem ocorrido recebimentos em dinheiro que não chegaram a ser depositados.

b) Foi tido igualmente como critério considerar que a omissão ocorreu na data de recebimento, o que, caso tenha havido um desfasamento temporal entre o momento da venda e o recebimento, se revela vantajoso para o sujeito passivo, dado que neste caso, sendo considerado o momento posterior, tal acarreta benefícios em termos do cálculo dos juros compensatórios.

(...)

Valores Omitidos às vendas - Ano de 2005

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)

Conforme resulta da fundamentação exposta nos pontos anteriores, alicerçada na existência de omissões nas vendas, cujo valor foi apurado por via directa, promovem-se as seguintes correcções ao lucro tributável

dos exercícios de 2004, 2005, 2006 e 2007:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

(...)

III.4 - Simulação de negócio

III.4.1. - Relações com as sociedades R., Lda”, NIF (...), e D. , Lda, N1F (...)

III.4.1.1 - Sociedade R.

No decurso da acção inspectiva, e do resultado da análise aos documentos apreendidos na busca efectuada, detectaram-se situações de utilização de facturação falsa, ou de negócio simulado, por parte da I., facturas essas emitidas pela sociedade R., Lda, NIF (...), com designação comercial de “R.”, com sede em Nogueira do Cravo - Oliveira de Azeméis, declarada insolvente pelo Tribunal de Oliveira de Azeméis em 16/01/2006.

Em antecipação às conclusões, nas operações que descrevemos de seguida, o que se constatou foi a existência de emissão de um conjunto de facturas por parte desta sociedade, que foram contabilizadas e consideradas nos custos da sociedade I., tendo esta deduzido o respectivo imposto liquidado, e efectuado o pagamento do valor facturado ao emitente da factura (operações contabilizadas e declaradas), assistindo-se depois á posterior devolução desse valor aos administradores da I., deduzido do respectivo IVA, por parte do sócio da sociedade emitente, e a partir de contas particulares do mesmo, valores esses depositados na conta particular nº (...), do Finibanco (Finibanco B), a que já fizemos ampla referência, operações estas não registadas na contabilidade da auditada.

Verificam-se ainda situações, como adiante descreveremos, em que é simulado o pagamento da factura por parte da I., ou seja, é registado o pagamento, é alegadamente emitido um cheque para efectuar o mesmo, mas este nunca veio a ser descontado, sendo muito posteriormente dado como extraviado, mas sem que, no entanto, esse alegado extravio tenha originado qualquer registo contabilístico de regularização.

Apenas numa situação foi efectuado registo desse facto, mas no entanto tal acaba depois por ser totalmente absorvido, e o seu efeito nulo, pela substituição desse cheque por uma série de outros cheques, que na sua maioria ficaram em aberto, ou seja sem que tenham sido descontados, embora o saldo final em dívida ao fornecedor seja contabilisticamente de zero.

Existem no entanto alguns cheques que foram descontados, parte deles em data muito posterior à data de insolvência da R., conforme passamos a relatar.

1) O extracto, retirado da contabilidade da sociedade I., SA, relativo à conta 2211 Fornecedores Nacionais), e ao fornecedor n 127 “R., LDA”(anexo 41, fls 1261), com a designação comercial de “R.”, evidencia, que no período entre 01/01/2004 e 31/07/2008, esta sociedade facturou à sociedade I., diversos fornecimentos de madeira, que totalizam o valor de €175.396,98, correspondente à diferença entre o somatório dos valores a crédito, e o valor dos saldos anteriores, ou seja, dos valores em dívida no início do período analisado.

2) O saldo que transitou de 2003 para 2004, no valor de € 11.721,02, corresponde ao valor total, com IVA incluído, facturado pela R. através da factura n 727, de 30/12/2003 (anexo 42, fls 1262). Este valor foi pago pela I. através do cheque a” 348638620, da CGD, e lançado a débito na conta corrente do fornecedor através da Nota de Liquidação nº 40073, doc. Contabilístico a” 7 do diário 9, sendo considerado pago

(anexo 43, fls 1263 a 12651. O cheque foi descontado no banco em 30/01/2004.

Porém, o sócio da R., D., NIF (...), emite em 02/02/2004, o cheque nº 5422593727, ao portador, da sua conta particular NIB (...), do Banco Sotto Mayor, no valor de € 9.849,60 (anexo 44, fls 1266), que corresponde exactamente ao valor facturado pela sua sociedade na factura anteriormente referida, e dois dias antes paga pela I., deduzido do respectivo IVA liquidado naquele documento. Este cheque foi depositado em 05/02/2004, na conta NIB (...) (anexo 45, fls 1267), do Finibanco, já antes escarpelizada (Finibanco B).

O cheque emitido da conta particular do sócio da R., e depositado em conta particular dos referidos administradores da I. não deu lugar a qualquer registo contabilístico, obviamente.

3) Esta era mesmo uma prática que já se vinha a verificar em anos anteriores aos agora objecto da nossa análise, porquanto em 06/01/2004 é depositado no Finibanco B o cheque nº4951143371, com data de 17/12/2003, da conta NIB (...) do BPI, titulada por D., no valor de 7.884.33 € (anexo 46, fls 1268 a 1269), e que corresponde ao valor sem IVA facturado pela R. na factura nº 701 de 13/10/2003 (anexo 47, fls 1270), e que contabilisticamente havia sido considerada como paga.

Em 02/12/2003 é depositado no Finibanco B o cheque nº4239425858, com data de 04/11/2003, da conta NIB (...) do BPI, titulada por D., no valor de 10.545,02 € (anexo 48, fls 1271 a 1272), e que corresponde ao valor sem IVA facturado pela R. na factura nº 688 de 15/10/2003, e que contabilisticamente havia sido considerada como paga pela I. (anexo 49, fls 1273). Em 06/10/2003 é depositado no Finibanco B o cheque nº 0620060931, com data de 15/09/2003, da conta (...) do Finibanco, titulada por D., no valor de 7.958,72 € (anexo 50, fls 1274 a 1275), e que corresponde ao valor sem IVA facturado pela R. na factura nº 663 de 18/7/2003, e que contabilisticamente havia sido considerada como paga (anexo 51, fls 1276).

4) Em 04/03/04 a sociedade R. emite em nome da sociedade I. a factura nº 25, no montante de € 11.691,30, a que acresceu € 2.221,35 de IVA, totalizando o montante de €13.912,65 (anexo 52, fls 1277). Esta factura foi contabilizada pela I. a crédito da conta do fornecedor, e o valor total foi pago através do cheque nº 6263668979, da CGD, de conta titulada pela sociedade, e lançado a débito na conta corrente do fornecedor através da Nota de Liquidação nº40141, doe. Contabilístico nº 6 do diário 9, sendo considerado pago (anexo 53, fls 1278 a 1280). O cheque foi descontado no banco em 22/04/2004.

Porém, o valor pago pela I., deduzido do respectivo IVA, no montante de € 11.691,30, é devolvido aos administradores da sociedade, pelo sócio da R., D., já que o mesmo emite em 26/04/2004, o cheque nº 5422597316, em nome de A. (anexo 54, fls 1281), da sua conta particular NIB (...), do Millennium BCP, no montante que corresponde exactamente ao valor facturado pela sua R., e pago pela I..

Este cheque foi depositado em 30/04/2004, na conta do Finibanco B, e utilizado em termos particulares pelos titulares daquela conta (Anexo 55, fls 1282).

5) A falsidade das facturas fica reforçada se observarmos o anexo 56, fls 1283 a 1285, já que estamos perante a mesma factura do fornecedor R., mas em que numa surge a descrição de “Sapel” e “Kambala Amarela” e noutra a descrição de “Jatobã” e “Maçaranduba”. Ambos os documentos foram carimbados pela I., dando entrada das mercadorias. Na factura que se refere a Jatobã e Maçaranduba, surge a indicação de entrada em 19/03/2004 e conferência no mesmo dia, enquanto no documento que se refere a Sapel e Kambala, surge a indicação de entrada igualmente no dia 19/03/2004 e conferência em 22/04/2004.

Tratando-se da mesma factura, não se percebe afinal que mercadoria é que de facto entrou, ou que a I. pretendia que entrasse. Mais estranho é ainda surgir a indicação de ambos os documentos terem sido conferidos, o que descredibiliza por completo as Guias de Entrada da Matéria Prima elaboradas pela I..

Trata-se aqui de manipulação e adulteração de facturas.

6) Em 15/04/04 a sociedade R. emite em nome da sociedade I. a factura nº 51, no montante de € 10.075,80, a que acresceu € 1.914,40 de IVA, totalizando o montante de €1 1.990,20 (anexo 57, fls 1286). Esta factura foi contabilizada pela I. a crédito da conta do fornecedor, e o valor foi total foi pago através do cheque nº 4363669035. da CGD, de conta titulada pela sociedade, e lançado a débito na conta corrente do fornecedor através da Nota de Liquidação nº 40181, doc. Contabilístico nº 7 do diário 9, sendo considerado pago (anexo 58, fls 1287 a 1289). O cheque foi descontado no banco em 27/05/2004.

Contudo, o valor pago pela I., deduzido do respectivo IVA, no montante de € 10.075,00, é devolvido aos administradores da sociedade, pelo sócio da R., D., já que o mesmo emite em 31/05/2004, o cheque nº 5422598383, em nome de A. (anexo 59, fls 1290), da sua conta particular NIB (...), do Millenium BCP.

Este cheque foi depositado em 23/06/2004. na conta do Finibanco B, cheque entretanto devolvido por falta de provisão (anexo 60, fls 1291 a 1292).

7) Em 01/09/2004 a sociedade R. emitiu em nome de I. a factura nº 89, no montante de € 14.906,99, e em 10/10/2004 e 25/10/2004, emitiu, igualmente em nome desta sociedade, respectivamente, as facturas nº97 e nº 100, no valor de € 18.089,67 e € 13.555,62 (anexo 61, fls 1293 a 1298).

8) Por seu lado, em 31/12/2004, a sociedade I. emite a Nota de Liquidação nº 40430 (anexo 62, fls 1299), e o cheque nº 634421 da CGD, no montante de € 46.552,28, com vista ao pagamento daquelas facturas. Este cheque não chega a ser descontado, solicitada a reconciliação bancária daquele exercício, verifica-se que o mesmo se encontrava em aberto.

9) Em 20/09/2005 a sociedade R. emite a factura nº 20 em nome de I., no valor de €49.910,91. O descritivo dessa factura indica apenas “Madeira Brasileira” Madeira Africana”, sem no entanto especificar qual o tipo de madeira que estava a ser comercializada, ou seja, sem que esta obedeça aos requisitos legais exigidos (anexo 63, fls 1300 a 1301). Trata-se como é evidente, de factura sob forma não legal, nos termos do disposto no artigo 35º do IVA.

10) Em 25/11/2005, ou seja, 11 meses depois da sua emissão, e dois meses após este último fornecimento, a sociedade I. solicita à Caixa Geral de Depósitos a anulação do cheque n 634421, no valor de 46.552,28 e referido em 12), por motivo de extravio, estornando o registo de pagamento que havia efectuado na contabilidade (anexo 64, fls 1302 a 1303).

Ora acontece o seguinte:

Em 23/05/2005 deu entrada no Tribunal de Oliveira de Azeméis, um pedido de insolvência da sociedade R., requerido pela sociedade M., NIF (...) (processo 1894/05TBOAZ - 3º Juízo Cível), por uma dívida de € 152.814,64.

Além desta dívida, a R. tinha outras dívidas, designadamente a instituições bancárias, à Fazenda Pública, e à Segurança Social, que de acordo com a requerente, e face à situação financeira da devedora, justificavam a declaração de insolvência.

A R. opõe-se em 21/06/2005, mas confessa a insolvência em 17/01/2006, tendo sido nomeado pelo tribunal

como Administrador da Insolvência o Dr. M., N1F (...), com escritório na Rua (...).

O Administrador refere que as dívidas de terceiros à R., no valor de € 84.888, 07 são de cobrança duvidosa, e que na ausência de outros bens a insolvência deve ser qualificada de fortuita do ponto de vista económico-financeiro.

Contactado por nós, o mesmo referiu que a escrita não se encontrava na sua posse, mas sim na posse do Técnico Oficial de Contas da R., o TOC M., NIF (...),

Quanto a estes factos cabe-nos referir o seguinte:

Só a dívida da sociedade I., na data de avaliação da massa falida, era por si só superior ao valor que o Administrador da insolvência refere que a R. tinha como créditos sobre clientes, já que incluía o as facturas n.ºs 89, 97 e 100, no montante global de € 46.552,28, que nunca foram pagas dado que o cheque alegadamente se extraviou, e a factura n.º 20 no valor de €49.910,91, perfazendo €96.463,19.

Por outro lado, devendo a sociedade I. aquele valor à R., não haveria motivos para que o administrador da insolvência declarasse que aquela dívida era de cobrança duvidosa. Também os credores da R. dificilmente deixariam de promover que aquele valor fosse cobrado, não tendo havido qualquer manifestação por parte destes nesse sentido.

Acresce ainda que, estando a R. numa situação financeira que desaguou na sua insolvência, não se percebe como decorreu tanto tempo até que a I. desse conta do extravio do cheque. Aliás, se antes tal facto não tivesse sido detectado nem reclamado o pagamento pela R., o que se estranharia dada a sua situação financeira, estamos certos que quando esta efectuou um segundo fornecimento, em Setembro de 2005, no valor de € 49.910,91, procuraria receber o valor das facturas do ano anterior, que estavam por pagar, o que naturalmente faria com que a I. detectasse a situação e pedisse a imediata anulação do cheque, o que apenas veio a acontecer dois meses mais tarde.

11) Em 30/12/2005 a sociedade I. emite uma série de cheques, que regista a débito da conta do fornecedor R., saldando a dívida para com este fornecedor. Contudo estranhamente, em 12/09/2007, quase dois anos depois, pede às respectivas entidades bancárias a anulação da maior parte desses cheques por alegado extravio (anexo 65, fls 1304 a 1305). A constatação e o respectivo pedido não motivou qualquer registo contabilístico

Alguns desses cheques são no entanto descontados, como é o exemplo do cheque n.º 316466 da CGD, no valor de € 9000,00. Contudo, conforme se pode verificar pela cópia do extracto bancário, o desconto deste cheque ocorreu em 23/08/2007, ou seja, em data em que há muito a sociedade R. já se encontrava insolvente (anexo 66, fls 1306 a 1308).

Foram solicitados os canchotos dos cheques, tendo-nos sido referido pelos responsáveis da I. que os mesmos foram destruídos.

12) O Sr. D. foi igualmente sócio da sociedade D. - , NIF (...), com sede no lugar de (...). No período entre 01/01/2004 e 29/12/2005 esta sociedade facturou à sociedade I. um total de € 144.230,65, cujo registo contabilístico evidencia terem sido pagos na totalidade.

Acontece que o “modas faciendi” constatado nas relações entre a I. e a R., de pagamento das facturas pela primeira à segunda, e retomo do valor pago para o património privado dos seus administradores, verifica-se igualmente com as facturas da D., já que tal facto, além de confessado verbalmente por L., Administrador

da I., é visível no documento em anexo 67, fls 1309 a 1312.

Neste documento, que se encontrava na disquete 3 - pasta MDV - pasta I. pasta Emurbal Fin - pastas contas B- documento Emurbal, e que não é mais do que uma conta corrente de um caixa que não era objecto de registo contabilístico na escrita da sociedade, e que a exemplo do ocorrido com a conta Finibanco B, era utilizada particularmente pelos administradores da I., mas alimentada com entradas financeiras que não eram objecto de registo contabilístico, discriminando igualmente um conjunto de despesas, que sendo de imputar àquela sociedade, não eram registadas, como é o exemplo de horas extraordinárias, diferenças de ordenados, etc, verifica-se a entrada de diversas parcelas de dinheiro, que corresponde exactamente ao valor facturado em determinadas facturas pela sociedade D., descontado do respectivo IVA.

Com efeito, e a título de exemplo, neste caixa B. entram em 31/04/2004, € 6.237.10, que correspondem exactamente ao valor facturado pela D., e pago pela I., na factura 2936, de 16/03/2004 (anexo 68, fls 1313).

As entradas financeiras neste caixa B da I., com a referência D.", sucedem-se. Quer este caixa B, quer a conta bancária Finibanco B, movimentavam valores que deveriam ter sido declarados na esfera da I., e eram omitidos da contabilidade e conseqüentemente subtraídos à respectiva tributação.

Foi questionada a Administração da I. a propósito destas operações levadas a cabo com a sociedade R. e com a sociedade D., tendo-nos sido referido, pelo administrador L., que a devolução do dinheiro se prendia com o facto de a I. comprar a estas sociedades material de "refugio" e que nessa medida, não sabia qual iria ser o exacto aproveitamento do mesmo.

No entanto, e ainda no seu dizer, "porque não queriam manter contabilisticamente os saldos em aberto, contabilizavam apagamento", que nuns casos ocorria efectivamente, noutros os cheques não eram descontados, sendo que, quando o cheque da I. era descontado, os sócios da R. e da D. devolviam esse dinheiro que ficava à guarda dos administradores da I.. Posteriormente, à medida que a I. ia consumindo a matéria-prima que lhe era fornecida, então ia pagando às respectivas empresas fornecedoras, sem que porém referisse como é que esse pagamento era feito.

Apesar das explicações apresentadas, as mesmas desde logo não colhem, bastando para tanto observar o anexo 69, fls 1314 a 1325, relativo ao extracto de movimento de artigos do armazém de matérias primas. Com efeito, efectuámos um controlo ao custo de diversas matéria primas, a saber: régua de Cambala, régua de Tatajuba, régua de Sucupira IPE, Régua de Eucalipto, régua de Curnaru, régua de Tuari, régua de Jatobá, regas de Garapa, régua de Mussibi, tendo invariavelmente verificado que a I. comprava, na generalidade das situações, mais caro à R. e à D. do que aos restantes fornecedores da mesma matéria-prima.

As tabelas seguintes cotejam a título de exemplo, em relação às régua de Garapa, e às régua de Jatobá, o preço praticada pelas sociedades D. e R., em relação ao preço praticado pelos demais fornecedores, facilmente se verificando que o argumento apresentado pelo administrador da I., para querer justificar os movimentos financeiros atrás referidos, afirmando que estes operadores forneciam material de refugio", fica completamente descredibilizado perante as evidências.

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Sabendo que o preço da matéria-prima poderia variar em função do tamanho das réguas e da qualidade da madeira, verificámos, juntando a título de exemplo as facturas em anexo 70, fls 1326 a 1332, que o preço praticado por estas duas empresas (D. e R.), era superior ao preço praticado por outros operadores, mesmo quando estes vendiam matéria-prima da melhor qualidade e de maior preço unitário.

Uma vez afastado desde logo o argumento de que o que era comprado a estas empresas era “refugo”, conforme vieram referir, também o eventual argumento de que por vezes uma sociedade, para fazer face a necessidades de stock, vê-se na contingência de adquirir matéria prima mais cara, mas que lhe possa ser entregue mais rapidamente não colheria, já que como se pode observar nas fichas de artigo, a I. não adquiria à D. e à R. por necessidade de stockagem imediata, já que normalmente possuía no momento dessas compras um stock elevado face aos consumos imediatos posteriormente verificados, conforme se demonstra no anexo 69.

Não podemos deixar ainda de nos pronunciar sobre o facto de, do ponto de vista da informação financeira ser absolutamente incorrecto simular um pagamento apenas para não ter um saldo em aberto, pelo que mesmo a este nível o argumento é despiendo de qualquer lógica contabilística.

Não se compreenderia até essa preocupação, quando a I. mantinha elevados valores de saldo em aberto de fornecedores, designadamente o seu fornecedor V. , sem nunca terem regularizado essa situação, pese embora os alertas efectuados pelo próprio Revisor Oficial de Contas nesse sentido.

Face ao antes referido, notificámos a sociedade I., em anexo 71, fls 1333 a 1334, para:

no prazo de 10 dias, apresentar cópia bancária dos seguintes cheques:

- a,) cheque n° 8227737270, do Finibanco no valor de 14.906,99 €, descontado da vossa conta (...) em 30/11/2005,
- b) cheque n°9377316466 da Caixa Geral de Depósitos, no valor de 9,000,00 €, descontado da vossa conta n°(...) em 31/08/2007;
- c) cheque n°6677316469 da Caixa Geral de Depósito no valor de 4.161,29 €, descontada da vossa conta n°(...) em 06/01/2006;
- d) cheque n°3077316473 da Caixa Geral de Depósitos, no valor de 4.500,93 €, descontado da vossa conta n°(...) em 13/01/2006,
- e) cheque n° 9177316477 da Caixa Geral de Depósitos, no valor de 1.819,07 €, descontado da vossa conta n°(...) em 03/09/2007;
- f) cheque n° 3563668982 da Caixa Geral de Depósitos, na valor de 7.422,15 €, descontado da vossa conta n°(...) em 26/04/2004;
- g) cheque n° 3030771991 do Millenium BCP, no valor de 5.080. 79 €, descontado da vossa conta em 25/05/2006;

No dia 26/09/2008, deslocámo-nos à empresa e quando solicitados os elementos apenas nos foi entregue cópia do cheque n° 3030771991 da conta n° 11447 do BCP, e cópia dos mails a solicitar os dados às respectivas entidades, conforme anexo 72 fls 1335 a 1341, nada sendo apresentado em relação aos cheques emitidos para a R., descontados muito mais tarde. Até ao momento ainda não nos foram facultadas as cópias dos cheques em causa.

III.4.1.1.1 Acção inspectiva à sociedade R.

Em face disto, analisámos a escrita, e efectuámos uma recolha de elementos junto da sociedade R., Lda, ao abrigo do Despacho de Inspeção nº D1200803331, acção essa que decorreu na Rua (...), escritório do TOC já identificado, tendo D. começado por afirmar as seguintes declarações passadas a escrito, conforme Auto de Declarações em anexo 73, fls 1342 a 1343:

“A sociedade era fornecedora de madeira à sociedade I.. O acordo de recebimento que tinha era o seguinte: no acto do fornecimento pagavam-me o IVA. Este pagamento era feito através de cheque e outras vezes em dinheiro. Quando o pagamento era por cheque a valor do cheque correspondia ao valor do IVA.”

Desde logo esta declaração não corresponde à verdade, já que, como se provou, a I. emitia um cheque pela totalidade da factura (valor da mercadoria mais o IVA), que era descontado, e o que na realidade sucedia era que D. devolvia aos administradores da I. o valor que esta sociedade lhe havia pago, ficando apenas na sua posse com o valor do IVA.

E prossegue:

“...a restante dado as dificuldades que a R. atravessava, este era frito em dinheiro. A I. ia-me pagando como podia. Este acordo foi feito por nem sempre as madeiras serem da melhor qualidade e haver dificuldade em a colocar notara cliente...”

Como ficou provado, a madeira comprada à R. era-o a um preço mais caro do que a mesma madeira, mesmo a de melhor qualidade, adquirida a outros fornecedores habituais da I..

Refere ainda

“...o transporte era feito pelo carro próprio da R. sendo que por vezes carregavam os carros da I...”

Diga-se que não nos foram exibidas quaisquer guias, nem por parte da I. nem por parte da R.. Nos casos em que a factura indica no documento de transporte “Vosso Carro”, nem sequer indica a matrícula do veículo. Mais, as quantidades de madeira facturadas, nalguns casos, necessitariam de vários carros, ou de carregar mais do que uma vez o mesmo cano, porquanto os metros cúbicos facturados eram superiores à capacidade de carga normal. Veja-se o caso da factura nº20, de 20-09-2005, em que são facturados 75m3, quando a capacidade de carga dos carros da I. não ultrapassa os 45m3.

Prossegue:

“...Neste momento a I. não deve nada à R., encontrando-se todas as dívidas saldadas...”

Se não chegaram a ser descontados uma parte significativa dos cheques emitidos pela I. para supostamente pagar os fornecimentos da R., tendo a primeira ordenado ao banco o seu cancelamento, sem emitir novos cheques, sucederia que a I. seria devedora da R., não se confirmando a afirmação do sócio da R. que a I. não lhe deve nada, a não ser que nada tenha sido na verdade fornecido, situação que se compreende que nada seja devido.

Afirma ainda:

“...enquanto eu fui gerente da D. este procedimento era também feito entre a D. e a I. ao nível do fornecimento de madeira.”

O que na realidade se verifica é que esta situação se manteve entre a I. e a D. mesmo após a saída de D. daquela sociedade. O que ficámos a saber é que este procedimento já vinha de anos anteriores.

Questionado sobre a emissão de vários cheques provenientes de contas bancárias por este tituladas e com valor igual ao valor líquido das facturas emitidas pela sociedade R. à sociedade I., designadamente os

seguintes cheques:

- 1 - cheque nº 5422593727 da conta (...) do Sottomayor, no valor de €9.849,60;
- 2 - cheque nº 4951143371 da conta nº 00100503 18255740001 do BPI, no valor de €7.884,33;
- 3 - cheque nº 4239425858 da conta nº (...) do BPI, no valor de € 10.545,02;
- 4 - cheque nº 0620060931 da conta (...) do Finibanco, no valor de € 7.958,72;
- 5 - cheque nº 5422597316 da conta nº (...) do Millenium BCP, no valor de €11.692,30;
- 6 - cheque nº 5422598383 da conta nº (...) do Milienium BCP, no valor de € 1.075,00;

O mesmo afirmou o seguinte, conforme Auto de Declarações em anexo 74, fls 1344 a 1345:

“não tenho ideia neste momento a que se tratava. Não sei a que título eram passados esses cheques”

Todos estes cheques foram depositados na conta particular dos administradores da I., Finibanco B. São cheques de elevado valor, mas que o emitente, sócio de uma empresa cuja falta de liquidez levou à sua declaração de insolvência, diz não se recordar a que título os passou.

Efectuámos então testes às existências da R., com base nos inventários em 31/12/2003, compras e vendas de 2004, inventário em 31/12/2004, compras e vendas de 2005, anexo 75, fls 1346 a 13704 tendo constatado que a R. havia procedido em 2004 à venda de grandes quantidades de madeira Jatobá para a sociedade I., sem que no entanto possuísse aquela madeira nos seus stocks, e sem que naquele ano tivesse adquirido qualquer quantidade de madeira Jatobá, ao que D. declarou por escrito anexo 76, fls 1371 a 1373:

“A razão para ter vendido em 2004 Jatobá à sociedade ímpar sem que no entanto na contabilidade da R., Lda R.) existisse essa mercadoria em stock e sem que haja registo de qualquer compra dessa mercadoria deve-se ao seguinte: A M., que era fornecedora de madeira da R. pedia-me ocasionalmente sempre que tinha essa necessidade se podiam emitir uma factura de venda de uma qualquer madeira à R., Lda Tal pedido era justificado pela M. com vista ao cumprimenta dos objectivos mensais que aquela sociedade tinha. Quando a M. não tinha atingido os objectivos faziam este pedido que eu aceitava porque se tratava de um fornecedor com quem tinha boas relações. Eu aceitava letras relativas aquela factura, mas a mercadoria que me era facturada nem sempre. corro, nunca me era entregue naquela data, sendo que depois eu levantava a mercadoria conforme as minhas necessidades. Acontece que nem sempre a mercadoria que acabava por trazer nem sempre correspondia à mercadoria que linha sido facturada e não era feita qualquer correcção quanto a esse facto”.

Instado a apresentar provas das suas declarações, D. afirma não as ter. A análise aos documentos da contabilidade da R., não indicavam, antes pelo contrário, serem verdadeiras as declarações prestadas.

Quanto à M., NIF (...), com sede em Moreira da Maia, trata-se de uma empresa do sector das madeiras, que factura anualmente cerca de 20.000.000,00 €, pertencendo ao grupo V., sendo uma referência neste sector. É uma empresa que desde 2003 faz parte do grupo de empresas do acompanhamento permanente da Administração Fiscal, estando por isso sujeita frequentemente à entrega de vários elementos contabilísticos, entre eles os relativos a vendas, compras e stocks, com vista a que os mesmos sejam analisados por inspectores tributários, não tendo resultado nunca qualquer correcção ou indício de irregularidade que oferecesse qualquer credibilidade às declarações prestadas pelo sócio da R., que, diga-se, mantinha com a I. as operações ilícitas que já relatámos, tendo sido apanhado numa incoerência formal (vender jatobá sem o ter), cuja tentativa de se justificar o conduziu a preferir estas declarações.

Contudo, face à gravidade das declarações prestadas a Direcção de Finanças de Aveiro solicitou a presença da Administração da M., que confrontada com a situação, declarou por escrito, conforme anexo 77, fls 1374 a 1379:

“No seguimento da reunião hoje realizada na Direcção de Finanças de A veiro entre o nosso administrador Sr. A., o nosso colaborador Sr. M. e os Exmos Senhores Dr. B. e Dr. J. relativamente às matérias atinentes da inquirição, cumpre-nos informar o seguinte:

- a) Toda a facturação da M. é efectuada nos termos e condições previamente estipuladas e livremente acordadas com os seus clientes.
- b) A M. não fez facturação antecipada com o fim de atingir os objectivos de vendas, muito menos contra a vontade e interesse dos seus clientes.
- c) Mais informa que não efectuou entregas de madeira que não correspondessem aos montantes, quantidades e valores respectivamente facturados.

A M. entregou também uma relação dos clientes a quem vendeu Jatobá nos anos de 2003 a 2005, no distrito de Aveiro, e respectivas quantidades, nela nau surgindo a R..

A M. pertence ao grupo V., que foi recentemente objecto de acção inspectiva pela Direcção de Finanças de Aveiro. O Inspector Tributário encarregue da referida acção, informou que todo o grupo, incluindo a M., utiliza um sistema informático de controlo das entradas e saídas de stock muito rigoroso, o qual não permite as alegadas situações descritas pelo sócio da R., já que não possibilita a saída de mercadorias com especificações diferentes das que são facturadas.

Face a todas as provas recolhidas, ficou demonstrada a existência de utilização de facturação falsa, por parte da I., facturas essas emitidas pela sociedade “R. - R., Lda”, com sede em (...), sendo que a análise aos documentos que suportaram as alegadas transacções, e respectivos meios financeiros trocados entre as duas sociedades e os seus responsáveis, bem como da acção inspectiva àquela sociedade, provam ter-se tratado negócio simulado.

Este comportamento evasivo, permitiu o empolamento dos custos da I. em sede de IRC, violando o artigo 23º do CIRC, e do IVA deduzido indevidamente, infringindo o nº3 do artigo 19º do CIVA, com consequente diminuição dos impostos a pagar.

III.4.1.1.2- Correções em sede de IRC

III.4.1.1.2,1 - Custos não aceites fiscalmente

III.4.1.12.1.1 - Exercícios de 2004 e 2005

Nestes termos referidos no ponto III.4.1, promovem-se as seguintes correções:

IRC - Correções ao Lucro Tributável - Custos Não aceites Fiscalmente

Ano de 2004 - 66.330,91 € (valor líquido das facturas nºs 25, 51, 89, 97. 100, 104 da R.)

Ano de 2005 - 41.248,69 € (valor líquido da factura nº20 da R.)

III.4.1.1.3 - Em sede de IVA

III.4.1.1.3.1 - IVA não dedutível

III.4.1.1.2.1.1 - Exercícios de 2004 e 2005

De acordo com os fundamentos referidos no ponto III.4.1. efectuem-se as seguintes correções ao IVA deduzido, dado ter sido infringido o nº3 do artigo 19º do CIVA:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

III.4.1.2 - Acção inspectiva à sociedade D.

III.4.1.2.1 - Correções em sede de IRC

III.4.1.2.1.1 - Custos não aceites fiscalmente

III.4.1.2.1.1.1 - Exercícios de 2004 e 2005

Conforme já desenvolvido no ponto III.4.1.1, tendo-se constatado designadamente, através da análise às peças informáticas apreendidas, que a impar mantinha uma conta corrente de caixa paralela, que não era objecto de registo contabilístico, e que essa mesma conta era também provisionada com valores cujo descritivo indicava serem provenientes da sociedade D., conforme anexo 67, fornecedora da impar, num comportamento em tudo idêntico ao tido com a R., com especial relevo o facto de D. ter sido sócio de ambas as sociedades, efectuou-se igualmente uma acção inspectiva á sociedade D.-, LDA, NIF (...), com sede em (...), que se encontra inactiva desde Fevereiro de 2007, tendo resultado da mesma o seguinte resultado relevante:

A D. facturou nos anos de 2004 e 2005 diversa madeira á sociedade I., no valor total de 144.230,65 €, conforme anexo 78, fls 1380 a 1465, que inclui cópia do extracto contabilístico, e dos documentos de suporte dos registos efectuados, designadamente facturas e Notas de Liquidação.

De entre as diversas madeiras facturadas, algumas delas por vezes não devidamente identificadas na factura, como é o caso da factura nº 3561 de 19/11/2004, a qual se refere apenas a “Madeiras Brancas Nacionais”, ou a factura nº 3650 de 22/12/2004 que se refere apenas a “Madeira exótica Brasileira” (insuficiência discriminativa já verificada nas facturas da R.), a D. facturou diversas quantidades de eucalipto á sociedade I., no montante de 24.197,70 € acrescido de IVA, tendo mesmo sido, de acordo com a contabilidade da I. o único fornecedor de réguas de Eucalipto nos anos de 2004 e 2005 (anexo 79, fls 1466). Ora acontece que da análise à contabilidade da D., verifica-se que no ano de 2005, esta não possuía aquela madeira, não a tinha em stock nem efectuou qualquer compra de eucalipto, embora tivesse emitido facturas de venda para a I. daquela madeira, facto confirmado por J., em representação da D.. Em anexo 80, fls 1467 a 1473, juntamos inventário em 31/12/2004 e mau enviado por J. ao TOC da D. P., onde afirma não ter encontrado facturas de compra de eucalipto em 2005, e reenvio deste para o técnico responsável pela Inspeção.

Sucede ainda, que a I. inscreve em 31/04/2004 na sua conta do CAIXA B (não declarada) como entrada de meios monetários, o valor de € 6,237,10, correspondente exactamente ao valor que a D. havia facturado à I. na factura 2936, de 16/03/2004, excluindo o IVA, e que havia sido contabilisticamente e financeiramente pago pela I.. A madeira que ali é facturada são de paletes de Jatobá, o que significa que a simulação de negócio não se limitava à madeira de eucalipto.

As provas colhidas confirmam que também entre a D. e a I. existiu simulação de negócio, o que fica demonstrado nos seguintes elementos:

- a) a conta corrente do caixa 13, reveladora da devolução à I. do dinheiro pago por esta à Darei por suposto fornecimento;
- b) a tipologia da facturação em tudo semelhante à da R.. com descrições genéricas, que não cumprem os

requisitos do artigo 35º do CIVA;

c) as relações entre a R. e a D., sendo que o próprio sócio gerente da R. assume que, embora tenha saído da D. em 2000, o “tipo de negócio” que mantinha com a I. também acontecia com a D. enquanto ele foi gerente daquela sociedade;

d) o facto de a madeira adquirida à D., sê-lo a um preço superior ao praticado pelos outros fornecedores da I., o que fica patente no anexo 69, e nas tabelas apresentadas no ponto III.4.1 .1, apesar de no início, os administradores da I., pára justificarem os contornos da operação que havíamos detectado, terem referido que adquiriam à D. madeira de inferior qualidade;

e) e bem como o facto de a D. ter vendido à I. madeira que não possuía.

Este comportamento evasivo, permitiu a incrementação dos custos da I. em sede de IRC, violando o artigo 23º do CIRC, e do IVA deduzido, infringindo o nº3 do artigo 19º do CIVA, com consequente diminuição dos impostos a pagar.

Nestes termos, não aceitaremos igualmente como custo fiscal o custo tido com a aquisição da madeira àquela sociedade, nem aceitaremos a dedução do IVA também efectuada pela I..

IRC - Correções ao Lucro Tributável - Custos Não aceites Fiscalmente

Ano de 2004- 44.166,36€ (valor líquido das facturas nºs 2936, 3269, 3425, 3561, 3591, 3614 e 3650 da D.)

Ano de 2005 -76.330,75€ (valor líquido das facturas nºs 3808, 3865, 3929, 4063, 4108, 4251, 4328, 4427, 4484 e 4538 da D.)”

C). A Impugnante foi notificada do teor do Relatório Final em 21- 11-2008, cfr. teor de fls. 1634 do PA;

D). A Impugnante foi notificada da liquidação de IRC de 2005 nº 2008 8310038498, no valor de € 162.701,83, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 08-01-2009, cfr. teor de fls. 40 a 42 dos autos (p.f.);

E). Nos anos 2002 a 2004 era possível e foi concretizada a adulteração de guias de transporte, cuja mercadoria não era facturada e cujo pagamento era depositado na conta FINIBANCO B, tendo essa situação sido corrigida posteriormente e não havendo referências a adulterações posteriores a esse período, cfr. prova testemunhal;

F). O procedimento referido em E) terminou em 2004, cfr. prova testemunhal;

G). Nos anos 2003 e 2004 a I. emitia facturas para clientes da região das Beiras (especialmente, Guarda, Seja e Castelo Branco) mencionando um desconto de 50%, cfr. prova testemunhal;

H). Era habitual a Impugnante oferecer viagens aos seus melhores clientes, cfr. prova testemunhal.

I). A sociedade V. suportou custos de “invoicing” e bancários, que constam de fls. 101 a 269 dos autos (p.f.).

J). Dá-se aqui por reproduzidos os documentos juntos com a petição inicial que constam a fls. 399 a 846, que consistem em documentos contabilísticos relativos às sociedades R. e D..

K). A presente impugnação foi apresentada neste tribunal em 27-05-2009, cf. teor do doc. de fls. 1 e 2 dos autos.

III-B - Factos não provados

Não se provou que as facturas emitidas pelas empresas R. e D. correspondam a vendas efectivas à Impugnante.

Também não se provou que o objectivo das relações comerciais entre a sociedade V. e a Impugnante era o de a segunda conseguir entrar no mercado Norte-Americano, bem como que a diferença entre os preços praticados pelos fornecedores e os facturados à Impugnante resultasse da margem da V..

Motivação:

A factualidade supra referida, foi apurada com base nos documentos juntos aos autos e no Processo Administrativo anexo ao mesmo.

Além disso, valorizou-se ainda o depoimento prestado pelas testemunhas inquiridas, designadamente, a testemunha P. que confirmou ao tribunal, de forma segura e coerente que a adulteração de guias de transporte ocorreu, de facto, até ao ano de 2004, sendo que nessa data o mesmo, na qualidade de técnico de informática da Impugnante, apercebeu-se de tal irregularidade, tendo, por ordem dos administradores, e com a participação da empresa vendedora do software, vedado o programa informático que emitia aquelas guias a alterações que permitissem, entre outros, emitir a mesma guia de transporte para mercadorias e transporte diversos. As restantes testemunhas arroladas pela Impugnante confirmaram também de forma coerente e precisa a factualidade referida em G) a I).

Quanto à factualidade considerada como não provada, os documentos juntos pela Impugnante demonstram apenas operações e registos contabilísticos das referidas operações. Quanto aos depoimentos das testemunhas inquiridas, foram os mesmos vagos e genéricos, sem que fosse possível, em concreto, apurar que aquelas vendas efectivamente aconteceram, contrariando, assim, o que vem afirmado no relatório da inspecção tributária.

Aliás, os depoimentos das testemunhas inquiridas, oferecidas pela Impugnante, pautaram-se, de uma forma geral, por narração de factos genéricos e opinativos, e em grande parte baseados nos elementos contabilísticos juntos aos autos, e não na constatação pessoal dos mesmos.

O mesmo se aplica quanto aos motivos da constituição da sociedade V. e aos preços praticados pela mesma. Embora as testemunhas tenham afirmado que aquela foi criada para ajudar a Impugnante a entrar no mercado Norte-Americano, não ficou demonstrado que a finalidade tenha sido essa, nem tal afirmação faria sentido, atentas as relações conhecidas entre as duas empresas, e, inclusivamente, o desconhecimento por parte dos funcionários da Impugnante/testemunhas de quem eram os sócios da V., como resulta também dos depoimentos por elas prestados, pelo o que se demonstrou foi unicamente que aqueles funcionários não conheciam verdadeiramente os verdadeiros fins para que a V. foi criada. Quanto aos preços, além de algumas afirmações genéricas e, como se disse, meramente opinativas, não foi adiantado pelas testemunhas qualquer depoimento que permitisse confirmar aquela factualidade.”

*

2. O Direito

A Recorrente começa por questionar a decisão recorrida quanto à matéria de facto ponderada, sendo que os primeiros elementos vertidos nas conclusões das alegações do recurso evidenciam que a Recorrente, ao longo do seu articulado, discute a matéria de facto apurada nos autos, reclamando uma outra análise neste domínio.

Porém, como veremos, este tribunal não procederá a qualquer reexame da decisão da matéria de facto, na medida em que a forma como a AT se apropriou da prova que sustenta os factos e as conclusões inspectivas e os elementos constantes do relatório inspectivo, reproduzidos supra, são suficientes para reconhecer razão à Recorrente quanto à questão da derrogação do sigilo bancário sem cumprimento dos formalismos legalmente devidos.

Nas conclusões 61 a 73 das alegações do recurso, a Recorrente evidencia o seu inconformismo por a liquidação impugnada ter assentado em elementos obtidos através do levantamento do sigilo bancário, além do mais, relativamente à conta bancária número (...), do Finibanco de Aradas, cujos respectivos titulares são A., A. e A. (e não a entidade inspeccionada). Alertando que, nos termos do disposto no número 7 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (LGT), o acesso da administração tributária a informação bancária relevante relativa a familiares ou terceiros depende de autorização judicial expressa, e, nos termos do número 8 do artigo 63.º-B da LGT, o acesso a informação bancária deve obedecer aos requisitos previstos no número 4 do mesmo artigo, entre os quais a audição prévia do contribuinte, neste caso, A., A. e A., que não foram notificados para exercer tal direito de audição prévia, razão pela qual conclui que o pedido de derrogação está ferido de ilegalidade, e, conseqüentemente, todos os actos de liquidação de imposto levados a cabo com base na informação bancária obtida de forma ilegal.

Vejamos o julgamento efectuado na sentença recorrida quanto à derrogação do sigilo bancário:

“(...) Quanto à derrogação do sigilo bancário, reputada de ilegal pela Impugnante, alega a mesma a ilegalidade do processo de derrogação do sigilo bancário relativo à conta nº 141520013 (FINIBANCO B) cujo titular não é a entidade inspeccionada, por violação do disposto nos nºs 7 e 8 do artigo 63º -B da LGT e artigo 146º-C do CPPT.

De facto, a AT teve acesso aos elementos bancários dessa conta, não titulada pela Impugnante, através de documentação fornecida na sequência da busca e apreensão levada a cabo pelos Serviços do Ministério público de Aveiro e Polícia Judiciária de Aveiro.

É portanto evidente, que a AT não violou as normas de derrogação do sigilo bancário porque, simplesmente não houve lugar à aplicação das referidas normas.

Tais normas, previstas na LGT, aplicam-se apenas quando a autoridade que procura aceder à informação bancária é a Autoridade Tributária.

Todavia, tais normas não tencionam limitar idêntico poder atribuído por outros meios às autoridades judiciárias.

No caso dos autos, toda a informação em causa foi disponibilizada pela Polícia Judiciária, que a ela teve acesso, por intermédio e sob controlo do Ministério Público de Aveiro.

Pelo que improcede o vício invocado pela impugnante. (...)”

Ora, independentemente dos concretos elementos bancários que a Polícia Judiciária apreendeu e que constam do auto lavrado no segundo dia de buscas, a verdade é que a documentação bancária sustentadora dos factos vertidos no relatório de inspecção tributária foi obtida junto do processo de inquérito n.º 916/06.0TAAVR, a correr termos no Departamento de Investigação e Acção Penal, 1.ª Secção de Aveiro, mencionado nos autos. Conforme resulta dos elementos carreados e é afirmado na sentença recorrida, como vimos, toda a informação em causa foi disponibilizada pela Polícia Judiciária, que a ela teve

acesso, por intermédio e sob controlo do Ministério Público de Aveiro.

Portanto, a AT fez uso da informação obtida em sede penal, sem antes ter deitado mão ao procedimento previsto no artigo 63.º-B da LGT. Note-se que a sentença recorrida afirma não se aplicar tal normativo in casu, pois tal apenas ocorreria quando a autoridade que procura aceder à informação bancária é a Autoridade Tributária, olvidando que “caso a AT pretenda valer-se dos elementos cobertos pelo segredo bancário que foram recolhidos em sede de inquérito criminal, sempre deverá observar o procedimento prescrito no artigo 63.º-B da LGT, ou seja, deverá dar início a um procedimento inspetivo, proferir decisão (da competência exclusiva do Director-Geral da ATA) fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que a justificam, notificar essa decisão ao visado, a fim de permitir-lhe dela interpor recurso, que, em caso de procedência, determina a impossibilidade de utilização dos elementos de prova obtidos para qualquer efeito em desfavor do contribuinte, (...)” – cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 16/09/2015, proferido no âmbito do processo n.º 099/15.

Observamos que a informação bancária em sede de inquérito criminal em que a AT se suportou para liquidar foi obtida na sequência da quebra de sigilo bancário, e foi depois utilizada pela AT, mas sem que tenha sido despoletado o procedimento previsto no artigo 63.º-B da LGT.

Com efeito, os elementos bancários que constam dos anexos ao relatório inspetivo foram coligidos no âmbito do referido processo de inquérito n.º 916/06.0TAAVR, conforme evolva dos autos e do processo administrativo apenso.

Impondo-se, assim, desde logo, a questão de saber se a Administração Tributária podia utilizar essa informação bancária, sem respeito pelas normas procedimentais estabelecidas no artigo 63.º - B da LGT, que respeitam à necessidade de uma decisão administrativa, devidamente fundamentada, proferida no âmbito de um procedimento de inspecção e que verifique os pressupostos da derrogação do sigilo bancário, bem como à necessidade da notificação dessa decisão aos visados, de modo a garantir-lhes o direito de reacção contra a mesma, designadamente a possibilidade de suscitar o controlo judicial da respectiva legalidade.

Como adiantámos, sobre esta questão já se pronunciou o STA, no acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, de 16/09/2015, no âmbito do recurso por oposição de acórdãos n.º 099/15, no sentido de que, não obstante a Administração Tributária não estar impedida de utilizar a informação bancária legitimamente obtida no âmbito do processo de inquérito criminal, deverá observar o procedimento previsto no artigo 63.º - B da LGT.

No aresto citado julgou-se o seguinte: “(...) Nesse conspecto, verifica-se a invocada oposição de acórdãos, que ora cumpre dirimir, relativamente à questão das condições em que a prova obtida em sede de inquérito com acesso a documentação bancária ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 2 do art. 79.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF) pode ser utilizada em sede de procedimento tributário. É o que passamos a fazer.

A LGT – enquanto compêndio legislativo que consagra os princípios gerais e as regras fundamentais do sistema fiscal – procurou regular a dialéctica entre o dever de segredo bancário e o exercício das competências da AT, estabelecendo nessa matéria os poderes da Administração e as garantias dos contribuintes. Fá-lo a propósito dos benefícios fiscais (cfr. art. 14.º da LGT), por um lado, e a propósito dos

poderes de fiscalização e inspecção da AT (cfr. art. 63.º, n.ºs 1 a 3, 7 e 8, da LGT), por outro lado.

Interessa-nos sobretudo considerar estes últimos e, de entre eles, as situações em que a AT pode, independentemente de prévia autorização judicial e do consentimento do interessado, proceder à quebra do sigilo bancário. Essas situações de acesso administrativo à informação bancária sem dependência do consentimento do contribuinte estão previstas nas diversas alíneas do n.º 1 do art. 63.º-B da LGT (Para facilitar a exposição, deixámos fora do seu âmbito o acesso aos documentos bancários dos familiares e dos terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, previsto n.º 2 do mesmo artigo. Nesse caso, apesar de a AT ter acesso directo à documentação, a derrogação do sigilo bancário depende da recusa da sua exibição ou de autorização de acesso, exige a audição prévia do familiar ou terceiro e as decisões de acesso são susceptíveis de recurso judicial com efeito suspensivo (cfr. n.º 5 ainda do mesmo artigo).); hoje, são as seguintes:

- Quando existam indícios de prática de crime em matéria tributária;
- Quando se verificarem indícios de falta de veracidade de declarações ou estejam em falta declarações legalmente exigíveis;
- Quando existam indícios da existência de acréscimos patrimoniais não justificados;
- Quando seja necessário verificar a conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos de sujeitos passivos de IRC e de IRS sujeitos ao regime de contabilidade organizada;
- Quando seja necessário controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua;
- Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e quando se verifiquem os pressupostos legais para recurso a avaliação indirecta dos rendimentos;
- Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à administração fiscal ou à segurança social.

A estas situações acresce ainda aquela em que as informações sejam solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado [cfr. alínea h) do referido n.º 1 do art. 63.º-B, introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2015)].

Ou seja, hoje, após um longo processo evolutivo (com avanços e recuos), a derrogação do sigilo bancário é quase a regra (Note-se que, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 37/10, de 2 de Setembro, o n.º 2 do art. 63.º da LGT – que na anterior redacção fazia depender o acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado dependia de autorização judicial – deixou de referir-se ao sigilo bancário, passando a regra a ser a derrogação administrativa.).

A AT pode, em todas as situações acima indicadas aceder aos elementos bancários independentemente do consentimento do interessado, sem necessidade de prévia recusa de exibição ou de autorização de acesso e, inclusive, sem a sua prévia audição nos termos em que a mesma se mostra postulada no art. 60.º da LGT, pois o legislador ordinário na regulamentação do procedimento especial de derrogação do dever do sigilo bancário eliminou essa fase procedimental (Neste sentido, o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 16 de Outubro de 2014, proferido no processo n.º 7945/14, que foi confirmado, em sede de recurso por oposição de acórdãos (no qual foi apresentado como acórdão fundamento o proferido

pelo mesmo Tribunal em 10 de Julho de 2014, no processo n.º 7606/14) pelo acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14 de Maio de 2015, proferido no processo n.º 262/15, arestos ainda não publicados no jornal oficial, disponíveis, respectivamente, em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/479b6bc981163ef180257d7a005fe816>, <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/2759ac69a780187680257d1d00351331> e <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/c149bb24937b6bfb80257e4a004680cd>. No mesmo sentido, também o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Fevereiro de 2015, proferido no processo n.º 1398/14, ainda não publicado no jornal oficial, mas disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/916b684fd665b49e80257dfc00425cbe>.).
Cumpra ter presente que são pressupostos da derrogação do sigilo bancário a coberto do n.º 1 do art. 63.º-B da LGT - com excepção da situação prevista na supra referida alínea h) - que (i) decorra uma acção de fiscalização tributária, que (ii) nessa acção de fiscalização tributária se recolham indícios de incumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo e que (iii) a derrogação do sigilo bancário seja necessária, adequada e proporcionada ao apuramento da situação tributária visado na inspecção.

Quanto ao primeiro pressuposto e como a jurisprudência tem vindo a afirmar reiteradamente, o mesmo decorre da inserção sistemática da regulamentação do sigilo bancário (no art. 63.º, da LGT, que estabelece os princípios gerais em matéria de inspecção) e significa que o levantamento do sigilo bancário não constitui um fim em si mesmo, antes constituindo um procedimento com natureza instrumental, que só pode ocorrer no âmbito de uma acção de fiscalização tributária, delimitado pelo âmbito material e temporal da mesma (...)

O segundo resulta do n.º 1 do art. 63.º-B da LGT, em cujas alíneas se elencam as circunstâncias reveladoras do incumprimento dos deveres dos contribuintes. Note-se, ainda, que os contribuintes estão sujeitos a um dever de cooperação com a AT, nomeadamente quanto à prestação de esclarecimentos sobre a sua situação tributária.

E o terceiro retira-se do n.º 1 do art. 63.º («diligências necessárias ao apuramento da situação tributária») conjugado com o seu art. 55.º (do qual se retira que as diligências de inspecção devem estar subordinadas a critérios de proporcionalidade), ambos da LGT, e com o art. 7.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) (Também relativamente ao procedimento tributário, em geral, o princípio da proporcionalidade encontra guarida no art. 46.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.). O que significa que a AT apenas deverá socorrer-se deste meio quando não seja possível obter a mesma informação através de outros meios menos intrusivos e que melhor garantam a reserva da vida privada.

Cumpra ainda ter presente que, nos termos dos n.ºs 4, 5 e 6 do mesmo art. 63.º-B, a decisão da AT de derrogação do segredo bancário pela AT (i) está sujeita a fundamentação com expressa menção dos motivos concretos que a justificam, (ii) é da competência exclusiva do Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira e (iii) dela cabe recurso judicial com efeito devolutivo (DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, Encontro da Escrita, 4.ª edição, anotação 15 ao art. 63.º-B, págs. 579 a 581, sustentam que o efeito devolutivo prescrito na lei não obsta à possibilidade de o interessado requerer a adopção de uma medida

cautelar de suspensão da eficácia da decisão.), sendo que no caso de procedência do recurso, a AT não poderá utilizar, em circunstância alguma, os elementos de prova obtidos na sequência do acesso à documentação bancária.

Acontece, porém, que os indícios de incumprimento dos deveres dos contribuintes podem resultar de elementos recolhidos em sede de processo criminal, designadamente através da derrogação do sigilo bancário efectuada no inquérito, e cujos elementos tenham sido, por isso, comunicados à AT pela autoridade judicial competente ou de que a AT teve conhecimento através dos seus próprios órgãos, na medida em que, em sede de inquérito originado pela notícia de um crime tributário, os poderes e as funções que o Código de Processo Penal (CPP) atribui aos órgãos de polícia criminal cabem aos órgãos da AT [cfr. art. 40.º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT)].

Nessas situações em que no âmbito do inquérito criminal a autoridade judicial competente decidiu quebrar o sigilo bancário, suscita-se a questão de saber se a AT pode utilizar a informação bancária assim obtida, na medida em que ela evidenciar ou indiciar uma situação de eventual fraude ou evasão fiscais e, na afirmativa, em que condições; dito de outro modo, suscita-se a questão de saber se a prova obtida em sede de inquérito com acesso a documentação bancária ao abrigo do disposto na alínea d) do n.º 2 do art. 79.º do RGICSF pode ser utilizada em sede de procedimento tributário.

Como ficou já dito, os tribunais tributários têm vindo a afirmar, e bem, que a derrogação do sigilo bancário pela AT não pode ocorrer senão em sede de procedimento de inspecção.

Assim, a AT, não podendo ignorar os elementos bancários do contribuinte relativamente aos quais tenha sido quebrado o sigilo bancário no âmbito do inquérito criminal e de que tenha adquirido legitimamente conhecimento, não pode, sem mais, utilizá-los.

Parafraseando o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 4 de Junho de 2014, proferido no processo n.º 515/14 (Publicado no Apêndice ao Diário da República de 20 de Novembro de 2014 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2014/32220.pdf>), págs. 2103 a 212, também disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4b456510a9b638e480257d0000366420>.), a menos que no processo crime tenha havido julgamento e tenham sido fixados factos que, constantes de decisão transitada em julgado, poderão ser utilizados como prova por parte da AT (cfr. n.º 9 do art. 63.º-B da LGT), no caso de arquivamento do processo-crime os elementos dele constantes apenas poderão ser utilizados pela AT como factos indiciários de uma determinada realidade, eventualmente subsumível à previsão de alguma das alíneas do n.º 1 do art. 63.º-B da LGT. Neste último caso, não só porque o processo criminal não prosseguiu para julgamento e, por isso, não foi facultada ao interessado a possibilidade de aí sindicar os elementos de prova recolhidos no inquérito, como também, e decisivamente, porque os elementos bancários foram obtidos mediante as regras processuais penais aplicáveis no âmbito do inquérito criminal – justificadas pelos fins próprios deste processo – e não para fins tributários e ao abrigo das regras tributárias. Ora, são os diferentes interesses visados pela possibilidade de derrogação do segredo bancário pelas autoridades judiciárias no processo penal e por idêntica possibilidade pela AT que justificam os diferentes procedimentos a seguir num e noutro caso. Tanto mais que a justificação para que aí tenha sido quebrado o segredo pode não valer para justificar a quebra do mesmo segredo para fins tributários.

A utilização desses elementos para fins tributários sempre exigirá que a AT desencadeie o procedimento de derrogação do segredo bancário previsto no art. 63.º-B da LGT, assegurando ao visado a possibilidade de interpor recurso judicial da decisão administrativa que determina o acesso à informação bancária (cfr. o n.º 5 do mesmo artigo) e, assim, garantindo o princípio constitucional de acesso ao direito e aos tribunais [cfr. art. 20.º da Constituição da República Portuguesa (CRP)].

Assim, caso a AT pretenda valer-se dos elementos cobertos pelo segredo bancário que foram recolhidos em sede de inquérito criminal, sempre deverá observar o procedimento prescrito no art. 63.º-B da LGT, ou seja, deverá dar início a um procedimento inspectivo, proferir decisão (da competência exclusiva do Director-Geral da ATA) fundamentada com expressa menção dos motivos concretos que a justificam, notificar essa decisão ao visado, a fim de permitir-lhe dela interpor recurso, que, em caso de procedência, determina a impossibilidade de utilização dos elementos de prova obtidos para qualquer efeito em desfavor do contribuinte, tudo nos termos já referidos.

A não ser assim (a menos que os elementos bancários sejam obtidos com o consentimento – que deverá ser expresso – do interessado ou que seja este a fornecer esses elementos), não estaria assegurado o direito do interessado impugnar a decisão administrativa de derrogação do segredo bancário, com manifesto prejuízo dos seus direitos, constitucionalmente protegidos, de acesso aos tribunais para tutela da reserva da sua vida privada (art. 20.º, n.º 1, e 26.º, n.ºs 1 e 2, da CRP). (...)”

Aplicando esta jurisprudência ao caso vertente, conclui-se que, não obstante a informação bancária ter sido obtida no âmbito de inquérito criminal, a Administração Tributária, pretendendo utilizar essa informação, não estava dispensada de respeitar o procedimento prescrito no artigo 63.º-B da LGT, maxime dando início a um procedimento inspectivo e comunicando aos interessados a decisão fundamentada de derrogação do sigilo, permitindo-lhes, assim, sindicá-la judicialmente essa decisão administrativa.

Como emerge do probatório e dos autos, tal procedimento não foi observado no caso em apreço, sendo manifesto que não foi aberto qualquer procedimento de derrogação do sigilo bancário, nos termos do artigo 63.º - B da LGT, com observância das formalidades aí previstas. Por isso, em sintonia com o vertido na conclusão 67, os interessados não podiam reagir através dos meios legalmente previstos nos artigos 146.º-A e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário, uma vez que os titulares da conta bancária não foram sequer notificados pela Administração Tributária da respectiva decisão de derrogação do sigilo bancário, conforme imposto legalmente, inviabilizando que dela pudessem recorrer no prazo de dez dias.

Assim sendo, impõe-se concluir que se verifica a invocada ilegalidade, por preterição do procedimento de derrogação do sigilo bancário previsto no artigo 63.º - B da LGT, o que inquina o conseqüente acto de liquidação impugnado, sendo esta análise suficiente para o eliminar da ordem jurídica, julgando-se prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no presente recurso.

Em face do provimento do recurso, não podemos esquecer que a Recorrente, prevenindo este desfecho favorável da causa, solicitou, na sua petição de impugnação, o ressarcimento dos prejuízos resultantes da prestação indevida da garantia destinada a suspender o processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva de dívida cuja legalidade da respectiva liquidação aqui se discute (relembrando, neste

recurso, o direito ao recebimento de uma indemnização por prestação indevida de garantia, nos termos do disposto no artigo 53.º da LGT e no artigo 171.º do CPPT).

Na medida em que não foram quantificados e comprovados os prejuízos resultantes da prestação da garantia, o apuramento do respectivo montante é relegado para execução de sentença, nos termos do n.º 2 do artigo 609.º do CPC – cfr. Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA, de 04/11/2020, proferido no âmbito do processo n.º 0438/09.8BECTB e Acórdão deste TCA Norte, de 03/12/2020, proferido no âmbito do processo n.º 201/09.6BEAVR.

Conclusões/Sumário

I - Pese embora a AT, nos casos referidos no n.º 1 do artigo 63.º-B da LGT e no âmbito de um procedimento de inspecção, possa aceder directamente à informação e documentação bancária coberta pelo dever de sigilo sem dependência do consentimento do titular dos interesses protegidos e sem necessidade de audiência prévia deste, faculdade que o legislador entendeu pertinente à descoberta da verdade (e, assim, um instrumento em ordem a permitir à AT cumprir a sua obrigação funcional de prosseguir os valores da distribuição equitativa da contribuição para os gastos públicos e do dever fundamental de pagar os impostos que informam a constituição fiscal), não poderá fazê-lo à margem do procedimento que o legislador estabeleceu no mesmo artigo, designadamente no que respeita à fundamentação da decisão de quebrar o segredo bancário e sua notificação, ao recurso dessa decisão, seu efeito e destino dos elementos de prova assim colhidos no caso de deferimento desse recurso (cfr. n.ºs 3, 5 e 6, respectivamente).

II - A diversidade dos bens jurídicos que autorizam o afastamento da regra da reserva da informação em sede de processo criminal e em sede tributária – que determina a diversidade dos procedimentos e da competência para a derrogação do sigilo – não permite que a AT, sem mais, utilize a informação bancária obtida legitimamente no âmbito do inquérito criminal, quer lhe seja comunicada pela autoridade judiciária, quer dela tenha tido conhecimento pelo exercício de funções no âmbito das competências que lhe são delegadas no âmbito do inquérito.

III - A AT pode utilizar essa informação bancária, mas não poderá fazê-lo em prejuízo dos direitos do interessado, o que significa, para além do mais, que não fica dispensada de respeitar o procedimento previsto no artigo 63.º-B da LGT, maxime dando início a um procedimento inspectivo, comunicando ao interessado a decisão fundamentada de quebra do sigilo e permitindo-lhe assim sindicá-la judicialmente essa decisão administrativa.

IV - Para que o tribunal julgue procedente o pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, formulado em impugnação judicial (cfr. artigo 53.º da LGT e artigo 171.º do CPPT), não se impõe que o impugnante aí faça prova dos custos suportados com a garantia (prejuízo sofrido), podendo o apuramento do respectivo montante ser relegado para execução de sentença (cfr. artigo 609.º, n.º 2, do CPC).

IV. Decisão

Em face do exposto, acordam, em conferência, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal

Central Administrativo Norte, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação judicial procedente, anulando-se a liquidação de IRC impugnada, com as legais consequências.

Custas a cargo da Recorrida em ambas as instâncias; sendo que, nesta instância, as custas não incluem a taxa de justiça, uma vez que a Fazenda Pública não contra-alegou.

Porto, 25 de Novembro de 2021

Ana Patrocínio

Paula Moura Teixeira

Conceição Soares

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