

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO NORTE | FISCAL

Acórdão

Processo

00215/19.8BEPRT

Data do documento

22 de outubro de 2020

Relator

Conceição Soares

DESCRITORES

Sigilo bancário, derrogação, pressupostos, inquérito criminal.

SUMÁRIO

1.É à A.T. que cabe o ónus da prova de que se verificam todos os pressupostos (factuais e legais) que integram o fundamento previsto na lei para que possa derrogar a regra geral do sigilo bancário, o que está de acordo com o princípio geral contido no artigo 342º do Código Civil segundo a qual quem invoca um direito tem o ónus de prova dos respetivos factos constitutivos. E por isso a lei lhe impõe um especial dever de fundamentação, obrigando-a à “expressa menção dos motivos concretos” que suportam e justificam o ato, por forma a que o seu juízo administrativo possa ser objetivamente e jurisdicionalmente controlado.

2.A derrogação do sigilo bancário ao abrigo da al. a) do nº 1 do artº 63º B da LGT, só pode ter lugar quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária.

3. O ato que determine essa derrogação tem de especificar não só os concretos elementos indiciários disponíveis, como demonstrar que eles preenchem todos os elementos do específico tipo de crime fiscal que se pretende imputar ao Recorrente, não se bastando com a menção da instauração do inquérito criminal.*

* Sumário elaborado pelo relator.

TEXTO INTEGRAL

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

1. Relatório

T., LDA, com o nipc (...), e melhor identificada nestes autos, interpôs recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, proferida em 04.06.2020, que julgou improcedente o recurso, deduzido nos termos do disposto no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária (LGT), formulado contra a decisão proferida pela Exma. Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, comunicada por ofício datado de 10.01.2019, que determinou o acesso direto a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de créditos portuguesas, de que seja titular relativamente ao período compreendido entre 01/01/2013 e 31/12/2015.

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

“

I- Vem o presente recurso interposto da Sentença proferida nos autos que julgou improcedente o pedido formulado pela Recorrente sociedade contribuinte, que aí pugnava pela anulação da decisão da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, que autoriza a Inspeção Tributária a aceder diretamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, de que seja titular a aqui Recorrente, relativamente ao período compreendido entre 2013.01.01 e [31.12.2015] 3013.12.31, por, como vem alegado, se tratar de uma situação enquadrável na al. a) do nº 1 do artigo 63º-B da LGT.

II-Da sentença recorrida resulta que, o Tribunal a quo, com base nos documentos apresentados pelas partes e no processo administrativo remetido pela AT, deu como provado o quadro factual, **enunciado nos pontos A) a R), dos factos provados da sentença**, considerando que, relativamente às questões a decidir sobre:

a) a invocada falta de verificação do pressuposto constante na alínea a) do nº 1 do art. 63- B da LGT;
b) a invocada falta de fundamentação da decisão proferida pela Recorrida, enquadrada no dever de especial fundamentação constante no nº 4 do art. 63º B da LGT; não ocorrem, antes mostram-se preenchidos todos os pressupostos da invocada norma, não redundando em qualquer vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de factos ou falta de fundamentação formal da decisão administrativa recorrida.

III-A Recorrente não se conforma com o decidido, porquanto o Tribunal a quo julgou erradamente a matéria de facto, assim como aplicou erradamente o direito aos factos dados como provados.

IV-Relativamente à questão da falta de verificação do pressuposto constante na alínea a) do nº 1 do art. 63-B da LGT, indicado em 7.1. supra, o Tribunal a quo decide pela evidência do preenchimento de tal pressuposto, considerando a factualidade provada nos pontos A), B) e P), dos factos provados da sentença, **sem atender, com o mesmo peso e medida**, como se impõem, à factualidade, também, dada como

provada em J), K), L), M), N), O e Q) da sentença e, bem assim, sem adequada e completa subsunção de todos estes factos ao direito;

V-A factualidade dada como provada (pontos A e B supra), vem contrariada e explicada, pela factualidade provada dos pontos J) a O) e Q), todos da sentença recorrida;

VI- Começando pela informação das Ordens de Serviço Externas nº OI201701514 e OI2017043080885 e os fundamentos que estiveram nas suas origens, designadamente, **como resulta da factualidade provada no ponto J)**, a Recorrente, oportunamente, e aquando da referida ação inspetiva, apresentou resposta cabal e escrita, explicando a situação da alegada divergência, nos termos seguintes: • Os sofás que à data da visita não se encontravam nas instalações da Recorrente foram objeto de transações comerciais nacionais e intracomunitárias - requerimento que deu entrada na Direção de Finanças do Porto, em 30-03-2015.

VII.Quanto às demonstrações financeiras (balanço) patentes das declarações anuais de informação contabilística e fiscal IES/DA, na parte alegada à inconsistência sobre a evolução de valores registados do saldo da conta fornecedores e acionistas/sócios **como resulta da factualidade provada no ponto K)**, nas declarações IES dos anos de 2007, 2008 e 2009, a Recorrente declarou dividas a terceiros fornecedores nos montantes de € 1 955 415,78; 2 073 972,35 e 2 299 902, 74, respectivamente;

VIII.A evolução dos indicados saldos de fornecedores, respeitam a várias situações que ao longo de mais de 30 anos vinham sendo refletidas na contabilidade de forma recorrente;

IX. Pelo confronto com a contabilidade dos próprios fornecedores facilmente será, à entidade inspetiva, concluir estar tal saldo pago, não sendo devido; Não é pelo acesso às contas bancárias, mas pelo confronto de contabilidades da Recorrente e fornecedores, que as alegadas dívidas podem ser, ou não, infirmadas;

X. Ainda, a propósito da evolução de valores registados do saldo da conta fornecedores e acionistas/sócios, **resulta provada a factualidade do ponto L)**: em ordem ao encerramento da actividade, a Recorrente efectuou a transferência dos saldos a fornecedores para a conta 268513 - outras contas de terceiros, assumindo, estes, os “erros” contabilísticos que vinham transitando ao longo dos anos; Tal factualidade vem, ainda, explicada e confessada pela Recorrente, no **ponto 9.7 da p.i.** referindo-se que, entre 2014 e 2015 a Recorrente preparava-se para encerrar porque não tinha viabilidade financeira por dificuldades do mercado nacional e, bem assim, por os seus representantes legais, por motivos de doença e idade avançada, não terem condições de reverter, sozinhos, a precária situação económica da empresa, razão porque, efectivamente, veio a empresa Recorrente encerrar a sua actividade em sede de IVA, sendo que, a forma contabilística encontrada para acertar o alegado saldo a fornecedores foi transferido para a conta 268513, como referido em 18 supra.

XI. Quanto, à análise das declarações periódicas do IVA, entregues com eventual erro de preenchimento no campo 9, **resulta provada a factualidade do ponto M)**, a apresentação das declarações substitutivas de IVA para o ano de 2015, com alteração dos campos, transitando os valores do campo 9, para o campo 8; Independentemente de o Tribunal a quo, na sentença recorrida, considerar que tal apresentação de declarações substitutivas de IVA, com alteração de campos, por parte da Recorrente, acontecer tardiamente, ou seja, já após a decisão administrativa impugnada, a verdade é que, tal alteração é inócua em termos tributários, pois, ao contrário do invocado pela entidade inspectiva, o correto preenchimento do campo 8, respeita a operações que, tal como o campo 9, também conferem direito a deduções.

XII. relacionada com a questão do IVA, surge apontada, pela entidade inspectiva, a Venda de Stocks; sobre esta questão, para além do referido em 13.

Supra, **resulta provada a factualidade do ponto N)**, isto é, antes do objecto social indicado em C) (dos factos provados na sentença), entre 01- 08-2012 e 12-03-2015, o objecto social da Recorrente consistiu na prestação de serviços de distribuição, manutenção, assistência, apoio técnico e logístico, organização de feiras, congressos e outros eventos similares nacionais e internacionais; Na sequência de tal alteração, a Recorrente entre 2015 e início de 2016 efectuou escoamento de elevado stock, bastante desatualizado, **conforme resulta da factualidade dada provada no ponto K) da sentença;**

XIII. Stock, este, com mais de 10 anos, desvalorizado em termos comerciais, não apelativo para o mercado interno mas que, com sucesso, a Recorrente conseguiu escoar, por grosso, maioritariamente, para mercados internacionais, como **resulta da factualidade provada no ponto Q)**, no caso, as declarações aduaneiras de exportações de mercadorias de €180 000,00 em 2015 e €143 000,00 em janeiro de 2016 em exportação para Angola e India; O que, ao contrário do entendimento do Tribunal a quo, justificam, em grande medida, as divergências detetadas e apontadas na decisão administrativa;

XIV. Portanto, a atuação da Recorrente, manifestada no decurso dos procedimentos inspetivos, não é de molde a integrar qualquer atuação ilícita como, falsamente, vem qualificado na informação que sustenta a decisão recorrida;

XV. **Sobre a instauração de alegado processo de inquérito nº 2517/2017IDPRT**, por alegados indícios sobre a adoção de práticas com implicações tributárias em sede de IRC e IVA, até hoje, não teve a Recorrente qualquer conhecimento da instauração e desenvolvimento do mesmo, o qual, só foi despoletado pela Entidade Inspectiva, por força e causa dos presentes autos, com vista, apenas, a eventual suspensão do prazo de prescrição da ação inspectiva;

XVI. Sendo certo que, da sentença recorrida, **a prova da instauração e existência de tal processo de inquérito** e, bem assim, dos alegados factos denunciados e indícios recolhidos, alegadamente, como bastantes e fundamentadores da invocada forte probabilidade da prática de crime fiscal determinante para o preenchimento do pressuposto previsto na norma legal invocada pela AT, **resulta apenas do que vem**

informado pela Direção de Finanças Porto, factualidade dos pontos E) F) e G) da sentença, não existindo, nos autos, qualquer prova documental/certidão do alegado processo de inquérito e do estado em que, o mesmo, se encontra;

XVII.O fundamento da decisão de autorização para o acesso aos documentos bancários é a situação prevista na alínea a) do nº 1 do art. 63-B da LGT - no caso concreto, não se mostram minimamente alegados e verificados indícios da prática, pela Recorrente, de qualquer crime em matéria tributária;

XVIII. Mal andou o Tribunal a quo, ao entender, erradamente, terem sido recolhidos indícios bastantes e fundamentadores da forte probabilidade de prática de crime fiscal determinante para o preenchimento do pressuposto previsto na norma legal invocada pela AT.

XIX. Outra grande conclusão sobre a qual a Autoridade Inspectiva alicerça o seu pedido de levantamento do sigilo bancário é a conduta do sujeito passivo manifestada no decurso dos procedimentos inspectivos (ponto 4.1 da informação inspectiva); sobre tal conduta do sujeito passivo, cabe dizer o seguinte: como, **resulta da factualidade provada no ponto O) da sentença**, apesar da grave situação pessoal dos representantes legais da empresa, ou seja, pelas graves doenças de que padece a, então, representante legal da Recorrente, M. e cujo único apoio é o seu companheiro com o qual vive há mais de 30 anos em união de facto, o atual gerente, A., com 69 anos de idade, que motivou alguma dilação temporal;

XX.A colaboração e informação contabilística que foi sendo solicitada, pela entidade inspectiva, não deixou de ser prestada pela Recorrente, como **resulta de parte da factualidade provada no ponto E) da sentença**, concretamente:

- Em 17-03-2015, teve lugar a visita da entidade inspectiva às 4 lojas da Recorrente; - Em 18-01-2018, a apresentação do ficheiro SAFTPT, da contabilidade de 2013, acabou por ser efetuado, por e-mail remetido pelo contabilista da Recorrente;- Em 27-02-2018, o, entretanto, nomeado gerente da Recorrente, A., deu entrada no Serviço de Finanças do Porto de um requerimento a solicitar prazo de 30 dias para a apresentação dos elementos de escrita de 2014 sendo que, na sequência do mesmo, a entidade inspetiva, até hoje, não se pronunciou; - Em 23-10-2017, a contabilidade do ano de 2015 foi, prontamente, disponibilizada e analisada pela Entidade Inspetiva, no gabinete da contabilista da Recorrente, A., sito na Rua (...);

XXI.A decisão de derrogação do sigilo bancário não só viola o princípio do inquisitório, o princípio da privacidade e da intimidade da vida privada, como é desprovida de qualquer fundamento, dada a colaboração que a Recorrente manifestou junto da Entidade Inspectiva.

XXII.Entende a Recorrente que o Tribunal a quo incorreu em erro de julgamento, porquanto não relevou indícios suficientes do cumprimento do dever de colaboração da Recorrente para com a Recorrida.

XXIII. Por último, e quanto à questão, invocada pela Recorrente, de falta de fundamentação da decisão proferida pela Recorrida, enquadrada no dever especial de fundamentação constante no nº 4 do art. 63º - B da LGT, entende a Recorrente que no confronto da informação que serve de base à decisão da Recorrida e da prova produzida e matéria dada como provada na sentença, não se vislumbram mais do que conclusões, juízos conclusivos, que, além, do mais, não são minimamente evidentes, sendo certo que, nos termos do disposto no artigo 74º, nº1 da LGT (conjugado com o disposto no artigo 63º-B da LGT), era sobre a Administração Tributária que impendia o ónus da prova dos factos constitutivos dos seus direitos, no caso concreto, de acesso à informação bancária da Recorrente.

Afirmar, como afirma a Recorrida na sua decisão administrativa, que: é algo que surpreende pela subjetividade e abstração do alegado, já que, efetivamente, nada disto surge evidente; desde a conduta do sp., à venda de stocks para mercados internacionais, até à transferência de saldos de fornecedores para acionistas/sócios pode ter-se verificado, como se verificou e explicou, por diversas razões.

XXIV. Pelo que, nada do afirmado surge como facto indiciador de prática de qualquer crime em matéria tributável, ou mesmo da falta de veracidade do declarado ou sequer como a verificação da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável. Em suma, naquilo que para o caso em análise respeita (relembre-se que aqui nos cabe apenas apreciar a autorização de acesso a elementos bancários relativos ao período compreendido entre 01/01/2013 a 31/12/2015), e recaindo sobre a Administração o ónus de demonstrar a verificação dos pressupostos que permitem aceder às informações bancárias da visada pelas suas decisões, não descortinamos, in casu, até pela conjugação de toda a factualidade dada como provada na sentença, que estejam aqui identificados nem indícios da prática de crime tributário, falta de veracidade do declarado, nem que estejamos perante a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88º da LGT, e, em geral, que estejam verificados os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta.

XXV. Não estão, pois, reunidos os pressupostos legais, previstos no artigo 63º-B da LGT, concretamente na alínea supra referida, e ao abrigo da qual o pedido foi formulado, para aprovar o acesso à informação bancária relativamente à Recorrente;

XXVI. Pelo que, também, por isso, resulta claro, tratar-se, no caso, de uma decisão que não cumpre as regras legais aplicáveis, não se afigurando necessária, proporcional e adequada aos fins visados pelo procedimento inspetivo instaurado relativamente à sociedade Recorrente;

XXVII. O Tribunal a quo errou no seu julgamento, mediante uma apreciação inapropriada e incorreta dos factos e do direito aqui aplicável, valoração essa que, no entender da Recorrente, deveria ter conduzido a uma decisão diversa da encontrada, designadamente, à revogação da decisão de levantamento do sigilo bancário, referente ao período compreendido entre os anos de 2013 a 2015, proferida pela Diretora-Geral da ATA nos termos e com os fundamentos atrás invocados.

XXVIII.A sentença a quo procedeu a uma incorrecta aplicação do direito à factualidade apurada, violando o disposto no artigo 63º-B da LGT.”

**

A **Recorrida**, não apresentou contra-alegações.

**

O Ilustre Magistrado do Ministério Público, junto deste Tribunal **emitiu parecer no sentido de dever ser negado provimento ao recurso** nos termos constantes de fls.884 [sitaf].

**

Dada a natureza urgente do processo, há dispensa de vistos prévios (artigo 36.º, n.º 2 do Código de Processo nos Tribunais Administrativos ex vi artigo 2.º, n.º 2, alínea c) do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

**

II - DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO - QUESTÕES A APRECIAR

Cumprе apreciar e decidir as questões colocadas pela Recorrente, estando o objeto do recurso delimitado pelas conclusões das respetivas alegações, sendo que importa apreciar se a sentença recorrida enferma de erro de julgamento de facto e de direito, ao concluir pela verificação dos pressupostos legalmente exigidos para a derrogação do sigilo bancário.

III. Fundamentação

1. Matéria de facto

Da sentença prolatada em primeira instância, consta a seguinte matéria de facto:

“

A. Relativamente à aqui Recorrente T. Lda. corre termos nos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças do Porto desde 30/10/2017 procedimento inspetivo de âmbito parcial ao IRC e IVA do ano de 2013 de acordo com a OI 201606885, no seguimento da Ação Especial - Ficha de Codificação nº 6 - Controlo dos Fluxos de Pagamento com Cartões de Débito e Crédito (modelo 40) - Diferenças TPA-VND (2013) e verificada uma divergência de EUR 294 530,67 entre o valor anual de pagamentos com cartões de débito e crédito, EUR 400 166,49, e o volume de vendas declaradas na IES/DA, EUR 105 635, 82 (fls. 1 a 2 do PA);

B. Em 08/01/2018 foram iniciados dois procedimentos inspetivos de âmbito parcial ao IRC e IVA dos anos de 2014 e 2015 de acordo com as OI 201701514 e OI201704308, constando da proposta de fiscalização

que “No âmbito da ação designada por Operação PAELAC - I Stocks constatou-se que o sp, declarou em 2012 e 2013 valores de inventários elevados face ao volume de negócios declarado. As quantidades comunicadas quanto ao inventário de 2014 mostram-se excessivas face ao stock existente nas 4 lojas aquando da nossa visita. As faturas de venda enviadas em resposta à notificação efetuada indiciam uma tentativa de regularização voluntária da situação de stocks excessivos já que, entre 03/01 e 13/3 foram faturados 303 sofás, o que não parece ser habitual neste sp. Desses 303 sofás, 246 foram faturados como transações intracomunitárias de bens, ou seja, sem liquidação de IVA nos termos do art.º 14 ° do RITI. Importa, assim, analisar a veracidade de tais transações pelo que se remete a presente proposta para apreciação.” (fls. 3 a 11 do PA);

C. A Recorrente exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, sendo tributada em IRC e IVA de acordo com enquadramento no CAE Principal 47591 desde 31/03/2015 enquanto estabelecimento especializado de comércio a retalho de mobiliário e artigos de iluminação, tendo entregue as declarações modelo 22 e periódicas do IVA dos anos de 2013 a 2015 (ponto 2 da informação de fls. 145 a 150 do PA e doc. nº 5 anexo à PI);

D. A Recorrente cessou a atividade para efeitos de IVA com data reportada a 31/08/2016, tendo sido nomeada representante da cessação M., sócia, e gerente até 01/11/2017, permanecendo após essa data o sócio A. como único gerente (pontos 2 e 3 da informação de fls. 145 a 150 do PA);

E. Em 27/03/2018 na Direção de Finanças do Porto foi elaborada informação para derrogação do sigilo bancário, nela constando, no ponto 4, como motivos do pedido de acesso a informações e documentos protegidos por sigilo bancário que:

“4.1. Factos associados à conduta do sujeito passivo no decurso dos procedimentos inspetivos

O início da ação inspetiva credenciado pela Ordem de Serviço Externa n.º 01201606885 (ano de 2013) ficou marcado pela recusa da assinatura da credencial por parte do gerente Sr. A. NIF: 158.358.988 (facto registado em Termo de Ocorrência lavrado para o efeito).

Nesse mesmo instante, e depois de questionado para o efeito, o Sr. A. referiu que não estaria na posse de quaisquer documentos relativamente à atividade do ano de 2013, desconhecendo o seu paradeiro.

Foi questionada a presença da representante da cessação, Sra. M., a qual constou como gerente do sujeito passivo até 2017.11.01. A este facto, o Sr. A. referiu que a sua esposa encontrava-se doente, pelo que não estaria presente em qualquer diligência.

Procederam-se às seguintes notificações:

[Todas as notificações efetuadas ao sujeito passivo por ofício, mencionadas ao longo desta informação, foram sempre por três vias. Notificação na pessoa do gerente (Sr. A.), remetida para a morada da sede fiscal da sociedade e notificação na pessoa da representante da cessação (Sra. M.) remetidas, para a morada da sede fiscal da sociedade e domicílio fiscal da representante]

Notificações efetuadas através de carta registada com aviso de receção, do início do procedimento inspetivo - (01201606885):

Primeiras notificações: Ofícios n.º (s) 2017S000261217, 2017S000261 183 e 201 7S000261 152, datados de 2017.11.07. Todas as notificações foram objeto de devolução por parte dos CTT com a indicação respetivamente de “Não Atendeu”, “Objeto não reclamado” e “Objeto não reclamado”;

Segundas notificações: Ofícios n.º (s) 2017S000276045, 2017S000276066 e 2017S000276054, datados de 2017.11.21. Todas as notificações foram objeto de devolução por parte dos CTT com a indicação com a indicação “Não Atendeu”;

Notificações efetuadas através de carta registada para exibição de escrita, agendada para o dia 2017.11.24, às 10h.00m no local da centralização da contabilidade – Rua Damião de Gois, n.º 116, Sala 8 - Porto:

Ofícios n.º (s) 2017S000272213, 2017S000272223 e 2017S000272237, datados de 2017.11.16.

Na data agendada na notificação para a exibição dos elementos de escrita, não compareceu nenhum representante do sujeito passivo, conforme ficou a constar de termo de ocorrência lavrado para o efeito.

Em 20.11.2017 deu entrada na Direção de Finanças do Porto (entrada n.º 2017E003478362) um requerimento apresentado pelo sujeito passivo (assinado pelo gerente - Sr. A.) a solicitar o prazo de 30 dias para cumprir com a apresentação dos elementos de escrita.

Este requerimento surgiu no seguimento do nosso ofício n.º 2017S000272223.

Em 2018.01.08 notificou-se pessoalmente o sujeito passivo na pessoa do gerente - Sr. A., a designar o dia 19 de janeiro de 2018, às 14.30, no local da sede da contabilidade (Rua (...)), para exibição de escrita.

Novamente, o sujeito passivo incumpriu com o prescrito na notificação, não comparecendo qualquer representante do sujeito passivo para a exibição da escrita. Este facto ficou devidamente registado em termos de ocorrência lavrado para o efeito.

Foram efetuadas notificações através de carta registada com aviso de receção para organização da contabilidade e respetiva apresentação (01201606885), tendo ficado agendada a sua apresentação para o dia 2018.02.16, às 10h.00m no local da sede da contabilidade. Rua (...):

Primeiras notificações: Ofícios n, ° (s) Ofícios n, ° (s) 2018S000021084, 2018S000021133 e 2018S000021151, datados de 2018.01.25. Todas as notificações foram objeto de devolução por parte dos CTT com a indicação de “Não Atendeu”;

Segundas notificações: Ofícios nº (s) Ofícios nº (s) Ofícios nº (s) 2018S000032101, 2018S000032093 e 2018S000032079, datados de 2018.02.08. Todas as notificações foram objeto de devolução por parte dos CTT com a indicação de “Não Atendeu”.

Na data agendada na notificação para a organização da contabilidade e respetiva apresentação, não compareceu nenhum representante do sujeito passivo, conforme ficou a constar de termo de ocorrência lavrado para o efeito.

Foram efetuadas diversas diligências junto do contabilista certificado (J.) responsável pela execução da contabilidade do ano de 2013, no sentido de obter o ficheiro SAFT-PT da contabilidade e documentos. O primeiro contacto ocorreu em 2017.10.25, tendo este (contabilista) afirmado não estar na posse de quaisquer documentos da contabilidade. Para o efeito, apresentou um documento (papel timbrado) a referir a entrega das pastas da contabilidade. Esse documento está rubricado por alguém pretensamente da TGV, sem ser possível identificar essa pessoa. Desde essa data, reiteradamente adiou apresentação do ficheiro SAFT-PT da contabilidade.

A apresentação do ficheiro SAFT-PT da contabilidade de 2013 ocorreu em 2018.01.18, de acordo com email remetido por aquele contabilista.

O primeiro contacto pessoal com a atual contabilista certificada (A.) ocorreu em 2017.10.23, tendo esta referido (verbalmente) que não estava na posse de quaisquer elementos de 2013 - (01201606885). No que concerne a 2014 (01201701514) referiu que foram efetuados alguns registos contabilísticos tendo por base um balancete remetido pelo outro contabilista, sem precisar a respetiva identificação.

Em 2018.01.09 foram iniciados os procedimentos inspetivos relativos às Ordens de Serviço Externas n.º (s) 01201701514 e 01201704308, respetivamente para os anos de 2014 e 2015.

Foram efetuadas notificações para autorizar voluntariamente o acesso à informação de natureza bancária: o Ofícios n.º (s) 2018S000021 108, 2018S000021 122 e 2018S000021 161, datados de 2018.01.25. Todas as notificações foram objeto de devolução por parte dos CTT com a indicação receptivamente de 'Não Atendeu', "Objeto Não Reclamado" e "Objeto Não Reclamado".

Deste modo, conclui-se que o sujeito passivo não concedeu autorização para acesso à informação de natureza bancária (contas e respetivos documentos suporte dos movimentos bancários).

Perante a falta dos documentos suporte aos registos contabilísticos, notificou-se através de carta registada, para exibição de escrita - (01201701514), agendada para o dia 2018.02.28, às 10h.00m no local da centralização da contabilidade - Rua Damião de Gois, n.º 116, Sala 8 - Porto:

o Ofícios n.º (s) 2018S000036230, 2018S000036241 e 2018S000036235, datados de 2018.02.15.

Na data agendada na notificação para a exibição dos elementos de escrita, não compareceu nenhum representante do sujeito passivo, conforme ficou a constar de termo de ocorrência lavrado para o efeito

Em 27.02.2018 deu entrada na Direção de Finanças do Porto (entrada n.º 2018E000660150) um requerimento apresentado pelo sujeito passivo (assinado pelo gerente - Sr. A.) a solicitar (novamente, como tinha feito relativamente ao ano de 2013) o prazo de 30 dias para cumprir com a apresentação dos elementos de escrita. Este requerimento surgiu no seguimento do nosso ofício n.º 2018S000036241.

No contexto da factualidade descrita e da recolha de vários indícios sobre a adoção de práticas com implicações tributárias em sede de IRC e IVA foi instaurado o processo de inquérito n.º 2517/2017IDPRT.

4.2. Factos relativos a situações anómalas com eventuais consequências em tributação de IRC e IVA

Apesar da ausência dos elementos da contabilidade do ano de 2013 e do ano de 2014, por exclusiva responsabilidade do sujeito passivo, e da recusa em autorizar o acesso aos documentos bancários, importa elencar um conjunto de ocorrências que suportam a necessidade de obter extratos e documentos dos movimentos bancários.

De acordo com a informação que foi elaborada no âmbito da ação de controlo dos inventários (Despacho externo n.º DI201500712) destaca-se o seguinte:

No dia 17 de março de 2015 procedeu-se à contagem física dos artigos do tipo sofás existentes em cada um dos seus quatro armazéns: (i) Rua (...), (ii) (...), (iii) Esplanada (...), (iv) Rua (...);

O sujeito passivo tinha declarado, em 2012 e 2013, valores elevados de inventários face ao volume de negócios declarado (valores extraídos da IES/DA remetidas pelo sujeito passivo):

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

As elevadas quantidades comunicadas à AT relativamente a 2014, não se mostraram compatíveis com o stock existente nos armazéns/lojas na data da visita;

Foi detetada uma divergência de 21 sofás entre a quantidade existente no local e a quantidade que deveria teoricamente existir face às quantidades comunicadas e às respetivas entradas e saídas de mercadoria; Tendo por base as demonstrações financeiras (balanço) patentes das declarações anuais de informação contabilística e fiscal (IES/DA) destaca-se a seguinte informação:

Evolução dos inventários vs vendas:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Evolução do saldo da conta Fornecedores e Acionistas/Sócios:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Para os mesmos períodos, e no sentido de destacar a inconsistência sobre a evolução de valores aí registados (transferência de saldos de fornecedores para acionistas/sócios) importa apresentar os saldos totais das contas 11- Caixa e 12 - Depósitos bancários:

[imagem que aqui se dá por reproduzida]

Da análise às declarações periódicas do IVA é possível aventar os seguintes factos:

Declarações periódicas entregues com eventual erro de preenchimento no campo 9 (porquanto este campo se destina essencialmente a declarar operações isentas ao abrigo do artigo 9º do CIVA - operações que não conferem direito à dedução), com os seguintes valores:

o € 192.638,68 (06T/2015);

o € 182.059,82 (09T/2015); e

o €213.582,88 (12/2015)

Destaca-se que a venda de stocks (a corroborar o que ficou expresso na informação elaborada no âmbito da ação de controlo de inventários) assentou maioritariamente em emissão de faturas titulando operações isentas nos termos do artigo 14 ° do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias.” (pontos 4.1 a 4.3 da informação de fls. 179 a 184 do PA, constando as informações, ordens de serviço, termos de ocorrência, requerimentos e respostas a fls. 12 a 144 do PA);

F. Formulando as seguintes conclusões e proposta:

“III - CONCLUSÕES e PROPOSTAS

Toda a factualidade descrita enquadra-se na situação prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 63-B da LGT - Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária, nomeadamente:

A conduta do sujeito passivo manifestada no decurso dos procedimentos inspetivos (ponto 4.1 da presente informação):

Os indícios objetivos sobre práticas que sustentam eventuais circunstâncias com implicações diretas em sede de IRC e IVA (ponto 4.2 da presente informação);

Sendo que, esses factos motivaram a instauração do processo de inquérito identificado pelo n.º 2517/2017IDPRT, por indícios da prática do crime de fraude fiscal, previsto e punido nos termos do artigo 103º do RG1T.

Desta forma, mostra-se imprescindível obter informação sobre as contas tituladas pelo sujeito passivo nos

anos de 2013, 2014 e 2015, bem como obter acesso aos extratos bancários e respetivos documentos suporte desses movimentos, para uma fundamentação cabal de eventuais correções à matéria tributável/imposto a propor por estes Serviços de Inspeção Tributária.

Pelos motivos descritos anteriormente, propõe-se o envio da presente informação à Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, com o intuito de ser autorizada derrogação do sigilo bancário para o sujeito passivo T. LDA, NIPC 501.501.088, para os períodos de 2013, 2014 e 2015.” (fls. 184 do PA);

G. Em 20/12/2018, após análise e troca de informações com a DF do Porto para esclarecimentos decorrentes da informação prestada identificada em E) e F), a DSPC da Inspeção Tributária prestou a informação 158/2018 com o seguinte teor:

“I - INTRODUÇÃO

1 - Em referência à informação que suporta o pedido de derrogação do sigilo bancário com data de 27/03/2018 e remetida através da comunicação GPS n.º 713120180132424 de 19/04/2018, elaborada no âmbito do procedimento inspetivo externo credenciado pelas 01201606885, 01201701514 e 01201704308, âmbito parcial (IRC/IVA) e relativo aos anos de 2013, 2014 e 2015, respetivamente, somos, em obediência ao despacho do Exmo. Senhor Chefe da Divisão de Planeamento e Apoio Técnico de 24/04/2018, a informar, sob a forma de nota técnica, para os termos e efeitos de acesso a informações e documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, conforme o regime jurídico-tributário constante dos artigos 63.º e 63.º-B, ambos da Lei Geral Tributária (LGT), relativamente ao contribuinte T. Lda., nipc 501501088 (doravante contribuinte visado), para efeitos do apuramento da sua real situação tributária nos anos de 2013, 2014 e 2015.

2 - Na informação com data de 27/03/2018 elaborada pela DFPorto-DIT2, que se dá aqui por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais, após descrito e analisado um determinado quadro factual, concluiu-se pela verificação dos pressupostos constantes do art. 63º-B da LGT, e, em consequência, propõe-se o acesso a informações e documentos bancários sem dependência do consentimento do respetivo titular.

II - INFORMAÇÃO

A - Dos factos

3- Encontra-se a decorrer na DFPorto um procedimento inspetivo credenciado pelas 01201606885. 01201701514 e 01201704308, no âmbito do qual foi elaborada a informação que suporta o pedido de derrogação do sigilo bancário com data de 27/03/2018, onde se encontra exposto o quadro factual que concorre para a fixação da situação sob análise.

4 - Após a prévia análise à predita informação, foram remetidas à DFPorto, através da comunicação GPS n.º 65002018C163615 de 16/05/2018, algumas propostas de melhoria à respetiva fundamentação.

5 - Através da comunicação GPS n.º 71312018C180352 de 30/05/2018 foi remetida a informação de 29/05/2018 através da qual a DFPorto manifesta a sua discordância face às aludidas propostas e reitera a informação de 27/03/2018

6 - Na predita informação encontra-se exposto o quadro factual que concorre para a fixação da situação sob análise, de onde podemos destacar, pela sua importância, os seguintes excertos: (...) (...)”. (negritos originais)

B - Da análise

7 - Face ao circunstancialismo constante do teor da predita informação, parece-nos manifesto que a efetiva capacidade tributária do contribuinte visado seja suscetível de ser esclarecida apenas com recurso ao mecanismo legal de acesso direto, sem dependência do respetivo consentimento, por parte da AT e através da DFPorto, às informações e documentos bancários relativos à conta bancária, ou contas, de que este seja titular ou co-titular.

8 - A DFPorto subsume o quadro factual sob análise na previsão da alínea a) do n.º 1 do art. 63º-B da LGT. Este enquadramento legal merece a nossa concordância.

9 - Na realidade, encontra-se a decorrer um processo de inquérito de natureza criminal-fiscal sob o n.º 954/2017.8IDPRT (o n.º 2517/2017IDPRT que é erradamente mencionado a pp. 8 da sobredita informação como o do processo de inquérito, corresponde, na realidade, ao número de notícia crime), onde se encontram sob investigação factos praticados pelo contribuinte visado, enquanto autor material, durante os anos sob inspeção de 2013, 2014 e 2015 suscetíveis de configurar a prática do crime fiscal de fraude, p.p. pelo art. 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT). Na medida em que a instauração deste processo de inquérito depende da existência de indícios da prática do mencionado crime fiscal, a sua existência determina a verificação dos pressupostos de facto consagrados na al. a) do n.º 1 do art. 63º-B da LGT.

10 - Quanto aos requisitos de natureza procedimental, encontra-se cumprida a exigência legal constante do n.º 4 do art. 63º-B da LGT, parecendo-nos a fundamentação aduzida na predita informação suficiente para justificar o recurso à aplicação da derrogação do sigilo bancário para obter os elementos necessários á cabal elucidação da situação contributiva do contribuinte visado, visto não haver outra forma de aceder á informação pretendida.

11 - Considerando que no presente procedimento inspetivo estão em causa IRC e IVA eventualmente a liquidar respeitantes ao ano de 2013, importa apreciar da possibilidade da liquidação destes impostos face ao regime da caducidade do direito à liquidação consagrado no art. 45.º da LGT, na medida em que o prazo geral de quatro anos previsto para esse efeito no n.º 1 desta disposição se encontrar esgotado, ou se ocorreu alguma circunstância durante o procedimento inspetivo que possa condicionar a aplicação deste prazo.

12 - Não obstante a informação constante da plataforma informática SIIIT respeitante à 01201 606885 - relativa ao ano de 2013 - não contemplar qualquer dado relativo a suspensões (o mesmo acontece para as 01201701514 e 01201704308, é possível verificar que o início do procedimento inspetivo ocorreu em 30/10/2017 com a assinatura da OI pelo SP.

13 - Segundo informação colhida no sistema informático da AT» Outras Atividades» Justiça e Contencioso» Infrações» Sistema de Inquéritos Criminais Fiscais, o processo de inquérito n.º 954/2017. 8IDPRT foi instaurado em 24/11/2017, encontrando-se o seu prazo de conclusão suspenso por este facto nos termos do disposto na al. c) do n.º 5 do art. 36º do RCPITA.

14 - Também o prazo do direito á liquidação dos eventuais impostos que sejam liquidados respeitantes ao ano de 2013 se encontra suspenso desde a mesma data, 24/11/2017, e pelo mesmo motivo da instauração do processo de inquérito, como consagra o n.º 5 do art. 45 ° da LGT. Após o arquivamento ou trânsito em

julgado da respetiva sentença, este prazo é acrescido de um ano como determina o segmento final desta norma.

15 - Assim, é seguro afirmar que na data da elaboração desta informação o prazo do direito à liquidação dos impostos relativos a 2013 se encontra suspenso, não tendo, portanto, ocorrido a sua caducidade.

16- Encontram-se, portanto, plenamente verificados os condicionalismos legais exigidos pelo art. 63.º-B da LGT para propor que seja solicitado à Exma. Sra. Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira autorização para aceder a todas as informações e documentos bancários - atento o disposto a este respeito no n.º 10 do mesmo artigo - relativos à conta bancária, ou contas - incluindo aquela através da qual devem ser, exclusivamente, movimentados os pagamentos e recebimentos respeitantes à atividade empresarial desenvolvida, no cumprimento do imperativo legal consagrado no n.º 1 do art. 63º-C da LGT - de que o contribuinte visado, T. Lda., seja titular ou co-titular, sem dependência do respetivo consentimento e na prossecução do princípio norteador inspetivo da descoberta da verdade material consagrado nos artigos 58 ° da LGT e 6.º do RCPITA.

Pelo que,

17 - Considerando os factos trazidos ao nosso conhecimento, e cumprindo a fundamentação constante da informação para efeitos de derrogação de sigilo bancário com data de 27/03/2018 da DFPorto os requisitos estabelecidos no n.º 4 do art. 63. Q -B da LGT, parece-nos que se encontram integralmente verificados os pressupostos jurídico-tributários previstos nos arts. 63º e 63º-B, ambos da LGT, para aceder às informações e documentos bancários relativos à conta bancária, ou contas de que o contribuinte T. Lda., nipc (...), seja titular ou co-titular e sem dependência do respetivo consentimento, para efeitos do apuramento da sua efetiva situação tributária relativamente aos anos de 2013, 2014 e 2015, no cumprimento do imperativo legal da descoberta da verdade material consagrado nos artigos 58º da LGT e 6º do RCPITA.

III -PROPOSTA

18 - Destarte, e se o entendimento vertido supra merecer acolhimento superior, propomos a remessa do presente processo ao Gabinete da Exma Senhora Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira para cumprimento do disposto na parte final do n.º4 do art. 63º-B da LGT." (fls. 253 a 254 do PA);

H. Tendo a Diretora-Geral da Autoridade Tributária Aduaneira em 28/12/2018 proferido decisão com o seguinte teor:

"1. Nos termos e com os fundamentos constantes da Informação da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, prestada no âmbito das Ordens de Serviço n.ºs 01201606885, 01201701514 e 01201704308, bem como com os pareceres e despacho nela exarados, verificando-se o condicionalismo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º4 do mesmo preceito legal, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder diretamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituição de crédito portuguesas, de que seja titular o sujeito passivo " T. Lda. , com o número de identificação fiscal (...), respetivamente, com referência ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2015.

2. Devolva-se o processo à Direção de Finanças do Porto para efeitos de prosseguir o procedimento de levantamento do segredo bancário." (fls. 255 do PA);

I. Notificada por ofício datado de 10/01/2019, a Recorrente, representada pelo gerente A., apresentou o presente recurso (fls. 1 a 224 e 229 a 241 dos Autos);

J.A recorrente apresentou na DF Porto em 30/03/2015 no âmbito da ação designada por Operação PAELAC - I Stocks resposta a notificação efetuada respondendo a divergências nas contagens físicas e juntando “facturas de clientes, de fornecedores e documentos justificativos de toda a movimentação de sofás, desde 1/1/2015 até 17/3/2015” (doc nº 1 anexo à PI);

L. Nas declarações IES dos anos de 2007, 2008 e 2009 a recorrente declarou dívidas a terceiros fornecedores nos montantes de EUR 1 955 415,78, 2 073 972,35 e 2 299 902,75 respetivamente (doc. nº2 anexo à PI);

M. Em ordem ao encerramento da atividade a recorrente efetuou a transferência dos saldos a fornecedores para a conta 268513 - outras contas de terceiros “assumindo estes os “erros” contabilísticos que vinham transitando ao longo dos anos (doc. nº 3 anexo à PI e admitido a 9.7 e 9.8 da PI);

N.A recorrente apresentou declarações substitutivas das declarações periódicas de IVA dos períodos 06/2015, 09/2015 e 12/2015, alterando os montantes declarados no campo 9, transmissões isentas ou não tributadas: operações que não conferem direito à dedução, para o campo 8, transmissões isentas ou não tributadas: operações que conferem direito à dedução, entre 24/01/2019 e 26/01/2019 (doc. nº 4 anexo à PI);

O. Antes do objeto social indicado em C), entre 01/08/2012 e 12/03/2015 o objeto social da sociedade recorrente consistiu na prestação de serviços de distribuição, manutenção, assistência, apoio técnico e logístico, organização de feiras, congressos e outros eventos similares nacionais e internacionais (doc. nºs 5 e 6 anexos à PI);

O).Na sequência de doença incapacitante para a atividade profissional nos períodos de 18/03/2016 a 08/04/2016 e 10/10/2016 a 19/05/2017, em 23/05/2017 foi emitida declaração médica relativa à sócia da sociedade recorrente M. onde consta que “sofre de hepatite autoimune grave em tratamento e estudo no HGSA, patologia pulmonar não especificada em estudo, seguida na medicina interna do HGSA, com S Sjogren grave, com TP latente seguida no CDP porto, poliartralgias com dor intesna e limitação funcional, aguarda consulta de oftalmologia, reumatologia e psiquiatria (depressão reactiva), não estando capacitada para exercer as suas funções em atendimento a clientes. Esta também muito debilitada em risco de contrair infecções oportunistas, bem como muito limitada pelos efeitos laterais da medicação que faz” (doc. nº 7 anexo à PI);

P. Pelos ofícios n.º 2019S000020913 com o registo n.º RF389117289PT, entregue em 2019.01.28, n.º 2019S000020908 com o registo n.º RF389117292PT, entregue em dia 2019.01.28 e n.º 2019S000020922 com o registo n.º RF389117275PT, devolvido em 08/02/2019 a AT procedeu à notificação da sociedade e dos legais representantes da instauração do processo de inquérito 954/2017.8IDPRT instaurado na sequência da notícia crime nº 2517/2017IDPRT (ponto 9 da informação 158/2018 identificada em G), informação consultada em https://www.ctt.pt/feapl_2/app/open/objectSearch/objectSearch.aspx e fls. 272 a 288 do PA);

Q. Já na pendência do presente recurso, a recorrente juntou aos autos 7 certificados de exportação de mercadorias para Angola, emitidos nos meses de maio, junho, julho, e agosto de 2015, 6 no montante

global de EUR 180 077,62 e 1 sem valor declarado, com a referencia FT 2015/81 (9097/19047), e 2 certificados de exportação de mercadorias para a Índia, emitidos no mês de janeiro de 2016, no montante global de EUR 143.582,88 (fls. 744 a 789 dos Autos);

R. De acordo com os balancetes, os SAF T (PT) facultados à AT e informação disponibilizada pelo Banco de Portugal, nos anos de 2013 a 2015, a recorrente era titular de contas sedeadas no Banco Santander Totta, Banco Comercial Português, Deutsche Bank – Sucursal em Portugal, Caixa de Crédito Agrícola de Arouca, Banco Popular, Banco Internacional de Crédito, Caixa Central - Caixa de Crédito Agrícola, Banco Espírito Santo e Novo Banco (PA a fls. 268 a 271 e 289 a 332).

Factos não provados

Nada mais se provou com interesse para a decisão da causa.”

*

2.0 DIREITO

Insurge-se a Recorrente contra a sentença proferida pelo Tribunal “a quo”, invocando o erro de julgamento de facto e de direito. Para sustentar o alegado, a Recorrente começa por referir que na sentença recorrida se decide pela evidência do preenchimento do pressuposto constante na alínea a) do n.º 1 do art.º 63.º B da LGT, tendo por suporte a factualidade levada ao probatório nos pontos A), B) e P), **sem atender, com o mesmo peso e medida, como se impõe**, à factualidade dada como provada em J), K), L), M), N), O) e Q) e, bem assim, sem a adequada e completa subsunção de todos estes factos ao direito.

2.2.2 Do erro de julgamento de facto:

Importa, desde já, ter presente que em ordem ao consignado no artigo 639.º, do CPC e em consonância com o disposto no artigo 282.º do CPPT, as conclusões das alegações do recurso definem o respetivo objeto e consequentemente delimitam a área de intervenção do Tribunal ad quem, ressalvando-se as questões de conhecimento oficioso.

Assim, ponderando o teor das conclusões de recurso verifica-se que a Recorrente no ponto III) das mesmas vem alegar que o Tribunal “a quo”, julgou erradamente a matéria de facto sem ponderar com o mesmo “peso” toda a factualidade levada ao probatório.

Vejamos,

Face ao que se encontra enunciado, e numa primeira análise, podemos ser conduzidos para uma eventual impugnação da matéria de facto na medida em que a Recorrente, na conclusão V) vem referir de forma expressa que determinada factualidade dada como provada, vem contrariada e explicada pela factualidade inserta nos pontos J) a O) e Q).

Ora, a ser essa a pretensão da Recorrente, impunha-se que a mesma respeitasse as regras que se encontram estabelecidas no artigo 640.º do CPC, o que não foi cumprido.

Com efeito, o n.º 1 do artigo 662.º do Código de Processo Civil (CPC), determina que “A Relação deve alterar a decisão proferida sobre a matéria de facto, se os factos tidos como assentes, a prova produzida

ou um documento superveniente impuserem decisão diversa.”

Por sua vez, o artigo 640.º do mesmo diploma impõe que “1 - Quando se impugne a decisão proferida sobre a matéria de facto, deve o recorrente obrigatoriamente especificar, sob pena de rejeição:

- a) Os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados;
- b) Os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida;

2 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, quando os meios probatórios invocados como fundamento em erro na apreciação das provas tenham sido gravados e seja possível a identificação precisa e separada dos depoimentos, nos termos do disposto no número n.º2 do artigo 522.º C, incumbe ao recorrente, sob pena de imediata rejeição do recurso no que se refere á impugnação da matéria de facto, indicar com exatidão as passagens da gravação em que se funda, sem prejuízo da possibilidade de, por sua iniciativa proceder à respectiva transcrição.

(...)”

Em suma, resulta da conjugação dos artigos art.ºs 662.º e 640.º do CPC, que a Relação deve alterar a decisão proferida sobre a matéria de facto, desde que a Recorrente especifique os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados, indique os concretos meios probatórios que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida.

Como vimos, a Recorrente nas citadas conclusões, limita-se apenas a afirmar que na sentença recorrida a factualidade dada como prova não foi tida em consideração pelo Tribunal “a quo”, com o mesmo peso e medida, para além de que os pontos A) e B) se encontram explicados e contrariados pelos pontos J) a O) e Q).

Para além disso, importa salientar que na decisão sobre a matéria de facto o Juiz “a quo” aprecia livremente as provas, analisa-as de forma crítica e decide segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, especificando os fundamentos que foram decisivos para a formação de tal convicção, exceto quando a lei exija formalidades especiais para a prova dos factos controvertidos, caso em que tal prova não pode ser dispensada. É, pois, pela fundamentação invocada para a decisão que normalmente se afere a correção do juízo crítico sobre as provas produzidas.

Assim, assentando a decisão da matéria de facto na convicção criada no espírito do juiz e baseada na **livre apreciação das provas** que lhe foram apresentadas, a sindicância de tal decisão não pode deixar de respeitar a liberdade da 1ª instância na respetiva apreciação.

Como se aponta no acórdão do Tribunal da Relação de Évora, de 05/05/11 (processo 334/07.3 TBASE1), “O erro na apreciação das provas consiste em o tribunal ter dado como provado ou não provado determinado facto quando a conclusão deveria ter sido manifestamente contrária, seja por força de uma incongruência lógica, seja por ofender princípios e leis científicas, nomeadamente, das ciências da natureza e das ciências físicas ou contrariar princípios gerais da experiência comum (sendo em todos os casos o erro mesmo notório e evidente), seja também quando a valoração das provas produzidas apontarem num sentido diverso do acolhido pela decisão judicial mas, note-se, excluindo este.

Não basta, pois, que as provas permitam dentro da liberdade de apreciação das mesmas, uma conclusão diferente, a decisão diversa a que aludem os artºs 690-A nº 1 al. b) e 712º nº 1 al. a) e b), terá que ser

única ou, no mínimo, com elevada probabilidade e não apenas uma das possíveis dentro da liberdade de julgamento.”

Assim, posta em causa a matéria de facto controvertida e julgada, a 2ª instância pode alterá-la desde que os elementos de prova produzidos e indicados pelo Recorrente como mal ou incorretamente apreciados, imponham forçosamente, isto é num juízo de certeza, outra decisão. Com efeito, só se esses meios de prova determinarem e forcem decisão diversa da proferida se pode concluir ter a 1ª instância incorrido em erro de apreciação das provas legitimador da respetiva correção pelo Tribunal Superior.

No caso concreto, se bem interpretamos as conclusões do Recurso, o que a Recorrente efetivamente pretende é discutir a convicção do julgador que fundamentou a decisão, ou seja, a impetrante mais não faz do que retirar da prova produzida ilações distintas das que o Mmº Juiz “a quo” percecionou e explicitou na respetiva fundamentação.

Salientamos, apenas, que a decisão da matéria de facto assenta, essencialmente, nos documentos elaborados pela inspeção tributária e no teor da decisão de levantamento do sigilo bancário – cujo conteúdo se mostra parcialmente reproduzido na decisão de facto. Trata-se, portanto, em grande medida, da reprodução da fundamentação das diligências efetuadas pela Inspeção Tributária e que serviram de suporte ao pedido da decisão de derrogação do sigilo.

E assim sendo, será a partir destes factos que o Tribunal irá analisar e ponderar se se encontram reunidos os pressupostos para a derrogação do sigilo bancário.

Prossequindo,

Pela ora Recorrente foi apresentado recurso judicial ao abrigo do disposto no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) contra a decisão da Exma. Diretora - Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 28/12/2018, que autorizou o acesso “a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituição de crédito portuguesas, de que seja titular o sujeito passivo “ T. Lda.,” por entender que se encontravam preenchidos os requisitos legais previstos nas alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º-B, da Lei Geral Tributária (LGT).

O Tribunal “a quo” julgou improcedente o recurso apresentado, mantendo, consequentemente, a decisão impugnada, por ter considerado que se encontravam preenchidos os pressupostos previstos no artigo 63.º-B, n.º 1, alínea a) da LGT e a decisão impugnada não padecer do vício de falta de fundamentação que lhe vinha imputado.

A Recorrente insurge-se contra o assim decidido pelo Tribunal “a quo”, argumentando que a atuação manifestada no decurso dos procedimentos inspetivos não é de molde a integrar qualquer atuação ilícita como, falsamente, vem qualificado na informação que sustenta a decisão recorrida. E no que concerne à instauração do alegado processo de inquérito nº 2517/20IDPRT, por alegados indícios sobre a adoção de

práticas com implicações tributárias em sede IRC e IVA não teve a Recorrente qualquer conhecimento da instauração e desenvolvimento do mesmo.

Sendo certo que, da sentença recorrida, a prova da instauração e existência de tal processo de inquérito e, bem assim, dos alegados factos denunciados e indícios recolhidos, alegadamente, como bastantes e fundamentadores da invocada probabilidade da prática de crime fiscal, resulta apenas do que vem informado pela Direção de Finanças do Porto, não existindo nos autos, qualquer prova documental/certidão do alegado processo de inquérito e do estado do mesmo.

Conclui, assim, a Recorrente, que os fundamentos da decisão de autorização para o acesso aos documentos bancários, no caso concreto não se mostram minimamente alegados e verificados, ou seja, não se encontram minimamente alegados e verificados indícios da prática de qualquer crime em matéria tributária, pelo que mal andou o Tribunal “ a quo”, ao entender terem sido recolhidos indícios bastantes e fundamentadores da forte probabilidade de prática de crime fiscal determinante para o preenchimento do pressuposto previsto na norma legal invocada pela AT.

Vejamos, então,

No que concerne a esta matéria, o discurso fundamentador da decisão recorrida é do seguinte teor:

“(…) Quanto à verificação do pressuposto constante na alínea a) do nº 1 do artigo 63º -B, indícios da prática de crime em matéria tributária, resulta evidente que o mesmo se verifica.

Já que, como ficou assente em A) e B) e P), do conjunto de procedimentos inspetivos em curso ou anteriormente efetuados à sociedade recorrente resultou um acervo de informação que originou a instauração de um processo de inquérito de natureza criminal fiscal a correr termos sob o nº 954/2017.8IDPRT e instaurado na sequência da notícia crime nº 2517/2017IDPRT.

Nele se encontrando sob investigação factos praticados pela ora recorrente, enquanto autora material e durante os anos sob inspeção de 2013, 2014 e 2015, suscetíveis de configurar a prática do crime fiscal de fraude previsto e punido pelo artigo 103 ° do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT).E traduzidos nas divergências encontradas entre os valores de pagamentos com cartões de débito e crédito e das vendas declaradas na IES na ação especial de controlo dos fluxos de pagamento, nas divergências dos stocks na Operação PAELAC, e nas diferenças entre os elevados valores de inventários face aos reduzidos volumes de negócios declarados, na redução drástica do saldo da conta de fornecedores em mais de EUR 2 400 000,00 entre 2012 e 2015 em contrapartida com o crescimento do saldo da conta de acionistas/sócios no mesmo período de EUR 0,00 para mais de EUR 2 800 000,00, nos reduzidos saldos de caixa e créditos bancários, e nas discrepâncias nas declarações de IVA de 2015 indicando vendas isentas de IVA em valor aproximado de EUR 600 000,00, preenchendo quase integralmente a venda de stocks analisada aquando da ação de controlo de inventários. A este propósito diga-se que tardiamente, e já após a decisão ora reclamada e no decurso do presente recurso, apresentou a Recorrente as declarações substitutivas de IVA para o ano de 2015 com a alteração dos campos, transitando os valores do campo 9 para o campo 8, e apresentou declarações aduaneiras justificando um valor aproximado de EUR 180 000,00 em 2015 e EUR 143 000,00 em janeiro de 2016 em exportações para Angola e India, o que poderá atenuar, mas não

justificar integralmente, as divergências detetadas. E que não permitem afastar, obviamente, o conjunto de indícios, recolhidos como bastantes e fundamentadores para a forte probabilidade de prática de crime fiscal determinante para o preenchimento do pressuposto previsto na norma legal invocada pela AT.

Mostrando-se inequivocamente demonstrada a adequação, necessidade e proporcionalidade de medida de acesso em ordem à prossecução do fim do fim último do apuramento da realidade do rendimento tributável.

Assim, pelo que vai exposto inexistente qualquer vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de facto, que possa ser assacado à decisão recorrida, razão pela qual deverá, nesta parte, improceder o presente recurso.(...)”.

Vejamos,

Antes de mais, importa tecer algumas considerações sobre o procedimento de derrogação do sigilo bancário, suas alterações, pressupostos e finalidades.

A grande mudança nesta matéria foi introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que passou a definir na LGT novas condições de acesso à informação bancária por parte da administração fiscal a par da obrigação de apresentação de informações relevantes para a inspeção fiscal, flexibilizando-se o sigilo bancário no domínio tributário. Com esta Lei deu-se uma ampliação substancial das possibilidades de levantamento do sigilo bancário por parte da AT, deixando de depender de autorização judicial em determinadas situações previstas na lei. Foi, ainda, regulado o acesso a informações relativas a operações financeiras, impondo deveres de informação automática sobre transferências transfronteiriças.

Verificaram-se alterações significativas com a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que alargou as situações em que a A.T., sem dependência do consentimento do titular, pode levantar o sigilo bancário. Com esta alteração legislativa a A.T. passa, em caso de indícios da prática de crime em matéria tributária, nomeadamente, de fraude fiscal, ou quando existam factos concretamente identificados indiciadores da falta de veracidade do declarado, a poder aceder às informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular.

Entre outras alterações, com a Lei n.º 94/2009, de 01 de Setembro, o regime de derrogação do sigilo bancário tornou-se ainda mais permissivo, prevendo-se maiores obrigações de informação por parte das instituições bancárias e de crédito, a par de um novo aumento do leque de circunstâncias em que o levantamento do sigilo bancário não depende de autorização prévia. A A.T. passou a poder aceder diretamente, isto é, sem dependência de autorização judicial, aos documentos bancários de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta.

Esta temática continuou a ter alterações legislativas, além do mais, com a Lei n.º 82-B/2014, de 31 de Dezembro, que alargou novamente as possibilidades de derrogação do sigilo bancário por parte da A.T. sem consentimento do titular, desta vez a informações solicitadas nos termos de acordos ou convenções internacionais em matéria fiscal a que o Estado português esteja vinculado – cfr. a introdução da alínea h) do n.º 1 do artigo 63.º-B da LGT.

Através da evolução legislativa operada observa-se que o regime de derrogação administrativa do sigilo

bancário, que começou por ser muito rígido e restrito, se tem tornado mais flexível e permissivo, dando cada vez mais poderes à A.T. para, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos, aceder às informações e documentos bancários. Num regime que se quer de carácter excepcional, encontram-se, atualmente, tipificadas oito situações que possibilitam este tipo de acesso administrativo às informações bancárias, às quais acrescem a obrigatoriedade de troca de informações relativas a operações financeiras.

Salientamos que a regra geral para a derrogação do sigilo bancário continua a ser a consagrada no artigo 63.º, n.º 2 da LGT, de acordo com o qual o acesso à informação bancária sigilosa depende de autorização judicial. Todavia, sem prejuízo desta regra geral, para fins fiscais os artigos 63.º-A, 63.º-B e 63.º-C da LGT vieram consagrar situações excepcionais, tipificadas na lei, de acesso administrativo a estas informações por parte da AT, isto é, que não dependem de autorização judicial.

Independentemente dos casos específicos de quebra do sigilo bancário, por parte da AT para efeitos fiscais sem consentimento do titular, que foram sendo introduzidos ao longo do tempo, designadamente, no artigo 63.º-B, n.º 1 da LGT, importa realçar que a derrogação do sigilo bancário se deve limitar aos períodos abrangidos pelos atos inspetivos que estão na sua origem - cfr., neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 03/02/2011, proferido no âmbito do processo n.º 01273/10.6BEPRT, bem como o Acórdão deste mesmo tribunal, de 27/09/2012, proferido no processo n.º 00380/12.5BEBRG, segundo o qual “o levantamento do sigilo bancário nunca pode ser um fim em si mesmo, só podendo ocorrer no quadro de uma ação de fiscalização tributária, sendo, por isso, delimitada pelo objeto e pelo âmbito temporal dessa ação inspetiva”.

Retomando o caso que ora nos ocupa, já vimos, que a Recorrente não se conforma com o decidido pelo Tribunal “a quo”, sustentando no essencial, que a atuação manifestada no decurso dos procedimentos inspetivos não são de molde a integrar qualquer comportamento ilícito, designadamente não consubstancia factos, mesmo que indiciantes, integradores da prática do crime de fraude fiscal, como se concluiu na sentença recorrida.

Na medida em que a derrogação do sigilo bancário in casu foi realizada a coberto do artigo 63.º-B da LGT, sublinhamos o afirmado no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 16/10/2014, proferido no âmbito do processo n.º 07945/14, que este regime tem como pressupostos que “decorra uma acção de fiscalização tributária (artigo 63.º, n.º 3 da LGT); nessa acção de fiscalização tributária se recolham indícios de incumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo que decorrem das circunstâncias mencionadas nas diversas alíneas do seu n.º 1 (artigo 63.º-B n.º 1 da LGT); e a derrogação do sigilo bancário seja necessária, adequada e proporcionada ao apuramento da situação tributária visado na inspecção (artigos 63.º, n.º 1 e 55.º da LGT).”

“(…) o levantamento do sigilo bancário só constituirá um instrumento lícito do apuramento da situação tributária do sujeito passivo quando, em concreto, se revelar necessário (no sentido de que não existe outra forma de suplantar a falta de colaboração do contribuinte); adequado (no sentido de que a informação em falta pode ser obtida com recurso a essa informação bancária), e proporcionada em sentido estrito (no sentido de que só pode ser pretendido o levantamento do sigilo bancário quanto aos elementos

e aos períodos relativamente aos quais foi verificada a falta de colaboração) ” - cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, de 27/09/2012, processo n.º 00380/12.5BEBRG.

Na situação em apreço, importa relembrar o teor da decisão proferida pela Exma. Diretora Geral da Autoridade Tributária Aduaneira datada de 28/12/2018:

“(…)Nos termos e com os fundamentos constantes da Informação da Divisão de Inspeção Tributária da Direção de Finanças do Porto, prestada no âmbito das Ordens de Serviço n.ºs 01201606885, 01201701514 e 01201704308, bem como com os pareceres e despacho nela exarados, verificando-se o condicionalismo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária, ao abrigo da competência que me é atribuída pelo n.º4 do mesmo preceito legal, autorizo que funcionários da Inspeção Tributária, devidamente credenciados, possam aceder diretamente a todas as contas e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituição de crédito portuguesas, de que seja titular o sujeito passivo “ T. Lda. , com o número de identificação fiscal (...), respetivamente, com referência ao período compreendido entre 01 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2015.”

Rege o n.º 1, e alínea a) do art.º 63.º B da Lei Geral Tributária o seguinte:

“1.A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, (...) sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
(...)”.

Ora, como resulta claramente da decisão proferida pela Exma. Diretora Geral, a mesma encontra-se sustentada legalmente na alínea a) do n.º 1 do art.º 63.º B da LGT.

A Recorrente, por sua vez, refuta a prática de qualquer crime de natureza fiscal, alegando que o conhecimento da instauração do inquérito criminal apenas advém do que se encontra exarado nos procedimentos inspetivos, pois, até à data, não foram constituídos arguidos, nem ouvidos no âmbito do dito inquérito.

No caso em apreço, como vimos, o citado preceito prevê a existência de indícios da prática de crime em matéria tributária.

Contudo, dos procedimentos inspetivos e que se encontram insertos nestes autos, bem como da decisão da Exma. Diretora Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, não se vislumbra quais os concretos indícios da prática de um determinado crime em matéria tributária, mormente, crime de fraude fiscal.

Com efeito, não podemos olvidar que é à A.T. que cabe o ónus da prova de que se verificam todos os pressupostos (factuais e legais) que integram o fundamento previsto na lei para que possa derrogar a regra geral do sigilo bancário, o que está de acordo com o princípio geral contido no artigo 342º do Código Civil

segundo a qual quem invoca um direito tem o ónus de prova dos respetivos factos constitutivos. E por isso a lei lhe impõe um especial dever de fundamentação, obrigando-a à “expressa menção dos motivos concretos” que suportam e justificam o ato, por forma a que o seu juízo administrativo possa ser objetivamente e jurisdicionalmente controlado, isto é, para que o Tribunal possa avaliar se esse juízo se pode ter por objetiva e materialmente fundamentado.

E se não conseguir fazer essa prova, a questão relativa à legalidade do seu agir terá que ser resolvida contra ela, uma vez que tem de ser ela a suportar a desvantagem de não ter cumprido o ónus de prova que sobre si impende, de não ter convencido o tribunal quanto à verificação dos pressupostos que lhe permitem agir.

Ora, dos procedimentos inspetivos, pareceres e informações, resulta claro para todos, que a Recorrente, não colaborou com a Inspeção Tributária como se impunha em conformidade com a lei, concretamente, no que concerne à exibição de documentos contabilísticos em tempo útil.

Contudo, do exarado nas ditas informações e procedimentos inspetivos, não é possível descortinar quais os comportamentos da Recorrente que preenchem um determinado tipo de crime em matéria tributária, especificamente o crime de fraude fiscal a que se refere a sentença recorrida. Com efeito, a qualificação do crime de natureza tributária terá, naturalmente, de se mostrar referenciado no despacho, sabido que a função do Tribunal é a de mero controle da legalidade do ato e que não pode substituir-se à AT e ir ele próprio investigar se existe algum tipo legal de crime fiscal que integre a factualidade descrita e se o ato pode ser sancionado de acordo com essa indagação.

Como se refere no Acórdão do TCAS proferido em 17/01/05, no Recurso nº 00899/05, “Ainda que a lei tributária não contenha qualquer norma a definir o figurino do despacho do Director Geral dos Impostos que autoriza o acesso à informação bancária do contribuinte, porque de um crime se trata, ainda que em matéria tributária, os elementos que ele deve conter, a sua densificação em termos de elementos indiciantes já apurados e a sua imputação ao visado, devem fazer presumir na convicção do julgador que, os factos já apurados são aptos, com outros que interessa investigar, a fazê-lo incorrer no invocado tipo legal de crime, tal como acontece no direito penal comum, cujas normas dos arts. 141º e segs do Código de Processo Penal, no primeiro interrogatório de arguido lhe comunica a factualidade incriminatória contra ele já apurada e, a final se decide, pela existência desses fundados indícios, conforme resulta das provas já recolhidas nos autos e lhos imputa, em termos indiciários, por referência a um tipo legal de crime, ordenando a continuação da investigação para comprovação desses indícios. Ora, também aqui, essa é a finalidade que se visa obter, por intermédio do acesso às suas contas bancárias, não para comprovar a existência do crime, mas para comprovar a real situação tributária do visado e proceder em conformidade ao nível fiscal.».

Assim sendo, a derrogação do sigilo bancário ao abrigo da al. a) do nº 1 do artº 63º B da LGT, só pode ter lugar quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária. E o ato que determine essa derrogação tem de especificar não só os concretos elementos indiciários disponíveis, como demonstrar que eles preenchem todos os elementos do específico tipo de crime fiscal que se pretende imputar à ora Recorrente,

Na situação em discussão nos presentes autos, na informação que suporta o pedido de derrogação de

sigilo bancário, refere-se em resumo o seguinte: “Toda a factualidade descrita enquadra-se na situação prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 63-B da LGT - Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária, nomeadamente:

A conduta do sujeito passivo manifestada no decurso dos procedimentos inspetivos (ponto 4.1 da presente informação):

Os indícios objetivos sobre práticas que sustentam eventuais circunstâncias com implicações diretas em sede de IRC e IVA (ponto 4.2 da presente informação);

Sendo que, esses factos motivaram a instauração do processo de inquérito identificado pelo n.º 2517/2017IDPRT, por indícios da prática do crime de fraude fiscal, previsto e punido nos termos do artigo 103º do RGIT.

Desta forma, mostra-se imprescindível obter informação sobre as contas tituladas pelo sujeito passivo nos anos de 2013, 2014 e 2015, bem como obter acesso aos extratos bancários e respetivos documentos suporte desses movimentos, para uma fundamentação cabal de eventuais correções à matéria tributável/imposto a propor por estes Serviços de Inspeção Tributária.

Ora, são estes os elementos identificadores para a qualificação do crime tributário e que alegadamente suportaram a instauração do inquérito criminal a que foi atribuído o nº 954/2017.8IDPRT e que entendemos não serem demonstrativos da verificação dos pressupostos legais que permitam a derrogação do sigilo bancário, pelo que a sentença recorrida não se pode manter.

Nesta conformidade, o que fica dito é suficiente para conceder provimento ao recurso jurisdicional, ficando prejudicado o conhecimento das restantes questões colocadas no mesmo, revogar a sentença recorrida e julgar o recurso da decisão de levantamento do sigilo bancário procedente, anulando essa decisão proferida em 28/12/2018.

3. DECISÃO

Pelo exposto, acordam os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida.

*

Custas pela Recorrida, que não são devidas nesta instância, uma vez que não apresentou contra-alegações.

*

Porto, 22 de Outubro de 2020

Conceição Soares

Carlos A. M. de Castro Fernandes

Vítor Salazar Unas

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