

[Acórdãos TCAS](#)

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul

Processo: 647/09.0BELRA
Secção: CT
Data do Acórdão: 11/07/2019
Relator: BENJAMIM BARBOSA
Descritores: FACTURAS FALSAS – INSPECÇÃO
Sumário: A mera invocação dos elementos colhidos noutras inspecções efectuadas a fornecedores, e aos respectivos fornecedores, do contribuinte, que apontam no sentido de que emitem facturas falsas ou fictícias (indícios externos), não basta para afirmar a existência de facturação falsa do contribuinte inspeccionado, se não forem acompanhados de elementos obtidos junto deste (indícios internos) que justifiquem esse juízo de descredibilização.

Votação: MAIORIA
Aditamento: 1
Decisão Texto Integral:

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA SECÇÃO DE CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL:

1. Relatório**1.1. As partes**

M....., Lda., não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que na **impugnação judicial deduzida contra** o despacho que indeferiu o recurso hierárquico relativo à reclamação graciosa das liquidações adicionais de IRC respeitante aos exercícios de 2002 a 2004, veio interpor recurso jurisdicional.

*

1.2. O Objecto do recurso**1.2.1. Alegações**

Nas suas alegações a recorrente formulou as seguintes conclusões:

16.^a Vai o presente Recurso interposto da douda sentença proferida pelo Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou totalmente improcedente a impugnação instaurada pela recorrente do despacho de indeferimento do Recurso Hierárquico apresentado do indeferimento da Reclamação Graciosa deduzida contra as liquidações de IRC dos anos de 2002 a 2004.

17.^a A decisão de que se recorre padece de NULIDADE porquanto foi proferida em violação do princípio da plenitude da assistência dos juízes consagrado no disposto no artigo 605.º do C.P.C. aplicável por força do disposto no artigo 2.º al. e) do CPPT, uma vez que o Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, que proferiu a decisão de facto e de direito não é o mesmo juiz que assistiu e presidiu a sessão de audiência de inquirição de testemunhas no Tribunal Tributário de Lisboa.

18.^a Nos termos do doudo Provimento n.º 3/2006, de 05/02/2016, em cumprimento da deliberação do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, que mandou extinguir as EEJT, os processos que foram remetidos ao Tribunal Tributário de Lisboa foram devolvidos aos tribunais de origem, *"excepto se neles tiver sido realizada inquirição por algum dos Mm.os Juízes que integravam a extinta EEJT"*.

19.^a E nos termos do ponto 4. do doudo Provimento, *"no caso de ter sido realizada inquirição e caso o processo se encontre em fase de prolação de sentença, é remetido ao juiz que à mesma presidiu, para efeitos de prolação daquela"*.

20.^a Ainda que existam registos gravados dos depoimentos das

testemunhas em suporte informático (CD), a sua audição por um juiz que não esteve presente e que não as presenciou afecta ou vicia necessariamente a (livre)convicção do tribunal, uma vez que esta deve ter em conta não só o teor dos depoimentos mas também a sua razão de ciência, as hesitações, serenidade os olhares, a postura da testemunha a coerência de raciocínio e de atitude, a seriedade, entre outros, factores estes que são importantes para se aferir ou valorar a prova.

21.^a Independentemente de se poder considerar estarmos perante a livre convicção do julgador, relativamente ao depoimento das testemunhas, fica sempre a dúvida se tal convicção não teria sido diferente se não tivesse sido proferida a decisão sobre a matéria de facto pelo Meritíssimo juiz que assistiu a audiência de julgamento.

22.^a O douto PROVIMENTO é bem claro a salvaguardar o princípio em causa *"Ficou também estabelecido que a devolução dos processos aos tribunais de origem não podia por em causa o princípio da plenitude da assistência dos juízes, que impõe que o juiz que presida à fase da produção probatória seja também o mesmo que profere a sentença."*

23.^a Em face do exposto, a recorrente entende, salvo melhor opinião, que se verifica a violação do princípio das plenitude da assistência dos juízes consagrado no artigo 605.º do CPC pelo que a dita sentença recorrida é NULA.;

24.^a Subsidiariamente sempre se dirá que, a dita sentença recorrida incorre em ERRO DE JULGAMENTO, E ERRO NA APRECIACAO DA PROVA:

1.^a Em face do teor do relatório de inspeção tributária (ponto 3 dos factos assentes), a Administração Tributária não logrou fundamentar nem demonstrar os pressupostos de facto e de direito ou indícios sérios e objetivos que a legitimaram a corrigir a liquidação de IRC com fundamento de que a recorrente não comprovou a indispensabilidade dos custos para realizar as vendas que declarou em violação do disposto no artigo 23º do CIRC.

2.^a Também incorre em Erro na apreciação da prova produzida nos autos (testemunhal, documental e pericial), porquanto, em face dos elementos e prova documental, testemunhal (estes confirmaram a veracidade da atividade dos fornecedores e a existência de transações com a recorrente no ano em apreço) e pericial, que foram produzidas nestes autos, deveria o Meritíssimo juiz ter dado por provado que as faturas referenciadas no relatório de inspeção tributária correspondem a operações reais - Art.º 75 da LGT.

25.^a As correções preconizadas pela Administração Tributária em (cuja liquidações se pretendia, em última análise, ver anuladas) resultaram no "corte" dos custos sobre as vendas titulados pelas diversas faturas, e na consequente desconsideração das compras, por se indiciarem, em síntese, as seguintes circunstâncias:

1.^a Existência de faturas de compra de fornecedores que não possuem adequada estrutura empresarial suscetível de exercer a atividade ou transações declaradas, e consequentemente para fornecer as quantidades de mercadorias faturadas a M....., sendo, por isso, operações simuladas;
2.^a Faturas relativas a operadores cessados ou com NIFs inválidos.

26.^a A douta sentença recorrida veio concluir que a liquidação adicional de IRC impugnada está devidamente fundamentada, em termos substanciais na medida em que a Administração Tributária logrou demonstrar indícios sérios e objetivos de que as compras tituladas com faturas emitidas por diversos fornecedores da M..... são fictícias.

27.^a O tribunal *a quo*, porém, em face do teor integral do relatório de inspeção tributária efetuou uma incorrecta apreciação e qualificação jurídica dos factos que deu por provados concretamente o facto da alínea C) dos factos assentes - teor do relatório de inspeção), uma vez que face ao seu teor, deveria ter concluído que a Administração tributária não fundamentou correctamente, quer em termos formais, quer em termos materiais, uma vez que:

1.^a Os factos descritos resultaram de investigações de outras Direcções de Finanças e referem-se aos fornecedores dos fornecedores da M....., sobre os quais a M..... não tem que se defender e dos quais nada conhece nem tinha a obrigação de conhecer.;

2.^a não pode a recorrente deduzir uma defesa para comprovar a regularidade desses operadores (diga-se, fornecedores de fornecedores) ou sequer que os mesmos possuem estrutura empresarial registada para exercer a atividade que aparentam exercem uma vez que são factos e provas que não estão ao alcance da recorrente, ao contrario do que é firmado na douta sentença recorrida, NEM TAO POUCO A AT DEFINE QUE ESTRUTURA EMPRESARIAL DEVERIAM TER ESSES OPERADORES, O QUE SO E REVELADOR DO DESCONHECIMENTO DO MODUS OPERANDI DO NEGOCIO DA SUCATA (para o qual basta por vezes um telefone ou telemóvel para poder negociar).

28.^a O fundamento da correção à liquidação do IRC dos anos de 2002 a 2004 prende-se com o facto de, considera a Administração Tributária, a recorrente não comprovar a indispensabilidade dos custos para realizar as vendas que declarou, ao abrigo do disposto no artigo 23.º do CIRC.

29.^a Mas o que resulta do relatório a Administração tributária/Direção de Finanças de Santarém, esta faz uma análise à situação tributária e condições de cada um dos fornecedores da recorrente e dos fornecedores daqueles que leva a considerar:

- a. A Existência de operações simuladas;
- b. A existência de fornecedores que tem dívidas de impostos e não possuem adequada estrutura empresarial para o exercício das atividade que declaram.
- c. Sujeitos passivos cessados ou com NIFs inválidos ou em situação de irregularidade (não declarantes, não pagantes).

15.^a Do teor do RIT (alínea C) dos factos assentes) só se deve concluir que a AT se baseou em meros indícios e conclusões provenientes de informações de outras Direcções de Finanças, que não analisaram a escrita nem a realidade do negócio do impugnante, mas apenas a escrita de SUJEITOS PASSIVOS TERCEIROS, por cujas irregularidades o impugnante não responde nem teve direito de defesa.

16.^a A impugnante não tem conhecimento do teor desses relatórios de inspeção tributária que incidiram sobre os seus fornecedores e os

fornecedores destes, assim como não sabe se os mesmos apresentaram defesa, que factos ou fundamentos invocaram e que decisão obtiveram da Administração Tributária ou dos Tribunais.

17.^a O facto de alguns dos fornecedores dos fornecedores da impugnante adquirirem (ao que agora se conclui) matéria-prima sem factura (por isso não justificam as compras na sua contabilidade) em nada prejudica a realidade das transacções verificadas (compras da impugnante) uma vez que o impugnante não sabe, nem tem meio de saber, em que condições ou que negócios os seus fornecedores actuam

18.^a For outro lado, deveria o Meritíssimo Juiz a quo ter decidido por PROVADO que as transacções tituladas pelas faturas dos fornecedores indiciados e que se encontram juntos aos autos, tiveram por base negócios efetivamente realizados pela recorrente e os aludidos fornecedores.

19.^a Da prova produzida deveria ter sido dado por ASSENTE que as compras colocadas em crise pela AT corresponderam a operações reais, devendo igualmente ter dado por assente que a recorrente emitiu a favor dos seus fornecedores os cheques, transferências bancárias e depósitos bancários cuja prova está junta à reclamação graciosa e para a qual se remeteu em sede de impugnação.

20.^a Assim, ficou provado:

- a. A recorrente possui uma ESTRUTURA ORGANIZACIONAL, composta por estaleiro, máquinas, viaturas pesadas de mercadorias e empregados, o que demonstra uma atividade real e que se coaduna com a quantidade de mercadoria adquirida dos fornecedores indiciados;
- b. Nos seus depoimentos as testemunhas esclareceram, de forma isenta e com total conhecimento direto sobre os factos, destacando-se o depoimento dos motoristas, encarregado do armazém, comerciantes do ramo, que atestaram que os fornecedores em causa eram pessoas que efetivamente se dedicavam a atividade do ramo da sucata, que negociavam com a recorrente, ficando também provado que foram efetuados carregamentos de sucata nos estaleiros dos fornecedores desconsiderados pelo fisco, NO ANO EM CAUSA, e descargas de sucata nos estaleiros da recorrente, sendo que as mesmas testemunhas puderam testemunhar a regularidade com que se deslocavam e as quantidades que eram transportadas nos anos em análise, assim como o modus operandi da pesagem da mercadoria, forma do preenchimento das faturas (após pesagem) e forma e meio de pagamento (Cfr. Depoimento dos motoristas e encarregado de armazém).

21.^a A douta sentença recorrida, porém, desconsiderou, não só a documentação junta com a reclamação graciosa como também desconsiderou totalmente a prova testemunhal, refugiando-se no princípio da livre convicção do julgador neste caso o julgador que não presidiu a audiência das testemunhas, porquanto, segundo refere, as testemunhas arroladas pela recorrente não conseguiram afastar as relações de proximidade que mantêm com a recorrente.

22.^a Não se aceita esta conclusão na medida em que as testemunhas em causa, não obstante a relação de proximidade (profissional) que mantêm com a recorrente foram elas que tiveram contacto direto com os negócios, atividade e realidade da empresa, demonstraram objectividade,

conhecimento real dos factos, razão de ciência sobre as questões e factos que lhes foram perguntados, merecendo total credibilidade, não obstante o distanciamento temporal entre os factos e a sua inquirição;

23.^a Também do RELATÓRIO PERICIAL resulta o seguinte:

a. Não teria sido possível a impugnante ter realizado o volume de vendas que evidenciou na sua contabilidade nos exercícios de 2002/2003/2004 se as compras de mercadorias constantes da relação de faturas descritas no Relatório de Inspeção Tributária fossem inexistentes ou não tivessem sido adquiridas. (Resposta ao quesito 1).

b. As margens de lucro bruto s/ vendas depois das correções efetuadas pela inspeção tributária são excessivas para o ramo da sucata (64,93%, 69,94% e 40,46% para os anos 2002, 2003 e 2004, respetivamente).

c. O Sr. perito considerou boa e regular a organização contabilística, testando registos nas contas com, os respectivos comprovantes, particularmente facturas de compras e vendas e respectivos fluxos financeiros.

24.^a Em face a todo o exposto e, analisada toda PROVA impunha-se dar por ASSENTE que as faturas concretamente identificadas no relatório de inspeção tributária respeitam a transacções efetivamente realizadas.

25.^a Também andou mal a douta sentença recorrida ao não determinar a anulação das liquidações de IRS e JC dos anos de 2002 a 2004 por violação do principio da tributação do lucro real:

26.^a A Administração Tributária considerou FALSAS as Compras de mercadorias, (mas não desconsiderou as vendas) tituladas pelos documentos (facturas), todavia, fê-lo com base em mesas presunções e especulações e sem qualquer prova concreta ou razoável, que permita sustentar tal conclusão, concluindo, relativamente as VENDAS;

Quanto às vendas, refere-se o seguinte: cabendo a Administração Tributária o ónus de demonstrar quais as operações que não são reais e não tendo elementos que lhe permitam identificar e quantificar exactamente estas, não se procede a qualquer correcta. Ou seja, os Serviços de inspeção na análise efetuada a escrita do Sujeito Passim, não lograram reunir dados suficientes para identificar operação a operação, quais as que são reais e quais as que são simuladas, não propondo, por conseguinte, quaisquer correcções a nível dos documentos que suportam as vendas e consequentemente sobre estas no seu conjunto.

No que se refere a documentos de transporte, e para os anos em análise, as guias de remessa, os mesmos apresentam-se sem qualquer organização, sendo impossível estabelecer entre eles qualquer ordem relativamente a data e emitentes.

27.^a A Administração Tributária, ao desconsiderar as compras, mas admitindo que as mesmas tenham ocorrido (não sabendo exactamente quais), deveria ter recorrido, em nome do PRINCIPIO DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL, a aplicação de métodos indirectos para a determinação da matéria colectável, utilizando ratios de margem bruta de vendas de mercadorias de acordo com médias aritméticas fixadas a nível nacional, por referência aos sujeitos passivos com o mesmo CAE da impugnante.

28.^a Se a Administração Tributária, ao desconsiderar todas as compras,

mas

admitindo que as mesmas tenham ocorrido (não sabendo exactamente quais), então, nesse caso, quando muito deveria ter recorrido à DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL ATRAVÉS DE CORREÇÃO POR MÉTODOS INDIRECTOS, utilizando rácios de margem bruta de vendas de mercadorias de acordo com médias aritméticas fixadas a nível nacional, por referência aos sujeitos passivos com o mesmo CAE e no ano aqui em evidência.

29.^a Cumprindo assim o disposto no **artigo 90.º da LGT** por remissão do disposto no **artigo 54.º do CIRC**.

30.^a Em face do exposto deverá a douda sentença ser revogada e ser substituída

por outra que de por provada a veracidade das transações postas em causa pela Administração Tributária e, por consequência julgar procedente a impugnação relativa as liquidações adicionais **IRC do ano dos anos de 2002 a 2004.**

*

1.2.2. Contra-alegações

A recorrida Fazenda Pública não apresentou contra-alegações.

*

1.3. Parecer do Ministério Público

A Exm.^a Magistrada do Ministério Público (EMMP) junto deste Tribunal emitiu doudo parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

*

1.4. Recurso da Fazenda Pública

A Fazenda Pública interpôs igualmente um recurso da sentença, mas restrito à questão da omissão de pronúncia quanto à dispensa de pagamento da taxa de justiça remanescente.

Por despacho de fls. 1756 e ss., foi conhecida essa questão e dispensada a Fazenda Pública do pagamento da taxa de justiça remanescente.

Esse despacho transitou em julgado.

Consequentemente, o recurso da Fazenda Pública ficou sem objecto.

*

1.4. Questões a decidir

1. Se a sentença padece de nulidade, por infracção ao princípio da plenitude da assistência dos juízes;

2. Apurar se existe erro de julgamento e erro na apreciação da prova:

a. Sobre a existência de indícios sérios de operações simuladas;

b. Sobre a desconsideração dos custos associados às vendas da impugnante;

c. Em razão da violação do direito de defesa, por impossibilidade da recorrente se poder validamente pronunciar sobre os factos imputados a terceiros (fornecedores dos seus fornecedores);

d. Por desconsideração da prova documental relacionada com as operações a montante e respectivos meios de pagamento.

e. Por desconsideração da estrutura organizacional da recorrente;

f. Por desconsideração dos aspectos favoráveis à recorrente contidos no relatório pericial, designadamente quanto à existência das compras a montante;

- g. Por erro na apreciação dos índices sobre as margens de lucro bruto para o setor em causa;
- h. Por ilegalidade por preterição do método de avaliação indirecta face às circunstâncias do caso.

*

2. Fundamentação

2.1. De facto

2.1.1. Factos considerados provados na sentença:

- a. A Impugnante é uma sociedade por quotas que exerce a actividade de "Comércio por grosso de sucatas e de desperdícios metálicos" inscrita com o CAE 51571, estando enquadrada em sede de IRC no regime geral de tributação e em sede de IVA no regime normal com periodicidade mensal desde 20/05/1997 – cfr. págs. 6 e 14 do Relatório da Inspeção contido no CD apenso aos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;
- b. Em cumprimento das Ordens de Serviço n.º OI2006....., 2005....., 2006.... e 2006.... os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Santarém da DGCI, desencadearam à Impugnante a acção de inspeção externa relativamente ao exercício de 2002 a 2004, em sede de IRC – cfr. Relatório da Inspeção contido no CD apenso aos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;
- c. Em 26/10/2006, foi elaborado o relatório de fiscalização junto aos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos, onde consta a fundamentação para as referidas correcções de 2002 a 2004, e das quais com interesse para a causa se destacam as seguintes: « (...)

I - Conclusões da ação de inspeção

I.1. Descrição Sucinta das Conclusões da ação de inspeção:

Na sequência da ação inspetiva efetuada a este Sujeito Passivo, relativa aos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 resultaram as seguintes correcções:

1.1. - Correcções Meramente Aritméticas

1.1.1.- Em sede de IVA:

1.1.1.1. - Exercício de 2002 - € 207.800,00

1.1.1.2. - Exercício de 2003 - € 369.065,01

1.1.1.3. - Exercício de 2004 - € 637.861,83

1.1.1.4. - Exercício de 2005 - € 352.971,98

1.1.2.- Em sede de IRC:

1.1.2.1. - Exercício de 2002

1.1.2.1.1. - € 1.150.234,12

1.1.2.1.2. Periodização do lucro tributável - € 3.677,45

1.1.2.2. - Exercício de 2003 - € 1.942.453,19

1.1.2.3. - Exercício de 2004 - € 3.357.168,26

1.1.2.4. - Exercício de 2005 - € 1.751.209,24

II - Objetivos, Âmbito e Extensão da Ação de Inspeção

1 - Credencial e período em que decorreu a ação

1.1 - Identificação do Sujeito Passivo

Nome: M..... - Comércio de Metais, Lda.

NIPC: 503...

Sede: na Rua, n.º 55 - - A.....

CAE: 51571

Atividade: Comércio por grosso de sucatas e de desperdícios metálicos

1.2 - Período em que decorreu a ação

As ações inspetivas externas ao sujeito passivo "M..... - Comércio de Metais, Lda.", (adiante

designada apenas por M.....), foram iniciadas em:

- 26 de Abril de 2006 - Exercício fiscal de 2002, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º

OI2006....., datada de 23-03-2006;

- 23 de Maio de 2006 - Exercício Fiscal de 2003, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º

OI2005...., datada de 14-03-2005;

- 26 de Maio de 2006 - Exercício Fiscal de 2004, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º

OI2006...., datada de 23-03-2006;

- 02 de Outubro de 2006 - Exercício Fiscal de 2005, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º

OI2006...., datada de 21-09-2006;

As respetivas Notas de Diligência referentes às ações inspetivas externas supra referidas, foram

assinadas em 04 de Outubro de 2006.

2 - Motivos, âmbitos e incidências temporais

A ação inspetiva ao Sujeito Passivo ao abrigo da Ordem de Serviço

OI2005.... ao exercício de 2003, surge no seguimento de uma Proposta de Verificação Externa, de 24/02/2005, decorrente de duas informações

remetidas pela Direção de Finanças do Porto, pelos Ofícios n.ºs 423... e 423..., ambos datados de 09/06/2004, que deram entrada nestes Serviços

de Inspeção em 16/06/2004 e 17/06/2004, respetivamente, relativas aos Sujeitos Passivos A....., Lda., NIPC 505 e L..... Unipessoal, Lda.,

NIPC 506 possui o código PNAIT 222,22, sendo de âmbito geral.

As ações inspetivas ao Sujeito Passivo aos exercícios de 2002, 2004 e

2005 ao abrigo das Ordens de Serviço OI2006..... (código PNAIT 222,24), OI2006.... (código PNAIT 222,24) e OI2006.... (código PNAIT

223,3), respetivamente, surgem no seguimento de uma Proposta de Verificação Externa, efectuada pelos Serviços de Inspeção Tributária

desta Direção de Finanças, sendo todas as

ações de âmbito geral.

3 - Outras Informações

3.1. Certidão da Conservatória

Da Certidão da Conservatória do Registo Comercial de Torres Novas extraíram-se os seguintes

elementos:

- Capital Social: 125.000,00 €;

- Objeto Social: Comércio por grosso de sucatas e desperdícios metálicos e metais;

- Sócios e Quotas:

. I.....(NIF 179.....) - quota de 87.500,00€;

. T.....(NIF 223) - quota de 37.500,000.

- *Gerência:*

. J..... (NIF 166.....)

. I.....(NIF 179.....) - até 17 de Julho de 2003.

3.2. Sistema informático da DGCI

De acordo com o sistema informático da DGCI, os sócios I.....e

T.....constam como sócios, gerentes e/ou administradores de outras empresas, conforme se discriminam:

- M....., Lda. - NIPC 503.....;

- J....., Lda. - NIPC 503.....;

- T....., Lda. - NIPC 505.....;

- M....., Lda. - NIPC 507.....;

- T....., S.A. - NIPC 507.....;

3.3. Enquadramento Fiscal

3.3.1. Em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)

A M..... é um Sujeito Passivo de IRC face ao disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do

CIRC estando os seus rendimentos sujeitos à taxa de IRC prevista no n.º 1 do artigo 80.º do CIRC,

encontrando-se enquadrada no Regime Geral de Tributação do Imposto sobre o Rendimento das

Pessoas Coletivas.

A nível declarativo de IRC tem entregue as suas declarações fiscais, tendo declarado os seguintes

resultados fiscais, nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005:

Exercício	Lucro Tributável
2002	84.983,36 €
2003	118.284,42 €
2004	391.562,16 €
2005	353.941,97 €

3.3.2. Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

A M..... é um Sujeito Passivo de Imposto sobre o Valor Acrescentado enquadrado neste imposto no Regime Normal de periodicidade Mensal desde 20/05/1997, conforme os artigos 1.º, 2.º, 28.º, n.º 1 alínea c) e 40.º, n.º 1 alínea a) do respectivo código.

III Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável

III - 1. Evolução dos Valores da Atividade Declarados

O seguinte quadro pretende ilustrar alguns valores declarados pela M....., relativos à atividade nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, obtidos das declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC e das Declarações Anuais de Informação Contabilística e Fiscal.

DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS

	2002	2003		2004		2005	
VENDAS MERCADORIAS	5.004.309,31	6.923.238,09	38%	17.499.371,35	153%	19.277.764,21	10%
VENDAS PRODUTOS	0,00	0,00		0,00		0,00	
PRESTACOES SERVICOS	0,00	0,00		0,00		0,00	
SOMA	5.004.309,31	6.923.238,09	38%	17.499.371,35	153%	19.277.764,21	10%
VARIACAO DA PRODUCAO	0,00	0,00		0,00		0,00	
PROVEITOS SUPLEMENTARES	0,00	0,00		0,00		0,00	
SUBSIDIOS EXPLORACAO	0,00	0,00		0,00		0,00	
TRABALHOS PROP. EMPRESA	0,00	0,00		0,00		0,00	
OUTROS PROV./GANHOS OP.	0,00	0,00		0,00		0,00	
PROVEITOS E GANHOS FIN.	6.478,87	7.162,76	11%	13.482,18	88%	703,51	-85%
PROVEITOS E GANHOS EXT.	10.300,65	23.500,00	128%	14.409,14	-39%	7.272,00	-50%
TOTAL DOS PROVEITOS	5.021.088,83	6.953.900,85	38%	17.527.262,67	152%	19.285.739,72	10%
CUSTOS MERC. E MAT.	4.188.042,63	6.016.331,71	44%	15.814.920,25	163%	17.813.831,41	13%
FORNECIMENTO SER. EXT.	557.663,30	509.432,28	-9%	863.482,08	69%	635.260,90	-26%
IMPOSTOS	5.258,33	5.392,55	3%	6.199,92	15%	8.030,07	30%
CUSTOS COM PESSOAL	81.776,36	88.632,42	43%	131.709,44	49%	208.112,54	58%
OUTROS CUSTOS E PERDAS	0,00	0,00		0,00		45,00	
AMORTIZ./REINTEGRACOES	77.615,92	159.764,87	106%	240.108,80	50%	186.713,07	-22%
PROVISOES DO EXERCICIO	0,00	0,00		1.396,63		0,00	-100%
CUSTOS/PERDAS FINANC.	45.446,08	46.599,53	3%	65.709,78	41%	203.068,14	209%
CUSTOS/PERDAS EXTRAOR.	8.875,10	2.914,50	-87%	26.647,82	814%	14.290,53	-46%
TOTAL CUSTOS	4.944.677,72	6.829.067,86	38%	17.150.174,72	151%	19.069.351,66	11%
IMPOSTO S/ REND. EXERC.	23.325,52	40.266,07	73%	109.116,62	171%	98.757,54	-9%
RESULTADO LIQ. EXERC.	53.085,59	84.566,92	59%	267.971,33	217%	117.630,52	-56%
Variações Patrim. Negativas	0,00	2.100,00		2.500,00	19%	0,00	-100%
SOMA	53.085,59	82.466,92	55%	265.471,33	222%	117.630,52	-56%
Acrescimos Q-07	41.416,01	59.317,50	43%	154.056,18	160%	237.950,01	54%
Deduções Q-07	9.518,24	23.500,00	147%	27.965,35	19%	1.838,56	-94%
Lucro Tributável	84.983,36	118.284,42	39%	391.562,16	231%	353.941,97	-10%
Margem Comercialização - LB/V	16,31%	13,10%		9,63%		7,59%	
Rentab. Fiscal - LTV	1,70%	1,71%		2,24%		1,84%	

Através da análise do quadro anterior verifica-se uma evolução positiva no volume de negócios de 2002 a 2005, com um crescimento de 385% entre o primeiro e o último exercício. Uma primeira justificação para esta evolução poderá ser a diversificação das compras/vendas de produtos não ferrosos designadamente cobre e alumínio, cujo preço de venda é mais elevado.

Paralelamente constata-se a evolução do Custo da Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas que cresce comparativamente mais que o Volume de Negócios o que significa que as Margens de Comercialização declaradas pelo Sujeito Passivo sofreram um decréscimo acentuado entre 2002 (16,31%) e 2005 (7,59%).

A rentabilidade fiscal é reduzida.

III - 2. Compras registadas na contabilidade e declaradas para efeitos fiscais Decorrente da análise aos documentos de compra de sucata registados na contabilidade nos exercícios de 2002 a 2005, elaboraram-se quadros de compras.

(“texto integral no original; imagem”)

Relativamente às compras da M....., constantes do quadro supra insertos, foram detetadas diversas irregularidades em alguns fornecedores, irregularidades comuns aos exercícios em análise e que passamos a descrever.

III - 2.1. Fornecedores com indícios de emissão de faturação "fictícia"

2.1.1. NIF 108..... - J.....

(sede no Lugar - -000 C..... VFR)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Valor a/IVA
0	0,00	0	0,00	650.665	738.291,20	0	0,00	738.291,20

Em resultado da ação inspetiva efetuada pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Aveiro, foi-nos enviada, pelo Ofício n.º 83, de 04-10-2005, informação relativa a este Sujeito Passivo e que apresenta algumas conclusões que consubstanciam fortes indícios da prática de crime fiscal, conforme a seguir se transcrevem:

"... Conclusões:

... Fica verificado e concluído que:

- J..... declarou para efeitos fiscais o início da atividade de "comércio por grosso de combustíveis, minerais, metais e produtos químicos para a indústria", em 1 de Janeiro de 1993, encontrando-se ainda ativo fiscalmente;*
- J..... foi alvo, para efeitos tributários, de duas ações inspetivas externas, uma pela Direção de Finanças do Porto e outra pela Direção de Finanças de Aveiro, que abrangeram os anos de 1994 a 1997, em que ambas concluíram pelo carácter fraudulento da sua actividade e pela dimensão residual da mesma, resultando ainda, da ação desenvolvida por esta Direcção de Finanças, elevadas correções de natureza tributária ...;*
- na sequência de requerimento efetuado pelo Serviço do de Finanças competente, efetuado com base na incobabilidade da dívida fiscal nos processos de execução aí instaurados, em resultado da ação inspetiva referida no parágrafo anterior, foi decretada a falência judicial de J..... em Abril de 2004...;*
- ainda na sequência da ação inspetiva externa referida no parágrafo anterior, foi instaurado um processo crime de fraude fiscal a J..... no qual veio a ser condenado pelo Tribunal Judicial de Sta Maria da Feira, com a sentença transitada em julgado em 12 de Fevereiro de 2003;*
- apesar de notificado e de todas as diligências efetuadas nesse sentido, não foi possível contactar J.....;*
- através de um "colaborador", J..... apresentou uma escrituração simplificada, com base na qual cumpriu as obrigações fiscais em termos declarativos para efeitos de NA, o que, em função dos factos e fundamentos apresentados e descritos, indicia uma intenção clara de dissimular o verdadeiro objetivo fraudulento da actividade, conferindo-lhe uma imagem de aparente normalidade;*
- mais de 99,5% do valor total das compras de J..... foram registadas e declaradas com base em documentos falsos, emitidos em nome de "fornecedores" em relação aos quais ficou demonstrado que não haviam realizado, nem tinham quaisquer condições para realizar, qualquer venda de sucata, ou então emitidos em nome de "fornecedores" pura e simplesmente inexistentes para efeitos fiscais, meras ficções fiscais, cuja identificação terá passado. ele próprio, a inventar para utilizar como "fornecedores", mandando imprimir os correspondentes documentos em tipografias que se prestaram a fazê-lo, falsificando igualmente a sua própria identificação;*
- em relação ao tipo e à origem dos documentos emitidos em nome dos*

"fornecedores", com exceção de dois deles, são todos da autoria de J..... que, com a ajuda conivente de uma ou mais tipografias e de uma ou mais pessoas, os mandou imprimir e posteriormente os emitiu;

- a uniformidade dos pregos unitários praticados dentro de cada género de sucata pressupõe uma uniformidade no tipo, na qualidade e nas características da sucata declarada como transacionada, o que implica uma seleção para a qual J..... não possui quaisquer condições;
- que, tal como os documentos, todas as compras escrituradas e declaradas por J.....são falsas (poderão excepcionar-se desta qualificação os documentos referentes a três "fornecedores" identificados;
- que J.....passou a dispor, para satisfazer essa finalidade, de uma quantidade ilimitada de documentos, apenas dependentes das necessidades derivadas das faturas de venda que, por outro lado, ia emitindo;
- o nível e a repartição das despesas escrituradas evidencia uma estrutura e uma organização rudimentar e de dimensão completamente desajustada dos valores das compras e das vendas declaradas;
- os dados e elementos recolhidos relativamente à generalidade das viaturas indicadas como tendo efetuado o transporte nos documentos de venda emitidos por J....., revelam uma série de habilidades, trocas, impossibilidades, incoerências e ilegalidades; - os eventuais transportes realizados pelas viaturas em causa, nada têm a ver, em datas, locais, pregos, quantidades ou valores, com as transações declaradas nos documentos em que as mesmas constam como viatura transportadora;
- J.....nunca possuiu qualquer estaleiro ou armazém com capacidade ou condições para armazenar e movimentar sequer uma pequena parte das quantidades que declarou transacionar, nomeadamente em Lourosa, local que declara ser o de carga da quase totalidade das suas supostas vendas;
- de um controle efetuado às quantidades de sucata declaradas como movimentadas durante os anos de 2001 a 2004, e tendo em atenção que não existiu um local para armazenamento de sucata, verificaram-se várias impossibilidades, traduzidas no facto de J.....vender o que não tinha.

Ainda de acordo com os dados recolhidos e tratados verifica-se que, durante os mais de 10 anos que permaneceu impunemente ativo, J.....facturou mais de 70.000.000 € conforme segue:

1993 a 2000	2001	2002	2003	Até Set. 2004	Out. a Dez. 2004	Total
30.123.574,42	6.711.832,72	7.164.158,71	6.011.767,18	14.453.923,15	6.202.817,41	70.668.073,59

Não é, de todo, concebível que J....., ou qualquer outra pessoa, consiga realizar, durante o tempo em que esteve ativo para efeitos fiscais, um valor total de vendas de sucata de mais de 70.000.000,00 €, sem que possuisse estrutura, organização, capacidade ou dimensão empresarial e financeira suscetível de poder realizar ou movimentar sequer uma pequena parte do que esse valor representa. As diversas justificações que nos têm sido apresentadas, quer por "clientes" quer por "colaboradores"

seus, são completamente desajustadas da realidade operacional e financeira inerente a um tal volume de negócios. De resto, uma vez que o volume das vendas de J.....chega a ser quase da dimensão do volume das vendas dos seus principais clientes, é a própria diferença entre a inexistência de estruturas de J.....e as que aqueles possuem, que comprova a impossibilidade de efetivação das transações por este declaradas.

Reafirma-se também a única leitura possível que se pode extrair do facto de mais de 99,5% das compras escrituradas nos anos de 2001 a 2004, num valor da ordem dos 34 milhões de euros, serem tituladas e suportadas apenas por documentos de "fornecedores" comprovadamente faltosos..... Tal situação só pode, efetivamente, ter uma leitura, que o nível das compras reais é muito reduzido, representando apenas uma parte reduzida dos valores declarados.

Ora, se se conclui que parte principal das compras escrituradas e declaradas são falsas, também as vendas terão que ser falsas, exatamente na mesma proporção.

Em termos de actividade comercial, pode então definir-se J.....como sendo um pequeno operador, que se encontra efetivamente estabelecido no mercado da sucata, comprando, vendendo e angariando alguns negócios para as empresas de maior dimensão que lhe seguem no circuito comercial, mas sempre numa escala reduzida, condizente com a sua estrutura e dimensão operacional e condição financeira.

Para além dessa reduzida atividade comercial, muitas das vezes mantida apenas para aparentar o exercício efetivo de uma atividade, a principal função de J.....é a de ser utilizado para:

- emitir, a solicitação daquelas empresas de maior dimensão que lhe seguem no circuito comercial, ou de outras, muitas das vezes mesmo, a solicitação das próprias empresas geradoras da sucata, as faturas que irão titular, por substituição dos verdadeiros vendedores, as compras que aquelas mesmas fazem sem emissão de documento;_-

e/ou, simultaneamente ou não,_-

- emitir meras facturas falsas, sem qualquer transação subjacente.

Estes pequenos operadores, como J....., que passam a ser pequenos apenas na dimensão real da actividade, mas grandes em termos do volume de negócios que declaram, para além do resultado dos negócios que efetivamente praticam, recebem normalmente comissões pelos favores que prestam.

De tudo quanto ficou exposto, dá-se como comprovado que a atividade declarada por J.....é, na sua grande parte, uma atividade aparente, fictícia, e que a mesma foi constituída e utilizada por J.....como se de um verdadeiro sujeito passivo se tratasse, para participar no circuito comercial e documental da sucata, ora como empresa "substituta", colocada ficticiamente entre os originários transmitentes e os verdadeiros adquirentes, ora como mera emitente de faturas falsas, sem qualquer transação real subjacente, servindo unicamente o objetivo de, com intuítos fraudulentos, titular, por substituição, transações para as quais não foi emitido o respetivo documento, ou transações inexistentes,

conferindo sempre, em qualquer dos casos, o direito à dedução a jusante do IVA indicado como liquidado em documentos de vendas falsas emitidos em seu nome, que, por via dos documentos de compras falsas que contabilizou para as justificar, não foi entregue nos cofres do Estado. Só inexistência duma justificação coerente e razoável pode conduzir a que J.....se furte à inspeção tributária conforme ficou já dito, não é possível que alguém que se prepara para "arranjar" e declarar faturas de compras a assumidos fornecedores inexistentes, no valor de mais de 15 milhões de euros num ano, possa comparecer perante a administração tributária e afirmar ou defender que as suas transações são verdadeiras.

De resto, de todas as pessoas que contatamos no âmbito desta ação, que já privaram ou negociaram com ele, os seus "clientes" de faturas de sucata são os únicos que abonam a seu favor. Para eles, estranhamente (ou não), o J.....é uma pessoa cumpridora

.... "

Nota: Sublinhado nosso

Os Serviços de Inspeção desta Unidade Orgânica verificaram ainda o seguinte, que corrobora o atrás descrito:

Pela consulta à base de dados MGIT da DGCI, constatou-se que os principais fornecedores do Sujeito Passivo J....., no ano de 2004 apresentam diversas irregularidades conforme abaixo se identificam:

- C....., NIF 142..... (NIF inválido);
- D....., NIF 113.... (NIF pertencente a outro Sujeito Passivo sem atividade comercial declarada – V.....);
- J....., NIF 125..... (NIF inválido);
- R....., NIF 134.... (NIF inválido);
- L....., NIF 181..... (NIF inválido);

Estes Sujeitos Passivos nunca cumpriram quaisquer obrigações fiscais.

Quanto a este operador acresce referir que o mesmo se encontra cessado desde 31-10-2005, e

que não procedeu à entrega das declarações periódicas de IVA para o ano de 2005, nem da declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS.

Nos elementos facultados pela M..... não foram encontradas Guias de Transporte, nem quaisquer talões de pesagem das mercadorias pretensamente transacionadas de J.....

Da recolha aleatória efetuada ao incontável conjunto de elementos da escrita do Sujeito Passivo constatou-se designadamente para a Fatura n.º 38., datada de 21-04-2004, no total de 23.865,45€, emitida por J....., que foi utilizada a viatura 5.-5.-., sendo o local de carga "Feira" às 8h00, local de descarga "Torres Novas" às 12h00, do mesmo dia 21-04-2004. Em relação à mesma viatura, e para o mesmo dia, verifica-se na Nota de Compra n.º 3., emitida pela M..... e na Guia de Remessa n.º 104.. igualmente emitida pela M..... que às 12h00 a citada viatura efectuou carga em "Évora", com descarga às 16h00 no "Outeiro Pequeno - Torres Novas" e que às 16h30 efectuou uma carga na "Marinha Grande" com descarga na "Maia" (Anexo n.º 1)

A simples leitura dos locais e horas em causa não deixam dúvidas de serem impossíveis aqueles transportes e por respeitarem estes documentos a vendas coloca-se também por esta via a impossibilidade destas, bem

como da compra efetuada a J.....

Considerando os factos referidos pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Aveiro e os factos constatados na análise da M..... e que consistem designadamente em: - J.....emite ele próprio documentos a titular as suas compras;

- J.....não possuía estrutura empresarial suficiente às transmissões declaradas;

- Foi decretada a sua falência judicial em 2004;

- Os seus principais fornecedores inexistentes;

- Não existem Guias de Transporte nem foram exibidos talões de pesagem para as aquisições efetuadas pela M.....;

- Existem as incongruências que acima se identificaram,

pelo que, os Serviços de Inspeção concluem que as aquisições

contabilizadas pela M..... no montante de € 738.291,20 são simuladas.

2.1.2. NIF 114..... – F..... (sede na Rua - Torres Novas)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
0	0,00	9.800	14.210,00	0	0,00	0	0,00	14.210,00

A informação datada de 21/09/2006, elaborada pelos Serviços de Inspeção Tributária das Pessoas Singulares da Direção de Finanças de Santarém, relativa a este fornecedor, apresenta as seguintes conclusões: "A presente informação foi elaborada de modo a permitir desde já a actuação a nível tributário relativamente aos clientes/utilizadores das faturas emitidas por F..... nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005, uma vez que ainda se encontra em curso o procedimento inspetivo, não existindo ainda relatório final.

Estamos neste momento em condições de informar, face aos elementos fornecidos por várias Direcções de Finanças e por nós apurados no decurso da ação inspetiva que:

Relativamente às Compras

Podemos desde já concluir que existem fortes indícios de que cerca de 99% das compras em 2002, 100% em 2003 e 2004 são fictícias, na medida em que as compras declaradas com base nos documentos emitidos pela L....., J..... e H....., não corresponderão às transações efetivamente realizadas, ou não corresponderão a qualquer transação real ...

Relativamente às Vendas

Sendo as compras declaradas por F....., consideradas fictícias, segundo as informações recebidas e já referidas, existem fortes indícios, de que grande parte das vendas declaradas não corresponde à realidade, senão vejamos:

- *Relativamente às viaturas indicadas como tendo realizado o transporte das mercadorias, concluímos:*

Cerca de 70% e 52% das viaturas indicadas respetivamente em 2002 e 2003, são propriedade da R..... e da L....., tendo-se concluído que: . ou não percorreram os quilómetros necessários à realização dos transportes indicados, . ou são indicados transportes realizados no mesmo dia, o que não é possível tendo em conta as distâncias envolvidas e o

tempo necessário à viagem, carga e descarga, ou não foram cumpridas as obrigações legais impostas à circulação de viaturas.

. em cerca de 12 % das deslocações (2002 e 2003), não foi indicada matrícula ou a mesma não se encontra legível,

. nos transportes onde foram indicadas matrículas de viaturas pertencentes a empresas de transportes, cerca de 11% e 3% respetivamente em 2002 e 2003 e quase 100% em 2004 e 2005, verificámos nalguns casos que:

não existe coincidência de clientes, locais, mercadorias e pesos, com os constantes dos documentos apresentados pelas empresas, não foram exibidos comprovativos de algumas deslocações, algumas das empresas supostamente responsáveis pelos transportes têm ligações ao sujeito passivo e a seus clientes.

- Do controlo quantitativo das mercadorias realizado, quando tal foi possível, concluiu-se que nalguns metais foram indicadas como vendidas quantidades que não existiam em stock, além de outras incongruências.

- Os principais clientes de F..... são sujeitos passivos: com reembolsos de IVA frequentes e de montantes elevados ou que têm como clientes sujeitos passivos nessas condições, que têm como fornecedores em primeira ou segunda linha (fornecedores dos seus fornecedores) sujeitos passivos alvo de ação inspetiva e sobre os quais foi concluído existirem indícios de que a atividade declarada é fictícia, sujeitos passivos não declarantes, sujeitos passivos com ligações diretas ou indiretas entre si, sobre os quais foi concluído que, uma grande parte do seu volume de negócios declarado não corresponde à realidade, de outros países membros da União Europeia, não tendo sido confirmadas transmissões realizadas para alguns deles.

- A contabilidade não reflete os movimentos financeiros.

Relativamente à Estrutura Organizacional

- A estrutura de custos, o reduzido ativo imobilizado e a inexistência de pessoal por sua conta e de viaturas próprias, evidenciam uma estrutura organizacional e uma dimensão não compatíveis com o volume das compras e das vendas declaradas.

- Concluimos pelas declarações prestadas pelo sujeito passivo, pelo Instituto dos Resíduos e outras entidades e em face da legislação em vigor que, o sujeito passivo não cumpriu e desconhece as obrigações impostas à gestão dos resíduos nomeadamente ao seu transporte, assim como, não consta da Lista de Operadores de Gestão de Resíduos Não Urbanos, nem possui as licenças necessárias ao armazenamento de sucata."

Nota: Sublinhado nosso

Assim, os Serviços de Inspeção constatarem em análise inspetiva efetuada a F..... incongruências graves, atrás referidas, quanto aos transportes das mercadorias, no que respeita a locais, pesos, bem como a quilómetros percorridos pelas viaturas, bem como a existência de uma estrutura organizacional e uma dimensão não compatíveis com as vendas declaradas.

Ainda em relação a F....., um dos seus fornecedores a saber, a L....., Lda., é considerado como ponto de partida para todo um circuito de operações fictícias, conforme adiante se refere no ponto 2.1.5.

do presente relatório, sendo que um outro, a H....., SPRL, sediada na Bélgica, segundo informação da Administração Fiscal belga, foi constituída por J....., D....., F....., H..... e W..... e não dispõe de imobilizado, à exceção de um fax, sendo que a H..... é cliente da L.....

Estes factos, reforçados pelos aspetos fraudulentos que emergem da conduta dos seus principais fornecedores e clientes, designadamente L..... e H....., que fecham o circuito carrossel de fraude, entre eles, constituem fortes indícios, objetivos e creíveis, de que as faturas emitidas por F..... não titulam qualquer transação comercial com os agentes que nelas figuram como "clientes", o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal, pelo que a Administração Tributária conclui que as aquisições contabilizadas pela M..... no montante de € 14.210,00 são simuladas.

(“texto integral no original; imagem”)

2.1.3. NIF 140..... - A..... (sede em V..... - Santiago do Cacém)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
0	0,00	873.580	85.675,70	1.255.915	207.028,50	490.015	71.724,14	364.428,34

Após deslocação ao domicílio fiscal deste Sujeito Passivo, a fim de se obter informações relativas à atividade por si exercida, verificou-se os factos que foram relatados no Auto de Ocorrência por nós elaborado e que a seguir se transcreve:

"Aos cinco dias do mês de Julho de 2006, pelas nove horas, nós, S....., Inspetor Tributário Nível 2, com o n.º profissional n.º 13..... e S....., **Inspetora** Tributária de Nível 2, com o n.º profissional 17....., ambos do Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária - DPIT II, no âmbito do Despacho n.º DI20060.... de 06/06/2006 emitido para o sujeito passivo "A....." (adiante apenas designado por A.....) com o NIF: 140....., relativo aos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005, deslocámo-nos ao local mencionado nas faturas emitidas pelo mesmo – Largo....., n.º 6 - 7600 Aljustrel e ao seu domicílio fiscal- Br Ed - 7500 Vila Nova de Santo André, a fim de obtermos informações relativas à atividade por si exercida, tendo-se verificado o seguinte:

- Tendo chegado pelas 10h30m à localidade de Aljustrel dirigimo-nos ao posto da Guarda Nacional Republicana no sentido de obter informações sobre a localização da morada mencionada nas faturas emitidas pelo citado Sujeito Passivo. Foi-nos dito que, naquela morada residia o "Sr. J.....", irmão do Sr. A....., e que possuía um negócio de "rações para animais";

- Seguidamente dirigimo-nos ao estabelecimento comercial, interpellando a pessoa que estava no balcão perguntando se conhecia o Sr. A..... A pessoa, identificando -se como J....., disse-nos que o conhecia e que por sinal era seu irmão. Afirmou desconhecer o seu paradeiro, não possuindo qualquer contato, dado o mau relacionamento entre ambos, no

entanto, informou que o mesmo residia em Vila Nova de Santo André. Mais acrescentou que o Sr. A..... possuía um pequeno estaleiro em M..... situado em C..... que distava cerca de 8 Km de Aljustrel e que a atividade neste momento não existia e em anos anteriores sempre teve pouca expressão.

- De seguida e uma vez que a morada constante nas faturas era perto do estabelecimento de rações foi efetuada visita ao local, constatando-se que o n.º 6 do Largo correspondia a uma moradia térrea, situada no centro da vila em frente aos bombeiros. - Após as verificações acima referidas deslocámo-nos ao suposto estaleiro do Sr. A..... sito no M..... - C....., constatando-se que o mesmo se situava num local ermo, um pouco distante da estrada principal, cujo acesso era estreito e sinuoso, de terra batida e de difícil acesso quer para viaturas ligeiras, quer para viaturas pesadas.

- Constatou-se igualmente, a não existência de qualquer atividade facto confirmado pelo crescimento de vegetação no meio da pouca sucata, apenas se encontrando no local diminutos montes de "ferro", "alumínio" e "pneus", bem como uma viatura ligeira de mercadorias, marca Nissan, modelo Cabstar, matrícula ...-...-..., cuja propriedade pertence a J....., residente em Aljustrel, de acordo com informação obtida no sistema informático MGIT. - No estaleiro verificamos a existência de uns barracões cujos portões estavam encerrados onde apenas se encontrava um pastor que corroborou as informações facultadas pelo Sr. J....., nomeadamente no que diz respeito à morada, ao relacionamento entre os irmãos pouco amistoso, acrescentando que neste momento não existia atividade e que em anos anteriores a mesma era diminuta, tendo-nos dito que aquele espaço era propriedade do pai do Sr. A.....

- Concluídas as diligências possíveis na zona de Aljustrel deslocámo-nos ao domicílio fiscal do Sr. A..... no Br Ed em Vila Nova de Santo André, situado num bloco de apartamentos, onde, como é obvio, não podia ser exercida qualquer atividade de comércio a retalho. Após várias insistências junto da campanha correspondente, as mesmas foram infrutíferas, atendendo ao facto de ninguém ter respondido"

Face ao acima referido temos que:

O estaleiro situava-se em local ermo, um pouco distante da estrada principal, cujo acesso era estreito e sinuoso, de terra batida e de difícil acesso quer para viaturas ligeiras, quer para viaturas pesadas.

Igualmente se constatou a não existência de qualquer atividade facto confirmado pelo crescimento de vegetação no meio da pouca sucata, apenas se encontrando no local diminutos montes de "ferro", "alumínio" e "pneus", não existindo vestígios de ter sido de outra forma, pelo que podemos concluir que este operador não teve, nem tem estrutura para desenvolver a actividade, nem para fornecer a quantidade de sucata, que "faturou" à M.....

A corroborar os factos supra identificados foram recolhidas cópias de faturas, emitidas por A..... existentes na contabilidade da M..... que identificam as viaturas "utilizadas" no transporte das sucatas.

Consultando a matrícula das mesmas na base de dados da DGCI, verifica-se que as viaturas e/ou são inexistentes, ou transportam carga

acima da sua capacidade, ou se tratam de viaturas ligeiras de passageiros (Anexo n.º 2) para as seguintes situações.

Para ilustrar o atrás referido elabora-se o seguinte quadro:

(“texto integral no original; imagem”)

Acresce ainda salientar que as faturas emitidas pelo Sujeito Passivo A.....são preenchidas com uma letra que se nos afigura ser idêntica à do gerente da M..... senhor J....., existindo a possibilidade de ser este a preenchê-las.

Quanto ao comportamento fiscal de A.....importa salientar que este Sujeito Passivo é incumpridor em termos declarativos em sede de IVA e IRS, pois desde o ano de 2002, inclusive, não procede à entrega de qualquer declaração.

Face ao exposto, verifica-se que existem fortes indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas por A.....não titulam qualquer transação comercial, o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal, pelo que as aquisições a este Sujeito Passivo, que ascendem ao montante de € 364.428,34 são simuladas.

2.1.4. NIF 185..... – V.....

(sede na Rua, n.º ... – T..... - Santa Maria da Feira)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Valor a/IVA
1.948.380	187.909,80	2.704.995	557.842,85	1.290.215	736.655,55	78.380	14.508,40	1.496.916,40

A informação enviada pela Direção de Finanças de Aveiro, na sequência da ação inspetiva efetuada ao Sujeito Passivo V....., pelo Ofício n.º 83....., de 20/04/2006, relativa a este sujeito passivo, apresenta algumas conclusões que consubstanciam fortes indícios da prática de crime fiscal, conforme a seguir se transcrevem:

“... V..... contabilizou e declarou para efeitos de IVA valores de compras de sucata, nos anos de 2002, 2003 e 2004, com base em documentos de compras falsos, emitidos por J.....”

(...)

“A completa incoerência das quantidades declaradas como transacionadas, revela que a generalidade das operações declaradas só podem, efetivamente, ter existido no papel, porque na prática, não era possível terem ocorrido.

Ora, se as compras não correspondem, na sua grande parte, quanto aos intervenientes, quanto às datas, tipo e características da mercadoria, quantidades, preços unitários e valores totais, às transações efetivamente realizadas, as respetivas vendas, em consequência, também não corresponderão a transações reais.

Poderemos então afirmar que, em relação aqueles clientes de V..... em que foram verificadas repetidas divergências e situações anómalas no controle dos documentos de transporte, pelo menos nesses, considera-se verificado que as transações declaradas, nos termos que constam das faturas de venda emitidas para as titular, não representam nem correspondem a transações reais.

(...)

- “- apesar de existirem contas bancárias em seu nome, a contabilidade não reflete quaisquer movimentos financeiros em contas de bancos ... ;
- o local do estaleiro utilizado para a atividade declarada, foi adquirido em 2000, em nome do seu pai, sendo que apenas no ano de 2004 registou as principais obras de melhoramento, incluindo a edificação dos escritórios e a pavimentação em betão do piso, fundamentais para a armazenagem e movimentação do tipo de sucata declarada como comercializada ...;
- recursos humanos inferiores aos necessários para o volume e quantidade de transações declaradas, traduzidos, designadamente, por valores de custos com o pessoal variáveis, sem qualquer coerência com as alterações do nível da atividade e por um parque de viaturas, quer em termos de veículos de passageiros quer de mercadorias, desajustado das necessidades e possibilidades de utilização ...;
- encontrava-se normalmente em situação de crédito de IVA, registando-se apenas entregas em alguns períodos dos anos de 2003 e 2004 ...;
- salvo uma imaterial exceção em 2002, nunca declarou ter adquirido sucata aos originários produtores, sendo todas as compras de sucata declaradas como realizadas a outros sucateiros intermediários ...;
- em relação às faturas de venda emitidas pelo seu principal "fornecedor", J....., que V..... contabilizou como compras, ficou concluído que as mesmas são falsas, pelo facto de não corresponderem, quanto aos intervenientes, quanto às datas, tipo e características da mercadoria, quantidades, pregos unitários e valores totais, às transações efetivamente realizadas ou por não corresponderem pura e simplesmente a qualquer transação real;
- de um controle efetuado, conclui-se pela completa incoerência e impossibilidade das quantidades declaradas como transacionadas ...;
- os resultados de um controle efetuado aos documentos de transporte emitidos, em especial e particular em relação a alguns clientes, demonstraram a incoerência das quantidades declaradas como transacionadas, concluindo-se que a contabilidade e os valores declarados se afastam, significativamente, quer quanto aos intervenientes, quer quanto aos movimentos, quantidades e valores, da atividade efetivamente exercida ...;
- da análise aos kms percorridos pelas viaturas indicadas nos documentos emitidos, concluiu-se que os transportes indicados nem sempre correspondiam a movimentos reais de sucata e que as viaturas que estiveram ao serviço, realizaram transportes de sucata significativamente distintos dos declarados, quer nas vendas quer nas compras ...;
- as afirmações prestadas por um seu antigo empregado, ..., revelaram contradições relativamente às transações declaradas ...;
- a análise das cópias dos cheques disponíveis, para além de procedimentos e situações desajustadas das relações comerciais normais, comprovou o recebimento de importâncias relativas a operações comprovadamente simuladas ...;
- foi verificada, no ano de 2002, a omissão do registo de uma fatura de venda que, apesar de se considerar negligente, altera completamente o

resultado declarado

Conforme ficou concluído..., as compras escrituradas e declaradas para efeitos fiscais por V....., com base em faturas emitidas por J....., são falsas, pelo facto de não correspondem, quanto aos intervenientes, quanto às datas, tipo e características da mercadoria, quantidades, pregos unitários e valores totais, às transações efetivamente realizadas, ou por não corresponderem, pura e simplesmente, a qualquer transação real. Ora, se à conclusão alcançada em relação às compras declaradas a J....., que representam cerca de 90% do total das compras declaradas, juntarmos todas as situações, factos e indícios apurados em relação a vendas, que apontam no mesmo sentido, concluímos que também as vendas declaradas, não corresponderão, pelo menos em parte, quanto aos intervenientes, datas, tipo e características da mercadoria, quantidades, pregos unitários e valores totais, às transações efetivamente realizadas. Assim sendo, considera-se que, em relação aqueles clientes de V..... em que foram verificadas repetidas divergências e situações anómalas no controle dos documentos de transporte, pelo menos nesses, considera-se verificado que as transações declaradas, nos termos que constam das faturas de venda emitidas para as titular, não representam nem correspondem a transações reais.

(...)"

Nota: Sublinhado nosso

Da mesma informação consta o ponto III.9.1. especificamente dirigido à M....., Sujeito Passivo por nós inspeccionado, que a seguir se transcreve:

"... III. 9.1 - Cliente M..... -, Lda.

Para a descrição do controle das Guias de Transporte e respetivas faturas de venda referentes ao cliente M..... -, Lda., doravante designado por M....., Lda., foram elaborados os Quadros n.º 49, 50 e 51, onde se evidenciam, a cinzento, as linhas correspondentes às operações em que se verificaram anomalias.

Importa ainda antes referir que foram solicitados, através de ofício, ao cliente em análise de entre outros, fotocópias dos documentos de transporte que acompanharam as vendas de sucata declaradas por V..... No entanto, para os movimentos que são postos em causa nos pontos seguintes, não nos foram remetidos quaisquer documentos relativos ao transporte.

Mais se refere que nos casos em que as faturas indicavam o local de carga e descarga e a matrícula da viatura, para as quais não foi encontrado documento de transporte, cumpriam os requisitos para acompanhar o respetivo transporte.

a) Ano de 2002 - Quadro n.º 49 (...)

Da factura de venda n.º 4..., de 19 de Dezembro, que não indicava qualquer matrícula ou data de transporte, constava a venda de 741.600 kg de ferro.

Contudo, as cinco Guias de Transporte apresentadas, anteriores àquela data, emitidas para o cliente em análise, indicando o transporte de ferro, totalizavam apenas 160.140 kg, conforme se discrimina na tabela abaixo.

N.º	Data	Kg
551	6 de Dezembro	31.760
552	6 de Dezembro	36.800
553	6 de Dezembro	29.600
559	18 de Dezembro	31.380
560	18 de Dezembro	30.600
		160.140

(...)

Conclui-se assim que a operação em causa foi declarada por quantidades e valores muito superiores aos que resultam dos documentos de transporte que lhe terão dado origem. Para o movimento das quantidades declaradas na fatura de venda seriam necessários, pelo menos, mais 18 transportes.

Acrescenta-se ainda o seguinte, que vale para o que ficou dito e para tudo quanto a esta matéria do controle dos documentos de transporte se vai referir adiante:

- nos termos do artigo 35.º do Código do IVA, a fatura ou documento equivalente deve ser emitido até ao quinto dia útil seguinte ao do momento em que os bens são postos à disposição do adquirente;
- uma vez que a quantidades indicadas não são possíveis de transportar de uma só vez, a fatura não poderá ter sido utilizada como documento de transporte, pelo que, a ser verdadeira a transação, teriam, necessariamente, de existir outros documentos de transporte, que nunca foram exibidos;
- de acordo com os dados constantes das faturas dos fornecedores de V....., e dos respetivos documentos de transporte, a generalidade das compras declaradas tiveram como destino Arada, Ovar; pelo que, logicamente, era dali que deveriam ter saído (por outras palavras, não poderiam ter sido entregues diretamente nos seus clientes);
- parte das facturas emitidas continham, elas próprias, os elementos necessários ao transporte, incluindo a matrícula da viatura, pelo que não existem documentos de transporte para essas operações declaradas nem se lhes podem imputar guias de remessa.

b) Ano de 2003 - Quadro n.º 50

No ano de 2003, conforme está devidamente assinalado no Quadro n.º 50, foram verificadas várias situações em tudo idênticas à descrita acima, para o ano de 2002.

Nas tabelas abaixo, resumem-se, para cada uma das situações assinaladas no Quadro 50, as diferenças encontradas entre as quantidades indicadas nos dois tipos de documentos analisados, tendo em atenção que as Guias de Transporte apresentadas são sempre as anteriores à data da fatura, emitidas para o cliente em análise, indicando o transporte de ferro (mesmo se ultrapassado o prazo legal limite para emissão da fatura).

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
588	7 de Março	36.750	514	11 de Março	126.550	Op.n.º1/2003
589	7 de Março	26.750				
590	10 de Março	37.200				
		100.700				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
596	3 de Abril	34.700	521	11 de Abril	157.250	Op.n.º2/2003
597	3 de Abril	27.750				
		64.450				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
618	27 de Junho	27.860	536	27 de Junho	138.750	Op.n.º3/2003
619	27 de Junho	25.700				
620	27 de Junho	29.660				
621	27 de Junho	26.740				
		109.960				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
634	23 de Julho	31.680	543	23 de Julho	173.710	Op.n.º4/2003
635	23 de Julho	36.560				
636	23 de Julho	37.400				
637	23 de Julho	28.600				
		134.240				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
638	30 de Julho	31.680	544	31 de Julho	155.000	Op.n.º5/2003
639	30 de Julho	29.320				
640	30 de Julho	24.720				
641	30 de Julho	26.560				
		112.280				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
643	4 de Agosto	34.660	547	10 de Agosto	193.680	Op.n.º6/2003
644	4 de Agosto	31.600				
645	4 de Agosto	29.100				
		95.360				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
646	22 de Agosto	25.680	548	26 de Agosto	204.560	Op.n.º7/2003

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
648	18 de Setembro	27.900	558	1 de Outubro	293.960	Op.n.º8/2003
649	22 de Setembro	22.560				
652	25 de Setembro	32.530				
		82.990				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>
671	11 de Novembro	31.600	574	19 de Novembro	193.780	Op.n.º9/2003
675	19 de Novembro	25.700				
		57.300				

Guias Transporte			Factura			Anexo
<i>n.º</i>	<i>Data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>n.º</i>	<i>data</i>	<i>Kg ferro</i>	<i>(Cfr. Índice)</i>

n.º	Data	Kg ferro	n.º	Data	Kg ferro	(C.J.F. Inaiçej)
677	21 de Novembro	31.660	576	24 de Novembro	184.600	Op.n.º10/2003
678	21 de Novembro	29.540				
679	21 de Novembro	32.600				
681	24 de Novembro	29.680				
		123.480				

Estas são as situações em que, no ano de 2003, se verificaram insuficiências das quantidades declaradas como transportadas para as quantidades faturadas.

Relacionado com estas, importa ainda referir outras situações em que as quantidades indicadas nas faturas pressupõem a existências de vários transportes, quando para as mesmas não foi identificada qualquer Guia de Transporte emitida.

Estão nesse caso, a factura n.º 535, de 18 de Junho, que indica a venda de 127.500 kg de ferro, a n.º 567, de 25 de Outubro, que indicava a venda de 69,600 kg de ferro e a n.º 571, de 31 de Outubro, que indicava a venda de 195.200 kg.

Neste mesmo ano verificaram-se ainda outras situações, em que existiam documentos de transporte que indicavam tipos de sucata, quantidades, datas ou viaturas, para os quais não havia fatura de venda emitida.

Estão neste caso as Guias de Transporte identificadas na tabela abaixo, que se encontram assinaladas no Quadro n.º 50, em linha a que não corresponde qualquer fatura:

(“texto integral no original; imagem”)

c) Ano de 2004 - Quadro n.º 51

Relativamente ao ano de 2004, verificaram-se as seguintes situações: Conforme se encontra assinalado no Quadro n.º 51, da Guia de Transporte n.º 694, de 12 de Janeiro, constava o transporte, realizado pela viatura ...-...-..., de 2.100 kg de sucata de alumínio e 12.100 kg de sucata de chumbo.

No entanto, não se verificou a emissão de qualquer fatura que titulasse a transmissão declarada por aquele transporte.

Surge, posteriormente, emitida a factura n.º 599, de 19 de Janeiro, que apesar de debitar sucata do mesmo tipo, indica pesos diferentes, como dia de transporte o próprio dia e como veículo a matrícula ...-...-....

(...)

Para além desse, verificou-se ainda a existência de outros documentos de transporte que indicavam tipos de sucata, quantidades, datas ou viaturas, para os quais não havia fatura de venda emitida. Estão neste caso as Guias de Transporte, identificadas na tabela abaixo, que se encontram assinaladas no Quadro n.º 50, em linha a que não corresponde qualquer factura.

(“texto integral no original; imagem”)

Da factura de venda n.º 768, de 22 de Novembro, que não indicava qualquer matrícula ou data de transporte, constava a venda de 111.320 kg de ferro.

Contudo, as duas Guias de Transporte apresentadas, anteriores àquela data, emitidas para o cliente em análise indicando o transporte de ferro, totalizavam apenas 57.120 kg, conforme se discrimina na tabela abaixo.

n.º	Data	Kg
885	16 de Novembro	27.460
897	22 de Novembro	29.660

(...)

Foram também verificadas outras situações em que, ao contrário, as quantidades indicadas nos documentos de transporte eram substancialmente superiores aos pesos faturados.

Estão nesse caso os documentos identificados na tabela seguinte, que se encontram igualmente assinaladas no Quadro n.º 50.

Guias Transporte			Factura		
n.º	data	Kg ferro	n.º	data	Kg ferro
902	23 de Novembro	24.680	770	25 de Novembro	24.000
903	23 de Novembro	24.900	789	21 de Novembro	111.440
908	24 de Novembro	29.780			135.440
910	24 de Novembro	24.600			
914	26 de Novembro	24.200			
919	27 de Novembro	24.000			
924	9 de Dezembro	24.000			
933	15 de Dezembro	24.000			
934	15 de Dezembro	24.000			
		224.160			

(...)

Nota: Sublinhado nosso

Da recolha aleatória efetuada ao incontável conjunto de elementos da escrita do Sujeito Passivo, foram detetadas diversas outras incongruências:

□ No dia 24/09/2003 – viatura ...-...-....:

(“texto integral no original; imagem”)

Neste dia, verificamos que a mesma viatura se "encontrava" a sair às 9 horas de Arada-Ovar para descarga no Outeiro Pequeno saindo às 11 horas da Marinha Grande para descarga na Maia, o que se afigura impossível. (Anexo n.º 3).

• No dia 15/10/2003 - viatura ...-...-....:

(“texto integral no original; imagem”)

Neste dia, verificamos que a mesma viatura se "encontrava" a sair às 18:00 de Arada-Ovar para descarga no Outeiro Pequeno saindo às 19:30 da Nogueirinha para descarga no Outeiro Pequeno, o que se afigura impossível (Anexo n.º 4) sendo ainda de considerar que também sobre a R..... existem indícios de operações simuladas que adiante se expõem no ponto 2.1.10.4. do presente relatório.

• No dia 27/10/2003 - viatura ...-...-....:

(“texto integral no original; imagem”)

Neste dia, se verificarmos os movimentos evidenciados no extrato da Via Verde referente às deslocações da viatura ...-...-... para os dias 27/10/2003, constata-se que neste dia a viatura pelas 16:53 horas encontrava-se a entrar na Mealhada, pelo que era impossível às 17:30 estar

a carregar em Arada - Ovar para o sujeito passivo M..... (Anexo n.º 5). Os factos acima referidos vêm reforçar que a emissão das faturas foi simulada de forma a credibilizar as transações do Sujeito Passivo V..... para a M.....

Considerando o carácter faltoso dos fornecedores de V....., entre eles o Sujeito Passivo J.....a que já nos referimos, considerando os indícios sérios objetivos e consistentes, fornecidos pela Direção de Finanças de Aveiro e considerando as incongruências por nós verificadas, a Administração Tributária conclui haver fortes e consistentes indícios de que os documentos contabilizados como aquisições a este Sujeito Passivo, que nos exercícios em análise ascendeu à quantia de € 1.496.916,40, titulam operações simuladas.

2.1.5. NIPC 501..... – L....., Lda. (sede na Rua, n.º... – 1.º Dto. Lisboa)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
0	0,00	388.182	139.295,50	0	0,00	0	0,00	139.295,50

A informação enviada pela Direção de Finanças de Lisboa, pelo Ofício n.º 297..., de 16-05-2005, relativa a este sujeito passivo, o qual deu entrada nestes serviços de inspeção no dia 19-05-2005, apresenta conclusões que consubstanciam fortes indícios da prática de crime fiscal, conforme a seguir se transcrevem, enquadrado na análise por nós efectuada:

"... 2.3 ... *Relativamente às declarações Modelo 22 e as Declarações Anuais (incompletas), para os exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003 só foram entregues em 05-07-2004, após o início da referida ação inspetiva ao exercício de 2000... Verificou-se ainda que este Sujeito Passivo permanece em crédito de IVA, sem no entanto, solicitar o seu reembolso, ...* (...)

Entre os fornecedores da Lisbarte encontra-se em 2001 e 2002, o Sujeito Passivo F..... e, conforme consta no ponto 2.6 da citada informação: "*... os fornecedores da Lisbarte são sujeitos passivos que, ou não se encontram cadastrados no sistema informático da DGCI, pelo menos não com os nomes indicados, ou não declaram as vendas que lhe são atribuídas, ou no caso de fornecedores intracomunitários o valor das vendas não coincidem com o declarado no VIES, existindo ainda um fornecedor, pessoa singular de nome P....., com o NIF 185, cessado em 31-12-2001, e com residência fiscal no distrito de Setúbal, que é apontado como um dos maiores fornecedores da L....., Lda. nos exercícios de 2001, 2002 e 2003 ...*".

Quanto a P..... a Direção de Finanças de Setúbal informou que se trata de um Sujeito Passivo faltoso emitente de faturação falsa, concluindo ainda que "*... não tem, nem teve capacidade para realizar as operações inerentes aos valores declarados pela L....., Lda. ...*"

Conforme 2.8 a Direção de Finanças de Lisboa informa "*... De qualquer forma, as provas existentes apontam para que a L....., Lda. tenha declarado compras que na realidade não deram lugar a qualquer transação de mercadorias ou de outros bens, tal como a respetiva parcela*

das vendas, constituindo assim um ponto de partida para todo um circuito de operações fictícias que tem vindo a ser designado por fraude carrossel.”

(...)

E, a referida informação da Direção de Finanças de Lisboa conclui;

" ... 5 - *Conclusões*

5.1. O sujeito passivo não apresentou quaisquer documentos comprovativos das receitas e despesas, tendo alegado que arderam todos quando estavam a ser transportados para Torres Novas, local do estaleiro agora em utilização, pelo que, não foi possível avaliar, no decorrer das ações inspetivas realizadas ao sujeito passivo L....., Lda. se este tinha capacidade de realização das operações inerentes ao volume de negócios declarado. No entanto, na presença dos indícios recolhidos e aqui expostos, estamos convencidos de que a maior parte das compras e vendas declaradas são fictícias."

Ainda em cópia da informação de 03-08-2005, elaborada pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Lisboa, remetida à Direção de Finanças de Santarém, pelo ofício n.º 052..., de 18-09 2005, pode ler-se, com respeito à Lisbarte:

"... 7. Pela análise dos balancetes para os exercícios de 2001, 2002 e 2003, verificou-se que a L....., Lda. não apresenta custos com o pessoal o que coincide com as informações obtidas da Segurança Social, onde não existem registos de pessoal ao serviço do sujeito passivo. Para este exercício não são apresentados custos com combustíveis ou outros com transporte de mercadorias, o que indicia a não existência das operações declaradas. Os restantes custos com os outros fornecimentos e serviços externos são muito reduzidos tendo em conta o volume de negócios declarado, o que indicia a inexistência de uma estrutura adequada ...

13 - Para 2002, aparece como cliente do Sujeito Passivo a empresa H..... sediada na Bélgica, a qual, segundo informações apuradas pela Administração Belga, foi constituída por J....., a sua filha D..... e os seus filhos H..... e F..... e por W..... A H..... não possui ativos mobiliários ou imobiliários, à exceção de um fax, tendo sede no endereço pessoal do gerente, sem nenhuma infra-estrutura comercial..."

Da análise dos elementos disponíveis constata-se que por sua vez a H....., é fornecedora da F....., o que significa que a faturação é emitida pela L..... à H....., com isenção de IVA por respeitar a uma Transmissão Intracomunitária de Bens, a que se segue a faturação da H..... a F....., devendo este liquidar e deduzir IVA por estar a "realizar" uma Aquisição Intracomunitária de Bens. Assim, ficcionando-se esta cadeia de operações, fica por liquidar em Portugal o IVA correspondente à pretensa faturação à H....., com a grande possibilidade de não existir sequer mercadoria e com a agravante de o circuito se estender a outros operadores, como se infere das múltiplas relações patentes entre eles e descritas nas informações já transcritas.

Mais acrescenta a informação da Direção de Finanças de Lisboa, que "...

18 - Segundo a gerente da L....., D....., a L..... terá tido o seu estaleiro na Quinta da, na Sobreira, de 2002-01-01 até Maio de

2004, aquando do alegado incêndio de uma viatura que levava toda a contabilidade. Visitado o referido local verificou-se que o mesmo não tem condições nem dimensão para servir de estaleiro ao volume e tipos de sucata que o sujeito passivo diz ter vendido"

Relativamente a este Sujeito Passivo importa ainda referir que o seu Técnico Oficial de Contas, Senhor A..... foi ouvido, no dia catorze, do mês de setembro, do ano de dois mil e seis, em Termos de Declarações pela Inspectora Tributária A....., em serviço na Direção de Finanças de Santarém - Divisão de Prevenção e inspeção Tributária (GAJIT) cujos excertos se apresentam de seguida:

".... Inquirido sobre:

.... 6 - Como é que é efetuada a contabilidade;

... 7 - Se necessitar de verificar algum documento como procede?

8 - Todos os documentos registados na contabilidade estão disponíveis?

9 - Deslocou-se alguma vez a Torres Novas ou a outro local para contactar a sua cliente, através de que pessoas;

10- Sabe se a L..... processa Guias de Remessa

11- Tem conhecimento a algum estaleiro da L.....

12 - A L..... exerceu desde sempre a atividade e continua a exercê-la?

13 - Faz a contabilidade de outras empresas ou comerciantes em nome individual que mantém relações comerciais com a L.....

...

16 - Porque é que não se encontram entregues os anexos das declarações anuais a seguir discriminados: anexos O e P dos anos de 1999 a 2005, anexos J dos anos de 1999 a 2003, anexos L dos anos de 1999 a 2004 e o anexo A do ano de 2004

17 - Se há registo de pesagem dos veículos, onde é efectuada e se existe arquivo destes registos.

18 - Que mercadoria é que a L..... comercializa?

19 - A L..... tem pessoal ao seu serviço? Quantas pessoas?

20 - A L..... tem imobilizado?

21- Quais são os fornecedores e clientes da L....., Lda. de 2001 a 2006.

22 - A utilização por parte da L....., Lda. da morada do gabinete de contabilidade (S.....,

Lda.) consiste em quê?

Declarou:

...

6 - Desde finais de 1987 até 1994, 1995 a contabilidade encontrava-se no gabinete de contabilidade S....., Lda. onde era executada e analisada e local onde foi fiscalizada por diversas vezes pelos serviços de inspeção de Lisboa, sito na Rua, ..., 1.º Dto - Lisboa. Declarou que a L....., Lda. de 1986 até 1994/1995 tinha sede e estaleiro em Casal do Alvito, Alcântara, Lisboa nas instalações F. Entre 1994/1995, não sabe precisar com rigor o ano, a Sra. D..... solicitou-lhe o favor de utilizar a morada do gabinete de contabilidade da S....., Lda., ao qual acedeu sem qualquer contrapartida a não ser a avença que a L....., Lda. paga à S....., Lda. para preencher as declarações tributárias, analisar documentação e livros obrigatórios o que é efetuado pelo TOC A..... e P..... que trabalha na C....., Lda. As declarações tributárias só são

contudo assinadas pelo TOC Sr. A..... e pela Sra. D..... e são enviadas pela internet desde que esta forma de entrega se tornou obrigatória com identificação do número do TOC e NIF do Sr. A.....

A execução da contabilidade de 1994/1995 até esta data é feita pela Sr.º D.... que é também TOC e ROC que naqueles anos retirou toda a documentação do gabinete de contabilidade respeitante à L....., Lda.. A Sr.º D..... transporta as pastas dos documentos de Torres Novas para o gabinete da contabilidade em Lisboa acompanhados dos CD's que têm os registos contabilísticos. Após verificação pelo TOC e preenchimento das declarações tributárias a Sr.º D..... leva integralmente toda a documentação (pastas, CD's, prints das declarações tributárias) para Torres Novas, não ficando qualquer documento no gabinete inclusive balancetes, extractos de contas, etc. Referiu ainda que os documentos foram sempre entregues e depois levados de volta para Torres Novas pela Sr.º D.....

7 - Qualquer dúvida é sempre esclarecida pela Sr.º D..... Se for solicitada a exibição de algum documento a Dr.º D..... apresenta-os no gabinete de contabilidade ou envia o documento por fax. Disse ainda que nunca contactou com fornecedores e clientes da L....., Lda., só tendo conhecimento dos fornecedores, clientes e imobilizado, através dos registos informáticos, momentaneamente na sua posse após 1994/1995.

8 - Encontram-se disponíveis todos os documentos exceto relativamente à parte do exercício de 2004. Referiu que a Sr.º D....., encontrando-se no gabinete da contabilidade (S....., Lda.), telefonou a um motorista, que não sabe identificar o nome, para vir buscar ao gabinete cerca de 5 pastas com documentos de suporte aos lançamentos contabilísticos e registos contabilísticos respeitantes aos meses de Janeiro a Março de 2004 e possivelmente também Abril. Conforme informação da Sr.º D..... no percurso entre Lisboa e ao que julga Torres Novas, próximo de uma localidade com o nome Vale de Cavalos junto a habitações, a viatura que era um camião incendiou-se tendo sido destruídas as pastas com a documentação.

Questionado sobre quem era o proprietário da viatura, julga que a viatura pertencia à L....., Lda. mas não sabe qual a matrícula. Não sabe se foi participado o incêndio mas julga que terá sido face às normas legais inerentes a estas ocorrências. Referiu que entregou as pastas ao motorista mas que nunca entregou qualquer software informático, designadamente CD's junto com as pastas.

9 - Nunca se deslocou a Torres Novas contudo contactou com a Sr.º D..... no âmbito de funções de TOC da L....., Lda. em Braga nas instalações da empresa A....., Lda. onde esteve a visitar as instalações tendo visto fornos a funcionar e o local da contabilidade. Segundo se recorda terá ocorrido no verão de 1995/1996.

10 - Nunca viu guias de remessa só lhe sendo entregues os documentos sujeitos a contabilização acrescentando que nunca viu como é que era transportada a mercadoria.

11 - Tem conhecimento que a L....., teve um estaleiro em Alcântara, no Casal do Alvito, desde 1986 até 1994/1995. Deslocou-se diversas vezes ao

estaleiro que consistia numa estrutura de grande dimensão e porte em ferro e cobertura em zinco. No estaleiro procedia-se à farrapagem e separação do papel. No local nunca viu sucata de metais ferrosos. Entre 1994/1995 saíram de Alcântara, julga que tal deveu-se ao facto de não terem alvará da Câmara Municipal, e o conhecimento que tem é que levaram tudo (máquinas, utensílios e documentos de contabilidade) para Torres Novas. Posteriormente, utilizou um terreno localizado na Costa da Caparica, segundo lhe disse a D.^a D....., em data que precisou ser mais ou menos à data da ocorrência do incêndio. Nunca esteve neste local. Tem conhecimento que saíram do estaleiro na Costa da Caparica por volta da data do incêndio (2004) segundo informações da D. D..... A partir daquela data não sabe se tem estaleiros.

12 - O conhecimento que tem é que depois da saída de Alcântara teve alguns anos sem atividade tendo-a retomado mais tarde. Atualmente não tem movimento o que verifica através das declarações periódicas o IVA que preenche.

13 - Não faz a contabilidade de empresas e comerciantes em nome individual que tenham relações comerciais com a L.....;

...

16 - Duvida que não tenham sido entregues dado que a pessoa que os envia, Sr. P..... é uma pessoa muito metódica e não abdica de algo que esteja em falta.

17 - Desconhece.

18 - A mercadoria comercializada é papel para reciclagem.

19 - Desde há vários anos que a L..., Lda. não tem pessoal ao seu serviço.

20 - Atualmente a L....., Lda. não tem imobilizado. Radica esta afirmação no facto de não lhe serem entregues mapas de amortização.

21 - Não tem em seu poder os elementos que permitam responder a esta questão neste momento.

22 - Segundo informações da Sr.^a D..... foi solicitada esta utilização a título provisório até que a L..... tivesse um local fixo, contudo, a situação mantém-se inalterada. A morada do gabinete serve para enviar as declarações tributárias e para receção da correspondência cuja mesma, após recebida, é enviada dentro de outro envelope para Torres Novas.

..."

Nota: Sublinhado nosso.

Na análise efetuada aos vastíssimos elementos facultados pela M....., não foram detetadas Guias de Transporte relativamente às transações efetuadas com a L..... não indicando algumas faturas, quer o local quer a viatura utilizada no transporte.

Foi ainda efetuada uma consulta ao nosso sistema informático onde constatámos que o mesmo não possui, nem possuía pessoal, (Anexo J - discriminação dos valores pagos a trabalhadores dependentes) para desenvolver a sua atividade para o volume de negócios declarado, uma vez que não faz referência a qualquer funcionário. No entanto constatamos que foram declarados rendimentos relativos a advogados.

Após a análise do teor das informações facultadas pela Direção de Finanças de Lisboa, conjugadas com os elementos declarados pelo

Técnico Oficial de Contas da L....., Lda., Senhor A....., bem como a recolha informática efetuada, afigura-se-nos que as operações praticadas pelo citado Sujeito Passivo, no montante de € 139.295,50, sejam simuladas, não correspondendo à verdade.

2.1.6. NIPC 503..... – S..... Lda. (sede na Parque P 1 – 4...-000 A.....)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg aucata	Valor s/IVA	Qtd Kg aucata	Valor s/IVA	Qtd Kg aucata	Valor s/IVA	Qtd Kg aucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
172.730	40.502,01	44.240	5.465,55	136.735	19.578,86	316.350	48.187,90	113.734,12

Por consulta à base de dados do sistema da DGCI constatamos que os principais fornecedores da S..... apresentam irregularidades diversas reforçadas pela informação prestada pela Direção de Finanças de Braga:

- A.....;
- A....., Lda.;
- F.....;
- F.....;
- G....., Lda.;
- J.....;
- L....., Lda.;
- L....., Lda.;
- R....., Lda.;
- R....., Lda.;
- V.....;
- F....., Lda..

Alguns dos fornecedores da S..... são também fornecedores da M.....: A....., F....., J....., L....., L....., R....., V....., F..... Unipessoal, Lda. Em relação a estes fornecedores são referidos, ponto a ponto, no presente relatório de inspeção os aspetos que indiciam a prática de fraude fiscal, razão porque para estes fornecedores comuns é afastado, aqui, da transcrição do relatório da S..... os aspetos a si respeitantes, uma vez que iremos também utilizar os relatórios da Inspeção de Finanças das várias Unidades Orgânicas, da sede dos mencionados fornecedores, informações estas que também serviram à elaboração do relatório da Direção de Finanças de Braga.

Para os restantes fornecedores (A....., F....., G....., R.....) a informação enviada pela Direção de Finanças de Braga, pelo Ofício n.º 512....., de 20/06/2006, relativa a este sujeito passivo, apresenta algumas conclusões que consubstanciam fortes indícios da prática de crime fiscal, conforme a seguir se transcrevem:

"... 3.4) *FORNECEDORES COM VENDAS CONSIDERADAS FALSAS*
No decurso da ação inspetiva foram recepcionadas informações sobre fornecedores deste sujeito passivo cujas transações efetuadas pelos mesmos foram postas em causa. Assim, ... "

A..... (NIF 182.....)

No ponto 3.4.1. da citada informação refere-se:

"... 3.4.1. A..... (NIF 182.....)

Foi elaborada uma informação pelos nossos serviços datada de 2006/01/24 onde durante o Período de 2002 a 2004:

"... Para realizar o montante ... das facturas/VD emitidas ... deparamo-nos com a falta capacidade evidente pois, o sujeito passivo: não tem viatura para efectuar tais cargas kg I toneladas ...; a mercadoria que compra não é a que consta dos documentos emitidos; (...)

Perante os factos apresentados ... o sujeito passivo não tem, nem teve capacidade para realizar as operações inerentes aos valores declarados, estamos perante a emissão de faturas falsas, as mesmas não deram origem a qualquer transação de mercadorias ou outros bens.

(...)

Salientamos ainda o facto de este sujeito passivo estar a emitir facturas para a empresa "S....., Lda., desde 2000/01/01 e no entanto só aquando da ação inspetiva direcionada para este é que o mesmo entregou a declaração de início de actividade reporta ao ano de 2000.

Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo Sujeito Passivo objeto desta ação inspetiva no período em análise."

A....., LDA (NIPC 505.....)

Mais adiante, no ponto 2.1.7. do presente Relatório de Inspeção Tributária indicam-se os indícios da emissão de faturação simulada.

A análise efectuada na S..... relativamente aos meios de pagamento conclui que os cheques emitidos pela S..... para a A..... são levantados ao balcão pelo próprio emitente seguido de pagamento em dinheiro.

Conclui a Direção de Finanças de Braga, em relação à A....., que "...

Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva.

Relativamente ao exercício de 2004 apesar de não possuímos qualquer tipo de informação sobre o desenvolvimento de atividade do mesmo vamos considerar que esta situação se estende a este exercício".

F..... (NIPC 114.....)

Anteriormente, no ponto 2.1.2 do presente relatório, indicam-se os indícios da emissão de faturação simulada.

A análise efetuada na S..... relativamente aos meios de pagamento conclui que o "emitente das faturas levanta ao balcão o(s) cheque(s) emitido(s) e entrega o valor do(s) mesmo(s) ao seu cliente." Este facto é muito estranho: porque é que uma empresa não deposita os cheques a si emitidos quando é titular de contas bancárias?

Ou seja, os cheques emitidos pela S..... para F..... são levantados ao balcão pelo próprio emitente seguido de pagamento em dinheiro.

Conclui a Direção de Finanças de Braga, para F....., que "... *Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva. Relativamente ao exercício de 2004 apesar de não possuímos qualquer tipo de informação sobre o desenvolvimento de atividade do mesmo vamos considerar que esta situação se estende a este exercício".*

F..... (NIPC 204) No ponto 3.4.4. da mencionada informação refere-se:

"... 3.4.4.F..... (NIPC 204.....)

Foi elaborado um Relatório pela Direção de Finanças do Porto datado de 2006/04/12 onde refere que este sujeito passivo durante os exercícios de 2001, 2002, 2003 e 2004:

"...o sujeito actividade na passivo não teria capacidade de desenvolver a sua atividade na dimensão dos valores que declarou, ... não teria estrutura financeira para arcar com os custos efetivos da atividade ...

... Nos exercícios de 2001 a 2004, ... junto da sua contabilidade, e junto dos registos constantes das bases de dados da Segurança Social e da Direção Geral dos Impostos, apenas se encontra registado como funcionário, afecto à actividade comercial desenvolvida, . . . o próprio ...

3.1. – P.....

... Durante o ano de 2001, referiu que F..... o abordou em sua casa para prestar favores de faturação em troca de dinheiro por série de faturas que precisasse.... Assim, sempre que precisava de faturar dirigia-se à sua morada, e ele preenchia e assinava devidamente as faturas necessárias de acordo com os pesos e cargas indicadas por ele (F.....) que estavam apontadas em rascunhos de papel ...

... Concluiu-se também, que F..... não possui nem possuía à data, capacidade instalada para desenvolver atividade nos valores e quantidades declaradas ... "

Como conclusão a Direção de Finanças de Braga conclui em relação às compras efetuadas pela S..... junto de F..... que: "*Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva*"

G....., LDA (NIPC 503.....)

E continua a informação da Direção de Finanças de Braga, no ponto 3.4.5.:

".... 3.4.5) G.....,LDA (NIPC 503.....)

Foi elaborada uma informação da Direção de Finanças do Porto datada de 2006/01/24 onde refere que este durante os exercícios de 2001, 2002 e 2003:"... concluimos que todas as operações efetuadas em nome desta sociedade ... quer a montante quer a jusante, não têm subjacente qualquer relação comercial, pelo que as faturas registadas na contabilidade, quer para titular as "Vendas- quer as Compras- de mercadorias, serão por nós consideradas como falsas...

. . . Das diligências efetuadas, junto do Centro Distrital de Solidariedade e Segurança Social do Porto ... entre Janeiro de 2001 e Abril de 2003, as declarações de remunerações eram entregues referindo apenas o desconto do sócio-gerente ...

... apurou-se que a G..... - nunca usufruiu de instalações próprias ...

... Assim, no que respeita a estrutura, designadamente instalações, e ao pessoal ao serviço, constatou-se que a "G.....-, em 2001, 2002 e 2003, era praticamente inexistente, não permitindo assim, gerar o volume de negócios declarado.

De resto, as instalações, pressupostamente utilizadas com esse fim, nas moradas declaradas para a sede social da empresa, não serviram,

seguramente, o objetivo que aquela atividade implica, nomeadamente no que respeita a armazenamento, seriação, manuseamento e pesagem da sucata viatura (...-...-....) ... Face a estes factos, podemos concluir que esta viatura nunca poderia, em condições legais, ter sido utilizada nas declarações utilizadas, o que mais atesta sobre a falsidade das mesmas.

A sua matrícula serviu unicamente o propósito de tentar credibilizar os documentos emitidos assim como as operações que se lhes pretende imputar

...diversos "operadores marginais-... requisitavam livros de facturas, recibos e Guias de Transporte/Remessa, junto de diversas tipografias, a troco de importâncias em dinheiro ...

... conclui-se que o sujeito passivo intervém na emissão de faturas falsas, o que consubstancia conduta ilegítima por parte deste ... conclui-se também, que o sujeito passivo utilizou e contabilizou facturas emitidas relativamente às quais também se conclui pela sua falsidade."

Como conclusão a Direção de Finanças de Braga conclui em relação às compras efetuadas pela S..... junto de G..... que: "*Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva*".

J.....(NIF 108

Anteriormente, no ponto 2.1.1. do presente Relatório, indicam-se os indícios da emissão de faturação simulada.

A análise efetuada pela S..... relativamente aos meios de pagamento conclui que:

"Analisadas as contas bancárias da "S....., Lda.- constatámos de novo que na sua maior parte os cheques eram levantados ao balcão o que em situações de emissão de "faturas falsas" é uma prática usual: o emitente das facturas levanta ao balcão o(s) cheque(s) emitido(s) e entrega o valor do(s) mesmo(s) ao seu "cliente".

E que: "*Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo Sujeito Passivo objeto desta ação inspetiva*"

.

L....., LDA.(NIF 108

Mais adiante, no ponto 2.1.8.do presente Relatório indicam-se os indícios da emissão de faturação simulada, uma vez que como anteriormente se referiu, este é também fornecedor da M..... Conclui a Direção de Finanças de Braga, em relação à L..... que "*... Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva. Relativamente ao exercício de 2004 apesar de não possuímos qualquer tipo de informação sobre o desenvolvimento de atividade do mesmo vamos considerar que esta situação se estende a este exercício*".

L....., LDA.(NIPC 501

Anteriormente, no ponto 2.1.5 do presente relatório indicam-se os indícios da emissão de faturação simulada.

Relativamente à L..... conclui a Direção de Finanças de Braga em relação às relações comerciais com a S..... que "*... Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações*

registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva. Relativamente ao exercício de 2004 apesar de não possuímos qualquer tipo de informação sobre o desenvolvimento de atividade do mesmo vamos considerar que esta situação se estende a este exercício".

R....., LDA. (NIPC 503) Em relação a este operador tem-se que:

"...3.4.9.) R....., LDA. (NIPC 503.....)

Foi elaborada uma Informação da Direção de Finanças de Santarém datada de 2006/03/16 onde refere que este no exercício de 2002 :

"... pode-se concluir que existem fortes indícios que cerca de 79% das compras declaradas pela Recupercentro são fictícias ...

... a existência de fortes indícios que as transações tituladas pelas correspondentes faturas não existiram e que a atividade declarada pelos "fornecedores- identificados e descritos ... é na sua grande parte, uma atividade aparente, fictícia, e que a mesma foi por eles ou por terceiros constituída e utilizada como se de um verdadeira sujeito passivo se tratasse, para participar no circuito comercial e documental da sucata, ora como empresa substituta, colocada ficticiamente entre os originários transmitentes e os verdadeiros adquirentes, ora como mera emitente de faturas falsas, sem qualquer transação real subjacente, servindo unicamente o objetivo de, com intuios fraudulentos, titular por substituição, transações para as quais não foi emitido o respetivo documento, ou então, transações inexistentes, possibilitando, assim, em qualquer dos casos, a dedução do IVA indicado como liquidado em tais documentos, por parte da R..... existem fortes indícios que as compras declaradas pela R....., com base em documentos emitidos em nome ..., "fornecedores ... são fictícias, pelo facto de não corresponderem às transações efetivamente realizadas, ou por não corresponderem, pura e simplesmente, a qualquer transação real

... conclui-se pela incoerência das quantidades declaradas como transacionadas, cuja justificação estará na falta de aderência à realidade de parte significativa das operações que lhe deram origem

... "

A análise efetuada pela S..... relativamente aos meios de pagamento conclui que os cheques emitidos pela S..... para a R..... são levantados ao balcão pelo próprio emitente seguido de pagamento em dinheiro.

R....., LDA.

No ponto 3.4.10. a informação da Direção de Finanças de Braga refere o seguinte:

"... 3.4.10 R..... LDA (NIPC 504.....) Foi elaborada uma informação da Direção de Finanças do Porto datada de 2006/01/16 onde refere que este nos exercícios de 2002 e 2003:

"... a sociedade R....., Lda. terá exercido, quando muito, a atividade de uma forma residual (página 70/97) ...

... pela inexistência do circuito físico da mercadoria resumindo-se a actuação da firma R....., Lda. e dos seus -fornecedores- ao simples fornecimento de faturas e movimentação de cheques bancários (página 70/97)...

... a empresa R....., posteriormente a Agosto de 2001, deteve apenas

arrendado o imóvel habitacional, ..., que não serve devidamente os propósitos desta atividade ...

... que o n.º de viaturas e de semi-reboques registados em nome da firma R....., Lda. não é compatível com o facto de esta, a partir de Outubro de 2001, dispor apenas de um único assalariado, ..., seria incapaz de realizar cargas e transportes no volume de faturação emitida naqueles anos ...

... a sociedade R....., Lda., serviu interesses. . . tendo, no essencial, a sua actuação no setor do comércio de sucatas se resumindo ao negócio da emissão e utilização de "faturas falsas", dando o esvaziamento visível, no que respeita aos fatores e variáveis necessárias ao desenvolvimento de uma atividade com a amplitude pretendida ...

... a firma R....., Lda., agiu como: ... emitente de faturas que não titulam qualquer transação comercial com os agentes que nelas figuram como "clientes" o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal ... em co-autoria com os utilizadores daquelas faturas ...

Conclui a Direcção de Finanças de Braga que "... Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva ...".

V..... (NIF 186.....)

Anteriormente, no 2.1.4. do presente relatório, indicam-se os indícios da emissão de faturação simulada.

A análise efetuada pela S..... relativamente aos meios de pagamento conclui que o "emitente das faturas levanta ao balcão o(s) cheque(s) emitido(s) e entrega o valor do(s) mesmo(s) ao seu cliente." Este facto é muito estranho: porque é que uma empresa não deposita os cheques a si emitidos quando é titular de contas bancárias?

Ou seja, os cheques emitidos pela S..... para V..... são levantados ao balcão pelo próprio emitente seguido de pagamento em dinheiro.

Assim, tendo em conta a informação prestada pela Direcção de Finanças de Aveiro quanto às compras efectuadas pela S..... a V..... "...

Mantém-se assim a conclusão de que as compras escrituradas e declaradas para efeitos fiscais por V....., com base em faturas emitidas por J....., são falsas, pelo facto de não correspondem, quanto aos intervenientes, quanto às datas, tipo e características da mercadoria, quantidades, preços unitário se valores totais, às transações efetivamente realizadas, ou por não corresponderem, pura e simplesmente, a qualquer transação real...", a Direcção de Finanças de Braga conclui que "... Pelos factos apurados não poderemos aceitar como verdadeiras as transações registadas pelo sujeito passivo objeto desta ação inspetiva. Relativamente ao exercício de 2004 apesar de não possuímos qualquer tipo de informação sobre o desenvolvimento de atividade do mesmo vamos considerar que esta situação se estende a este exercício".

F..... UNIPESSOAL, LDA

O ponto 3.5.1.do Relatório dos Serviços de Inspeção contem a seguinte informação:

" ... 3.5.1) F..... UNIPESSOAL, LDA
(NIPC 507)

No decurso da ação inspetiva verifica que o sujeito supra citado vendeu no período de Outubro a Dezembro de 2004 o valor de 1 173 119,00 para a empresa S....., Lda.. Da consulta efetuada ao nosso sistema informático constatamos que o mesmo:

- Na Declaração Anual relativa a 2004 declarou um volume de vendas de 1 814 362,45 € (só as vendas para a S....., Lda.- representam cerca de 65% do volume de negócios deste ano);
- Não entregou a declaração de IVA relativa ao período de 04/12 (onde estão incluídos os valores das vendas para a S....., Lda.);
- No exercício de 2004 o valor das compras de mercadorias constantes do quadro 04 da Declaração Anual é de 1 827 206,40 € e a soma do valor constante do Anexo p da mesma é de 2 180 698,00 €, existe portanto uma diferença de 353 491,50 €.
- No exercício de 2004 ano não possui pessoal ao seu serviço;
- As declarações de IVA relativas ao exercício de 2005 ano não possuem registo de qualquer transação efetuada;
- Já se encontra com execuções fiscais.

Constamos ainda que dos seus fornecedores e relativamente aos valores das compras efectuadas aos seus fornecedores no ano de 2004:

- 19.85% estão indiciados em processos de fraude fiscal-;
- 57.26% estão na situação de não declarantes- em IVA e IR;
- 20,29% não estão registados para exercer qualquer actividade.

Salientamos ainda o facto de nas informações referidas no ponto 3.4 deste Relatório verificamos a referência a que o administrador desta empresa F.....- é referenciado como "responsável- por um negócio de -fraude fiscal- :

- "... Em auto de declarações lavrado a 05/03/2004, R....., declarou que ... o homem que segundo lhe disseram era o responsável por todo o "negócio- desenvolvido pela L..... era o Sr. F....., começou por lhe confirmar que era ela que efetivamente dirigia todo o negócio das sucatas - (página 10 de 38 da Informação enviada pela Direção de Finanças do Porto relativa ao sujeito passivo A....., Lda.);
- "... tendo-lhe sido apresentado um senhor de nome – F.....- ... o Sr. F....., começou por lhe confirmar que era ele que efetivamente dirigia todo o negócio das sucatas, ... Referiu ainda que também era proprietário de uma firma chamada "T..... - e de uma outra firma de Sucatas ...
- Informação enviada pela Direção de Finanças do Porto relativa ao sujeito passivo L....., Unipessoal, Lda.);
- "... existência de uma relação direta e continuada ... de F..... com os atos da empresa R....., Lda...

Esta intervenção estende-se igualmente a outros familiares ... e outras pessoas ou funcionários de confiança .. ,

Assim, verifica-se a participação destas pessoas na esfera das sociedades ... T..... Lda., possuidora do NIPC 505.....

... quer as viaturas quer as instalações e as pessoas ... envolvidas giram, de acordo com os interesses, entre aquelas sociedades no intuito de criar uma estrutura empresarial que credibilize todo o circuito documental e financeiro orquestrado socorrendo-se a montante, da angariação de emitentes de faturas "falsas" para defraudar o Estado em consequência

do não pagamento de qualquer imposto em sede de IRC e em sede de IVA ... ,- (página 3/97 e 4/97 da Informação enviada pela Direção de Finanças do Porto relativa ao sujeito Passivo R....., Lda.);

"... As mercadorias eram colocadas nas suas instalações por viaturas de F..... que posteriormente trazia em mão as faturas ... Após contacto telefónico conheceram F..... a quem comunicaram a intenção, devido à escassez de sucata em Espanha, de estabelecer relações comerciais de abastecimento constante e periódico de sucata para a fundição que o Grupo C..... possui em Espanha ... (página 13/97 e 14/97 da Informação enviada pela Direção de Finanças do Porto relativa ao sujeito passivo "R....., Lda.").

Pelos factos expostos todas as operações efectuadas por F..... terão a intenção de defraudar o Estado. Da análise efetuada às cópias dos cheques emitidos pela "S....., Lda.- constatamos que os mesmos são sempre levantados ao balcão da instituição bancária com a assinatura de F..... e/ou M.....,"

Nesta conformidade a Direção de Finanças de Braga, tendo efetuado a apreciação global da actividade do Sujeito Passivo S..... conclui que:

- "... Grande parte das compras contabilizadas são documentadas com "faturas falsas" conforme referimos anteriormente;

- Não existe uma pesagem da mercadoria aquando da sua saída das instalações do sujeito passivo;- Em muitos dos documentos que acompanham a mercadoria são apostas matrículas de veículos que não estão relacionados com qualquer um dos intervenientes das transações efetuadas. Surgem assim veículos que pelas suas características ou proprietários, facilmente se pode comprovar que não existiu qualquer relação comercial com o fornecedor emite das faturas e os proprietários dos respetivos veículos o que nos permite colocar em causa as transmissões suportadas por estas viaturas.

- Geralmente não existem diferenças de pesagens, de pregos das mercadorias transacionadas (no mercado o mesmo costuma variar de acordo com a qualidade, pureza e conservação);

- Para tentar credibilizar a contabilização destas "facturas falsas-emitidas por sujeitos passivos que não possuem capacidade para nem estrutura para efectuar tais vendas o sujeito passivo emite cheques a esses emitentes de faturas falsas, no entanto regra geral esses cheques são levantados ao balcão e o movimento financeiro da empresa não tem credibilidade conforme provamos anteriormente; ... "

Concluindo que:

"... Em resultado do exposto anteriormente concluímos que apesar do sujeito passivo exercer a sua atividade como facilmente se pode comprovar quer pelas suas instalações quer pelo movimento de mercadorias e de veículos, que constatamos durante o período da ação inspetiva, uma grande parte do seu volume de negócios declarado não corresponde à realidade. "

Da recolha aleatória efetuada ao incontável conjunto de elementos da escrita do Sujeito Passivo constatou-se designadamente para a Guia de Remessa n.º 4472, datada de 20-06-2003, no total de 12.890 Kg, emitida por S....., em que foi utilizada a viatura ...-...-..., sendo o local de carga

"Adaúfe - Braga" às 11h30, local de descarga "Torres Novas", do mesmo dia 20-06-2003. Em relação à mesma viatura, e para o mesmo dia, verifica-se na Guia de Remessa n.º 8273, emitida pela M..... para a M..... - Tramagal, que às 10h00 a citada viatura efectuou carga em "Braga", com descarga às 17h00 no "Tramagal" (Anexo n.º 6).

A simples leitura dos locais e horas em causa não deixam dúvidas de serem impossíveis em simultâneo. Não foram exibidos, apesar de solicitados, quaisquer talões de pesagem.

Pela análise à base de dados da DGCI verifica-se que um dos sócios da S..... parece ser familiar do gerente da M.....

Constata-se igualmente que a S..... é não declarante de IVA.

Face ao exposto, anteriormente afigura-se-nos que as operações praticadas pela S....., nos exercícios alvo de análise, que perfazem a importância de € 113.734,12, sejam simuladas, não correspondendo à verdade.

2.1.7. NIPC 505..... – A....., Lda. (sede na Rua, n.º .., 4º - Sala S – M..... - Vila Nova de Gaia)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Valor a/IVA
0	0,00	648.370	109.136,80	0	0,00	0	0,00	109.136,80

A informação enviada pela Direção de Finanças do Porto, pelo Ofício n.º 423... de 09/06/2004, relativa a este sujeito passivo, apresenta algumas conclusões que consubstanciam fortes indícios da prática de crime fiscal, conforme a seguir se transcrevem:

(...)

• *"Não existe qualquer capacidade de realização das operações efetuadas dados os valores envolvidos e as quantidades que dizem ter sido movimentadas. Os sócios não têm qualquer historial neste setor de atividade, e a sociedade não dispõe de quaisquer estruturas físicas como armazéns e maquinaria para poder negociar estas quantidades de "sucata".*

No que diz respeito aos Camiões, tal como já referimos, apuramos diversas incongruências, tais como o facto de por vezes a sociedade ter camião e não ter motorista, e depois por um período de tempo ter motorista e não ter camião, e como o facto de ter vendido um camião a uma sociedade e o registo ter sido ao contrário. Assim, concluímos que os meios utilizados por esta sociedade se destinam apenas a servir de fachada para o pretensu negócio que se quer fazer crer como real.

• *Na contabilidade não existem quaisquer meios de pagamento ou de recebimento registados. Todos os movimentos da sociedade são registados por "Caixa", não existindo qualquer documento que faça referência a quaisquer possíveis contas bancárias detidas pela sociedade.*

No que diz respeito a documentos de transporte, os únicos que observamos na contabilidade foram as guias de remessa anexas às faturas dos seus "fornecedores" e as guias de remessa anexas às suas próprias faturas, que apenas revelam, para além das quantidades e descrição do material, o ponto de partida (sempre coincidente com a morada dos fornecedores ou da sua, mas descrevendo apenas "Porto" ou "V.N. Gaia", e o local de destino como "Torres Novas" ou "V.N. Gaia").

• Identificamos os principais "fornecedores" deste sujeito passivo no ponto 8 desta informação. Os "fornecedores" acima identificados tratam-se de operadores marginais que, enquanto indivíduos, debatem-se com problemas criminais ... e de toxicodependência ... , razão pela qual, não exercendo qualquer atividade de natureza comercial, nunca poderiam ser fornecedores das entidades que surgem como seus adquirentes de sucata. "
(...)

Nota: Sublinhado nosso

Em 29/06/2005, deu entrada nestes Serviços de Inspeção, uma nova informação relativa a este sujeito passivo, pelo Ofício n.º 19.../05., de 27/06/2005, da Direção de Finanças do Porto, onde se conclui que *"as facturas emitidas pela "A....." são falsas, uma vez que esta empresa comprovadamente não praticou qualquer tipo de ato de natureza comercial"*.

Foi ainda concluído que *"... depois de analisada a contabilidade da sociedade, e de termos estado em contacto com o seu sócio-gerente, e de o termos ouvido em Auto de Declarações, concluimos que todas as operações efetuadas em nome desta sociedade, quer a montante quer a jusante, não têm subjacente qualquer relação comercial, pelo que as faturas registadas na contabilidade, quer para titular as "Vendas" quer as "Compras" de mercadorias, serão por nós consideradas como falsas."*
Em relação às instalações, *"... apenas foram usadas no sentido de dar credibilidade contabilística e fiscal, e quem sabe até perante situações futuras perante a justiça, a transações comerciais que a "A....." nunca efetuou. "*

De igual modo como se referiu para as instalações, *"... todo o equipamento registado na contabilidade da "A....." apenas serviu para tentar dar credibilidade contabilística e fiscal, e quem sabe até perante situações futuras perante a justiça, a transações comerciais que a "A....." nunca efetuou. "*

No que se refere às contas bancárias abertas em nome da "A.....", concluíram que *"... estas nunca tiveram qualquer propósito comercial ou empresarial... Não refletem qualquer tipo de atividade comercial. Através destas contas não foram efetuados quaisquer pagamentos ou recebimentos que resultassem de transações comerciais."*

"... Quer os seus saldos, quer os movimentos de dinheiro, bem como a ausência de quaisquer depósitos de valor significativo, provam que esta sociedade nunca transacionou quaisquer mercadorias, nunca as pagou nem nunca as recebeu. Serviu apenas de "filtro" para que os utilizadores das suas faturas não tivessem como "fornecedores" diretos, os "fornecedores" marginais e indigentes que a "A....." tem, e na análise aos seus frequentes pedidos de reembolso de IVA, a Administração Fiscal ser ludibriada na sua análise, e julgar que a mercadoria provinha de uma sociedade aparentemente cumpridora com as suas obrigações declarativas ."

Assim sendo, verifica-se que existem fortes indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas pela sociedade A....., Lda. não titulam qualquer transação comercial com os agentes que nelas figuram como "clientes", o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de

fraude fiscal.

Confirmando o atrás exposto, mais se informa que em consulta à base de dados MGIT da DGCI, constatou-se que no exercício de 2003 declarou a M..... no anexo P da declaração anual de informação contabilística e fiscal que efetuou aquisições no montante de 129.872,00 € ao Sujeito Passivo A..... não tendo este cumprido qualquer obrigação declarativa nomeadamente o envio da referida declaração anual, sendo também não declarante de IVA.

Pela consulta à citada base de dados MGIT constatou-se que os principais fornecedores da A....., H....., NIF 237 e A....., NIF 134....., se tratam de Sujeitos Passivos não declarantes quer em termos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) quer em termos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), o que corrobora o atrás descrito.

Face ao exposto anteriormente, verifica-se que existem fortes indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas pela A..... não titulam qualquer transação comercial, o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal, pelo que as aquisições a este Sujeito Passivo, que ascendem ao montante de € 109.136,80 são simuladas.

2.1.8. NIPC 506..... – L....., Unipessoal, Lda. (sede na Pg., n.º ... – 3.º E - Porto)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Valor aIVA
0	0,00	583,000	74.879,80	0	0,00	0	0,00	74.879,80

A informação enviada pela Direção de Finanças do Porto, pelo Ofício n.º 423167, de 09/06/2004, relativa a este sujeito passivo, apresenta algumas conclusões que consubstanciam fortes indícios da prática de crime fiscal, conforme a seguir se transcrevem:

(...)

“Não existe qualquer capacidade de realização das operações efetuadas dados os valores

envolvidos e as quantidades que dizem ter sido movimentadas, uma vez que o sócio, para além de não ter qualquer historial neste setor de atividade, revela conhecer muito pouco deste negócio.

Cremos que as instalações, e o próprio equipamento (Camiões e semi-reboques), utilizados por esta sociedade se destinam apenas a servir de fachada para o pretense negócio que se quer fazer crer como real. De resto, observou-se, como atrás se referiu, que o sócio nem sequer conhecia as instalações da sua própria empresa.

• Na contabilidade não existem quaisquer meios de pagamento ou de recebimento registados. Todos os movimentos da sociedade são registados por "Caixa", não existindo qualquer documento que faça referência a quaisquer possíveis contas bancárias detidas pela sociedade.

Contudo, o sócio declarou que efetua todos os pagamentos em dinheiro, e que, na sua maior parte, recebe dos seus "clientes" em cheque, que de imediato transforma em dinheiro.

No que diz respeito a documentos de transporte, os únicos que

observamos na contabilidade foram as guias de remessa anexas às faturas dos seus "fornecedores" e as guias de remessa anexas às suas próprias faturas, que apenas revelam, para além das quantidades e descrição do material, o ponto de partida (sempre coincidente com a morada dos "fornecedores" ou da sua, mas descrevendo apenas "Porto" ou "V.N. Gaia", e o local de destino como "Torres Novas" ou "V.N. Gaia").

• Identificamos os principais "fornecedores" deste sujeito passivo no ponto 8 desta informação; Os dois principais "fornecedores" acima identificados são operadores marginais que, enquanto indivíduos, debatem-se com problemas de alcoolismo, razão pela qual, não exercendo qualquer atividade de natureza comercial, nunca poderiam ser fornecedores das entidades que surgem como seus adquirentes de sucata."...

Em 29/06/2005, deu entrada nestes Serviços de Inspeção, uma nova informação relativa a este sujeito passivo, pelo Ofício n.º 193.../05..., de 27/06/2005, da Direção de Finanças do Porto, onde se conclui que ***"as faturas emitidas pela "L....." são falsas, uma vez que esta empresa comprovadamente não praticou qualquer tipo de ato de natureza comercial"***.

Foi ainda concluído que *"... depois de analisada a contabilidade da sociedade, e de termos estado em contato com o seu sócio único e gerente, e de o termos ouvido em Auto de Declarações, por diversas vezes, sobre a situação decorrente, concluimos que todas as operações efetuadas em nome desta sociedade, quer a montante quer a jusante, não têm subjacente qualquer relação comercial, pelo que as faturas registadas na contabilidade quer para titular as "Vendas" quer as "Compras" de mercadorias serão por nós consideradas como falsas."*

Estas conclusões encontram-se fundamentadas por factos que consubstanciam fortes indícios, objetivos e credíveis, da prática de crime fiscal, e que são muito semelhantes aos descritos para a sociedade A....., Lda..

Na informação remetida pelo Porto consta ainda que, existem faturas na contabilidade da L....., emitidas em nome de terceiros, utilizadas no sentido de simular compras de mercadorias por parte desta sociedade e que todas estas faturas são "falsas", uma vez que não têm subjacente qualquer relação comercial com os emitentes identificados nessas mesmas faturas.

Deste modo, face ao exposto, conclui-se pela existência de fortes indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas pela sociedade L....., Lda. não titulam qualquer transação comercial com os agentes que nelas figuram como "clientes", e que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal.

Confirmando o atrás exposto, mais se informa que em consulta à base de dados MGIT da DGCI, constatou-se que no exercício de 2003 declarou a M..... no anexo P da declaração anual de informação contabilística e fiscal que efetuou aquisições no montante de 88.868,00 € ao Sujeito Passivo L..... não tendo este cumprido qualquer obrigação declarativa nomeadamente o envio da referida declaração anual, sendo igualmente não declarante em IVA.

Pela consulta à citada base de dados MGIT constatou-se ainda que os principais fornecedores da L....., P....., NIF 179, F....., NIF 186, A....., NIF 205 e A....., NIF 180..... são Sujeitos Passivos não declarantes pois não deram cumprimento a qualquer tipo de obrigação declarativa quer em termos de IRS, quer em termos de IVA, o que corrobora o atrás descrito.

Foi ainda efetuada uma consulta ao nosso sistema informático onde constatámos que o mesmo não possui nem possuía pessoal (Anexo J - discriminação dos valores pagos a trabalhadores) que para desenvolver a sua atividade para o volume de negócios declarado, uma vez que não faz referência a qualquer funcionário. Efetuamos também uma busca no nosso sistema informático e constatamos que o sujeito passivo nunca teve ao seu serviço qualquer veículo que lhe permitisse transportar as mercadorias vendidas.

Assim sendo, verifica-se que existem fortes indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas pela L..... não titulam qualquer transação comercial, o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal, pelo que as aquisições a este Sujeito Passivo, que ascendem ao montante de € 74.679,80 são simuladas.

2.1.9. NIPC 507 - F..... Unipessoal, Lda.

(Sede na Rua, n.º – V..... - 4405 - 847 Vila Nova de Gaia)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
0	0,00	0	0,00	348.830	61.089,10	0	0,00	61.089,10

Relativamente a este Sujeito Passivo importa salientar o que atrás foi exposto no ponto 2.1.6. do presente relatório de Inspeção Tributária, a propósito do operador "S....., Lda." e que aqui se dá por transcrito. Considerando as conclusões apuradas, decorrentes da ação inspetiva efectuada pelos Serviços de Inspeção da Direção de Finanças de Braga que em suma a seguir se transcrevem "... *Em resultado do exposto anteriormente concluímos que apesar do sujeito passivo exercer a sua atividade como facilmente se pode comprovar quer pelas suas instalações quer pelo movimento de mercadorias e de veículos, que constatamos durante o período da ação inspetiva, uma grande parte do seu volume de negócios declarado não corresponde à realidade.*" verifica-se que existem fortes indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas por F..... Unipessoal, Lda. não titulam qualquer transação comercial, o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal, pelo que as aquisições a este Sujeito Passivo, que ascendem ao montante de € 74.679,80 são simuladas.

2.1.10. Diversos Sujeitos Passivos na área da Direção de Finanças de Coimbra:

2.1.10.1. NIF: 158..... – J.....

2.1.10.2. NIF: 201..... – F.....

2.1.10.3. NIPC: 502..... - L..... (C..., Lda.). 2.1.10.4. NIPC:

504..... – R....., Lda. 2.1.10.5. NIPC: 506..... – M....., Lda.

Relativamente a estes Sujeitos Passivos, com sede no distrito de Coimbra, constatou-se "in loco" a existência de fortes indícios da prática de crime

fiscal, por não possuírem capacidade instalada (meios físicos e mecânicos) para os fornecimentos que efetuaram à empresa M....., conforme se encontra relatado no Auto de Ocorrência datado de 29-05-2006 elaborado por três inspetores tributários da Direção de Finanças de Santarém e que a seguir se transcreve na parte que diz respeito a estes sujeitos passivos:

1 - Deslocámo-nos [os inspetores tributários da D.F. de Santarém], para Nogueirinha pertencente à freguesia de M....., Concelho de Oliveira do Hospital, onde chegámos cerca das 13H00, sede da empresa "R....." e do domicílio fiscal de "F.....", que também é gerente da empresa anteriormente referida. Constatámos a existência de um estaleiro de pequena dimensão, num local de difícil acesso para viaturas de grande porte, com atividade reduzida, não se registando qualquer entrada ou saída de viaturas. Várias diligências foram efetuadas no sentido de efetuarmos contacto com o "Sr. F.....", pois a sua residência é contígua ao estaleiro, mas as mesmas foram infrutíferas.

Deste modo, afigura-se que os sujeitos passivos identificados - "R..... Lda." e "F.....", cuja sede é neste estaleiro, não possuem capacidade instalada (meios físicos e mecânicos) para os elevados fornecimentos que efetuaram às empresas "M....., Lda." e, ... "

"2 - Na localidade C....., pertencente ao Concelho de Lousa, local de domicílio fiscal do "Sr. J.....", constatámos, a existência de um estaleiro de pequena dimensão com alguma sucata (pouca) no seu interior; de duas viaturas, uma de matrícula ...-...-.... e outra de matrícula ilegível, não se detetando qualquer atividade no seu interior. Num local próximo do estaleiro, constatámos a existência de um contentor, que funciona como domicílio fiscal do Sr. J..... e também como sede das empresas: M....., Lda. NIPC 506 e L....., Lda., NIPC 502 (ambas com ligações diretas ao Sr. P.....)

Deste modo, afigura-se que o sujeito passivo "Sr. J....." e obviamente as empresas (...), não possuem capacidade instalada (meios físicos e mecânicos) para os elevados fornecimentos que efetuaram às empresas "M....., Lda." e, ... "

E não só, os factos acima descritos, mas também o que a seguir se descreve, quer no Relatório de Inspeção Tributária da ação de fiscalização efectuada à empresa R....., Lda. aos anos de 2003 e 2004, quer no Relatório de Inspeção Tributária da ação de fiscalização efectuada ao Sr. J..... aos anos de 2002 e 2003, e ainda de um fax enviado pela Direção de Finanças de Coimbra, ilustram que a faturação emitida pelos fornecedores atrás indicados, para a M....., afigura-se "fictícia":

2.1.10.1. NIF 158..... – J..... (Sede: C..... 3200-.... Lousã)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Qtd Kg sucata	Valor aIVA	Valor aIVA
2.477.941	241.921,11	2.917.028	275.881,14	1.578.638	338.687,07	1.238.920	270.976,30	1.128.465,62

Em Relatório de Inspeção Tributária, aos anos de 2000 a 2003, elaborado pela Direção de Finanças de Coimbra, são descritos factos reveladores e consubstanciados, que indicam que as faturas emitidas para a empresa M..... afiguram-se "fictícias".

Pela análise efectuada constatou-se que os principais fornecedores deste

Sujeito Passivo são:

- J....., NIF 141.....;
- M....., NIF 156.....;
- S....., Lda., NIPC 502.....;
- H....., NIF 141.....;

os quais apresentam diversas irregularidades a nível fiscal, conforme se constatou em consulta ao sistema informático da DGCI, sendo responsáveis por 99% das compras do empresário em causa de acordo com informação prestada pela Direção de Finanças de Coimbra.

Alguns destes fornecedores já cessados, assumiram que as transações descritas nos documentos emitidos são totalmente fictícias, pois não realizaram qualquer venda de mercadoria ou prestou qualquer serviço, assumiram ter recebido de J..... bens como recompensa pela emissão/cedência de algumas faturas emitidas.

No que se refere a H....., NIF 141....., trata-se de um número fiscal inválido, não existindo nenhum contribuinte com este nome.

A informação da Direção de Finanças de Coimbra ainda refere com o título "Incoerência entre os documentos de suporte de compras" haver uma total incoerência entre faturas, guias de transporte e tickets de pesagem da balança, pois que não existe qualquer coincidência entre os nomes dos fornecedores emitentes das faturas de compra e das respetivas guias de transporte, nem correspondência entre as quantidades inscritas nas mesmas e não existe qualquer coincidência entre as datas das guias de transporte e dos tickets de pesagem de balança.

Resumidamente as conclusões da informação da Direção de Finanças de Coimbra são as seguintes:

- As faturas de compras de mercadorias e também de aquisição de serviços relacionadas com estas registadas na contabilidade, não corresponderem à realidade, mas pelo contrário, derivarem de negócios jurídicos simulados;
- Incoerência entre os documentos de suporte das compras (faturas, guias de transporte exibidas e tickets de pesagem de balança);
- Inexistência ou insuficiência de elementos de suporte à contabilidade, tais como, exibição de apenas parte das guias de transporte utilizadas em compras de mercadorias;
- Os registos contabilísticos relativos aos movimentos financeiros refletidos na conta 11 - Caixa, não correspondem às reais operações financeiras da empresa;

Por "fax" remetido pela Direção de Finanças de Coimbra, em 03-10-2006, na sequência dos n/ ofícios n.ºs 9.8.. e 9.9.. datados de 26-09-2006 e 27-09-2006, respetivamente, no mesmo é referido, o que a seguir se transcreve:

"(...)

• O Sr. J....., a L..... e a M..... têm como principal cliente a M....., Lda., NIPC: 503.....;

(...)

- Os principais "fornecedores" do Sr. J....., são os seguintes sujeitos passivos:

* S....., Lda., NIPC: 502..... - Rua de - C - Valongo;

- * V....., Lda., NIPC: 504..... - Lugar - C..... - Apartado ... - C..... - Valongo
- * S....., NIF: 223..... - Rua, n.º ... - 3º Poente w Apúlia
- * M....., NIF: 157..... - Estrada, .. -Valongo;
- * D..... (S.....), NIF:176..... - Travessa, ... - M.... - Maia;
- * V....., Lda., NIPC: 504..... - Lugar - C..... - Apartado... - C..... - Valongo;

(...)

Conforme podemos verificar pelo quadro exposto, com exceção da T....., Lda., nenhum dos outros sujeitos passivos apresenta declarações, principalmente para efeitos de IVA. Essa situação indicia desde logo a prática do crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punível de acordo com o disposto no artigo 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, configurado na falta de entrega do IVA liquidado nos cofres do Estado, de acordo com o disposto no Artigo 26.º do CIVA, aprovado pelo Dec. Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro.

1. Por seu lado os recetores dessa faturação (J....., L....., Lda. e M....., Lda.) vão usufruir da dedução indevida do IVA constante dessa faturação, bem como os Sujeitos passivos que lhes estão a jusante.

- Partindo da falta de entrega do IVA liquidado, verifica-se também que não existem os documentos de suporte comprovativos da realidade das operações, nomeadamente a existência dos documentos de transporte ou guias de remessa, uma vez que estão em causa milhares de toneladas de sucata. (...)

De notar ainda que todos os grossistas deste setor possuem balanças para pesar as sucatas entradas ou saídas. No entanto, não se encontram os talões de pesagem referentes àqueles milhares de toneladas.

(...)

- Ao contrário destas operações, para as operações reais existem talões de pesagem da mercadoria e guias de transporte da mesma. Normalmente não existe fatura de aquisição, que é também suprida pela faturação fictícia.

- No que se refere ao Sr. J..... e às sociedades L....., Lda. e M....., Lda., encontram-se normalmente em crédito de imposto, sem motivo para isso, uma vez que liquidam e deduzem IVA à taxa normal. Verifica-se no entanto que, se necessário, aparece uma fatura de prestação de serviços de um "J....." para equilibrar o IVA, de modo a que, quando apurarem IVA a pagar este seja residual. No que respeita à escrita das sociedades foi-nos negado o acesso. Mesmo após notificação para exibição de escrita, esta não nos foi exibida.

- Verificou-se ainda que nos livros de faturação existem faturas em branco, tudo indicando que serviriam para emitir posteriormente, em caso de necessidade.

(...)

- Os factos descritos ao longo desta informação indiciam a emissão e utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes.

- Dos elementos apreendidos resultam o conhecimento de factos que nos indiciam claramente que há faturação fictícia emitida por: J.....,

nos anos de 2003, 2004 e 2005."

Ainda, através da análise dos documentos facultados pela M..... verificou-se a seguinte situação:

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 21-10-2004 a empresa M....., através da Venda a Dinheiro n.º 64, efetuou a venda e consequente transporte de mercadorias da Lousã (Cliente - M.....) com saída pelas 6H e descarga em Outeiro Pequeno, pelas 08.30H do próprio dia, com a viatura ...-T..

No entanto, detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor J....., da fatura n.º 33., emitida em 21-10-2004, com hora de carga 6H em Lousã e descarga no Outeiro Pequeno, onde consta a mesma viatura ...-..., o que se mostra incongruente com o documento emitido pela M....., pois não se afigura possível a conjugação das horas identificadas nos dois documentos, sendo o transporte efectuado pela mesma viatura. Os Serviços de Inspeção não tiveram conhecimento dos documentos de transporte relativos à totalidade das transações entre a M..... e este operador, não se sabe se existem guias de transporte ou se as faturas funcionaram como documento de transporte.

Importa ainda salientar que, de acordo com os dados constantes no sistema informático da DGCI, a viatura marca Scania, matrícula ...-.. não pertence a nenhum destes Sujeitos Passivos, no ano de 2004 (Anexo n.º 7).

E não só, os factos acima referidos vêm reforçar que a emissão das faturas foi simulada de forma a credibilizar as transações deste Sujeito Passivo para a M....., mas também se constatou pela análise aos documentos a semelhança da caligrafia nela constante, eventualmente a mesma. Acresce ainda referir que os documentos pertencem a Sujeitos Passivos distintos, isto é a J..... e a M....., Lda., com sede em Lousã e Foz de Arouce, respetivamente (Anexo n.º 8).

Mais se acrescenta que J..... é não declarante em sede de IRS no ano de 2005.

Considerando o carácter faltoso dos fornecedores de J....., a que já nos referimos, considerando os indícios sérios, objetivos e consistentes, fornecidos pela Direção de Finanças de Coimbra e considerando as incongruências por nós verificadas, a Administração Tributária conclui haver fortes e consistentes indícios de que os documentos contabilizados como aquisições a este Sujeito Passivo, que nos exercícios em análise (2002, 2003, 2004 e 2005) ascendeu à quantia de € 1.128.465,62, titulam operações simuladas.

2.1.10.2. NIF 201.....- F..... (Sede: Av. - 3400-000 Meruge)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
1.037.780	86.386,80	212.560	19.705,20					106.091,80

Por "fax" remetido pela Direção de Finanças de Coimbra, em 03-10-2006, na sequência dos n/ ofícios n.ºs 9.8.. e 9.9.. datados de 26-09-2006 e 27-09-2006, respetivamente, no mesmo é referido, entre outros factos, que

o S.P. F..... existia para justificar as aquisições feitas pela empresa R....., Lda., a qual é de sua pertença e que por sua vez emitia faturas fictícias.

Á semelhança de outros, também o Sujeito Passivo F..... é um sujeito passivo com diversas irregularidades a nível fiscal, a partir de 2003, quer em sede de IVA com a não entrega das declarações periódicas, quer em sede de IRS com a não entrega da sua declaração de rendimentos, conforme se constatou em consulta ao sistema informático da DGCI. Verificou-se igualmente a não entrega, para todos os exercícios objeto de análise, das declarações anuais de informação contabilística e fiscal. Saliente-se também que perante os factos relatados, afigura-se o facto de a empresa R....., Lda. e o Sujeito Passivo F....., serem apenas uma única entidade e que os factos identificados vêm reforçar que a emissão das faturas foi simulada de forma a credibilizar as transações deste Sujeito Passivo para a M.....

Considerando o carácter faltoso de F....., considerando os indícios sérios, objetivos e consistentes, fornecidos pela Direção de Finanças de Coimbra e considerando o Auto de Ocorrência elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém, a Administração Tributária conclui haver fortes e consistentes indícios de que os documentos contabilizados como aquisições a este Sujeito Passivo, que nos exercícios em análise (2002 e 2003) ascendeu à quantia de € 106.091,80, titulam operações simuladas.

2.1.10.3. NIPC 502..... - Lousã- A..... (C....., Lda.). (Sede: T..... - 3200-040 FOZ DE AROUCE)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Qtd Kg sucata	Valor a/IVA	Valor a/IVA
		31.250	2.500,00	927.348	126.393,26	1.789.907	297.075,58	425.968,84

Conforme foi constatado aquando da visita efetuada à sede deste Sujeito Passivo, era um contentor que funcionava como domicílio fiscal da L..... C....., Lda., em simultâneo com a M..... e a J....., sendo perceptível a inexistência de capacidade instalada para o desenvolvimento da sua atividade, no seu conjunto.

Por "fax" remetido pela Direção de Finanças de Coimbra, em 03-10-2006, na sequência dos n/ ofícios n.ºs 9.8. e 9.9. datados de 26-09-2006 e 27-09-2006, respetivamente, no mesmo é referido o que a seguir se transcreve:

"(...)

- As sociedades L..... - C....., Lda., NIPC: 502..... e M..... - C....., Lda., NIPC: 506..... têm sede no lugar de T..... - Foz de Arouce - Lousã. As mesmas instalações eram utilizadas pelo Sr. J....., para o exercício da sua atividade.

- O Sr. J....., a L..... e a M..... têm como principal cliente a M..... - C....., Lda., NIPC: 503.....;

(...)

- Os principais "fornecedores" de sucata da L....., Lda., são os seguintes sujeitos passivos: * J....., NIF: 158..... - Apartado ... -

Lousã:

** D..... (S.....), NIF:176..... Travessa, ... - - Maia;*

** P....., NIF: 191..... - Rua – Lousã:*

** S....., NIF: 223..... - Rua, n.º... - 3º Poente - Apúlia;*

(...)

Conforme podemos verificar pelo quadro exposto, com exceção da T....., Lda., nenhum dos outros sujeitos passivos apresenta declarações, principalmente para efeitos de IVA. Essa situação indicia desde logo a prática do crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punível de acordo com o disposto no artigo 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, configurado na falta de entrega do IVA liquidado nos cofres do Estado, de acordo com o disposto no Artigo 26.º do IVA, aprovado pelo Dec. Lei n.º 394-8/84, de 26 de Dezembro.

- Por seu lado os recetores dessa faturação (J....., L....., Lda. e M....., Lda.) vão usufruir da dedução indevida do IVA constante dessa facturação, bem como os Sujeitos passivos que lhes estão a jusante.

- Partindo da falta de entrega do IVA liquidado, verifica-se também que não existem os documentos de suporte comprovativos da realidade das operações, nomeadamente a existência dos documentos de transporte ou guias de remessa, uma vez que estão em causa milhares de toneladas de sucata. (...)

De notar ainda que todos os grossistas deste setor possuem balanças para pesar as sucatas entradas ou saídas. No entanto não se encontram os talões de pesagem referentes àqueles milhares de toneladas.

(...)

- Ao contrário destas operações, para as operações reais existem talões de pesagem da mercadoria e guias de transporte da mesma. Normalmente não existe fatura de aquisição, que é também suprida pela faturação fictícia.

(...)

- No que se refere ao Sr. J..... e às sociedades L....., Lda. e M....., Lda., encontram-se normalmente em crédito de imposto, sem motivo para isso, uma vez que liquidam e deduzem IVA à taxa normal.

(...)

- Verificou-se ainda que nos livros de faturação existem faturas em branco, tudo indicando que serviriam para emitir posteriormente, em caso de necessidade.

(...)

- Os factos descritos ao longo desta informação indiciam a emissão e utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes.

- Dos elementos apreendidos resultam o conhecimento de factos que nos indiciam claramente que há faturação fictícia emitida por: ... L....., Lda. ... , nos anos de 2003, 2004 e 2005."

Considerando os factos referenciados, afigura-se a existência de indícios sérios, objetivos e consistentes, fornecidos pela Direção de Finanças de Coimbra e considerando o Auto de Ocorrência elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém, de que os documentos contabilizados como aquisições a este Sujeito Passivo, que

nos exercícios em análise (2003, 2004 e 2005) ascendeu à quantia de € 425.968,84, titulam operações simuladas.

2.1.10.4. NIPC 504..... – R....., Lda. (Sede: Br. - 3400-000 Meruge)

2002		2003		2004		2005		Total
Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Qtd Kg sucata	Valor s/IVA	Valor s/IVA
6.208.398	483.602,13	3.493.245	352.572,86	4.490.226	705.057,68	2.655.994	572.913,23	2.114.145,69

No Relatório da Inspeção Tributária efetuada aos anos de 2003 e 2004, à empresa Recoliveirense, Lda. enviado para esta Direção de Finanças pela Direção de Finanças de Coimbra são descritos diversos factos relativos à atividade da empresa supra referida e que abaixo descrevemos:

O Sujeito Passivo encontra-se com irregularidades na sua situação fiscal quer em IVA quer em IRC, nos anos de 2003, 2004 e 2005.

(...)

II 3. 2 - Obrigações contabilísticas/fiscais

De acordo com o disposto no artigo 115.º n.º 5 do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, "Os livros de contabilidade, registos auxiliares e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de dez anos." No entanto, na data da visita, o sujeito passivo não apresentou quaisquer elementos relacionados com a sua contabilidade, pelo que foi notificado (Anexo I) para proceder à exibição dos livros da sua escrita e todos os elementos contabilísticos que lhe serviram de base no dia 03 de Janeiro de 2006. Nesse dia, dirigimo-nos à sede da empresa, no B....., N....., 3405-376 Meruge, esperando que nos fosse exibida a escrita do sujeito passivo. Na sede da empresa não se encontrava o sócio gerente da R....., nem qualquer outro responsável tendo-nos sido comunicado por uma pessoa ali presente, dentro das instalações da empresa, que o Sr. F....., se tinha ausentado há pouco tempo. Dirigimo-nos ao gabinete de contabilidade do Sr. J....., sito na Rua, n.º 4, em S. Paio de Gramaços, onde era elaborada a escrita do sujeito passivo. Ali, após constarmos que os livros da escrita da R....., bem como os documentos de suporte não se encontravam, foi elaborado um auto de ocorrência (Anexo II), relatando a falta de exibição dos elementos pedidos.

No entanto, naquele gabinete de contabilidade encontravam-se alguns elementos referentes ao 4.º trimestre de 2004, bem como alguns documentos referentes a Agosto e Setembro de 2004. Entre estes documentos foram encontrados dois documentos internos (Anexo III) que titulam compras de existências, tendo os respetivos montantes sido lançados nas contas 31.2.3 - Compras de mercadorias no território nacional à taxa normal e 24.3.2.1.2 - IVA dedutível em existências no território nacional à taxa normal, por contrapartida da conta 11.1 - Caixa. Portanto, além serem contabilizadas compras de mercadorias com base em documentos internos, também foi deduzido o IVA, correspondente ao montante contabilizado em compras, com base em documentos internos, sem forma legal. Por análise aos extratos de conta e,

confrontando os documentos existentes, verificámos que, dos documentos de compras, os documentos internos são contabilizados com recurso à conta 11.1 Caixa. Os outros documentos de compras, emitidos pelos fornecedores são relevados normalmente na respetiva conta do fornecedor.

Estes documentos internos foram elaborados no gabinete de contabilidade, apresentam um valor global a contabilizar sem indicação de quaisquer quantidades, tipo de mercadorias e preços de aquisição, nem qualquer mapa de suporte, onde poderiam e deveriam ser registados os montantes adquiridos diariamente e os respetivos fornecedores, como seria normal em aquisições com alguma base real.

Posteriormente, em 20 de Janeiro de 2006, em termo de declarações (Anexo IV) elaborado para o efeito, foi-nos declarado pelo Sr. F....., na qualidade de sócio gerente da R....., que apenas dispunha dos documentos relativos ao quarto trimestre de 2004 e alguns referentes a Agosto e Setembro de 2004 que ainda se encontravam no gabinete de contabilidade onde era elaborada a escrita. Quanto aos outros elementos afirmou que "... foram, por descuido, enviados para a reciclagem de papel e como tal destruídos...". Afirmou ainda que os documentos contabilizados em compras com a referência V/V.DIN, sem a indicação do número do documento, correspondem a documentos por si emitidos afim de titular aquisições a fornecedores diversos (v.g. particulares).

113.3 - Análise da conta 31- Compras de mercadorias

"... Confrontando as compras contabilizadas por recurso a documentos internos com o total das compras", os Serviços de Inspeção de Coimbra constataram que 93% e 85% do total das compras registadas, respectivamente em 2003 e 2004, têm como suporte documentos internos. Ou seja:

"... As compras contabilizadas por recurso a documentos internos, logo sem identificação de fornecedor, quantidades, tipo de mercadorias, preço de aquisição, etc., representa uma percentagem bastante elevada das compras.

Relativamente ao 4.º trimestre de 2004, único período para o qual existem documentos com forma legal e, em que não foram contabilizados documentos internos a titular compras de mercadorias, ..."

"... Pela análise das compras e vendas deste período tudo parece indicar que os documentos internos seriam feitos consoante a necessidade do valor das compras a contabilizar, em função da faturação emitida. Isto porque o sujeito passivo não tem stocks do ano anterior Por outro lado, foi-nos declarado (Anexo IV - fl. 3), pela responsável pela escrita do sujeito passivo no gabinete onde era elaborada, declarações estas corroboradas pelo Técnico Oficial de Contas, que: "Após o seu lançamento contabilístico verificava-se que as vendas, em valor e quantidade, eram em muito superiores às aquisições, pelo que o gabinete entrava em contacto com o sócio gerente que fornecia o valor a incluir em compras e IVA dedutível, comprometendo-se a, futuramente, entregar os documentos na forma legal, das aquisições.

Dessa comunicação era feito um documento interno com o valor de aquisição e IVA a deduzir e como tal contabilizados nas contas 31-

Compras e 243212 - IVA dedutível em existências.

Contudo em nenhum momento o Sr. F..... apresentou quaisquer documentos externos referentes a tais aquisições.

É por isso que no 4.º trimestre de 2004 por não terem sido lançados os documentos, igualmente não foram elaborados os documentos internos ..."

"... Os documentos que ainda se encontravam no gabinete de contabilidade foram lançados depois de iniciada a ação de inspeção. Daí, não terem sido elaborados os documentos internos a titular as compras de sucata, para fazer face à faturação emitida. Por outro lado, os documentos internos elaborados anteriormente já colocavam as aquisições de sucata a um nível suficiente para suportar aquela faturação ...

II 3. 4 - Anomalias verificadas

Em cruzamento efetuado às faturas e guias de transporte, a que tivemos acesso, da R....., Lda., verificam-se algumas anomalias (conforme documentos em anexo V) que passamos a expor:

(“texto integral no original; imagem”)

Tendo em atenção que Nogueirinha se situa no concelho de Oliveira do Hospital e Outeiro Pequeno pertence a Torres Novas, verificamos que será de todo impossível realizar os movimentos de mercadorias acima expostos. Nomeadamente sair de um determinado local, à mesma hora, com destino a dois clientes diferentes, com recurso à mesma viatura, com as seguintes quantidades de mercadorias

(“texto integral no original; imagem”)

Verificaram-se ainda diversas irregularidades na emissão de documentos de transporte, nomeadamente com a utilização simultânea de vários livros de guias de transporte, contrariando o disposto no n.º 1 do artigo 5.º do Dec. Lei n.º 147/2003, de 11 de Julho, conforme se demonstra no quadro seguinte:

(“texto integral no original; imagem”)

Foram ainda infringidas os seguintes artigos do Dec. Lei 147/2003, de 11 de Julho:

- a alínea d) do n.º 2 do artigo 4.º por falta de indicação das quantidades de mercadoria transportada;*
- o n.º 4 do artigo 4º por falta de indicação do local e hora de início do transporte;*
- o n.º 7 do artigo 6.º por falta de conservação dos documentos emitidos. Estas infracções não são muito vulgares no desenvolvimento de uma atividade normal, uma vez que é sempre utilizada a mesma viatura. Por outro lado poder-se-á entender a falta de indicação do peso (quantidade) da mercadoria transportada, quando o local de início do transporte é fora da sede da empresa. No entanto não é credível que o início do transporte seja da sede da empresa (Nogueirinha), onde a sociedade dispõe de uma balança, e a mercadoria não seja ali pesada.*

II 3. 5 - Outros

Da análise dos documentos que ainda se encontravam na contabilidade, relativos ao 4.º trimestre de 2004, e a agosto e setembro de 2004 na situação particular das baterias (acumuladores de veículos), verifica-se que o sujeito passivo adquiriu apenas 6.260kg, conforme se discrimina no quadro seguinte:

<i>Nº Doc.</i>	<i>Tipo Doc</i>	<i>Data</i>	<i>NIPC fornecedor</i>	<i>Designação Mercadoria</i>	<i>Quant.</i>	<i>P. Unit.</i>	<i>Valor</i>	<i>IVA</i>	<i>Total</i>
17	Factura	26-08-2004	Baterias	4.000Kg	0,10	400,00	76,00	476,00
22	Factura	16-09-2004	Baterias	2.260Kg	0,114721	259,27	49,26	308,53
					6.260Kg	0,214721	659,27	125,26	784,53

Em Agosto e Setembro de 2004, contando apenas as faturas a que tivemos acesso verifica-se que as baterias faturadas pelo sujeito passivo foram as seguintes (Em que o cliente é a M.....)

(“texto integral no original; imagem”)

Conforme se pode verificar, trata-se de uma divergência invulgar entre as quantidades adquiridas e as faturadas.

Em termos de vendas de baterias, no 4.º trimestre de 2004, englobando por isso apenas os meses de outubro, novembro e dezembro daquele ano, verifica-se que o sujeito passivo, sem efetuar qualquer aquisição de baterias, faturou os seguintes montantes:

(“texto integral no original; imagem”)

Tendo em atenção o disposto no Dec. Lei 62/2001 de 19 de Fevereiro e Portaria 572/2001 de 6 de Junho, legislação que responsabiliza os produtores e os importadores dos acumuladores de veículos (vulgo baterias) pela recolha e entrega daqueles equipamentos com fim à sua valorização ou eliminação, não é muito vulgar existirem baterias em circulação, fora dos grossistas, retalhistas e prestadores de serviços na aplicação de baterias, que os vendem. Isto porque, de acordo com os mesmos diplomas legais, uma vez que para além da obrigação dos produtores e importadores, conforme o disposto na alínea b) do n.º 2 do Anexo I à Portaria 572/2001, de 06 de Junho, “A recolha deverá ser fomentada através do abatimento de uma parcela do prego de um acumulador novo quando se verifica a entrega de um acumulador usado...”. Esta situação pode ser diariamente comprovada quando se procede à troca de uma bateria de um veículo automóvel, em que o proprietário do veículo terá de pagar um prego superior se pretender ficar com a usada.

Por isso, apenas se encontram baterias usadas se forem retiradas de veículos usados em fim de vida, para desmantelamento, o que desde 2000 é obrigatório ser efetuado em operadores autorizados que encaminham os resíduos pelos circuitos legais. Pelo que não é fácil um operador de resíduos ilegal, trabalhar com este tipo de resíduos, em quantidades como as que se encontram discriminadas nas faturas de venda. No entanto, entre outubro e dezembro de 2004, apesar do sujeito passivo não dispor

de qualquer documento de aquisição de baterias, procedeu à emissão de faturas com discriminação de 231.730kgs de baterias pretensamente vendidas.

II 3. 6 - Análise concreta da situação / Incongruências

Conjugando os elementos expostos nos pontos anteriores, com os elementos contabilísticos, apesar da informação disponível ser escassa, nomeadamente pela não exibição dos elementos que serviram de base à contabilidade, verificamos que:

Não é possível a mesma viatura efetuar, simultaneamente, transportes de mercadorias para dois clientes diferentes;

1. Não é possível a mesma viatura efetuar dois transportes distintos à mesma hora, saindo do mesmo local, para o mesmo destino, com quantidades de mercadoria distintas, dando origem à emissão de duas faturas diferentes para o mesmo cliente, e com peso que a viatura não suporta. Exemplo: em que para um peso bruto (tara+carga) de 40.000kg, pretendiam fazer corresponder um peso de carga de 73.320kg:

(“texto integral no original; imagem”)

2. Não é credível que mais de oitenta por cento das compras sejam efetuadas a particulares, principalmente quando estamos a falar de muitas toneladas de sucata;

3. Não é credível que uma sociedade sem grandes infra-estruturas e com 2 pessoas ao seu serviço, movimente aquelas quantidades de sucata;

4. Não é credível que se tenha um descuido que leve a que documentos atuais, retirados do gabinete de contabilidade há relativamente pouco tempo, sejam levados para a reciclagem de papel;

5. Não é credível que, utilizando a mesma viatura se utilizem simultaneamente e indiscriminadamente 3 livros de guias de transporte distintos;

6. É impossível, perante o controlo imposto aos produtores e importadores de acumuladores de veículos (baterias), em que estes são os responsáveis pela recolha dos acumuladores usados, que se efetuem transações daquele tipo de resíduos nas quantidades inscritas nas facturas (231.730Kg em 3 meses) emitidas pelo sujeito passivo entre outubro e dezembro de 2004, sem ter procedido a qualquer aquisição.

7. Não é credível que a utilização de documentos internos para a contabilização de aquisições de sucata corresponda a aquisições reais. Por um lado, porque se trata de uma percentagem superior a 85% do total das aquisições. Por outro porque existem contradições entre as declarações do sócio gerente: declara-nos (Anexo IV) "... tratarem-se de aquisições a clientes diversos (v.g. particulares)" e, as declarações da responsável pela escrita que declara ter contabilizado os documentos internos porque o sócio gerente Sr. F..... se comprometia a "... futuramente, entregar os documentos na forma legal das aquisições" - com IVA incluído. Não deveremos esquecer que os particulares não emitem documentos na forma legal, não dando, por isso, lugar à dedução do IVA.

Por tudo isto somos levados a concluir que a quase totalidade da faturação emitida se trata de faturação fictícia ou de favor, não tendo nós

possibilidade de distinguir a pouca faturação real, devido à falta de exibição dos documentos de suporte à contabilidade por parte do sujeito passivo.

(...) "

Nota: Sublinhado nosso

Por "fax" remetido pela Direção de Finanças de Coimbra, em 03-10-2006, na sequência dos n/ ofícios n.ºs 9.8.. e 9.9.. datados de 26-09-2006 e 27-09-2006, respetivamente, no mesmo são confirmados os factos acima referidos por transcrição da informação, acrescentando em relação ao exercício de 2002 que a estrutura da atividade é a mesma, conforme a seguir se transcreve: "(...)

Pelo que se concluiu pela emissão de faturação fictícia nos anos de 2003 e 2004. Quanto ao ano de 2002, porque dispomos do balancete analítico, verificamos que a sua estrutura é a mesma, o que é plenamente justificado pelo facto do gabinete que elaborava a contabilidade ser o mesmo. Foram pedidos elementos sobre os extratos de conta que no entanto não nos foram enviados."

Por outro lado, em análise às guias de transporte emitidas pela R..... para algumas "transmissões" que se encontravam na contabilidade da empresa M....., detetaram-se incongruências diversas no preenchimento das mesmas e que a seguir se indicam:

- Foram infringidos os seguintes artigos do Dec. Lei 147/2003, de 11 de Julho:

** a alínea d) do n.º 2 do artigo 4.º, por falta de indicação das quantidades de mercadoria transportada;*

** o n.º 4 do artigo 4.º, por falta de indicação do local e hora de início do transporte;*

Estas infrações não são muito vulgares no desenvolvimento de uma atividade normal. Por outro lado poder-se-á entender a falta de indicação do peso (quantidade) da mercadoria transportada, quando o local de início do transporte é fora da sede da empresa. No entanto não é credível que o início do transporte seja da sede da empresa (Nogueirinha), onde a sociedade dispõe de uma balança, e a mercadoria não seja ali pesada. Verificou-se também a existência de diversas incongruências relativas aos transportes de mercadorias em Guias de Remessa emitidas por M....., e respeitantes a operações com a R....., e que abaixo se identificam (Anexo n.º 9)

("texto integral no original; imagem")

Saliente-se o facto de existirem guias de transporte com matrículas de viaturas mal preenchidas, o que indica desleixo ou intencionalidade do ato praticado, verificando-se ainda que a numeração sequencial das guias não coincide com a sua emissão temporal.

Considerando os factos referenciados, designadamente reduzida estrutura comercial, emissão de documentos internos para suporte de compras, incongruências e irregularidades em documentos de transporte quer preenchidos pela R..... quer nos preenchidos pela M....., inexistência de escrita, irregularidades fiscais também por nós confirmadas, afigura-se a existência de indícios sérios, objetivos e

consistentes, fornecidos pela Direção de Finanças de Coimbra e considerando o Auto de Ocorrência elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém, de que os documentos contabilizados pela M..... como aquisições a este Sujeito Passivo, que nos exercícios em análise (2002, 2003, 2004 e 2005) ascendeu à quantia de € 2.114.145,69, titulam operações simuladas.

2.1.10.5. - NIPC 506..... – M..... - C....., Lda. (Sede: T..... 3... - ... - Foz de)

Por "fax" remetido pela Direção de Finanças de Coimbra, em 03-10-2006, na sequência dos n/ ofícios n.ºs 9.8.. e 9.9.. datados de 26-09-2006 e 27-09-2006, respetivamente, no mesmo é referido, entre outros factos, o que a seguir se transcreve:

(...)

- As sociedades L..... – C....., Lda., NIPC: 502..... e M..... – C....., Lda., NIPC: 506..... têm sede no lugar de T..... - Foz de - Lousã. As mesmas instalações eram utilizadas pelo Sr. J....., para o exercício da sua atividade.

• O Sr. J....., a L..... e a M..... têm como principal cliente a M..... – C....., Lda., NIPC: 503.....; (...)

*- Os principais "fornecedores" de sucata da M....., Lda., são os seguintes sujeitos Passivos: * J....., NIF: 158..... - Apartado - Lousa;*

** D..... (S.....), NIF:176..... - Travessa, 109 - M – M.....;*

** P....., NIF: 191..... - Rua do – Lousã;*

** S....., NIF: 223..... - Rua, n.º ... – 3.º Poente - Apúlia;*

** C....., Lda., NIPC: 506..... - R. n.º .. – 2.º Esq. frt. -*

*Gulpilhares; * T....., Lda.; NIPC: 505..... – C..... - Apartado ... - C..... - Valongo;*

(...)

Conforme podemos verificar pelo quadro exposto, com exceção da T....., Lda., nenhum dos outros sujeitos passivos apresenta declarações, principalmente para efeitos de IVA. Essa situação indicia desde logo a prática do crime de abuso de confiança fiscal, previsto e punível de acordo com o disposto no artigo 105.º do RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, configurado na falta de entrega do IVA liquidado nos cofres do Estado, de acordo com o disposto no Artigo 26.º do CIVA, aprovado pelo Dec. Lei n.º 394-8/84, de 26 de Dezembro.

(...)

- Por seu lado os recetores dessa facturação (J....., L....., Lda. e M....., Lda.) vão usufruir da dedução indevida do IVA constante dessa faturação, bem como os Sujeitos passivos que lhes estão a jusante.

- Partindo da falta de entrega do IVA liquidado, verifica-se também que não existem os documentos de suporte comprovativos da realidade das operações, nomeadamente a existência dos documentos de transporte ou guias de remessa, uma vez que estão em causa milhares de toneladas de sucata.

(...)

De notar ainda que todos os grossistas deste setor possuem balanças para pesar as sucatas entradas ou saídas. No entanto não se encontram os

talões de pesagem referentes àqueles milhares de toneladas.

- Ao contrário destas operações, para as operações reais existem talões de pesagem da mercadoria e guias de transporte da mesma. Normalmente não existe fatura de aquisição, que é também suprida pela faturação fictícia.

(...)

- No que se refere ao Sr. J..... e às sociedades L....., Lda. e M....., Lda., encontram-se normalmente em crédito de imposto, sem motivo para isso, uma vez que liquidam e deduzem IVA à taxa normal. Verifica-se no entanto que, se necessário, aparece uma fatura de prestação de serviços de um "J....." para equilibrar o IVA, de modo a que, quando apurarem IVA a pagar este seja residual. No que respeita à escrita das sociedades foi-nos negado o acesso. Mesmo após notificação para exibição de escrita, esta não nos foi exibida.

Verificou-se ainda que nos livros de faturação existem faturas em branco, tudo indicando que serviriam para emitir posteriormente, em caso de necessidade (...)

- Os factos descritos ao longo desta informação indiciam a emissão e utilização de faturas ou documentos equivalentes por operações inexistentes.

*- Dos elementos apreendidos resultam o conhecimento de factos que nos indiciam claramente que há faturação fictícia emitida por: M..... Lda. ... nos anos de 2003, 2004 e 2005. Nota: **Sublinhado nosso***

Considerando os factos referenciados, afigura-se a existência de indícios sérios, objetivos e consistentes, fornecidos pela Direção de Finanças de Coimbra e considerando o Auto de Ocorrência elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Santarém, de que os documentos contabilizados como aquisições a este Sujeito Passivo, que nos exercícios em análise (2003, 2004 e 2005) ascendeu à quantia de € 800.101,90, titulam operações simuladas.

2.1.10.6. Conclusão

No "fax" supra mencionado encontra-se inserido o seguinte organigrama que nos permite uma perspetiva mais clara do circuito de emissão de documentos de compras/vendas de sucata que indiciam faturação 'fictícia', que envolve a M..... Conclui-se assim, perante os dados recolhidos e analisados, pela existência de um grupo de empresas na órbita do J..... (L....., Lda. e M....., Lda.) e outro na órbita do Sujeito Passivo F....., as quais, e incluindo as atividades deles próprios como Sujeitos Passivos individuais, afigura-se serem emitentes de faturas "fictícias" para a M..... com elevados montantes nos anos de 2002, 2003, 2004 e 2005.

*Os Sujeitos Passivos supra referidos constam de processo de inquérito
(“texto integral no original; imagem”)*

instaurado pela utilização/emissão de faturação tendencialmente falsa/fictícia, em 23-03-2006 na Direção de Finanças de Coimbra com o n.º 19/06.8IDCBR.

III - 2.2. Fornecedores com atividade cessada

Encontrando-se, os fornecedores abaixo indicados, cessados, as faturas por si emitidas para a M....., não se encontram na forma legal, por neles figurarem um número fiscal cessado, não estando cumprido o estatuído no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA, conjugado com o disposto no artigo 2.º e no n.º 2 do artigo 19.º do mesmo diploma legal segundo o qual "Só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas, e documentos equivalentes passados em forma legal, bem como no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, em nome e na posse do sujeito passivo". Ora, não sendo os emitentes dos documentos, Sujeitos Passivos de IVA em 2002, 2003, 2004 e 2005, não é possível a dedução do IVA, nos anos e montantes discriminados nos quadros seguintes:

2.2.1. Fornecedor cessado em 13-04-1987

("texto integral no original; imagem")

2.2.2. Fornecedor cessado em 31-12-1994

("texto integral no original; imagem")

2.2.3. Fornecedor cessado em 31-05-2001

("texto integral no original; imagem")

2.2.4. Fornecedores cessados em 31-12-2001

("texto integral no original; imagem")

2.2.5. Fornecedores cessados em 31-01-2003

("texto integral no original; imagem")

Em sede de IRC, os custos não serão aceites fiscalmente dado que estes custos não se apresentam devidamente documentados nos termos da alínea g), do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC, pois as faturas emitidas pelos sujeitos supramencionados não cumprem os requisitos do disposto no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA, uma vez que neles consta uma identificação fiscal que não corresponde a qualquer Sujeito Passivo de IVA nos termos do artigo 2.º do Código do IVA, quando extensível.

Também aqueles documentos não servem à demonstração da necessária indispensabilidade dos custos nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

III - 2.3. Fornecedores com NIF Inválido

As faturas emitidas pelo fornecedor abaixo indicado para a M....., dado possuírem o NIF inválido, as mesmas, não se encontram na forma legal, não estando cumprido o estatuído no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA, conjugado com o disposto no artigo 2.º e no n.º 2 do artigo 19.º do mesmo diploma legal segundo o qual "Só confere direito à dedução o imposto mencionado em faturas, e documentos equivalentes passados em forma legal, bem como no recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, em nome e na posse do sujeito passivo", não sendo por isso possível a dedução do IVA, dos anos e montantes discriminados nos quadros seguintes:

("texto integral no original; imagem")

Importa salientar que algumas faturas do Sujeito Passivo A..... dos mencionados no ponto III.2.2 têm aposta uma letra que se nos afigura semelhante à letra do gerente da M....., senhor J....., o que indicia que as faturas poderão eventualmente ser por ele emitidas (Anexo n.º 10) Porém, em virtude de na análise efetuada, não terem sido detetados indícios suficientes, além destes, que comprometam as transações quanto ao seu montante e valor, não os vamos considerar como simuladas ainda que sobre elas existam algumas dúvidas.

Tal como para os Sujeitos Passivos cessados, para os Sujeitos Passivos inválidos, em sede de IRC, os custos não serão aceites fiscalmente dado que estes custos não se apresentam devidamente documentados nos termos da alínea g), do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC, pois as faturas emitidas pelos Sujeitos supramencionados não cumprem os requisitos do disposto no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA, uma vez que neles consta uma identificação fiscal que não corresponde a qualquer Sujeito Passivo de IVA nos termos do artigo 2.º do Código do IVA, quando extensível. Também aqueles documentos não servem à demonstração da necessária indispensabilidade dos custos nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

III - 2.4. Incongruências detetadas nos documentos contabilísticos

2.4.1. - Compras versus vendas

Em relação às compras e a fim de permitir a sua comparação com as vendas foram elaborados mapas mensais por produto que figuram em (Anexo n.º 11)

Da análise a esses mapas verifica-se mês a mês, divergências entre as quantidades que era possível vender (existências iniciais no período anterior + compras do período) e as que foram faturadas, o que por si só demonstra a existência de irregularidades.

2.4.2. - Incongruências diversas

Além dos factos referidos anteriormente nos pontos 2.1.1. a 2.1.10 do Capítulo III do presente relatório, decorrente de análise a documentos integrantes da contabilidade da M....., detetou-se diversas incongruências relativas ao transporte de mercadorias, nos anos de 2003, 2004 e 2005.

Saliente-se que as viaturas indicadas nos documentos eram propriedade da empresa M..... e que para a viatura ..-.-.. não existe histórico para o veículo.

(“texto integral no original; imagem”)

As anomalias a seguir referidas, ao fornecerem dados relativos às vendas destacam aspetos relativos aos transportes de mercadorias que nos forcem à seguinte questão: identificadas pelo menos como "fictícias" as aquisições anteriormente nos pontos 2.1.1 a 2.1.10 que montante das vendas corresponde a negócio real ou a negócio simulado? Existirão outras aquisições igualmente "falsas"?

Nos casos a seguir indicamos estaremos em presença de compras simuladas ou de vendas simuladas? E não se estranhe que seja esta a questão pois, existe a impossibilidade de simultaneamente as situações em causa corresponderem a operações reais.

Da análise aos elementos verificaram-se as seguintes incongruências relativas ao transporte de mercadorias (Anexo n.º 12)

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 8 de Novembro de 2005 a empresa M..... efectuou um transporte de mercadorias do Outeiro Pequeno (Cliente – C....., SA) com saída pelas 15H e descarga na Maia, pelas 08H do dia seguinte.

No entanto detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor Y....., Lda. de uma guia de remessa com hora de carga 18H em Travanca e descarga no Outeiro Pequeno, no mesmo dia, o que se afigura incongruente com o documento emitido pela M..... pois não é possível a conjugação das horas e locais identificadas nos dois documentos.

Uma vez que as instalações do seu cliente são em Palmela (Setúbal), qual o motivo da descarga na Maia (Porto). Se a mercadoria se destinava a um cliente do Palmela, porque motivo a guia não foi emitida em seu nome como devia?

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 29 de Julho de 2005 a empresa M..... efectuou um transporte de mercadorias do Outeiro Pequeno (Cliente – M....., Lda.) com saída pelas 09H e descarga na Marinha Grande, pelas 13H do próprio dia.

No entanto detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor Y....., Lda. de uma guia de remessa com hora de carga 09,50H em Travanca e descarga no Outeiro Pequeno, o que se afigura incongruente com o documento emitido pela M..... pois não é possível a conjugação das horas e locais identificadas nos dois documentos, com a mesma viatura, dados os tempos necessários para a carga e descarga e os locais em causa, a ser possível o circuito entre os locais

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 06 de Setembro de 2005 a empresa M..... efectuou um transporte de mercadorias de Vila da Feira (Cliente – M....., Lda.) com saída pelas 13H e descarga na Marinha Grande, pelas 17H30M do próprio dia.

No entanto detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor V....., Lda. das guias de remessa n.ºs 225 e 226, com horas de carga, 08H e 14H em Travanca, respetivamente, e descarga no Outeiro Pequeno, o que parece incongruente com o documento emitido pela M..... pois não se afigura possível a conjugação das horas identificadas nos três documentos. Tendo em conta os tempos necessários à carga e descarga, seria impossível descarregar à 17H30m na Marinha Grande uma carga efectuada às 13H00m em Vila da Feira, para regressar a Travanca às 14H00m!

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 18 de Novembro de 2005 a empresa M..... efectuou um transporte de mercadorias do Outeiro Pequeno (Cliente – C....., SA) com saída pelas 12H e descarga em

Palmela, pelas 16H do próprio dia.

No entanto, detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor V....., Lda. de uma guia de remessa para a M....., com hora de carga 16H em Travanca e descarga no Outeiro Pequeno, o que se afigura incongruente com o documento emitido pela M..... pois não parece possível a conjugação das horas identificadas nos dois documentos.

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 17 de Dezembro de 2005 a empresa M..... efetuou um transporte de mercadorias da Lamarosa (Cliente – C....., SA) com saída pelas 12H e descarga em Folgosa-Maia, pelas 18H do próprio dia.

No entanto, detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor O..... de uma guia de remessa com hora de carga 18H05M na Amadora e descarga no Outeiro Pequeno, o que se afigura incongruente com o documento emitido pela M..... pois não parece possível a conjugação das horas identificadas nos dois documentos.

(“texto integral no original; imagem”)

Analizando o extrato detalhado da Via Verde de Maio de 2003 (Documento Interno 5002), verifica-se que a viatura ..-.-., no dia 06 de Maio de 2003, encontra-se a entrar na Auto - estrada A1 em Leiria pelas 11H49M, o que não se afigura possível conjugando as horas dos dois documentos, pois na nota de compra da M....., encontra-se a viatura a carregar pelas 10 horas no Olival em Óbidos com descarga pelas 11H no Outeiro Pequeno.-

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 16 de Fevereiro de 2005 a empresa M..... efetuou um transporte de mercadorias do Outeiro Pequeno (Cliente – C....., SA) com saída pelas 10H e descarga no Seixal, pelas 17H do próprio dia.

No entanto, detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor F..... de uma guia de remessa para a M....., com hora de carga 14H em Alferrarede e descarga no Outeiro Pequeno, o que se afigura incongruente com o documento emitido pela M..... pois não parece possível a conjugação das horas e locais identificados nos dois documentos. Ainda que a carga na F..... se destinasse a Palmela, como pode a viatura carregar em Alferrarede e descarregar em Outeiro Pequeno? Deveria descarregar em Palmela. Se a carga foi a Palmela e regressou parcialmente ao Outeiro Pequeno a viatura transportou 54.280 Kg quando a sua carga possível é de 40.000 Kg.

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 29 de Julho de 2005 a empresa M..... efetuou um transporte de mercadorias de Outeiro Pequeno (Cliente – V....., Lda.) com saída pelas 04H e descarga em Travanca, pelas 08H do próprio dia e outro de Vila da Feira (Cliente – M....., Lda.) com saída pelas 09H e descarga pelas 13H na Marinha

Grande.

No entanto, detectou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor F..... da fatura 312, com hora de carga pelas 08H em Peniche e descarga pelas 10H em Outeiro Pequeno, o que é incongruente com os documentos emitidos pela M..... pois torna-se impossível a conjugação das horas e locais identificadas nos três documentos.

(“texto integral no original; imagem”)

Analisando o extracto detalhado da VIA Verde de Agosto de 2003 (Doc. 657/08/2003), verifica-se que a viatura ..-.-., no dia 22 de Agosto de 2003, encontra-se a entrar na Auto-estrada A1 pelas 18H17 em Vila Franca com saída em Torres Novas, o que não se afigura possível conjugando as horas do documento emitido pela M..... ao cliente C.....

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 16 de Fevereiro de 2005 a empresa M..... efetuou um transporte de mercadorias do Outeiro Pequeno (Cliente – C....., SA) com saída pelas 11H30M e descarga no Seixal, pelas 17H do próprio dia.

No entanto, detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor M..... de uma guia de remessa com hora de carga 17H em Santarém e descarga no Outeiro Pequeno, o que se afigura incongruente com o documento emitido pela M....., pois é impossível a conjugação das horas e locais identificadas nos dois documentos.

(“texto integral no original; imagem”)

Da análise a este quadro constata-se que no dia 27 de Setembro de 2005 a empresa M..... efetuou um transporte de mercadorias de Outeiro Pequeno (Cliente -Y....., Lda.) com saída pelas 04H e descarga em Travanca pelas 08H do próprio dia e outro do Porto (Cliente – M....., Lda.) com saída pelas 10H e descarga pelas 16H na Marinha Grande.

No entanto, detetou-se na contabilidade a emissão por parte do fornecedor Y..... da guia de remessa 252, com hora de carga pelas 09H15M em Travanca e descarga em Outeiro Pequeno, o que se afigura incongruente com os documentos emitidos pela M..... pois não é possível a conjugação das horas locais identificadas nos três documentos. A possibilidade da viatura ter feito Outeiro Pequeno - Travanca - Porto - Marinha Grande - Outeiro Pequeno obrigaria ao transporte de, numa parte do trajeto, de, pelo menos 62.680 Kg quando a viatura só pode transportar 40.000 Kg (raciocínio com a carga às 8 H em Travanca).

Conclusão

A M..... tem como um dos principais clientes o C....., Sujeito Passivo que protagoniza estas incongruências. Trata-se de um operador em relação aos quais não se dispõe de elementos factuais que permitam concluir acerca das operações reais e das operações "fictícias", porém, constata-se que se estabelece no circuito a jusante.

Relativamente à Y....., não é de excluir a sua participação num eventual circuito "fictício" das compras, pois, pertence ao perímetro das empresas geridas por V..... (ver ponto 2.1.4. do Capítulo III do presente

Relatório).

Pelo acima exposto, vislumbram-se aqui eventuais relações de atitude concertada com o objetivo de iludir a Administração Tributária. Contudo, os Serviços de Inspeção não têm elementos que sirvam ao ónus de demonstrar a factualidade que conduziria à desconsideração destes custos das compras, como custos fiscais e à desconsideração destas vendas, como proveitos fiscais.

III - 2.5.- Conclusões finais compras/vendas

2.5.1. Operações simuladas

Face ao exposto para os "fornecedores" identificados nos pontos 2.1.1 a 2.1.10 do presente relatório e pela análise do quadro inserto no início do ponto III.2. do presente Relatório, pode-se concluir pela existência de fortes indícios, objetivos e credivéis, que cerca de 24,89%, 25,86%, 20,48% e 9,71% das compras declaradas, respectivamente, nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 e tituladas pelas facturas de compra referentes a esses "fornecedores" e registadas na contabilidade pela M....., são simuladas.

As situações relatadas deixam supor, desde logo, várias possibilidades que poderão ocorrer, quer isoladamente, quer de forma interligada:

- Que a verdadeira origem da sucata está em grandes empresas industriais, que não emitem fatura, tendo as aquisições de sucata, como documento de suporte faturas emitidas por entidades inexistentes e/ou sem estrutura adequada a tais transações;*
- Que, a sucata "transacionada" entre os vários intervenientes consubstancia um circuito fictício, ou porque é sempre a mesma, ou simplesmente não existe;*
- Que é ficcionado um circuito de mercadoria, posto em movimento a partir de operadores sem qualquer estrutura, às vezes sem conhecimento do próprio esquema (caso de imigrantes estrangeiros, toxicodependentes, etc.) geridos por pessoas que intervêm na sombra e que na maioria dos casos são incontactáveis;*
- Que a verificação das diversas incongruências a nível dos transportes, leva-nos a supor que uma grande percentagem das transmissões no sector; são puramente inventadas não existindo qualquer mercadoria;*
- Que não se entendem tais incongruências, constatadas e relatadas por todas as Direções de Finanças quando a sucata provém das grandes indústrias;*

As sucessivas operações geram vantagens patrimoniais indevidas nos operadores intervenientes, por rutura no mecanismo de apuramento dos montantes de IVA a entregar ao Estado e por simulação de transmissões intracomunitárias, isentas de IVA, seguidas de aquisições intracomunitárias que efetuadas por operadores não declarantes colocam no circuito faturas que possibilitam a dedução aos seus utilizadores. Assim, as vantagens com a fraude em causa situam-se principalmente e desde o início, em sede de IVA.

Porém, e sendo a vantagem tanto maior quanto maior o valor que serve de base tributável ao IVA multiplicaram-se as operações em quantidades de mercadoria o que empolou custos e vendas em proporções que os Serviços de Inspeção não lograram em rigor determinar, por falta de

elementos contabilísticos, em relação aos quais não é inusual a situação de desaparecidos, extraviados, queimados involuntariamente, desorganizados e inexistentes, isto principalmente no que se refere às faturas e documentos de transporte, já que, em relação aos meios de pagamento se observa uma preocupação em quase todos os operadores, em permitir a sua identificação imediata através da escrita e diz-se imediata porque quando foi possível a sua apreciação mais detalhada se constatou ser, em alguns casos o próprio emitente dos cheques a levantar o dinheiro ao balcão das instituições bancárias.

A existência de meios de pagamentos, nomeadamente, cheques emitidos aos supostos "fornecedores", com a consequente movimentação da conta bancária, não poderá, em nosso parecer, comprovar, por si só, a existência das operações económicas indicadas nas faturas emitidas pelos mesmos "fornecedores", quando existem indícios, seguros e objetivos, que tais operações não são reais.

Desta forma, a contabilidade dos operadores não reflete a veracidade das operações quanto a quantidades e valores, estendendo-se as vantagens indevidas, por redução do lucro tributável, a IRC, através de custos cuja indispensabilidade não está minimamente comprovada nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

O que se pode concluir dos factos descritos é a existência de fortes indícios que as transações tituladas pelas faturas emitidas pelos "fornecedores" indicados nos pontos 2.1.1 a 2.1.10 são simuladas.

2.5.2. Operadores cessados e com NIF's inválidos

Relativamente a estes Sujeitos Passivos não são apontados quaisquer factos que indiciem a simulação de operações, porém dada a sua situação fiscal, quer os custos em termos de IRC, quer o IVA dedutível serão objeto de correção, por infracção às disposições legais já referidas nos itens III 2.2. e III 2.3, alínea g), n.º 1 artigo 42.º e artigo 23.º do Código do IRC e artigo 19.º e artigo 35.º do Código do IVA.

2.5.3. - Enquadramento fiscal

2.5.3.1. - Em sede de IVA

A - Fornecedores com operações simuladas

Face ao exposto nos pontos 2.1.1 a 2.1.10 do Capítulo III deste relatório, para os "fornecedores" que ai se encontram identificados, existem indícios fundados de que as faturas respetivas, não titulam operações reais e por conseguinte o IVA deduzido pela M....., relativamente às mesmas faturas, não é dedutível, uma vez que o Código do IVA, explicita no n.º 3 do seu artigo 19.º, que "não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o prego constante da fatura ou documento equivalente". Este entendimento tem sido expresso na abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, quando afirma que "o direito à dedução do IVA pago a montante apenas poderá existir, segundo a própria natureza das coisas, relativamente a imposto efetivamente suportado em operações efetivamente acontecidas ... ¹. Ainda quanto a IVA, mesmo que as respetivas faturas cumpram os requisitos do n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA, a existência dos indícios fortes e consistentes de que as operações referidas nas facturas de compra emitidas pelos Sujeitos Passivos

referidos nos pontos 2.1.1. a 2.1.10 do Capítulo III do presente Relatório, torna indevida a dedução de IVA nos termos do n.º 3 do artigo 19.º do Código do IVA.

B • Operadores cessados e com NIF's inválidos

Relativamente aos Sujeitos Passivos cessados e com NIF's inválidos são propostas as correções em IVA dedutível, por infração às disposições legais já referidas nos itens III 2.2. e III 2.3 a saber aos artigos 19.º e 35.º do Código do IVA.

1 Cfr. Acórdão de 17/04/2002, no processo 026635.

2.5.3.2. - Em sede de IRC

A - Fornecedores com operações simuladas

Conforme já foi referido, existem fortes indícios de que o sujeito passivo está integrado num circuito de fraude.

• COMPRAS

Perante os concretos indícios de que as operações são simuladas, os Serviços de Inspeção entendem que, nos termos do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC, no enquadramento fornecido pelo artigo 39.º da Lei Geral Tributária, os custos titulados pelas faturas emitidas pelos fornecedores analisados no ponto 2.1.1. a 2.1.10 do presente Relatório, não são reais, quer quanto ao valor, quer quanto às quantidades a que se referem.

Sendo as operações simuladas, os custos correspondentes não se encontram demonstrados quanto à sua indispensabilidade à manutenção da atividade, como impõe o artigo 23.º do CIRC, devendo o Sujeito Passivo comprovar a efetiva realização daquelas operações.

Sendo tributados os factos tributários reais, e não os simulados, os Serviços de Inspeção entendem, face aos factos relatados ao longo do relatório que se acha cessada a presunção da veracidade das operações constantes da escrita e dos respetivos documentos de suporte, atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso direito.

• VENDAS

Quanto às vendas, refere-se o seguinte, cabendo à Administração Fiscal o ónus de demonstrar quais as operações que não são reais e não tendo elementos que lhe permitam identificar e quantificar exatamente estas, não se procede a qualquer correção. Ou seja, os Serviços de Inspeção na análise efetuada à escrita do Sujeito Passivo, não lograram reunir dados suficientes para identificar operação a operação, quais as que são reais e quais as que são simuladas, não propondo, por conseguinte, quaisquer correções a nível dos documentos que suportam as vendas e consequentemente sobre estas no seu conjunto.

B - Operadores cessados e com NIF's inválidos

Em sede de IRC, os custos não serão aceites fiscalmente dado que estes custos não se apresentam devidamente documentados nos termos da alínea g) do n.º 1 do artigo 42.º do Código do IRC, pois as faturas emitidas pelos Sujeitos Passivos supramencionados não cumprem os requisitos do disposto no n.º 5 do artigo 35.º do Código do IVA, uma vez que neles consta uma identificação fiscal que não corresponde a qualquer

Sujeito Passivo de IVA nos termos do artigo 2.º do Código do IVA, quando extensível.

Também aqueles documentos não servem à demonstração da necessária indispensabilidade dos custos nos termos do artigo 23.º do Código do IRC.

III - 2.6. Periodização do lucro tributável

Com o objetivo de obter uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e dos resultados das operações da empresa, no ponto 4 do Plano Oficial de Contabilidade são elencados os princípios contabilísticos fundamentais entre os quais consta o Princípio da especialização ou do acréscimo, segundo o qual: "Os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam".

Nos termos e para efeitos do disposto no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC, os proveitos e os custos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios. De acordo com o n.º 2 do mesmo dispositivo legal, as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a exercícios anteriores só são imputáveis ao exercício quando na data de encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Ora, é nosso parecer, que a factura n.º 001, datada de 03-04-2001, no montante de € 4.302,62 emitida pelo Sujeito Passivo J....., NIF 174, com domicílio fiscal na Rua, n.º 118 – N..... - 3080-431 Alqueidão (Anexo n.º 13), não era imprevisível nem manifestamente desconhecida à data de encerramento das contas do ano de 2001, pelo que deveria ter sido contabilizada nesse ano e conseqüentemente ter sido considerada como custo daquele exercício.

*Deste modo, não poderá considerar-se como custo do exercício de 2002 a importância de € 3.677,45 (€ 4.302,62 - € 4.302,62*17%), pelo que este montante será acrescido ao lucro tributável.*

III - 2.7. Organização contabilística

Encontram-se arquivados em bom estado e por ordem, os elementos contabilísticos do Sujeito Passivo, designadamente extratos de conta-corrente, balancetes, faturas de compras, faturas de venda e recibos. Todavia, no que se refere a documentos de transporte, e para os anos em análise, as guias de remessa, CMR's, ..., os mesmos apresentam-se sem qualquer organização, dentro de sacos plásticos, ou em caixas de cartão, sendo impossível estabelecer entre eles qualquer ordem relativamente a datas e emitentes, a não ser com impossível dispêndio de tempo. Daí que as incongruências apresentadas no relatório sejam apenas algumas das possíveis.

Outro facto que se entende salientar diz respeito à semelhança da letra com que, algumas faturas de compra são emitidas, semelhança que se estranha por se verificar em documentos em nome de emitentes diversos. (Anexo n.º 14).

III - 3. Total das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Coletável

Junta-se em anexo a este relatório, uma listagem ordenada por exercício e por fornecedores identificados nos pontos III. 2.1.a III 2.3., de todas as faturas por estes emitidas e identificadas através do número interno atribuído contabilisticamente (Anexo n.º 15).

3.1. Em sede de IVA

Nos quadros seguintes, resumem-se os totais de IVA indevidamente deduzido, por períodos mensais de imposto, de acordo com o exposto nos pontos 2.5.1.1. e 2.5.2 do presente capítulo:

3.1.1. Exercício de 2002

Ano	Mês	Base Tributável	Iva Dedutível	Total da fatura
2002	Janeiro	25.519,74	4.338,35	29.858,09
2002	Fevereiro	113.325,41	20.020,13	133.345,54
2002	Março	67.801,77	11.526,30	79.328,07
2002	Abril	179.298,37	31.153,07	210.451,44
2002	Maió	170.653,70	29.638,03	200.291,73
2002	Junho	149.750,05	27.064,54	176.814,60
2002	Julho	77.482,25	14.721,63	92.203,88
2002	Agosto	43.219,26	8.211,66	51.430,92
2002	Setembro	118.252,55	22.467,98	140.720,53
2002	Outubro	29.985,40	5.697,23	35.682,63
2002	Novembro	37.516,35	7.128,11	44.644,46
2002	Dezembro	135.962,94	25.832,96	161.795,90
TOTAL		1.148.767,78	207.800,00	1.356.567,79

3.1.2. Exercício de 2003

Ano	Mês	Base Tributável	Iva Dedutível	Total da fatura
2003	Janeiro	28.882,67	5.487,71	34.370,38
2003	Fevereiro	48.683,92	9.249,94	57.933,86
2003	Março	78.035,50	14.826,74	92.862,24
2003	Abril	87.281,97	16.583,61	103.865,55
2003	Maió	81.394,53	15.464,96	96.859,49
2003	Junho	51.258,30	9.739,08	60.997,38
2003	Julho	105.861,79	20.113,74	125.975,53
2003	Agosto	87.188,39	16.565,80	103.754,19
2003	Setembro	236.183,44	44.874,85	281.058,29
2003	Outubro	357.110,11	67.850,92	424.961,03
2003	Novembro	230.671,15	43.827,53	274.498,67
2003	Dezembro	549.895,37	104.480,12	654.375,49
TOTAL		1.942.447,14	369.065,01	2.311.512,10

3.1.3. Exercício de 2004

Ano	Mês	Base Tributável	Iva Dedutível	Total da fatura
2004	Janeiro	156.347,43	29.706,00	186.053,43
2004	Fevereiro	270.297,06	51.356,44	321.653,50
2004	Março	539.297,73	102.466,57	641.764,30
2004	Abril	403.579,42	76.680,09	480.259,51
2004	Maió	196.587,01	37.351,53	233.938,54
2004	Junho	294.660,76	55.985,55	350.646,31
2004	Julho	328.442,71	62.404,11	390.846,82
2004	Agosto	75.859,45	14.413,29	90.272,74
2004	Setembro	316.228,87	60.083,48	376.312,35
2004	Outubro	181.887,12	34.554,75	216.421,87
2004	Novembro	291.065,76	55.302,50	346.368,26
2004	Dezembro	302.934,34	57.557,51	360.491,86
TOTAL		3.357.167,65	637.861,83	3.995.029,49

3.1.4. Exercício de 2005

Ano	Mês	Base Tributável	Re. Dedutível	Total a Declarar
2005	Janeiro	128.694,67	24.452,05	153.146,66
2005	Fevereiro	189.194,42	35.946,94	225.141,36
2005	Março	59.539,10	11.312,43	70.851,53
2005	Abril	138.031,19	26.225,93	164.257,12
2005	Maio	73.659,92	13.995,39	87.655,31
2005	Junho	240.104,81	45.619,91	285.724,72
2005	Julho	162.114,76	32.838,98	194.953,74
2005	Agosto	114.911,02	24.030,91	138.941,93
2005	Setembro	170.996,46	35.909,26	206.905,72
2005	Outubro	127.254,06	26.723,34	153.977,41
2005	Novembro	149.754,82	31.448,51	181.203,33
2005	Dezembro	211.753,92	44.468,33	256.222,24
TOTAL		1.766.009,15	352.971,98	2.118.981,07

3.2- Em sede de IRC

No quadro seguinte, resumem-se os totais das correções efetuadas em sede de IRC, por exercício, de acordo com o exposto nos pontos 2.5.1.1. e 2.5.2 do presente capítulo, e das quais resulta uma rentabilidade fiscal, por ano que se nos afigura aceitável.

Item	2002	2003	2004	2005
RESULTADO LIQ. EXERC. DECLARADO	53.085,59	84.566,92	267.971,33	117.630,52
Variações Patrim. Negativas	0,00	2.100,00	2.500,00	0,00
SOMA	53.085,59	82.466,92	265.471,33	117.630,52
Acrescimos Q-07	41.416,01	59.317,50	154.056,18	237.950,01
Deduções Q-07	9.518,24	23.500,00	27.965,35	1.638,56
Lucro Tributável Declarado	84.983,36	118.284,42	391.562,16	353.941,97
Margem de Comercialização - LB/V	16,31%	13,10%	9,63%	7,59%
Rentab. Fiscal - LTV	1,70%	1,71%	2,24%	1,84%
Correcções aos custos - Artº 23º CIRC	1.040.321,45	1.674.253,97	3.255.831,28	1.716.148,41
Correcções aos custos - Artº 42º CIRC	109.912,67	268.199,22	101.336,98	35.060,83
Correcções aos custos - Artº 18º CIRC	3.677,45			
Lucro Tributável Corrigido	1.238.894,93	2.060.737,81	3.748.730,42	2.105.161,21
Rentabilidade fiscal após correções	24,67%	29,63%	21,39%	10,92%

IV - Motivo e Exposição dos Factos que Implicam o Recurso a Métodos Indiretos Não aplicável ao caso em apreciação.

V- Critérios e Cálculos dos Valores Corrigidos com Recurso a Métodos Indiretos Não aplicável ao caso em apreciação.

VI- Regularizações Efetuadas pelo Sujeito Passivo Não aplicável ao caso em apreciação.

VII - Infrações Verificadas

(...)

VIII - Outros Elementos Relevantes

O Sujeito Passivo procedeu à entrega em 10/10/2006, no Serviço de Finanças de Torres Novas do pedido de redução de coimas, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 29.º do RGIT.

Dado o carácter doloso das infrações praticadas é elaborado o Auto de Notícia.

IX - Direito de Audição - Fundamentação

Tendo o Sujeito Passivo sido notificado, via postal, para exercer o direito de audição, nos termos previstos no artigo 60.º da Lei Geral Tributária e no artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária, no dia 10 de Outubro de 2006, o mesmo exerceu-o em 20 de

Outubro de 2006, alegando os factos que seguidamente se transcrevem:

IX-1 Argumentos apresentados pelo Sujeito Passivo

1.º

A requerente ao analisar o projecto de relatório que lhe foi notificada, atendendo à multiplicidade de factos no mesmo descritos, vê-se impossibilitada de, no prazo de 10 dias, poder pronunciar-se, de forma exaustiva, sobre cada um dos factos que lhe são imputados.

2.º

Na verdade, para se exercer o direito de audição com rigor e certeza sobre o teor do mesmo relatório e fazer prova relativamente aos diversos pontos que dele constam, a requerente terá de mandar examinar com algum rigor a sua escrita, nos anos em causa, exame esse cuja duração se não compadece com o prazo de 10 dias que lhe está a ser facultado.

3.º

Em face do exposto, no presente direito de audição analisar-se-ão de forma superficial, algumas conclusões insertas no relatório, não podendo daqui extrair-se a conclusão de que se concorda ou se admitem os factos que no mesmo relatório a administração tributária descreve.

4.º

Assim, pretende chamar-se a atenção da administração tributária sobre as seguintes questões e análises que o Sujeito Passivo vai expor:

5.º

A fls. 89 do relatório CONCLUI-SE que existe um circuito de sucata meramente ficcionado, que a sucata é sempre a mesma ou pura e simplesmente não existe, realçando-se a faturação da mesma por entidades inexistentes, uma vez que "... a sucata provém das grandes indústrias."

6.º

As questões fundamentais a colocar à Administração Tributária são as seguintes:

- a) Quem são essas grandes Indústrias?*
- b) Existem relatórios a tributar os proveitos que essas grandes indústrias auferem de tal atividade que não declaram?*
- c) Como pode, à falta destes esclarecimentos, o Sujeito Passivo identificar eventuais parceiros de negócio que praticam fraudes? Não tem o direito a ser elucidado pelo Estado?*
- d) Como pode o Sujeito Passivo acreditar neste tipo de fundamentação que remete para factos vagos, para sujeitos passivos (grandes indústrias) que não identifica?*
- e) Como se pode distinguir a certeza da mera presunção, muita vezes doentia?*

7.º

E isto é quanto basta para que o ato tributário esteja mal fundamentado, uma vez que fundamentar não é concluir, é sim, explicar ao administrado o tipo de provas e de raciocínios levaram o julgador a formular uma certa conclusão.

8.º

Reparou também o Sujeito Passivo que a fls. 92 do relatório se efetua o corte de uma fatura (constante do anexo 13) porquanto a mesma

pertenceria ao exercício de 2001 e não de 2002, no qual foi inscrita contabilisticamente.

9.º

Ora, se repararmos bem, a data de 2001 foi inserta na factura por erro de simpatia, porque se considerarmos a anotação do cheque que a liquidou facilmente se poderia concluir por tal erro, e que a fatura, na realidade, é do ano 2002.

10.º

Relativamente às correções efectuadas em sede de IRC também é de repudiar o facto de se não ter verificado que as mesmas levaram à tributação do sujeito passivo por valores excessivos e injustos, desajustados da sua realidade económica e empresarial.

11.º

É que se compararmos as margens de lucro bruto sobre a venda que a administração fiscal exige, com as margens que o Sujeito Passivo pratica, o erro e exagero toma-se evidente.

12.º

Assim, e prova deste facto, o sujeito passivo efectuou uma análise às suas compras e vendas de mercadoria (factos, elementos e valores na posse da administração tributária) e verificou que nos anos em apreço a compra e venda do produto "FERRO" assume especial importância na medida em que representa, sobre o valor das compras e vendas totais, as seguintes percentagens:

2002 - 82,55% 2003 - 80% 2004 - 78,35% 2005 - 48,58%

13.º

E ao calcular as suas MLBSV nos diversos anos, obteve as seguintes percentagens (discriminando -se o ferro por ser o produto mais representativo):

Margens de lucro bruto sobre a venda:

ANO: FERRO: GLOBAL:

2002 18,65% 16,57%

2003 15,26% 12,47%

2004 09,05% 06,61%

2005 10,92% 08,54%

Todos os documentos que permitem conferir os valores expostos estão todos na posse da administração tributária.

14.º

Estas margens, obtidas, através da comparação dos pregos de compra e dos pregos de venda das mercadorias, são muito semelhantes às reveladas pela contabilidade (Comparar com fls. 7 do relatório) todavia, já ficam completamente desajustadas das margens que, após correções, a administração tributária exige ao sujeito passivo.

15.º

É que, após correções passam-se a exigir as seguintes MLBSV ao Sujeito Passivo: 2002 - 24,67% 2003 - 29,63% 2004 - 21,39% 2005 -10,92%

16.º

Ora, tomando por base as MLBSV que nos revela a venda do ferro e, também, a das mercadorias no seu global, as margens exigidas pelo fisco

são impossíveis de atingir; facto que demonstra o excesso das correções levadas a cabo em sede de IRC.

17.º

E demonstra, sobretudo, que sem as compras que a administração tributária reputa de falsas ou simuladas e que cortou da contabilidade do sujeito passivo seria impossível obter as vendas que a contabilidade revela.

18.º

Sob pena de a contabilidade passar a revelar, como acontece, margens de lucro nas vendas dos produtos, exageradas e desconformes com a realidade... "

LX -2 Entendimento da Administração Fiscal

Em face do invocado a posição da Administração Tributária é a seguinte: Relativamente aos pontos 1.º a 3.º importa salientar o seguinte:

Dado pretender efectuar-se no dia 10/10/2006, a notificação pessoal do gerente da M..... do Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, [refira-se que todo e qualquer contato com a gerência da M..... durante o procedimento externo de inspeção tributária passou pelo senhor C.....] foram efetuadas diligências, via telefone, junto do gabinete de contabilidade A..... [local onde a contabilidade é executada], quer pelo técnico S....., quer pela coordenadora Dr.ª M....., tendo sido contactado o Sr. C....., [gerente da A..... e TOC da M..... até 2002 - presentemente a TOC é a sua esposa D.ª M.....], o qual informou que presentemente a M..... não dispõe de qualquer empregado, tendo sido transferidos para outra empresa e que o seu gerente, Sr. J....., encontrava-se ausente do país.

Perante tais evidências, e pretendendo a Administração Tributária, conceder 14 dias para o exercício do Direito de Audição, tal facto, pelos motivos supra referidos, ficou limitado por via da impossibilidade da notificação pessoal. Atendendo ao prazo de conclusão da ação inspetiva, foi efetuada notificação postal, pois esta mostrava-se adequada às situações e permitiria à Administração Tributária efetuar a notificação do Relatório Final dentro dos prazos estipulados nas Leis Fiscais, realçando-se que o prazo concedido de 10 dias para o exercício do direito de audição encontra-se previsto no n.º 2 do artigo 60.º do RCPIT e n.º 6 do artigo 60.º da LGT.

No que concerne aos pontos 5.º a 7.º do Direito de Audição, importa salientar o seguinte:

A fls. 88 do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, é dito "... As situações relatadas deixam supor, desde logo, várias possibilidades que poderão ocorrer quer isoladamente quer de forma interligada ... "

No ponto 2 do Capítulo III do Projeto de Relatório pretendeu-se caracterizar o tipo de fraude que grassa no setor de sucatas no qual, pelos indícios objetivos e concretos, referidos nos pontos 2.1.1.a 2.1.10., a M..... intervém.

É referido que "... a sucata provém das grandes indústrias", resultando tal afirmação das conclusões emanadas pelos Relatórios de Inspeção Tributária oriundos doutras Direções de Finanças realçando-se no entanto, que no relatório tal não é afirmado de uma forma perentória,

mas sim colocando tal possibilidade entre outras como se pode constatar pela leitura integral do ponto 2.5. do Capítulo III, que transita na íntegra para o presente Relatório, mais se informando que o mesmo não serviu de fundamentação às correções efetuadas, nem tão pouco se pode inferir do explanado "a sucata provem de grandes indústrias" a existência de uma colagem à M.....

Não foi em caso algum referido que a M..... adquiriu sucata às "Grandes Indústrias", o que se diz é que os documentos emitidos pelos fornecedores identificados, são simulados. Nessa medida os documentos que as suportam não correspondem a operações reais nos exatos termos em que tais documentos foram elaborados. Neste contexto as perguntas colocadas pelo Sujeito Passivo ficam prejudicadas na resposta, não cabendo à Administração Fiscal determinar a vontade real subjacente aos negócios efetuados, mas apenas fundamentar os motivos porque entende se tratarem algumas operações de operações simuladas, o que se refere no ponto 2.1. do Capítulo III, através da descrição de indícios objetivos e concretos.

Deste modo, as correções efetuadas não foram consubstanciadas pelo descrito nos cinco itens expostos no ponto 2.5 do Capítulo III do Projeto de Correções, mas sim pelo descrito no ponto 2.1 do referido capítulo, pelo que não se vislumbra que perante tal desiderato, se encontre mal fundamentado o ato tributário.

No que diz respeito aos pontos 8.º e 9.º do Direito de Audição, o Sujeito Passivo não demonstrou inequivocamente, que a fatura em causa não tenha sido emitida no ano de 2002, dado que não apresentou os comprovantes (tais como: talão da báscula, guias de remessa, notas de encomenda, etc.), alegando apenas "erro de simpatia", pois o facto de a fatura ter sido paga em 2002, nada prova quanto à data da sua emissão. Relativamente aos pontos 10.º a 18.º do Direito de Audição, acresce referir o seguinte:

- Não obstante a importância do "Ferro" em termos de compras e vendas totais, a análise às mesmas deverá ser efetuada a nível global contrariamente ao que o Sujeito Passivo invoca no ponto 12.º;*
- A margem de comercialização que é igual ao Lucro Bruto sobre as vendas, aposta a fls. 7 do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, de acordo com o Sujeito Passivo é semelhante à margem de lucro bruto por si apurada (vidé ponto 14.º);*
- O alegado no ponto 15.º não tem qualquer cabimento no contexto em que é usado, dado que, após as correções efetuadas pelos Serviços de Inspeção, os valores apresentados correspondem à **Rentabilidade Fiscal** e não à **Margem de Comercialização, o que, por serem itens distintos, obviamente nunca poderão ser comparados.***

• Refira-se ainda que, e tomando por base os valores indicados pelo Sujeito Passivo, a percentagem de compras/vendas do produto "ferro" era superior em 2002, tendo vindo a decrescer nos exercícios subsequentes, substituído pelas compras/vendas dos metais ditos "nobres".

Este facto contraria as margens brutas declaradas na contabilidade, pois sendo o ferro um produto mais abundante e de prego inferior, que os metais nobres (cobre, aço e alumínio, ...) as margens brutas tenderiam

teoricamente a aumentar, o que não se verifica analisando os elementos contabilísticos, pois as margens de comercialização descem de ano para ano.

• Neste contexto de "faturação fictícia" o Sujeito Passivo não pode invocar a disparidade das margens, pois aceitar os custos que os documentos suportam, seria o mesmo que aceitar a fraude. Reverte-se para o Sujeito Passivo o ónus de dizer quais as compras que realizou, restabelecendo assim as margens em valores que se identifiquem com a sua real actividade. Não se trata aqui de uma qualquer correção por recurso a métodos indiretos, mas apenas da desconsideração de custos feridos de indícios de serem fraudulentos.

Porém mesmo que quisesse invocar as margens careceria de fundamentar tais factos, pois as divergências entre as quantidades detetadas ao nível das compras e vendas e relatadas no Anexo 11 do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, levam a que se torne inconsequente tal análise.

Ou seja, importa salientar que cabe ao Sujeito Passivo o ónus de provar quais as operações reais o que poderá fazer quer ao nível das compras, quer ao nível das vendas. Ao longo do presente Relatório de Inspeção Tributária já foram explanados os indícios, objetivos e credíveis, de que as faturas emitidas pelos operadores supra identificados não titulam a efetiva transação comercial com os agentes que nelas figuram como "clientes", neste caso com a M....., o que consubstancia conduta ilegítima tipificada como crime de fraude fiscal, pelo que, não poderão ser aceites como custo fiscal as faturas baseadas em operações simuladas.

IX - 3 Conclusão

Em face do exposto, e considerando que no exercício do direito de audição a M..... não apresentou novos elementos, as correções propostas no Projeto de Correções, transitarão na integra para o presente Relatório. (...).” – cfr. processo instrutor apenso aos Autos;

D) Em 29-01-2007 a Direção de Finanças de Setúbal concluiu ação de inspeção ao fornecedor da impugnante A....., aos exercícios dos anos de 2002 a 2005, em cujo relatório consta, além do mais, que “Ouvido o sujeito passivo em auto de declarações (...) declarou que, efetivamente, não dispunha de quaisquer veículos ou instalações e que a mercadoria era adquirida a particulares (...) estima que em cada um dos anos de 2002 a 2005, não terá tido vendas de valor superior a € 12.500,00. (...).” – cfr. fls. 304 a 317 dos Autos;

E) Em 8/11/2006, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu em nome da Impugnante a liquidação adicional de IRC n.º 20068....., no valor de 432.536,63€, referente ao exercício de 2002 - cfr. fls. 131 dos Autos;

F) Em 8/11/2006, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu em nome da Impugnante a liquidação adicional de IRC n.º 20068....., no valor de 702.546,46€, referente ao exercício de 2003 - cfr. fls. 132 dos Autos;

G) Em 15/11/2006, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu em nome da Impugnante a liquidação adicional de IRC n.º 20068....., no valor de 974.921,66€, referente ao exercício de 2004 - cfr. fls. 133 dos Autos;

H) Em 17/12/2008, o Subdirector Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira proferiu decisão de indeferimento do recurso hierárquico

interposto pela Impugnante da decisão de indeferimento da reclamação graciosa da liquidação do IRC de 2002 a 2004, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido – cfr. fls. 67, 70, 128 e 130 dos Autos;

I) Em 06/05/2010, foi proferida decisão pelo 2.º Juízo Criminal do Tribunal Judicial de Gondomar, no proc.º n.º 707/06.9JAPRT, em que são arguidos, entre outros, a Impugnante e J....., de condenação pela prática do crime de fraude fiscal. – cfr. fls. 385 a 1335 dos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

J) Realizada perícia à contabilidade da Impugnante, foi elaborado o relatório constante a fls. 1409 a 1428 dos Autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

K) A presente Impugnação deu entrada no TAF de Leiria em 17/04/2009 – cfr. fls. 2 dos Autos.

*

2.1.2. Motivação sobre a matéria de facto exarada na sentença:

“A convicção que permitiu dar como provados os factos acima descritos assentou no teor dos documentos constantes nos Autos e nos Processos Administrativos apensos aos mesmos, conforme discriminado em cada uma das alíneas dos Factos Assentes Quanto aos depoimentos prestados pelas testemunhas arroladas pela Impugnante, o Tribunal considerou que os mesmos não se revelaram credíveis nem espontâneos. De sublinhar que as testemunhas depuseram de forma titubeante, demonstrando as mesmas possuir uma memória selectiva apenas para os factos relevantes neste processo.

Quer isso dizer que o Tribunal considerou que a prova produzida foi vaga e inconsistente, tendo os depoimentos das testemunhas sido hesitante e contraditório quanto às empresas fornecedores da Impugnante, razão pela qual não foram suficientes para convencer este Tribunal da veracidade dos factos relatados.

Com efeito, as testemunhas arroladas pela Impugnante, uns funcionários e outros com ligações profissionais à Impugnante e amigos do seu gerente, tratando-se de pessoas ligadas ao ramo de actividade em causa e envolvidas directa ou indirectamente nas operações facturadas e consideradas simuladas pela autoridade tributária, ponderada a sua ligação profissional à Impugnante e o interesse na causa, conclui-se que não prestaram depoimentos dos quais se pudesse retirar o distanciamento e isenção necessários por forma a convencer o tribunal da aderência à realidade das operações objecto de facturação, quando confrontados com os elementos documentais carreados em sede de acção inspectiva, indiciadores da falta de aderência à realidade das operações comerciais, supostamente tituladas pelas facturas. Para além disso, o seu depoimento foi demasiado genérico, não relevando para a prova de qualquer factualidade, mormente do facto dado como não assente.

Na verdade, para formar a sua convicção, o Tribunal não pode aceitar o mero depoimento da testemunha, sobretudo quando não está a par com os demais depoimentos sobre os mesmos factos e quando existe uma discrepância entre este e os documentos juntos aos autos, designadamente o teor das facturas emitidas por este fornecedor e com as incoerências constantes das mesmas.

O nível de exigibilidade da verosimilhança dos depoimentos das testemunhas nestes casos tem de ser mais exigente e detalhado porque têm de substituir a força probatória dum documento cuja validade foi colocada em causa pela AF no quadro de legalidade das suas competências.

No caso em apreço, a coerência e assertividade dos depoimentos não foi suficiente para o Tribunal poder julgar provada a matéria de facto alegada pela impugnante, sendo certo que aqui não está em causa a aquisição pela impugnante de sucata mas aquela quantidade específica e àquele fornecedor em concreto, de acordo com as facturas emitidas e questionadas pela AF.

Os restantes factos alegados não foram julgados provados ou não provados, por constituírem considerações pessoais ou conclusões de facto ou de direito e por não terem relevância para a decisão da causa”.

*

2.1.3. Factos a aditar ao abrigo do artigo 662.º, n.º 1, do CPC

l. A impugnante tinha nos anos de 2002 a 2004 como actividade principal a comercialização de sucata de ferro, baterias, inox, cobre, chumbo, latão, radiadores, etc.;

m. No âmbito da sua actividade adquiria sucata a diversos fornecedores, parte da qual colocada era nos seus estaleiros por este e outra transportada pela impugnante e por empresas de transporte.

n. A impugnante encontra-se enquadrada no regime normal de periodicidade mensal para efeitos de IVA e, em IRC, no regime geral da contabilidade organizada.

o. Os registos contabilísticos encontravam-se em dia, os elementos de suporte à escrita encontram-se arquivados e eram de fácil consulta e a empresa vinha cumprindo com as suas obrigações fiscais;

p. Todos os pagamentos da mercadoria adquirida eram feitos através de cheque, sendo os recebimentos de clientes, nacionais ou comunitários, efectuados por cheque ou transferência bancaria.

*

2.1.4. Motivação em relação aos factos aditados:

Os factos aditados estão provados por documentos juntos aos autos e pelos depoimentos das testemunhas – em relação aos quais se remete para as considerações abaixo produzidas a esse respeito – não sendo contrariados pelo RIT.

*

2.2. De Direito

2.2.1. Da nulidade da sentença por violação do princípio da plenitude de assistência dos juízes

A recorrente defende que a sentença é nula por violação do princípio da plenitude da assistência do juiz, argumentando que a produção de prova foi presidida por juiz diverso daquele que elaborou a sentença.

O princípio da assistência dos juízes constitui um corolário dos princípios da oralidade e da apreciação da prova, impondo que a prova produzida perante um juiz seja pelo mesmo valorada.

No domínio do anterior CPC, o princípio encontrava-se plasmado no artigo 652.º, impondo que a instrução e apreciação da prova produzida em

sede da audiência de julgamento fosse feita pelo mesmo juiz. Todavia, a discussão de direito deveria, em regra, ser efectuada perante o juiz que proferia a sentença (art.º 653.º, n.º 5). Ou seja, o sistema pressupunha uma cisão entre a fase do julgamento da matéria de facto e a fase da sentença, aplicando-se apenas o princípio da plenitude da assistência dos juízes à primeira e tendencialmente à segunda. No contencioso tributário, dado não existir um julgamento da matéria de facto separado do julgamento da matéria de direito, dir-se-ia que o referido princípio se aplicaria com toda a pertinência; porém, na prática assim não sucedia, tanto que em 2009 o CSTAF entendeu por bem fixar uma orientação nesse sentido (Deliberação de 19-11-2008), sem embargo da mesma ser contrariada por uma corrente jurisprudencial posterior de sentido contrário.

Sucedo que o novo CPC (de 2013), ao aglutinar numa só fase a produção de prova e o julgamento de facto e de direito, acabou por consagrar o mesmo regime que grosso modo já vigorava no CPPT.

Ou seja, não há qualquer alteração, por via da entrada em vigor do novo CPC, ao regime da plenitude de assistência dos juízes que, para o contencioso tributário, vigorava anteriormente. E esse regime cometa ao juiz da sentença o julgamento da matéria de facto e da matéria de direito, tendo perdurado durante toda a vigência do CPPT e assim se mantendo. Pode questionar-se se esse regime é o mais curial na apreciação da prova, como de resto questionou a deliberação do CSTAF acima aludida. Mas daí não se segue que haja violação do princípio da plenitude da assistência dos juízes, tanto mais que no caso concreto a Mm.^a Juíza que presidiu à inquirição de testemunhas deixou de exercer a judicatura na jurisdição administrativa e fiscal, embora permanecendo ligada a esta.

Por essa razão o provimento que a recorrente invoca é bem explícito ao restringir a aplicação do citado princípio aos juízes que, à data em que foi proferido, compunham a Equipa Extraordinária de Juízes Tributários do Tribunal Tributário de Lisboa, da qual já não fazia parte, há vários anos, a Senhora Juíza que realizou a inquirição de testemunhas.

Por conseguinte, não se mostra violado o citado princípio, tanto mais que a consequência da sua cega aplicação ao caso concreto envolveria a inutilização e repetição de actos processuais, com a consequente eternização do processo.

Improcede, por conseguinte, a nulidade assacada à sentença por via da pretensa violação do princípio da plenitude da assistência dos juízes.

*

2.2.2. Dos erros na apreciação da prova

A recorrente, como se deixou expresso acima, enuncia o erro de julgamento e de apreciação da prova como ponto fulcral de discordância com a sentença.

Assevera que a sentença, ao estribar-se no relatório da inspecção tributária, que reproduziu, não fez correcta apreciação dos factos, visto que desse relatório não se pode concluir que existam indícios sérios da existência de operações simuladas, quer porque na sua maioria os factos nele referidos dizem respeito a fornecedores de fornecedores da recorrente (que esta não controla) e que foram apurados noutras Direcções de

Finanças – factos em relação aos quais é impossível a recorrente exercer o contraditório – quer porque as razões invocadas – falta de estrutura organizacional de tais fornecedores – revelam um desconhecimento do *modus operandi* do negócio de sucata, que por vezes se basta com um telemóvel e poder negocial.

Alega também que juntou pertinente e basta documentação, que prova as operações desconsideradas, bem como arrolou diversas testemunhas cujo depoimento reforça essa prova.

*

2.2.2.1. Começamos pela análise do relatório de inspecção.

O relatório é apoiado maioritariamente, como a recorrente defende, em relatórios de outras Direcções de Finanças sobre fornecedores da recorrente e fornecedores dos próprios fornecedores da recorrente.

É o que sucede com o fornecedor J.....(DF de Aveiro). Do respectivo relatório não podem ficar dúvidas de que este fornecedor movimentava um esquema de facturação falsa, que obviamente inculca sérias dúvidas sobre a integral veracidade das operações realizadas entre a recorrente e tal fornecedor.

Sucedem, porém, que a IT entendeu reforçar as conclusões do relatório da DF de Aveiro acrescentando alguns factos relacionados com os fornecedores do próprio J.....que reforçam esta ideia.

Diz o relatório: *“Da recolha aleatória efetuada ao incontável conjunto de elementos da escrita do Sujeito Passivo constatou-se designadamente para a Fatura n.º 38., datada de 21-04-2004, no total de 23.865,45€, emitida por J....., que foi utilizada a viatura ..-.-., sendo o local de carga "Feira" às 8h00, local de descarga "Torres Novas" às 12h00, do mesmo dia 21-04-2004. Em relação à mesma viatura, e para o mesmo dia, verifica-se na Nota de Compra n.º 363, emitida pela M..... e na Guia de Remessa n.º 10453 igualmente emitida pela M..... que às 12h00 a citada viatura efectuou carga em "Évora", com descarga às 16h00 no "Outeiro Pequeno - Torres Novas" e que às 16h30 efectuou uma carga na "Marinha Grande" com descarga na "Maia" (Anexo n.º 1)*

A simples leitura dos locais e horas em causa não deixam dúvidas de serem impossíveis aqueles transportes e por respeitarem estes documentos a vendas coloca-se também por esta via a impossibilidade destas, bem como da compra efetuada a J.....”.

Não parece que, neste particular, se possa apontar alguma crítica à conclusão extraída para este fornecedor, de que as alegadas compras que *alegadamente* lhe foram feitas *indiciam* simulação.

Já o mesmo não é possível afirmar do fornecedor F....., em que a inspecção se apoiou no relatório da DF de Santarém, sem acrescentar factos em que a recorrente seja interveniente, claramente demonstradores da existência de operações simuladas, não bastando invocar uma alegada incipiente estrutura organizacional deste fornecedor para justificar essa conclusão, visto que – e neste ponto consideramos que a recorrente tem razão – a falta de estrutura organizacional (máquinas, pessoal, instalações, etc.) não é suficiente para se considerar que as operações são fraudulentas, visto que é comum no universo negocial a existência de empresas ou indivíduos que funcionam quase exclusivamente na base da

intermediação.

Estes dois exemplos – e outros que fastidiosamente se poderiam referir – do RIT demonstram que nem tudo o que nele se escreveu corresponde inteiramente à realidade.

Assim, embora o RIT ilustre inúmeras desconformidades ou incoerências na movimentação de mercadorias, com base nos respectivos documentos de suporte, que indiciam que várias operações eram de realização difícil, senão mesmo impossível, nas condições neles retratadas, ainda assim contém falhas que permitem afirmar que nem tudo o que se escreveu é real.

Assim, por exemplo, afirmou-se o seguinte:

“Neste dia, se verificarmos os movimentos evidenciados no extrato da Via Verde referente às deslocações da viatura ..-.-.. para os dias 27/10/2003, constata-se que neste dia a viatura pelas 16:53 horas encontrava-se a entrar na Mealhada, pelo que era impossível às 17:30 estar a carregar em Arada - Ovar para o sujeito passivo M..... (Anexo n.º 5)”. No entanto, basta recorrer ao *site via Michelin* para se concluir que a distância entre as duas localidades é de cerca de 60 km, com cerca de 40 minutos de viagem, pelo que se tivermos em consideração que a hora de carga constante do documento será meramente aproximada chegamos à conclusão de que o vocábulo *impossível* se revela excessivo.

O mesmo se diga desta passagem: *“Analisando o extrato detalhado da Via Verde de Maio de 2003 (Documento Interno 5002), verifica-se que a viatura ..-.-.., no dia 06 de Maio de 2003, encontra-se a entrar na Auto-estrada A1 em Leiria pelas 11H49M, o que não se afigura possível conjugando as horas dos dois documentos, pois na nota de compra da M....., encontra-se a viatura a carregar pelas 10 horas no Olival em Óbidos com descarga pelas 11H no Outeiro Pequeno”*, visto que o recurso a uma das ferramentas disponíveis na internet (Google Maps) nos permite concluir que o tempo que demora a percorrer a distância de Óbidos a Outeiro Pequeno é de cerca de 50 minutos. E como se disse, é de crer que as horas contidas nos documentos de transporte não sejam as exactas mas apenas as aproximadas.

Do que fica dito pode-se concluir que o relatório contém factos que claramente apoiam a tese de que, pelo menos, algumas operações foram simuladas ou, então, feitas em moldes diversos daqueles que foram escriturados. Mas também contém factos e afirmações que não correspondem à realidade e que, por isso, retiram alguma força às conclusões do mesmo.

No entanto, sopesando, como sói dizer-se, *os prós e os contras*, concluiu-se que o relatório espelha *indícios* de existência de operações simuladas nas aquisições da recorrente, porque em situações de contabilidade que apenas pretende dar um crédito de aparência a negócios ou operações simuladas, a Administração Tributária não está obrigada a fazer a prova dessa simulação e muito menos provar a falsidade dos documentos, apenas lhe cabendo o ónus de prova dos **indícios objectivos, sólidos e consistentes** que colocam em causa a presunção de veracidade dos documentos (cfr. art.º 75.º, n.º 1, da LGT) e que traduzem uma muito elevada probabilidade dos documentos não titularem operações que

correspondam à realidade.

No caso de constatar que a contabilidade não é total ou inteiramente fiável, por se basear em operações simuladas, a AT pode e deve desconsiderar as operações que comprovadamente sejam suspeitas.

Contudo, há que ter em conta que a desconsideração pode conduzir a uma tributação assente numa realidade que não reflecte o princípio da tributação do rendimento real, plasmado no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, pelo que a mesma deve ser rodeada de cautelas, mormente quando o sujeito passivo, para quem se transferiu o ónus de demonstrar a veracidade das operações, ou seja, o excesso da quantificação – vd . artigo 74.º n.º 3 da LGT – logra provar no todo ou em parte essa veracidade/excesso. Ora, é precisamente aqui que se centra a nossa discordância com a sentença.

De facto, a sentença baseia todo o seu raciocínio no RIT, cujo teor acolhe quase integralmente. Todavia, desconsidera – tal como a própria AT - a prova documental produzida pela recorrente (sobre esta rigorosamente nada disse) e quanto à prova testemunhal considerou que as testemunhas arroladas não se revelaram credíveis nem espontâneas, visto que “depuseram de forma titubeante, demonstrando as mesmas possuir uma memória selectiva apenas para os factos relevantes neste processo”, tendo sido feita uma prova “vaga e inconsistente”, com depoimentos hesitantes e contraditórios.

Mais considerou que as ligações pessoais e profissionais à recorrente e seu gerente eram de molde a inculcar a dúvida sobre os factos relatados, com depoimentos demasiado genéricos, “não relevando para a prova de qualquer factualidade, **mormente do facto dado como não assente**” (negrito nosso).

E acrescentou que: “Na verdade, para formar a sua convicção, o Tribunal não pode aceitar o mero depoimento da testemunha, sobretudo quando não está a par com os demais depoimentos sobre os mesmos factos e quando existe uma discrepância entre este e os documentos juntos aos autos, designadamente o teor das facturas emitidas por este fornecedor e com as incoerências constantes das mesmas.

O nível de exigibilidade da verosimilhança dos depoimentos das testemunhas nestes casos tem de ser mais exigente e detalhado porque têm de substituir a força probatória dum documento cuja validade foi colocada em causa pela AF no quadro de legalidade das suas competências”.

Porém, algo estranhamento, refere a sentença que “**a coerência e assertividade dos depoimentos** não foi suficiente para o Tribunal poder julgar provada a matéria de facto alegada pela impugnante, sendo certo que aqui não está em causa a aquisição pela impugnante de sucata mas aquela quantidade específica e àquele fornecedor em concreto, de acordo com as facturas emitidas e questionadas pela AF” (negrito nosso).

Terminou referindo que “Os restantes factos alegados não foram julgados provados ou não provados, por constituírem considerações pessoais ou conclusões de facto ou de direito e por não terem relevância para a decisão da causa”.

Perante estas evidentes contradições da motivação - desde logo aquela existente entre se considerar que os depoimentos foram, simultaneamente,

titubeantes e assertivos, passando pelo alegado *facto não assente*, que em absoluto se desconhece por não ter sido identificado ou descrito -, fazendo *este tribunal* uso do verdadeiro poder-dever que o artigo 662.º, n.º 1, do CPC, consagra, levou-se a cabo a audição integral dos depoimentos prestados e fez-se uma análise excursiva sobre os documentos dos autos. Concluída essa operação a nossa discordância com o julgamento da matéria de facto efectuado na sentença não pode ser mais extrema.

De facto, sublinhando que este tribunal se encontra no mesmo patamar de imediação que o Mm.º Juiz subscritor da sentença – em ambos os casos a apreciação da prova testemunhal foi feita através de áudio digital – o que se constata é que, por exemplo, as hesitações das testemunhas são aquelas que se podem considerar normais a quem é exigido um esforço de memória sobre factos distantes no tempo; em momento algum se nota (com as limitações decorrentes da falta de contacto visual), nos depoimentos das testemunhas quaisquer sinais de natureza fisiológica, comportamental ou de conteúdo que divirjam significativamente do que é expectável em relação a intervenientes acidentais deste tipo na cena judicial. A razão de ciência invocada mostra o grau de proximidade exigível a quem vivenciou os factos a que depôs, denotando credibilidade e idoneidade no testemunho.

Tão pouco se pode afirmar que as relações profissionais ou pessoais com a recorrente e o seu gerente sejam factores de descredibilização, porque a ser assim seria o próprio legislador a vedar a produção de prova a quem, *v. g.*, por razões de parentesco, *aparenta* ter um interesse no desfecho da causa.

A recusa em considerar/valorar um determinado depoimento, baseada apenas na posição pessoal do depoente perante uma das partes, consubstancia uma verdadeira recusa de um meio de prova, que agride o princípio constitucional do direito à prova (artigo 20.º, n.º 1, da CRP). Além disso, a recusa em valorar os depoimentos em função dos atributos dos depoentes revela um pré-juízo de desconfiança e uma de desvalorização antecipada das declarações, ambos infundados e incorrectos, porque degrada prematuramente o valor probatório daqueles apenas em função do respectivo interesse na sorte do litígio (1)

No contencioso tributário, sendo o julgamento da matéria de facto feito na sentença, dela deve constar não só a matéria de facto considerada provada mas também aquela que, sendo considerada não provada, é relevante para a compreensão e decisão do litígio. Isto é, na sentença o juiz deve reconstituir objectivamente a situação de facto, segundo *a sua prudente convicção acerca de cada um* (artigo 607.º, n.º 5, 1.ª parte, do CPC).

Porém, a livre e *prudente* convicção não significa *livre arbítrio*, porque a fixação dos factos deve observar as regras de prova e ser feita de acordo com a prova, aliás em decorrência do princípio do inquisitório vigente no contencioso tributário (cfr. artigo 99.º da LGT e 13.º do CPPT)

Ora, os depoimentos das testemunhas arroladas pela recorrente, aliados à análise da documentação carreada por esta para os autos, são de molde a inculcar a conclusão que aquela logrou provar a materialidade das operações – não de todas, obviamente, mas seguramente de uma parte – que a AT desconsiderou. Como é evidente, essa prova deveria ter alterado

o apuramento do *quantum* da matéria tributável, com inegáveis reflexos no apuramento do imposto devido.

Sublinhe-se, aliás, que o relatório não toma em consideração a prova oferecida quanto aos meios de pagamento da recorrente, conduzindo a uma resultado fiscal claramente desfasado da realidade e que afecta a liquidação de um vício de violação de lei, visto que o artigo 104.º, n.º 2, da CRP, impõe que a tributação das empresas seja reflexo do princípio da tributação segundo o rendimento real (2). Não toma essa prova em consideração nem avança argumentos que justifiquem, no plano da normalidade e da lógica, a sua desconsideração.

O que, de resto, colide com o disposto no artigo 240.º, n.º 2, do CC, que impõe que nos casos de simulação seja relevado o negócio efectivamente realizado. Obrigando a que, neste caso, fossem apurados custos que concorreram para a realização das vendas, ainda que por estimativa e com recursos a índices do setor. No entanto, o que se constata é um total alheamento dessa realidade, como se as vendas a jusante não tivessem, a montante, operações comerciais.

*

2.2.2.2. O relatório pericial e os custos não considerados

Como já se referiu, o RIT desconsiderou as aquisições efectuadas pela recorrente, tendo a AT mantido esta posição apesar da reclamação graciosa e dos documentos que para a mesma foram carreados. A sentença confirmou a posição da AT.

No que concerne às vendas diz o RIT:

“Quanto às vendas, refere-se o seguinte, cabendo à Administração Fiscal o ónus de demonstrar quais as operações que não são reais e não tendo elementos que lhe permitam identificar e quantificar exactamente estas, não se procede a qualquer correção. Ou seja, os Serviços de Inspeção na análise efetuada à escrita do Sujeito Passivo, não lograram reunir dados suficientes para identificar operação a operação, quais as que são reais e quais as que são simuladas, não propondo, por conseguinte, quaisquer correções a nível dos documentos que suportam as vendas e consequentemente sobre estas no seu conjunto”.

Mas se bem atentarmos, as operações de aquisição também não foram identificadas *operação a operação, quais as que eram reais e quais as que foram simuladas*. E no entanto tal obstáculo não impediu a AT de as desconsiderar, referindo que *“Face ao exposto para os “fornecedores” identificados nos pontos 2.1.1 a 2.1.10 do presente relatório e pela análise do quadro inserto no início do ponto III.2. do presente Relatório, pode-se concluir pela existência de fortes indícios, objetivos e credivéis, que cerca de 24,89%, 25,86%, 20,48% e 9,71% das compras declaradas, respectivamente, nos exercícios de 2002, 2003, 2004 e 2005 e tituladas pelas facturas de compra referentes a esses “fornecedores” e registadas na contabilidade pela M....., são simuladas”.*

Note-se que o RIT é omissivo em relação aos registos contabilísticos dos pagamentos das aquisições e também dele nada consta quanto à averiguação da comprovação desses pagamentos.

Ora, o relatório pericial da perícia realizada nos autos refere que não teria

sido possível à recorrente realizar o volume de vendas declarado se não tivesse feito as aquisições desconsideradas. Mas, sobre a perícia a sentença nada diz na motivação da matéria de facto, apenas referindo, a final, o seguinte:

“Uma nota final quanto à prova pericial realizada:

Não obstante o Sr. Perito nada ter apontado à contabilidade do ponto de vista formal, teceu várias críticas quanto à actuação da Inspeção Tributária a jusante da M.....

Todavia, são opiniões pessoais, que valem o que valem.

*Porém, não devemos esquecer que o presente processos resume-se a uma questão de ónus da prova. Isto é, satisfeito o ónus da prova que impendia sobre a AF, ao demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais que determinaram a sua actuação, **passou a recair sobre a Impugnante o ónus da prova dos factos invocados.***

De resto, as demais considerações feitas no referido relatório são conclusões que, apesar de em parte abonarem a favor da impugnante, porque baseadas em pressupostos de natureza formal, não permitem contrariar os indicadores de facturação fictícia acima descritos”.

No direito português vigora o princípio da livre apreciação das provas, consagrado no artº 607.º, nº 5, do Código de Processo Civil: o tribunal aprecia livremente as provas, decidindo segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto.

Como já se salientou, a livre convicção não significa livre arbítrio; não significa julgar os factos sem prova ou contra a prova. Como ensinava Alberto dos Reis (CPC Anotado, 3º Vol., p. 245), tal princípio “*significa apenas a libertação do juiz das regras severas e inexoráveis da prova legal, sem que, entretanto, se queira atribuir-lhe o poder arbitrário de julgar os factos sem prova ou contra as provas*”. Por isso são incontornáveis na livre convicção as regras de experiência e de lógica, bem como as máximas indiciárias.

A perícia é um meio de prova cuja finalidade é a percepção ou apreciação de factos em relação aos quais sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem (artigo 388.º do Código Civil).

Se a perícia deve admitida quando se reconhece que os factos sobre os quais incide são de complexidade técnica e ou científica que ultrapassam os conhecimentos do julgador e que não podem ser esclarecidos por testemunhas. *A contrario sensu* não deve ser admitida quando inexistente complexidade técnica e ou científica ou os factos podem ser esclarecidos através dos depoimentos das testemunhas. Como é bom de ver, se for admitida então reconhece-se, implicitamente, essa incapacidade do julgador e as limitações da prova testemunhal. Precisamente o que sucedeu no caso *sub judice*.

Ora, embora a força probatória das respostas dos peritos seja fixada livremente pelo tribunal (artigo 389.º do Código Civil), o juízo técnico e científico inerente à prova pericial presume-se subtraído à livre apreciação do julgador. Sempre que dele divergir o julgador deve fundamentar essa divergência.

Este princípio, expressamente consagrado no artigo 163.º do CPP mas que se propaga a todo o ordenamento jurídico por força do princípio da

unidade dos sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil), é acolhido pela jurisprudência cível (cfr., v. g. acórdão da RL de 11-03-2010, proc. 949/05.4TBOVR-A.L1-8; acórdão da RL de 06-07-2017, proc. n.º 4361/10.5TTLSB.L1-4), a qual sustenta que juízo crítico do julgador sobre o laudo pericial deve ser feito baseado na experiência, prudência e bom senso do julgador e ser devidamente fundamentado, na medida em que tal laudo incide sobre factos em relação aos quais o julgador não possuiu os conhecimentos especiais que justificaram a realização da perícia.

A CRP (artigo 205.º, n.º 1) impõe o dever de fundamentação das decisões judiciais, mas do preceito não resulta uma imposição de demonstração das *razões técnicas* que levam o julgador a divergir do juízo pericial. Contudo, o preceito exige que, pelo menos, o julgador faça uma “indicação das provas concretas e, designadamente, as produzidas em audiência por testemunhas que têm conhecimentos especiais e técnicos ou por documentos juntos aos autos, que fundaram o seu juízo divergente daquelo constante da perícia anteriormente efectuada” (Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 422/89, de 30-06-1999).

Por conseguinte, não bastava à sentença ter feito as singelas referências ao laudo pericial para não o tomar em consideração, incorrendo por isso no vício de falta de fundamentação.

Aliás, bem vistas as coisas, é precisamente o contrário do referido na sentença.

De facto, o RIT não refere que a contabilidade estava mal organizada ou em falta; pelo contrário afirma que “*Encontram-se arquivados em bom estado e por ordem, os elementos contabilísticos do Sujeito Passivo, designadamente extratos de conta-corrente, balancetes, faturas de compras, faturas de venda e recibos. Alude, apenas, à falta de organização dos documentos de transporte, “sem qualquer organização, dentro de sacos plásticos, ou em caixas de cartão, sendo impossível estabelecer entre eles qualquer ordem relativamente a datas e emitentes, a não ser com impossível dispêndio de tempo”*”.

Mas este vício dessa documentação não legitima extrair conclusões que não tenham o necessário suporte factual nem permitem por si sós desconsiderar os documentos; o dispêndio de tempo não é motivo válido, tanto mais que a Inspeção podia exigir do sujeito passivo a colaboração devida na organização dos documentos e só se esta não fosse prestada extrair, então, as suas ilações. Acresce que outros erros ou irregularidades da documentação relacionada com transportes ou não tem cobertura legal (conservação dos talões de pesagem) ou a sua constatação apenas permitiria o convite à sua sanção, como já se referiu para a falta de organização de tais documentos.

Por isso, referindo o laudo pericial a boa e regular organização contabilística e não havendo no RIT outra referência desabonatória que não a acima mencionada não se pode concluir em sentido diverso ao fixado pelo Senhor perito.

Por outro lado, o relatório pericial corrobora o argumento da recorrente de que as margens de lucro das vendas, depois de efectuadas as correcções pela AT, são claramente excessivas para o ramo de actividade em causa.

Tais margens de lucro adoptadas pela AT resultam da desconsideração das operações a montante. Diz o RIT a este respeito: *“Perante os concretos indícios de que as operações são simuladas, os Serviços de Inspeção entendem que, nos termos do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 23.º do Código do IRC, no enquadramento fornecido pelo artigo 39.º da Lei Geral Tributária, os custos titulados pelas faturas emitidas pelos fornecedores analisados no ponto 2.1.1. a 2.1.10 do presente Relatório, não são reais, quer quanto ao valor, quer quanto às quantidades a que se referem. Sendo as operações simuladas, os custos correspondentes não se encontram demonstrados quanto à sua indispensabilidade à manutenção da atividade, como impõe o artigo 23.º do CIRC, devendo o Sujeito Passivo comprovar a efetiva realização daquelas operações. Sendo tributados os factos tributários reais, e não os simulados, os Serviços de Inspeção entendem, face aos factos relatados ao longo do relatório que se acha cessada a presunção da veracidade das operações constantes da escrita e dos respetivos documentos de suporte, atento o princípio da declaração e da veracidade da escrita vigente no nosso direito”* (negrito nosso).

O problema é que a recorrente juntou documentação relativa às compras e foi produzida prova pericial que aponta para a impossibilidade do volume de vendas estar dissociado das compras desconsideradas, sem que tenha sido feita uma análise crítica destas provas.

No que concerne às vendas e como já se referiu, a AT apenas refere que não tem dados para *“para identificar operação a operação, quais as que são reais e quais as que são simuladas”*, não propondo por isso *“quaisquer correções a nível dos documentos que suportam as vendas e consequentemente sobre estas no seu conjunto”*.

Estas afirmações causam alguma perplexidade, porque com base na mesma contabilidade a AT concluiu que determinadas operações a montante eram fictícias mas já não quanto às operações a jusante, em relação às quais apenas emite um juízo dubitativo, abstendo-se de as analisar em concreto.

Trata-se de uma postura que tem reflexo imediato na tributação do sujeito passivo, visto que considera todas as vendas – sem que tenha a certeza se estas são reais ou simuladas – mas sem considerar as compras que às mesmas estão associadas, conduzindo a uma tributação que não tem correspondência com o rendimento real, assim violando directamente o disposto no artigo 104.º, n.º 2, da CRP, e artigo 4.º, n.º 1, da LGT.

A admissão da impossibilidade de obter um resultado *real, exacto*, da matéria tributável, como o impõem os artigos 83.º, n.º 1, 87.º, n.º 1, al. b), e 90.º, n.º 1, da LGT, deveria, outrossim, levar à aplicação do método de avaliação indirecta. Este seria o procedimento correcto da AT na situação vertente, porque só dessa forma se poderia obter um resultado que obedecesse ao comando constitucional da tributação pelo rendimento real (artigo 104.º, n.º 2, da CRP) e da tributação em função da capacidade contributiva (artigo 4.º, n.º 1, da LGT).

Por outro lado, os argumentos avançados pela inspecção em relação às vendas não fundamentam ou explicitam convenientemente a falta de análise nesse particular, pelo que também se verifica uma falta de

fundamentação relevante, já que não é possível extrair ou inferir da argumentação usada quais as efectivas razões para **não** se proceder a essa análise.

Em resumo, nenhuma prova válida é possível coligir que fundamente um juízo divergente do relatório pericial no que concerne às excessivas margens de lucro da recorrente, adoptadas pela AT.

Donde se concluir que o relatório de inspecção padece de vícios que comprometem o acto de liquidação, visto que tais vícios se comunicam a este por não terem sido reparados.

Por outro lado, a sentença padece igualmente de vícios, quer quanto à fundamentação da matéria de facto, quer quanto aos factos considerados provados, quer quanto aos factos que, implicitamente, foram dados como não provados, quer quanto ao conjunto dos factos provados e não provados, em que se verifica um erro na sua selecção.

Resta dizer que as considerações supra estão em linha com o decidido no Acórdão deste tribunal de 22-02-2018 (3) , que se debruçou sobre a tributação em sede da IRC da recorrente do ano de 2005, isto é, o ano seguinte ao último dos anos em discussão nestes autos.

Donde, ser de revogar a sentença e, julgando em substituição (artigo 665.º, n.º 1, do CPC), julgar a impugnação procedente, com anulação da liquidação impugnada por vício de violação de lei (artigo 104.º, n.º 2, da CRP, e artigo 4.º, n.º 1, da LGT) e por deficiente fundamentação, ficando prejudicado o concreto conhecimento dos demais vícios arguidos aos actos em causa, por manifesta desnecessidade.

*

2.2.3. Taxa de justiça remanescente

Atendendo à reduzida complexidade da causa e à conduta das partes, dispensa-se o pagamento do remanescente da taxa de justiça, nos termos do n.º 7 do art.º 6º do Regulamento das Custas Processuais.

*

3 - *Dispositivo:*

Face ao exposto, acordam os Juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul, em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, em substituição, julgar procedente a impugnação e anular as liquidações impugnadas.

Custas pela recorrida, em ambas as instâncias, com dispensa do pagamento da taxa de justiça remanescente.

D.n.

Lisboa, 2019-07-11

_____ (Benjamim Barbosa, *Relator*)

_____ (Ana Pinhol) com voto de vencido

Voto de vencido

Não acompanho a decisão que logrou vencimento pelos fundamentos que passo a indicar:

- Desde logo referindo o Acórdão que «*pelo menos, algumas operações foram simuladas*», haveria que as identificar e daí retirar as correspondentes consequências jurídicas que seriam necessariamente em divergência com o ora decidido.

- Acresce que o quadro factual dos presentes autos é diferente do que foi atendido no Acórdão deste Tribunal Central Administrativo de 22.02.2013, proferido no 8342/15, daí que se entenda que o seu chamamento é despidendo.

Pelo exposto, acompanhamos a sentença recorrida com a fundamentação aí sufragada, razão pela qual não concederíamos provimento ao recurso.

Lisboa 11 de Julho 2019

(Ana Pinhol)

(1) Assim, embora referindo-se às declarações de parte, cfr. Ac. da Relação de Lisboa, de 26-04-2017, proc. n.º 18591/15.0T8SNT.L1-7, *Rel.* Luís Filipe Pires de Sousa

(2) E assim é porque a lei fundamental impõe, embora indirectamente (cfr. Casalta Nabais, (*Direito Fiscal*, 2.^a ed., Coimbra, Almedina, 2003, p. 149), que a tributação se faça segundo o princípio da capacidade contributiva, o qual exige que a tributação incida sobre o facto tributário tal como ele *materialmente é* e não sobre uma aparência *formal* da realidade..

(3) Rec. n.º 08342/15