

Processo: 888/15.0BEALM
Secção: CT
Data do Acórdão: 23-04-2020
Relator: ANA PINHOL
Descritores: IVA-IRC;
FACTURAS FALSAS;
ÓNUS DA PROVA;
IRS;
ADIANTAMENTO POR CONTA DOS LUCROS.

Sumário: **I.** Quando está em causa a correcção de liquidações de IRC por desconsideração dos custos documentados por facturas reputadas de falsas pela Administração Tributária, tem esta o ónus de fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação.
II. O artigo 19.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado só exclui o direito à dedução do imposto que resulte de operação simulada, é sobre a Administração Tributária que recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional.
III. Em ambas as situações, obtendo a Administração Tributária recolhido indícios, objectivos, sérios e credíveis de que a operação comercial titulada por uma factura não é real, cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade dessa transacção, sob pena de ficar afastada a dedutibilidade do custo representado por tal títulos de despesa e o dierito á dedução do IVA correspondente.
IV. Sistemáticamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real) o artigo 5.º, n.º2, alínea h) do CIRS Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo os adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados. Mas para que tal suceda é necessário que se prove a existência de lucros e que estes foram colocados à disposição dos sócios ou titulares, sendo que não existe qualquer presunção de que no caso de haver lucros estes sejam recebidos pelos sócios ou titulares.

Votação: UNANIMIDADE

Aditamento:

1

Decisão Texto Integral:

ACÓRDÃO

I.RELATÓRIO

E.....,LDA. veio interpor o presente recurso jurisdicional da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada, que julgou improcedente a Impugnação Judicial deduzida contra as liquidações de **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**, **Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC)** e **Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS)** relativas ao ano de 2010, no valor total de € 130.375,11.

A Recorrente formulou, a terminar as respectivas alegações, as seguintes conclusões:

- «**1.** É objecto do inconformismo da Recorrente, a Sentença na parte que julgou totalmente improcedente, por não provada, a presente impugnação judicial no que respeita às demais correções de IVA, IRC E IRS levadas a cabo pela Autoridade Tributária.
- 2.** Concluiu a Sentença Recorrida que a AT reuniu indícios suficientemente fortes para concluir pela falsidade das facturas objecto dos presentes autos e que a Impugnante não logrou infirmar esta alegação da AT.
- 3.** O Tribunal A Quo deu como provado no Ponto 2 da Matéria de facto Assente que configura toda a matéria do relatório da acção inspectiva - o qual a Recorrente impugna!
- 4.** As liquidações efetuadas em sede de IRC, IVA E IRS realizada pela AT não correspondem à verdade e não foi cumprido o ónus da prova a que alude o Art. 74º da LGT;
- 5.** Como se constata com meridiana clareza tal probabilidade foi transformada em realidade pela Inspeção Tributária; ou seja, não obstante os factos apurados em sentido contrário, ou que pelo menos não confirmavam como não confirma a abusiva conclusão, supôs que afinal os documentos contabilizados não titulavam operações efetivas.
- 6.** Apesar de não lhe ser primeiramente exigido a Recorrente provou que a sociedade P.....,Lda., apresentou-se à E..... como empresa capaz de realizar trabalhos de execução de estruturas e suportes para fixação de equipamentos. E A relação existente entre a

E..... e a P..... encontra-se formalizada pelo contrato de prestação de serviços datado de 01.09.2008.

7. Não logrou a Inspeção Tributária obter respostas sobre a realização dos trabalhos contratados, e a recepção das receitas dos mesmos provenientes, pelo que, com todo o devido respeito constituem questões que não podem nem devem ser cometidas á sociedade Executada E....., Lda., nem são da sua responsabilidade.

8. Contrariamente ao constante do mesmo relatório e posteriormente da Sentença ora em crise, a Recorrente fez prova não só das obras em que a P..... lhe prestou serviços, evidenciando as empresas onde as obras eram realizadas, como fez prova essencialmente do pagamento das faturas por esta emitidas acrescidas do respectivo IVA. (Vide Relatório da Acção Inspetiva)

9. A Recorrente não é obrigada a saber se a Sociedade P....., enquanto prestadora de serviços, tinha trabalhadores a seu cargo ou se trabalhava com mão de obra ilegal!!! - Nem tal facto é da sua responsabilidade. Não foi produzida qualquer prova, pela Autoridade Tributária, nem se pode presumir, como autoridade tributária fez, que pelo facto da sociedade P....., não ter funcionários declarados junto da Segurança Social e devidamente legalizados, que não prestou os serviços constantes das facturas !!!!

10. A Recorrente fez PROVA DOS PAGAMENTOS DAS FACTURAS objecto de inspeção/correção da liquidação do exercício de 2010, encontrando-se os mesmos evidenciados nos documentos bancários apresentados pela contribuinte, bem como nos extratos de conta corrente. Os Pagamentos referentes aos facturas objecto do relatório inspetivo foram feitos em numerário pelo Socio Gerente da Recorrente.

11. As supostas correções técnicas evidenciadas no Relatório, nada têm que ver com a realidade, apenas traduzindo, a salvo o devido respeito, absurda tese por não se encontrar fundamentada em qualquer regra contabilística, de organização metodológica de análise, ou legal. Assim é, porque assim se entende não poder ser! - Daqui decorre a primeira conclusão.

12. Ao contrario do vertido na Sentença recorrida, que a AT não reuniu indícios suficientemente fortes para poder concluir como concluiu e não deu cumprimento ao aludido no Art. 74.º da LGT!!!

13. O Tribunal A Quo entendeu que a ora impugnante não trouxe aos autos nenhum elemento probatório capaz de convencer o Tribunal de que a Sociedade P..... possuía trabalhadores ao seu serviço, nem que possuía material pra efectuar os serviços que constam das facturas. Contudo, não cabe á ora impugnante carrear provas para contrariar o alegado pela Autoridade Tributária! Isto seria a total INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA! Cabe sim à Autoridade Tributária, provar que efectivamente a sociedade P....., não possui trabalhadores ao seu serviço, nem materiais para efectuar os serviços a que se obrigou! O que a AT trouxe ao processo foram conclusões sem quaisquer indícios que as pudessem sustentar!

14. Entende a Recorrente que o Relatório da acção inspetiva que esteve na base da liquidação efectuada pela administração fiscal a titulo de IRC à executada é NULO - por violação do disposto nos Art.s. 8.º da LGT e 6.º do RCPIT.

15. Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações do contribuinte, e os dados inscritos na sua contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal aplicável, como tais declarações e inscrições contabilísticas são fundadas e refletem a matéria tributável real do contribuinte (Art. 75.º da LGT)

16. NÃO PODIAM SER DADOS COMO PROVADOS todos factos contantes do PONTO 2 a factualidade dada como provada pela Sentença ora em crise, no que se refere ao Imposto IRC, IVA E IRS!

17. Devendo, por conseguinte ser considerados como provados que foram os pagamentos das facturas emitidas pela P..... Que a sociedade P..... realizou os serviços que contratou com a E.....; Que realizou os serviços com mão de obra contratada por si; Que o dinheiro transferido para a conta do gerente da impugnante era para efectuar pagamentos á P.....

18. E por conseguinte contrariamente à sentença recorrida, entende a Recorrente QUE SE IMPÕE DECISÃO DIVERSA, no sentido de não existir lugar à apuramento do lucro tributável corrigido e imputar a esta um lucro fiscal corrigido de 138.029,34 € referente ao exercício de 2010, bem como, inexistente fundamento para a consequente cobrança do referido imposto IRC no valor de 39.208,69 € nos termos do disposto no CIRC.

19. Está vedada à autoridade tributária nova inspeção ao IVA relativo ao exercício de 2010, não se traduzindo esta inspeção a factos novos ou excepcionais, uma vez que a autoridade tributária devia ter tomado conhecimento no estrito cumprimento dos deveres de diligência que são exigidos no exercício da administração publica, o que implica que a mera alegação de que os

serviços não viram ou não relevaram determinado documento constante da escrita analisada não deve servir de suporte a uma nova inspeção que incida sobre o mesmo sujeito passivo, tributo e exercício, por violação do disposto no Art. 63.º n.º3 da LGT.

20. A AT não reuniu indícios suficientemente fortes para poder concluir como concluiu e considerar que se trataram de OPERAÇÕES SIMULADAS E PORTANTO NÃO PASSIVEIS DE DEDUZIR IVA! O Relatório da acção inspetiva que esteve na base da liquidação efectuada pela administração fiscal a título de IVA Recorrente é NULO - por violação do disposto nos Art.s. 8º da LGT e 611 do RCPIT. E, POR CONSEQUENTE, contrariamente à sentença recorrida, entende a Recorrente QUE SE IMPÕE DECISÃO DIVERSA, no sentido de não existir lugar à ao apuramento adicional de IVA 2010 e imputar à Recorrente o valor adicional de IVA de 53.109,03 €.

21. O Tribunal A Quo considerou que na sequencia das transferências em dinheiro para a conta do sócio gerente da sociedade J....., que alegadamente serviriam para pagar facturas da sociedade P....., e uma vez, essas facturas como consideradas como não correspondendo a reais transacções, foi considerado que os valores em causa mais não foram do que adiantamento por conta de lucros.

22. O Tribunal A Quo considerou como assente o Ponto 6 da factualidade dada como provada e que a Recorrente impugna.

23. A liquidação teve por base uma inspeção Tributária que "concluiu" que a Recorrente transferiu pagamentos, não para o conta de um parceiro comercial denominado "P.....", mas sim para a conta bancária titulada pelo seu sócio gerente, o senhor J....., pelo que, não se comprovando quaisquer pagamentos à "P.....", são valores que configuram rendimentos da Categoria E de IRS, auferindo a título de adiantamento por conta de lucros, - Tal conclusão é desprovida de qualquer sentido!

24. Inexistem quaisquer elementos factuais na inspeção que permitam à Autoridade Tributária, concluir que os ditos empréstimos à tesouraria da Recorrente, levados acabo pelo sócio J....., na sua fase de reembolso, configuram um adiantamento por conta de lucros sujeita a retenção na fonte pela sociedade.

25. As facturas emitidas pela Sociedade P..... à ora aqui Recorrente, CONFIGURARAM OPERAÇÕES REAIS, Existia uma CONTA CORRENTE entre a sociedade (E.....) e o seu sócio gerente (J.....), sendo o seu Sócio J..... que avançava com o dinheiro para pagar as despesas em nome da Recorrente sendo depois aquando do pagamento dos seus clientes reembolsado singelo de tais valores. E por conseguinte contrariamente à sentença recorrida, entende a Recorrente QUE SE IMPÕE DECISÃO DIVERSA, no sentido de não existir lugar à retenção na fonte e Liquidação do IRS referente ao exercício de 2010 da Recorrente.

26. O Tribunal A Quo ao decidir como decidiu violou o disposto no Art. 5.º, n.º2 al. h) e d) á contrário sensu e Art. 7.º n.º4 todos do CIRS; Art.8.º, Art. 46.º, Art. 63.º n.º3, Art. 74.º, Art. 75.º da LGT; Art. 6.º e Art. 7.º do RCPIT, Art. 243.º n.º 1, 2 e 6, Art. 244.º n.º3 CSC e Art. 103.º n.º3 da CRP!

Termos em que,

Com o mui douto suprimento de V. Ex. s Deve ser dado provimento ao presente recurso, e desta forma ser a Sentença proferida pelo Tribunal A Quo revogada, e em consequência ser as liquidações ora impugnadas revogadas por violação das normas e regimes jurídicos supra indicados, como é de Lei.

Assim farão V. Ex.ªs, como sempre, JUSTIÇA!»

**

Não foram apresentadas contra-alegações.

**

A Exma. Magistrada do Ministério Público junto deste Tribunal Central Administrativo, devidamente notificada para o efeito, ofereceu aos autos o seu douto parecer no sentido da improcedência do recurso.

**

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

**

II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

O objecto dos recursos é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2003, de 26 de Junho), sem prejuízo das questões de que o tribunal *ad quem* possa ou deva conhecer officiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objecto do recurso.

Perante as conclusões da alegação da Recorrente as questões em recurso são as seguintes:

- (i) impugnação da matéria de facto;
- (ii) violação do artigo 8.º da LGT e artigo 6.º do RCIT;
- (iii) errónea apreciação da prova ao considerar que são ilegais as correcções adicionais de IRC e IVA que se basearam em correcções meramente aritméticas à matéria tributável da Impugnante por sua vez determinada pela desconsideração de facturas que a Administração Tributária entendeu não corresponderem a uma efectiva prestação de serviços;
- (iv) errada qualificação dos factos, a título de adiantamento por conta de lucros.

**

III. FUNDAMENTAÇÃO

A. DOS FACTOS

Na sentença recorrida fixou-se a matéria de facto e indicou-se a respectiva fundamentação nos seguintes termos:

«1. Em 22/12/2014 foi elaborado um Relatório Inspectivo do qual resultaram correcções em sede de IRC, IVA e IRS não retido na fonte referentes ao exercício de 2010 (cfr. doc. junto a fls. 78 a 99 do processo instrutor junto aos autos);

2. Do Relatório Inspectivo referido no ponto anterior, com relevância, consta o seguinte:

“(...)Esta acção surgiu na sequência de procedimento inspectivo efectuado à sociedade P..... –, Lda. (...) onde foi apurada a existência de faturas, emitidas em nome daquela firma, que não titulam verdadeiras transações. Através de consulta à base de dados da AT, constatou-se quem entre outras entidades, para as quais também foi emitida proposta de inspecção, o sujeito passivo objeto desta ação (...) declarou aquisições à “P.....”, em 2010, no montante de 159.046,00€, as quais, muito provavelmente, também não correspondem a verdadeiras transações.(...)A sociedade tem como objeto a construção de equipamentos de dosificação e controlo de produtos químicos, construção de quadros elétricos, venda de peças e matérias elétricos, assistência técnica a equipamentos de dosificação e montagem dos mesmos em áreas industriais. (...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS O sujeito passivo está obrigado a possuir contabilidade organizada, por força do disposto no artigo 123º do código do IRC (CIRC). **III.1. ANÁLISE AOS ELEMENTOS DE ESCRITA** Em resultado da análise feita à contabilidade verificou-se que os valores contabilizados correspondem aos valores declarados, para efeitos de IRC, IVA e IRS. No entanto, foram detectadas as irregularidades que se passam a descrever:

III.1.1. Encargos Não Aceites Fiscalmente – Fornecimento e Serviços Externos/Subcontratos
A. Valores contabilizados Relativamente à aquisições de prestações de serviços, nomeadamente serviços de montagem, manutenção, revisão e reparação a equipamentos industriais, facturadas em nome da sociedade P..... –, Lda. (...), maior fornecedor identificado pelo sujeito passivo no Anexo P à Declaração Anual de Informação Contabilística e Fisca/IES e motivo desta ação de inspecção, encontram-se registadas na contabilidade da “E.....” os seguintes valores em euros:

Data	Fatura nº	Descrição	Valor líquido	Tx IVA	IVA liquidado	Total
29-01-2010	239	Prestação serviços aos equipamentos Nalco – Janeiro 2010	5.820,00	20%	1.164,00	6.984,00
22-02-2010	243	Montagem equipamento na Energetus, Prestação de serviços em Cacia (Aveiro) Revisão equipamento Fapajal	6.320,00	20%	1.264,00	7.584,00
09-03-2010	245	Prestação serviços aos equipamentos nas v/installações	7.888,06	20%	1.577,61	9.465,67
Total 201003T			20.028,06		4.005,61	24.033,67
08-04-2010	246	Reparação de equipamentos na Soporcel, Montagem de equipamentos na	8.900,00	20%	1.780,00	10.680,00
		Siderurgia, Montagem de equipamento na Fapajal				
11-05-2010	249	Prestação serviços nas v/installações – Abril	7.610,00	20%	1.522,00	9.132,00
08-06-2010	252	Prestação serviço nas v/installações – Maio	9.074,01	20%	1.814,80	10.888,81
Total 201006T			25.584,01		5.116,80	30.700,81
01-07-2010	254	Prestação serviços nas v/installações – Junho	9.010,00	21%	1.892,10	10.902,10
26-07-2010	257	Prestação serviços nas v/installações – Julho	10.980,00	21%	2.305,80	13.285,80
31-08-2010	261	Prestação serviços nas v/installações – Agosto	13.159,15	21%	2.763,42	15.922,57
Total 201009T			33.149,15		6.961,32	40.110,47
16-09-2010	263 (a)	Execução de Autedours, maquetização, criação, concepção e colocação	20.000,00	21%	4.200,00	24.200,00
09-10-2010	267	Prestação serviços nas v/installações – Setembro	13.073,10	21%	2.745,35	15.818,45
10-11-2010	270	Prestação serviços nas v/installações – Outubro	10.986,00	21%	2.307,06	13.293,06
16-12-2010	278	Prestação serviços nas v/installações – Novembro	9.000,00	21%	1.890,00	10.890,00
Total 201012T			53.059,10		11.142,41	64.201,51
Total 2010			131.820,32		27.226,14	159.046,46

a) A fatura nº 263 foi contabilizada em outubro e o IVA foi declarado e deduzido na declaração referente ao período 201012T, pelo que vai ser objeto de correção nesse período. Os valores contabilizados correspondem ao declarado na IES, tendo as faturas emitidas em nome da firma “P.....”, sido registadas na conta 62111 – Fornecimento e Serviços Externos, Subcontratos – Mercado Nacional, IVA dedutível, Taxa Normal, e considerados como gastos no exercício de 2010. O IVA mencionado nas faturas foi contabilizado, na conta 2432313 – IVA Dedutível, Outros bens e serviços, Mercado Nacional, Taxa Normal, e deduzido nas declarações periódicas apresentadas. (...) Quanto aos pagamentos dos valores constantes destas faturas, da análise aos registos contabilísticos da “E.....”, verificou-se que os mesmos se encontram contabilizados a débito da conta 22111275 – Fornecedores Gerais – C/C Nacionais – P..... – Publicidade Marketing, maioritariamente por contrapartida do crédito da conta 121 – Depósitos à ordem – M....., mas também por contrapartida da conta 27223 – Outras contas a receber e a pagar – Credores por acréscimos de gastos – Emp. Sr J..... Verificados os documentos de suporte à contabilidade daqueles pagamentos, constatou-se que se tratavam de recibos emitidos em nome da “P.....”, por vezes acompanhados de extractos bancários de conta bancária no M....., com o nº....., em nome de E..... LDA. Juntam-se os extractos contabilísticos das referidas contas 22111275, 27223 e 121, com os respectivos documentos de suporte aos pagamentos, como anexo 4. Na medida em que os referido estratos bancários, relativamente ao débito daqueles valores, fazem menção no seu descritivo a expressões como “TRF P/ J.....”, “TRF

P/P..... FACT 267 2010” ou ainda “TRF P/ FACTURA 2392010” 1, foram solicitados os comprovativos das transferências bancárias efectuadas pela “E.....”, tendo-se apurado que todas elas tiveram como destinatário a conta com o NIB, que é titulada pelo sócio-gerente da “E.....”, o senhor J....., termos em que não foi possível concluir pela autenticidade dos pagamentos à “P.....”. Juntam-se os comprovativos das transferências como anexo 5. No que respeita ao contribuinte “P.....”, fornecedor do sujeito passivo, é de referir que: B. Situação tributária O sujeito passivo “P.....” com domicílio fiscal no..... – 1º andar, Sala B, CX Postal.....,Barreiro, área do SF do Barreiro, iniciou a atividade de AGÊNCIAS DE PUBLICIDADE, CAE 073110, em 08.01-2008. A administração fiscal declarou a cessação oficiosa deste sujeito passivo, em IRC e IVA, com data de 27-11-2014, nos termos do nº 6 do artigo 8º do CIRC e nº 2 do artigo 33º do CIVA. Trata-se de um sujeito passivo em situação de incumprimento fiscal, não tendo, até à presente data, entregue, a partir do ano de 2010, incluíve, qualquer declaração de rendimentos Modelo 22, nem qualquer declaração periódica de IVA, a partir do período 201103T, inclusive. C. Elementos relativos à atividade do sujeito passivo Foi realizada uma ação inspetiva à “P.....”, aos exercícios de 2010, 2011 e 2012, pela Direcção de Finanças de Setúbal, credenciada pela ordem de serviço externo nº OI201400446, e concluída em 27-11-2014, com o objetivo de verificar o efectivo exercício da atividade e a necessária e adequada estrutura empresarial, tendo-se constatado que o único responsável dessa sociedade, é o contribuinte com o NIF 136509452, de nome, C....., com domicílio fiscal na R.....,-LAVRADIO. Na sequência dessa ação inspetiva conclui-se que as faturas acima relacionads, no ponto III.1.1ª, não correspondem a transações efectivas, e portanto não configuram prestações de serviços pelo sujeito passivo “P.....”, nomeadamente pelo seguinte: ● O próprio representante do sujeito passivo, o senhor C....., declarou que nada tinha a ver com a firma “P.....”, na medida em que alega ter vendido a empresa ao técnico oficial de contas desta, o senhor P....., NIF:

Consequentemente, não admitiu emitir as faturas aqui em crise.

● O sujeito passivo “P.....”, não possuía estrutura empresarial que lhe permitisse efetuar as transações descritas nas faturas, nomeadamente não foi detetado que tivesse adquirido bens (mercadorias / matérias-primas / imobilizado) ou subcontratado serviços, não possuía pessoal ao seu serviço ou sobcontratado e não possuía as máquinas e equipamentos necessários à execução dos trabalhos/transmissões de bens descritas naquelas faturas e que lhe permitisse facturar os valores descritos; ● Não se comprovou que o sujeito passivo “P.....” tivesse recebido os valores inerentes à faturação emitida, ao invés, os utilizadores daquelas faturas declararam / assumiram ter efetuado os pagamentos em numerário, pelo que não os comprovaram; ● Não foram identificados quaisquer trabalhadores envolvidos nos serviços que terão sido executados.

III.1.2. Falta de retenção e entrega de IRS – Adiantamentos por conta de lucros

Conforme referido no ponto anterior, apesar de terem sido contabilizados os pagamentos dos valores constantes nas faturas emitidas pela “P.....”, a débito da respetiva conta de fornecedores (22111275), os documentos que se juntaram como anexo 5, comprovam que a “E.....” transferiu aqueles valores, não para a “P.....”, mas para a conta bancária titulada pelo seu sócio-gerente, conforme quadro abaixo:

«imagem no original»

Nestes termos, os pagamentos acima descritos ao sócios do sujeito passivo, o senhor J....., NIF:, configuram rendimentos da categoria E de IRS por ele auferidos, a título de adiantamento por conta de lucros, conforme dispõe a alínea h) do nº 2 do artigo 5º do código do IRS (CIRS). Deste modo, e porque da análise aos registos contabilísticos da “E.....” não foi detetado que esta tivesse retido o imposto (IRS) na fonte, à taxa liberatória de 21,5%, conforme obriga a alínea c) do nº 1 do artigo 71º e a alínea a) do nº 2 do artigo 101º, ambos do CIRS, nem procedido à sua entrega nos cofres do Estado, no prazo previsto no nº 3 do artigo 98º, também do CIRS, vai o imposto não retido e não entregue, ser corrigido, com base nas normas atrás referidas, nos seguintes termos:

Ano	Período de pagamento /retenção	Valor pago ou colocado à disposição	Taxa	Valor não retido / a reter
	Janeiro	16.959,00	21,5%	3.646,19
	Março	14.568,00	21,5%	3.132,12
	Abril	9.465,67	21,5%	2.035,12

2010	Maio	10.680,00	21,5%	2.296,20
	Junho	9.132,00	21,5%	1.963,38
	Julho	10.888,81	21,5%	2.341,09
	Agosto	24.187,90	21,5%	5.200,00
	Outubro	15.922,57	21,5%	3.423,35
	Novembro	12.100,00	21,5%	2.601,50
	Dezembro	27.918,45	21,5%	6.002,47
Total		151.822,40		32.641,82

(Valor em euros)

Assim, mostra-se devido proceder à correcção do imposto não retido, nos períodos referidos no quadro acima, e não entregue nos cofres do Estado, com referência ao ano de 2010, no montante global de 32.641,82 €.

III.1.3. Falta de liquidação e entrega de IVA – Prestações de serviços efectuadas a pessoa não sujeito passivo de imposto (...)

III.2. DECLARAÇÕES DO SÓCIO-GERENTE DO SUJEITO PASSIVO

Na sequência das irregularidades detectadas na análise à contabilidade, e que estão descritas no ponto III.1.1 deste relatório, mostrou-se necessário ouvir em declarações, o sócio-gerente do sujeito passivo, o senhor J....., NIF, relativamente à atividade desenvolvida nos anos de 2010 e seguintes, pela “E.....”, tendo o mesmo declarado, conforme auto que se junta como anexo 8, que a atividade da firma consiste na prestação de vários tipos de serviços, nomeadamente construção de equipamentos para tratamento de águas, dos quadro elétricos a eles associados e assistência técnica a esses equipamentos. Quanto ao pessoal da firma, informou que a mesma emprega três (3) trabalhadores, que são os dois (2) sócios-gerentes e outro empregado, que realiza funções na área da eletromecânica. Mais informou que a “E.....” recorre a pessoal externo para realizar os serviços que efetua, tendo, para esse efeito, contratado com a firma “P.....”. Adiantou ainda que, a partir do ano de 2011 e até ao presente ano de 2014, o pessoal a que recorria passou a ser disponibilizado pela firma F....., LDA., NIPC sendo que em ambas as situações, contactava com o senhor C....., NIF....., que era quem lhe entregava as faturas e a quem fazia os pagamentos, sempre em numerário. Declarou ainda não conhecer o senhor P....., NIF, pessoa que consta no cadastro da AT como TOC da identificada firma “P.....”.

Finalmente, confrontado, a título de exemplo, com os serviços descritos na fatura nº 278/2010, de 16-12-2010, referiu que os mesmos foram contratados por obra, no caso concreto as obras de: “Lares – Central da EDP na zona da Figueira da Foz”, “Font Salem – zona de Santarém” e “Portucel, em Cacia – Zona de Aveiro” e não em número de trabalhadores, sendo que quem dirigia os serviços era o senhor C....., ou outrem por ele, e que assim foi dado que o tipo de trabalho em questão não exigia especialização técnica, pelo que não era ele que acompanhava a execução dos trabalhos. III.3 CIRCULARIZAÇÃO DE CLIENTES Tendo o sócio-gerente do sujeito passivo declarado, conforme referido no ponto anterior deste relatório, que os serviços titulados pelas faturas emitidas pela “P.....”, mencionadas no ponto III.1.1ª deste relatório, eram contratados por obra, e quem os dirigia ea o senhor C....., NIF....., sócio-gerente da firma “P.....”, e informado, conforme documento que se junta como anexo 9, em que empresas teriam esses serviços sido prestados, foi solicitado aos clientes que o representante do sujeito passivo indicou, no sentido de verificar a veracidade das declarações e informações prestadas, que explicassem quais os serviços prestados pela “E.....” ou em nome desta, que identificassem os trabalhadores envolvidos nesses serviços e a pessoa responsável pela execução dos mesmos e ainda que informassem se a “E.....” recorreu à subcontratação de terceiros para a realização de parte dos trabalhos e em caso afirmativo, qual q empresa subcontratada. Neste sentido, foram circularizados os seguintes clientes: ● A..... LDA EM LIQUIDAÇÃO, NIPC ● E.....,

S.A. (anterior S....., S.A.), NIPC: • N..... S A, sociedade belga, com NÚMERO IVA; • N..... SL, sociedade espanhola, com NÚMERO IVA; • R....., S.A., NIPC; • F..... SA, NIPC

Das respostas obtidas, apenas foi possível apurar que os serviços foram prestados pelos trabalhadores J....., NIF e F....., NIF....., por ele assim identificados na declaração Modelo 10/Anexo J, que submeteu relativamente ao ano de 2010. Mais foi informado de que a “E.....” não recorreu à subcontratação de terceiros para a realização dos trabalhos. Termos em que não se comprovaram as declarações do representante do sujeito passivo, isto é, nenhum dos cliente informou que os trabalho foram realizados pela firma “P.....”, por pessoal ao serviço desta, ou dirigidos pelo senhor C....., que é o sócio-gerente daquela firma. Juntam-se os pedidos efectuados e as respostas obtidas, como anexo 10. III. 4. CONCLUSÕES DA AÇÃO INSPETIVA Para além das correcções que se mostram devidas, conforme mencionado nos pontos III.1.2 e III.1.3 deste relatório, mostram-se também devidas correções quanto aos encargos contabilizados e imposto deduzido, conforme referido no ponto III.1. deste relatório, dado que face ao acima exposto, nomeadamente dos elementos e conclusões obtidas na ação de inspecção realizada à “P.....”, da análise aos elementos contabilísticos do sujeito passivo, às declarações do seu sócio-gerente, o senhor J..... e da circularização efetuada aos clientes da “E.....”, resultou a convicção deque os serviços e valores que lhe foram facturados pela “P.....”, não reflectem transações efetivas, e conseqüentemente também não representam encargos reais suportados pela empresa “E.....” para a obtenção dos seus rendimentos. Efetivamente, no decurso desta ação, verificou-se que os pagamentos que estão contabilizados pela “E.....”, como tendo sido efetuados à “P.....”, estão consubstanciados em documentos que, ao invés, apenas comprovam transferências da conta bancária da “E.....” para o sócio-gerente desta firma, o senhor J..... Ouvido em declarações, o senhor J..... não conseguiu identificar qualquer dos trabalhadores supostamente envolvidos nos trabalhos faturados pela “P.....”, tendo referido que esses trabalhadores foram dirigidos pelo responsável daquela firma, o senhor C....., NIF....., que era quem lhe entregava as faturas e a quem fazia os pagamentos, sempre em numerário, pelo que não comprovou qualquer pagamento à “P.....”. Declarou também não conhecer o senhor P....., NIF....., pessoa que, segundo alega o referido C....., será a pessoa responsável pela “P.....” a partir de Setembro de 2009. Circularizados os principais clientes da “E.....”, nenhum confirmou a existência de outros trabalhadores envolvidos, que não os pertencentes aos quadros daquela firma, nem tão pouco que esta tivesse recorrido à subcontratação de outra entidade para a prestação dos serviços que efectuou, ou que o acima mencionado C..... tivesse dirigido a execução de quaisquer trabalhos. Acresca ainda que, à data dos factos, a “P.....” não possuía meio materiais, técnicos ou humanos para realizar as operações descritas nas faturas equi em crise. Os factos descritos indicam pois que a “P.....”, a partir de Setembro de 2009, não exerceu atividade que lhe permitisse prestar os serviços descritos e pelos valores constantes nas faturas emitidas à “E.....”. Neste sentido, vão os valores correspondentes à faturas em causa, ser corrigidos em sede de IRC mediante o acréscimo ao lucro tributável do exercício de 2010, nos termos dos artigos 23º do Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Coletivas (CIRC), no valor total de 131.820,32 €, correspondente ao valor contabilizado e declarado na IES. Em sede de IVA e com fundamento no nº 3 do artigo 19º e conseqüente artigo 27º, ambos do CIVA, vai proceder-se à correção do imposto deduzido com base nas faturas emitidas pela “P.....”, no valor total de 27.226,14 €. IV – MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECURSO A MÉTODOS INDIRETOS Não aplicável no caso em apreço. (...)” (cfr. doc. junto a fls. 78 a 99 do processo instrutor junto aos autos);

3. Ao relatório inspetivo identificado e transcrito parcialmente no ponto anterior foram juntos onze anexos (cfr. docs. de fls. 100 a 197 do processo instrutor junto aos autos);
4. Em 26/02/2015 deu entrada a p.i. que está na origem dos presentes autos);
5. Por despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direcção de Finanças de Setúbal de 27/05/2015, foram revogadas parcialmente as liquidações de IVA dos períodos de 09T2010 e 12T2010, nos montantes de € 3.576,57 e € 14.930,51, respectivamente (cfr. doc. junto a fls. 200 a 208 do processo instrutor junto aos autos);
6. Os valores constantes das facturas emitidas pela P..... eram transferidos para a conta bancária do gerente da Impugnante J.....(depoimento da testemunha A.....);

B) DOS FACTOS NÃO PROVADOS

- a) Não ficou provado que tenham sido feitos os pagamentos das facturas emitidas pela P.....;
- b) Que a sociedade emitente das facturas tinha estrutura para fazer face os serviços descritos nas facturas;
- c) Que a sociedade P..... tinha recursos humanos para realizar os serviços constantes das facturas;
- d) Que o dinheiro transferido para a conta do gerente da Impugnante era para efectuar pagamentos à P.....;
- e) Não ficou provado ter o socio efectuado quaisquer suprimentos à Impugnante;

*

Dos factos constantes da impugnação, todos objectos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

*

MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DE FACTO

A decisão da matéria de facto com base no exame das informações e dos documentos, não impugnados, que dos autos constam, todos objecto de análise concreta, conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório, bem como do depoimento da testemunha arrolada.

A testemunha A....., contabilista certificada, afirmou ser responsável pela contabilidade da Impugnante desde a sua constituição. Esclareceu que acompanhou a acção inspectiva. Esclareceu também que não conhece a P..... Afirmou que faz a reconciliação bancária, mas afirmou que neste caso os pagamentos eram feitos em dinheiro pelo sócio gerente. Apenas confirmava que os valores que eram transferidos para a conta do sócio gerente correspondiam aos montantes das facturas mas nunca viu serem feitos pagamentos à P..... Segundo afirmou, todos os elementos foram-lhe fornecidos pelo gerente da Impugnante. Mais esclareceu que o sócio gerente da sociedade afirmava levantar dinheiro para efectuar os pagamentos à P..... Acreditava nesses pagamentos porque apareciam os recibos.

Declarou que existe uma conta corrente entre a sociedade impugnante e o seu sócio gerente, porque no dizer da testemunha, o sócio efectuava pagamentos da sociedade e esta depois reembolsava esses valores ao sócio. Esclareceu que o sócio gerente da sociedade nunca efectuou quaisquer suprimentos à sociedade. Os pagamentos da sociedade para o gerente eram feitos por transferência bancária. Pela testemunha foi apresentado um extracto da conta corrente correspondente à conta 27. Confirmou que eram efectuadas transferências do valor certo das facturas para uma conta do sócio gerente da sociedade. Esta testemunha afirmou que o gerente não efectuou empréstimos à sociedade mas ia pagando despesas da sociedade e depois seria reembolsado.

A testemunha limitou-se a confirmar o que consta da contabilidade nada acrescentando. Confirmou que todos os lançamentos eram apenas feitos com base nos documentos que tinha.

Respondeu a instância do tribunal que nunca se deslocou aos locais das obras. Esclareceu que a sociedade impugnante se dedica ao arranjo de máquinas. Esclareceu ainda que quando fazia os registos contabilísticos não se certificava da existência das sociedades que emitiam as facturas. Afirmou ainda que o sócio gerente da sociedade ia pagando os valores das facturas e no final de cada mês a P..... emitia as facturas.

O seu depoimento foi seguro e coerente mas nada adiantou uma vez que se limitou a confirmar os movimentos contabilísticos efectuados e a sua conformidade com os elementos que tinha.

Nada pude confirmar relativamente à materialidade subjacente às operações.

De seguida foi ouvido o sócio gerente, em declaração de parte, que confirmou que fazia pagamentos em dinheiro. Afirmou que o gerente da sociedade P..... teria pessoas a trabalhar para ele. Esclareceu que não conheceu os trabalhadores dessa sociedade. Raramente se cruzavam e não sabia quem seriam nem se tinham contratos.

O sócio gerente quando confrontado com o facto de se saber por que motivo, tendo a impugnante uma conta bancária, não efectuava os pagamentos de gásóleo e outros, nomeadamente os destas facturas, através dessa conta bancária e não numa conta pessoal sua, afirmou que nunca lhe ocorreu.

Não consegui explicar como os alegados trabalhadores da P..... entravam nas fábricas. Afirmou que não era fácil entrar nas fábricas mas não explicou cabalmente como estes

trabalhadores entrariam nas fábricas. O seu depoimento foi atabalhoado, incompreensível, pouco claro e nada coerente.

Afirmou, ainda, o sócio-gerente da sociedade que a P..... também efectuou outros trabalhos para si designadamente na área da publicidade. Não conseguiu explicar por que motivo nos outros trabalhos que a P..... fazia, as facturas eram pagas, nas suas palavras, através de transferência bancária ou cheque e no que respeita a estes alegados trabalhos das facturas em causa nos autos, eram feitos em dinheiro. Não convence o tribunal que a circunstância de os trabalhos irem sendo pagos à medida que eram feitos e de só no final do mês ser emitida a factura, justificasse esses pagamentos em dinheiro. Tanto mais que o dinheiro era transferido para a sua conta bancária não em valores parciais das facturas, mas, como afirmou a contabilista certificada, no valor exacto da factura contabilizada. Ou seja, tudo indica que os pagamentos eram feitos apenas no final dos trabalhos pelo que não se compreende a diferença de tratamento no pagamento destas facturas.

Também não provou que as quantias transferidas para a sua conta se destinassem a serem entregues à P..... Para além de não se ter explicado o motivo que subjaz à diferença de tratamento no pagamento de facturas à mesma entidade, como já afirmámos, também nenhum elemento probatório foi junto no sentido de convencer o tribunal que as quantias transferidas haviam sido levantadas em numerário para serem entregues à P..... ou ao seu legal representante.

Assim temos de concluir que a parte não conseguiu explicar por que motivo no caso concreto destas facturas elas eram pagas a dinheiro, quando outros serviços prestados pela mesma P..... eram pagos, nas palavras da parte, através de transferências bancárias ou cheques.»

**

Impugnação da matéria de facto

Vem questionada a sentença recorrida quanto à decisão sobre a matéria de facto, sendo que constituindo tal erro de julgamento aquele de cuja decisão estará dependente o que este Tribunal de recurso venha a decidir quanto ao erro de julgamento de direito, impõe-se, que a sua apreciação de imediato.

Nas conclusões das suas alegações (e nas próprias alegações), demonstra a recorrente que pretende a modificação da decisão sobre a matéria de facto, referindo neste ponto que «(...) *NÃO PODIAM SER DADOS COMO PROVADOS todos factos contantes do PONTO 2 a factualidade dada como provada pela Sentença ora em crise, no que se refere ao Imposto IRC, IVA E IRS!*» [Conclusão 16.] e, do mesmo passo, pretende que sejam julgados provados «(...) *que foram os pagamentos das facturas emitidas pela P..... Que a sociedade P..... realizou os serviços que contratou com a E.....; Que realizou os serviços com mão de obra contratada por si; Que o dinheiro transferido para a conta do gerente da impugnante era para efectuar pagamentos á P.....*» [Conclusão 17.], e impugnara a matéria assente no ponto 6 do probatório [Conclusão 22.].

Estabelece o artigo 662.º do Código de Processo Civil, sob a epígrafe «*Modificabilidade da decisão de facto*», no seu n.º 1, que este Tribunal Central Administrativo deve alterar a decisão proferida sobre a matéria de facto se os factos tidos como assentes, a prova produzida ou um documento superveniente impuserem decisão diversa.

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

- a) Os concretos pontos de facto que considera incorretamente julgados;*
 - b) Os concretos meios probatórios, constantes do processo ou de registo ou gravação nele realizada, que impunham decisão sobre os pontos da matéria de facto impugnados diversa da recorrida;*
 - c) A decisão que, no seu entender deve ser proferida sobre questões de facto impugnadas.*
- 2 - No caso previsto na alínea b) do número anterior, observa-se o seguinte:*
- a) Quando os meios probatórios invocados como fundamento do erro na apreciação das provas tenham sido gravados, incumbe ao recorrente, sob pena de imediata rejeição do recurso na respetiva parte, indicar com exatidão as passagens da gravação em que se funda o seu recurso, sem prejuízo de poder proceder à transcrição dos excertos que considere relevantes;*
 - b) Independentemente dos poderes de investigação oficiosa do tribunal, incumbe ao recorrido designar os meios de prova que infirmem as conclusões do recorrente e, se os depoimentos tiverem sido gravados, indicar com exatidão as passagens da gravação em que se funda e proceder, querendo, à transcrição dos excertos que considere importantes. (...).*

Exigindo-se, assim, ao recorrente que impugne a decisão proferida sobre a matéria de facto que:

- Especifique os concretos pontos de facto que considera incorrectamente julgados, mencionando o diverso sentido em que se impõe decidir quanto a cada um dos factos impugnados, por referência ao que foi julgado provado na decisão recorrida (ou seja, que indique o sentido ou sentidos das respostas a dar, em substituição das consideradas);
- Fundamente as razões da discordância, especificando os concretos meios probatórios em que funda a impugnação;
- Quando se baseie em depoimentos testemunhais, que efectue a indicação exacta das passagens da gravação na parte dos depoimentos que considera sustentarem a sua versão. (Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 28.06.2018, proferido no processo n.º 23/11.0TBCBT.G1, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Revertendo ao caso dos autos, e analisando as alegações e respectivas conclusões recursórias, verifica-se que a recorrente, desde logo não cumpriu aquilo que lhe era exigido no que respeita à indicação com exatidão as passagens da gravação em que se funda o seu recurso.

Com efeito, analisando as alegações apresentadas constata-se que a recorrente não indica com as passagens da gravação em que se funda, a pretendida ampliação, limitando-se a referir «*Vide depoimento gerado através do sistema integrado de gravação digital, disponível na aplicação informática em uso no Tribunal, do dia 15.11.2017*».

Em face do acabado de expor, não sendo dado cumprimento pela Recorrente ao ónus assinalado do artigo 640.º n.º 2 do Código Processo Civil, rejeita-se o recurso na parte atinente à impugnação da decisão da matéria de facto.

B. DO DIREITO

A sentença sob recurso julgou totalmente improcedente a impugnação judicial apresentada pela sociedade E....., LDA., contra os actos tributários de liquidação de IVA n.ºs....., E....., liquidação de IRS n.º e liquidação de IRC n.º....., emitidas na sequência de acção inspectiva dirigida exercício de 2010. Importa apreciar as questões submetidas à apreciação deste Tribunal reportadas à parte do recurso ainda não apreciada.

Da pretensa nulidade do Relatório de Inspecção

Segundo a recorrente o Relatório de Inspecção que esteve na base da liquidação sindicada (IRC) é nulo por violação do disposto nos artigos 8.º da Lei Geral Tributária (LGT) e 6.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária (RCPIT), porquanto, não se encontra fundamentado em qualquer regra contabilística ou legal.

Já deixámos expresso no Acórdão de 10.11.2016, proferido no processo n.º 7207/13, em que fomos Relatora, que « No âmbito da actividade de inspecção tributária, o princípio do inquisitório encontra-se especialmente previsto no artigo 53.º, n.º1 da LGT, quando estabelece que «os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da verdade», assim como no artigo 6.º do RCPIT, no qual, sob a epígrafe «Princípio da verdade material», se determina que «O procedimento de inspecção visa a descoberta da verdade material, devendo a administração tributária adoptar oficiosamente as iniciativas adequadas a esse objectivo.»

Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento inspectivo - a descoberta da verdade material.

Este princípio é uma concretização do princípio do inquisitório previsto no artigo 58.º da LGT, nos termos do qual «A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.»

Este princípio fundamenta-se na obrigação de a administração prosseguir o interesse público (cfr. artigo 266.º n.º2 da CRP e artigo 55.º da LGT), assim como no dever de imparcialidade da actuação administrativa (cfr. artigo 266.º, n.º2 da CRP e artigo 55.º da LGT).

É por essa razão que o artigo 50.º do CPPT obriga o órgão competente para o procedimento a utilizar «todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correto apuramento dos factos»; não se podendo limitar aos elementos constantes do processo administrativo.

Conforme se sumariou no acórdão deste Tribunal Central Administrativo de 06.08.2013,

proferido no processo n.º 06883/13: «O princípio do inquisitório, está consagrado no âmbito do procedimento gracioso tributário, no art.º.58, da L.G.Tributária, de acordo com o qual devendo a A. Tributária proceder às diligências que considere convenientes para a descoberta da verdade material. O princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da Administração Tributária (art.º.266, n.º.1, da C.R.P., e art.º.55, da L.G.T.) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (art.º.266, n.º.2, da C.R.P., e art.º.55, da L.G.T.). Este dever de imparcialidade, reclama que a Fazenda Pública procure trazer ao procedimento todas as provas relativas à situação fáctica em que vai assentar a decisão, mesmo que elas tenham em vista demonstrar factos cuja prova seja contrária aos interesses patrimoniais da Administração. Concluindo, este princípio, obriga a administração tributária a realizar todas as diligências que se afigurem necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material. Quer isto dizer, que todas as diligências devem ser efectuadas ainda que as mesmas não tenham sido requeridas, não dependendo por isso de um qualquer impulso procedimental do sujeito passivo. 14. O princípio da verdade material está consagrado no art.º.6, do R.C.P.I.T., e impõe que a Administração Tributária, no âmbito do procedimento de inspecção, procure recolher os elementos probatórios que possibilitem mais tarde fundamentar o acto tributário que venha a ser praticado. Trata-se de investigar e apurar o correcto cumprimento das obrigações fiscais pelos sujeitos passivos e, com base nessa investigação, recolher elementos que permitam apurar a eventual existência de irregularidades. Concluindo, o princípio da verdade material fixa aquele que deve ser o objectivo do procedimento inspectivo - a descoberta da verdade material. Este princípio é uma concretização do examinado princípio do inquisitório (enunciado no art.º.58, da L.G.T., como princípio geral do procedimento tributário), sendo postulado pela natureza pública e indisponível da relação jurídico-tributária, assim abrangendo, por isso, os seus elementos de facto.» (disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Ora, do que se vem de dizer parece-nos evidente, não assistir razão à Recorrente.

Em primeiro lugar, a Administração Tributária não tem de proceder oficiosamente a diligências instrutórias não requeridas e que, presuntivamente, não tenham relevância para a decisão. De resto, a recorrente não logrou sequer identificar as diligências que deviam ter sido realizadas.

Em segundo lugar, a Administração Tributária não recusou nenhuma diligência que lhe tivesse sido solicitada pela Recorrente.

Em terceiro, e último lugar, bem demonstra o Relatório de Inspecção que contrariamente ao pugnado pela recorrente a Administração Tributária não deixou de elencar os normativos legais em que fez assentar a sua actuação. Tanto assim é, que a recorrente contraria veementemente as conclusões a que chegou a Administração Tributária ao arguir na petição inicial o vício de violação de lei.

Vale isto por dizer que, improcede nesta parte o recurso.

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas (IRC)

A questão de fundo que importa apreciar e decidir é a de saber se é ilegal a liquidação adicional de IRC que se baseou numa correcção meramente aritmética à matéria tributável da recorrente por sua vez determinada pela desconsideração das facturas n.ºs 239 de 29.01.2010, 243 de 22.02.2010, 245 de 09.03.2010, 246 de 08.04.2010, 249, de 11.05.2010, 252 de 08.06.2010, 254 de 01.07.2010, 257 de 26.07.2010, 261 de 31.08.2010, 263 de 16.09.2010, 267 de 09.10.2010 e 278 de 16.12.2010, todas emitida pela sociedade «P....., Lda.» que a Administração Tributária entendeu não corresponder a efectivas prestação de serviços.

Num caso como este, a jurisprudência aponta que o ónus da prova se reparte, em processo onde o contribuinte impugne a actuação da Administração Tributária, desconsiderando operações consubstanciadas em determinadas facturas existentes na escrita daquele, no sentido de caber a esta (Administração Tributária) a prova dos pressupostos da sua actuação e àquele (contribuinte) a prova de que as questionadas operações tiveram, efectivamente, lugar. (Entre muitos outros vide: Acórdão do STA de 30.04.2003, proferido no processo n.º 0241/03, disponível no endereço www.dgsi.pt).

Todavia, não é necessário que a Administração Tributária prove os pressupostos da simulação previstos no artigo 240.º do CC (a existência de divergência entre a declaração e a vontade negocial das partes por força de acordo entre o declarante e o declaratário, no intuito de enganar terceiros), sendo bastante a prova de elementos indiciários que levem a concluir nesse sentido, isto é, de indícios sérios e objectivos, que traduzam uma probabilidade elevada de que as facturas não titulam operações reais, pois de contrário seria praticamente impossível atingir o objectivo legal de tributação do rendimento real e de combate à fraude fiscal.

E esses indícios podem colher-se não só junto da escrita e contabilidade de quem arquivou e relevou contabilisticamente os documentos em causa, como colher-se junto de elementos

externos a essa contabilidade, sendo que só perante esses concretos indícios, essa elevada probabilidade, cessa a presunção de veracidade das operações constantes da escrita e dos respectivos documentos de suporte, passando a competir ao contribuinte o ónus de provar que elas efectivamente se realizaram, comprovando os custos contabilizados como o impõe o artigo 23.º do CIRC.

Cabe, assim, ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das operações, mediante a demonstração da existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito de ver tais custos relevados negativamente na sua matéria tributável, não lhe bastando criar dúvida sobre a sua veracidade, ainda que fundada, pois neste caso o artigo 100.º do CPPT não tem aplicação. No mesmo caminho trilha a jurisprudência do nosso Tribunal Superior (Supremo Tribunal Administrativo) como se pode ver, entre muitos outros, no Acórdão de 30.04.2003, proferido no processo n.º 0241/03: « (...) *cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, ou seja, ... da existência dos factos de que depende legalmente que ela deva agir ou possa agir em certo sentido* », *como factos constitutivos de tal direito, em termos daquele princípio da legalidade, segundo a sua actual compreensão, entendido não como mero limite à actividade da administração mas como fundamento de toda a sua actividade.*

O que corresponde ao ensinamento de Vieira de Andrade in Justiça Administrativa, 2ª edição, pág, 269: "há-de caber, em princípio à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos.»

Assim, « (...) *quando o acto da Administração se traduza na afirmação positiva da prática, pelo contribuinte, do facto tributário e da sua expressão quantitativa, é a ela que incumbe a prova da sua verificação, devendo a dívida ser resolvida pelo tribunal contra ela.* » (disponível no endereço www.dgsi.pt).

Daí que seja curial rejeitar como custo uma quantia titulada por facturas quando, após averiguações, a Administração Tributária conclui haver sérios indícios de que aquelas titulam operações simuladas e, conseqüentemente, que tais custos não são reais. É que, visando-se a tributação do lucro real, não pode consentir-se a dedução de custos fictícios, sob pena de aceitação da fraude fiscal.

Será, a esta luz que terá de analisar-se se a Administração Tributária alegou elementos indiciários suficientemente consistentes e aptos a justificar e suportar a sua conclusão sobre a necessidade de alterar o rendimento declarado pela Impugnante a nível de custos fiscais. Isto dito, importará, em primeiro lugar, analisar se a Administração Tributária fez a prova que lhe competia da verificação de indícios que permitem concluir que às facturas contabilizadas pela Recorrente e emitidas pela «P.....,Lda..» não subjaz a prestação dos serviços que, alegadamente, teriam implicado a respectiva emissão. Vejamos, então.

Em sede de procedimento inspectivo a Administração Tributária, fundamentou materialmente a conclusão a que chegou elencando os seguintes “*factos-índice*”:

- As facturas não eram pagas da conta da sociedade. O que acontecia, e tal afirmação não é refutada pela Recorrente, era que os montantes constantes das facturas eram transferidos para a conta bancária do sócio gerente da sociedade;
- A sociedade P..... não apresentou qualquer declaração para efeitos de IVA ou IRC relativamente ao exercício de 2010;
- A sociedade P..... não tinha mercadorias, matérias-primas ou imobilizado, não possuía pessoal ao seu serviço nem subcontratado, não possuía máquinas nem equipamentos alguns;
- É ainda afirmado pelas empresas onde a Recorrente realizou os trabalhos que esta não recorreu a qualquer subcontratação de terceiros para a realização dos trabalhos e que os trabalhadores que os realizaram foram os senhores J..... e F....., que são trabalhadores que constam da declaração Modelo 10/Anexo J da impugnante no ano de 2010.

Analisados tais indícios, parece-nos evidente que os mesmos, (recolhidos junto da emitente da facturas e da análise à contabilidade da Recorrente) se apresentam suficientes e objectivos para abalar a credibilidade da contabilidade da recorrente e, portanto, a Administração Tributária cumpriu o dever que sobre si recaía de recolher indícios sérios e credíveis de que os serviços em questão não foram prestados.

Posto isto, incumbia à recorrente ter alegado e provado factos que provassem a veracidade das operações económicas, o que poderia ser alcançado com a descrição da relação comercial que estabeleceu com o emitente das facturas, quando se iniciou, como, onde, como eram feitos cada

um dos contactos, como era estabelecido o preço e quaisquer outras particularidades da relação que apenas quem nela esteve pode descrever.

Ora, como adiantou o Tribunal «a quo» nem sequer ficou provado que a sociedade «P.....,Lda.» tivesse quaisquer trabalhadores que ao seu serviço tivesse, nem que possuísse material para efectuar os serviços que constam das facturas.

Por outro lado, não logrou provar a recorrente que as quantias transferidas para a conta pessoal do sócio gerente da recorrente fossem para pagar as alegadas facturas, ainda que através de levantamentos em numerário. De facto, nenhum elemento probatório foi junto aos autos capaz de convencer o tribunal desse facto.

Acresce que, independentemente de ser ou não possível identificar o destinatário do pagamento, é a própria recorrente que afirma ter violado o disposto no n.º 1 do referido artigo 63.º-C, ao não efectuar todos os recebimentos e pagamentos através da conta bancária do sujeito passivo de IRC, confirmando o que é afirmado pela Administração Tributária

E, como a recorrente não fez prova da veracidade das operações em causa, de modo que, só podemos apontar e aceitar que não cumpriu com o ónus de afastar os indícios ponderosos da simulação da facturação mencionada, recolhidos pela Administração Tributária, como aliás, decidiu a Mmª Juiz do TAF de Almada.

Assim, e em síntese conclusiva, naufragando as conclusões da Recorrente terá o recurso que improceder.

Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Na sequência das conclusões retiradas a propósito da desconsideração fiscal incidente sobre as facturas questionadas nestes autos, entendeu a Administração Tributária que o IVA constante das mesmas não pode ser considerado como dedutível com base no disposto no artigo 19.º, n.º 3 do CIVA.

Posição que foi acolhida na sentença e que merece nosso acolhimento.

Vejamos porquê.

O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ) tem vindo, a entender de modo reiterado, que, o direito a dedução constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA que não pode, em princípio, ser limitado e que se exerce imediatamente em relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efectuadas a montante (Neste sentido, vide entre outros - Acórdãos de 21 de março de 2000, Gabalfrisa, C-110/98 a C-147/98, 15 de dezembro de 2005, Centralan Property, C-63/04, de 6 de julho de 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04 e 6 de dezembro de 2012, Bonik, C-285/11).

Por economia de meios, transcreve-se, o que, a este propósito, se escreveu no processo C-285/11, que acima se assinalou:

«23 O regime das deduções assim estabelecido visa aliviar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no quadro de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante dessa forma a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, independentemente do seu fim ou do seu resultado, na condição de essas atividades estarem elas mesmas, em princípio, sujeitas a IVA (v. acórdãos de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, Colet., p. I-5547, n.º 37, e de 22 de dezembro de 2010, Dankowski, C-438/09, Colet., p. I-14009, n.º 24).

24 Resulta assim do artigo 17.º, n.º 2, da Sexta Diretiva que o sujeito passivo tem o direito de deduzir os montantes de IVA que lhe são faturados pelos serviços que lhes são prestados, na medida em que esses serviços sejam utilizados para as necessidades inerentes às suas operações tributadas (v., neste sentido, acórdão de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Colet., p. I-3459, n.º 17 e jurisprudência referida).

<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=137304&doclang=PT>.

No plano nacional, dispõe o artigo 19.º, n.º 3 do CIVA que «Não poderá deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que esteja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.».

Esse princípio vai na linha de defesa dos interesses da Fazenda sendo seu escopo fundamental a manutenção da cadeia das deduções ao frustrar as tentativas de obtenção da dedução de imposto não suportado mediante a exigência de facturas de aquisição de bens e serviços pelos sujeitos passivos, travando o passo à evasão fiscal.

Com efeito, não há direito à dedução quando a operação é simulada ou se o preço constante da factura ou documento equivalente é simulado, o que o mesmo é dizer que nessas situações não é admitido o direito à dedução do imposto respectivo a fim de não se obter dedução de um imposto que não foi suportado pelo sujeito passivo.

Ora, radicando a correcção em análise nas mesmas facturas que determinaram a correcção em sede de IRC, e com base no mesmo relatório dos Serviços de Inspeção Tributária (mesmos

indícios), na medida em que a recorrente não fez prova da veracidade das operações em causa, determinante do procedimento de desconsiderar os custos correspondentes aos montantes inscritos, só podemos aceitar que a recorrente não tem direito à discutida dedução de IVA, como decidiu o Tribunal « *a quo* ».

Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS)

Em sede de inspecção tributária foi ainda verificado que os valores constantes das facturas emitidas pela «*P....., Lda.*», foram contabilizadas a débito na conta de fornecedores (22111275), valores que a recorrente transferiu não para aquela sociedade, mas para a conta bancária titulada pelo seu sócio-gerente. E, foi neste circunstancialismo que a Administração Tributária veio a considerar que aqueles pagamentos efectuados ao sócio-gerente (J.....) configuram rendimentos da categoria E de IRS por ele auferidos, a título de adiantamento por conta de lucros, conforme dispõe a alínea h) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS. E porque da análise aos registos contabilísticos da Recorrente não foi detetado que esta tivesse retido o imposto (IRS) na fonte, à taxa liberatória de 21,5%, conforme obriga a alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º e a alínea a) do n.º 2 do artigo 101.º, ambos do CIRS, nem procedido à sua entrega nos cofres do Estado, no prazo previsto no n.º 3 do artigo 98.º, também do CIRS, foi o imposto não retido e não entregue, corrigido.

A Recorrente não se conforma com o assim decidido, alegando em síntese, que « (...) *o seu Sócio J..... que avançava com o dinheiro para pagar as despesas em nome da Recorrente sendo depois aquando do pagamento dos seus clientes reembolsado singelo de tais valores.* ». Vejamos se estes argumentos são procedentes.

Começamos por ter presente que é sobre a Administração Tributária que recai o ónus de alegar e provar factos índices donde se pudesse extrair aquela conclusão (cfr. artigo 74.º da LGT), impondo-se verificar se a argumentação constante do Relatório de Inspecção e vertida no probatório contém factos objectivos susceptíveis de demonstrar que a quantia em causa foi colocada à disposição do sócio e se permite extrapolar a conclusão de que estamos perante adiantamento por conta dos lucros e, como tal, rendimento de capitais, categoria E, nos termos do estatuído no artigo 5.º, n.º 1 e n.º 2, alínea h) do CIRS, para depois concluir que a Recorrente estava obrigada a reter na fonte a importância correspondente a essa quantia.

Sob a epígrafe «*Rendimentos da Categoria E*» consagra o artigo 5.º, n.º 2, alínea h) do CIRS (redacção aplicável):

«1 - Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidas no número anterior compreendem, designadamente: (...)

h) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;».

O preceito transcrito, sistematicamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência real), consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo os adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados. Mas para que tal suceda é necessário que se prove a existência de lucros e que estes foram colocados à disposição dos sócios ou titulares, sendo que não existe qualquer presunção de que no caso de haver lucros estes sejam recebidos pelos sócios ou titulares.

Por sua vez, o artigo 6.º, n.º 4, do mesmo Código, sob a epígrafe «*Presunções relativas a rendimentos da categoria E*» estatui que «*Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros*».

Como dissemos, em acórdão, em que fomos relatora, de 26 de Abril de 2016, proferido no processo n.º 04217/10, dos normativos transcritos decorre que se presume: «(...) que as quantias escrituradas em quaisquer contas correntes dos sócios de sociedades comerciais, que não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, correspondem a lucros ou adiantamento por conta de lucros. Com esta presunção, procede-se a uma qualificação supletiva de quantias cuja origem não esteja expressa nas contas correntes em causa.

A lei não se refere expressamente às quantias escrituradas nas contas de sócios a título de suprimentos. O que a lei, com a presunção em análise, quis resolver foi a qualificação das

quantias escrituradas cuja "causa" jurídica não foi expressamente declarada. (cfr. José Guilherme Xavier de Basto, in Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos, 2007, págs. 221 e seg.).

Trata-se de uma presunção legal: « (...) estabelecida expressa e directamente na lei), e não uma presunção simples, apenas natural ou judicial, que tenha por base os dados da experiência comum - e que, como se sabe, é admitida só nos casos e nos termos em que é admitida a prova testemunhal de acordo com o disposto no art. 351.º do C. C.

Por isso, vale a regra constante do n.º 2 do art.º 350.º do C.C., própria para as presunções legais - as quais, para serem destruídas (nos casos em que a lei o permite) têm de ser ilididas mediante prova em contrário.

No caso de presunção natural, não é necessário fazer a prova do contrário do facto presumido, bastando abalar a convicção resultante da presunção, e não, necessariamente, fazer prova do contrário do facto a que ela conduz - cfr. neste sentido, entre muitos outros, os acórdãos desta Secção do TCA de 16.12.1997 e de 3.2.1998, recursos n.ºs 65 229 e 39/97, respectivamente.» (Acórdão deste Tribunal Central Administrativo de 11.01.2011, proferido no processo n.º 04357/10, disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Coloca-se, então a questão de saber se a Administração Tributária cumpriu o ónus de alegar e provar factos índices donde se pudesse extrair conclusão que extraiu (cfr. artigo 74.º da LGT), no sentido de que foram postos à disposição do sócio-gerente proveitos auferidos pela recorrente, constituindo adiantamentos por conta de lucros e, nessa medida, devem ser qualificados como rendimento de capitais nos termos do artigo 5.º, n.º2, alínea h) do CIRS.

Em razão do exposto, considerando que os mencionados montantes pertencem à Recorrente (proveitos), (que aliás não vem questionado), perante a ausência de prova que tenham sido devolvidos e não se encontrando demonstrado que, o sócio gerente avançava com o dinheiro para pagar as despesas em nome da recorrente sendo depois aquando do pagamento dos seus clientes reembolsado singelo de tais valores e, não constando escriturado nas respectivas contas sociais, entendemos que tais valores são tributáveis segundo as regras de incidência contidas no artigo 5.º, n.º2, alínea h) do CIRS.

Nesta senda, pronunciou-se o Acórdão deste Tribunal Central Administrativo de 22.02.2011, proferido no processo n.º 04487/11, nos termos seguintes: «O montante de proveito de uma sociedade directamente depositado na conta bancária pessoal de um seu gerente, que o não fez relevar na sociedade, tem de se entender que o foi a título de adiantamento por conta de lucros e que constitui um rendimento deste, a tributar em sede de IRS, categoria E, como rendimento de capitais, de englobamento obrigatório no rendimento colectável.» (disponível em texto integral em www.dgsi.pt).

Assim, perante o exposto, não pode deixar de aqui se considerar que a Administração Tributária demonstrou os pressupostos legais da sua actuação.

Daí decorre que passou a incumbir à recorrente o ónus de provar de que «Existia uma CONTA CORRENTE entre a sociedade (E.....) e o seu sócio gerente (J.....), sendo o seu Sócio J..... que avançava com o dinheiro para pagar as despesas em nome da Recorrente sendo depois aquando do pagamento dos seus clientes reembolsado singelo de tais valores.».

Perante a matéria assente, conclui-se, assim, que se a recorrente pretendia pôr em causa a qualificação do facto tributário, de acordo com a jurisprudência acima citada, teria que alegar e provar factos (através de prova concludente) que pusessem em dúvida (fundada) os pressupostos em que assentou o juízo de probabilidade elevado feito pela Administração para prova da existência do facto tributário, o que não logrou fazer.

Improcedendo, pois, todas as conclusões da alegação da Recorrente, é de negar provimento ao presente recurso jurisdicional e confirmar a sentença recorrida.

IV.CONCLUSÕES

I. Quando está em causa a correcção de liquidações de IRC por desconsideração dos custos documentados por facturas reputadas de falsas pela Administração Tributária, tem esta o ónus de fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação.

II. O artigo 19.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado só exclui o direito à dedução do imposto que resulte de operação simulada, é sobre a Administração Tributária que recai o ónus de provar os factos constitutivos do direito à liquidação adicional.

III. Em ambas as situações, obtendo a Administração Tributária recolhido indícios, objectivos, sérios e credíveis de que a operação comercial titulada por uma factura não é real, cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade dessa transacção, sob pena de ficar afastada a dedutibilidade do custo representado por tal títulos de despesa e o dierito á dedução do IVA correspondente.

IV. Sistemáticamente inserido na categoria de incrementos patrimoniais (normas de incidência

real) o artigo 5.º, n.º2, alínea h) do CIRS Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) consagra como rendimentos de capitais sujeitos a incidência de IRS os lucros, incluindo os adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos respectivos associados. Mas para que tal suceda é necessário que se prove a existência de lucros e que estes foram colocados à disposição dos sócios ou titulares, sendo que não existe qualquer presunção de que no caso de haver lucros estes sejam recebidos pelos sócios ou titulares.

V. DECISÃO

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

Custas a cargo da Recorrente.

Após trânsito, remeta cópia certificada do presente acórdão ao Tribunal Judicial da Comarca de Lisboa - Juízo de Instrução Criminal do Barreiro - Serviços do Ministério Público (Processo Inquérito n.º 3/15.0IDSTB).

Lisboa, 23 de Abril de 2020.

[Ana Pinhol]

[Isabel Fernandes]

[Jorge Cortês]