

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 753/2025-T

**Tema: IVA – Faturas falsas; Ónus da prova; Caducidade do Direito à liquidação;
Procedimento de inspeção interno; Dever de fundamentação**

SUMÁRIO

- I. O Recolhidos no âmbito de um procedimento inspetivo, indícios sérios e credíveis da existência de faturação falsa, inverte-se o ónus da prova, passando a impender sobre o sujeito passivo o ónus de demonstrar a veracidade da sua contabilidade, designadamente que as faturas em causa titulam negócios reais.**
- II. A AT não tem de fazer prova do acordo simulatório, bastando-lhe demonstrar a factualidade que a levou a concluir pela existência de faturação falsa.**
- III. A norma do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado (OE) para 2006). Nos termos deste preceito, o prazo de caducidade do direito à liquidação sofre um alargamento até ao arquivamento ou até ao trânsito em julgado da sentença penais, sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal.**
- IV. Não resulta, nem da letra, nem da teleologia da norma, que, para efeitos do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, seja exigível, a par de uma identidade objetiva, entre facto tributário e facto objecto de inquérito criminal, uma identidade subjetiva, entre o arguido ou agente e o sujeito passivo de imposto.**
- V. A redação do Decreto-Lei 36/16 de 01-07, alargou o âmbito do conceito de procedimento de inspeção interno. Neste aditamento, a referência aos documentos “*obtidos no âmbito do procedimento*” tem em vista os casos em que são obtidos documentos de entidades externas que são integrados no procedimento de inspeção, pois os outros, ou seja, os que já a AT detinha, são abrangidos pela referência aos “por esta detidos.”**

VI. Deve considerar-se fundamentado o ato quando ele se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível por um destinatário normal colocado na posição em que se encontra o seu real destinatário.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Filipa Barros, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar este Tribunal Arbitral Singular, constituído a 03 de novembro de 2025, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., **LDA.**, sociedade por quotas, com o número de identificação fiscal (“NIF”) ... e com sede na ..., n.º ..., ...-... ..., (“Requerente”), vem, nos termos e para os efeitos previstos no disposto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), e n.º 2 e no artigo 5.º, n.º 2, todos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), bem como no artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), apresentar o presente Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante “PPA”) com vista à anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pela Requerente e notificado através do Ofício n.º..., de 29-05-2025, no âmbito do processo n.º ...2024..., enquanto ato imediato da presente impugnação e, bem assim, as liquidações de Imposto sobre o Valor Acrescentado (“IVA”) n.º 2024..., 2024..., 2024 ... e 2024..., relativas aos períodos de janeiro, fevereiro, setembro e outubro de 2014, e de juros compensatórios, emitidas pela Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT” ou “Requerida”), enquanto atos mediatos da presente impugnação.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea a), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do CAAD designou a signatária como árbitro do presente tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no competente prazo.

Em 14.10.2025, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, à qual não opuseram recusa nos termos conjugados dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas b) e c) e 8.º do RJAT e artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

Em consonância com a al. c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, conforme comunicação

do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o tribunal arbitral singular ficou constituído em 03.11.2025.

Notificada para o efeito por despacho de 07.11.2025, a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT, apresentou a sua resposta em 15.12.2025, defendendo-se por impugnação, pugnando pela improcedência do pedido.

Por despacho de 14.01.2026, foi designada a data de 10 de fevereiro de 2026 para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, com a inquirição das testemunhas apresentadas pela Requerente e declarações de parte.

Na sequência da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, as partes apresentaram alegações finais escritas, de facto e de direito, tendo mantido os argumentos apresentados nos respetivos articulados iniciais.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II. Posição da Requerente

Para fundamentar o seu pedido alega, em síntese:

a) Da caducidade do direito à liquidação

A AT funda o direito a liquidar o imposto em questão no artigo 45.º, n.º 5, da LGT que dispõe que *«[s]empre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.»*

O alargamento de um prazo constitui, assim, um prolongamento que ultrapassa o prazo anteriormente fixado, acrescentando-lhe, dilatando-o. A prorrogação de um prazo pressupõe, assim, que o prazo inicial ainda não esteja findo.

Ou seja, para a Requerente, para que o prazo seja alargado nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, é necessário que o prazo inicial de caducidade de 4 anos previsto no n.º 1 do

artigo 45.º da LGT não se encontre ainda transcorrido à data da instauração de procedimento criminal. Assim, um prazo apenas pode ser alargado quando esse prazo se encontre, ainda, em curso.

In casu, decorre dos factos constantes dos autos, que o inquérito criminal base dos autos foi instaurado apenas em 22-10-2019, com a constituição da Requerente como arguida, conforme confirma a AT no RIT, e não contesta no despacho que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

A Requerente aduz ainda que o arguido nunca foi notificado da inspeção externa referente a 2014, razão pela qual nunca foi aplicado o artigo 46.º da LGT, portanto o prazo nunca esteve suspenso ao abrigo desta norma. O inquérito penal em questão é anterior a qualquer ação inspetiva.

Conclui a Requerente, defendendo que não há lugar à aplicação do alargamento do prazo de caducidade previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, sendo aplicável o prazo geral de 4 anos.

b) Da violação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT

Embora a AT faça referência à existência de um processo-crime de facto (que veio a culminar no seu arquivamento), não é menos certo que a AT olvidou-se de demonstrar que os factos em apreço nos autos resultam diretamente do aludido processo-crime. Neste contexto, a Requerente entende que não ter havido lugar a qualquer identificação ou correspondência da identificação dos factos que determinaram a instauração do inquérito criminal e a invocação (e comprovação que se lhe impunha) de que as liquidações em apreço nos presentes autos estavam dependentes da investigação no processo criminal fiscal. Não se descortina, ainda, de que o conhecimento dos factos determinantes e subjacentes às referidas liquidações foram obtidos a partir das investigações realizadas no âmbito do processo-crime.

Defende a Requerente que a invocação da existência de processo de inquérito não é suficiente, nem o é o exercício, em abstrato, que os factos do RIT integraram o âmbito de um processo-crime, para se socorrer do n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

Desta forma, era essencial que a AT demonstrasse que as liquidações objeto do presente pedido de pronúncia arbitral respeitam a factos relativamente aos quais tivesse sido instaurado inquérito criminal, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, o que não se verificou.

Ora, no RIT não vem sequer alegado e, muito menos, demonstrado que as liquidações objeto do presente PPA respeitam a factos relativamente aos quais tivesse sido instaurado inquérito criminal, nos termos e para os efeitos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, pelo que as liquidações em apreço enfermam de ilegalidade, devendo ser anuladas nos termos do artigo 163.º do CPA e artigo 99.º do CPPT.

c) Da errada qualificação do âmbito dos atos de inspeção

No que se refere ao âmbito da inspeção, a Requerente foi notificada do início de um *“procedimento inspetivo interno parcial referente ao ano de 2014”*. A este respeito cita o disposto no artigo 13.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (doravante “RCPITA”), bem como o disposto no artigo 46.º, n.º 7 do RCPITA.

Nos termos das referidas disposições, os procedimentos tanto podem ter em vista a averiguação da situação tributária do sujeito passivo e, sendo caso disso, alterar os elementos declarados, como a mera recolha de elementos. Porém, se tais fins implicarem a análise de outros elementos, o procedimento corre nas instalações do contribuinte inspecionado ou no local onde tais elementos se devam encontrar, o procedimento é, necessariamente, externo.

Refere a Requerente que a *“a qualificação dada pela AT a um procedimento não tem carácter vinculativo, se vier a revelar-se que o conteúdo dos atos praticados for contrário à qualificação dada, isto é, a classificação formal do procedimento será, posteriormente, validada, ou não, pelos atos que a AT praticar”*. Sendo inegável no caso dos autos que a Requerente foi alvo de atos de inspeção que não se realizaram exclusivamente nas instalações dos serviços da administração tributária, através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento.

Conclui defendendo que os aludidos atos praticados se subsumem a uma verdadeira inspeção tributária com natureza externa, cuja falta de notificação à Requerente do correto âmbito da inspeção tributária traduzir-se-ia em omissão de uma formalidade essencial do procedimento inspetivo invalidante dos posteriores termos procedimentais, designadamente da liquidação posterior que neles se suporta.

d) Da presunção de veracidade da contabilidade e ónus da prova

Neste segmento, e quanto à questão de fundo, defende que o argumento único da AT assenta na alegação de que as faturas emitidas pelos fornecedores B..., C... e D... à Requerente titulam operações simuladas. Contudo, tal conclusão viola os mais elementares princípios em matéria de prova no direito tributário.

Começa por referir que nos termos do artigo 75.º da LGT os contribuintes beneficiam de uma presunção de veracidade das declarações apresentadas nos termos da lei, bem como dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade.

Acresce que a Requerente é uma entidade com atividade económica real, substancial, e com as suas obrigações declarativas e contabilísticas devidamente observadas, facto reconhecido pela AT.

A AT limita-se a lançar a suspeita e a exigir que a Requerente prove a veracidade de operações registadas na sua contabilidade, presumivelmente verdadeiras. Tendo sido a AT a invocar a existência de um facto (i.e., a simulação de operações) para fundamentar o seu direito a liquidar imposto adicional, em sede de IVA, recaía sobre si o ónus de provar, de forma cabal e inequívoca, que as operações tituladas pelas faturas identificadas no RIT não se realizaram. A AT não apresentou prova sólida, direta e consistente sobre os factos que alega.

A fundamentação da AT radica no facto de o alegado beneficiário efetivo dos aludidos movimentos financeiros ser um terceiro e não as entidades prestadoras dos serviços, a B..., a C... e a D..., e na “convicção” de que parte do dinheiro retornou à esfera patrimonial do gerente da Requerente.

Por outro lado, a AT defende que os serviços contratualizados não foram efetivamente prestados pela B..., pela C... e pela D... .

Ora, à AT incumbia o ónus de provar que as referidas faturas são falsas, que as operações faturadas são fictícias e que os fluxos financeiros não estão relacionados com aquela operação económica, sendo certo que se encontra provado no RIT a existência de faturação entre os referidos fornecedores e a Requerente e, bem assim, o pagamento efetivo daquela fatura através de cheque.

Não basta para inverter o ónus da prova, invocar que a informação constante do RIT provem de um processo-crime, tanto mais quando o referido processo-crime culminou numa decisão de arquivamento, o que espelha e reforça a inexistência de qualquer indício que pudesse conduzir à prática de violação de índole tributária.

Quanto à questão do levantamento ao balcão de todos os cheques bancários relativos ao pagamento das faturas em causa, por um terceiro, tal não constitui indício de falsidade das

operações, pois o facto de um fornecedor instruir o pagamento para uma conta de terceiro ou preferir receber por cheque ao portador, é matéria que diz respeito à relação comercial e financeira entre o fornecedor e os seus próprios credores ou representantes.

Além do mais, a AT reconhece a existência de um fluxo real com a saída do valor das faturas da conta da Requerente. Por conseguinte, se os cheques foram levantados por terceiro, é um facto totalmente alheio à Requerente.

A alegação central que sustentaria a simulação – o retorno dos montantes das faturas à esfera do gerente da Requerente – é apresentada como uma mera "convicção", desprovida de qualquer suporte probatório.

Ora, sem a demonstração de um "circuito de retorno", a tese erigida pela AT no RIT da alegada simulação colapsa por falta do seu elemento essencial: o benefício ilegítimo das faturas por parte da Requerente.

Quanto à não comunicação das faturas através da plataforma e-factura, bem como a emissão das respetivas guias de transporte, trata-se de obrigações da responsabilidade do emitente e não do adquirente, por conseguinte, não podem ser assacadas à responsabilidade da Requerente.

Assim, tratando-se de uma situação de direito à dedução, a declaração de IVA apresentada pela Requerente presume-se verdadeira, não tendo a AT logrado apresentar prova objetiva da ocorrência de uma situação de simulação de negócio.

A Requerente conclui que os atos impugnados de IVA padecem de ilegalidade devendo ser determinada a consequente anulação.

e) Da violação do dever de fundamentação

Por fim, a Requerente imputa ao RIT o vício de violação do dever de fundamentação.

Segundo argumenta, a fundamentação deve consistir numa exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão. Resulta assim de primacial exigência que ao sujeito passivo seja dada a possibilidade de alcançar e perceber as razões subjacentes a essa mesma decisão, para que sobre a mesma possa estar apto a permitir, em tese, formular um juízo sobre o seu mérito e que a decisão não é uma pura demonstração de arbítrio ou de discricionariedade.

Contudo, no RIT subjacente à emissão das liquidações em referência, a AT procedeu a uma fundamentação sumária sem referência às disposições legais alegadamente aplicáveis

ao caso concreto, e assente em meras convicções e presunções sem a correspondente e suficiente fundamentação.

Mais, a AT não justifica o seu entendimento para concluir pela simulação da operação subjacente às faturas em referência, que não se entende o percurso lógico-jurídico trilhado pela AT para chegar à conclusão das correções concretizadas no RIT.

Por conseguinte, o RIT não contém os elementos mínimos que permitam à Requerente alcançar e perceber as razões subjacentes à emissão das aludidas liquidações, porquanto a AT não alegou as razões de facto e os fundamentos de direito de forma perceptível, clara e congruente, devendo, com efeito, entender-se que a AT não cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente aos atos de liquidação em referência.

A Requerente não juntou documentos, requereu a tomada de declarações do seu legal representante, e arrolou duas testemunhas.

II.b Posição da Requerida

a) Da alegada caducidade do direito à liquidação

A AT refere a este respeito que a data relevante para que se dê o alargamento do prazo de caducidade é a instauração do processo de inquérito, o que, in casu, ocorreu em 10/10/2014, e não na data da constituição da Requerente como arguida naquele processo, como defende a Requerente, o que teve lugar em 22/10/2019.

Em apoio da sua tese, a AT enuncia jurisprudência dos tribunais superiores e um Acórdão do Tribunal Constitucional, no sentido de que a instauração de inquérito crime às sociedades emitentes / utilizadoras das faturas reputadas de falsas é suscetível de fazer operar o artigo 45.º, n.º 5 da LGT relativamente à caducidade do imposto, independentemente do momento em que o sujeito passivo de imposto tenha sido constituído arguido.

Ora, tendo o processo de inquérito sido objeto de despacho de arquivamento parcial em 26/06/2023, por aplicação do referido artigo 45.º, n.º 5 da LGT, a AT teria um ano para proceder à liquidação do imposto, sendo certo que as liquidações datam de 14/05/2024 (IVA) e de 17/05/2025 (juros compensatórios), datando os respetivos acertos de contas também de

17/05/2025, pelo que, segundo entende, as liquidações em crise não padecem do vício de caducidade.

b) Da não verificação dos pressupostos de aplicação do artigo 45.º, n.º 5 da LGT

A AT repudia a tese apresentada pela Requerente quanto à ausência de identificação ou correspondência da identidade dos factos que determinaram a instauração do inquérito criminal e a invocação (e comprovação que se lhe impunha) de que as liquidações em apreço nos presentes autos estavam dependentes da investigação no processo criminal fiscal.

Segundo a Requerente, não se *“descortina, ainda, de que o conhecimento dos factos determinantes e subjacentes às liquidações em crise foram obtidos a partir das investigações realizadas no âmbito do processo-crime.”*

Ora, para AT é inequívoca a identidade entre os factos subjacentes ao mencionado processo de inquérito e os factos subjacentes às liquidações questionadas nos autos. Com efeito, as faturas cujo IVA não pode ser deduzido foram objeto de inquérito criminal, pelo que se verifica identidade objetiva entre o processo fiscal e o inquérito criminal, que determina o alargamento do prazo de caducidade, nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, tendo ademais a Requerente sido constituída arguida naquele processo, o que nem sequer seria para tal necessário.

Assim, também nesta sede deve improceder o pedido da Requerente.

c) Da qualificação do procedimento inspetivo como interno

Segundo a AT a qualificação do procedimento inspetivo como interno foi correta. Com efeito, a argumentação da Requerente assenta numa premissa errada, pois nos termos do artigo 13.º do RCPITA, um procedimento é interno quando os atos se efetuam *“exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento”*, pelo que a lei é clara ao não restringir o procedimento interno a documentos que a AT já detinha, mas inclui os que forem obtidos para análise no âmbito do procedimento.

Ora, a documentação constante dos autos foi obtida por autorização concedida à AT por parte da Procuradora do Ministério Público da Procuradoria da República da Comarca de Braga, do Departamento de Investigação e Ação Penal, para que a AT pudesse utilizar a

documentação contabilística e financeira apreendida, relatórios técnicos e pareceres, bem como outra dos autos que se revele necessária à instrução dos processos de liquidação e/ou de contra-ordenação que foram instaurados em razão do arquivamento proferido no âmbito do processo de inquérito.

É, por conseguinte, manifesto que em momento algum houve deslocação às instalações da Requerente ou de terceiros para recolha de elementos, atos que caracterizam, por definição, uma inspeção externa, que no caso não teve lugar.

d) Da alegada violação do dever de fundamentação

A Requerida não aceita que possa colher a alegação de violação do dever de fundamentação.

Para este efeito, faz referência ao RIT, o qual é claro ao mencionar o motivo subjacente ao procedimento inspetivo, esclarecendo que resulta do despacho de arquivamento proferido pelo Ministério Público no âmbito do processo de inquérito n.º .../14...IDBRG, com vista a corrigir fiscalmente, em sede de IVA e/ou IRC, os períodos em que a vantagem patrimonial decorrente da utilização de faturas falsas, por declaração fiscal, é de montante inferior a € 15.000,00, tendo sido determinado, nesta parte, o arquivamento dos autos, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT.

Ora, é por demais evidente que a Requerente teve conhecimento do mencionado processo de inquérito (no âmbito do qual foi constituída arguida), conhece perfeitamente os factos em discussão, bem como o detalhe das operações e provas que dele fazem parte.

As disposições legais aplicáveis foram devidamente mencionadas no RIT, que faz parte integrante dos presentes autos.

Acrescenta AT que a Requerente deduziu reclamação graciosa, bem como o presente procedimento arbitral, não se inferindo dos mesmos a falta de conhecimento dos factos em causa, ou disposições legais aplicáveis, pelo contrário, a Requerente procura contra-argumentar, ponto por ponto, os indícios e o raciocínio constantes do RIT.

A AT conclui considerando plenamente demonstrado que foi cumprido o dever de fundamentação e que a Requerente compreendeu o percurso que conduziu às liquidações adicionais em discussão, ainda que com ele não concorde.

e) Da alegada violação da presunção de veracidade da contabilidade da Requerente e do ónus da prova

A este respeito invoca a Requerida que não obstante a contabilidade beneficiar da presunção de veracidade, o certo é que essa presunção é ilidível. A AT reuniu um conjunto de indícios que abalam a presunção de veracidade que incide sobre a contabilidade, pelo que o ónus da prova foi invertido e passou a incumbir à Requerente demonstrar que as operações em causa se realizaram efetivamente.

Recorda a Requerida que o procedimento inspetivo resultou de um processo de inquérito relativo a um esquema de fraude fiscal, envolvendo várias empresas, entre elas a Requerente, quer como emitente de faturas que não titulam operações reais, como por exemplo para a H..., quer como utilizadora de faturas falsas, visando a dedução de gastos não reais e a dedução do IVA das mesmas. A AT sublinha que a Requerente foi objeto de acusação em relação a alguns períodos de 2014, esclarecendo que o motivo pelo qual o processo sub iudice foi parcialmente arquivado, respeita ao não preenchimento do valor mínimo da vantagem patrimonial apurada.

A AT apresenta jurisprudência dos tribunais superiores segundo a qual não se lhe impõe efetuar prova direta da simulação, bastando-lhe demonstrar a existência de indícios sérios de que as faturas em causa não titulam operações reais.

Ora, os indícios reunidos abalam a presunção legal de veracidade das declarações do contribuinte e permitem abalar a credibilidade das faturas em questão, as quais foram emitidas por sociedades, sem estrutura adequada para prestar serviços, e caracterizadas no processo crime como emitentes de faturação falsa.

Em face da prova reunida, cabia à Requerente provar a efetiva realização do serviço, o que não fez, nem em sede de reclamação graciosa, nem na presente sede.

III. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

A apreciação das exceções invocadas pela Requerida, na Resposta que ofereceu, será efetuada na sequência da fixação da matéria de facto.

IV. DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

IV.1 Factos provados

1. A Requerente é uma sociedade por quotas, constituída em 2011, que se dedica à atividade de fabricação de artigos têxteis confeccionados exceto vestuário (CAE 13920); - (cfr. Processo Administrativo, doravante “PA”, junto aos autos);
2. Sendo sujeito passivo de IVA, encontrava-se enquadrada no regime normal com periodicidade trimestral até 31/12/2013, nos termos da alínea b), do artigo 41.º, n.º 1 do CIVA, estando enquadrada no regime normal com periodicidade mensal a partir de 01/01/2014, nos termos da alínea a) do artigo 41.º, n.º 1 do CIVA.
3. À data da constituição, o capital social da Requerente era de € 5.000,00, representado por duas quotas iguais (cada uma no valor de € 2.500,00), detidas por E... (NIF...) e F... (NIF...), sendo os 2 sócios-gerentes, bastando apenas a assinatura de um deles para vincular a sociedade; - (cfr. PA);
4. A Requerente tinha como objeto social o “*Comércio por grosso de artigos têxteis, exceto vestuário e a prestação de serviços de apoio à hotelaria*”. - (cfr. PA);
5. Em 2012 F... renuncia à gerência da Requerente, alienando a sua quota a E..., que passa a figurar como único gerente da sociedade. - (cfr. PA);
6. A publicitação dos atos supra descritos foi promovida pelo advogado G..., figura maior da associação criminosa em investigação pelo Ministério Público o qual foi constituído arguido e acusado pelo Ministério Público. - (cfr. PA);
7. Nos termos do despacho de acusação do Ministério Público plano gizado por um conjunto de empresários, incluindo a A..., H..., B..., C..., D... entre outras, a A... inscrevia na sua contabilidade faturas emitidas por aqueles arguidos, que para o efeito forjavam o seu conteúdo uma vez que tais documentos não correspondiam a operações reais, por forma a incluir na contabilidade da utilizadora despesas que não foram efetivamente suportadas e obter deduções de IVA que não tinha direito e bem assim, incrementando custos e diminuindo o lucro tributável, e consequentemente o valor do imposto a pagar ao Estado Português; - (cfr. Pontos 54 a 66 e ponto 578 do Despacho de Acusação);
8. Mesmo após a saída de F... dos órgãos de gestão da Requerente, para proceder à constituição da sociedade H..., aquele manteve uma relação de proximidade pessoal e profissional com E...; - (cfr. RIT e declarações de E...);

9. Nos exercícios de 2013 e 2014 a H... enfrentava um cenário de estrangulamento financeiro não beneficiando da confiança dos seus fornecedores por falta de cumprimento dos compromissos assumidos; - (cfr. Declarações de E...);
10. Os pedidos de emissão de faturação foram dirigidos ao advogado G... por parte de F... ou de pessoas ligadas a este e à H..., pois pelo menos parte desta faturação tinha como beneficiária efetiva esta sociedade. - (cfr. Ponto 583 do Despacho de Acusação);
11. Parte da faturação falsa, registada na contabilidade de A..., foi depois repercutida a favor da H..., tal como resultava do plano gizado entre os empresários E... e F...; - (cfr. Ponto 584 do Despacho de Acusação);
12. Em 10/09/2014 a D... faturou à Requerente matérias primas pelo valor de €20,967.01, constando da descrição da fatura o seguinte: *“sacos de garrafão, Almofadas (de vários tipos), lençol (de vários tipos), capas com elásticos, envelopes duplos, toalhas, protetor de colchão*); - (cfr. Doc. n.º 6 junto com a reclamação graciosas, a fls. 111 do PA);
13. Em 17/09/2014, a Requerente faturou à H... os artigos descritos no ponto anterior, no valor de €31.452,95, incluindo a sua margem comercial; - (cfr. Doc. n.º 6 junto com a reclamação graciosas, a fls. 112 e 113 do PA);
14. Nas faturas juntas aos autos, não se verifica correspondência dos descritivos entre a fatura emitida pelo fornecedor à A... e a refaturação desta à H..., com margem comercial. Refere a este respeito E... o seguinte: *“não fazia a gestão e a forma como isso era tratado pelos serviços administrativos não sei dizer” (...)* e acrescenta *“partilhávamos relações comerciais e instalação físicas, (...) eles ficavam-me a dever muito dinheiro e separámo-nos, e eles faliram. Hoje está tudo liquidado”*; - (cfr. depoimento de E...).
15. À pergunta se conhecia I..., funcionário da H... à data dos factos, a resposta foi “Não”; - (cfr. depoimento de E...).
16. Quanto à encomenda e produção das mercadorias junto dos fornecedores subcontratados pela A..., em nome da H..., referiu-se o seguinte: *“os produtos eram feitos nas instalações dos subcontratados, não sei porque é que as mercadorias não eram acompanhadas de documentos de transporte (...) quem fazia a gestão e contratação, era a K... (funcionária da H...), mas como a H... tinha dificuldades financeiras e dificuldade em adquirir crédito, a subcontratação era sempre faturada à A..., e depois revendíamos à H...”*; - (cfr. depoimento de E...).

17. Quanto ao facto de G..., advogado, ser o beneficiário efetivo de todos os pagamentos realizados por cheque, pela Requerente aos fornecedores, foi referido o seguinte: *“quando passo um cheque para pagar um serviço, não sei o destino dele (...) agora sei quem é o Dr. G..., também foi meu advogado nalgumas coisas (...) eu não sabia que todos os cheques estavam endossados a essa pessoa, na altura não sabia minimamente, (...) ele foi meu advogado depois num processo que tive com uma empresa, mas foi posterior a esta situação;- (cfr. depoimento de E...).*
18. À pergunta de que consta dos autos do Ministério Público uma mensagem enviada por E... a G... em 21/10/2014, em relação à fatura emitida pela D... à A..., e objeto de redébito à H..., (doc. n.º 6 da reclamação graciosa a fls.111 do PA), a resposta foi “Não me recordo”; - (cfr. depoimento de E...).
19. À pergunta “sabe se o Dr. G... tinha alguma relação com as subcontratações de encomendas de trabalhos a feitorio, realizadas pela A...? A resposta foi a seguinte “Não me lembro, que eu me lembre não; - (cfr. depoimento de E...).
20. À pergunta feita a J..., funcionário da H... (em 2013 e 2014) e irmão de E..., se conhece alguma das sociedades a quem eram subcontratados os serviços de trabalhos a feitorio, B..., D..., C..., respondeu o seguinte: *“Não, só conheço nos papeis, eu na altura fazia a contabilidade e estas empresas prestavam um serviço à H... (...) Na altura entregavam-me as faturas já conferidas, (...) era a senhora K... que fazia isso, e eu lançava os documentos da faturação. (...) A H... ficava a dever aquele valor à A... que era quem pagava aos fornecedores.”* - (cfr. depoimento de J...).
21. A Requerente foi objeto de sucessivos aumentos de capital, tendo entrado no capital da sociedade, em 08/06/2017, J..., irmão de E..., com uma quota de €1.000,00. - (cfr. PA);
22. No ano de 2019 e de 2023 voltaram a ocorrer novos aumentos de capital, e em fevereiro de 2025 J... vendeu a sua quota (€6.000,00) ao irmão E... e, este, por sua vez, vendeu a quota de €594.000,00 à sociedade L..., Lda, NIPC..., constituída em abril de 2023 e detida por este último; - (cfr. PA);
23. Em 10/10/2014 foi instaurado pelo Ministério Público – Procuradoria da República da Comarca de Braga – Departamento de Investigação e Ação Penal, o processo de inquérito n.º .../14...IDBRG; - (Cfr. Processo de Inquérito, junto com o PA);
24. No âmbito do processo de inquérito n.º .../14...IDBRG, foram investigados crimes de fraude fiscal qualificada, em virtude de diversas empresas terem emitido faturas, sem

- que as mesmas titulassem verdadeiras transmissões de bens ou prestações de serviços; - (cfr. PA);
25. A Requerente foi constituída arguida no âmbito do supra referido processo de inquérito a 22/10/2019; - (cfr. PA);
26. Em 26/06/2023, foi proferido despacho de arquivamento parcial pelo Ministério Público relativamente a algumas sociedades investigadas por utilização de faturas falsas que foram consideradas para efeitos de apuramento de imposto devido, em sede de IVA, e de IRC, mas com montante inferior a €15.000,00, o que obsta à punibilidade da conduta em termos criminais, por aplicação do artigo 103.º, n.º 2 do Regime Geral das Infrações Tributárias ('RGIT'); - (cfr. Processo de Inquérito, junto com o PA);
27. A Requerente consta da lista de empresas constituídas arguidas relativamente às quais foi proferido despacho de arquivamento, em relação aos períodos de IVA 2014/01, 2014/02, 2014/09, 2014/10 e 2014/11, como adquirente de faturação falsa; - (cfr. Processo de Inquérito, junto com o PA);
28. Do despacho de arquivamento do Ministério Público consta, designadamente, o seguinte: *“Determino o arquivamento dos autos, nos termos do artigo 277.º n.º 1 do Código do Processo Penal, nesta parte, relativamente às supra mencionadas sociedades e respectivos gerentes, e relativamente aos mencionados períodos, que utilizaram facturas falsas que foram consideradas para efeitos de apuramento do imposto devido em sede de IVA e de IRC, por declaração, de montante inferior a 15.000,00€.”* – (cfr. Ponto 1 do Processo de Inquérito junto com o PA);
29. A Requerente foi acusada dos crimes de fraude fiscal qualificada e de branqueamento, por referência a outros períodos de 2014, sendo o facto diferenciador entre a acusação e o arquivamento o valor da vantagem obtida (nos casos em que foi inferior a € 15.000,00 por declaração e por período, foi objeto de arquivamento por falta de verificação da condição objetiva de punibilidade e nos casos em que era superior, foi objeto de acusação. (cfr. Processo de Inquérito junto com o PA);
30. Por despacho de 02/02/2024, da Sra. Procuradora do Ministério Público da Procuradoria da República da Comarca de Braga do Departamento de Investigação e Ação Penal, 1.ª Secção, foi concedida autorização à AT para utilizar a documentação contabilística e financeira apreendida, relatórios técnicos e pareceres, bem como outra constante dos autos do supra identificado processo de inquérito que se revelasse

- necessária à instrução dos processos de liquidação e/ou de contra-ordenação que viessem a ser instaurados em razão do sobredito arquivamento. (cfr. PA);
31. Através da ordem de serviço (OI) OI2023... de 08-01-2024, procedeu-se à ação inspetiva tendo a Requerente sido notificada a 15/01/2024; (cfr. PA);
32. Em sede inspetiva, os Serviços analisaram os elementos constantes dos sistemas da AT (declarações de rendimentos Modelo 22 de IRC e Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal e declarações periódicas de IVA), conjugados com os obtidos no processo de inquérito n.º .../14... IDBRG, tendo cruzado os valores incluídos nas suas demonstrações financeiras com os das declarações fiscais apresentadas, e com os registos contabilísticos do período. (cfr. Pontos IV e V do RIT);
33. Do relatório de Inspeção emitido pela Direção de Finanças de Braga, o qual se dá por integralmente reproduzido, consta designadamente o seguinte:
- “Por consulta à certidão permanente da A..., LDA. (de ora em diante designada apenas por A...), extraída através da aplicação do Ministério da Justiça, nomeadamente, da Plataforma Integrada de Serviço (PIS) - TMenu, conforme (2.36.00-001), é possível extrair a seguinte informação:*
- a) *A presente sociedade foi constituída sob a forma de sociedade por quotas, em 2011-02-16, com sede na Rua ..., ..., ..., freguesia da ..., Ilha da Madeira.*
- b) *Foi constituída com um capital social de 5.000,00 €, representado por duas quotas, cada uma delas no valor de 2.500,00 €, detidas por E..., NIF ... e F..., NIF ..., respetivamente.*
- c) *Quanto ao objeto social, a presente sociedade encontrava-se habilitada para o desenvolvimento da atividade de “Comércio por grosso de artigos têxteis, exceto vestuário e a prestação de serviços de apoio à hotelaria”.*
- d) *Quanto à gerência, foi atribuída a ambos os sócios, sendo necessária apenas a assinatura de um deles para vincular a sociedade.*
- e) *No ano de 2012 dá-se a renúncia à gerência por parte de F..., que procede também à alienação da sua quota a favor de E..., passando este último a figurar como único gerente da sociedade.*
- f) *Refira-se ainda que a publicitação destes atos foi promovida pelo advogado G..., figura maior da associação criminosa em investigação, situação que denota, desde logo a ligação daquele advogado ao universo empresarial de F... e E... .*

g) Em 2013-08-08 foi promovida a alteração do objeto social da sociedade, passando a contemplar a “Fabricação de artigos têxteis confeccionados, exceto vestuário”.

h) Para além de sucessivos aumentos de capital da sociedade, é ainda relevante a circunstância de ter entrado no capital da sociedade, em 2017-06-08 J..., com uma quota de 1.000,00 €.

i) Numa análise sumária à distribuição do capital social e composição dos órgãos de gestão da ..., constata-se que a presente sociedade foi constituída em paridade por E... e F..., tendo este saído do capital e órgãos de gestão numa fase ainda embrionária da mesma.

j) No entanto, e como teremos o cuidado de demonstrar ao longo do presente relatório, F... manteve, mesmo após a sua saída do capital e órgãos de gestão da A..., uma relação umbilical com aquela sociedade e com E... .

Mais tarde, verificou-se a entrada no capital social da A... por parte de J..., irmão de E..., com uma participação simbólica (inicialmente no valor de 1.000,00 €) - vide (2.36.00-002) e (2.36.00-003).” (...)

V.1. Comportamento dos fornecedores

V.1.1. Do fornecedor B... LDA., NIPC ...

A sociedade B... LDA. (de ora em diante designada simplesmente por B...) encontra-se caracterizada como emitente de faturação falsa, no âmbito do presente processo de inquérito, conforme melhor se detalha em no ponto 2.18 do presente relatório.

No arquivo contabilístico da A... procedeu-se à recolha, relativamente a este alegado fornecedor, da fatura n.º CFA 2014/2, cujos principais elementos constam quadro seguinte:

NIF Emitente	Nome Emitente	Tipo Documento	Numero doc	Data	Valor Tributável	IVA	Total	Reconhecimento
...	B... LDA	FATURA	CFA 2014/2	31-01-2014	9.303,00 €	2.139,69 €	11.442,69 €	2014-01-31 00046 10005
		RECIBO	CRE 2014/1	31-01-2014	-	-	11.442,69 €	2014-04-30 00033 40004
TOTAL					9.303,00 €	2.139,69 €	22.885,38 €	

Assim, e para além da evidência recolhida nos autos quanto à inexistência de uma estrutura adequada à realização das presentes operações por parte da emitente, importa ainda referir, quanto ao presente caso:

a) Analisado o descritivo da referida fatura, constata-se que esta pretende documentar um alegado serviço de confeção a feito, conforme resulta do texto da

mesma, “Confeção a feitiço – SUBCONTRATO [...] Vosso pedido em 27 de Janeiro de 2014”.

b) *Analisado o referido documento, constata-se que o mesmo, em termos de quantidades, faz apenas referência a uma unidade, ou seja, a encomenda é faturada pelo seu valor global, correspondente aos tais 9.303,00 €.*

c) *O documento é ainda omissivo quanto ao local de carga, sendo que quanto ao dia e hora da alegada carga é coincidente com o dia e hora da alegada descarga.*

d) *Com o referido documento não foi recolhido qualquer outro elemento que discriminasse o serviço efetuado, seja ele uma nota de encomenda, uma guia de transporte ou qualquer outro documento que detalhasse o serviço alegadamente prestado.*

e) *E estando em causa alegados serviços de confeção a feitiço, necessariamente teria de haver a deslocação da obra a fim de ser confeccionada, deslocação essa que apenas se teria por legalmente documentada se devidamente acompanhada de um documento de transporte, emitido pela A... ou pelo transportador, e que cumprisse os requisitos do DL 147/2003 de 11 de julho.*

f) *Ora, consultada a base de dados da AT, não existe a evidência de ter sido comunicado qualquer documento de transporte entre estas duas entidades, nem foram apreendidos junto da contabilidade da A... quaisquer documentos que atestassem a efetiva circulação das peças, antes ou depois de prestado o alegado serviço.*

g) *Associados a esta alegada operação, foram ainda recolhidos, na contabilidade da A..., a nota de pagamento n.º 2014A-69, datada de 2014-04-02, assim como cópia do cheque n.º..., emitido sobre a conta da utilizadora domiciliada no banco ..., cheque esse com data de emissão aposta coincidente com a data de emissão da nota de pagamento.*

h) *Datado de 2014-01-31 foi ainda recolhido o recibo n.º CRE 2014/1, através do qual é dada integral quitação aos valores constantes da referida fatura. Refira-se desde já o facto de a data do recibo ser coincidente com a data de emissão da fatura, sendo que o alegado pagamento ocorre apenas em abril de 2014, data muito posterior à da emissão do recibo, circunstância também ela indiciadora da falsidade da operação.*

- i) *Também neste caso e do ponto de vista meramente formal o circuito associado a esta alegada operação transmite uma imagem de alguma normalidade, imagem essa que se cuidará de desconstruir, conforme se verificará nos pontos seguintes.*
- j) *Em primeiro lugar e após ter sido solicitada cópia da imagem do referido cheque à instituição bancária tomadora dos fundos, esta veio-nos responder que o número do cheque em causa não foi movimentado.*
- k) *Também neste caso, por análise ao extrato bancário da conta ..., domiciliada no ... e titulada pela A..., constatou-se que o fluxo financeiro associado ao pagamento da fatura da B..., no valor de 11.442,69 € foi efetuado através do cheque*
- l) *De forma a melhor percebermos o real circuito financeiro associado a este alegado fornecimento, foi solicitada nova informação junto da instituição financeira em causa, agora sobre este cheque.*
- m) *Através da resposta a esta nova solicitação, veio o ... dar-nos conta que o cheque n.º... foi, também ele, depositado na conta com o IBAN PT50..., domiciliada naquela instituição, titulada por G... e pela esposa deste, M... .*
- n) *Foi ainda remetida cópia da imagem deste cheque, onde se pode constatar a aposição, no verso do mesmo, aquilo que aparenta ser uma assinatura e o carimbo da B..., correspondente ao alegado endosso do referido cheque. As respostas da instituição financeira e a imagem do cheque em causa fazem parte da informação constante do processo de inquérito atrás referido.*
- o) *Temos assim que o beneficiário efetivo deste movimento financeiro foi, novamente, o advogado G..., ainda que, seja nossa convicção, retorne à esfera patrimonial dos detentores da A... o valor correspondente à base tributável da fatura, ou seja, os 9.303,00 €.*
- p) *Esta convicção assenta na evidência recolhida ao longo de toda a fase de inquérito, de ser essa a prática comum da organização criminosa em investigação, correspondendo o IVA constante das faturas ao custo do “serviço prestado” pela organização, entendendo-se como tal a documentação de operações inexistentes através da emissão de documentação falsa e correspondente circuito financeiro.*
- q) *Voltando à operação documentada através da fatura emitida em nome da B..., a demonstração da falsidade da mesma resulta ainda do conjunto de mensagens de correio eletrónico apreendidas aos vários agentes em investigação.*

- r) *É disso exemplo a mensagem enviada por F..., para N..., em 2014-02-21, na qual refere que “A A... precisa de uma subcontratação de confecção no valor de 9303.79 euros. Arranja-se?”, informação constante do processo de inquérito atrás referido.*
- s) *Ora, se atentarmos desde logo ao valor, constatamos que este é integralmente coincidente com o da fatura emitida em nome da B..., que é datada de 2014-01-31 e pretende corporizar um serviço encomendado em 2014-01-27 (data que, lembre-se, consta da descrição da fatura).*
- t) *Essa mensagem de correio eletrónico é depois incorporada numa outra conversa, relativa à emissão da fatura emitida em nome da O..., a que já se fez referência no ponto anterior, conversa essa mantida entre N... e G... .*
- u) *Essa mensagem é depois reencaminhada, no dia 2014-03-06 pelas 03:14:22, informação constante do processo de inquérito atrás referido, para o contabilista certificado P..., outro dos membros da associação criminosa em investigação, de forma a que este procedesse à emissão da documentação relativa a esta alegada prestação de serviços.*
- v) *Tal não obsta a que seja enviada uma outra mensagem de correio eletrónico, nessa mesma data, mas com a hora de 05:03:57, através da qual, N... solicita diretamente ao contabilista certificado P... a emissão do referido documento, limitando-se a enviar o mesmo texto para ambos, ou seja, para o advogado G... e para o contabilista certificado P..., informação constante do processo de inquérito atrás referido.*
- w) *E tal como se pode constatar nos documentos apreendidos na contabilidade da A..., o facto é que a organização, mais uma vez providenciou a resposta à necessidade que lhe foi manifestada.*
- x) *De relevar, na presente situação, é o facto de o pedido de emissão da faturação falsa advir diretamente de F..., isto numa data em que este, do ponto de vista formal, este já nada tinha a ver com os desígnios da A... .*
- y) *Ora esta situação revela que, não obstante o afastamento formal de F... da A..., a proximidade entre criador e criação se manteve, tendo o primeiro colaborado ativamente na angariação de faturação falsa a favor da segunda.*
- z) *Fica ainda bem patente o domínio exercido pela organização criminosa em investigação sobre as entidades caracterizadas como emitentes de faturação falsa no*

âmbito do presente processo de inquérito, nomeadamente a B..., muito embora esta sociedade desenvolva, à data dos factos aqui relatados, uma atividade real.

aa) Não correspondendo a fatura em causa (e restante documentação que lhe está associada) à realização de uma operação real, consubstanciada através da aquisição de um qualquer bem ou serviço, a presente operação tem assim como único propósito o alcance de uma vantagem patrimonial ilegítima na esfera do seu utilizador, consubstanciada através da colocação à disposição dos detentores do capital social da utilizadora da verba correspondente ao valor tributável, sem passar tais valores pelo crivo da tributação.

bb) Pelo correspondente serviço (emissão de faturação falsa) seria devida, à luz do que ficou demonstrado em idênticas situações no âmbito do presente processo, uma compensação correspondente ao valor do IVA constante da fatura, que reverteria a favor da organização criminosa em investigação, proventos que seriam depois divididos pelos seus membros.

cc) Quanto à relevação contabilística associada a esta operação, por consulta aos ficheiros SAF-T da A..., é possível constatar que a fatura em causa foi registada pelo do lançamento contabilístico 2014-01-31 00046 10005.

dd) Através do detalhe de tal lançamento, é possível aferir que o mesmo influenciou o resultado do exercício económico de 2014 no valor de 9.303,00 €, por movimentação da conta de gastos (62111), tendo ainda influenciado o IVA dedutível do período no valor de 2.139,69 €, (por movimentação da conta 24323132011).

V.1.2. C... LDA., NIPC ...

A sociedade C... LDA., (de ora em diante designada apenas de C...) encontra-se caracterizada como emitente de faturação falsa no âmbito do presente processo de inquérito, conforme melhor se detalha no ponto 2.37 do presente relatório.

Da contabilidade da A... foi recolhida, relativamente a este alegado fornecedor/prestador a fatura n.º CFA 2013/658, cujos principais elementos se encontram descritos no quadro seguinte:

NIF Emitente	Nome Emitente	Tipo Documento	Numero doc	Data	Valor Tributável	IVA	Total	Reconhecimento
...	C... LDA	FATURA	CFA 2014/7	28-02-2014	30.014,00 €	6.903,22 €	36.917,22 €	2014-02-28 00046 20006
		RECIBO	CRE 2014/7	02-04-2014	-	-	36.917,22 €	2014-04-30 00033 40005
TOTAL					30.014,00 €	6.903,22 €	73.834,44 €	

Assim, e para além da evidência recolhida nos autos quanto à inexistência de uma estrutura adequada à realização das presentes operações por parte da emitente, importa ainda referir, quanto ao presente caso:

- a) Analisado o descritivo da referida fatura, não se consegue sequer alcançar a natureza do serviço que se pretendeu documentar. Do descritivo da fatura em causa consta a expressão “Vossa encomenda “Subcontratos” Empreitada entregue”.*
- b) Com o referido documento não foi recolhido qualquer outro elemento que discriminasse o serviço efetuado, seja ele uma nota de encomenda, uma guia de transporte ou qualquer outro documento que detalhasse o serviço alegadamente prestado, o que, desde logo, torna ininteligível a natureza do mesmo.*
- c) Prosseguindo a análise ao documento, constata-se que este, em termos de quantidades, faz apenas referência a uma unidade, ou seja, a encomenda é faturada pelo seu valor global, correspondente aos tais 30.014,00 €.*
- d) Face à disciplina do IVA, o uso destas descrições genéricas, que não permitem com clareza identificar a natureza e o controlo dos serviços alegadamente prestados seria, per se, motivo suficiente para colocarmos em causa a dedução do IVA constante das presentes faturas.*
- e) No entanto, não nos ficamos por aqui, uma vez que, tal como resulta do conjunto de elementos recolhidos nos autos, as presentes faturas, padecem de um vício maior, neste caso a falsidade.*
- f) O documento é ainda omissivo quanto ao local de carga, sendo que quanto o dia e hora da alegada carga é coincidente com o dia e hora da alegada descarga.*
- g) Associados a esta alegada operação, foram ainda recolhidos, na contabilidade da A..., a nota de pagamento n.º 2014A-68, datada de 2014-04-02, assim como cópia do cheque n.º ..., emitido sobre a conta da utilizadora domiciliada no banco ..., cheque esse com data de emissão aposta coincidente com a data de emissão da nota de pagamento.*
- h) Datado de 2014-02-28 foi ainda recolhido o recibo n.º CRE 2014/7, através do qual é dada integral quitação aos valores constantes da referida fatura. Refira-se desde já o facto de a data do recibo ser coincidente com a data de emissão da fatura, sendo que o alegado pagamento ocorre apenas em abril de 2014, data muito posterior à da emissão do recibo, circunstância também ela indiciadora da falsidade da operação.*

- i) *Também neste caso e do ponto de vista meramente formal o circuito associado a esta alegada operação transmite uma imagem de alguma normalidade, imagem essa que não resiste a uma análise mais aprofundada, conforme se verificará nos pontos seguintes.*
- j) *Em primeiro lugar e após ter sido solicitada cópia da imagem do cheque em causa à instituição bancária tomadora dos fundos, esta veio-nos responder que tal cheque não foi movimentado.*
- k) *Também neste caso, por análise ao extrato bancário da conta 668 208502858, domiciliada no ... e titulada pela A..., constatou-se que o fluxo financeiro associado ao pagamento da fatura da C...E, no valor de 36.917,22 € foi efetuado através do cheque*
- l) *De forma a melhor percebermos o real circuito financeiro associado a este alegado fornecimento, foi solicitada nova informação junto da instituição financeira em causa, agora sobre este cheque.*
- m) *Através da resposta a esta nova solicitação, veio o ... dar-nos conta que o cheque n.º ... foi, também ele, depositado na conta com o IBAN PT50..., domiciliada naquela instituição, titulada pelo advogado G... e pela esposa deste, M... .*
- n) *Foi ainda remetida cópia da imagem deste cheque, onde se pode constatar a aposição, no verso do mesmo, aquilo que aparenta ser uma assinatura e o carimbo da C... correspondente ao endosso do referido cheque. As respostas da instituição financeira e a imagem do cheque em causa fazem parte da informação constante do processo de inquérito atrás referido.*
- o) *Temos assim que o beneficiário efetivo destes movimentos financeiros é, tal como nos demais casos já analisados, o G..., ainda que, é nossa convicção, retorne à esfera patrimonial dos detentores da A... o valor correspondente à base tributável da fatura, ou seja, os 30.014,00 €, tal como já se fez referência anteriormente.*
- p) *Voltando à operação documentada através da fatura emitida em nome da C..., refira-se que, não obstante estarmos perante a documentação de uma operação inexistente, ou seja, que não tem correspondência com nenhuma venda ou prestação de serviços que tenha sido corporizada pela emitente, certo é que esta sociedade desenvolvia, à data dos factos, uma atividade real.*

- q) *Trata-se de uma sociedade que desenvolve a sua atividade no âmbito da angariação de clientes de contratos na área da energia e telecomunicações, atuando em todo o território nacional.*
- r) *Esta sociedade funciona, no âmbito do presente processo de inquérito, essencialmente como utilizadora de faturação falsa, tal como se demonstra no relatório relativo àquela entidade.*
- s) *Circunstância decisiva para que esta sociedade funcione como emitente de faturação falsa, é, em nosso entender, o facto de a contabilidade da mesma ser executada no gabinete de contabilidade do contabilista certificado P..., pelo que a sua utilização como emitente de faturação falsa pode, acreditamos nós, ter sido efetuada à revelia do seu representante legal.*
- t) *Outra evidência da falsidade da operação é o facto de a fatura em causa não ter sido comunicada ao sistema e-Fatura, não obstante a emitente ter comunicado faturas àquela plataforma no período em causa, nem ter sido reconhecido o respetivo proveito.*
- u) *Facto que reforça também o nosso convencimento sobre o eventual desconhecimento do representante legal da sociedade sobre esta prática.*
- v) *Não correspondendo a fatura em causa (e restante documentação que lhe está associada) à realização de uma operação real, consubstanciada através da aquisição de um qualquer bem ou serviço, a presente operação tem assim como único propósito o alcance de uma vantagem patrimonial ilegítima na esfera do seu utilizador, consubstanciada através da colocação à disposição dos detentores do capital social da utilizadora da verba correspondente ao valor tributável, sem passar tais valores pelo crivo da tributação.*
- w) *Pelo correspondente serviço (emissão de faturação falsa) seria devida, à luz do que ficou demonstrado em idênticas situações no âmbito do presente processo, uma compensação correspondente ao valor do IVA constante da fatura, que reverteria a favor da organização criminosa em investigação, proventos que seriam depois divididos pelos seus membros.*
- x) *Quanto à relevação contabilística associada a esta operação, por consulta aos ficheiros SAF-T da A..., é possível constatar que a fatura em causa foi registada do lançamento contabilístico 2014-02- 28 00046 20006.*

y) *Através do detalhe de tal lançamento, é possível aferir que o mesmo influenciou o resultado do exercício económico de 2014 no valor de 30.014,00 €, por movimentação da conta de gastos (62111), tendo ainda influenciado o IVA dedutível do período no valor de 6.903,22 €, (por movimentação da conta 24323132011.*

z) *Chama-se à atenção para a data de gravação do lançamento ser 2014-04-07, data próxima da data limite de entrega da DP do IVA relativa a 2014/02, pois em 2014 a A... já se encontrava e enquadrada no regime mensal do IVA.*

V.1.3. D... UNIPessoal LDA., NIPC ...

A sociedade D... UNIPessoal LDA., (de ora em diante designada apenas de D...) encontra-se caracterizada como emitente de faturação falsa no âmbito do presente processo de inquérito, conforme melhor se detalha no ponto 2.31 do presente relatório. Da contabilidade da A... foram recolhidas, relativamente a este alegado fornecedor/prestador as faturas cujos principais elementos se encontram descritos no quadro seguinte:

NIF Emitente	Nome Emitente	Tipo Documento	Numero doc	Data	Valor Tributável	IVA	Total	Reconhecimento
...	D... LDA	FATURA	CFA 2014/183	28-08-2014	38.511,00 €	8.857,53 €	47.368,53 €	2014-08-31 00046 80013
		RECIBO	CRE 2014/180	28-08-2014	-	-	47.368,53 €	2014-10-31 00033 100005
		FATURA	CFA 2014/191	10-09-2014	17.046,35 €	3.920,66 €	20.967,01 €	2014-09-30 00046 90016
		FATURA	CFA 2014/204	06-10-2014	57.793,35 €	13.292,47 €	71.085,82 €	2014-10-31 00046 100002
		RECIBO	CRE 2014/194	06-10-2014	-	-	71.085,82 €	2014-11-30 00046 110008
		FATURA	CFA 2014/213	11-11-2014	51.274,50 €	11.793,14 €	63.067,64 €	2014-11-30 00046 110008
TOTAL					164.625,20 €	37.863,80 €	320.943,35 €	

Assim, e para além da evidência recolhida nos autos quanto à inexistência de uma estrutura adequada à realização das presentes operações por parte da emitente, importa ainda referir, quanto ao presente caso:

a) *Analisado o descritivo das referidas faturas, constata-se que os mesmos dizem respeito a um conjunto de prestações de serviços de confeção a feito.*

b) *Com os referidos documentos não foi recolhido qualquer outro elemento que discriminasse o serviço efetuado, seja ele uma nota de encomenda, uma guia de transporte ou qualquer outro documento que detalhasse o serviço alegadamente prestado.*

c) *E estando em causa alegados serviços de confeção a feito, necessariamente teria de haver a deslocação da obra a fim de ser confeccionada, deslocação essa que apenas se teria por legalmente documentada se devidamente acompanhada de um*

documento de transporte, emitido pela A... ou pelo transportador, e que cumprisse os requisitos do DL 147/2003 de 11 de julho.

d) Ora, consultada a base de dados da AT, não existe a evidência de ter sido comunicado qualquer documento de transporte entre estas duas entidades, nem foram apreendidos junto da contabilidade da A... quaisquer documentos que atestassem a efetiva circulação das peças, antes ou depois de prestado o alegado serviço.

e) Com a fatura CFA 2014/183 foi também recolhido na contabilidade da A... o recibo n.º CRE 2014/180 emitido em nome da D..., bem como a nota de pagamento n.º 2014A-243, emitida pela A... .

f) Refira-se desde logo a incongruência entre as datas destes documentos, uma vez que o recibo que dá integral quitação do valor foi emitido com data de 2014-08-28, enquanto que a nota de pagamento e o respetivo cheque associado (n.º ..., no valor de 47.368,53 €), são datados de 2014-10-17, data muito posterior à constante do recibo.

g) Com a fatura CFA 2014/191, foram ainda recolhidos na contabilidade da A..., uma cópia da mesma, onde se encontra uma inscrição manual que aqui se reproduz “Recebi a totalidade da fatura na data de hoje em numerário a meu pedido para pagar salários. 29/10/2014” ao lado desta anotação encontra-se ainda aposta uma rubrica sendo perceptível o nome “Q...”, pessoa que consta como sendo estando à frente dos designios da D..., conforme melhor se explicita no ponto do presente relatório associado a este emitente de faturação falsa.

h) Embora não resistamos a aqui adiantar que se trata de Q..., cidadã brasileira que à data, não se encontrava sequer no nosso país.

i) Esta “declaração”, que atento ao seu detalhe é completamente inusitada, tem como objetivo de alguma forma justificar o facto de o meio financeiro que lhe está associado ser um cheque emitido ao portador e ainda por cima, de valor não coincidente com a fatura que alega quitar.

j) Com efeito, junto a esta documentação foi apreendida uma cópia do cheque da conta da A... no BANCO..., cheque n.º ..., datado de 2014-10-29 e emitido pelo valor de 30.000,00 €.

k) Refira-se desde já que, tendo sido solicitada cópia da imagem deste cheque àquela instituição bancária, assim como a identificação do beneficiário efetivo de tais valores, esta respondeu-nos que o valor em causa foi levantado à boca de caixa, por

I..., NIF..., informação constante do processo de inquérito atrás referido. Este indivíduo, apesar de à data dos factos não se encontrar, do ponto de vista formal, associado, ao grupo H..., veio mais tarde a ser admitido como colaborador do mesmo e aparece associado a um conjunto de operações financeiras daquele grupo, nomeadamente levantamentos à boca de caixa.

l) Com a fatura CFA 2014/204, foram ainda recolhidos, na contabilidade da A... cópia do cheque n.º... emitido sobre o Banco ... no valor de 30.000,00 €, a nota de pagamento n.º 2014A- 264 (que paga parcialmente aquela fatura), cópia do cheque n.º ..., emitido sobre o mesmo banco, no valor de 41.085,82 €, e a nota de pagamento n.º 2014-A265 no mesmo valor. Foi ainda recolhido o recibo CRE 2014/194, emitido com data de 2014-10-06, que dá integral quitação ao valor daquela fatura.

m) Mais uma vez, temos que a data do recibo é coincidente com a da fatura, sendo que os cheques que lhe estão associados e respetivas notas de pagamento são todos datados de 2014-10-30, data bastante posterior à constante do recibo.

n) Com a fatura CFA 2014/213 foram ainda recolhidas, cópia do cheque emitido sobre o ... com o n.º ..., no valor de 63.067,64 € e respetiva nota de pagamento, registada sob o n.º 2014A-309, no mesmo valor, ambos datados de 2014-12-03.

o) A evidência da falsidade destas operações fica ainda demonstrada pela existência de troca de correspondência eletrónica alusiva às mesmas.

p) É disso exemplo a mensagem enviada por E... a 2014-10-21, com o assunto “FATURA SETEMBRO 2014”, na qual este remete para o endereço do advogado G... e da METADE DO DOBRO, o descritivo e quantidades que viriam a ser depois objeto da fatura CFA 2014/191. Curioso é também o facto de a referida “encomenda” ter sido reencaminhada pelo causídico no dia seguinte para o endereço ... gmail.com, endereço utilizado associado ao contabilista certificado P..., informação constante do processo de inquérito atrás referido.

q) O mesmo acontece com a fatura CFA 2014/204, uma vez que o E... remete uma mensagem de correio eletrónico no dia 2014-10-25, para G... e para o N..., remetendo uma listagem dos descritivos dos serviços e quantidades que viriam a ser constar da referida fatura por parte da D... .

r) A mensagem em causa, com o assunto “FATURA MÊS DE OUTUBRO”, é nesse mesmo dia reencaminhada pelo advogado para o já referido endereço ... @gmail.com, informação constante do processo de inquérito atrás referido).

- s) *Ainda relacionado com esta operação, temos ainda uma outra mensagem de correio eletrónico, enviada pelo G... para o endereço ... @gmail.com, interpelando o contabilista certificado P..., nos seguintes termos "JÁ TA FEITO?", informação constante do processo de inquérito atrás referido.*
- t) *Também relacionado com este alegado fornecedor, foi apreendida outra mensagem de correio eletrónico, enviada através do endereço eletrónico ... @gmail.com para o endereço G...advogados@gmail.com, através da qual é remetido um ficheiro em formato pdf que corresponde ao recibo n.º CRE 2014/188, no valor de 20.967,01 €. Não obstante o documento em causa ser datado de 2014-10-29, esta mensagem de correio eletrónico é datada de 2016-02-29, informação constante do processo de inquérito atrás referido.*
- u) *A explicação para este desfasamento temporal entre a data de emissão do documento e a data de remessa do mesmo explica-se, em nosso entender, pelo facto de em 2016-01-06 ter sido iniciado o procedimento inspetivo credenciado pelo Despacho DI201600023, tendo como objeto o controlo do pedido de reembolso de IVA efetuado pela A... . Refira-se ainda que este procedimento daria origem, mais tarde, aos procedimentos inspetivos OI2016... e OI2016..., a que já se fez referência.*
- v) *Ora, uma vez que o valor do reembolso havia sido formado, em parte, no ano de 2014, houve a necessidade de os agentes em investigação cuidarem de formalismos que haviam antes descurado, como a junção do recibo em causa à restante documentação relacionada com esta operação.*
- w) *É nosso entendimento que a já referida declaração manualmente aposta na cópia da fatura que foi apreendida na contabilidade da A... terá sido junta àqueles documentos nesta altura.*
- x) *De tudo o que já foi dito, fica assim bem demonstrada a existência de uma relação direta entre a associação em investigação e a emissão das faturas em nome da D..., cujo conteúdo era previamente combinado entre o utilizador e os membros da organização em investigação, nomeadamente aquele que é o seu maior responsável, o advogado G..., assim como o ascendente deste sobre o contabilista certificado P... .*
- y) *Mas esta ligação não se fica por aqui. De forma a percebermos o circuito financeiro associado a estas operações e tal como se fez para o cheque emitido sobre o BANCO..., foram solicitadas informações junto do ..., nomeadamente a imagem dos cheques em causa e a identificação do beneficiário efetivo de tais valores.*

z) *E tal como nos demais casos já analisados de cheques emitidos sobre aquela instituição, a resposta leva-nos novamente ao advogado G..., uma vez que os cheques n.º ..., ... e ... foram todos eles levantados ao balcão por aquele causídico, informação constante do processo de inquérito atrás referido.*

aa) *Refira-se, ainda, a circunstância particular de o cheque ... ter sido apresentado à câmara de compensação do sistema bancário apenas no dia 2015-06-17. Esta situação não deixa de ser bastante atípica, na medida em que, tendo o cheque sido emitido em dezembro de 2014, dificilmente o mesmo estaria tanto tempo sem ser apresentado a pagamento se titulasse uma operação real. A partir do momento em que é emitida a nota de pagamento e emitido o cheque, seria de esperar que o débito do mesmo acontecesse no espaço de dias, não de meia dúzia de meses.*

bb) *Mas voltando à análise integrada destes meios de pagamento, temos assim que o beneficiário efetivo destes movimentos financeiros é, tal como nos demais casos, o advogado G..., ainda que, aos olhos da investigação, retorne à esfera patrimonial do gerente da A... o valor correspondente à base tributável das faturas em causa.*

cc) *Quanto às operações documentadas através das faturas emitidas em nome da D..., refira-se que estamos perante a documentação de um conjunto de operações inexistentes, ou seja, que não tem correspondência com nenhuma venda ou prestação de serviços que tenha sido corporizada pela emitente das faturas.*

dd) *Não correspondendo a fatura em causa (e restante documentação que lhe está associada) à realização de uma operação real, consubstanciada através da aquisição de um qualquer bem ou serviço, a presente operação tem assim como único propósito o alcance de uma vantagem patrimonial ilegítima na esfera do seu utilizador, consubstanciada através da colocação à disposição dos detentores do capital social da utilizadora da verba correspondente ao valor tributável, sem passar tais valores pelo crivo da tributação.*

ee) *Pelo correspondente serviço (emissão de faturação falsa) seria devida, à luz do que ficou demonstrado em idênticas situações no âmbito do presente processo, uma compensação correspondente ao valor do IVA constante da fatura, que reverteria a favor da organização criminosa em investigação, proventos que seriam depois divididos pelos seus membros.*

ff) Quanto à relevação contabilística associada a estas alegadas operações, por consulta aos ficheiros SAF-T da A..., é possível constatar que as faturas em causa foram registadas através dos lançamentos contabilísticos 2014-09-30 00046 90016, 2014-08-31 00046 80013, 2014-11-30 00046 110008 e 2014-10-31 00046 100002, respetivamente.

gg) Através dos detalhes destes lançamentos, é possível aferir que os mesmos influenciaram o resultado do exercício económico de 2014 no valor global de 164.625,20 € (17.046,35 € + 38.511,00 € + 51.274,50 € + 57.793,35 €), por movimentação da conta de gastos (62111), tendo ainda influenciado o IVA dedutível no valor de 37.863,80 €, (3.920,66 € + 8.857,53 € + 11.793,14 € +13.292,47 €), por movimentação da conta 24323132011.

Com tal prática, o SP visou a dedução indevida do IVA, assim como a contabilização de gastos inexistentes em sede de IRC, tendo como consequência a diminuição das receitas tributárias, nomeadamente:

- a) A dedução indevida do IVA constante das referidas faturas, nos termos do n.º 3 do artigo 19º do CIVA, e
- b) Em sede de IRC, a dedução indevida de gastos, nos termos dos artigos 17.º a 23.º do CIRC, relativos a serviços inexistentes.

V.2. Das correções

V.2.1. Das correções em sede de IVA

Para efeitos do exercício do direito à dedução do imposto suportado no ano de 2014, deve observar-se o disposto no artigo 19.º e seguintes do CIVA. Assim, dispõe o n.º 3 do artigo 19.º do CIVA, que “não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da fatura”.

Assim, por força do n.º 3 do art.º 19.º do CIVA, acrescer-se-á ao IVA liquidado, por período, o valor de 2 139,69 EUR para o período 2014/01, o valor de 6 903,22 EUR para o período 2014/02, o valor de 3 920,66 EUR para o período 2014/09, o valor de 13 292,47 EUR para o período 2014/10 e o valor de 11 793,14 EUR para o período 2014/11, conforme quadro infra, por não aceitação desse IVA indevidamente deduzido.” (cfr. RIT, junto com o PA);

34. O processo de inquérito relativamente à sociedade B... foi objeto de arquivamento parcial nas situações em que a vantagem patrimonial apurada foi inferior a € 15.000,00 por declaração e por período, tendo a sociedade sido acusada da prática do crime de fraude fiscal relativamente ao período de 2014/03, estando ainda indiciada nos autos como emitente de faturação falsa a favor de várias entidades; - (cfr. Processo de Inquérito junto com o PA);
35. O processo de inquérito relativamente à sociedade C... foi objeto de arquivamento parcial nas situações em que a vantagem patrimonial apurada foi inferior a € 15.000,00 por declaração e por período, tendo a sociedade sido acusada da prática do crime de fraude fiscal relativamente a vários períodos entre 2014 e 2016, estando ainda indiciada nos autos como emitente de faturação falsa a favor de várias entidades; - (cfr. Processo de Inquérito, junto com o PA);
36. O processo de inquérito relativamente à sociedade D... foi objeto de arquivamento parcial nas situações em que a vantagem patrimonial apurada foi inferior a € 15.000,00 por declaração e por período, tendo a sociedade sido acusada da prática do crime de fraude fiscal relativamente a vários períodos de 2013, estando ainda indiciada nos autos como emitente de faturação falsa a favor de várias entidades; - (cfr. Processo de Inquérito, junto com o PA);
37. A Requerente foi notificada do Projeto de Relatório dos SIT em 18-03-2024, nos termos do artigo 60.º da LGT, para o exercício do Direito de Audição; - (cfr. PA);
38. O direito de audição não foi exercido por parte da Requerente, mantendo-se as correções propostas, tendo o Projeto de Relatório sido convertido em definitivo;
39. Em 16/09/2024 a Requerente deduziu Reclamação Graciosa junto da Direção de Finanças de Braga;
40. Em 29/05/2025 a Requerente foi notificada do Despacho de Indeferimento da reclamação graciosa apresentada, através do Ofício n.º..., no âmbito do processo n.º ...2024...; - (cfr. PA);
41. Perante o indeferimento da Reclamação Graciosa a Requerente apresentou no CAAD, em 27 de agosto de 2025, o presente Pedido de Pronúncia Arbitral.

Factos não provados

Não existem factos essenciais não provados, uma vez que todos os factos relevantes para a apreciação das exceções e do mérito da causa foram considerados provados.

Motivação da Matéria de Facto

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A matéria de facto foi fixada por este Tribunal e a sua convicção (relativamente à matéria de facto) resultou da análise crítica dos documentos e informações constantes dos autos, do processo administrativo, bem assim como da posição assumida pelas partes nas respetivas peças processuais.

A Decisão da matéria de facto fundou-se igualmente no depoimento do sócio gerente da Requerente, E... e no depoimento da testemunha J..., irmão de E... .

A testemunha R..., primo de E... , declarou que à data dos factos que não tinha qualquer relação profissional com a Requerente ou com a H..., não tendo assim conhecimento direto dos factos objeto dos autos, motivo pelo qual o seu depoimento não foi considerado relevante para o esclarecimento da verdade material.

Quanto à testemunha J..., que em 2013 e 2014 trabalhava para H... fazendo a contabilidade, o seu testemunho revelou-se vago e sem qualquer concretização que permitam confirmar a tese defendida pela Requerente, designadamente ao afirmar que só conhecia as empresas emitentes de faturas “*nos papeis*”, referindo ainda que não validava as operações, pois as faturas “*vinham já conferidas*” pela Senhora K..., cabendo-lhe lançar os documentos. A testemunha pronunciou-se de maioritariamente sobre a relação de proximidade pessoal e comercial que existia entre os sócios da A... e da H... não revelando quaisquer elementos minimamente sólidos que permitam supor que as subcontratações realizadas pela A... às empresas B..., C... e D... consubstanciam verdadeiras prestações de serviços. Tanto assim é

que a testemunha não hesitou em afirmar, desde a abertura da inquirição, que quanto aos referidos fornecedores, dos mesmos nada conhecia nada, para além do “*papel*”.

E..., prestando declarações na qualidade de Sócio Gerente, apesar de assegurar em vários momentos do seu depoimento a veracidade das operações tituladas por todas as faturas juntas aos autos, baseada num suposto modelo de negócio triangular, em que devido à falta de credibilidade financeira da H..., a A... subcontratava os fornecimentos de produtos confeccionados a terceiros e depois revendia com margem à H..., não logrou apresentar factos suficientes que permitissem infirmar os elementos de prova reunidos pelo Ministério Público, e carreados para os autos pela AT quanto ao envolvimento da Requerente numa associação criminosa, constituída por um conjunto de empresas, emitentes e utilizadoras de faturas falsas, da qual fazem parte a B..., a C... e a D... .

O depoimento de E... denotou várias fragilidades explicativas, proferindo algumas afirmações que se reputam falsas, e descrevendo comportamentos desconformes a um padrão de normalidade empresarial, o que visto no seu conjunto, não permitiu abalar as suspeitas de que as operações em causa não correspondiam a operações reais, visando antes fins ilícitos de incluir na contabilidade da Requerente despesas que não foram efetivamente suportadas, tendo em vista a obtenção de deduções de IVA a que não tinha direito.

Com efeito, sendo a A... à data dos factos uma empresa de pequena dimensão, que partilhava instalações com a H..., perpassou ao longo do depoimento do sócio-gerente um desconhecimento invulgar em relação a aspetos comuns da vida de qualquer pequena ou média empresa, que encontra no sócio-gerente a figura central ao nível do conhecimento da operação, da gestão, da representação, da responsabilidade reputacional perante os demais operadores, da responsabilização pelas dívidas e, por maioria de razão, da responsabilização direta e pessoal pela prática de atos ilícitos, ainda que por reflexo de ações praticadas por terceiros com quem a empresa possa manter relações comerciais.

No caso concreto, E... afirmou, sem hesitar, que, por exemplo, não fazia o controlo de qualidade dos produtos encomendados, que os produtos eram manufacturados/produzidos nas instalações dos fornecedores, desconhecendo, porém, os motivos pelos quais não havia documentos de transporte das mercadorias, que não se dedicava a temas administrativos, e que não conhecia todos os funcionários da H... .

Paradoxalmente, apesar manifestar distância absoluta em relação qualquer uma das realidades referidas, demonstrou ter conhecimento das carências financeiras da H..., das dívidas daquela empresa a bancos e fornecedores e que, não obstante, decidira, movido pela relação de amizade a F..., assumir todo o risco financeiro da empresa, e subcontratar serviços de confeção em seu nome, utilizando uma estratégia de triangulação onde seriam aplicadas margens significativas na refaturação posterior à H..., para cobrir o risco inerente à falta de solvência desta empresa.

Tudo, não obstante, repita-se, conhecer a asfixia financeira da H..., e as mais que prováveis dificuldades em ver ressarcidos os valores refaturados. Ora, salvo devido respeito, a única certeza que emerge da versão da Requerente é que história não tem sentido.

O depoimento de E..., centrado numa descrição puramente formal de um determinado “circuito de triangulação de fornecimentos”, criado com o intuito altruísta de “ajudar a salvar a situação da H...”, carece de elementos tangíveis e concretos, quanto a algum tipo de particularidade, passível de dar corpo à substância económica das operações, para além da aparente conformidade formal da documentação, a qual é também sindicável. No entender do Tribunal, a versão da Requerente, veiculada pelo depoimento de E..., carece de elementos de facto que apontem para uma atuação empresarial baseada em critérios de razoabilidade do “homem médio” e, por conseguinte, das declarações prestadas, resulta, ao invés, com elevado grau de probabilidade, que as operações em causa nunca ocorreram.

Entendeu o Tribunal como forte indicador da falta de veracidade das declarações prestadas por E..., a afirmação inicial de que, à data dos factos, desconhecia a identidade do beneficiário efetivo de todos pagamentos relativos às faturas objeto dos autos – o Advogado G... . Segundo a primeira versão do declarante, “há data dos factos não o conhecia minimamente, só mais tarde é que ele foi meu Advogado num processo que tive com uma empresa (...) foi posterior a esta situação”.

Confrontado de novo com a mesma pergunta, mas acrescentando-se a informação que constava dos autos, que em 21/10/2014, o Senhor E... terá enviado uma mensagem ao Advogado E... sobre a fatura da D..., identificada a fls. 111 do PA, a testemunha inverte o sentido da afirmação inicial, referindo “não me lembro...que eu me lembre não”, o que mais uma vez denota a inverossimilidade da tese da Requerente, associada ao facto de constar igualmente dos autos que, no ano de 2012, E... e o Advogado G..., já se conheciam, pois

quando “da renúncia à gerência por parte de F..., e alienação da sua quota a favor de E..., passando este último a figurar como único gerente da sociedade tais atos jurídicos haviam sido promovidos pelo advogado G... figura maior da associação criminosa em investigação”.

V. OBJETO DOS AUTOS

São impugnadas as liquidações adicionais de IVA n.º 2024 ... (201401), 2024 ... (201402), 2024 ... (201409) e 2024 ... (201410) e respetivas liquidações de juros compensatórios e acertos de contas.

O procedimento de inspeção de âmbito interno surge no seguimento do despacho de arquivamento proferido pelo Ministério Público, no âmbito do processo de inquérito n.º .../14...IDBBG, de 2023-06-26, com vista a corrigir fiscalmente em sede de IVA e/ou IRC, os períodos em que a vantagem patrimonial decorrente da utilização de faturas falsas, por declaração fiscal, é de montante inferior a €15.000,00, tendo sido determinado, nesta parte, o arquivamento dos autos, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º do RGIT.

A Requerente imputa às liquidações impugnadas os seguintes vícios:

- a) Da Caducidade do direito à liquidação;
- b) Da violação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT;
- c) Da errada qualificação dos atos de inspeção enquanto procedimento inspetivo Interno;
- d) Da violação do dever de fundamentação por falta ou insuficiente fundamentação do RIT;
- e) Da presunção de veracidade da contabilidade e do ónus da prova.

VI. MATÉRIA DE DIREITO

a) Da Caducidade do direito à liquidação

A Requerente invoca a caducidade do direito à liquidação com base no n.º 1 e n.º 5 do artigo 45.º da LGT.

Entende que a AT funda o direito a liquidar o imposto em questão no artigo 45.º, n.º 5, da LGT que dispõe que *«[s]empre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano.»*

Segundo defende, o alargamento de um prazo constitui um prolongamento que ultrapassa o prazo anteriormente fixado, acrescentando-lhe, dilatando-o. A prorrogação de um prazo pressupõe, assim, que o prazo inicial ainda não esteja findo.

Ou seja, para a Requerente, para que o prazo seja alargado nos termos do n.º 5 do artigo 45.º da LGT, é necessário que o prazo inicial de caducidade de 4 anos, previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, não se encontre ainda transcorrido à data da instauração de procedimento criminal. Assim, para a Requerente não tem aplicação ao caso o disposto no n.º 5 do artigo 45.º, porquanto o inquérito criminal base dos autos foi instaurado em 22/10/2019 com a constituição da Requerente como arguida.

Vejamos.

O artigo 45.º da LGT, na redação posterior à Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, no que aqui interessa, estabelece o seguinte:

“Artigo 45.º

Caducidade do direito à liquidação

1. O direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro.

(...)

5 - Sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal, o prazo a que se refere o n.º 1 é alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. (Aditado pelo n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro).”

Ora, decorre dos factos constantes dos autos, que a instauração do processo de inquérito criminal ocorreu em 10/10/2014.

Por outro lado, a Requerente foi constituída arguida apenas em 22-10-2019, defendendo que o prazo geral de 4 anos, previsto no n.º 1 do artigo 45.º da LGT, para o exercício do direito

a liquidar os tributos por parte da AT há muito que já havia caducado, atendendo à data em que foi notificada da existência de um inquérito penal.

Ora, neste segmento, o pedido da Requerente não merece provimento.

A jurisprudência tem vindo a entender de forma pacífica que a data relevante para efeitos de prorrogação do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 5 da LGT é a data de instauração do inquérito e não a data em que o sujeito passivo tomou conhecimento dele.

Veja-se neste sentido, designadamente o referido no acórdão do TCA Sul, de 10/10/2024, no âmbito do processo n.º 1783/21.0BELRS: *“A data relevante para os efeitos da aplicação do n.º 5 do art. 45.º da LGT é a da instauração do inquérito criminal e não aquela em que o contribuinte tomou conhecimento dessa instauração”*.

Assim, a jurisprudência dos tribunais superiores é do entendimento que a aplicação do n.º 5, do artigo 45.º da LGT está dependente, tão só, de o ato tributário de liquidação e a investigação criminal se referirem aos mesmos factos, sendo a data relevante a da instauração do inquérito criminal (vide Acórdãos do STA de 21/10/2015, processo n.º 01477/13 e de 11/11/2015, processo n.º 0190/14, disponíveis www.dgsi.pt/).

Como emerge do quadro factológico dado como provado, tendo o inquérito sido instaurado em 10/10/2014, e tratando-se de IVA e de IRC de 2013, não tinham decorrido os 4 anos previstos para a verificação da caducidade daqueles impostos.

Acresce referir, no seguimento da jurisprudência supra citada, que a instauração de inquérito crime às sociedades emitentes e utilizadoras das faturas reputadas de falsas é suscetível de fazer operar o artigo 45.º, n.º 5 da LGT, relativamente à caducidade do imposto, independentemente do momento em que o sujeito passivo de imposto tenha sido constituído arguido. Note-se que o prazo geral de caducidade a que se refere o artigo 45.º, n.º 1 da LGT é concretamente alargado até ao arquivamento ou trânsito em julgado da sentença, acrescido de um ano. Por conseguinte, o inquérito criminal pendente constitui para estes efeitos causa suspensiva do prazo de caducidade.

A norma do artigo 45.º, n.º 5, da LGT, foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (Orçamento de Estado (OE) para 2006). Nos termos deste preceito, o prazo de caducidade do direito à liquidação sofre um alargamento até ao arquivamento ou até ao trânsito em julgado da sentença penais, *“sempre que o direito à liquidação respeite a factos relativamente aos quais foi instaurado inquérito criminal”*.

A aplicação do disposto no artigo 45.º n.º 5, da LGT, introduzido pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (OE/2006) ao cômputo do prazo de caducidade em apreço não ofende a proibição constitucional de retroactividade da lei fiscal, dado que se trata de aplicar o regime de caducidade vigente no momento em que o prazo se encontra ainda em curso (*vide*, neste sentido Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 426/2025, de 15/05/2025).

Assim sendo, tendo o processo de inquérito sido objeto de despacho de arquivamento parcial em 26/06/2023, por aplicação do referido artigo 45.º, n.º 5 da LGT, a AT teria um ano para proceder à liquidação do imposto, liquidações que datam de 14/05/2024 (IVA) e de 17/05/2025 (juros compensatórios), datando os respetivos acertos de contas também de 17/05/2025.

Porquanto se conclui que as liquidações objeto dos autos foram realizadas dentro do prazo de 1 ano concedido nos termos do artigo 45.º, n.º 5 da LGT.

b) Da violação do n.º 5 do artigo 45.º da LGT

Em correlação com o ponto anterior, e portanto defendendo a verificação da caducidade do direito à liquidação, alega a Requerente que não há lugar à aplicação do alargamento do prazo de caducidade previsto no artigo 45.º, n.º 5 da LGT pois *“não se vislumbra qualquer identificação ou correspondência da identificação dos factos que determinaram a instauração do inquérito criminal e a invocação (e comprovação que se lhe impunha) de que as liquidações em apreço nos presentes autos estavam dependentes da investigação no processo criminal fiscal. Não se descortina, ainda, de que o conhecimento dos factos determinantes e subjacentes às liquidações em crise foram obtidos a partir das investigações realizadas no âmbito do processo-crime.”*

Por conseguinte, suscita-se a questão de saber se existe identidade entre os factos subjacentes ao mencionado processo de inquérito e os factos subjacentes às liquidações questionadas nos autos. O dissídio reside na ocorrência ou não da referida identidade.

Vejamos:

A este propósito, constitui jurisprudência fiscal assente que “[n]ão resulta, nem da letra, nem da teleologia da norma, que, para efeitos do alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação previsto no n.º 5 do artigo 45.º da LGT, seja exigível, a par de uma “identidade objectiva”, entre facto tributário e facto objecto de inquérito criminal, uma

identidade subjectiva, entre o arguido ou agente e o sujeito passivo de imposto” (vide, neste sentido, Acórdão do STA, de 06/12/ 2017, proferida no Processo n.º 073/16).

Cotejando a referida orientação jurisprudencial com a matéria de facto assente nos autos, verifica-se que os pressupostos de facto subjacentes à liquidação em exame sobrepõem-se à matéria de facto que constitui objeto do inquérito crime em causa.

Com efeito, compulsada a matéria de facto dada como provada, a conclusão a tirar terá de ser a de é inequívoco que consta do despacho de arquivamento parcial (*vide* ponto 1 Arquivamentos Parciais do Processo de Inquérito do Ministério Público n.º .../14...IDBRG) que a Requerente não foi acusada do crime de fraude fiscal em relação a estes períodos por não se verificar a condição objetiva de punibilidade relativa ao valor (por imposto e período, a vantagem patrimonial apurada era inferior a € 15.000,00).

Assim, a liquidação em referência assenta na invocação do sujeito passivo ter sido identificado no referido processo de inquérito comumente designado “Trapos Rotos”, como sendo utilizador de faturação simulada, mas cujo valor não ultrapassou o limiar de punibilidade vertido no artigo 103.º do RGIT (*vide* II.I2 do RIT).

Por seu turno, as empresas emitentes das faturas referentes à aquisição de bens e serviços adquiridos pela Requerente, e objeto destes autos, encontram-se caracterizadas no referido processo de inquérito como emitentes de faturação falsa, constando essa factualidade dos pontos V. 1.1 a V.1.3 do RIT.

Ademais as sociedades em causa, emitentes de faturas à Requerente (B..., C... e D...) foram objeto de investigação, objeto de pedidos de informação bancária, e correspondem ao universo das sociedades arguidas no processo de inquérito em referência, e cujo utilizador corresponde à sociedade Requerente nos autos (*vide* ponto 1160 do processo de inquérito, bem como ponto 30 do probatório).

Em face do exposto, verifica-se a referida identidade fáctica entre o Processo de Inquérito do Ministério Público da Comarca de Braga n.º .../14...IDBRG e os pressupostos de facto subjacentes à liquidação em apreço, pelo que o alargamento do prazo de caducidade do direito à liquidação, ao abrigo do disposto no artigo 45.º, n.º 5, da LGT, deve ser acolhido na espécie.

Termos em que se julga improcedente, nesta parte, a tese da Requerente.

c) Da errada qualificação dos atos de inspeção enquanto procedimento inspetivo Interno

Conforme resulta do RIT (ponto n.º 30 do probatório), em resultado de uma ação inspetiva interna efetuada à Requerente, relativamente ao ano de 2014 foram detetados factos tributários que motivaram a realização de um conjunto de correções, as quais se discutem nos autos, contudo defende a Requerente que houve inobservância de formalidades legais por se tratar de um procedimento externo *“porquanto os documentos analisados constam de processo penal, não constando do procedimento ou sendo obtidos no âmbito do mesmo – pelo que, por exclusão de partes, a inspeção subjacente é externa (cf. artigo 13.º, alínea b) do RCPITA).”*

A Requerente vem invocar a omissão de uma formalidade essencial prevista na lei, pois foram realizados atos de inspeção sem notificação prévia do sujeito passivo, em clara violação dos artigos 49.º, n.º 1 e 50.º, n.º 1, alínea a) do RCPITA, o que invalidaria os atos posteriores.

Vejamos.

Estabelecia o artigo 13.º do RCPITA, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, que aprovou o Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, o seguinte:

“Artigo 13.º

Lugar do procedimento de inspeção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) Interno, quando os actos de inspeção se efectuem exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos;

b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuem, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”

Esta redação manteve-se até à alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 36/2016 de 1 de julho, que é a aplicável à data dos factos objeto dos autos, em que na alínea a) se estabelece o seguinte:

“Artigo 13.º

Lugar do procedimento de inspeção

Quanto ao lugar da realização, o procedimento pode classificar-se em:

a) Interno, quando os atos de inspeção se efetuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento; (Redação do Decreto-Lei n.º 36/2016, de 1 de julho). Sublinhado nosso.

b) Externo, quando os actos de inspeção se efectuam, total ou parcialmente, em instalações ou dependências dos sujeitos passivos ou demais obrigados tributários, de terceiros com quem mantenham relações económicas ou em qualquer outro local a que a administração tenha acesso.”

Como se pode verificar, a redação do Decreto-Lei 36/16 de 01-07, alargou o âmbito do conceito de procedimento de inspeção interno, ao estabelecer que é “*Interno, quando os actos de inspeção se efectuam exclusivamente nos serviços da administração tributária através da análise formal e de coerência dos documentos por esta detidos ou obtidos no âmbito do referido procedimento.*”

Este aditamento da referência aos documentos “obtidos no âmbito do procedimento” tem em vista os casos em que são obtidos documentos de entidades externas que são integrados no procedimento de inspeção, pois os outros, ou seja, os que já a AT detinha, são abrangidos pela referência aos “*por esta detidos.*”

Em defesa da sua tese, a Requerente vem invocar a jurisprudência do STA constante, processo n.º 01460/17, de 19-09-2018.

Porém, não assiste lhe razão.

Com efeito, é importante notar que o referido Acórdão do STA foi emitido na sequência de uma ação inspetiva realizada entre 31/07/2003 e 19/12/2003 que teve o seu âmbito e extensão ampliado por despacho fundamentado de 28/11/2003.

Por conseguinte, a referida jurisprudência do STA, tal como a doutrina administrativa extensamente invocada pela Requerente, são aplicáveis ao artigo 13.º do RCPITA, na redação dada pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de dezembro, pelo que não podem ser transpostas para uma ação inspetiva cuja ordem de serviço data de 2024-01-08 (*vide* pontos 28 e 29 do probatório).

Acresce referir, que o RIT é claro quanto aos motivos do procedimento inspetivo:

“Por despacho de 2024-02-02, da Procuradora do Ministério Público da Procuradoria da República da Comarca de Braga do Departamento de Investigação e Ação Penal, 1.ª Secção, foi concedida autorização à AT para utilizar a documentação contabilística e financeira apreendida, relatórios técnicos e pareceres, bem como outra dos autos que se revele necessária à instrução dos processos de liquidação e/ou de contra-ordenação que foram instaurados em razão do arquivamento proferido nos presentes autos.

Entre os elementos consultados surge, como base para o presente procedimento o Relatório Final do OPC datado de 2022-11-30, do qual se extraíram elementos e factos que se descrevem no presente PRI e motivam o presente procedimento, nomeadamente o relatório técnico que faz parte integrante do parecer nos termos do n.º 3 do art.º 42.º do RGIT, doravante designado por ponto 2.36.00.”

Assim, no caso vertente, tratando-se de documentos resultantes de uma investigação levada a cabo pelo Ministério público num processo de inquérito, e que são obtidos durante o procedimento de inspeção através de certidão autorizada judicialmente, elementos de prova que foram analisados nos próprios serviços da Direção de Finanças de Braga, dúvidas não restam, à luz do disposto no artigo 13.º do RCPITA, que o procedimento não deixará de ser interno, não havendo, em consequência, preterição da formalidade legal prevista no artigo 49.º do RCPITA.

d) Da violação do dever de fundamentação por falta ou insuficiente fundamentação do RIT

A Requerente entende que as liquidações em crise padecem de falta de fundamentação porque o *“RIT não contém os elementos mínimos que permitam à Requerente alcançar e perceber as razões subjacentes à emissão das aludidas liquidações, porquanto a AT não alegou as razões de facto e os fundamentos de direito de forma perceptível, clara e congruente para a Requerente, devendo, com efeito, entender-se que a AT não cumpriu o seu dever de fundamentação relativamente aos atos de liquidação em referência.”*

Como se verifica do teor do RIT e, em termos sumários, (vide exposição completa no ponto 30 do probatório), foram recolhidos elementos demonstrativos da prática de atos pelos quais o sujeito passivo surge como utilizador de faturas falsas referentes à aquisição de bens

e serviços contabilizados, com referência aos anos de 2013 e 2014. Entende a AT, em virtude dos indícios de falsidade recolhidos, que as faturas objeto dos autos não titulam verdadeiras operações realizadas pelas entidades emitentes (dessas faturas), na qualidade de fornecedores da Requerente, que o fundamento dos atos tributários impugnados reside na consideração da dedução indevida de IVA, assim como na contabilização de gastos inexistente, devendo observar-se o disposto no artigo 19.º n.º 3 do Código do IVA, nos termos do qual *“não se pode deduzir imposto que resulte de operação simulada ou que seja simulado o preço constante da fatura”*, (vide ponto V e V.2 Fundamentos das correções e irregularidades).

A este propósito, importa notar que o dever de fundamentação dos atos tributários inscreve-se no princípio constitucionalmente consagrado, no artigo 268.º, n.º 3, da CRP, nos termos do qual, *“os actos administrativos (...) carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos”*.

O preceito do artigo 77.º da LGT enuncia os requisitos da fundamentação ao nível específico do ato tributário. De acordo com o n.º 1 deste preceito, a fundamentação deve incluir a *“sucinta exposição das razões de facto e de direito, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integram o relatório da fiscalização tributária”* (n.º 1).

Concretiza o n.º 2 do referido artigo que, podendo *“[a] fundamentação dos actos tributários ... ser efectuada de forma sumária, deve [...] sempre conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações da matéria tributável e do tributo”* (n.º 2).

Trata-se de uma formulação específica do dever geral de fundamentação (constante do supra citado artigo 268.º, n.º 3, da CRP). No caso, a liquidação do imposto assenta nos fundamentos do RIT, a qual se mostra acessível a um destinatário médio, colocado na posição da Requerente.

Com efeito, o dever de fundamentação desempenha a função primordial de permitir que o destinatário do ato se inteire das razões que subjazem à decisão administrativa, permitindo o controlo da sua validade, através da análise dos respetivos pressupostos, e o acesso à garantia contenciosa, dando a conhecer ao sujeito passivo o itinerário cognoscitivo e valorativo para a AT ter decidido no sentido em que decidiu.

Segundo a jurisprudência do STA, deve considerar-se *“fundamentado o ato quando ele*

se insira num quadro jurídico-normativo perfeitamente cognoscível por um destinatário normal colocado na posição em que se encontra o seu real destinatário.” (Vide Acórdão do STA, proferido em 06/10/2010, no âmbito do processo n.º 667/10).

Com efeito, esclarece a jurisprudência daquele Tribunal que a fundamentação é um conceito relativo que varia em função do tipo legal de ato, visando responder às necessidades de esclarecimento do contribuinte, permitindo-lhe conhecer as razões de facto e de direito que determinaram a sua prática e por que motivo se decidiu num sentido e não noutro.

Ora, também neste segmento argumentativo se discorda da Requerente.

Compulsados os autos arbitrais, constata-se que o RIT contém, com clareza e suficiente grau de detalhe os argumentos, de facto e de direito, nos quais a AT alicerçou as correções de IVA impugnadas.

No RIT explica-se de forma clara, desenvolvida e congruente que está em causa a não aceitação da dedutibilidade fiscal de IVA suportado, no ano de 2014, assente na emissão de faturação falsa por parte dos prestadores de serviços da Requerente. Refere-se que as operações têm como *“único propósito o alcance de uma vantagem patrimonial ilegítima na esfera do seu utilizador, consubstanciada através da colocação à disposição dos detentores do capital social da utilizadora da verba correspondente ao valor tributável, sem passar tais valores pelo crivo da tributação.”* A falsidade das faturas segundo a AT decorre de um conjunto de indícios descritos no RIT e da verificação da relação direta da Requerente com um conjunto de outros membros, que fazem alegadamente parte de uma organização criminosa em investigação pelo Ministério Público, cujos proventos seriam divididos pelos seus membros.

O RIT cuida de explicar amplamente os circuitos económicos, o *modus operandi* das empresas prestadoras, os meios de pagamento utilizados, as omissões declarativas, as trocas de correspondência realizadas a respeito das operações em causa.

Os argumentos apresentados pela AT, o seu sentido e alcance, foram devidamente percecionados pela Requerente que os refuta de forma exaustiva e circunstanciada, não se antevendo em que medida ficou comprometido o exercício do contraditório.

Por conseguinte, improcede, pelas razões expostas, o vício de falta de fundamentação suscitado pela Requerente.

Questão distinta é a de saber se a Requerente discorda da fundamentação por não considerar verificados os pressupostos de tributação nela retratados situação que *“tem já a*

ver com o mérito da decisão e com a legalidade «stricto sensu» do próprio ato”. Neste caso, não se trata de aferir o vício formal de ausência de fundamentação legalmente exigida, mas a validade substantiva dos atos tributários, por erro nos pressupostos de facto de direito, o que constitui o objeto de apreciação por este Tribunal.

e) Da presunção de veracidade da contabilidade e do ónus da prova.

A este respeito o dissídio entre as partes reside em saber se a AT recolheu indícios sérios e consistentes de que as faturas que titulam o imposto dedutível da Requerente são falsas. A tese afirmativa da AT é rebatida pela Requerente, com base na alegação de que não foi posta em crise a sua contabilidade, não tendo a AT apresentado prova sólida, direta e consistente que permitisse ilidir a presunção de veracidade das operações registadas na contabilidade do sujeito passivo.

A Requerente foi alvo de um processo de inquérito criminal, tendo o mesmo sido arquivado por despacho do Ministério Público. Na sequência do referido processo, foi instaurado um procedimento de inspeção tributária levada a cabo pela AT, tendo por base o exercício de 2014, no qual foram efetuadas correções em sede de IVA, e, em consequência, emitidas as liquidações impugnadas, no valor total de € 38.049,18, a título de IVA deduzido indevidamente.

Tais correções foram motivadas pelo facto da AT ter concluído, a partir dos dados obtidos em processo de inquérito criminal, que as faturas em causa titulavam operações simuladas, ou seja, que os serviços nelas descritos não foram efetivamente prestados.

A Requerente alega que deduziu o IVA porque suportou o respetivo imposto, sendo alheia aos indícios de falsidade apresentados e ao fim que é dado aos cheques emitidos a favor dos seus fornecedores.

Refere a Requerente que as faturas em referência titularam a prestação de serviços, cujo o produto final era vendido a jusante à sociedade do Sr. F..., - sociedade H..., Lda., com o NIF ... (“H...”) - atenta a relação de amizade do sócio da Requerente, E..., com o F..., e a falta de solvência e capacidade quotidiana de pagar dívidas por parte da H..., sociedade controlada por este último, o que levou a Requerente a intervir no fluxo comercial de revenda para permitir a laboração da H... .

Refere ainda que as faturas foram pagas através de cheque no valor de cada uma das faturas.

As faturas relativas a serviços prestados e a vendas feitas pelos fornecedores B..., C... e D... à Requerente, são verdadeiras e inserem-se plenamente no âmbito da atividade desta última.

Não podem ser considerados contra a Requerente, como fortes indícios de falsidade, aqueles que respeitam à forma de pagamento por cheque, à não comunicação das faturas no e-fatura pelos emitentes, a não apresentação de documentos de suporte como notas de encomenda ou guias de transporte.

Por conseguinte, entende a Requerente que a AT não prova o seguinte:

- a) A relação da utilizadora das faturas com o esquema de fraude de faturas falsas objeto do processo de inquérito;
- b) Que os emitentes das faturas - os fornecedores B..., C... e D... - não realizaram os serviços correspondentes, por conseguinte, tais faturas não titulam operações reais;
- c) Que o beneficiário efetivo dos pagamentos seja um terceiro e não as entidades prestadoras de serviços;
- d) Que os fluxos financeiros não estão relacionados com aquelas operações económicas;
- e) Que existe um circuito de retorno dos montantes do IVA das faturas à esfera da Requerente.

Mais invoca que caberia à AT a prova dos factos donde resulte uma demonstração clara e inequívoca dos factos constitutivos do seu alegado direito, sendo nuclear provar a natureza simulada das operações tituladas pelas faturas que reputa falsas.

Vejamos.

Decorre da LGT:

“Artigo 74.º

Ónus da prova

1 - O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.”

“Artigo 75.º

Declaração e outros elementos dos contribuintes

1 - Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos.

2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:

a) As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo;”

No caso, importa apurar se os indícios obtidos na ação de Inspeção, e que constam do RIT, acima transcrito no ponto 30 da matéria de facto, permitem inferir que as faturas em causa não correspondem a operações reais.

Podemos resumir os indícios elencados no RIT do seguinte modo:

- **Fatura emitida pela B..., fatura n.º CFA 2014/2**

A sociedade B... LDA., encontra-se caracterizada como emitente de faturação falsa no âmbito do processo de inquérito .../14...IDBRG.

Foi recolhida evidência naquele processo que o prestador de serviços não dispunha de uma estrutura adequada à realização dos serviços contratados, o que permite concluir que os mencionados serviços não correspondem a transações reais.

O descritivo da fatura, é insuficiente, pois pretende documentar um alegado serviço de confeção a feitio, conforme resulta do texto da mesma, “Confeção a feitio – SUBCONTRATO [...] Vosso pedido em 27 de Janeiro de 2014”, mas analisado o documento, constata-se que o mesmo, em termos de quantidades, faz apenas referência a uma unidade, ou seja, a encomenda é faturada pelo seu valor global, correspondente aos tais 9.303,00 €.

O documento é omissivo quanto ao local de carga, sendo que quanto ao dia e hora da alegada carga é coincidente com o dia e hora da alegada descarga. Não existem outros elementos documentais associados à fatura que discriminasse o serviço

efetuado, seja uma nota de encomenda, uma guia de transporte ou qualquer outro documento que detalhasse o serviço alegadamente prestado.

Estando em causa alegados serviços de confeção a feitio, teria de haver a deslocação da obra a fim de ser confeccionada, deslocação essa que apenas se teria por legalmente documentada se devidamente acompanhada de um documento de transporte, emitido pela Requerente ou pelo transportador, o que não existe, pois não foi apresentado nos autos e não consta da base de dados da AT.

Para além destes indícios, importa destacar, corroborando a tese da falsidade dos serviços prestados, que foi enviada por F..., para N..., em 2014-02-21, uma mensagem na qual refere que *“A A... precisa de uma subcontratação de confeção no valor de 9303.79 euros. Arranja-se?”*, informação que resulta do processo de inquérito.

Ora, se atentarmos ao valor, constata-se que este é integralmente coincidente com o da fatura emitida em nome da B..., que é datada de 2014-01-31 e pretende corporizar um serviço encomendado em 2014-01-27 (data que, relembre-se, consta da descrição da fatura).

Esta mensagem de correio eletrónico é depois incorporada numa outra conversaço, relativa à emissão da fatura emitida em nome da O..., conversaço essa mantida entre N... e G... . A mesma é reencaminhada, no dia 2014-03-06 pelas 03:14:22, para o contabilista certificado P..., outro dos membros da associação criminosa em investigação, de forma a que este procedesse à emissão da documentação relativa a esta alegada prestação de serviços.

Foi ainda enviada outra mensagem por correio eletrónico, nessa mesma data, mas com a hora de 05:03:57, através da qual, N... solicita diretamente ao contabilista certificado P... a emissão do referido documento, limitando-se a enviar o mesmo texto para ambos, ou seja, para o advogado G... e para o contabilista certificado P... .

No caso em análise, e longe de qualquer extrapolação, e tal como se demonstra nos autos, a fatura aparece nos exatos termos do valor solicitado e em correspondência com as datas das mensagens, sendo certo que em momento algum os intervenientes se referem a qualquer tipo de especificação atinente às características da encomenda, ao serviço pretendido ou respetivas quantidades.

Outro aspeto relevante resulta do facto do pedido de emissão da faturação advir diretamente de F..., isto numa data em que este, do ponto de vista formal, já nada tinha a ver com os desígnios da A..., situação que revela um afastamento meramente formal

de F... em relação à A..., numa teia de interdependência que mal compreende à luz da experiência comum e de critérios de razoabilidade económica. Como refere a AT, os factos apontam para “a proximidade entre o criador e criação”, “tendo o primeiro colaborado ativamente na angariação de faturação falsa a favor da segunda”.

Quanto ao fluxo financeiro, foram recolhidos, na contabilidade da A... a nota de pagamento n.º 2014A-69, datada de 2014-04-02, assim como cópia do cheque n.º..., emitido sobre a conta da utilizadora, domiciliada no banco ..., cheque esse com data de emissão aposta coincidente com a data de emissão da nota de pagamento.

Datado de 2014-01-31 foi ainda recolhido o recibo n.º CRE 2014/1, através do qual é dada integral quitação aos valores constantes da referida fatura. Refira-se, que o facto de a data do recibo ser coincidente com a data de emissão da fatura, sendo que o alegado pagamento ocorre apenas em abril de 2014, data muito posterior à da emissão do recibo, configuram comportamentos indiciadores da falsidade da operação.

Vejamos, em seguida, os contornos da operação sob o ângulo do pagamento dos serviços:

- Em primeiro lugar, e após ter sido solicitada cópia da imagem do cheque à instituição bancária tomadora dos fundos, esta veio responder aos inspetores que o número do cheque em causa não foi movimentado.

- Por análise ao extrato bancário da conta ..., domiciliada no ... e titulada pela A..., constatou-se que o fluxo financeiro associado ao pagamento da fatura da B..., no valor de 11.442,69 € foi efetuado através do cheque...;

- Perante novo pedido de informação adicional junto da instituição financeira em causa, sobre este cheque, veio o ... explicar que o cheque n.º ... foi, também ele, depositado na conta com o IBAN PT50..., domiciliada naquela instituição, titulada por G... e pela esposa deste, M... .

- Tendo sido remetida cópia da imagem deste cheque, constata-se a aposição, no verso do mesmo, de uma assinatura e o carimbo da B..., correspondente ao alegado endosso do cheque.

- O beneficiário efetivo deste movimento financeiro foi, uma vez mais, o advogado G..., situação que se repete no âmbito do processo de inquérito no núcleo de um vasto conjunto de empresas acusadas da emissão e utilização de faturas falsas.

- Pelo correspondente serviço (de emissão de faturação falsa) seria devida, à luz do que ficou demonstrado em idênticas situações no âmbito do processo inquérito, uma

compensação correspondente ao valor do IVA constante da fatura, que reverteria a favor da organização criminosa em investigação, proventos que seriam depois divididos pelos seus membros.

- Quanto à relevação contabilística associada a esta operação, por consulta aos ficheiros SAF-T da A..., é possível constatar que a fatura em causa foi registada pelo do lançamento contabilístico 2014-01-31 00046 10005.

- Através do detalhe de tal lançamento, é possível aferir que o mesmo influenciou o resultado do exercício económico de 2014, no valor de 9.303,00 €, por movimentação da conta de gastos (62111), tendo ainda influenciado o IVA dedutível do período no valor de 2.139,69 €, (por movimentação da conta 24323132011).

- **Fatura emitida pela C... - fatura n.º CFA 2014/7**

A sociedade C... LDA., encontra-se caracterizada como emitente de faturação falsa no âmbito do processo de inquérito .../14...IDBRG.

De notar que trata-se de uma sociedade que desenvolve a sua atividade no âmbito da angariação de clientes de contratos na área da energia e telecomunicações, surgindo no âmbito do processo de inquérito como uma entidade essencialmente utilizadora de faturação falsa.

Foi recolhida evidência naquele processo que o prestador de serviços não dispunha de uma estrutura adequada à realização dos serviços contratados, o que permite concluir que os mencionados serviços não correspondem a transações reais.

O descritivo da fatura, é insuficiente, não sendo possível alcançar a natureza dos serviços que se pretende contratar, resultando do descritivo a expressão “Vossa encomenda *“Subcontratos” Empreitada entregue*”. Não existem outros elementos documentais associados à fatura que discriminasse o serviço efetuado, seja uma nota de encomenda, uma guia de transporte ou qualquer outro documento que detalhasse o serviço alegadamente prestado.

Analisado o documento, constata-se que o mesmo, em termos de quantidades, faz apenas referência a uma unidade, ou seja, a encomenda é faturada pelo seu valor global, correspondente aos tais 30.014,00 €.

O documento é omissivo quanto ao local de carga, sendo que quanto ao dia e hora da alegada carga é coincidente com o dia e hora da alegada descarga.

Estando em causa alegados serviços de confeção a feito, teria de haver a deslocação da obra a fim de ser confeccionada, deslocação essa que apenas se teria por legalmente documentada se devidamente acompanhada de um documento de transporte, emitido pela Requerente ou pelo transportador, o que não existe, pois não foi apresentado nos autos e não consta da base de dados da AT.

Outra circunstância que permite concluir que os serviços nunca se realizaram foi o facto de a fatura em causa não ter sido comunicada ao sistema do E-fatura, nem foi reconhecido o respetivo proveito, não obstante o emitente ter comunicado várias faturas àquela plataforma no período em causa.

Quanto ao fluxo financeiro, foram recolhidos, na contabilidade da A...a nota de pagamento n.º 2014A-68, datada de 2014-04-02, assim como cópia do cheque n.º..., emitido sobre a conta da utilizadora, domiciliada no banco..., cheque esse com data de emissão aposta coincidente com a data de emissão da nota de pagamento.

Datado de 2014-02-28 foi ainda recolhido o recibo n.º CRE 2014/7, através do qual é dada integral quitação aos valores constantes da referida fatura. Refira-se, que o facto de a data do recibo ser coincidente com a data de emissão da fatura, sendo que o alegado pagamento ocorre apenas em abril de 2014, data muito posterior à da emissão do recibo, configuram comportamentos indiciadores da falsidade da operação.

Vejamos, em seguida, os contornos da operação sob o ângulo do pagamento dos serviços:

- Em primeiro lugar, e após ter sido solicitada cópia da imagem do cheque à instituição bancária tomadora dos fundos, esta veio responder aos inspetores que o número do cheque em causa não foi movimentado.

- Por análise ao extrato bancário da conta ..., domiciliada no ... e titulada pela A..., constatou-se que o fluxo financeiro associado ao pagamento da fatura da C..., no valor de 36.917,22 € foi efetuado através do cheque ...;

- Perante novo pedido de informação adicional junto da instituição financeira em causa, sobre este cheque, veio o ... explicar que o cheque n.º ... foi, também ele, depositado na conta com o IBAN PT50..., domiciliada naquela instituição, titulada por G... e pela esposa deste, M... .

- Tendo sido remetida cópia da imagem deste cheque, constata-se a aposição, no verso do mesmo, de uma assinatura e o carimbo da C..., correspondente ao alegado endosso do cheque.

- O beneficiário efetivo deste movimento financeiro foi, uma vez mais, o advogado G..., situação que se repete no âmbito do processo de inquérito no núcleo de um vasto conjunto de empresas acusadas da emissão e utilização de faturas falsas.
- Pelo correspondente serviço (de emissão de faturação falsa) seria devida, à luz do que ficou demonstrado em idênticas situações, no âmbito do processo inquérito, uma compensação correspondente ao valor do IVA constante da fatura, que reverteria a favor da organização criminosa em investigação, proventos que seriam depois divididos pelos seus membros.
- Quanto à relevação contabilística associada a esta operação, por consulta aos ficheiros SAF-T da A..., é possível constatar que a fatura em causa foi registada pelo do lançamento contabilístico 2014-02-28 00046 20006.
- Através do detalhe de tal lançamento, é possível aferir que o mesmo influenciou o resultado do exercício económico de 2014 no valor de 30.014,00 €, por movimentação da conta de gastos (62111), tendo ainda influenciado o IVA dedutível do período no valor de 6.903,22 €, (por movimentação da conta 24323132011).

- **Faturas emitidas pela D...**

A sociedade D... Unipessoal, Lda., encontra-se caracterizada como emitente de faturação falsa no âmbito do processo de inquérito .../14...IDBRG.

Foi recolhida evidência naquele processo que o prestador de serviços não dispunha de uma estrutura adequada à realização dos serviços contratados, o que permite concluir que os mencionados serviços não correspondem a transações reais.

Do descritivo das faturas resulta que as mesmas dizem respeito a um conjunto de prestações de serviços de confeção a feitiço.

Não existem outros elementos documentais associados à fatura que discriminasse o serviço efetuado, seja uma nota de encomenda, uma guia de transporte ou qualquer outro documento que detalhasse o serviço alegadamente prestado.

Estando em causa alegados serviços de confeção a feitiço, teria de haver a deslocação da obra a fim de ser confeccionada, deslocação essa que apenas se teria por legalmente documentada se devidamente acompanhada de um documento de transporte, emitido pela Requerente ou pelo transportador, o que não existe, pois não foi apresentado nos autos e não consta da base de dados da AT.

- Com a fatura CFA 2014/191, foram ainda recolhidos na contabilidade da A..., uma cópia da mesma, onde se encontra uma inscrição manual que aqui se reproduz *“Recebi a totalidade da fatura na data de hoje em numerário a meu pedido para pagar salários. 29/10/2014”*. Ao lado desta anotação encontra-se ainda aposta uma rúbrica sendo perceptível o nome “Q...”, pessoa que consta como estando à frente dos desígnios da D... .

Resultou da investigação que se trata de Q..., cidadã brasileira que à data, não se encontrava sequer no nosso país. Esta declaração aposta na fatura, atento ao seu detalhe, tem como objetivo de alguma forma justificar o facto de o meio financeiro que lhe está associado ser um cheque emitido ao portador e ainda por cima, de valor não coincidente com a fatura que alega quitar.

Ora, junto a esta documentação foi apreendida uma cópia do cheque da conta da A... no BANCO..., cheque n.º..., datado de 2014-10-29 e emitido pelo valor de 30.000,00 €.

Subsequentemente, foi solicitada cópia da imagem do referido cheque àquela instituição bancária, assim como a identificação do beneficiário efetivo de tais valores, esta respondeu-nos que o valor em causa foi levantado à boca de caixa, por I..., NIF..., informação constante do processo de inquérito atrás referido. Este indivíduo, apesar de à data dos factos não se encontrar, do ponto de vista formal, associado, à H... veio mais tarde a ser admitido como colaborador da mesma, surgindo associado a um conjunto de operações financeiras daquele grupo, nomeadamente levantamentos à boca de caixa.

- Com a fatura CFA 2014/204, foram ainda recolhidos, na contabilidade da A... cópia do cheque n.º ... emitido sobre o Banco ... no valor de 30.000,00€, a nota de pagamento n.º 2014A-264 (que paga parcialmente aquela fatura), cópia do cheque n.º..., emitido sobre o mesmo banco, no valor de 41.085,82 €, e a nota de pagamento n.º 2014-A265 no mesmo valor. Foi ainda recolhido o recibo CRE 2014/194, emitido com data de 2014-10-06, que dá integral quitação ao valor daquela fatura.

Mais uma vez, se verifica que a data do recibo é coincidente com a da fatura, sendo que os cheques que lhe estão associados e respetivas notas de pagamento são todos datados de 2014-10-30, data bastante posterior à constante do recibo.

- Com a fatura CFA 2014/213 foram ainda recolhidas, cópia do cheque emitido sobre o ... com o n.º ..., no valor de 63.067,64 € e respetiva nota de pagamento, registada

sob o n.º 2014A-309, no mesmo valor, ambos datados de 2014-12-03.

Para além destes indícios, importa destacar, corroborando a tese da falsidade dos serviços prestados, a troca de correspondência eletrónica alusiva às faturas emitidas por este fornecedor à A... . A este respeito importa destacar o seguinte:

- A mensagem enviada por E... a 2014-10-21, com o assunto “*FATURA SETEMBRO 2014*”, na qual este remete para o endereço do advogado G... e da *METADE DO DOBRO*, o descritivo e quantidades que viriam a ser depois objeto da fatura CFA 2014/191.

- Curioso é também o facto de a referida “*encomenda*” ter sido reencaminhada pelo Advogado G..., no dia seguinte, para ...@gmail.com., endereço utilizado associado ao contabilista certificado P..., informação constante do processo de inquérito atrás referido.

- O mesmo acontece com a fatura CFA 2014/204, uma vez que E... remete uma mensagem de correio eletrónico no dia 2014-10-25, para G... e para o N..., remetendo uma listagem dos descritivos dos serviços e quantidades que viriam a constar da referida fatura por parte da D... .

- A mesma mensagem, com o assunto “*FATURA MÊS DE OUTUBRO*”, é nesse mesmo dia reencaminhada pelo advogado para o já referido endereço ...@gmail.com.

- A mesma operação, gera outra mensagem de correio eletrónico, enviada por G... para o endereço ...@gmail.com, interpelando o contabilista certificado P..., nos seguintes termos: “*JÁ TA FEITO?*”, (cfr. processo de inquérito supra identificado).

- Também relacionado com este alegado fornecedor, foi apreendida outra mensagem de correio eletrónico, enviada através do endereço eletrónico ...@gmail.com para o endereço G...advogados@gmail.com, através da qual é remetido um ficheiro em formato pdf que corresponde ao recibo n.º CRE 2014/188, no valor de 20.967,01€. Não obstante o documento em causa ser datado de 2014-10-29, esta mensagem de correio eletrónico é datada de 2016-02-29.

- O desfasamento temporal entre a data de emissão do documento e a data de remessa do mesmo poderá ser explicado pelo facto de em 2016-01-06 ter sido iniciado o procedimento inspetivo credenciado pelo Despacho DI201600023, tendo como objeto o controlo do pedido de reembolso de IVA efetuado pela A... . Ora, uma vez que, o valor do reembolso havia sido formado, em parte, no ano de 2014, houve a necessidade de os agentes objeto de investigação cuidarem de formalismos que

havam antes descurado, como a junção do recibo em causa à restante documentação relacionada com esta operação. Neste contexto, a referida declaração manualmente aposta na cópia da fatura que foi apreendida na contabilidade da A... terá sido junta àqueles documentos nesta altura.

- Regista-se a respeito destas alegadas prestações de serviços a existência de uma relação direta entre a associação em investigação e a emissão das faturas em nome da D..., cujo conteúdo era previamente combinado entre o utilizador e os membros da organização em investigação, nomeadamente aquele que é o seu maior responsável, o advogado G..., assim como o ascendente deste sobre o contabilista certificado P... .

- Acresce que as relações de associação entre os referidos intervenientes, nas quais se inscreve a Requerente, ressaltam ainda do circuito financeiro associado a estas operações.

Assim, foram solicitadas informações junto do ..., nomeadamente a imagem dos cheques em causa e a identificação do beneficiário efetivo de tais valores.

Ora, tal como nos demais casos já analisados de cheques emitidos sobre aquela instituição, mais uma vez se demonstra que o beneficiário efetivo das presentes operações é o Advogado G..., uma vez que os cheques n.º ..., ... e ... foram todos eles levantados ao balcão por aquele.

Refira-se, ainda, a circunstância particular de o cheque ... ter sido apresentado à câmara de compensação do sistema bancário apenas no dia 2015-06-17, situação que não deixa de ser bastante atípica, na medida em que, tendo o cheque sido emitido em dezembro de 2014, dificilmente o mesmo estaria tanto tempo sem ser apresentado a pagamento se titulasse uma operação real.

- Pelo correspondente serviço (de emissão de faturação falsa) seria devida, à luz do que ficou demonstrado em idênticas situações, no âmbito do presente processo, uma compensação correspondente ao valor do IVA constante da fatura, que reverteria a favor da organização criminosa em investigação, proventos que seriam depois divididos pelos seus membros.

- Quanto à relevação contabilística associada a estas alegadas operações, por consulta aos ficheiros SAF-T da A..., é possível constatar que as faturas em causa foram registadas através dos lançamentos contabilísticos 2014-09-30 00046 90016, 2014-08-31 00046 80013, 2014-11-30 00046 110008 e 2014-10-31 00046 100002, respetivamente.

- Através dos detalhes destes lançamentos, é possível aferir que os mesmos influenciaram o resultado do exercício económico de 2014 no valor global de 164.625,20 € (17.046,35 € + 38.511,00 € + 51.274,50 € + 57.793,35 €), por movimentação da conta de gastos (62111), tendo ainda influenciado o IVA dedutível no valor de 37.863,80 €, (3.920,66 € + 8.857,53 € + 11.793,14 € +13.292,47 €), por movimentação da conta 24323132011.

• **Declarações prestadas em sede de inquirição (Reunião do artigo 18.º do RJAT)**

A este respeito e sob pena de repetição inútil, remete-se na íntegra para a apreciação feita em sede de matéria de facto. Em síntese, perpassa do depoimento das testemunhas e das declarações de parte, afirmações incongruentes, dúbias e, em geral, uma manifesta falta de capacidade de comprovação por parte do sujeito passivo da materialidade das operações. Aliada à debilidade da prova documental não foi possível reunir qualquer indício material da realização das operações para além da descrição de um cenário pouco verossímil, no qual a Requerente se substituiu à empresa H... nas suas obrigações de pagamento de faturas junto dos fornecedores, movida por uma relação de amizade, para num segundo momento, refaturar os tais fornecimentos àquela, adicionando com uma margem significativa, para remuneração do risco, não obstante conhecer o estado de insolvência financeira em que a H... se encontrava.

Acresce ter resultado da prova testemunhal produzida que:

- A Requerente não dispunha de instalações, nem de produção nem de armazenamento;
- A Requerente não fazia as encomendas, era a H... que as fazia;
- A Requerente não recebia as encomendas;
- A Requerente não exercia qualquer tipo de controlo ou intervenção negocial, documental ou logística relacionada com as encomendas que pagava;
- A Requerente não procedia ao controlo de qualidade dos bens entregues;
- A Requerente nunca via para si transferida nem a posse dos bens, nem o risco pelo perecimento destes, aparecendo neste circuito como um garante de pagamento das faturas;
- O funcionário da Requerente, J..., não conhecia nenhum dos fornecedores da Requerente, referindo-se às operações em causa de forma genérica e sem apresentar

factos concretos;

- E..., sócio gerente da Requerente, afirmou numa primeira fase da inquirição não conhecer à data dos factos o Advogado, G..., porém consta do processo de inquérito que conhece o referido Advogado desde 2012, tendo este prestado serviços jurídicos relacionados como os atos de renúncia à gerência por parte de F... e a alienação da sua quota a favor de E..., pelo que as declarações prestadas em julgamento são manifestamente falsas;
- A Requerente pagou todas as faturas por cheques nominativos, invariavelmente endossados e, por conseguinte, levantados ou movimentados pelo Advogado G..., que procedia ao levantamento dos montantes pagos pelos serviços prestados pelos fornecedores da Requerente, com o propósito de obter benefícios fiscais ilegítimos na esfera da Requerente (vide, pontos 577 e ss. do Despacho de Acusação do Ministério Público);
- O advogado G... encontra-se identificado no processo do Ministério Público como sendo um dos membros da associação criminosa, atuando em conluio com várias empresas emitentes de faturação falsa, incluindo a Requerente e os fornecedores emitentes supra identificados. Apesar de resultarem dos autos do Ministério Público evidências da relação mantida entre F..., E... e o advogado G..., não foi possível obter nenhum comentário do sócio gerente da Requerente clarificador do contexto destas relações.

Em face do exposto, resulta quer do RIT quer dos presentes autos, a falta de comprovação por parte do sujeito passivo da materialidade das operações. Com efeito, os supra aludidos factos índice, numa análise concatenada e ponderados à luz da experiência, são suficientes para permitirem à AT desconsiderar as faturas em causa como suporte documental, com o fundamento de que as operações referidas nessas faturas são simuladas.

Entende-se, pois, que a AT apresentou indícios suficientes para por em dúvida a veracidade da contabilidade da Requerente e das faturas que a AT desconsiderou. Afastada a presunção de veracidade prevista no artigo 75.º n.º 1 da LGT, caberia à Requerente demonstrar a existência das operações (aquisições de bens/serviços) referidas nas faturas dos seus alegados fornecedores, B..., C... e D... .

Porém a Requerente, quer durante o procedimento inspetivo, quer nestes autos não apresentou qualquer prova congruente, relativamente à materialidade das operações. Das faturas não constavam quaisquer outros elementos que lhes estivessem associados, nomeadamente notas de encomenda, guias de transporte, correspondência sobre os serviços a prestar. Assim, a Requerente não apresentou outros documentos, para além das faturas cuja veracidade está em dúvida, não tendo a prova testemunhal conseguido suprir essa falta.

Acresce referir que a AT, para proceder às correções decorrentes da não aceitação das faturas emitidas por aquelas entidades e relativamente às quais considerou que as operações (bens /serviços) nelas mencionadas não correspondiam à realidade, não tinha de fazer prova do intuito de enganar terceiros, ou do acordo simulatório, para satisfazer o ónus de prova que sobre si impende, bastando-lhe provar a factualidade que a levou a não aceitar as faturas, factualidade essa que tem de ser suscetível de abalar a presunção de veracidade das operações constantes das faturas, só então passando a competir ao contribuinte o ónus de prova de que as operações se realizaram efetivamente, ónus que não cumpriu.

A este respeito, de notar que constitui jurisprudência fiscal assente a de que:

i) Os indícios de faturação falsa postulam, normalmente, a realização de fiscalização cruzadas, seja no emitente, seja no utilizador, por forma a descaracterizar o circuito económico e financeiro subjacente às faturas invocadas.

ii) A desconsideração da declaração tributária é determinada pela AT em nome de uma interpretação mais ajustada à realidade do rendimento, e ao contexto em que o contribuinte opera;

iii) O afastamento da presunção de veracidade da declaração exige a recolha de indícios sérios, consistentes e credíveis de que é outra a realidade do rendimento.

vi) A AT não tem o encargo de provar a falsidade das faturas. Basta-lhe demonstrar os indícios de falsidade e que estes são consistentes, sérios e reveladores de uma alta probabilidade de que as faturas são “falsas” para cumprir o seu ónus da prova (*vide*, artigo 74.º n.º 1 e 75.º n.º 2 da LGT).

v) Demonstrados estes indícios, a lei faz cessar a presunção de boa fé creditada às declarações e contabilidade do contribuinte e devolve-lhe o encargo de provar a veracidade das operações subjacentes à faturação indiciada”. (*vide*, neste sentido, Acórdão do TCAN, de 26.02.2015; P. 03276/09.4BEPRT).

vi) Com efeito, “A AT não tem que demonstrar a falsidade das facturas, bastando-lhe

evidenciar a consistência desse juízo, invocando factos que traduzem uma probabilidade elevada da(s) operação(ões) referida(s) na(s) factura(s) ser(em) simuladas, probabilidade elevada capaz de abalar a presunção legal de veracidade das declarações dos contribuintes e dos dados constantes da sua contabilidade – artigo 75.º da LGT” (vide, Acórdão do TCAS, de 23.03.2017, P. 665/09.8BELRS).

Ora, no caso em apreço, dos elementos coligidos nos autos, os quais resultam da investigação levada a cabo pelo Ministério Público (vide, designadamente pontos 568 a 588 do Despacho de Acusação), verifica-se que existem indícios consistentes da utilização na contabilidade da Requerente de faturação falsa, diminuindo tais faturas as receitas fiscais em sede de IVA, aumentando o IVA dedutível com a consequente diminuição do IVA apurado a pagar ao Estado. Tais indícios resultam, da ponderação de um conjunto de elementos, supra citados, os quais apontam quer para a incongruência do contexto em que se inserem as operações, quer para a inaptidão dos emitentes das faturas, quer para a inexistência de elementos plausíveis que comprovem a materialidade das transações e do circuito financeiro e documental que as mesmas pretendem titular.

Por fim, e quanto ao princípio “*in dubio contra fiscum*”, dispõe expressamente o artigo 100.º do CPPT, sob a epígrafe de “Dúvidas sobre o facto tributário e utilização de métodos indiretos” que: “1- *Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e a quantificação do facto tributário deverá o ato impugnado ser anulado.*”

A letra do citado preceito legal consagra um princípio estruturante e inovador no direito tributário que estipula, per se, que a dúvida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio “*in dubio pro fisco*”, que na prática era considerado no regime anterior à reforma fiscal. Neste sentido, importa ter presente os ensinamentos de Alberto Xavier que preconizam que a Administração Tributária só deve praticar o ato tributário liquidação, quando “*formar convicção da existência e conteúdo do facto tributário*” (Alberto Xavier – “*Conceito e natureza do acto tributário*”, página 150). Ora, assim sendo, em caso de subsistência de dúvida “*acerca do objeto do processo deve a Administração Fiscal abster-se de praticar o ato tributário dando assim cumprimento ao princípio in dubio contra fiscum*” (vide ob. citada páginas 158 e 169).

Note-se que a demonstração da realidade dos factos que se pretende com a prova traduz-se na convicção subjetiva, criada no espírito do julgador, de que aquele facto ocorreu. Não se trata de uma certeza absoluta acerca da realidade dos factos, que nunca

seria alcançável, mas de um grau de convicção suficiente para as exigências da vida.

No caso vertente, não se verifica a dúvida relativamente ao facto tributário ou à sua quantificação, uma vez que da prova produzida e dos elementos carreados para os autos foi possível atingir um grau suficiente de convicção que justifica a legalidade das liquidações de IVA sub judice.

Assim, terá necessariamente de se considerar que o IVA correspondente às mesmas faturas, no montante total de € 36.330,99, foi deduzido indevidamente pela Requerente, nos termos do disposto no artigo 19º nº 3 do CIVA, tendo-se demonstrado que as mesmas titulam negócios simulados.

Pelo que, bem andou a AT em desconsiderar as indicadas faturas, com todas as consequências legais, designadamente a emissão das liquidações impugnadas, em relação às quais não se verifica qualquer fundamento que determine a sua ilegalidade e consequente anulação.

VII. DECISÃO

Em face do exposto, decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de anulação dos atos tributários de liquidação de IVA e de juros compensatórios, supra identificados, bem como o pedido de juros indemnizatórios, visto que nenhum valor haverá a restituir à Requerente.

Condena-se a Requerente nas custas do processo.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se em conformidade com o disposto no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), que remete expressamente para o artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), e n.º 3, do CPPT, e tendo em conta o artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, este último aplicável por força da alínea e), do n.º 1, do artigo 29.º, do RJAT, o valor do processo em € 36.330,99, (trinta e seis mil trezentos e trinta euros e noventa e nove cêntimos).

IX. CUSTAS

De harmonia com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e nos artigos 3.º, n.º 1, alínea a) e n.º 2 e 4.º, n.º 5, do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 1.836,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo da Requerente.

Lisboa, 16 abril de 2026

Notifique-se.

A Árbitro,

Filipa Barros