

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 931/2019-T

Tema: Recusa do direito à dedução do IVA por incumprimento de requisitos formais das faturas.

SUMÁRIO:

- 1- A Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto da fatura não observar alguns requisitos formais se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.**
- 2- No que se refere aos requisitos materiais exigidos para a constituição do direito à dedução do IVA, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo.**
- 3- Resultando do artigo 23º, nº 1, do Código do IRC, na redação vigente à data dos factos, que se consideram gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, a aceitação, para efeitos de IRC, de gastos com prestações de serviços traduz-se no reconhecimento de que os mesmos se destinaram à atividade económica do Requerente.**
- 4- No caso em apreço, mais do que a mera disponibilidade de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos se encontram satisfeitos, a Requerida reconhece que os serviços em causa se destinaram à atividade económica do Requerente, que é tributada em sede de IVA.**

5- Não invocando a Requerida qualquer obstáculo no controlo do pagamento do imposto constante das faturas em causa, nem qualquer hipotético não pagamento do mesmo pelos seus emitentes e resultando dos autos que os emitentes das faturas em causa são sujeitos passivos de IVA, bem como a Requerente, há que concluir que estão preenchidos os requisitos substantivos do direito à dedução, não podendo a Administração Fiscal, à luz do princípio da neutralidade, do princípio da proporcionalidade e do princípio da justiça, recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto das faturas, alegadamente, não preencherem alguns dos requisitos formais exigidos pelo artigo 35º (atual 36º) do Código do IVA e 226.º, da Diretiva 2006/112.

DECISÃO ARBITRAL

I – Relatório

1. No dia 31.12.2019, a Requerente, A..., LDA., NIPC ..., com sede na ..., n.º..., ..., requereu ao CAAD a constituição de tribunal arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, com vista à anulação das liquidações adicionais de Imposto sobre o Valor Acrescentado relativas aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2008, no valor de 1.500 €, 10.230,65 € e 9.425,34 €, respetivamente, bem como das liquidações de juros compensatórios relativos aos mesmos períodos, no valor de 224,05 € (Outubro de 2008), 1.491,15 € (Novembro de 2008), 1.343,82 € (Dezembro de 2008).

2. Contra as referidas liquidações, a Requerente havia apresentado, em 01/04/2013, impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, tendo sido atribuído ao processo o n.º .../13...BEPRT, sucedendo que, até à data do pedido de pronúncia arbitral, a impugnação judicial não havia sido decidida.

Nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de Outubro “[o]s sujeitos passivos podem, até 31 de dezembro de 2019, submeter aos tribunais arbitrais tributários, dentro das respetivas competências, as pretensões que tenham formulado em processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão em primeira instância nos tribunais tributários, e que nestes tenham dado entrada até 31 de dezembro de 2016, com dispensa de pagamento de custas processuais”.

Ao abrigo desta norma, a Requerente, veio submeter a pretensão formulada no referido processo n.º .../13...BEPRT para o Centro de Arbitragem Administrativa, mediante a apresentação do presente pedido de pronúncia arbitral, tendo requerido a extinção da instância naquele processo.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 1, do artigo 6.º, do RJAT, por decisão do Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicada às partes nos prazos legalmente aplicáveis, foi designado árbitro o signatário, que comunicou ao Conselho Deontológico e ao Centro de Arbitragem Administrativa a aceitação do encargo no prazo regularmente aplicável.

O Tribunal Arbitral foi constituído em 18.03.2020.

Nos termos do artigo 21º, nº 2, do RJAT, o prazo de decisão foi prorrogado por dois meses.

4. Os fundamentos apresentados pela Requerente, em apoio da sua pretensão, foram, em síntese, os seguintes:

1. O procedimento de inspeção que esteve na génese da correção das liquidações adicionais de IVA e dos respetivos juros compensatórios relativos aos meses de

Outubro, Novembro e Dezembro de 2008 encontra-se inquinado por nulidade, a qual se manifesta em três vertentes.

a) Nulidade por falta de resposta ao requerimento da Requerente enviado em 01/10/2012.

2. A Requerente, após ter sido notificada do teor do relatório de inspeção, através do Ofício nº..., de 19/09/2012, considerou que o procedimento se encontrava ferido por nulidade por violação do direito de audição e em 01/10/2012, através dos seus mandatários, enviou requerimento para a Direção de Finanças do Porto a invocar a referida nulidade que foi recebido na Direção de Finanças no Porto.
3. A Direção de Finanças do Porto não respondeu nem apreciou as questões que foram suscitadas no requerimento pelo que, conseqüentemente, violou, de forma grave e frontal, o direito de audição consignado no artigo 60.º da LGT.

b) Nulidade por falta de inquirição de testemunhas arroladas.

4. Através de requerimento remetido em 17/09/2012, a Requerente, e após ter sido notificada nesse sentido, pronunciou-se no âmbito da audição prévia e pela segunda vez, acerca dos documentos que serviram de fundamento ao projeto de relatório e no âmbito da sua pronúncia requereu a inquirição de duas testemunhas relativamente a factos respeitantes à sociedade B..., Lda mas não foi notificada para o efeito, sendo surpreendida com a notificação do relatório final da inspeção.
5. No que concerne aos factos respeitantes a esta empresa o relatório refere expressamente que “... damos como assente os factos relatados nesse ponto pelo sujeito passivo”, pelo que considera a inquirição de testemunhas uma diligência inútil.
6. Porém, esta expressão não corresponde à realidade, uma vez que, aquando da análise das diversas entidades que prestaram serviços à Requerente, nenhum dos factos que foi alegado na segunda audição e sobre os quais iria incidir o depoimento das testemunhas arroladas foi aí incluído ou relevado, sendo por demais evidente que o considerar os

factos como assentes constituiu apenas um escape para não proceder à pretendida, e justificada, inquirição.

7. A preterição da requerida inquirição de testemunhas constitui uma violação do direito, efetivo, de audição.

c) Nulidade por violação do cumprimento efetivo do direito de audição e do princípio da cooperação:

8. Acresce ainda que o relatório sob análise, pura e simplesmente, limitou-se a copiar o projeto e a acrescentar um ponto relativo ao direito de audição, no qual foram criticados os factos e as alegações da inspecionada carreados para os autos no exercício do referido direito.
9. De facto, a realidade é que o relatório apenas analisa o que foi alegado pela Requerente, considerando determinados factos como “provados” e conclusões como corretas ou incorretas.
10. Todavia, o direito de audição não pode ser entendido como uma simples crítica ao projeto de relatório que necessita de ser contraditada.
11. Bem pelo contrário, o direito de audição é uma contribuição importantíssima do sujeito passivo para a inspeção, pois pode trazer, como trouxe, para o procedimento de inspeção, factos que são desconhecidos e relevantes, bem assim factos instrumentais que auxiliam a entender a materialidade em causa.
12. No que respeita ao caso concreto é manifesto que o direito de audição não foi efetivamente cumprido.
13. Em consequência, o relatório está ferido com nulidade, tal como acontece com as liquidações adicionais e respetivos juros compensatórios, pelo que tal nulidade deverá ser devidamente declarada.

Sem prescindir,

d) Vício de violação de Lei

14. Admitindo, por mera hipótese académica, que os vícios já elencados não tenham por consequência a declaração de nulidade da liquidação, sempre se dirá que esta está ferida de vício de violação de lei, devendo, por isso, ser anulada.
15. A dedução dos montantes de IVA foram efetuadas pela Requerente corretamente, cumprindo o disposto nos artigos 35º, nº 5 e 19º, nº 2, do CIVA, visto que as pessoas que o relatório considera serem trabalhadores dependentes da Requerente, apenas eram ou prestadores de serviços, ou trabalhadores dependentes de empresas que prestavam serviços à Requerente e as faturas ou documentos equivalentes nos quais a Requerente se baseou para deduzir os montantes de IVA cumpriam com as exigências legais.
16. No caso particular da Sociedade C..., Unipessoal, Lda^a, a Requerente, na fase inicial do procedimento de inspeção, quando foi notificada para prestar esclarecimentos e juntar documentos, comunicou que a mesma nunca lhe tinha prestado qualquer tipo de serviço tendo alegado que as duas faturas emitidas em seu nome em 2008 se deveram a lapso manifesto, visto que as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D..., Lda., à qual os serviços foram efetivamente prestados pela C..., Unipessoal, Lda^a.
17. Em consequência, a Requerente referiu ainda que, para regularizar este lapso, e por uma questão de facilidade, contabilizou um acréscimo de proveito em 2008, tendo facturado os valores em causa em 2009 à D..., Lda.
18. No caso de E... prestava serviços no âmbito da programação, baseados no grau de conhecimento da SII, desenvolvimento em SQL e RPG III e IV e ILERPG – linguagens; e ainda CL programming; ao que aliava o conhecimento funcional do produto trabalhado e em virtude de os gerentes da Requerente conhecerem a qualidade dos serviços que oferecia, contactaram-na em meados de Outubro de 2008 no sentido da mesma prestar os seus serviços à Requerente em regime de avença, tendo ficado estabelecido que o custo do seu serviço ascenderia a 2.000 €, por mês, acrescido de IVA.
19. Relativamente à empresa F..., Unipessoal, Lda^a importa salientar que esta empresa oferecia serviços no âmbito da programação de RPG III e IV, sendo especializada na área de programação, faturação e gestão de stocks e produção, ao que aliava o conhecimento funcional do produto trabalhado.

20. Em virtude de os gerentes da Requerente conhecerem a qualidade dos serviços que oferecia, contactaram-na em meados de Outubro de 2008 no sentido da mesma prestar os seus serviços à Requerente no regime de avença tendo ficado estabelecido que o custo do seu serviço ascenderia a 2.500 €, por mês, acrescido de IVA.
 21. Foi igualmente acordado entre a Requerente e a F..., Ld^a, que se aquela necessitasse de mais serviços para além dos que estavam estipulados no acordo inicial, os mesmos seriam faturados à parte da avença mensal.
 22. Também as faturas ou documentos equivalentes emitidas pela E... e F..., Ld^a, nos quais a Requerente se baseou para deduzir os montantes de IVA, cumpriam com as exigências legais.
 23. Pelo que, falece razão à AT quando considera que não foram cumpridos os requisitos legais.
5. A ATA – Administração Tributária e Aduaneira, chamada a pronunciar-se, contestou a pretensão da Requerente, defendendo-se por impugnação, em síntese, com os fundamentos seguintes:

Nulidade por preterição de formalidades no procedimento inspetivo.

1. Relativamente ao aduzido nos artigos 22º a 70º da petição inicial, vem a Requerente suscitar o vício de forma por irregularidades praticadas no decurso da ação inspetiva, mais concretamente, 1 – Nulidade por falta de resposta ao requerimento da Impugnante enviado em 01/10/2012; 2 – Nulidade por falta de inquirição das testemunhas arroladas; 3 – Nulidade por violação no cumprimento efetivo do direito de audição e do princípio da cooperação.
2. Relativamente ao requerimento de 01/10/2012, consta do processo administrativo prova bastante de que a impugnante foi notificada da resposta, designadamente pela assinatura do competente aviso de receção.
3. A respeito da inquirição de testemunhas, a simples leitura de fls. 97 e seguintes do RIT materializa o contraditório pleno à argumentação apresentada, porque se demonstra

claramente que apesar do invocado e do tema probatório a que se submetiam as testemunhas indicadas, os elementos já conhecidos sempre conduziriam à improcedência da pretensão da impugnante.

4. Quanto à separação dos relatos antes e após o direito de audição, também não colhe o extensamente expendido porquanto, por um lado, independentemente da organização da exposição que se materializa no RIT, não é o momento da aquisição de determinado elemento probatório que afeta o seu peso na decisão final.
5. Os Serviços de Inspeção Tributária (SIT) pronunciaram-se profusamente sobre os elementos trazidos pela impugnante e explicaram – e a impugnante compreendeu (porque nada invoca quanto à qualidade da fundamentação) – os motivos que levaram a não aceitar o enquadramento jurídico da situação por si propugnada.
6. Do ponto de vista sistemático, perpassa do RIT a preocupação de manter uma ordem cronológica, além de uma articulação lógica e em nada contribuiria para a clareza da exposição trazer para o ponto 3.3. do RIT factos que na verdade lhe são, temporal e logicamente, supervenientes.
7. Acresce que, a autonomização da análise do direito de audição no RIT também se destina a demonstrar o cabal cumprimento do disposto no n.º 7, do artigo 60º, da LGT, com vista à identificação dos elementos novos, para que os mesmos sejam tidos autonomamente em conta na ponderação final da decisão a tomar.
8. É verdade que apesar de os factos terem sido dados como assentes, os mesmos não tiveram um reflexo no teor da decisão tomada mas daí não resulta qualquer vício do procedimento, visto que aquela decisão, tendo em conta os elementos novos, considerou fundamentadamente a manutenção das conclusões alcançadas.

Vício de violação de lei

9. Na base dos atos tributários impugnados encontra-se o IVA deduzido indevidamente no ano de 2008 que consta dos documentos emitidos pelas entidades: G..., Lda., H..., Lda., I..., J..., Lda., K..., Lda. , L..., Lda. , X..., Lda., M..., Lda., N..., e contabilizados como

serviços de consultoria, em face da conclusão de que os serviços neles mencionados não foram prestados pelos emitentes dos mesmos mas pelos seus sócios que, exerceram funções a “título individual”, através de sociedade e sob forma dissimulada de prestações de serviços de consultoria.

10. Pelos sujeitos passivos E... e F... Unipessoal, Lda., por não darem cumprimento ao disposto no n.º 5 do art.º 36.º do CIVA.
11. Sobre essa matéria compilou-se um conjunto bastante sólido de argumentos válidos, e entre si relacionados e articulados, que conduzem inelutavelmente à conclusão de que a impugnante tendo herdado, por via de um contrato de trespasse, relações de trabalho irregularmente enquadradas como prestações de serviços, manteve essa situação, como resulta à saciedade das conclusões plasmadas no RIT.
12. Inerente a essas relações laborais estava o pagamento de rendimentos sujeitos a tributação em sede de Categoria A de IRS, de onde resultava para a impugnante a obrigação de proceder às competentes retenções na fonte.
13. Concomitantemente, do ponto de vista do IVA deduzido, as faturas emitidas por entidades ligadas trabalhadores relacionados na cláusula 5.º do contrato de trespasse não têm enquadramento no disposto no n.º 3 do artigo 19º do CIVA.
14. Assim, verifica-se por parte da impugnante uma dedução indevida de IVA, que deu origem a uma falta de entrega de imposto nos cofres do Estado.
15. Por outro lado, independentemente do facto de se ter concluído que tais faturas ou documentos equivalentes “não [são] correspondentes à verdadeira relação existente...” entre a A... e as entidades que as emitiram, verifica-se que as faturas ou documentos equivalentes em causa não dão cumprimento ao disposto no número 5 do artigo 35.º do Código do IVA (atual artigo 36.º, por força da renumeração operada através do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho), uma vez que não referem a quantidade e o preço unitário dos serviços prestados (para além de uma menção genérica dos serviços prestados, tais como, “Serviços de consultoria informática”, “Serviços de Consultoria” ou expressões similares), razão pela qual, nos termos do número 2 do artigo 19.º do Código do IVA, a dedução do imposto seria sempre indevida.

16. Foram ainda identificadas ainda as faturas de E... e F... Unipessoal, LDA, que também não satisfaziam as exigências do n.º 5 do art. 35º do CIVA porque, como se explicita no RIT, o descritivo das faturas é insuficiente (“Serviços de Informática” e “Serviços de consultoria”), a quantidade de serviço prestado é “1”, as faturas apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado e, apesar da notificação para o efeito, a impugnante não foi capaz de exhibir cópias de contratos, orçamentos ou qualquer outro elemento que viabilizassem a caracterização do serviço concretamente prestado por estas “fornecedoras”.
 17. Por força do disposto no n.º 2 do artigo 19º do CIVA, também o valor de IVA contido nestes documentos foi indevidamente deduzido.
 18. Os argumentos expendidos nesta sede judicial não são suficientes para abalar as conclusões alcançadas, pelo que sempre terá de improceder a presente impugnação.
 19. A matéria aqui versada mais não é do que a já alegada e apreciada em sede do procedimento inspetivo, cujo conteúdo, por isso, subscrevemos, também por motivo de celeridade e em obediência ao princípio da economia processual.
6. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no artigo 18º, nº 1, do RJAT, que tornasse necessária a reunião arbitral aí prevista, foi dispensada a realização da mesma, com fundamento na proibição da prática de atos inúteis.
- Foi realizada reunião arbitral para inquirição das testemunhas indicadas e apresentadas pela Requerente.
- Notificadas para o efeito, as partes apresentaram alegações escritas.
7. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído nos termos do RJAT.
- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas.
- O processo não padece de vícios que o invalidem.

8. Cumpre solucionar as seguintes questões:

- 1) Ilegalidade das liquidações objeto do processo por violação do direito de audição no âmbito do procedimento inspetivo que precedeu os atos tributários e lhes serve de fundamento.
- 2) Ilegalidade das liquidações por vício de violação de lei.

II – A matéria de facto relevante

9. Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A Requerente foi sujeita a procedimento inspetivo de âmbito geral referente ao exercício de 2008.
2. Das conclusões do relatório resultou proposta de correções referentes a imposto sobre o valor acrescentado e a retenções na fonte em sede de IRS, inexistindo qualquer proposta de correção referentes a IRC.
3. As liquidações de imposto objeto do presente processo, correspondem às propostas de correção em sede de IVA, sendo as liquidações de juros compensatórios resultantes do retardamento da liquidação daquelas.
4. Do relatório final de inspeção tributária, que se dá por integralmente reproduzido, consta, além do mais, o seguinte:

RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

SUJEITO PASSIVO: A... Lda.
DOMICÍLIO FISCAL: ...
NIPC: ...
C.A.E.: 62.020 – Atividades de Consultoria em Informática
SERVIÇO DE FINANÇAS: ... (...)

1. Conclusões da ação inspetiva

Em resultado da ação inspetiva, foi apurado imposto sobre o valor acrescentado (IVA) em falta, bem como IRS não retido na fonte pela entidade inspecionada.

1.1. Correções em sede de IVA

Em sede de IVA, foram apurados os seguintes montantes de imposto indevidamente deduzido:

Período	Motivo		
	Artigo 19.º, n.º3 CIVA (Ref. 3.5. do doc.)	Artigo 19.º, n.º2 CIVA (Ref. 3.6. do doc.)	Total
0810	1.500,00		1.500,00
0811	9.330,65	900,00	10.230,65
0812	8.325,34	1.100,00	9.425,34
Total	19.155,99	2.000,00	21.155,99

(Quadro n.º 1)

(...)

3.4. Conclusão

Em resultado do referido ao longo dos pontos anteriores, e depois de analisados em conjunto os elementos recolhidos, designadamente:

- a) de acordo com a sentença proferida no âmbito do procedimento cautelar com o n.º ... TBVNG, que correu termos no Tribunal Judicial de Vila Nova de Gaia, e em que figuram como requerente Y..., NIF ..., atual gerente da A..., e como requerida a Z..., ***"dos autos resulta claro que***
- ***o requerente [Y...] anterior Presidente Conselho de Administração da Z...] e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida [Z...] recebiam a remuneração correspondente às funções que a título individual naquela exerciam através de sociedades por si detidas e***
 - ***sob a forma dissimulada de "prestação de serviços de consultoria" com tributação em sede de IVA e, conseqüentemente, sem qualquer reflexo em sede de IRS e prestações para a segurança social***
 - ***contra a correspondente emissão de documentos contabilísticos (p. ex. facturas) não correspondentes à verdadeira relação existente..."***

b) do documento apresentado pela Z..., no âmbito da oposição por si deduzida, foi alegado, entres outros aspectos, que:

- b.1) o contrato celebrado com o senhor Y... (e não com a AA... Lda.) era relativo ao exercício de funções operacionais de "CEO" ("Chief Executive Officer") ou director geral de operações e não a qualquer "serviço de consultoria";
- b.2) o senhor Y... tinha direito a uma remuneração prevista no mencionado contrato e respectivos aditamentos, que lhe foi paga até março de 2009, através da empresa AA... Lda., de que é sócio;
- b.3) em contrapartida da revogação de tal contrato, o senhor Y... recebeu, no total, €(...), tendo para o efeito sido emitidas duas faturas por parte da AA... Lda., NIPC ... a título de "serviço de consultoria".

c) no âmbito do procedimento cautelar com o n.º ... TBVNG, apurou-se ainda que a Z...

incurreu em custos com o pessoal, derivados de contratos de trabalho, os quais foram contabilizados em subcontas de Fornecimentos e Serviços Externos, uma vez que:

- c.1) no documento apresentado pela Z... no âmbito da oposição por si deduzida no procedimento cautelar com o n.º ... foi alegado, a propósito da reorganização das unidades de negócio implementado entre 2008 e 2010 e que ***"implicou, necessariamente, a existência de meios humanos e materiais excedentários", "o que resultou num aumento excepcional, mas previsto, dos custos com pessoal, em parte também reflectidos na conta de fornecimentos e serviços externos, dada a necessidade de indemnizar as cessações de inúmeros contratos de trabalho"*** (sublinhado nosso).

b) do documento apresentado pela Z..., no âmbito da oposição por si deduzida, foi alegado, entres outros aspectos, que:

- b.1) o contrato celebrado com o senhor Y... (e não com a AA...
Lda.) era relativo ao exercício de funções operacionais de "CEO" ("Chief Executive Officer") ou director geral de operações e não a qualquer "serviço de consultoria";
- b.2) o senhor Y... tinha direito a uma remuneração prevista no mencionado contrato e respectivos aditamentos, que lhe foi paga até março de 2009, através da empresa AA...
Lda., de que é sócio;
- b.3) em contrapartida da revogação de tal contrato, o senhor Y... recebeu, no total, €(...), tendo para o efeito sido emitidas duas faturas por parte da AA...
Lda., NIPC a título de "serviço de consultoria".

c) no âmbito do procedimento cautelar com o n.º TBVNG, apurou-se ainda que a Z... incorreu em custos com o pessoal, derivados de contratos de trabalho, os quais foram contabilizados em subcontas de Fornecimentos e Serviços Externos, uma vez que:

- c.1) no documento apresentado pela Z... no âmbito da oposição por si deduzida no procedimento cautelar com o n.º , foi alegado, a propósito da reorganização das unidades de negócio implementado entre 2008 e 2010 e que ***"implicou, necessariamente, a existência de meios humanos e materiais excedentários", "o que resultou num aumento excepcional, mas previsto, dos custos com pessoal, em parte também reflectidos na conta de fornecimentos e serviços externos, dada a necessidade de indemnizar as cessações de inúmeros contratos de trabalho"*** (sublinhado nosso).

c.2) o senhor BB... em declarações prestada em audiência de julgamento no dia 2011-05-12, enquanto director financeiro da Z..., quando questionado a propósito dos custos com indemnizações com o pessoal referentes ao ano de 2009, respondeu que ***"aqueles funcionários cujo vencimento era pago através da emissão de uma factura, e não num recibo de vencimento, a contabilização era feita na conta de fornecimentos e serviços externos."***

d) no âmbito do contrato de trespasse celebrado em 2008-09-30, a Z... e a CC..., S.A., NIPC, transmitiram para a A... diversos activos, bem como foi transmitida, relativamente aos trabalhadores relacionados na cláusula 5.º do contrato de trespasse, a ***"posição jurídica de empregador nos contratos com os empregados relacionados com a unidade económica"***, conforme o previsto no n.º 1 do artigo 318.º do Código do Trabalho, tendo-se constatado que alguns dos funcionários aí identificados como sendo "empregados" da Z... não tinham obtido rendimentos de trabalho dependente junto da Z... no ano de 2008, pelo que:

- d.1) notificada para o efeito, a propósito dos cargos e funções desempenhadas pelos mesmos na entidade inspecionada, a A... referiu que **"não desempenharam quaisquer funções na Exponente na qualidade de trabalhadores"**;
- d.2) regra geral, os referidos "empregados" haviam obtido rendimentos do trabalho dependente junto da Z... em anos anteriores;
- d.3) tendo, após a constituição das **"empresas prestadoras de serviços"**, das quais são gerentes e/ou sócios, passado a obter rendimentos do trabalho dependente exclusivamente junto das mesmas;
- d.4) os rendimentos que obtêm junto das **"empresas prestadoras de serviços"** são significativamente inferiores aos que vinham obtendo junto da Z...;
- d.5) com a constituição das referidas **"empresas prestadoras de serviços"**, as mesmas tornam-se imediatamente fornecedoras da Z..., sendo que a mesma é a única (ou pelo menos, a principal) "cliente";
- d.6) após a celebração do referido contrato de trespasse, as referidas **"empresas prestadoras de serviços"** passaram a emitir faturas à A..., deixando de "prestar serviços" à Z...;
- d.7) algumas das pessoas em questão, exerceram cargos na Z... tais como, o senhor Q... (para além de administrador, exerceu, pelo menos, o cargo de Director da área de Novas Tecnologias da Z...), ou o senhor R... (para além do cargo de secretário da assembleia geral da Z... e de vogal do Conselho de Administração da CC...), S.A., foi responsável pela Unidade de Networking Z...);
- d.8) apesar do exercício de cargos na Z..., tal como referido no ponto anterior, as pessoas aí identificadas não auferiam qualquer remuneração;

- d.9) as “*empresas prestadoras de serviços/prestadores de serviços a título individual*” emitiram diversas faturas ou documentos equivalentes no ano de 2008, sendo que da análise desses documentos verificou-se que:
- d.9.1) existem faturas emitidas com uma periodicidade mensal e com o mesmo valor, (quer emitidas para a Z..., quer emitidas para a A...) apresentando características de uma retribuição certa e permanente;
 - d.9.2.) o valor das faturas emitidas à A... é igual ou aproximado ao valor das faturas que vinham sido emitidas à Z...;
 - d.9.3) no período analisado, e tendo em consideração a numeração das faturas ou documentos equivalentes emitidos, a Z..., e, após a celebração do contrato de trespasse, a A..., afiguram-se como os únicos “clientes” (ou, pelo menos, os principais “cliente”) de tais entidades;
 - d.9.4) as faturas ou documentos equivalentes emitidos têm como descritivo “Serviços de consultoria informática”, “Serviços de Consultoria” ou expressões similares, sendo que apre-

- sentam o mesmo descritivo, quer tenham sido emitidas à Z... , quer à A... tendo sido contabilizadas em subcontas relativas a encargos suportados a título de "Fornecimentos e Serviços Externos – Trabalhos Especializados";
- d.9.5) as faturas ou documentos equivalentes apresentam como quantidade do serviço prestado "1";
- d.9.6) as faturas ou documentos equivalentes apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado;
- d.9.7) tendo sido notificada para indicar, para cada uma das referidas faturas ou documentos equivalentes:
- a natureza do serviço prestado, de forma o mais detalhada possível (a título exemplificativo, solicita-se que nos serviços prestados de consultoria informática, sejam identificados especificamente os serviços realizados, tais como, desenvolvimento software, assistência técnica informática, etc.);
 - da quantidade do serviço prestado, indicando como foi quantificado o serviço prestado constante em cada uma das faturas emitidas, e apresentando os documentos de controlo eventualmente emitidos para o efeito (por exemplo, folhas de ponto/horas no caso de controlo de tempos);
 - do valor unitário de cada tipo de serviço prestado;
 - da data ou do período de tempo em que os serviços foram realizados;
 - do local ou locais onde os mesmos foram prestados, designadamente, se tais serviços foram prestados na sede ou noutro estabelecimento da A... ou na sede dos clientes da A... ;
- a própria A... no prazo solicitado, não logrou "**obter todos os elementos solicitados**", sendo que, analisadas as faturas e documentos equivalentes em causa, tais documentos não cumprem, na íntegra, os elementos que devem conter referidos em

diversas alíneas do número 5 do artigo 36.º do Código do IVA (anterior artigo 35.º);

d.9.8) notificada para exibir cópia de quaisquer contratos celebrados, orçamentos ou quaisquer outros documentos elaborados para o mesmo efeito referentes às prestações de serviços tituladas pelas faturas ou documentos equivalentes em apreço, verificou-se que:

- apresentou cinco contratos de prestações de serviços, outorgados em representação da A..., pelos gerentes R... e Q..., e que também outorgaram os contratos com as sociedades das quais são sócios-gerentes (H... , LDA. e G... - LDA.) dois dias após a sua nomeação para a gerência da A... (a qual ocorreu em 2008-10-22), e ainda antes de tal facto ter sido objecto de registo na Conservatória do Registo Comercial do Porto (a sua apresentação ocorreu no dia 2008-11-04).

- sete dias após a celebração do referido contrato, a H... LDA. emitia a fatura n.º 122, de 2008-10-31, no valor de € 7.500,00, ou seja, o valor mensal a que a A... se encontrava obrigada a pagar, de acordo com o contrato celebrado;
 - em nenhum dos referidos documentos outorgou em representação da sociedade o senhor DD..., NIF o qual exerceu funções de gerência desde a constituição da sociedade (tendo outorgado o referido contrato de trespasse) até ao dia 2008-12-30, data em que renunciou ao cargo;
- d.10) o facto de tais pessoas não terem sido incluídas da listagem do qual constavam todos os trabalhadores da Z... e da CC... S.A. que trabalhavam na unidade económica transmitida (onde eram **"apurados os proporcionais de férias, subsídio de férias e de natal vencidos e vincendos referentes ao período anterior à transmissão e ainda não pagos pela Z..."**) não são um motivo para que não sejam **"funcionários cujo vencimento era pago através da emissão de uma factura, e não num recibo de vencimento"**, uma vez que, em regra, à Z... não eram emitidas faturas referentes ao período de agosto por este tipo de "prestadores de serviços";
- d.11) referindo a A... que tal lista de pessoas (anexo 9 do contrato de trespasse) foi elaborada pelo facto de **"estarem autorizadas a entrar no sistema informático da Z..."**, não é compreensível que a mesma tenha sido anexada ao contrato de trespasse para efeito de listagem de funcionários relativamente aos quais se verificou a transmissão da **"posição jurídica de empregador nos contratos com os empregados relacionados com a unidade económica"**, listagem essa com o título "Trabalhadores da unidade económica", e onde se incluem os referidos "empregados" da Z... ;

- d.12) o facto de, quer a Z..., quer principalmente a entidade para a qual se estaria a transmitir a posição jurídica de empregador (a A...), não se terem apercebido de tal lapso, tanto mais que não estamos a falar de um único caso, mas antes de 8 empregados, com as consequências daí advenientes, nomeadamente, e conforme consta da alínea d) da cláusula 5.ª do contrato de trespasse, **"antiguidade ou quaisquer direitos que possam ter, emergentes da relação laboral com a Z..."**;
- d.13) a incorrecção na afirmação produzida pela A... relativa ao facto de **"diversas pessoas que estavam incluídas na lista nunca foram trabalhadoras da Z..., nem nunca foram tratadas como tal por esta empresa"**, quando se verifica que as pessoas em apreço obtiveram rendimentos do trabalho dependente junto da Z... em anos anteriores, incluindo o senhor Q..., atual gerente da A..., ele próprio constante da referida listagem. Tal afirmação manifesta um desconhecimento de informação por parte dos atuais gerentes da A... que não é crível, quer por inerência dos cargos que ocupavam nos órgãos sociais da Z... quer pelas funções que desempenharam nessa entidade;

- d.14) no que concerne às sociedades H... , LDA. e G... LDA., das quais são sócios-gerentes os senhores R... e Q... , respetivamente (e que são também gerentes da A...), com toda a certeza, que a afirmação "*a Exponente poderá não conhecer todas as pessoas que colaboraram com as entidades identificadas no ponto 2.)*" não lhes será aplicável, uma vez que naturalmente, teriam essa informação. No entanto, e relativamente às sociedades H... , LDA. e G... , LDA., a A... não identificou quaisquer outros funcionários/prestadores de serviços/entidades subcontratadas, para além dos próprios sócios-gerentes, pelo que se presume que foram apenas os próprios que atuaram junto da entidade inspecionada;
- d.15) no que concerne às restantes entidades, a afirmação da A... afigura-se correta, uma vez que, regra geral, de acordo com a base de dados da DGCI, apenas pagam rendimentos do trabalho dependente aos próprios sócios-gerentes, não suportando custos com outros funcionários/prestadores de serviços/entidades subcontratadas;
- e) a relevação contabilística no diário "CS - CONTABILIZACAO SALARIOS" de diversas faturas ou documentos equivalentes emitidos por algumas das entidades identificadas no ponto 2.) da notificação terem sido objecto de relevação contabilística no diário "CS - CONTABILIZACAO SALARIOS", tal como a A... reconhece, "*não é normal*", sendo que a relevação contabilística de tais documentos no diário "*CS-Contabilização Salários*", é consentâneo com o facto de nas folhas de remunerações, onde consta o processamento dos vencimentos dos funcionários, constarem também a identificação dos referidos sujeitos passivos;

f) as menções constantes das "Folha de Remunerações – Processamento 200812 – Processamento Dezembro" que suportaram o movimento contabilístico, em que:

- para a entidade " G... " (identificação 10100), da qual é sócio-gerente Q...
(também gerente da A...) estar associada a categoria "Director de Serviços";
- para a entidade " H... , Lda" (identificação 10200), da qual é sócio-gerente R... (também gerente da A...) estar associada a categoria "Director de Serviços";
- para as restantes entidades estar associada a categoria de "Programador";

pelo que às mesmas é atribuído, no âmbito do processamento das folhas de remunerações, tal como aos restantes trabalhadores, um número identificativo e uma categoria profissional;

g) as alterações verificadas na "Folha de Remunerações – Processamento 200812 – Processamento Dezembro", impressa em 2012-04-03, em que se verifica que:

- a referência à entidade " G... " (identificação 10100), foi substituída pela referência a 'o...', estando associada a categoria "Director de Serviços";

- a referência à entidade " H... Lda" (identificação 10200), foi substituída pela referência a " R... ", estando associada a categoria "Director de Serviços";
- a referência à entidade " J... Lda" (identificação 10108), foi substituída pela referência a " I... ";
- a referência à entidade " I... "; (identificação 10109) manteve-se inalterado nos dois documentos, bem como as restantes entidades.

pelo que A... passa a associar, no processamento efetuado, às faturas emitidas pelas sociedades G... LDA. e H... LDA. os seus sócios-gerentes, e também gerentes da A... bem como relativamente a S... associam-se as faturas do próprio e da sociedade J... LDA.;

h) quanto aos pagamentos das facturas emitidas pelas entidades em apreço, verifica-se que os "avisos de débito" da entidade bancária (onde se inclui quer o valor das remunerações processadas relativas aos trabalhadores reconhecidos pela A... como seus funcionários, quer o valor das faturas emitidas pelas referidas entidades) têm como descritivo "ordenados";

i) o facto da A... ter expurgado o valor das faturas emitidas pela sociedade C... Unipessoal, Lda., em sede de custos incorridos no ano de 2008, uma vez que **"as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D... Lda., a quem os serviços foram efectivamente prestados"**, pese embora tenha deduzido o IVA contido nas mesmas e tenha procedido ao pagamento do valor das faturas através de transferência bancária à entidade em causa;

conclui-se que, relativamente às entidades identificadas no ponto 3.3.2., em consonância com a sentença proferida no âmbito do referido procedimento cautelar, em que é referido que **"dos autos resulta claro que**

- **o requerente** [Y... , anterior Presidente Conselho de Administração da Z... , e atual gerente da A...] **e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida** [Z...] **recebiam a remuneração correspondente às funções que a título individual naquela exerciam através de sociedades por si detidas e**
- **sob a forma dissimulada de "prestação de serviços de consultoria" com tributação em sede de IVA e, conseqüentemente, sem qualquer reflexo em sede de IRS e prestações para a segurança social**
- **contra a correspondente emissão de documentos contabilísticos (p. ex. facturas) não correspondentes à verdadeira relação existente..."**

pelo que o IVA constante das referidas faturas ou documentos equivalentes não poderia ser objecto de dedução, uma vez que, entre outros factos, tais documentos, tal como refere a sentença proferida no âmbito do referido procedimento cautelar, **"...não [são] correspondentes à verdadeira relação existente..."** entre a Z... e as entidades que as emitiram, e, após a celebração do contrato de *traspasse* com a transmissão da "posição jurídica de empregador nos contratos com os empregados relacionados com a unidade económica", entre a A... e as referidas entidades.

3.5. IVA indevidamente deduzido – Faturas emitidas por entidades ligadas aos "trabalhadores relacionados na cláusula 5.º do contrato de *traspasse*"

Efectivamente, tais faturas **"...não [são] correspondentes à verdadeira relação existente..."** entre a A... e as entidades que as emitiram, pelo que, nos termos do disposto no número 3 do artigo 19.º do Código do IVA, verificou-se por parte da A... uma dedução indevida deste imposto, e que deu origem a uma falta de entrega de imposto nos cofres do Estado.

A A... utilizou as faturas ou documentos equivalentes para efeitos de dedução de IVA, contabilizando o IVA constante das mesmas na subconta "24323120 - IVA Dedutível – Outros bens e serviços – Aq. Territ. Nacional - Tx 20%", e incluído tais montantes nas respectivas declarações periódicas no campo 24, respetivamente.

Temos como assente que, independentemente do facto de se ter concluído que tais faturas ou documentos equivalentes "...*não* [são] *correspondentes à verdadeira relação existente...*" entre a A... e as entidades que as emitiram, verifica-se que as faturas ou documentos equivalentes em causa não dão cumprimento ao disposto no número 5 do artigo 35.º do Código do IVA (atual artigo 36.º, por força da renumeração operada através do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho), uma vez que não referem a quantidade e o preço unitário dos serviços prestados (para além de uma menção genérica dos serviços prestados, tais como, "Serviços de consultoria informática", "Serviços de Consultoria" ou expressões similares), razão pela qual, nos termos do número 2 do artigo 19.º do Código do IVA, a dedução do imposto seria sempre indevida.

No quadro seguinte dá-se conta do imposto indevidamente deduzido, por período e por entidade, sendo de notar que foi incluído o valor da sociedade C... UNIPessoal LDA., uma vez que, tal como a A... referiu, no que concerne às faturas que lhe foram emitidas "*as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D... Lda., a quem os serviços foram efectivamente prestados*", pese embora tenha deduzido o IVA contido nas mesmas.

IVA INDEVIDAMENTE DEDUZIDO (Valores)				
Entidade	Período			
	0810	0811	0812	TOTAL
G... , Lda.		3.036,00	1.718,00	4.754,00
H... , Lda.	1.500,00	1.500,00	1.500,00	4.500,00
S...		320,00	320,00	640,00
J... Lda.		734,60	734,60	1.469,20
K... , Lda.		642,51	642,51	1.285,02
L... , Lda.		846,40	788,20	1.634,60
EE... Lda.		1.000,00	1.000,00	2.000,00
M... , Lda.		851,14	1.222,03	2.073,17
N...		400,00	400,00	800,00
TOTAL	1.500,00	9.330,65	8.325,34	19.155,99

(Quadro n.º 15)

Dos elementos recolhidos, não foram encontrados indícios de que as referidas faturas e documentos equivalentes não titulariam um custo efectivamente suportado pela A... para efeitos de IRC, em resultado da análise da contabilidade, dos documentos que a esta servem de suporte, e como resulta dos factos dados como provados na sentença proferida no âmbito do procedimento cautelar com o n.º ... TBVNG, em que se afirma que "**o requerente** [Y...], anterior Presidente Conselho de Administração da Z... , e atual gerente da A...] e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida [Z...] recebiam a remuneração correspondente às funções que a título individual naquela exerciam através de sociedades por si detidas", "...sob a forma dissimulada de "prestação de serviços de consultoria", facto que se assemelha, pelos motivos anteriormente expostos, ao verificado nas faturas em apreço emitidas à A... .

3.6. IVA indevidamente deduzido – Faturas emitidas por outras entidades

No âmbito da análise da contabilidade, verificou-se ainda que a A... relevou contabilisticamente diversas faturas emitidas pelos seguintes sujeitos passivos E... , NIF ... e F... UNIPessoal, LDA., NIPC ... (ver **Anexo n.º 9**), conforme espelham os quadros seguintes:

a) E...

ANO DE 2008							
FATURA/RECIBO						LANCAMENTO CONTABILÍSTICO	
N.º	DATA	BASE TRIBUTÁVEL	IVA	IRS RETIDO (a)	TOTAL (b)	N.º	PERÍODO
G08/91	25-11-2008	2.000,00	400,00	200,00	2.400,00	CS-1100001	0811
G08/98	26-12-2008	2.000,00	400,00	200,00	2.400,00	CS-1200001	0812
TOTAL		4.000,00	800,00	400,00	4.800,00		

(Quadro n.º 16)

(a) Após a relevação contabilística das referidas faturas, nas quais não é referido qualquer montante a título de retenção na fonte, a A... procedeu à contabilização do imposto retido através do lançamento n.º OD-1200078, de 31-12-2008 (movimentando a subconta "24202 – Estado e Outros Entes Públicos – Retenção Imposto s/ Rendimento - Trabalho Independente" e efetuado o lançamento do referido montante na conta corrente de E...).

(b) Nas faturas emitidas pelo sujeito passivo não é referido o IRS retido na fonte, pelo que o montante inicialmente contabilizado foi o do valor total das faturas.

b) F... **UNIPessoal, LDA.**

ANO DE 2008						
FATURA / RECIBO					LANÇAMENTO CONTABILÍSTICO	
N.º	DATA	BASE TRIBUTÁVEL	IVA	TOTAL	N.º	PERÍODO
2008FT29	12-11-2008	2.500,00	500,00	3.000,00	CS-1100001	0811
2008FT31	12-12-2008	2.500,00	500,00	3.000,00	CS-1200001	0812
2008FT32	29-12-2008	1.000,00	200,00	1.200,00	F1-1200020 2008FT32	0812
TOTAL		6.000,00	1.200,00	7.200,00		

(Quadro n.º 17)

Analisadas tais faturas, verifica-se que:

- as faturas emitidas têm como descritivo:

- "Serviços de informática" (no caso das faturas emitidas por E...
);

- "Serviços de consultoria" (no caso das faturas emitidas pela sociedade F... UNIPessoal, LDA.);
- as faturas apresentam como quantidade do serviço prestado "1";
- as faturas apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado;
- apesar de notificada para o efeito, a A... não exibiu cópia de quaisquer contratos celebrados, orçamentos ou quaisquer outros documentos elaborados para o mesmo efeito referentes às prestações de serviços tituladas pelas faturas em apreço.

A A... utilizou as faturas ou documentos equivalentes acima identificadas para efeitos de dedução de IVA, contabilizando o IVA constante das mesmas na subconta "24323120 - IVA Dedutível – Outros bens e serviços – Aq. Territ. Nacional - Tx 20%", e incluído tais montantes nas respectivas declarações periódicas no campo 24, respetivamente.

As faturas ou documentos equivalentes em causa não dão cumprimento ao disposto no número 5 do artigo 35.º do Código do IVA (atual artigo 36.º, por força da renumeração operada através do Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de junho), uma vez que não referem a quantidade e o preço unitário dos serviços prestados (para além de uma menção genérica dos serviços prestados, tais como, "Serviços de informática", e "Serviços de Consultoria"), razão pela qual, nos termos do número 2 do artigo 19.º do Código do IVA, a dedução do imposto é indevida.

No quadro seguinte efetua-se o apuramento do imposto em falta:

IVA INDEVIDAMENTE DEDUZIDO (Valores)				
Entidade	Período			
	0810	0811	0812	TOTAL
E...	-	400,00	400,00	800,00
F... Lda.	-	500,00	700,00	1.200,00
TOTAL	-	900,00	1.100,00	2.000,00

(Quadro n.º 18)

(...)

8.2. Documento apresentado no âmbito do exercício do direito de audição

O sujeito passivo, através do seu mandatário ¹⁹, exerceu o direito de audição, rececionado na Direção de Finanças do Porto no dia 2012-08-16, que nos dispensamos de transcrever, mas que aqui damos por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, em que, para além das exposições que iremos analisar de seguida, requer que, *"nos termos e para os efeitos dos arts. 58º e 60º LGT, bem como do 104º CPA, se digne a ordenar a produção das seguintes provas (para além da prova documental que já foi junta ao longo desta peça), uma vez que as mesmas se afiguram essenciais para comprovar os factos novos supra expostos"*, indicando 4 pessoas *"cujo depoimento irá incidir sobre os factos alegados (...)"*, tendo-se procedido à audição das mesmas.

(...)

"B. – Anulação da sentença proferida no procedimento cautelar pelo Tribunal da Relação de Lisboa, com a consequente falta de fundamentação fáctica do projecto, bem assim com a anulação de todo o procedimento de inspecção:

Neste ponto, a A... refere que, relativamente ao procedimento cautelar n.º TBVNG, que correu termos no Tribunal Judicial de Vila Nova de Gaia, ***"...a sentença foi anulada e que não produziu nenhum efeito na ordem jurídica"***, uma vez que ***"o Tribunal da Relação de Lisboa deliberou no sentido de revogar o despacho de fls. 713, determinando a sua substituição por outro que ordenasse a junção aos autos dos originais da impressão em papel com a anulação de todos os termos posteriores ao mesmo."***

Segundo a entidade inspecionada, tal anulação da sentença, originaria:

- a) ***"falta de fundamentação fáctica do projecto"***, uma vez que tal documento ***"transcreve diversos trechos da sentença para fundamentar e enquadrar todas as conclusões formuladas na parte final do projecto. Aliás, na página 13 do projecto refere que "...afigura-se extremamente importante a análise dos dados constantes do procedimento cautelar..."***.

- b) ***"a anulação de todo o procedimento de inspecção"***, uma vez que a sentença, ao ordenar ***"a***

extracção de certidão do processado e remessa da mesma aos Serviços da Direcção Geral

de Contribuições e Impostos -- não poderá, igualmente, ter qualquer efeito. (...) Por isso, desde logo, a legitimidade da Autoridade Tributária e Aduaneira para proceder à inspecção em causa encontra-se ferida de vício inicial que inquina todo o procedimento de inspecção, vício que se expressamente argui para todos os efeitos.

Independentemente da questão jurídica relativa à anulação da sentença e do alcance do n.º 5 do artigo 712.º do Código do Processo Civil, e de todas e quaisquer ocorrências processuais após tal Acórdão da Relação de Lisboa, importa ter em atenção o seguinte:

a) Quanto à **"falta de fundamentação fáctica do projecto"** a transcrição de trechos da sentença não serviram para obter as conclusões constantes do projecto, mas antes, as conclusões de todos os elementos analisados adequam-se ao referido na sentença, tal como se retira da expressão **"conclui-se que, relativamente às entidades identificadas no ponto 3.3.2., em consonância com a sentença proferida no âmbito do referido procedimento cautelar"**.

Dito de outra forma, não foi, nem é, o facto da referida sentença ter concluído que:

- **o requerente** [Y... , anterior Presidente Conselho de Administração da Z...
e actual gerente da A...] **e outros colaboradores (trabalhadores**

e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida [z...] recebiam a remuneração correspondente às funções que a título individual naquela exerciam através de sociedades por si detidas e

- *sob a forma dissimulada de "prestação de serviços de consultoria" com tributação em sede de IVA e, conseqüentemente, sem qualquer reflexo em sede de IRS e prestações para a segurança social*
- *contra a correspondente emissão de documentos contabilísticos (p. ex. facturas) não correspondentes à verdadeira relação existente..."*

que determinou que fossem propostas as correções em causa.

Aliás, desde logo, a sentença, pelo carácter genérico, ao referir, apenas e só, o senhor v... não definindo:

- quem são os outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais da z...);
- quem são as sociedades por si detidas;
- quais os documentos contabilísticos (p.ex. facturas) não correspondentes à verdadeira relação existente;
- em que períodos em que tal sucedeu, entre outros aspectos,

nunca poderia ser o fundamento para as correções propostas para as entidades referidas no Projeto, entidades essas que nem sequer eram mencionadas expressamente em tal sentença.

O que se pretendeu, isso sim, foi dar conta que os factos apurados no presente procedimento inspetivo são consonantes com o que havia sido apurado na sentença, que, de acordo com o sujeito passivo, terá sido anulada.

(...)

"E.6. c... *Unipessoal, Lda*:"

Em primeiro lugar, importa, para uma análise das afirmações da A..., quanto a passagens do Projeto, transcrever, de forma exacta, e verificar se as conclusões/interpretações do sujeito passivo se afiguram correctos:

1) quanto ao ponto i) do ponto 3.4. do Projeto, referiu-se que:

"i) o facto da A... ter expurgado o valor das faturas emitidas pela sociedade c..., Unipessoal, Lda., em sede de custos incorridos no ano de 2008, uma vez que *"as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D... Lda., a quem os serviços foram efectiva-*

mente prestados", pese embora tenha deduzido o IVA contido nas mesmas e tenha procedido ao pagamento do valor das faturas através de transferência bancária à entidade em causa" tendo este ponto, entre todos os outros referidos no ponto 3.4. sustentado a conclusão de que as faturas emitidas por tal entidade *"...não [são] correspondentes à verdadeira relação existente..."* com a A....

Ou seja, a ideia que se pretendeu transmitir em tal afirmação foi que, pese embora o sujeito passivo tenha referido (e, por esse motivo, foi transcrita a sua afirmação) que as faturas que lhe foram emitidas por aquela entidade deviam-no ter sido à D..., de facto:

- a A... deduziu o IVA contido nas mesmas;
- procedeu ao pagamento do valor das faturas através de transferência bancária à entidade em causa,

motivos que levam, em função de tudo o que foi referido ao longo do presente documento, e, em especial, no ponto 3.3.2.6., a referir que as faturas emitidas pela c..., LDA. *"...não [são] correspondentes à verdadeira relação existente..."* com a A...

2) quanto ao último parágrafo da página 57 do Projeto, referiu-se que:

"No quadro seguinte dá-se conta do imposto indevidamente deduzido, por período e por entidade, sendo de notar que foi incluído o valor da sociedade c... UNIPES-LDA., uma vez que, tal como a A... referiu, no que concerne às faturas que lhe foram emitidas "as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D... Lda., a quem os serviços foram efectivamente prestados", pese embora tenha deduzido o IVA contido nas mesmas." (sublinhado nosso)

Ou seja, tal afirmação foi produzida no sentido de, independentemente da A... ter afirmado que, no que concerne às faturas que lhe foram emitidas, "as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D... Lda., a quem os serviços foram efectivamente prestados", (e por esse motivo foi efetuada a transcrição), a entidade inspecionada procedeu à sua dedução.

E o facto de se ter incluído a correção do imposto deduzido relativo a tais faturas, no capítulo "3.5. IVA indevidamente deduzido – Faturas emitidas por entidades ligadas aos "trabalhadores relacionados na cláusula 5.º do contrato de trespasse", em virtude da dedução indevida nos termos do

disposto no número 3 do artigo 19.º do Código do IVA, é demonstrativo de se ter concluído pela existência de operações simuladas.

Caso se tivesse concluído que a afirmação produzida pela A... referente a tais faturas fosse correta, então a dedução do imposto seria indevida nos termos do número 1 do artigo 19.º do código do IVA, e proceder-se-ia à menção de tal correção num capítulo autónomo.

Aliás, tendo em atenção do referido no ponto 3.3.2.6., e ainda no ponto 3.3.6.1., onde se dá conta quer da notificação efectuada e dos esclarecimentos prestados relativamente a sociedade C...

UNIPESSOAL LDA., e à contabilização das faturas por si emitidas, fazendo-se, por diversas vezes, menção às explicações prestadas pelo sujeito passivo, não se compreende a afirmação da A... de que o **"projecto é completamente omissivo quanto a estes factos"**.

Finalmente, importa salientar as explicações da senhora FF... quando refere que **"em Março de 2009, detectámos esse erro"**, efetuando a relevação contabilística que acharam conveniente, em virtude de, segundo a A..., relativamente às faturas emitidas, **"as mesmas deveriam ter sido emitidas em nome da sociedade comercial D... Lda., a quem os serviços foram efectivamente prestados"**.

Ou seja, tendo a sociedade C... UNIPESSOAL LDA. emitido a factura n.º 2008FT19, de 12-12-2008, no valor de €5.000,00 e a factura n.º 2008FT21, em 15-12-2008, pelo mesmo valor, tendo recebido da A... os montantes das facturas (acrescido do IVA à taxa legal em vigor), e os pagamentos, relativos a tais facturas, sido efetuadas em 27-11-2008 e 29-12-2008 por transferência bancária, apenas em março de 2009, a A... se apercebeu, na sua ótica, que havia pago montantes indevidamente.

(...)

5. Ao tempo dos factos tributários, Q..., R..., S..., T..., U..., V..., X... e N... não cumpriam horário nas atividades que prestavam em benefício da Requerente, não exerciam a sua atividade nas instalações destas nem com meios fornecidos por estava, não cumpriam ordens da gerência da Requerente, não gozavam de férias, nem recebiam subsídios de férias ou de Natal.
6. A Requerida pronunciou-se sobre o requerimento da Impugnante enviado em 01/10/2012 indeferindo o pedido de nulidade do procedimento inspetivo, do que

notificou a Requerente por carta registada com aviso de receção enviada em 22.10.2012, tendo a carta sido recebida pela Requerente.

7. A Requerente celebrou com as sociedades G..., Lda, H..., Lda, J..., Lda, K..., Lda, L..., Lda, M..., Lda, contratos de prestação de serviços por forma escrita, que constam do processo administrativo constante dos autos, que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Com interesse para a decisão da causa inexistem factos não provados.

10. A convicção do Tribunal quanto à decisão da matéria de facto alicerçou-se nos documentos constantes do processo que não foram objeto de impugnação pelas partes, bem como da prova testemunhal produzida.

No que respeita à prova testemunhal os depoimentos de O... e P..., foram no sentido de que Q..., R..., S..., T..., U..., V..., X... e W... não cumpriam horário no âmbito das atividades prestadas à Requerente, não exerciam a sua atividade nas instalações destas nem com meios fornecidos por estava, não cumpriam ordens da gerência da Requerente, não gozavam de férias, nem recebiam subsídios de férias ou de Natal e que não eram trabalhadores da Requerente. Estas testemunhas revelaram conhecimento direto dos factos, sendo a primeira responsável pela área financeira da empresa e o segundo responsável pela contabilidade e, apesar da ligação profissional à empresa, os depoimentos mostraram-se sinceros e coerentes, inexistindo qualquer circunstância idónea a abalar a credibilidade dos mesmos. Os depoimentos em causa são, ademais, coerentes com os contratos de prestação de serviços constantes dos autos.

Acresce que o sentido destes depoimentos coincidem com os depoimentos das testemunhas S..., T..., U..., V... e X... , no que respeita à situação contratual de cada um deles. Também estas testemunhas, para além de revelarem inquestionável razão de ciência, aparentaram depor com convicção e sinceridade, não havendo motivo de qualquer reparo quanto à veracidade das suas afirmações que, ademais, são coerentes com a restante prova produzida no processo.

Esta prova não foi posta em causa pela lista referida no relatório, compreensível à luz da explicação dada quanto à sua finalidade, bem como pela decisão da providência cautelar mencionada que, para além das vicissitudes processuais inerente à decisão do recurso de que

foi objeto, não respeitava à ora Requerente, nem diretamente a nenhum dos emitentes de faturas que estão em causa no presente processo. Acresce que, face à prova produzida pela Requerente quanto aos factos em causa, que nenhuma dúvida deixou sobre a natureza da relação contratual das entidades emitentes das faturas com a Requerente, os elementos em causa, não seriam, no caso concreto, e face à inexistência de qualquer outro elemento probatório, suscetível de abalar a prova produzida pela Requerente.

A prova do facto constante do número 6 do probatório resulta dos documentos constantes de fls. 532 a 540 do processo administrativo, não impugnados pela Requerente.

-III- O Direito aplicável

11. A impugnante veio invocar, em primeira linha, a violação do direito de audiência no procedimento inspetivo, com três fundamentos jurídicos distintos:

- Falta de resposta ao requerimento da Impugnante enviado em 01/10/2012;
- Falta de inquirição das testemunhas arroladas no exercício do direito de audiência;
- Violação efetiva do direito de audiência e do princípio da cooperação.

Preliminarmente, há que notar, relativamente ao tipo de invalidade que resulta da invocada violação do direito de audiência, que a requerente sustenta tratar-se de nulidade.

Considera-se, porém, que se trata de anulabilidade, acompanhando-se inteiramente as considerações formuladas na decisão arbitral 411/2014-T¹ que, com a devida vénia, se transcrevem:

“a Requerente não indica qualquer norma que sustente a invocada nulidade, sendo certo que a regra, nos procedimentos de natureza administrativa, é a da anulabilidade, conforme decorre do artigo 135.º do CPA², aplicável ao procedimento tributário por remissão do artigo 2.º/d) do CPPT.

¹Disponível em “https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=411%2F2014-T&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=741”

² Atual artigo 163º do Novo Código de Procedimento Administrativo aprovado pelo Decreto-Lei nº 4/2015, de 7 de Janeiro.

Não obstante, sendo a invalidade em causa de natureza procedimental, e tendo em conta o disposto no artigo 54.º do CPPT, sempre será a mesma cognoscível nesta sede.”³

Pelo que, se passa a apreciar a ocorrência das alegadas violações do direito de audição.

*

Falta de resposta ao requerimento da Impugnante enviado em 01/10/2012.

Relativamente a esta invocação do sujeito passivo, ao invés do que se alega, conforme consta de fls. 532 a 540 do processo administrativo, a Requerida pronunciou-se sobre o requerimento em causa e notificou a Requerente da decisão que incidiu sobre a pretensão, por carta registada com aviso de receção enviada em 22.10.2012 e recebida pela Requerente.

Falece, assim, o pressuposto de facto invocado pela Requerente, com a conseqüente improcedência da alegação em causa.

Ainda assim, sempre se dirá que nunca poderia a eventual ocorrência da factualidade alegada pela Requerente conduzir à anulação do procedimento inspetivo, ocorrido a jusante, sendo também certo que o alegado vício procedimental poderia ser, como foi invocado na impugnação do ato de liquidação, atento o princípio da impugnação unitária, consagrado no artigo 54º do CPPT.

*

Falta de inquirição das testemunhas arroladas

Alega a Requerente que no âmbito do procedimento não foram ouvidas testemunhas cuja inquirição requereu, diligência que a Requerida dispensou considerando provados os factos que os depoimentos das testemunhas se destinavam a provar.

³ Pode ler-se na LEI GERAL TRIBUTÁRIA Anotada e Comentada de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa que “*O Tribunal Constitucional, no acórdão nº 594/2008, de 10-12-2008, Diário da República, II Série, de 26-1-2009, não julgou inconstitucional a interpretação dos artigos 100º e 133º, nº 1, do CPA, no sentido de não ser a audiência prévia elemento essencial do acto administrativo, gerando a sua falta a nulidade deste acto.*” (Encontros da Escrita, 4ª Ed., 2012, pag. 517).

Sustenta a Requerente que, apesar do Relatório dar como assentes tais factos, substancialmente não os ponderou nas suas conclusões.

Afigura-se, porém, que também não assiste razão à Requerente nesta invocação.

Tendo sido dados como assentes os factos que a Requerente pretendia provar com os depoimentos das testemunhas, nenhum prejuízo lhe adveio pelo facto destas não terem sido ouvidas. De resto, tendo a Requerida considerado provados os factos em causa, era-lhe vedado inquirir as testemunhas sobre os mesmos por lhe estar vedado a prática de atos inúteis (art.57º, nº 1, da LGT).

Independentemente doutras consequências que pudessem advir caso os factos assentes não tivessem sido considerados pela Requerida, tal não resultaria, obviamente, da circunstância das testemunhas não terem sido ouvidas, mas sim da eventual falta de ponderação dos factos.

Por outro lado, há que notar que da alegada ausência de ponderação dos factos em causa poderá resultar uma questão de deficiência de fundamentação (art. 60º, nº 7, LGT)⁴ mas não uma violação do direito de audição.

Em todo o caso, resulta do relatório inspetivo, de fls. 97 a 101, que a Requerida, para além de ter dado como provados os factos em causa, (com base em documentos juntos pela Requerente) explicou as razões pelas quais tais factos não determinaram a alteração da posição da Requerida exposta no projeto de relatório, pelo que também carece de fundamento fáctico a invocação da Requerente.

Improcede, pois, também nesta vertente, o alegado vício de violação do direito de audição.

*

Nulidade por violação no cumprimento efetivo do direito de audição e do princípio da cooperação.

Nestas vertente alega a Requerente que:

⁴ Cfr. Lei Geral Tributária, Anotada e Comentada, de Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, Encontros da Escrita, 2013, pag. 513.

- “Acresce ainda que o relatório sob análise, pura e simplesmente, limitou-se a copiar o projeto e a acrescentar um ponto relativo ao direito de audiência, no qual foram criticados os factos e as alegações da Inspeccionada carreados para os autos no exercício do referido direito.”

-“De facto, apesar do ponto relativo ao direito de audiência se estender da página 67 até à página 100, a realidade é que nestas páginas o relatório apenas analisa o que foi alegado pela Requerente, considerando determinados factos como “provados” (mas sem ter feito menção aos mesmos na parte dos factos provados) e conclusões como corretas ou incorretas.”

-“Todavia, o direito de audiência não pode ser entendido como uma simples crítica ao projeto de relatório que necessita de ser contraditada.”

-“o direito de audiência é uma contribuição importantíssima do sujeito passivo para a inspeção, pois pode trazer, como trouxe, para o procedimento de inspeção factos que são desconhecidos e relevantes, bem assim fatos instrumentais que auxiliam a entender a materialidade em causa.”

“No que respeita ao caso concreto é manifesto que o direito de audiência não foi efetivamente cumprido.”

Vejamos.

Reconhecendo a Requerente que:

-Foram criticados os factos e as alegações da Inspeccionada carreados para os autos no exercício do referido direito.

-O relatório analisa o que foi alegado pela Requerente, considerando determinados factos como “provados” (...) e conclusões como corretas ou incorretas.

Não se vislumbra violação do direito de audiência ou da colaboração.

Outra questão será a valia substancial das conclusões do Relatório, sendo que tais questões se situam no âmbito do mérito dos atos administrativos de liquidação impugnados, que têm o relatório em causa como seu fundamento.

Improcede, assim, o vício de violação do direito de audiência alegado pela Requerente, pelo que se passa a conhecer de seguida do vício de violação de lei invocado.

*

Violação de Lei

No que respeita às faturas emitidas pela sociedades G..., Lda, H..., Ld^a, J..., Ld^a, K..., Ld^a, L..., Ld^a, M..., Ld^a, a Requerida para desconsiderar o direito à dedução e proceder às correções de IVA em causa, invocou, em primeira linha, que as mesmas não corresponderam a prestações de serviços, mas sim a trabalho subordinado prestado por Q..., R..., S..., T..., U..., V..., concluindo pela aplicação do artigo 19º, nº 3, do CIVA, que afasta o direito à dedução em caso de simulação.

E o mesmo ocorreu relativamente à sociedade C... Unipessoal, Ld^a, considerando a Requerida ter-se tratado, também, de operação simulada, por entender que os serviços em causa corresponderam, na realidade, a trabalho subordinado prestado por X..., conforme resulta claro do exposto a páginas 85 e 86 do Relatório de Inspeção Tributária. Relativamente às prestações de serviços tituladas pelos documentos emitidos por S... e W... à Requerente, considerou igualmente que os mesmos não eram conforme a verdadeira relação existente e, na perspetiva da Requerida, correspondiam efetivamente a atividade prestada ao abrigo de contrato de trabalho subordinado. E com o mesmo fundamento jurídico, afastou o direito à dedução.

Porém, face aos factos provados é inequívoco que Q..., R..., S..., T..., U..., V..., X... e N..., à data dos factos, não eram trabalhadores da Requerente, uma vez que não exerciam atividade sob autoridade e direção desta⁵, verificando-se, assim, a inexistência do pressuposto de facto subjacente à aplicação do artigo 19º, nº 3, do Código do IVA, pelo que falece a legalidade da correção em causa com tal fundamento.

*

⁵ Nos termos do artigo 10º do Código de Trabalho, em vigor à data dos factos:

“Contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua actividade a outra ou outras pessoas, sob a autoridade e direcção destas.”

Em segunda linha, considerou a Requerida, que independentemente de ter concluído que as faturas ou documentos equivalentes não correspondiam à verdadeira relação existente entre a Requerente e as entidades que as emitiram, as faturas ou documentos equivalentes não dão cumprimento ao disposto no número 5, do artigo 35º, do Código do IVA⁶, uma vez que não referem a quantidade e o preço unitário dos serviços prestados, para além duma menção genérica dos serviços prestados, tais como “serviços de consultoria informática”, “Serviços de Consultoria” ou expressões similares), razão pela qual, nos termos do número 19º, nº 2, do Código do IVA, a dedução do imposto seria sempre indevida.

Também relativamente às faturas ou documentos equivalentes emitidas por E.. e F..., Unipessoal, Lda, considerou a Requerida que as mesmas também não observaram as disposições legais referidas, pelo que considerou também indevidas as deduções de IVA relativamente às mesmas.

Vejamos.

No ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA de 15 de setembro de 2016, proferido no proc. C-516/14⁷, pode ler-se, além do mais, o seguinte:

“37 Cumpre recordar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, o direito dos sujeitos passivos a deduzir do IVA de que são devedores o IVA devido ou pago sobre os bens adquiridos e os serviços que lhes foram prestados a montante constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA instituído pela legislação da União (acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 23 e jurisprudência aí referida).

38 O Tribunal de Justiça declarou reiteradamente que o direito a dedução do IVA previsto nos artigos 167.º e seguintes da Diretiva 2006/112 faz parte integrante do mecanismo do IVA e não pode, em princípio, ser limitado. Esse direito é imediatamente exercido em

⁶ Atual artigo 36º.

⁷Disponível em “Curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=183364&doclang=PT”((Acórdão *Barlis*)

relação à totalidade dos impostos que tenham onerado as operações efetuadas a montante (v., neste sentido, acórdão de 13 de fevereiro de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, n.º 24 e jurisprudência aí referida).

39 O regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do peso do IVA devido ou pago no âmbito de todas as suas atividades económicas. O sistema comum do IVA garante, por conseguinte, a neutralidade quanto à carga fiscal de todas as atividades económicas, quaisquer que sejam os fins ou os resultados dessas atividades, na condição de as referidas atividades estarem, em princípio, elas próprias sujeitas ao IVA (acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 27 e jurisprudência aí referida).

40 No que se refere aos requisitos materiais exigidos para a constituição do direito a dedução do IVA, resulta do artigo 168.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 que os bens e serviços invocados para fundamentar esse direito devem ser utilizados pelo sujeito passivo a jusante para os efeitos das suas próprias operações tributadas e que, a montante, esses bens ou serviços devem ser prestados por outro sujeito passivo (v., neste sentido, acórdão de 22 de outubro de 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, n.º 28 e jurisprudência aí referida).

(...)

42 O Tribunal de Justiça declarou que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais. Por conseguinte, quando a Administração Fiscal dispõe dos dados necessários para saber que os requisitos materiais foram cumpridos, não pode impor condições suplementares ao direito do sujeito passivo de dedução do imposto que possam ter por efeito eliminar esse direito (v., neste sentido, acórdãos de 21 de outubro de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, n.º 42; de 1 de março de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz,

C-280/10, EU:C:2012:107, n.º 43; e de 9 de julho de 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, n.ºs 58, 59 e jurisprudência aí referida).

- 43 Daqui resulta que a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Diretiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos.

(...)

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (...) declara:

(...)

O artigo 178.º, alínea a), da Diretiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que as autoridades tributárias nacionais possam recusar o direito a dedução do imposto sobre o valor acrescentado pelo simples facto de o sujeito passivo possuir uma fatura que não cumpre os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, desta diretiva, quando essas autoridades dispõem de todas as informações necessárias para verificar se os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontram satisfeitos.”⁸

Por sua vez, pode ler-se na decisão arbitral proferida no processo n.º: 765/2016-T⁹ que:

⁸Na decisão arbitral proferida no processo n.º: 3/2014-T, de 6 de Dezembro de 2016, processo no qual foi efetuado o reenvio prejudicial de que resultou o Acórdão *Barlis*, pode ler-se que “*As medidas que os Estados-Membros têm a faculdade de adoptar para assegurar a cobrança exacta do imposto e evitar a fraude, ao abrigo do artigo 273.º da Directiva IVA, encontram-se condicionadas ao teste da proporcionalidade e, por essa razão, não podem ir além do que é necessário para atingir tais objectivos, nem pôr em causa a neutralidade do IVA, sem prejuízo de os Estados-Membros aplicarem uma multa ou sanção pecuniária proporcionada à gravidade da infracção a fim de punir a violação das exigências formais.*”

⁹ Disponível em “https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=&s_data_ini=2017-10-26&s_data_fim=2017-10-28&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=3017”.

“Este entendimento¹⁰, que considera que a factura é uma formalidade *ad substantiam* do direito à dedução do IVA, deve considerar-se actualmente ultrapassada, face ao que tem sido a jurisprudência do TJUE na matéria, que entende “*que o princípio fundamental da neutralidade do IVA exige que a dedução deste imposto pago a montante seja concedida se os requisitos materiais estiverem cumpridos, mesmo que os sujeitos passivos tenham negligenciado certos requisitos formais.*”¹¹

(...).

Ou seja,(...), a consequência das facturas não preencherem todos os requisitos legais previstos no art.º 36.º do CIVA não é não serem suporte válido para a dedução de imposto, sendo o TJUE taxativo no sentido de que a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a factura não preencher os requisitos.

A referida consequência apenas será legítima, portanto, se a AT não dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos, em termos de não lhe permitir a realização de controlos do pagamento do imposto devido e, se for caso disso, da existência do direito a dedução do IVA(...).

Será também à luz dos critérios do citado acórdão do TJUE -que se considera estarem em harmonia com os princípios da neutralidade, da proporcionalidade e da justiça- que aqui se aferirá da legalidade das correções efetuadas.

¹⁰ O entendimento a que se refere a decisão é do Acórdão do STA de 15-04-2009, proferido no processo 0951/08 cujo sumário é citado na douta Decisão Arbitral “I – A factura ou documento equivalente passado em forma legal exigida pelo artigo 19.º, n.º 2 do CIVA para a dedução do imposto é a que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do mesmo Código.

II – A exigência desse formalismo constitui um verdadeiro requisito substancial do direito à dedução do imposto, apesar de o sujeito passivo estar isento de IVA.”

Observa-se ainda na decisão arbitral que “O próprio STA tem, já de algum tempo a esta parte, enveredado por entendimento diferente, afirmando, por exemplo, no Ac. de 22-04-2015, proferido no processo 0879/14, que “o facto de não terem sido estritamente cumpridos os formalismos legalmente previstos para a resolução da questão em discussão nos autos, na perspectiva da AT, isso não a autoriza a manter uma liquidação e a proceder à cobrança coerciva de um imposto que se sabe não ser devido”.

¹¹ Em nota de rodapé é identificado o Ac. *Barlis*, processo C-516/14, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=183364&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1>.

No que respeita às faturas emitidas pelos sujeitos passivos G..., Lda, H..., Lda, J..., Lda, K..., Lda, L..., Lda, M..., Lda, verifica-se que as mesmas estão diretamente conexas com os contratos de prestação de serviços.

E, independentemente da questão da observância das exigências literais do artigo 35º, nº 5, do Código do IVA, na redação à data dos factos, da conexão das faturas com os referidos contratos de prestação de serviços resulta claro que as mesmas se referem aos serviços mensais disponibilizados pelas emitentes das faturas, como contrapartida do valor mensal que a Requerente ficou vinculada a pagar, nos termos dos contratos de prestação de serviços celebrados. Assim, não pode deixar de se concluir que a Requerida, ainda que entendesse que as faturas não observavam as referidas exigências formais, disponha dos elementos de informação necessários para confirmar que os requisitos substantivos relativos ao exercício desse direito se encontravam satisfeitos, com a consequente ilegalidade da recusa do direito à dedução à luz do supra exposto.

Por outro lado, e independentemente desta razão é de notar que a Requerida não pôs em causa que os serviços tenham sido efetivamente prestados, aceitando-os para efeitos de IRC. Objetou sim, que o teriam sido com uma configuração subjetiva e jurídica diversa, em concreto contratos de trabalho, que considerou existirem com Q... , R..., S..., T..., U..., V..., X... e N... . Esta tese da Requerida, que resultou infirmada à luz dos factos provados, foi comum a todas as faturas em causa, com exceção das emitidas por E... e F... , Unipessoal, Lda, pois relativamente às faturas emitidas por estes sujeitos passivos, o único fundamento de recusa do direito à dedução foi o alegado não cumprimento dos requisitos previstos no artigo 35º do CIVA.

Acontece que, não obstante o procedimento inspetivo incidir também sobre o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, no Relatório em causa não foi proposta qualquer correção ao nível do IRC, tendo todos os gastos constante da contabilidade do sujeito passivo, incluindo os comprovados pelas faturas emitidas por S..., N..., E... e F..., Unipessoal, Lda (com os quais não foi outorgado contrato pela forma escrita), sido aceites pela requerida.

Ora, resultando do art. 23º, nº 1, do Código do IRC, na redação vigente à data dos factos, que se consideram gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, a aceitação de tais gastos traduz-se no reconhecimento de que os serviços em causa se destinaram à atividade económica do Requerente.

Como se refere no referido Acórdão *Barlis* que “a Administração Fiscal não pode recusar o direito a dedução do IVA pelo simples facto de a fatura não preencher os requisitos exigidos pelo artigo 226.º, n.ºs 6 e 7, da Diretiva 2006/112, se dispuser de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos relativos a este direito se encontram satisfeitos”. No caso em apreço, mais do que a mera disponibilidade de todos os dados para verificar se os requisitos substantivos se encontram satisfeitos, a Requerida reconhece que os serviços em causa se destinaram à atividade económica do Requerente.

Por outro lado, a Requerida não invocou qualquer dificuldade no controlo do pagamento do imposto constante das faturas em causa, nem qualquer hipotético não pagamento do mesmo pelos seus emitentes, nem está em causa que a atividade económica da Requerente seja tributada em IVA, como manifestamente é, atento o teor do relatório inspetivo.

Ora, resultando dos autos a qualidade de sujeito passivo, quer dos emitentes das faturas, quer da Requerente, tal significa que estão preenchidos os requisitos substantivos do direito à dedução não podendo a Administração Fiscal recusar tal direito pelo simples facto das faturas, na sua perspetiva, não preencherem os requisitos exigidos pelo artigo 35º (atual 36º) do Código do IVA e 226.º, da Diretiva 2006/112.

Esta conclusão aplica-se, também, às faturas emitidas pela sociedade C... Unipessoal, Lda à luz da fundamentação da correção em causa sabido que, conforme é jurisprudência pacífica, a legalidade do ato administrativo não pode deixar de ser aferida face à sua fundamentação, não podendo ser consideradas outras razões que o pudessem sustentar, mas que não foram perfilhadas na concreta fundamentação do ato.

Ora, a Requerida limitou-se a sustentar a correção em causa com base em simulação em termos análogos ao que alegou relativamente às faturas referentes aos sujeitos passivos G..., Lda, H...,

Ld^a, J..., Ld^a, K..., Ld^a, L..., Ld^a, M..., Ld^a, S..., e N..., reiterando esta tese em sede de apreciação do direito de audição pelo sujeito passivo onde se afirma relativamente às faturas emitidas pela sociedade C... Unipessoal, Ld^a:

“O facto de se ter incluído a correção do imposto deduzido relativo a tais faturas, no capítulo “3.5 IVA indevidamente deduzido – Faturas emitidas por entidades ligadas aos “trabalhadores relacionados na cláusula 5^a do contrato de trespasse”, em virtude de dedução indevida nos termos do disposto no número 3 do artigo 19º do Código do IVA, é demonstrativo de se ter concluído pela existência de operações simuladas”.

Contudo, provou-se a inexistência da relação laboral pelo que, à luz da sua fundamentação, e do supra exposto, não pode deixar de se considerar ilegal a liquidação, também na parte referente a esta correção.

Pelas razões acima expostas, conclui-se que a Requerente reúne as condições substantivas de exercício do direito à dedução do IVA incorrido nos serviços em causa, com a consequente ilegalidade das liquidações objeto do presente processo.

-IV- Decisão

Assim, decide o Tribunal arbitral julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, decretando-se a ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários impugnados.

Valor da ação: € 24.215,01 (vinte e quatro mil duzentos e quinze euros e um cêntimo) nos termos do disposto no artigo 306º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem.

Custas pela Requerida no valor de € 1 530.00, nos termos do n.º 4 do artigo 22º do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 18.01.2021

O Árbitro

Marcolino Pisão Pedreiro