

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 930/2019-T

Tema: IRS – Retenção na fonte. Prestações de serviços e contrato de trabalho.

SUMÁRIO:

- I. A tributação de determinados rendimentos como rendimentos de trabalho dependente pressupõe que os mesmos serão originados por alguma das situações tipificadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS.**
- II. Nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, “[o] *ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”, cabendo à Requerida o ónus da prova “*da verificação dos pressupostos da tributação*”.**
- III. O contrato de trabalho caracteriza-se essencialmente pelo estado de dependência jurídica em que o trabalhador se coloca face à entidade empregadora, sendo que o laço de subordinação jurídica resulta da circunstância do trabalhador se encontrar submetido à autoridade e direção do empregador que lhe dá ordens, enquanto na prestação de serviço não se verifica essa subordinação, considerando-se apenas o resultado da atividade.**
- IV. A extrema variabilidade das situações concretas dificulta muitas vezes a subsunção dos factos na noção de trabalho subordinado, implicando a necessidade de, frequentemente, se recorrer a métodos aproximativos, baseados na interpretação de indícios.**

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Rui Miguel Zeferino Ferreira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 18-03-2020, decide o seguinte:

I. Relatório

1. **A..., LDA**, doravante designada “Requerente”, NIPC..., com sede na ..., n.º..., ...-... ..., na sequência do pedido de extinção da instância judicial do processo n.º .../13...BEPRT, veio ao abrigo do artigo 11.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 81/2018, de 15 de outubro e, bem assim, da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e dos nos 1 e 2 do artigo 10.º, ambos, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “AT”), com vista à declaração de ilegalidade e anulação do ato de liquidação de retenções da fonte de IRS n.º 2012..., acrescido de juros compensatórios, no montante global de € 29.719,21 (vinte e nove mil setecentos e dezanove euros e vinte e um cêntimos).
2. A Requerente apresentou, 04.03.2013, impugnação judicial no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, autuado sob o processo n.º .../13...BEPRT, o qual não veio a conhecer nenhuma decisão.

Nos termos do artigo 11.º, n.º 1, 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”.

Com fundamento na supracitada disposição legal, a Requerente veio submeter a pretensão formulada no referido processo .../13...BEPRT para o Centro da Arbitragem Administrativa (“CAAD”), através do competente pedido de pronúncia arbitral, tendo requerido a extinção da instância naquele processo.

3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 31.12.2019.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Arbitral singular o Senhor Dr. Rui Miguel Zeferino Ferreira, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 17-02-2020 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Tribunal arbitral foi constituído em 18.03.2020.

Nos termos do artigo 21.º, n.º 2, do RJAT, o prazo de decisão foi por duas vezes prorrogado por dois meses.

4. Em suporte das suas pretensões alega a Requerente, em síntese:

- 4.1. O procedimento de inspeção tributária que esteve na base da liquidação de retenções na fonte de IRS e dos respetivos juros compensatórios, de 2008, encontra-se ferido de nulidade sob três vertentes.

- a) **Nulidade por falta de resposta ao requerimento da Requerente enviado em 01.10.2012**

- 4.2. A Requerente, após ter sido notificada do teor do relatório de inspeção, através do Ofício n.º..., de 19.09.2012, considerou que o procedimento se encontrava ferido de nulidade, por violação do direito de audiência, 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 do Porto.

4.3. 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 das testemunhas arroladas.

4.4. Através de requerimento remetido em 17.09.2012, a Requerente, 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 nesse âmbito requereu a inquirição de duas testemunhas relativamente a factos respeitantes à sociedade B..., Lda. Porém, não foi notificada para o efeito, sendo surpreendida com a notificação do relatório final da inspeção.

4.5. 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.

4.6. 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 os depoimentos das testemunhas arroladas foi aí incluído ou relevado, sendo por demais evidente que o considerar os factos assentos constituiu apenas um escape para não proceder à pretendida, e justificada, inquirição.

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

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

- 4.8. 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 inspeccionada carreados para os autos no exercício do referido direito.
- 4.9. 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.
- 4.10. Todavia o direito de audição não pode ser entendido como uma simples crítica ao projeto de relatório que necessita de ser contraditada. 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.
- 4.11. No que respeita ao caso concreto é manifesto que o direito de audição não foi efetivamente cumprido.
- 4.12. Em consequência, o relatório está ferido com nulidade, tal como acontece com a demonstração da liquidação de retenções na fonte, pelo que tal nulidade deverá ser devidamente declarada.

d) Vício de violação de lei (errónea qualificação dos rendimentos como de trabalho dependente)

- 4.13. 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.
- 4.14. As retenções que alegadamente não foram efetuadas pela Requerente não tinham de o ser visto que as pessoas que o relatório considera serem trabalhadores dependentes

da Requerente, apenas eram prestadores de serviços e/ou trabalhadores dependentes de empresas que prestavam serviços à Requerente.

5.A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou contestação e juntou processo instrutor, defendendo-se por impugnação, em síntese com os seguintes fundamentos:

5.1. Relativamente ao alegado nos artigos 19.º a 68.º, do PPA, a Requerente suscita alegadas irregularidades praticadas no decurso do procedimento inspetivo, mais concretamente, (i) nulidade por falta de resposta ao requerimento de 1.10.2012; (ii) Nulidade por falta de inquirição de testemunhas arroladas; (iii) Nulidade por violação no cumprimento efetivo do direito de audição.

5.2. Relativamente ao requerimento de 01.10.2012, foi apresentado depois da Requerente ter sido notificada do relatório final, portanto, depois do termo da ação inspetiva, não estando, portanto, inserido no procedimento inspetivo.

5.3. Ainda assim, consta do processo administrativo prova bastante de que a impugnante foi notificada da resposta, designadamente pela assinatura do competente aviso de receção.

5.4. A respeito da inquirição de testemunhas, a simples leitura 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 Requerente.

5.5. Quanto ao dever de audiência prévia, sustenta que resulta devidamente evidenciado do RIT que o alegado pela Requerente não corresponde à verdade, visto que este exerceu duas vezes o direito de pronúncia, carreando elementos de facto que foram analisados e ponderados, bem como requereu produção de prova.

- 5.6. Refere ainda que o RIT procedeu à análise exaustiva da pronúncia da Requerente e, independentemente da forma como foi estruturada, contém uma fundamentação clara e congruente das correções aritméticas efetuadas à matéria tributável.
- 5.7. Tal como consta do RIT, a AT debruçou-se sobre a pronúncia da Requerente, contudo, e pelos fundamentos aí aduzidos, não encontrou motivação suficiente para alterar o enquadramento jurídico-factual que constava do projeto de relatório, pelo que o mesmo cumpre com o estipulado no n.º 3 do art.º 62.º do RCPITA, bem como do disposto no n.º 7 do art.º 60.º da LGT.
- 5.8. Quanto ao vício de violação de lei, por errónea qualificação dos rendimentos como de trabalho dependente, sustenta que não assiste razão à Requerente, atento o demonstrado no RIT, visto que no contrato de trespasse se verificou a transmissão para Requerente da “*posição jurídica de empregador nos contratos com os empregados relacionados com a unidade económica*” e, bem assim, que nove (9) desses trabalhadores não obtiveram rendimentos de trabalho dependente, de acordo com os elementos contabilísticos do exercício de 2008 da Requerente e as folhas de remuneração da Segurança Social.
- 5.9. Ademais, sustenta que a Requerente criou um quadro de entrosamento de empresas e de lançamentos contabilísticos, de forma a escudar sob a forma de prestações de serviços a empresas, as remunerações efetuadas, a título individual, a diversas pessoas do seu quadro de pessoal, de forma a excluir as inerentes obrigações fiscais.
- 5.10. Conforme evidenciado, de forma detalhada no RIT, após a constituição das empresas prestadoras de serviços, das quais tais “empregados” são gerentes e/ou sócios, passam a obter rendimentos do trabalho dependente exclusivamente junto das mesmas, tornam-se tais empresas fornecedoras da C..., a qual é a única (ou pelo menos, a principal) “cliente”.
- 5.11. Esses rendimentos são significativamente inferiores aos que vinham obtendo junto da C..., sustentando que, toda a factualidade carreada para o RIT aponta para que se trata de pessoas que tinham um contrato de trabalho com a C... e cujo vencimento era

pago por fatura, posição que foi transferida para a Requerente, estando, portanto, as remunerações auferidas, nesse quadro legal, sujeitas a retenção na fonte.

- 5.12. Durante o procedimento inspetivo, a Requerente não logrou demonstrar aquilo que alegou, por não ter aderência à prova documental apresentada e se revelar, em muitos casos, até contraditória, e, bem assim, os esclarecimentos e as alegações em sede de audiência prévia, não constituíram prova suficiente que afaste a liquidação de retenção na fonte, em crise nestes autos.
- 5.13. Na base dos atos tributários estão os documentos emitidos por diversas empresas, e contabilizados como prestações de consultadoria, 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 consultadoria.
- 5.14. Inerente a essas relações laborais estava o pagamento de rendimentos sujeitos a tributação em sede da Categoria A de IRS, de onde resultava para a Requerente a obrigação de proceder às competentes retenções na fonte.
6. Verificando-se a inexistência de qualquer situação prevista no artigo 18.º, n.º 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, bem como atento os poderes de autonomia do Tribunal arbitral e na determinação das regras a observar com vista a obter decisão arbitral.
7. As partes não apresentaram alegações, tendo a Requerente procedido ao pagamento da taxa arbitral subsequente, bem como juntado aos autos a decisão arbitral proferida no processo 931/2019-T, de 18.01.2021, sobre o mesmo procedimento inspetivo, por estar em causa a mesma factualidade, embora aí se discutisse as questões IVA.

II. Saneamento

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20/01.

As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22/03).

O processo não enferma de nulidades.

III. Matéria de Facto

III.1. Questões a decidir

- (i) Ilegalidade da liquidação de retenções na fonte por nulidade decorrente da preterição de formalidades no procedimento inspetivo.
- (ii) Ilegalidade da liquidação de retenções na fonte por vício de violação de lei

III.2 Matéria de Facto Provada

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

RELATÓRIO DE INSPEÇÃO TRIBUTÁRIA

SUJEITO PASSIVO: A... , Lda.
DOMICÍLIO FISCAL: R. ...
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		Total
	Artigo 19.º, n.º3 CIVA (Ref. 3.5. do doc.)	Artigo 19.º, n.º2 CIVA (Ref. 3.6. do doc.)	
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)

1.2. Correções em sede de IRS não retido na fonte

Em sede de IRS, foram apurados os seguintes montantes resultantes de imposto não retido na fonte:

Período	Valor	Ref. Doc.
0811	12.768,00	3.7.
0812	13.155,00	
Total	25.923,00	

(Quadro n.º 2)

(...)

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 11.1.TBVNG, que correu termos no Tribunal Judicial de Vila Nova de Gaia, e em que figuram como requerente S... NIF ..., atual gerente da A... e como requerida a C... **"dos autos resulta claro que**
- **o requerente** (S... , anterior Presidente Conselho de Administração da C...) **e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida** (C...) **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, consequentemente, 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 C... , no âmbito da oposição por si deduzida, foi alegado, entres outros aspectos, que:

- b.1) o contrato celebrado com o senhor S... (e não com a T... , 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 S... tinha direito a uma remuneração prevista no mencionado contrato e respectivos aditamentos, que lhe foi paga até março de 2009, através da empresa T... , Lda., de que é sócio;
- b.3) em contrapartida da revogação de tal contrato, o senhor S... recebeu, no total, €(...), tendo para o efeito sido emitidas duas faturas por parte da T... , Lda., NIPC ... a título de "serviço de consultoria".

c) no âmbito do procedimento cautelar com o n.º /11. TBVNG, apurou-se ainda que a C...
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 C... no âmbito da oposição por si deduzida no procedimento cautelar com o n.º /11, 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 X..., em declarações prestada em audiência de julgamento no dia 2011-05-12, enquanto director financeiro da C... 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 C... e a U..., 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 C... não tinham obtido rendimentos de trabalho dependente junto da C... 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 C... 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 C...;
- d.5) com a constituição das referidas "**empresas prestadoras de serviços**", as mesmas tornam-se imediatamente fornecedoras da C... , 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 C... ;
- d.7) algumas das pessoas em questão, exerceram cargos na C... , tais como, o senhor D... (para além de administrador, exerceu, pelo menos, o cargo de Director da área de Novas Tecnologias da C...), ou o senhor E... , para além do cargo de secretário da assembleia geral da C... e de vogal do Conselho de Administração da U... , S.A., foi responsável pela Unidade de Networking C...);
- d.8) apesar do exercício de cargos na C... , 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 C... , 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 C... ;
- d.9.3) no período analisado, e tendo em consideração a numeração das faturas ou documentos equivalentes emitidos, a C... , 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 C... , 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 noutra 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 E... e D... , e que também outorgaram os contratos com as sociedades das quais são sócios-gerentes (M... , LDA. e L... , 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 M... , 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 V... , 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 C... e de U... , S.A. que trabalhavam na unidade económica transmitida (onde eram *"apurados os proporcionais de férias, subsídio de férias e de natal vencidos e vencidos referentes ao período anterior à transmissão e ainda não pagos pela C..."*) 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 C... 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 C..."*, 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 C... ;
- d.12) o facto de, quer a C... , 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 C..."*;
- d.13) a incorrecção na afirmação produzida pela A... relativa ao facto de *"diversas pessoas que estavam incluídas na lista nunca foram trabalhadoras da C... nem nunca foram tratadas como tal por esta empresa"*, quando se verifica que as pessoas em apreço obtiveram rendimentos do trabalho dependente junto da C... em anos anteriores, incluindo o senhor D... , 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 C... , quer pelas funções que desempenharam nessa entidade;

d.14) no que concerne às sociedades M... , LDA. e L... , LDA., das quais são sócios-gerentes os senhores E... e D... , 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 M... , LDA. e L... , 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 "L... " (identificação), da qual é sócio-gerente D... (também gerente da A...) estar associada a categoria "Director de Serviços";
- para a entidade " M... , Lda" (identificação), da qual é sócio-gerente E... (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 "L... " (identificação 10100), foi substituída pela referência " D... ", estando associada a categoria "Director de Serviços";

- a referência à entidade " M... , Lda" (identificação), foi substituída pela referência a " E... "; estando associada a categoria "Director de Serviços";
- a referência à entidade " N... : Lda" (identificação :), foi substituída pela referência a " F... ";
- a referência à entidade " F... "; (identificação) 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: L... ,LDA. e M... , LDA. os seus sócios-gerentes, e também gerentes da A... , bem como relativamente a F... , associam-se as faturas do próprio e da sociedade N... \ LDA;

h) quanto aos pagamentos das faturas 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 R... 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 W... , 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 [S... , anterior Presidente Conselho de Administração da C... , e atual gerente da A...] e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida (C...) 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 C... e as entidades que as emitiram, e, após a celebração do contrato de trespasse 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 trespasse"

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 R... 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 W...*

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
L... , Lda.		3.036,00	1.718,00	4.754,00
M... , Lda.	1.500,00	1.500,00	1.500,00	4.500,00
F...		320,00	320,00	640,00
N... , Lda.		734,60	734,60	1.469,20
B... , Lda.		642,51	642,51	1.285,02
P... , Lda.		846,40	788,20	1.634,60
R... , Lda.		1.000,00	1.000,00	2.000,00
Q... , Lda.		851,14	1.222,03	2.073,17
K...		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 titularam 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 /11. TBVNG, em que se afirma que "o requerente [S... , anterior Presidente Conselho de Administração da C... , e actual gerente da A... e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida [C...] 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...".

3.7. IRS – Retenções na Fonte não efetuadas

Em face do referido no ponto 3.1. a 3.5., concluiu-se que as faturas emitidas pelos sujeitos passivos referidos no ponto 3.3.2. "...não [são] correspondentes à verdadeira relação existente..."

entre a **A...** e as entidades que as emitiram, mas antes que os "trabalhadores relacionados na cláusula 5.º do contrato de trespasses":

- *recebiam a remuneração correspondente às funções que a título individual (...) 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, consequentemente, sem qualquer reflexo em sede de IRS e prestações para a segurança social.*

As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, em regra, são obrigadas, no ato do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas, por conta do imposto respeitante ao ano em que esses atos ocorrem¹².

Conforme dispõe o n.º 1 do artigo 103.º, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

Os n.ºs 2 e 3 do referido artigo vêm dispor que:

- quando a retenção for efetuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.
- nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

O n.º 4 do referido artigo 103.º do Código do IRS, aditado pelo artigo 46.º da Lei n.º 53-A/2006 de 29 de dezembro, refere que tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

Do exposto, resulta que tendo o sujeitos passivo contabilizado as referidas faturas ou documentos equivalentes emitidas pelos sujeitos passivos identificados no ponto 3.3.2. a título de "Fornecimentos

¹² Conforme resulta da conjugação dos artigos 98.º e 99.º do Código do IRS, e do artigo 2.º-A do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro, republicado pelo artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 134/2001, de 24 de abril.

e Serviços Externos – Trabalhos Especializados – Outros Trabalhos Especializados”, conclui-se, pelo motivos referidos ao longo do presente documento, que tais documentos titulam efetivamente rendimentos do trabalho dependente sujeitos a retenção na fonte.

Tais rendimentos não foram contabilizados nem comunicados como rendimentos sujeitos a retenção aos respectivos beneficiários, à exceção dos casos de:

- K... , NIF , uma vez que os rendimentos por si obtidos foram objecto de retenção na fonte, por terem sido considerados como rendimentos profissionais (Categoria B do Código do IRS);
- F... , NIF , no que concerne aos rendimentos obtidos e titulados pelas faturas por si emitidas enquanto rendimentos empresariais (Categoria B do Código do IRS), pese embora tal não tenha sucedido no tocante aos rendimentos que obteve titulados pelas faturas emitidas pela sociedade N... , LDA., os quais não foram contabilizados nem comunicados como rendimentos sujeitos a retenção ao respectivo beneficiário (o senhor F...).

Através da Circular n.º 1/2008 da DGCI foram divulgadas as tabelas de retenção de IRS para os titulares de rendimentos do trabalho dependente e pensões, com residência fiscal no território português (com excepção das Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores), a aplicar em 2008, aprovadas por Despacho de Sua Excelência o Ministro de Estado e das Finanças, de 7 de janeiro de 2008¹³.

A retenção de IRS é efetuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respectiva tabela, sendo que **se considera remuneração mensal o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos do trabalho dependente**, tal como são definidos no artigo 2.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e, a pedido do titular, as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, pago ou colocado à disposição do seu titular no mesmo período, ainda que respeitante a períodos anteriores¹⁴.

No caso do titular dos rendimentos não fornecer à entidade devedora os elementos respeitantes à sua situação pessoal e familiar, deve aquela proceder à retenção do imposto por aplicação da tabela correspondente a “não casado, sem dependentes”, tratando-se de rendimentos da categoria A¹⁵.

¹³ Dando assim cumprimento ao disposto no número 5 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro.

¹⁴ Conforme previsto nos números 1 e 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro.

¹⁵ De acordo com o n.º 1 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro.

A importância apurada mediante aplicação das taxas de retenção é arredondada para a unidade de euros inferior¹⁶.

Nos quadros seguintes dá-se conta dos rendimentos auferidos por cada uma das entidades e por período (mês), identificando-se no quadro as entidades que emitiram as faturas ou documentos equivalentes (coluna "ENTIDADE EMITENTE") e o titular do rendimento auferido (coluna com a designação "TITULAR REND."):

Saliente-se que tais quadros tiveram por base a contabilidade da entidade inspecionada no que concerne às datas em foram efetuados os pagamentos das faturas ou documentos equivalentes, sendo que, regra geral, se verificaram pagamentos em 27-11-2008 e 29-12-2008. Ou seja, no quadro com a designação "PERÍODO 0811" foram incluídos os valores pagos em Novembro e no quadro com a designação "PERÍODO 0812" foram incluídos os valores pagos em dezembro.

PERÍODO 0811						
ENTIDADE EMITENTE	TITULAR REND.	RENDIMENTO	TAXA	VALOR DEVIDO	VALOR RETIDO	IRS EM FALTA
P... LDA	H...	4.232,00	25,0%	1.058,00		1.058,00
F... / N...	F...	5.273,00	27,0%	1.423,00	160,00	1.263,00
B... LDA	G...	3.212,54	23,0%	738,00		738,00
M... LDA	E...	15.000,00	32,5%	4.875,00		4.875,00
R... LDA	J...	5.000,00	27,0%	1.350,00		1.350,00
Q... LDA	I...	3.773,00	24,0%	905,00		905,00
L... LDA	D...	8.590,00	30,5%	2.619,00		2.619,00
TOTAL		47.080,54		13.328,00	560,00	12.768,00

(Quadro n.º 19)

¹⁶ Conforme n.º 2 do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, na redação do Decreto-Lei n.º 194/2002, de 25 de setembro)

PERÍODO 0812						
ENTIDADE EMITENTE	TITULAR REND.	RENDIMENTO	TAXA	VALOR DEVIDO	VALOR RETIDO	IRS EM FALTA
P... , LDA	H...	3.941,00	25,0%	985,00		985,00
F... / N...	F...	5.273,00	27,0%	1.423,00	160,00	1.263,00
B... LDA.	G...	3.212,54	23,0%	738,00		738,00
M... LDA.	E...	7.500,00	29,0%	2.175,00		2.175,00
R... LDA	J...	5.000,00	27,0%	1.350,00		1.350,00
Q... LDA	L...	6.255,70	28,0%	1.751,00		1.751,00
L... LDA	D...	15.180,00	32,5%	4.933,00		4.933,00
		48.362,24		13.715,00	560,00	13.155,00

(Quadro n.º 20)

Nos termos do n.º 3 do artigo 98.º do Código do IRS, as quantias que deveriam ter sido retidas pela A... , deveriam ter sido entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que seriam deduzidas.

(...)

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 conseqüente 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 /11. 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** [S... anterior Presidente Conselho de Administração da C... e atual gerente da A...] **e outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais) da requerida** (C...) **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, consequentemente, 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.

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

- quem são os outros colaboradores (trabalhadores e/ou membros dos órgãos sociais da C...);
- 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.

(...)

5. Ao tempo dos factos tributários, D..., E..., F..., G..., H..., I..., J... e K... não cumpriam horário nas atividades que prestavam em benefício da Requerente, não exerciam a sua atividade nas instalações desta nem com meios fornecidos por esta, não cumpriam

ordens de gerência da Requerente, não gozavam de férias, nem recebiam subsídios de férias ou de natal.

6. A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, renunciou-se sobre o requerimento da Requerente, 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, expedida em 22.10.2012, tendo a mesma sido recebida pela Requerente.
7. A Requerente celebrou com as sociedades L..., Lda., M..., Lda., N..., Lda., B..., Lda., P..., Lda., Q..., Lda., contratos de prestações de serviços, que assumiram a forma escrita, os quais constam do processo administrativo contante dos autos.

III.3 Matéria de facto não provada

Com base nos elementos documentais disponibilizados nos autos e, consensualmente aceites pelas partes, têm-se por factos não provados e com interesse para a decisão da causa:

- a) A existência de relações de trabalho dependente, tendo por entidade patronal a Requerente e por trabalhadores os titulares das empresas L..., Lda., M..., Lda., N..., Lda., B..., Lda., P..., Lda., Q..., Lda., e R..., Lda.

Não existem quaisquer outros factos não provados relevantes para a decisão da causa.

III.4 Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

O Tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada com base nos documentos junto à petição da Requerente, no processo administrativo junto pela Requerida com a Resposta, e, na posição das partes apreciada pelo Tribunal, segundo a sua livre convicção.

De notar que atento o anteriormente decidido, no âmbito do processo n.º 931/2019-T, foi analisada toda a prova documental e, demais elementos constantes do processo administrativo, não se vislumbrando fundamentos para não seguir o entendimento expedido na referenciada decisão de que D..., E..., F..., G..., H..., I..., J... e K... não cumpriam horário de trabalho no âmbito das atividades prestadas à Requerente e, bem assim, que não exerciam a sua atividade nas instalações desta nem com os meios fornecidos por esta. Por fim, que 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.

Com efeito, com base nos contratos de prestação de serviços, bem como, em quaisquer outros elementos constantes dos autos, não ficou este Tribunal convencido que de algum modo as pessoas referenciadas fossem efetivamente trabalhadores da Requerente, e que os contratos de prestação de serviços tenham de algum modo sido simulados.

Ademais, esta convicção, alicerçada quer na prova documental, constante dos autos, quer pelo já anteriormente decidido no âmbito do processo n.º 931/2019-T, não é abalada 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 inerentes à decisão de recurso de que foi objeto, não respeitava à ora Requerente, nem diretamente a nenhum dos emitentes de faturas que estão em causa nos presentes autos.

Ora, nenhuma dúvida permanece, face aos elementos constantes dos autos, sobre a natureza da relação contratual das entidades emitentes das faturas com a Requerente, pelo que, no caso em discussão, inexistem elementos probatórios carreados para os autos que possam abalar a prova produzida pela Requerente.

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

V. Matéria de Direito

V. 1. Das nulidades formais (falta de resposta ao requerimento de 01.10.2012; falta de inquirição de testemunhas; violação do direito de audiência e do princípio da cooperação)

Veio a Requerente invocar, em primeira linha de impugnação, a violação do direito de audiência no procedimento inspetivo, com base em três fundamentos jurídicos distintos, a saber:

- (i) Falta de resposta ao requerimento da Requerente enviado em 01.10.2012;
- (ii) Falta de inquirição das testemunhas arroladas no exercício do direito de audiência;
- (iii) Violação do direito de audiência e do princípio da cooperação.

No que concerne à violação do direito de audiência, a Requerente qualifica tal invalidade como correspondendo a uma nulidade. Porém, não assiste razão à Requerente, visto tratar-se de uma mera anulabilidade, tal como foi entendimento na decisão arbitral 411/2014-T, segundo a qual, *“a Requerente não indica qualquer norma que sustente a invocada nulidade, sendo certo que a regra, nos procedimentos de natureza administrativa, é a anulabilidade, conforme decorre do artigo 135.º, do CPA, aplicável ao procedimento tributário por remissão do artigo 2.ºd) do CPPT. 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”*.

Pelo que, se passa a apreciar a ocorrência das pretensas violações.

A) Falta de resposta ao requerimento da Requerente de 01.10.2012

No que respeita a esta alegação da Requerente, ao contrário do que refere, conforme consta devidamente evidenciado de fls. 532 a 540 do processo administrativo, a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, pronunciou-se sobre o requerimento em causa, e notificou a Requerente da decisão que recaiu sobre a pretensão, por carta registada com aviso de receção, expedida em 22.10.2012, e que foi recebida pela Requerente.

Posto isto, não tem razão a Requerente, caindo por terra o pressuposto de facto invocado pela Requerente, com a conseqüente improcedência da alegação em causa.

Sempre se diria, em complemento, que a factualidade alegada pela Requerente, mesmo a verificar-se, nunca poderia conduzir à anulação do procedimento inspetivo, sendo certo, como bem decidiu no processo arbitral 931/2019-T, “*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 54.º do CPPT*”.

B) Falta de inquirição das testemunhas arroladas

A Requerente alega que, no âmbito do procedimento inspetivo, não foram ouvidas testemunhas cuja inquirição requereu, e no qual, a Requerida, dispensou a diligência, por ter entendido como provados os factos que os depoimentos das testemunhas se destinavam a provar. Neste contexto, a Requerente vem alegar que, apesar do Relatório da Inspeção Tributária dar como provados tais factos, substancialmente não os ponderou nas suas conclusões.

Porém, não assiste também aqui razão à Requerente.

Tendo sido dados como provados os factos que a Requerente pretendia provar com os depoimentos das testemunhas, nenhum prejuízo lhe adveio pelo facto de estas não terem sido ouvidas. Ademais, tendo a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, considerado provados os factos em causa, era-lhe vedado inquirir as testemunhas sobre os mesmos factos, por lhe estar vedada a prática de atos inúteis, conforme resulta do preceituado no artigo 57.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária. Repare-se que, a Requerente, nem sequer coloca em causa que do depoimento das testemunhas resultassem outros factos, que não aqueles que foram dados como assentes.

Independentemente de outras conseqüências que pudessem advir, caso os factos provados 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. Estaríamos, pois, perante pretensos vícios distintos.

Por outro lado, há que notar que da alegada ausência de ponderação dos factos em causa poderá resultar uma questão de deficiência de fundamentação (artigo 60.º, n.º 7, da Lei Geral Tributária), mas, obviamente, não uma violação do direito de audição. Em todo o caso, resulta do Relatório da Inspeção Tributária, de fls. 97 a 101, que a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, para além de ter dado como provados os factos em causa, com base na prova documental apresentada pela Requerente, explicou as razões pelas quais os factos não determinariam a alteração da posição da Requerida.

Pelo que também carece de fundamento de facto a invocação da Requerente, improcedendo, pois, por este fundamento, o alegado vício de violação do direito de audição.

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

Nesta vertente alega a Requerente que:

- (i) *“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 Inspeccionada carreados para os autos no exercício do referido direito.”;*
- (ii) *“De facto, apesar do ponto relativo ao direito de audição 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.”;*

- (iii) *“Todavia, o direito de audição não pode ser entendido como uma simples crítica ao projeto de relatório que necessita de ser contraditada.”;*
- (iv) *“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 fatos instrumentais que auxiliam a entender a materialidade em causa.”;*
- (v) *“No que respeita ao caso concreto é manifesto que o direito de audição não foi efetivamente cumprido.”.*

Vejamos, que a requerente reconhece que foram criticados os factos e as alegações da inspecionada carreados para os autos no exercício do referido direito e, bem assim, que o Relatório da Inspeção Tributária analisa o que foi alegado pela Requerente, considerando determinados factos como “provados” (...) e conclusões como corretas ou incorretas.

Pelo que não se vislumbra, uma vez mais, a violação do direito de audiência, nem sequer qualquer violação ao princípio da cooperação. Pois, coisa distinta será a valia substancial das conclusões do Relatório de Inspeção Tributária, mas tais questões localizam-se no âmbito do mérito dos atos administrativos de liquidação impugnados, e que têm o Relatório de Inspeção Tributária em causa como seu fundamento.

Assim, improcede o vício de violação do direito de audição alegado pela Requerente, pelo que cumpre conhecer em seguida do vício de violação de lei invocado.

V. 2. Da Violação de lei

No que respeita às faturas emitidas pelas sociedades L..., Lda., M..., Lda., N..., Lda., B..., Lda., P..., Lda., Q..., Lda., a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, para sustentar a liquidação de retenções na fonte de IRS sustenta que as faturas emitidas não serão

correspondentes à verdadeira relação existente entre a Requerente e as entidades que as emitiram, pelo que invocou que as mesmas não corresponderam a prestações de serviços, mas sim a trabalho subordinado prestado por D...; E...; F...; G...; H...; I...; e J..., concluindo que as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente são obrigadas, no ato do pagamento ou colocação à disposição dos respetivos titulares, a deduzir as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas, com fundamento nos n.ºs 1,2, 3 e 4 do artigo 103.º do Código do Imposto Sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares (“CIRS”).

A Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, considerou ter-se tratado de operações simuladas, por entender que os serviços em causa corresponderam, na realidade, a trabalho subordinado, abrangidos por atividade prestada ao abrigo de contrato de trabalho subordinado.

Porém, em face dos factos dados como provados, nomeadamente, sustentados com base nos contratos de prestação de serviços e, bem assim, pelo entendimento que veio a ser expedido na decisão arbitral 931/2019-T, que julgou a mesma factualidade, embora aplicável a imposto distinto (“IVA”), é inequívoco que D...; E...; F...; G...; H...; I...; e J... não eram trabalhadores da Requerente, uma vez que não exerciam atividade sob autoridade e direção desta. Efetivamente, dispõe o artigo 10.º, do Código do Trabalho, à data dos factos, que “*Contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua atividade a outra ou outras pessoas, sob autoridade e direção destas*”. Ora, não tendo a Requerida feito prova inequívoca da existência de uma relação jurídica baseada na direção e autoridade da Requerente, resulta, pelo contrário, a inexistência dos pressupostos de facto subjacentes à aplicação do artigo 103.º do CIRS.

Efetivamente, nos termos do artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, “[o] *ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”. Assim, cabia à Requerida o ónus da prova “*da verificação dos pressupostos da tributação*”. Importa, então, identificar os pressupostos da tributação cuja prova teria que ser feita no processo.

A posição da Requerida, conforme referido, é que estamos perante rendimentos de trabalho dependente, pagos pela Requerente e como tal sujeitos a retenção na fonte por força do disposto no artigo 103.º do CIRS.

Nos termos do artigo 2.º, n.º 1, do Código do IRS, “*consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de: a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado; b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante; c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos; d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma, ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.*”

Assim, a tributação de determinados rendimentos como rendimentos de trabalho dependente pressupõe que os mesmos serão originados por alguma das situações tipificadas nas alíneas do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS. Nos presentes autos não estamos, manifestamente, perante o exercício de função serviço ou cargos públicos, nem estamos perante qualquer situação de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, pelo que se afasta, desde já, a possibilidade de estarmos perante rendimentos tributáveis ao abrigo das alíneas c) e d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS.

Igualmente, não estamos também, perante a situação descrita na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS, que se a refere à prestação de serviços pelo sujeito passivo, mas sob a autoridade e direção da entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na respetiva relação jurídica, o que nos remete para a problemática dos “falsos recibos verdes”. Ainda assim, sublinha-se o facto de nestas situações ter que ser feita prova de que se está perante trabalho prestado sob a autoridade

e a direção de outrem, de outro modo os rendimentos em causa não poderão ser tributados como rendimento da categoria A. Conclui-se, então, que a Requerida, no caso vertente, teria que provar a existência de uma verdadeira relação jurídica de trabalho, subsumível à alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS para poder qualificar os rendimentos em causa como rendimentos do trabalho dependente, tributáveis de acordo com as regras da categoria A do IRS e sujeitos às regras de retenção na fonte correspondentes.

Conforme é afirmado pelo STJ, o contrato de trabalho caracteriza-se *“essencialmente pelo estado de dependência jurídica em que o trabalhador se coloca face à entidade empregadora, sendo que o laço de subordinação jurídica resulta da circunstância do trabalhador se encontrar submetido à autoridade e direcção do empregador que lhe dá ordens, enquanto na prestação de serviço não se verifica essa subordinação, considerando-se apenas o resultado da actividade”* (Acórdão do STJ de 04/02/2015, no Processo n.º 437/11.0TTOAZ.P1.S1).

Afirma ainda o STJ, no mesmo acórdão, o seguinte: *“Ora, como vem sendo repetidamente afirmado, a extrema variabilidade das situações concretas dificulta muitas vezes a subsunção dos factos na noção de trabalho subordinado, implicando a necessidade de, frequentemente, se recorrer a métodos aproximativos, baseados na interpretação de indícios. Nos casos limite, a doutrina e a jurisprudência aceitam a necessidade de fazer intervir indícios reveladores dos elementos que caracterizam a subordinação jurídica, os chamados indícios negociais internos (a designação dada ao contrato, o local onde é exercida a actividade, a existência de horário de trabalho fixo, a utilização de bens ou utensílios fornecidos pelo destinatário da actividade, a fixação da remuneração em função do resultado do trabalho ou em função do tempo de trabalho, direito a férias, pagamento de subsídios de férias e de Natal, incidência do risco da execução do trabalho sobre o trabalhador ou por conta do empregador, inserção do trabalhador na organização produtiva, recurso a colaboradores por parte do prestador da actividade, existência de controlo externo do modo de prestação da actividade laboral, obediência a ordens, sujeição à disciplina da empresa) e indícios negociais externos (o número de beneficiários a quem a actividade é prestada, o tipo de imposto pago pelo prestador da actividade, a inscrição do prestador da actividade na Segurança Social e a sua sindicalização).*

Cada um daqueles indícios tem naturalmente um valor muito relativo e, por isso, o juízo a fazer é sempre um juízo de globalidade (MONTEIRO FERNANDES, Direito do Trabalho, 12.ª edição, Almedina, Coimbra, 2004, p. 145), a ser formulado com base na totalidade dos elementos de informação disponíveis, a partir de uma maior ou menor correspondência com o conceito-tipo.”.

In Casu, torna-se patente que as faturas emitidas pelas sociedades L..., Lda., M..., Lda., N..., Lda., B..., Lda., P..., Lda., Q..., Lda., estão diretamente conexas com os contratos de prestação de serviços. Estes serviços tinham uma periodicidade mensal, que eram disponibilizados pelos emitentes à Requerente, mediante a vinculação desta a pagar um preço, nos termos acordados nos mencionados contratos de prestação de serviços, pelo que estão inequivocamente fora de qualquer relação de trabalho dependente, com fundamento da noção de contrato de trabalho acima referenciada.

Por outro lado, a Requerida não pôs em causa que os serviços tenham sido efetivamente prestados, apenas lhes dá a qualificação como trabalho dependente, por os configurar como contratos de trabalho, que considerou existir com D...; E...; F...; G...; H...; I...; J... e K... . Contudo, provou-se a inexistência de relação laboral pelo que, à luz da sua fundamentação, e do *supra* exposto, não pode deixar de se considerar ilegal a liquidação de retenções na fonte de IRS.

Ora, com fundamento no conceito de contrato de trabalho, bem como os diversos indicadores que permitem testar a existência de uma relação jurídica de trabalho dependente, este Tribunal arbitral não poderá deixar de concluir que a Requerida, Autoridade Tributária e Aduaneira, não fez prova de que a Requerente tivesse pago os rendimentos em causa ao abrigo de relações de trabalho dependente. E não estando provada a existência de tais relações, não pode a Requerida exigir os montantes correspondentes a retenções que seriam devidas em virtude do pagamento de rendimentos de trabalho dependente.

Posto isto, não “(...) não é possível, face ao acervo probatório apurado, detetar “*factos indiciantes, dos quais se procurará extrair, com o auxílio das regras de experiência comum, da ciência ou da técnica, uma ilação quanto aos factos indiciados (...) através de um juízo de relação normal entre o indício e o tema de prova*” [citação do Acórdão do TCA-S de 05-02-2015, proferido no processo 08097/14]”.

Logo, a liquidação de retenções na fonte de IRS em causa, carece de fundamento, não se mostrando a mesma legal.

V. Decisão

Termos em que se decide neste Tribunal arbitral:

- a. Julgar improcedente os pedidos de nulidade/anulação do ato de liquidação por vício de forma por violação do dever de audição da administração, de nulidade do procedimento de inspeção por falta de resposta ao requerimento da requerente de 01.10.2012, da falta de inquirição das testemunhas arroladas e na violação do cumprimento do direito de audição e do princípio da cooperação.
- b. Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, por vício de violação de lei, decretando-se a ilegalidade e, conseqüente, anulação do ato tributário impugnado.
- c. Condenar a Requerida nas custas do processo.

VI. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 296.º do CPC, 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 29.719,21 (vinte e nove mil setecentos e dezanove euros e vinte e um cêntimos).

VII. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Requerida.

Notifique-se

Lisboa, 24 de junho de 2021

O Árbitro

Rui Miguel Zeferino Ferreira