

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 411/2014-T

Tema: IVA – Prestação de serviços / Contrato de trabalho / Artigo 36.º/5 do CIVA
Decisões interlocutórias (em anexo à decisão)

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Sérgio de Matos e Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 03 de Junho de 2014, A..., Ld.^a, contribuinte n.º ..., com sede na ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado *RJAT*), visando a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação adicional de retenções na fonte de IRS e de IVA e respectivos juros compensatórios, relativas aos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, no valor de € 459.875,34 (quatrocentos e cinquenta e nove mil, oitocentos e setenta e cinco euros e trinta e quatro cêntimos).

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que tais actos estão feridos dos seguintes vícios:

- de forma, por violação do dever de audição, e do n.º 1 e da al. f) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT;

-
- violação de lei, por duplicação de procedimentos inspectivos acerca dos factos do ano de 2008;
 - vício de violação de lei, por errónea qualificação dos rendimentos como de trabalho dependente e consideração de que as facturas emitidas pelas entidades prestadoras de serviços não cumprem os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA.
2. No dia 03 de Junho de 2014, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
 3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
 4. Em 21 de Julho de 2014, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
 5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído, em 05 de Agosto de 2014.
 6. No dia 02 de Outubro de 2014, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
 7. Por excepção, alegou o obstáculo à cumulação de pedidos referentes a impostos distintos, IRS e IVA, derivado do regime especial previsto no artigo 3º, nº 1, do RJAT, defendendo que tais pedidos não dependem da aplicação das mesmas regras de direito. Alegou ainda a incompetência material do Tribunal quanto às liquidações adicionais de IVA e dos respectivos juros compensatórios, dos meses de Novembro de 2011 a Dezembro de 2012, relativamente às quais a Requerente disse não ter sido notificada, o que, a seu ver, levaria a discussão para o

plano da Oposição à Execução Fiscal, nos termos do art. 204º do CPPT, pois estaria em causa a exigibilidade da dívida e não a legalidade das liquidações, logo extravasando a competência dos tribunais arbitrais, à luz do preceituado no art. 2º do RJAT.

8. Notificada desta resposta, veio a Requerente pronunciar-se sobre a matéria das excepções deduzidas pela AT, pugnando pela improcedência das mesmas.

9. Em 21 de Outubro de 2014, foi proferida decisão interlocutória na qual se declarou: por um lado, não ter a requerente formulado pedidos que contendam com a competência deste Tribunal (ao invés do pretendido pela AT), pelo que se indeferiu tal excepção; por outro, houve-se por efectivamente verificada a cumulação ilegal de pedidos e, nessa medida, notificou-se a Requerente, ao abrigo do disposto no art. 47º, nº 5, do CPTA, para indicar qual dos pedidos – anulação das liquidações de IVA ou de IRS – pretendia ver apreciado, decisão que aqui se dá por integralmente reproduzida.

10. Em tempo, optou a requerente pela prevalência da apreciação dos pedidos relativos ao IVA.

11. Consequentemente, por nova decisão interlocutória, proferida em 14 de Novembro de 2014, que aqui se dá por integrada, julgou-se procedente a excepção da cumulação ilegal de pedidos, absolveu-se a requerida da instância quanto aos pedidos anulatórios das liquidações de IRS e determinou-se o prosseguimento dos autos para a apreciação da legalidade dos pedidos anulatórios das liquidações de IVA identificadas no requerimento inicial, que aqui se dão por integralmente reproduzidas¹.

12. No dia 06 de Janeiro de 2015, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas no acto apresentadas pela Requerente.

¹ Devendo integrar todas as notificações legalmente necessárias da presente decisão, que não às partes, que delas têm conhecimento pessoal.

13. Concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
14. Entretanto, a 2 de Fevereiro de 2015, a Requerente apresentou requerimento pedindo que o Tribunal se pronunciasse sobre o montante da taxa de arbitragem subsequente a pagar, atento o incidente de cumulação ilegal de pedidos anteriormente decidido, o que foi feito.
15. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações da AT, prazo esse que foi objecto de prorrogações, nos termos do artigo 21.º/2 do RJAT, até ao dia 27 de Março de 2015.
16. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1 - A Requerente dedica-se à consultadoria e programação informática, gestão e exploração de equipamentos informáticos, outras actividades relacionadas com tecnologias de informação, comércio a retalho de computadores, unidades periféricas e programas informáticos,

-
- consultadoria para os negócios e gestão, tal como se afere pela certidão permanente com o código de acesso nº ...-...-... (doc.1, junto com o req. inicial).
- 2 - A Requerente foi objecto de uma inspecção que incidiu sobre os anos de 2009, 2010, 2011 e 2012, credenciada pelas Ordens de Serviço nº 0I2013... e 0I2013..., levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do ..., da qual resultaram correcções em sede de IVA e IRS não retido na fonte.
 - 3 - Em 26/11/2013, a Requerente foi notificada do projecto de relatório relativamente à inspecção supra identificada, que incidiu sobre os anos de 2009, 2010, 2011 e 2012.
 - 4 - A Requerente enviou, em 10/12/2013, requerimento, no qual questiona se o direito de audição deveria incidir sobre os factos relativos a 2008 ou apenas sobre os factos dos anos em questão na inspecção em causa, uma vez que os relativos a 2008 já tinham sido alvo de uma anterior inspecção, mas, das 182 páginas do projecto, 84 eram constituídas pela cópia fiel do relatório da inspecção de 2008.
 - 5 - Requereu ainda que o prazo de audição prévia se interrompesse até à data em que fosse notificada da posição da AT, sob pena de ficar cerceada de exercer, na prática, o direito de se pronunciar sobre os factos que lhe eram imputados.
 - 6 - Pelo Ofício nº 8/113/0507, de 16/12/2013, a Requerente foi notificada do despacho que considerou que não compete à Administração Tributária delimitar se o exercício de audição deverá incidir sobre os factos das 84 páginas do relatório referidas a 2008, bem assim negou a pretensão de interrupção do prazo para exercer o direito de audição.
 - 7 - Por carta registada, de 30/12/2013, a Requerente exerceu o direito de audição, invocando, desde logo, a nulidade do procedimento de inspecção, por violação do princípio da colaboração da Administração e por duplicação de procedimentos inspectivos acerca dos factos relativos ao ano de 2008.
 - 8 - Através do ofício n.º 82758/0507, de 23/12/2013, a AT notificou a Requerente do Relatório de Inspeção Tributária.
 - 9 - Pelo Ofício nº 3631/0507, datado de 16/01/2014, a Requerente foi notificada de despacho que considerou extemporâneo o exercício do direito de audição.
 - 10 - A acção inspectiva em discussão, efectuada ao abrigo das ordens de serviço n.ºs 0I2013... e 0I2013..., foi aberta na sequência das conclusões alcançadas no âmbito da acção inspectiva ao

exercício de 2008, ao abrigo da ordem de serviço n.º OI2011..., por a AT ter verificado a contabilização de facturas ou documentos equivalentes que, na sua óptica, não correspondem à verdadeira relação entre a Requerente e as entidades que as emitiram e porque, de acordo com a consulta dos dados constantes dos Anexos O e P da declaração anual de informação contabilística e fiscal, nos anos subsequentes foram contabilizadas pela Requerente facturas ou documentos equivalentes emitidos por tais entidades.

- 11 - Através do contrato de trespasse celebrado em 2008-09-30 (*Anexo n.º 1 do Relatório de Inspeção (RIT)*), cujo conteúdo se reproduz inteiramente para os devidos efeitos legais), a «B... SOLUÇÕES INFORMÁTICAS, S.A.» (adiante designada por B... PORTUGAL), NIPC ... e a «C.. SISTEMAS INFORMAÇÃO, S.A.», NIPC ..., transmitiram para a «D... – Atividades de Consultadoria e Programação Informática, Lda.» (actualmente designada por «A..., LDA.» – aqui Requerente), NIPC ..., a **“unidade económica (...) denominada *“Portugal Extensions”***, incluindo as suas subunidades: A1..., A2..., A3... e A4....”, pelo preço de € 702.755,00 (1.000.000 de dólares americanos à data do contrato).
- 12 - Do referido contrato consta que aquelas entidades transmitiram para a Requerente «A...» os activos relacionados na cláusula 3.^a, nomeadamente:
- **“todos os contratos com clientes e respeitantes a vendas, implementação, manutenção, suporte e/ou prestação de serviços referentes à unidade económica (...);”**
 - **“todos os produtos e correspondentes copyrights, propriedade intelectual ou industrial, registada ou não, referente à unidade económica e suas subunidades (...);”**
 - **“todas as operações a ativos tangíveis e intangíveis, incluindo o know-how da B... relativo a vendas, implementação, manutenção, suporte e prestação de serviços dos produtos ou projetos atinentes com a unidade económica (...).”**
- 13 - Para além dos referidos activos, consta também que foi transmitida, relativamente aos trabalhadores relacionados na cláusula 5.^a do contrato de trespasse (*Anexo n.º 2 do RIT*), 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, aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, em vigor à data dos factos, e entretanto revogado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro.

- 14 - Em 2002, E..., juntamente com diversos sócios, criou a F... - Serviços de Informática, Consultoria e Gestão, Ld.^a, empresa que iniciou a actividade junto das Finanças em 02/05/2002 (doc. 101, com o req. inicial), dedicada à prestação de serviços de informática, consultoria e gestão.
- 15 - Em 24/10/2008, a F... outorgou contrato com a Requerente (doc. 105, com o req. inicial), por via do qual se vinculou à seguinte de prestação de serviços: gestão e orientação fundamentadas em conhecimentos globais; elaboração de estratégias relativas à determinação das melhores técnicas disponíveis para desenvolver determinado software e arquitectura de software; consultoria em ciências da computação, estruturas de bases de dados; consultoria em desenvolvimento de algoritmos e aplicação de conceitos de separação de escopos; consultoria em visão funcional lógica, código, desenvolvimento estrutural, física evolutiva, usuário/retorno no que concerne a desenvolvimento de software; consultoria em modelação matemática de funções aplicadas à administração, gestão economia e contabilidade.
- 16 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da F... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 17 - A actividade da F... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano e a qualquer hora, incluindo dias não úteis.
- 18 - Os serviços a prestar pela F... seriam assegurados por trabalhadores ou entidades prestadoras de serviços à F..., assumindo esta todas as responsabilidades pela actuação dos mesmos.
- 19 - O valor a pagar pelos serviços à F... seria de 8.590 € mensais, acrescidos de IVA.
- 20 - A Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a F... prestar os serviços a que se tinha obrigado.
- 21 - O contrato vigoraria durante um ano, renovando-se por períodos iguais e sucessivos, sendo que qualquer das partes o poderia denunciar com um pré-aviso de noventa dias.
- 22 - Em 02/01/2009, a Requerente e a F... subscreveram um aditamento ao contrato, alterando a cláusula 10^a, mediante a qual a prestação de serviços passou a ser remunerada com a quantia mensal de €10.000,00 (página 921, dos documentos juntos pela Requerente com o requerimento de 06/11/2013).

-
- 23 - Em 31/08/2009, a Requerente e a F... revogaram o contrato de prestação de serviços, com efeitos imediatos.
- 24 - Na vigência do contrato de prestação de serviços, a F... continuou a prestar serviços a outras entidades, entre as quais a B... (docs. 106 a 152, com o req. Inicial).
- 25 - A Requerente nunca pagou a E..., nem à F..., qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 26 - E... não prestava tarefas na sede da Requerente, não cumpria horário de trabalho fixado por esta, bem como não recebia, nem recebeu, ordens de quaisquer funcionários da Requerente, nem dos seus gerentes.
- 27 - E..., por conta da F..., tinha como local de trabalho a sede da F..., bem assim qualquer outro local que reputasse de conveniente.
- 28 - E... nunca gozou férias concedidas pela Requerente, nem nunca integrou o quadro de pessoal desta.
- 29 - Os instrumentos que E... utilizava para executar as suas funções eram fornecidos pela F....
- 30 - Das facturas emitidas pela F... para a Requerente consta expressamente que o serviço prestado se reporta a “Consultoria Informática”, seguida da indicação do mês, e que a quantidade é 1, referida à prestação de serviços intelectual consubstanciada no contrato de avença mensal, o preço unitário dos serviços prestados e que se reportam a consultoria informática (páginas 392 a 402, dos documentos juntos pela Requerente com o requerimento de 06/11/2013).
- 31 - A G... – Projectos e Soluções Informáticas, Lda. foi constituída em 14/11/1996, tendo como sócios H... e I..., conforme certidão permanente com o código nº ..-...-..., que se dá por reproduzida (doc. n.º 175, com o req. Inicial).
- 32 - Em 24/10/2008, a G... outorgou contrato de prestação de serviços com a Requerente (doc. 176, com o req. inicial), dele resultando que se vinculou a prestar: consultoria estratégica especializada nos dossiers de infraestruturas e Investigação ao nível da consultoria; gestão profissional e especializada de empresas da área informática e empresarial corporativo; consultoria em aquisições e estratégia; consultoria em arquitectura de hardware, de sistemas, networking, comunicações e segurança; consultoria na virtualização de servidores e outras inovações a nível de utilização de capacidade de armazenamento em hardware; consultoria em

-
- modelagem de processos; gestão de projectos e gestão de equipas; consultoria em design estrutural de ambientes compartilhados.
- 33 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da G... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 34 - A actividade da G... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano, e a qualquer hora.
- 35 - O valor a pagar pelos serviços à G... seria de 7.500 € mensais, acrescidos de IVA, sendo que este montante poderia ser alterado se os serviços fossem modificados, bem como a Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a G... prestar os serviços a que se tinha obrigado.
- 36 - O contrato vigoraria durante um ano, renovando-se por períodos iguais e sucessivos, sendo que a Requerente o poderia denunciar com um pré-aviso de noventa dias, mas a G... teria de o denunciar com um prazo de cento e oitenta dias.
- 37 - Em 02/01/2009, foi celebrado entre a Requerente e a G... um aditamento ao contrato que alterou a cláusula 10ª, tendo a prestação de serviços passado a ser remunerada com a quantia mensal de € 9.000,00 (página 914, dos documentos juntos pela Requerente com o requerimento de 06/11/2013).
- 38 - Em 31/08/2009, foi subscrito pela Requerente e a G... o acordo de revogação do contrato de prestação de serviços (página 915, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 39 - A Requerente nunca pagou a H..., nem à G... qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 40 - H... trabalhava para a G... na sede da Requerente, na sede da G..., em sua casa e no estrangeiro.
- 41 - H... nunca cumpriu horário de trabalho fixado pela Requerente, bem como não recebia, nem recebeu ordens de quaisquer funcionários da Requerente, nem dos seus gerentes.
- 42 - H... nunca gozou férias concedidas pela Requerente, nem o seu nome esteve incluído no mapa de férias existente para os seus trabalhadores, nem nunca integrou o quadro de pessoal da Requerente.
- 43 - Os instrumentos que H... utilizava para executar as suas funções eram fornecidos pela G....
- 44 - Das facturas emitidas pela G... (páginas 316 a 324, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013) consta a menção “Prestação de serviços de acordo com o contrato

- de Outubro de 2008, referente ao mês de”, seguida da indicação do mês, e que a quantidade é 1, referida à prestação de serviços intelectual consubstanciada no contrato de avença mensal, como preço unitário dos serviços prestados durante o mês a que respeitam.
- 45 – J... facultava à Requerente serviços que consistiam na análise e detecção em diplomas legais de alterações aplicáveis aos softwares de gestão, de molde a que esta pudesse proceder às correspondentes alterações nos seus programas e sistemas informáticos, mediante um contrato de avença mensal, não reduzido a escrito.
- 46 - J... exercia as suas funções em sua casa ou em outro local que lhe aprovesse, sendo que, raramente, se deslocava à sede da Requerente, pois remetia as informações relevantes por via electrónica.
- 47 - J... tinha total liberdade para escolher quando deveria prestar os serviços, em termos de dia e hora, pelo que não estava obrigado a cumprir horário de trabalho, apenas tendo de cumprir com a tarefa que estava contratada.
- 48 - A Requerente nunca pagou a J... qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 49 - J... não recebia ordens de quaisquer funcionários da Requerente, nem dos seus gerentes, nunca gozou férias concedidas por esta, nem o seu nome esteve incluído no mapa de férias existente para os seus trabalhadores, nem integrou o quadro de pessoal da mesma.
- 50 - Os instrumentos que J... utilizava para executar as suas funções eram adquiridos por ele próprio.
- 51 - As facturas emitidas por J... (páginas 232 a 256, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013), no campo da descrição, mencionam “Serviços de consultadoria informática”, e referem a quantidade 1 e o preço unitário dos serviços prestados, mas nem todas expressam o período a que respeitam.
- 52 – K... – Representações e Serviços, Lda. iniciou a actividade junto das Finanças em 27/07/1995 (doc. 190, com o req. inicial).
- 53 - Em 03/11/2008, K... outorgou contrato com a Requerente (doc. 191, com o req. inicial), mediante o qual se obrigou à prestação dos serviços seguintes: análise funcional das alterações a software de gestão por forma a produzir mapas que se encontrem de acordo com a legislação aplicável em vigor no momento da análise; análise de necessidade de alterações aos ERPs da Primeira Contraente em função da análise da sua conformidade com o Guidance on tax

-
- compliance for business and accounting software editado pela OCDE; análise funcional e técnica, desenvolvimento e controlo de qualidade dos módulos a apelidar ERM e SAF-T a comercializar pela Primeira Contraente integrados nos seus ERPs.
- 54 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da K... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 55 - A actividade da K... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano, e a qualquer hora, tendo esta total liberdade para cumprir o contrato da forma que entendesse mais correcta, desde que alcançasse o que era pretendido por ambas as partes.
- 56 - Os serviços a prestar por K... seriam assegurados por trabalhadores ou entidades prestadoras de serviços à K..., assumindo esta todas as responsabilidades pela actuação dos mesmos.
- 57 - O valor a pagar pelos serviços à K... seria de 3.673,00 € mensais, acrescidos de IVA, sendo que este montante poderia ser alterado se os serviços fossem modificados.
- 58 - A Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a K... prestar os serviços a que se tinha obrigado.
- 59 - O contrato vigoraria durante oito meses, renovando-se por períodos iguais e sucessivos, sendo que qualquer das partes outorgantes o poderia denunciar com um pré-aviso de noventa dias.
- 60 - Em 05/01/2009, foi assinado pela Requerente e K..., Ld.^a um aditamento ao contrato, mediante o qual o valor mensal da prestação de serviços foi alterado para a quantia mensal de € 3240.00 (páginas 908, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 61 - Em 04/05/2009, foi assinado entre Requerente e K..., Ld.^a um novo aditamento ao contrato, segundo o qual, como contrapartida pela prestação de serviços passou a primeira a pagar à segunda, com periodicidade mensal, a quantia de € 4.433,33 (páginas 909, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 62 - Em 30/12/2010, foi acordada a revogação do contrato de prestação de serviços (páginas 910, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 63 - A Requerente nunca pagou à K..., qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 64 - J..., na qualidade de trabalhador da K..., tinha como local de trabalho a sede desta, ou qualquer local que reputasse de conveniente, e usava os instrumentos de trabalho que a mesma lhe fornecia.

- 65 - As facturas emitidas por K...(páginas 149 a 173, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013) contém a expressão “Prestação de serviços de acordo com o contrato de Novembro de 2008”, seguida do mês a que se reportam, e mencionam o preço unitário dos serviços prestados.
- 66 - No ponto 3.1. do RIT, consta que da análise das referidas facturas contabilizadas no ano de 2008, “*verifica-se que:*
- *O valor das facturas emitidas pela sociedade K..., LDA., com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, € 3.673,00;*
 - *O somatório do valor mensal das facturas emitidas pela sociedade K..., LDA. (€ 3.673,00) com o valor das facturas emitidas no mesmo período por J... (€ 1.600,00), é igual ao valor constante de diversas facturas emitidas pela sociedade K..., LDA. em diferentes meses do ano de 2008 à B... PORTUGAL (€5.273,00);*
 - *No período compreendido entre 24-01-2008 e 23-12-2008, verifica-se que quase todas as facturas emitidas pela K..., LDA. foram à B... PORTUGAL e à A..., sendo mesmo que no período compreendido entre 02-07-2008 e 23-12- 2008 todas as facturas foram emitidas àquelas entidades;*
 - *As facturas emitidas pela sociedade K..., LDA. têm como descritivo “Serviços de consultadoria informática” ou “Prestação de serviços de consultoria informática”, referindo o período (mês) a que diziam respeito;*
 - *O descritivo é semelhante ao que era utilizado nas facturas emitidas à B... PORTUGAL; - As facturas emitidas pelo senhor J... têm como descritivo “Serviços de consultadoria informática” ou “Prestação de serviços de consultoria informática”, referindo o período (mês) a que diziam respeito;*
 - *As facturas apresentam como quantidade do serviço prestado “1”;*
 - *As facturas apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado.”.*
- 67 - Nos períodos compreendidos entre 31-01-2009 e 24-12-2009, entre 22-01-2010 e 27- 12- 2010, e 31-01-2011 e 10-02-2011, no caso da K..., LDA., e no período compreendido entre 20-01-2009 e 28-12-2010, no caso de J..., verifica-se que todas as facturas foram emitidas à A....
- 68 - O somatório do valor mensal das facturas emitidas pela sociedade K..., LDA. com o valor das facturas emitidas no mesmo período por J... foi, nos meses de Janeiro a Maio de 2009, €

- 4.840,00 (€ 3.240,00 + € 1.600,00), e nos meses subsequentes, €4.833,33 (€ 4.433,33 + € 400,00).
- 69 - No mês de Maio de 2010, quando se verificou que o valor da factura emitida pela sociedade K..., LDA. se cifrou em €2.933,33 (e não € 4.433,33), constata-se que o valor da factura emitida naquele período por J... foi de €1.900,00 (e não de € 400,00), sendo que o somatório do valor das facturas ascendeu a € 4.833,33.
- 70 - A quantidade das facturas emitidas mensalmente pela K..., LDA. nos anos de 2009 e 2010 é igual ao que se verificou nos documentos emitidos em 2008, fazendo referência no descritivo a “Prestação de Serviços de acordo com o contrato de Novembro 2008”, à excepção das facturas emitidas no ano de 2011 e que referem “Transmissão dos direitos conforme estipulado no acordo de revogação 2010 para os módulos ERM e SAF-T”.
- 71 - O valor referente à quantidade e o descritivo constante das facturas emitidas mensalmente por J... nos anos de 2009 e 2010 é igual ao que se verificou nos documentos emitidos em 2008.
- 72 - A data de emissão das facturas emitidas pela K..., LDA. à A... no ano de 2011 (31-01-2011 e 10-02-2011) ocorreu após a data em que ocorreu a dissolução e liquidação daquela sociedade (12-01-2011), data em que aquele sujeito passivo procedeu à cessação da sua actividade.
- 73 - A data de emissão da última factura emitida por J... à A... (28-12-2010) ocorreu dois dias antes da data de cessação da actividade daquele sujeito passivo (31-12-2010).
- 74 – L... foi trabalhador dependente da B..., como comercial.
- 75 - A partir de 01/06/2001, foi trabalhar para a sociedade M... Marketing e Contabilidade, Ld.^a, empresa na qual permaneceu até 31/10/2001, data em que cessou o contrato por acordo (doc. 200, com o req. inicial).
- 76 - Em 09/11/2001, L... inscreveu-se para obtenção de emprego no Centro de Emprego do ... do Instituto do Emprego e Formação Profissional (doc. 202, com o req. inicial).
- 77 - Em 20/11/2001, L... requereu ao Instituto de Solidariedade e Segurança Social o pagamento do montante global das prestações de desemprego, com vista à criação do próprio emprego, o qual foi deferido (docs. 203 e 204, com o req. inicial).
- 78 – L... criou a N... – Consultoria Informática, Ld.^a, em 13/12/2002, conforme resulta da certidão permanente com o código nº ...-...-... (doc. 205, com o req. inicial).

-
- 79 - A N... dedica-se à consultoria e programação informática, tendo sido contratada pela B... como prestadora de serviços.
- 80 - Em 03/11/2008, a N... outorgou contrato com a Requerente (doc. 206, com o req. inicial), pelo qual se vinculou à prestação de serviços de consultoria em linguagens de script de HLL orientadas a objectos; consultoria em bases de dados objecto-relacionais; consultoria em ERP da unidade de negócios A1...; consultoria em análise de sistemas e operação de sistema operativo Iseries; consultoria em programação de RPG; consultoria em programação e coordenação conciliando a análise técnica e a análise funcional, orientado para os Clientes.
- 81 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da N... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 82 - A actividade da N... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano e a qualquer hora.
- 83 - A N... tinha total liberdade para cumprir o contrato da forma que entendesse mais correcta, desde que alcançasse o que era pretendido por ambas as partes.
- 84 - Os serviços a prestar pela N... seriam assegurados por trabalhadores ou entidades prestadoras de serviços à N..., assumindo esta todas as responsabilidades pela actuação dos mesmos.
- 85 - O valor a pagar pelos serviços à N... seria de 3.212,54 € mensais, acrescidos de IVA.
- 86 - A Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a N... prestar os serviços a que se tinha obrigado.
- 87 - O contrato vigoraria durante um ano, renovando-se por períodos iguais e sucessivos, sendo que qualquer das partes outorgantes o poderia denunciar com um pré-aviso de noventa dias.
- 88 - Em 05/01/2009, foi celebrado entre a Requerente e a N... aditamento ao contrato de prestação de serviços, relativamente à cláusula 10ª (páginas 913, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013), tendo esta passado a receber como contrapartida, com periodicidade mensal, a quantia de € 2.950,00 euros.
- 89 - Requerente nunca pagou a L..., nem à N..., qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 90 - L... não cumpria horário de trabalho fixado pela Requerente, não recebia ordens de quaisquer funcionários desta, nem dos seus gerentes.
- 91 - L..., na qualidade de trabalhador da N..., tinha como local de trabalho a sede da N..., bem qualquer local que este reputasse de conveniente.

- 92 – L... nunca gozou férias concedidas pela Requerente.
- 93 – L... nunca integrou o quadro de pessoal da Requerente.
- 94 - Os instrumentos que o L... utilizava para executar as suas funções eram fornecidos pela N....
- 95 - As facturas emitidas pela N... (páginas 257 a 315, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013) contém a expressão “Prestação de serviços de acordo com o contrato de Novembro de 2008”, seguida do mês a que se reportam, mencionam que a quantidade é 1, e o preço unitário dos serviços prestados.
- 96 - Quando as facturas não se reportam à avença mensal do contrato, os serviços são identificados e concretizados, tal como ocorre com as facturas 2009FT11 (“Projecto UQ Consul mês Agosto”), 2010FT18 (“Apoio e desenvolvimento específico no tratamento do CNC, durante o 1.º trimestre de 2010”), 2011FT32 (“Análise do impacto da certificação de facturação nos processos específicos da UQ Contult. 1.ª Tranche”), 2011FT35 (“Análise do impacto da certificação de facturação nos processos específicos da UQ Contult. 2.ª Tranche”), 2011FT38 (“Análise do impacto da certificação de facturação nos processos específicos da UQ Contult. 3.ª Tranche”) (páginas 264, 272, 285, 288 e 291, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 97 – No RIT, para além do mais, consta que, relativamente às facturas contabilizadas no ano de 2008, “verificou-se que:
- O valor das facturas emitidas com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, € 3.212,54;
 - O valor é igual ao valor constante de diversas facturas emitidas em diferentes meses do ano de 2008 à B... PORTUGAL;
 - No período compreendido entre 23-01-2008 e 22-12-2008, verifica-se que todas as facturas emitidas pela N..., LDA. foram à B... PORTUGAL e à A...;
 - As facturas emitidas têm como descritivo “Serviços de consultoria”;
 - O descritivo é semelhante ao que era utilizado nas facturas emitidas à B... PORTUGAL;
 - As facturas apresentam como quantidade do serviço prestado “1”;
 - As facturas apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado.”
- 98 - No período compreendido entre 20-01-2009 e 31-12-2012, todas as facturas emitidas pela N..., LDA. foram à A... (à excepção da factura n.º 3).

- 99 - O valor das facturas emitidas com uma periodicidade mensal, é de €2.950,00.
- 100 - O valor referente à quantidade constante das facturas emitidas mensalmente nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 é igual ao que se verificou nos documentos emitidos em 2008, fazendo referência no descritivo a “Prestação de Serviços de acordo com o contrato de Novembro 2008”.
- 101 - Em 17/09/2002, foi criada a O... – Consultadoria e Projectos Informáticos, Lda, conforme se alcança da certidão permanente com o código nº ...-...-..., (doc. 222 com o req. inicial), tendo por objecto consultoria e programação informática.
- 102 - A O... prestou serviços à B... e, em 03/11/2008, outorgou contrato com a Requerente (doc. 223, com o req. inicial), do qual resulta que se obrigou a prestar serviços de: consultoria ao nível da conjugação de conhecimentos funcionais do ponto de vista técnico, do ponto de vista da implementação e estratégico e ainda na perspectiva funcional, fundamentada em vasta experiência nas diversas valências descritas no âmbito da aplicação SII; consultoria no âmbito da gestão de stocks e de gestão financeira.
- 103 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da O... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 104 - A actividade da O... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano, e a qualquer hora.
- 105 - A O... tinha total liberdade para cumprir o contrato da forma que entendesse mais correcta, desde que alcançasse o que era pretendido por ambas as partes.
- 106 - O valor a pagar pelos serviços à O... seria de 3.650 € mensais, acrescidos de IVA.
- 107 - A Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a O... prestar os serviços a que se tinha obrigado.
- 108 - O contrato vigoraria durante um ano, renovando-se por períodos iguais e sucessivos, sendo que qualquer das partes outorgantes o poderia denunciar com um pré-aviso de noventa dias.
- 109 - Em 05/01/2009, foi subscrito pela Requerente e pela O... um aditamento ao contrato de prestação de serviços, com alteração da cláusula 10ª (páginas 906, dos documentos juntos

-
- com o requerimento de 06/11/2013), tendo a contrapartida mensal pelos serviços prestados sido alterada para 3.636,83 euros.
- 110 - Em 02/01/2012, foi subscrito pela Requerente e pela O... novo aditamento ao contrato de prestação de serviços, com alteração da cláusula 1ª (páginas 907, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 111 - A Requerente nunca pagou a P..., nem à O..., qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 112 - P..., sócio gerente da O... não cumpria qualquer horário de trabalho fixado pela Requerente, não recebia, nem recebeu ordens de quaisquer funcionários da Requerente, nem dos seus gerentes.
- 113 - P..., na qualidade de trabalhador da O..., tinha como local de trabalho a sede da O..., bem como qualquer local outro que reputasse de conveniente.
- 114 - P... nunca gozou férias concedidas pela Requerente, nem nunca integrou o quadro de pessoal da Requerente.
- 115 - Os instrumentos que P... utilizava para executar as suas funções eram fornecidos pela O....
- 116 - A O... emitiu facturas relativas a serviços não integrados na avença mensal, bem como prestou serviços e emitiu facturas para outra entidade - Q..., Lda. - distinta da Requerente.
- 117 - As facturas emitidas pela O..., no âmbito do contrato supra aludido, encontram-se nos documentos juntos pela Requerente no início do procedimento de inspeção (páginas 17 a 90, com o requerimento de 06/11/2013), delas constando que a quantidade é 1, o preço unitário dos serviços prestados e a menção de que se reportam à prestação de serviços de acordo com o contrato de Novembro de 2008, referindo o mês em causa.
- 118 - Quando as facturas não se reportam à avença mensal do contrato, os serviços são identificados e concretizados, tal como ocorre com as facturas 2009FT73 (“Reforço do suporte A..., a clientes A1.., durante a 1.ª quinzena de Setembro”), 2010FT87 (“Reforço suporte e consultoria”), 2011FT109 (“Reforço do suporte ao arranque do processo de certificação de facturas, durante o 1º trimestre de 2011. 1.ª Tranche”), 2011FT112 (“Reforço do suporte ao arranque do processo de certificação de facturas, durante o 1º trimestre de 2011. 2.ª Tranche”), 2011FT114 (“Reforço do suporte ao arranque do processo de certificação de facturas, durante

o 1º trimestre de 2011. 3.ª Tranche”);(páginas 28, 39, 59, 61 e 63, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).

119 Do RIT consta que, da análise das facturas contabilizadas no ano de 2008, “verificou-se que:

- o valor das facturas emitidas com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, € 3.650,00 (dado que parte do valor da factura n.º 2008FT60, é relativa a “Serviços de consultoria” (€ 3.650,00), sendo que o restante diz respeito a “Assistência Técnica” (€ 291,00);
- o valor mensal de tais facturas (€3.650,00) é igual ao valor constante de diversas facturas emitidas em diferentes meses do ano de 2008 à B... PORTUGAL;
- no período compreendido entre 21-01-2008 e 15-12-2008, verifica-se que todas as facturas emitidas pela N..., LDA. [deverá ler-se O..., LDA.] foram à B... PORTUGAL e à A...;
- as facturas emitidas têm como descritivo “Serviços de consultoria”, sendo que parte do valor da factura n.º 60 (€291,00) diz respeito a “Assistência Técnica”;
- o descritivo (“Serviços de consultoria”) é semelhante ao que era utilizado nas facturas emitidas à B... PORTUGAL;
- as facturas apresentam como quantidade do serviço prestado “1”;
- as facturas apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado.”

120 - No período compreendido entre 23-01-2009 e 27-12-2012, a maioria das facturas emitidas pela O..., LDA. foram à A....

121 - O valor das facturas emitidas com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, €3.636,83, (sendo parte do valor das facturas relativa a “Prestação de Serviços de acordo com o contrato de Novembro 2008” (€3.345,83), e restante diz respeito a “Assistência Técnica” (€ 291,00)”;

122 - O valor referente à quantidade constante das facturas emitidas mensalmente nos anos de 2009, 2010, 2011 e 2012 é igual ao que se verificou nos documentos emitidos em 2008.

123 – Em 03/03/1999, foi criada a R... Projectos e Soluções Informáticas, Ld.ª, conforme resulta da certidão permanente com o código nº ...-...-... (doc. 243, com o req. inicial),

-
- sociedade comercial que tem por objecto a elaboração e acompanhamento de projectos informáticos, prestação de serviços e venda de equipamento informático.
- 124 - Em 03/11/2008, a R... outorgou contrato com a Requerente (doc. 244, com o req. inicial), pelo qual se vinculou à seguinte prestação de serviços: consultoria ao apoio funcional, organizacional e de projectos; consultoria e acompanhamento ao nível das “large accounts”, através de intervenções gerais e específicas; consultoria ao nível do levantamento de projectos e ideias de negócio, com a perspectiva de angariação e fidelização das “large accounts”.
- 125 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da R... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 126 - A actividade da R... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano e a qualquer hora.
- 127 - A R... tinha total liberdade para cumprir o contrato da forma que entendesse mais correcta, desde que alcançasse o que era pretendido por ambas as partes.
- 128 - Os serviços a prestar pela R... seriam assegurados por trabalhadores ou entidades prestadoras de serviços à R..., assumindo esta todas as responsabilidades pela actuação dos mesmos.
- 129 - O valor a pagar pelos serviços à R... seria de 3.773,00 € mensais, acrescidos de IVA.
- 130 - A Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a R... prestar os serviços a que se tinha obrigado.
- 131 - O contrato vigoraria durante um ano, renovando-se por períodos iguais e sucessivos, sendo que qualquer das partes o poderia denunciar com um pré-aviso de noventa dias.
- 132 - Em 05/01/2009, foi assinado um aditamento ao contrato de prestação de serviços, através do qual foi alterada a cláusula 10ª, tendo a contrapartida pela prestação dos serviços sido alterada para €3.460,00 (páginas 916, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 133 - Em 01/07/2009, foi assinado um segundo aditamento ao contrato de prestação de serviços, através do qual foi alterada a cláusula 6ª, com a autorização expressa da Requerente para que a R... pudesse prestar serviços a terceiros, durante o prazo de seis meses, tendo sido

-
- alterada também a cláusula 10ª, sendo então a contrapartida pela prestação dos serviços fixada em 692,00 € (páginas 917, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 134 - Em 26/07/2010, foi outorgado acordo de revogação do contrato de prestação de serviços (páginas 918, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 135 - A Requerente nunca pagou a S..., sócio gerente da R..., nem a esta qualquer subsídio de férias, nem de Natal.
- 136 - S... não cumpria horário de trabalho fixado pela Requerente, não recebia, nem recebeu, ordens de quaisquer funcionários da Requerente, nem dos seus gerentes.
- 137 - S..., na qualidade de trabalhador da R..., tinha como local de trabalho a sede da R..., bem qualquer local que este reputasse de conveniente.
- 138 - S... nunca gozou férias concedidas pela Requerente, nem nunca integrou o quadro de pessoal desta.
- 139 - Os instrumentos que S... utilizava para executar as suas funções eram fornecidos pela R....
- 140 - A R... prestou serviços a outras entidades que não a Requerente (docs. 254 a 257, com o req. inicial).
- 141 - As facturas emitidas pela R... encontram-se nos documentos juntos pela Requerente no início do procedimento de inspecção (páginas 345 a 377, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013), delas constando que a quantidade é 1, e, bem assim, o preço unitário dos serviços prestados, e referem expressamente que se reportam à prestação de serviços de acordo com o contrato de Novembro de 2008, referindo o mês em causa.
- 142 - Quando a factura não se reporta à avença mensal do contrato, os serviços são identificados e concretizados, tal como ocorre com a factura 2009FT52 (“Diagnóstico e levantamento das necessidades nas áreas COLORMIX e CMS”) (página 360, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 143 Do RIT consta que “Da análise referidas facturas contabilizadas no ano de 2008, *“verifica-se que:*
- *O valor das facturas emitidas com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, € 3.773,00;*

-
- O valor é igual ao valor constante de diversas facturas emitidas em diferentes meses do ano de 2008 à B... PORTUGAL;
 - No período compreendido entre 22-01-2008 e 23-12-2008, verifica-se que quase todas as facturas emitidas pela R..., LDA. foram à B... PORTUGAL e à A...;
 - As facturas emitidas têm como descritivo “Serviços de consultoria”;
 - o descritivo é semelhante ao que era utilizado nas facturas emitidas à B... PORTUGAL;
 - As facturas apresentam como quantidade do serviço prestado “1”;
 - As facturas apresentam como valor unitário o montante do serviço prestado.”
- 144 - No período compreendido entre 09-01-2009 e 23-07-2010, verifica-se que a maioria das facturas emitidas pela R..., LDA. foram à A....
- 145 - O valor das facturas emitidas com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, €3.460,00 (pese embora no período compreendido entre 28-08-2009 e 18-12-2009 tenha sido de € 692,00).
- 146 - O valor referente à quantidade constante das facturas emitidas mensalmente nos anos de 2009 e 2010 é igual ao que se verificou nos documentos emitidos em 2008, fazendo referência no descritivo a “Prestação de Serviços de acordo com o contrato de novembro 2008”.
- 147 – T... dedicava-se à programação informática em java e coolplex.
- 148 – A partir de Novembro de 2008, celebrou um contrato de prestação de serviços à Requerente, em regime de avença, no valor de 2.000,00€, por mês completo de serviço, acrescido de IVA.
- 149 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, em casa da T... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 150 - T... tinha liberdade para desenvolver a sua actividade quando pretendesse.
- 151 - T... entregou as declarações de IRS relativas a 2008, 2009 e 2010 (docs. 258 a 260, com o req. inicial), das quais se verifica que a mesma era prestadora de serviços – incluída na categoria B.
- 152 - T... entregou as Declarações Periódicas de IVA (docs. 261 a 266, com o req. inicial).
- 153 - A Requerente não pagou a T... qualquer subsídio de férias, nem de Natal relativos a 2008 e 2009.

- 154 - T... não cumpria horário de trabalho, não recebia ordens de quaisquer funcionários da Requerente, nem dos seus gerentes.
- 155 - T... não gozou férias concedidas pela Requerente relativas a 2008 e 2009, nem integrou o quadro de pessoal da Requerente nesses mesmos anos.
- 156 - Os instrumentos que T... utilizava para executar as suas funções eram próprios.
- 157 - Em Março de 2010, T... deixou de ser prestadora de serviços da Requerente e passou a ser sua trabalhadora dependente (doc. 267, com o req. inicial).
- 158 - T... não emitiu facturas, mas sim Recibos Modelo nº 6, vulgarmente denominados de recibos verdes, nos quais não existe qualquer campo para a indicação da quantidade ou extensão do serviço prestado, sendo que nos recibos emitidos consta no campo “Actividade exercida”, a menção “Programadora Informática”, bem como valores que oscilam entre €59,41 e €3.968,55 (páginas 403 a 416, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 159 - Do RIT consta que da análise dos referidos recibos de modelo relativos ao ano de 2008, *“verifica-se que:*
- *o valor dos diversos recibos de modelo oficial emitidos, com uma periodicidade mensal, é igual, ou seja, € 2.000,00;*
 - *o valor é igual ao valor constante de diversos recibos de modelo oficial emitidos em diferentes meses do ano de 2008 à B... PORTUGAL;*
 - *no período compreendido 22-01-2008 e 19-12-2008, verifica-se que todos os recibos de modelo oficial emitidos pela senhora T... foram à B... PORTUGAL e à A...;*
 - *nos recibos de modelo oficial consta como atividade exercida “Programadora Informática”.*
- 160 - Nos períodos compreendidos entre 16-01-2009 e 30-03-2010 a maioria dos recibos de modelo oficial emitidos por T... foram à A... e existem diversos recibos de modelo oficial emitidos com valores mensais semelhantes, ou seja, € 2.000,00.
- 161 - O último recibo de modelo oficial emitido à A... foi em 30-03-2010, ou seja, no dia anterior à da cessação da actividade por parte da senhora T....
- 162 - Nos anos de 2010 (a partir de Abril), 2011 e 2012, T... auferiu rendimentos do trabalho dependente junto da A....

- 163 – U... 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.
- 164 - A partir de Novembro de 2008, U... iniciou a prestação de serviços informáticos à Requerente, em regime de avença, mediante uma contrapartida mensal não apurada.
- 165 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, ou em outro local que a prestadora reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 166 - U... prestou serviços para clientes da Requerente, designadamente os constantes da folha de Excel, com a data da prestação do serviço, a identificação do cliente e o local do estabelecimento (página 926, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 167 - U... tinha liberdade para desenvolver a sua actividade quando pretendesse.
- 168 – Nas facturas emitidas por U..., cuja dedutibilidade foi excluída nos actos tributários objecto do presente processo, consta a menção “Serviços informáticos” e a quantidade de um. O valor indicado nas facturas sob esta referência, oscila entre €250,00 e €2.300,00 (páginas 91 a 148, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 169 - Para além daquelas facturas, e no mesmo período, U... emitiu notas de débito com a referência “Despesas de V/ conta relativo a”, seguido do mês e ano.
- 170 - V..., Unipessoal, Ldª oferecia serviços no âmbito da programação de RPG III e IV, sendo especializada na área de programação, facturação e gestão de stocks e produção, ao que aliava o conhecimento funcional do produto trabalhado.
- 171 – Em Outubro de 2008, a V..., Unipessoal, Ldª, estava a concluir o projecto de criação do programa de gestão de stocks para a W... Portugal, S. A., tendo aceitado trabalhar para a Requerente, em regime de avença, pelo valor 2.500 €, por mês, acrescido de IVA., a partir de Novembro de 2008.
- 172 - A factura em questão na inspecção reportava-se à fase final da sua tarefa, razão pela qual o valor ascendeu a 1.500 €, acrescidos do IVA (página 335, dos docs. juntos com o requerimento de 06/11/2013).

- 173 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, ou em outro local que a prestadora reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 174 - A V..., Ld^a tinha liberdade para desenvolver a sua actividade quando pretendesse.
- 175 - Da factura emitida pela V..., referida supra, consta a menção “Serviços de Consultoria”, a quantidade de 1, referida ao preço unitário dos serviços prestados de €1.500,00.
- 176 - X..., S. A. / X..., Ld^a oferecia uma larga experiência na funcionalidade aplicacional e gestão de empresas de IT – quer ao nível nacional quer internacional, bem assim na estratégia comercial e aplicabilidade funcional.
- 177 - Foi contactada pela Requerente para que apresentasse orçamento relativo ao projecto de reestruturação da empresa, tendo apresentado o que se encontra nos documentos juntos pela Requerente no início do procedimento de inspecção (página 924, com o requerimento de 06/11/2013).
- 178 - No orçamento consta o projecto de reestruturação, a metodologia a seguir, os valores, concretamente, o valor total de 63.840,00 €, acrescido de IVA, o qual seria dividido em duas fases, 50.000,00 €, sendo 20% na adjudicação e o restante em quatro tranches mensais, e o acompanhamento semanal de 13.840,00 €, através de facturação mensal repartida por cinco meses.
- 179 - Os montantes facturados pela X..., em questão nos autos, contém a referência “Projeto de reestruturação da A... e planeamento futuro da organização”, seguida das menções “Adjudicação”, correspondente ao valor de €10.000,00, 2.^a a 4.^a “Tranche”, correspondente ao valor de €10.000,00 cada uma, e “Conclusão”, correspondente ao valor de €10.000,00, e/ou “Acompanhamento semanal do projecto da reestruturação da A...”, correspondente ao valor de €2.768,00, sendo que todos os descritivos se reportam à quantidade de 1 (páginas 336 a 343, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 180 - Em 01/10/2010, Y... Unipessoal, Ld^a outorgou contrato de prestação de serviços de consultoria informática com a Requerente (página 923, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).

- 181 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da Y..., Lda ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 182 - A actividade de Y..., Lda poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano, e a qualquer hora.
- 183 - Y..., Lda tinha total liberdade para cumprir o contrato da forma que entendesse mais correcta, desde que alcançasse o que era pretendido por ambas as partes.
- 184 - O valor a pagar pelos serviços à Y..., Lda seria de 3.316,00 € mensais, acrescidos de IVA.
- 185 - A Requerente pagaria igualmente as despesas que fossem aprovadas para a Y..., Lda prestar os serviços a que se tinha obrigado, não constando, contudo, do contrato que estes pagamentos fossem acrescidos de IVA.
- 186 - O contrato vigoraria durante dezasseis meses, renovando-se por períodos iguais e sucessivos.
- 187 - As facturas emitidas pela Y..., cuja dedutibilidade foi excluída nos actos tributários objecto do presente processo, encontram-se nos documentos juntos pela Requerente no início do procedimento de inspecção (páginas 417 a 450, com o requerimento de 06/11/2013), e dividem-se em dois grupos.
- 188 - Um deles contém a menção “Serv. profissionais prestados durante o mês”, a quantidade de 1 e o preço unitário de €3.316,00, com excepção da factura 4, datada de 30-04-2011, em que naquele campo consta o valor de €3.566,00, e que contém a menção manuscrita “Dif. paga em Maio (3566,00 – 3316,00) 250,00”.
- 189 - Um segundo grupo contém a menção “Serviços de formação aos vossos funcionários”, a quantidade de 1 e o preço unitário de €1.000,00.
- 190 - Para além daquelas facturas, e no mesmo período, a Y... emitiu outras facturas com vários descritivos de despesas, que não foram desconsideradas pela AT.
- 191 - Em 01/12/2011, foi outorgado contrato verbal de prestação de serviços entre a Requerente e a Z... – Soluções e Consultoria Informática, Lda, mediante o pagamento de uma contrapartida.

- 192 - O local da prestação dos serviços poderia ser nas instalações da Requerente, nas instalações dos seus clientes, nas instalações da Z... ou em outro local que esta reputasse de suficiente e necessário para o efeito.
- 193 - A actividade da Z... poderia ser desenvolvida em qualquer dia do ano e a qualquer hora.
- 194 - A Z... tinha total liberdade para cumprir o contrato da forma que entendesse mais correcta, desde que alcançasse o que era pretendido por ambas as partes.
- 195 - Em 01/01/2013, a Z... outorgou contrato escrito de prestação de serviços com a Requerente (página 920, dos documentos juntos com o requerimento de 06/11/2013).
- 196 - As facturas emitidas pela Z... encontram-se nos documentos juntos pela Requerente no início do procedimento de inspecção (páginas 378 a 385, com o requerimento de 06/11/2013), delas constando a menção “Prestação de serviços referente ao mês de”, seguida do mês a que se reporta, a quantidade de 1, e o valor de €3.416,67, de acordo com o contrato outorgado.
- 197 - No decurso do procedimento inspectivo, a Requerente foi notificada para exhibir cópia de quaisquer contratos celebrados referentes às prestações de serviços tituladas pelas facturas emitidas por U..., V... Unipessoal, e X..., S.A., não o tendo feito..
- 198 - No decurso do procedimento inspectivo, a Requerente foi notificada para exhibir cópia de quaisquer orçamentos ou quaisquer outros documentos elaborados para o mesmo efeito, referentes às prestações de serviços tituladas pelas facturas emitidas por U..., V... Unipessoal, Y... Unipessoal e Z..., LD.^a, não o tendo feito.
- 199 - A sentença proferida, em 07/06/2011, no âmbito do procedimento cautelar que pendeu na 2ª Vara Mista do Tribunal de ..., sob o nº .../11....TB..., foi anulada por Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação de ..., na Apelação nº .../11....TB..., em 12/01/2012, o qual revogou o despacho de fls. 713 (de 27/05/2011) e determinou a anulação de todos os actos posteriores ao mesmo (docs. 268 a 270, juntos com o req. Inicial).
- 200 - O mencionado procedimento cautelar não teve qualquer intervenção da Requerente, a qual não foi parte, não tomou posição, nem produziu prova no mesmo.
- 201 - Em Outubro de 2008, mês seguinte ao do contrato mencionado em 11 a 13 supra, a Requerente pagou os salários aos seus trabalhadores dependentes (doc. 272, com o req. inicial).

-
- 202 – Em Outubro de 2008, não existiu qualquer pagamento às entidades prestadoras de serviços, acima indicadas, uma vez que, nesse mês, não foram prestadas quaisquer tarefas pelas mesmas.
- 203 - Quer os trabalhadores da B..., quer os seus prestadores de serviços (e os seus funcionários e/ou subempreiteiros) tinham necessidade de aceder aos sistemas informáticos da B..., bem assim como aos dos seus clientes.
- 204 - Para tanto, tinham de possuir autorizações expressas para o efeito da B..., por questões de segurança dos sistemas, ou seja, tinham de possuir um, ou vários, nomes de utilizador e as respectivas palavras passe.
- 205 - A lista de pessoas que se encontra consignada no anexo 9 do contrato de trespasse é uma lista de pessoas que estavam autorizadas a entrar no sistema informático da B..., independentemente da sua qualidade de trabalhadores, de prestadores de serviços ou de funcionários de empresas prestadoras de serviços.
- 206 - É usual, na actividade informática, que as designações utilizadas para prestação dos serviços sejam essas mesmas, mormente quando não é possível fazer constar das facturas todas as actividades que os prestadores de serviços executam, como, por exemplo, expressar na factura todo o itinerário intelectual que se percorre para obter a solução de um problema ou para obter o início de uma solução, que pode até ser complementada por outra entidade prestadora de serviços.
- 207 - A Requerente presta serviços diversificados, nomeadamente, venda de licenças de utilização de software de produção própria e de terceiros, manutenção dos mesmos, suporte aos mesmos, elaboração e desenvolvimento de projectos e programas informáticos, reparação de erros informáticos, consultoria informática generalizada.
- 208 - As relações que mantém com a maior parte das entidades subcontratadas têm por base contratos do tipo avença, em que não está subjacente o número de dias ou horas de serviços dedicados, nem uma única tarefa específica.
- 209 - Na maioria dos casos em apreço, os serviços subcontratados integram o custo de desenvolvimento do produto e as suas manutenções, que são facturadas com base nos respectivos contratos, tornando difícil estabelecer uma relação directa entre a prestação de serviços subcontratada e a facturação a clientes.

- 210 – Consta do RIT, a páginas 147, que *“Dos elementos colhidos, não foram encontrados indícios de que as referidas facturas e documentos equivalentes não titularam um custo/gasto efectivamente suportado pela A... para efeitos de IRC, em resultado da análise da contabilidade, dos documentos que a esta servem de suporte...”*
- 211 - Todas as facturas e/ou recibos verdes que são emitidos por alguns prestadores de serviços em regime de avença encontram-se antecipadamente aprovadas pela Requerente por via dos acordos pré-estabelecidos, pelo que a Requerente decidiu que os mesmos sejam tramitados, em termos de pagamento, no diário “CS – Contabilização Salários”.
- 212 - Na introdução contabilística, tais pagamentos são relevados nas respectivas subcontas da conta FSE – Fornecimentos e serviços externos.
- 213 - Em termos de apresentação gráfica dos pagamentos, as entidades prestadoras de serviços não se misturam com os trabalhadores por conta de outrem da Requerente: a parte inicial da lista agrupa apenas os trabalhadores – desde i... até ii..., após o que são agrupados apenas os prestadores de serviços – de F... – Serviços de Informática, Consultoria e Gestão, Ldª até G... - Projectos e Soluções Informáticas, Ldª. (doc. 273, com o req. inicial).

2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

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

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

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos e ainda os depoimentos das testemunhas de E..., L..., P..., S..., J..., iii..., iv... e v... consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

B. DO DIREITO

Tendo a matéria de excepção suscitada no processo sido já decidida, à apreciação, nos presentes autos, são apresentadas a decidir as questões relativas à verificação, ou não, dos seguintes vícios do acto tributário:

- de forma, por violação do dever de audição, e do n.º 1 e da al. f) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT (pontos 4,5, 6 e 9 referentes aos factos provados);
- violação de lei, por duplicação de procedimentos inspectivos acerca dos factos do ano de 2008 (ponto 7 dos factos provados);
- vício de violação de lei, por errónea qualificação dos rendimentos como de trabalho dependente e consideração de que as facturas emitidas pelas entidades prestadoras de serviços não cumprem os requisitos do artigo 36.º, n.º 5, do CIVA.

Vejamos cada uma delas.

*

A Requerente alega a ocorrência de vício de forma, por violação do dever de audição pela Administração, porquanto, a seu ver, o “procedimento de inspecção é nulo após a elaboração do projecto de relatório, por violação do princípio de audição o qual não foi efectivamente cumprido, pelo que todos os actos praticados no procedimento após esta data deverão ser considerados nulos e de nenhum efeito.”.

Relativamente a esta alegação, há que notar desde logo que 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 CPA, aplicável ao procedimento tributário por remissão do artigo 2.º/d) 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.

A alegada violação do dever de audição suscitada, radica na circunstância de, apesar de ter apresentado a sua pronúncia para lá do prazo que legalmente está previsto, entender que a circunstância de ter apresentado um requerimento “no qual questiona se o direito de audição deveria incidir sobre os factos relativos a 2008, ou apenas sobre os factos dos anos em questão na inspecção em causa; uma vez que os factos relativos a 2008 já tinham sido alvo de uma anterior inspecção”, e onde pediu “ainda que o prazo de audição prévia se interrompesse até à data em que fosse notificada da posição da AT, sob pena de ficar cerceada de exercer, na prática, o direito de se pronunciar sobre os factos que lhe eram imputados.”.

Ora, salvo o devido respeito, não assistirá, nesta matéria, qualquer razão à Requerente. Com efeito, a dúvida que se lhe suscitou e colocou, não era nem fundada nem susceptível de comprometer o exercício do direito de audição que lhe foi, efectivamente, facultado, já que, desde logo, sempre poderia a Requerente ter optado pela pronúncia sobre os factos relativos a 2008 que entendesse relevantes, sem que daí lhe adviesse qualquer prejuízo, pelo que não se considera violado nem o dever de audição prévia, nem, muito menos, o princípio da colaboração, consagrado no n.º 1 e al. f) do n.º 3 do artigo 59.º da LGT, tanto mais que não estava, manifestamente, em causa uma dúvida “sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias”, mas, unicamente, sobre o teor do relatório notificado.

Deste modo, e pelo exposto, improcede esta questão colocada pela Requerente.

*

De seguida, alega também a Requerente a violação do artigo 63.º/4 da LGT, que prescreve que:

“O procedimento da inspecção e os deveres de cooperação são os adequados e proporcionais aos objectivos a prosseguir, só podendo haver mais de um procedimento externo de fiscalização respeitante ao mesmo sujeito passivo ou obrigado tributário, imposto e período de tributação mediante decisão, fundamentada com base em factos novos, do dirigente máximo do serviço, salvo se a fiscalização visar apenas a confirmação dos pressupostos de direitos que o contribuinte invoque perante a administração tributária e sem prejuízo do apuramento da

situação tributária do sujeito passivo por meio de inspeção ou inspeções dirigidas a terceiros com quem mantenha relações económicas.”.

Entende a Requerente, em suma, que “é completamente excessivo e violador dos direitos da Requerente, é a cópia de 84 páginas do relatório relativo ao ano de 2008, já que esta matéria já foi alvo de pronúncia por parte da Requerente, bem assim da respectiva impugnação.”.

Relativamente a esta questão, diga-se desde logo que, uma vez mais ressalvado o respeito devido, se entende não assistir qualquer razão à Requerente.

Com efeito, a utilização de factos apurados na inspeção ao ano de 2008, na inspeção aos anos de 2009 a 2012, consubstanciada na notificação no âmbito desta, do relatório daquela, não integra uma nova inspeção aos factos daquele primeiro ano, até porque não se visaram nem se suscitaram quaisquer factos novos.

Mas, mesmo que assim não fosse, a consequência da suscitada duplicação de procedimentos não seria aquela que a Requerente retira.

Com efeito, e como a este propósito, se escreveu no Acórdão proferido no processo 164/2013T do CAAD²:

“Com efeito, tem-se por bom que, tal como expressamente se refere no preâmbulo do RCPIT, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária visa “essencialmente a organização do sistema, e consequentemente a garantia da proporcionalidade aos fins a atingir, da segurança dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários e a própria participação destes na formação das decisões.”.

Ou seja, a regulamentação do procedimento de inspeção tributária, tem, em primeira linha, uma finalidade essencialmente organizatória (ordenatória) e, na perspetiva dos sujeitos passivos, visará essencialmente definir quais as condições em que os efeitos jurídicos próprios de tal procedimento se refletirão, eficazmente, na sua esfera jurídica, para além de assegurar a sua participação nas decisões que venha a ser tomadas.

Relativamente a este último aspecto, diga-se desde já que, atento princípio geral da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, consagrado no artigo 60.º

² Disponível para consulta em www.caad.org.pt.

da LGT, sempre estaria o essencial dos interesses juridicamente relevantes daqueles, na matéria, devidamente salvaguardados, independentemente da concreta regulamentação do procedimento de inspeção tributária. Acresce, ainda a este propósito, que o procedimento de inspeção tributária não tem, primordialmente, uma natureza decisória (daí que, por exemplo, o respectivo ato final – o relatório – não seja diretamente impugnável, na medida em que não é, em si mesmo, lesivo), mas meramente preparatória ou acessória³, pelo que a necessidade de salvaguarda da participação dos contribuintes “na formação das decisões”, no seu âmbito, será altamente diminuta.

Deste modo, a principal finalidade, sempre na perspectiva dos sujeitos passivos, da regulamentação do procedimento de inspeção tributária, e da respetiva observação pela Administração Tributária, residirá na fixação dos condicionalismos legalmente necessários para que se reflitam eficazmente na esfera jurídica dos contribuintes, os efeitos jurídicos próprios do procedimento em questão, *maxime* a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação dos tributos pela Administração, nos termos do artigo 46.º/1 da LGT, bem como a sujeição dos visados às garantias e prerrogativas da inspeção tributária (artigos 28.º e 29.º do RCPIT), e à aplicação de medidas cautelares (artigos 30.º e 31.º do RCPIT).

Assim, e no seguimento do que se vem de expor, entende-se que a violação de normas reguladoras do procedimento de inspeção tributária, terá, essencialmente, a consequência de obstar a que ocorram determinados efeitos próprios daquele procedimento, como a suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação de tributos, ou a obrigação de abertura das instalações dos visados à inspeção tributária.

Em suma, entende-se que o procedimento de inspeção tributária não visa tutelar a participação do contribuinte no processo de recolha de informações e elementos pela Administração Tributária, nem, muito menos, obrigar a que esta instaure tal procedimento, para proceder à recolha de informações e elementos que lhe seja lícito obter, nos termos gerais do ordenamento jurídico, fora daquele procedimento. De igual modo, o procedimento de inspeção tributária não

³ “O procedimento de inspeção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos actos tributários ou em matéria tributária” (artigo 11.º do RCPIT).

visará, em primeira linha⁴, pelo menos, assegurar, pela sua observância, a fidedignidade ou idoneidade da informação ou elementos recolhidos.

Este, de resto, tem sido o entendimento do STA, podendo consultar-se a este respeito o Ac. proferido no processo 0955/07, em 27-02-2008, em cujo sumário se lê:

“Os procedimentos inspectivo e de liquidação são distintos entre si, ainda que este tenha carácter meramente preparatório ou acessório, o que não significa que as ilegalidades nele cometidas se projectem, fatalmente, na liquidação, invalidando-a.”.

No seguimento do que vem de se transcrever, ainda que se entendesse que a duplicação de procedimentos arguida pela Requerente ocorreu de facto, sempre tal invalidade não seria susceptível de invalidar as liquidações que aquela impugna.

Com efeito, tal invalidade, que se considera não ter ocorrido, se se verificasse repercutir-se-ia, unicamente e em função da sua própria natureza, nos efeitos próprios dum procedimento inspectivo legitimamente levado a cabo, como sejam, por exemplo, os especiais deveres e sujeições que para o contribuinte derivam da natureza “*intrusiva*” daquele⁵, a que o contribuinte não deveria obediência, ou as repercussões que o mesmo tem em sede de caducidade do direito a liquidação⁶, que não operariam.

Assim, e face a todo o exposto, também esta questão deverá improceder.

*

Posto isto, e avançando para a questão de fundo que se coloca no processo, verifica-se que, essencialmente, os actos tributários a sindicarem nesta sede, que se reportam a IVA considerado como indevidamente deduzido pela Requerente, assentam no entendimento de que as facturas que sustentam as deduções:

⁴ Embora se possa dizer, contudo, que algumas normas da regulamentação em causa tenham preocupações a esse nível, designadamente as que dizem respeito a incompatibilidades dos funcionários (artigo 20.º do RCPIT). Não se poderá, todavia, deixar de ter em conta que tais normas são elas próprias manifestações de outras mais gerais, de índole análoga (em especial o artigo 44.º do CPA).

⁵ Cfr. p. ex., artigo 34.º do RCPIT.

⁶ Cfr. artigo 46.º/1 da LGT.

“... 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 "2432312 - IVA Dedutível - Outros bens e serviços – Território Nacional", e incluído tais montantes nas respetivas 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 36.º do Código do IVA 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" ou expressões similares ou referências como "Prestação de Serviços de acordo com o contrato, razão pela qual, nos termos do número 2 do artigo 19.º do Código do IVA, a dedução do imposto seria sempre indevida.”⁷.

Deste modo, assentam as correcções promovidas pela AT, e contestadas nos autos, no artigo 19.º do CIVA, cujo teor, para o que ora importa, é o seguinte:

“1 — Para apuramento do imposto devido, os sujeitos passivos deduzem, nos termos dos artigos seguintes, ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuaram:

a) O imposto devido ou pago pela aquisição de bens e serviços a outros sujeitos passivos; (...)

2 — Só confere direito a dedução o imposto mencionado nos seguintes documentos, em nome e na posse do sujeito passivo:

a) Em facturas e documentos equivalentes passados em forma legal;

b) No recibo de pagamento de IVA que faz parte das declarações de importação, bem como em documentos emitidos por via electrónica pela Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos quais conste o número e data do movimento de caixa.

⁷ P. 143 do RIT.

3 — Não pode deduzir-se imposto que resulte de operação simulada ou em que seja simulado o preço constante da factura ou documento equivalente.”

Com interesse para a decisão a proferir, por remissão da alínea a) do n.º 2 do artigo 19.º transcrito, dever-se-á ter presente o n.º 5 do artigo 36.º do CIVA⁸, no qual consta que:

“As facturas ou documentos equivalentes devem ser datados, numerados sequencialmente e conter os seguintes elementos:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;
- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;”.

*

Compulsado o RIT, verifica-se que as facturas ou documentos equivalentes desconsiderados se podem dividir em dois grupos, segundo sistemática seguida por aquele:

- a) um, no valor total de €159.940,57, a que se referem fls. 110 a 147 do RIT, desconsideradas com fundamento no supra-referido artigo 19.º/3 do CIVA, relativas aos seguintes sujeitos passivos:
 - i. E... / F... Serviços Informática Consult. e Gestão, Lda;
 - ii. H... / G... - Projetos e Soluções, Lda;
 - iii. J... / K... Representações Serviços, Lda;
 - iv. L... / N... - Consultoria Informática, Lda;

⁸ Na redacção dada pela revisão efectuada pelo Decreto-Lei n.º102/2008, de 20/06, utilizada, por comodidade na presente decisão, correspondente à anterior norma do artigo 35.º/5.

- v. P... / O... - Consultadoria e Projetas Informáticos, Lda;
 - vi. S... / R.. Projetos e Soluções Informáticas, Lda ; e
 - vii. T...;
- b) outro, no valor total de €53.042,21, a que se referem fls. 147 a 159 do RIT, desconsideradas com fundamento nos, também, supra-referidos artigos 19.º/2 e 36.º/5 do CIVA, relativas aos seguintes sujeitos passivos:
- i. U...;
 - ii. V..., Unipessoal, Ld.^a;
 - iii. X..., S. A. / X..., Ld.^a;
 - iv. Y... Unipessoal, Ld.^a; e
 - v. Z... – Soluções e Consultoria Informática, Lda.

Face à fundamentação dos actos tributários *sub iudice*, e ao quadro normativo *supra*, importa apurar, então, se se verificam, ou não:

- a) os pressupostos legais do artigo 19.º/3 do CIVA, relativamente às facturas e documentos equivalente desconsiderados com fundamento em tal norma;
- b) os pressupostos legais da al. a) do n.º 2 do mesmo artigo 19.º, conjugados com o n.º 5 do artigo 36.º, também do CIVA, relativamente às facturas desconsideradas com fundamento em tal norma.

Vejamos, então.

*

Relativamente às facturas ou documentos equivalentes desconsideradas com fundamento no artigo 19.º/3 do CIVA haverá então que apurar se, em concreto, as facturas em questão no presente processo se reportam a operações simuladas, ou não.

Como se tem escrito até ao recente Ac. do TCA-S de 05-02-2015, proferido no processo 08097/14⁹, “Quando a Administração Tributária desconsidera facturas que reputa de falsas, aplicam-se as regras do ónus da prova do artigo 74.º da LGT, competindo à Administração fazer prova de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de

⁹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência sem menção de publicação específica.

que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade.”.

O primeiro passo na apreciação da matéria em questão, será, portanto, o de verificar se “existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade.”.

Compulsados os factos dados como provados, entende-se, desde logo, que a resposta deve ser negativa.

Com efeito, naquele elenco probatório, não se descortinam factos que sustentem a conclusão da AT, de que é “possível concluir que os trabalhadores da Requerente, antes trabalhadores da «B...», recebiam a sua remuneração correspondente às funções que exerciam a título individual através de sociedades por si detidas, sob a forma dissimulada de prestação de serviços de consultoria contra a correspondente emissão de facturas que não correspondem à relação verdadeiramente existente entre as partes.”¹⁰.

Efectivamente, não é possível, face ao acervo probatório apurado, detectar “ “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”.”¹¹.

De resto, não deixará de ser sintomático disso mesmo a circunstância de a AT, nas suas intervenções no presente processo, ter focado o grosso da sua argumentação na segunda das questões jurídicas acima enunciadas, nada aportando de novo, face ao RIT, na matéria relativa à suposta natureza simulada das relações entre a Requerente e os emitentes das facturas contestadas.

Por fim, ainda neste âmbito, não se pode deixar de notar que, ao contrário do que parece estar subjacente ao RIT, os contribuintes têm liberdade para decidir a sua forma de organização e relacionamento laboral, designadamente no que diz respeito ao exercício da sua actividade profissional com trabalhador dependente ou como prestadores de serviços independentes, não devendo nem podendo tal liberdade ser prejudicada pelas evidentes sobreposições, ao nível factual, entre os tipos de contrato em questão.

¹⁰ Ponto 10 das alegações da AT apresentadas no processo.

¹¹ Ac. do TCA-S de 05-02-2015, proferido no processo 08097/14, atrás citado.

Deste modo, não havendo indícios sérios de que as operações constantes das facturas em questão no presente processo não correspondem à realidade das relações jurídicas existentes, dever-se-á ter por não fundada a aplicação do artigo 19.º/3 do CIVA, às facturas em questão, devendo, correspondentemente e na medida em que reflectam tal correcção, por vício de violação de lei, ser anulados os actos tributários objecto do presente processo.

*

Posto isto, resta analisar a questão do preenchimento, ou não, dos requisitos necessários à respectiva dedutibilidade, pelas restantes facturas em causa no processo, integrantes do segundo dos grupos acima delineados,.

A este respeito, e para além do mais, alega, a AT que *“as facturas ou documentos equivalentes em causa não dão cumprimento ao disposto no número 5 do artigo 36.º do Código do IVA, 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” ou expressões similares ou referências como “Prestação de Serviços de acordo com o contrato”),”*.

Está assim, em causa a al. b) do n.º 5 do referido artigo 36.º, que impõe, como se viu já, que a factura ou documento equivalente contenha *“A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável”*.

Note-se, desde já, que não está em causa nos autos a pura e simples omissão da referência imposta pela referida al. b) do n.º 5 do referido artigo 36.º do CIVA, mas antes a suficiência, ou não, de tal referência.

Com efeito, como expressamente reconhece a AT e resulta da matéria de facto fixada, todas as facturas contém menções, ainda que genéricas, ao tipo de serviços a que se reportam, por vezes referindo-se aos contratos que as justificam, e indicam uma quantidade, o mais das vezes através do n.º1.

Alega, contudo, a AT, que o texto apostado nas facturas, *“não permitia aferir do respectivo enquadramento para efeitos do IVA e a requerente não disponibilizou elementos de prova*

suficientes que possibilitassem perceber de que forma teriam sido prestados os serviços em causa.”¹².

Com efeito, para a AT, ““*Serviços Informáticos*”; “*Serviços de consultoria*” “*Projecto de reestruturação da A... e planeamento futuro da organização*” e “*Acompanhamento semanal do projecto da reestruturação da A...*”; “*Serv. Profissionais prestados durante o mês*”; “*Prestação de Serviços*”, ou denominações similares, não obedeciam aos requisitos do anterior artigo 35.º, n.º 5 do Código do IVA, uma vez que tais expressões são vagas e imprecisas.”¹³, e “*não permite determinar, em concreto, se o enquadramento de IVA aplicado – no caso, tributação à taxa normal – é o adequado.*” e “*Não consta de tais documentos informação que permita identificar o correcto enquadramento, em matéria de IVA, de cada um dos serviços em causa, questões que poderiam determinar um enquadramento, em sede de IVA, diferente daquele que foi aplicado*”¹⁴ .

*

Como é pacificamente reconhecido, e tem sido reiteradamente afirmado pela jurisprudência:

“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.”¹⁵.

Isto posto, contudo, tem-se também entendido que o formalismo *ad substantiam* da factura em IVA, é funcionalmente justificado pelo mecanismo próprio de funcionamento do imposto em causa, em ordem a assegurar, da forma mais perfeita possível, a neutralidade daquele.

¹² Ponto 76 das alegações.

¹³ Ponto 94 das alegações.

¹⁴ Ponto 99. e s. das alegações.

¹⁵ Ac. do STA de 10-10-2007, proferido no processo 0487/07.

Como se escrevia já no Ac. do STA de 17-02-1999, proferido no processo 020593¹⁶, “a factura não se destina, só, ao uso do comprador, mas constitui um elemento essencial, também, para o fisco, pois é o documento demonstrativo das operações sobre que incide o imposto. Assim, fácil é entender que a factura válida para efeito de IVA terá de identificar do modo mais completo possível os comprador e vendedor, as mercadorias, o preço, e a data da transacção. Trata-se de elementos todos eles relevantes para permitir identificar a operação de modo bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.). A falta de algum destes elementos pode pôr em risco o mecanismo concebido com o objectivo de arrecadar o imposto. Natural é, pois, que o legislador tenha entendido que, para que o sistema, aliás, complexo, do IVA possa funcionar, para facilitar o controlo das operações sujeitas e isentas, e para obstar à evasão fiscal, se tornava necessária, não apenas a emissão de facturas ou documentos equivalentes, na forma que entendesse cada um dos intervenientes, mas a sua emissão com um conteúdo e rigor definidos pela lei. Daí a exigência de uma forma legal.”.

Também no Ac. do TCA-S de 07-01-2004, proferido no processo 00479/03, se escreveu que “A designação da quantidade e da denominação usual das mercadorias transmitidas ou dos serviços prestados deve ser indicada na factura de forma a que a Administração possa fiscalizar com eficácia as obrigações tributárias.”.

Exemplificando com o caso em julgamento naquele acórdão, as exigências em causa não estarão satisfeitas “se na factura é apenas mencionada “uma pilha de cortiça”, sem referência a peso ou outra unidade de medida, traduzindo, por isso, um valor aleatório. Acresce ainda que, em várias facturas da mesma contribuinte mencionando “uma pilha de cortiça”, o preço para a mesma designação variava entre valores que atingiam o triplo e o quádruplo sem qualquer explicação visto as transacções terem ocorrido com intervalos de poucos dias.”.

Ou seja, a exigência de forma da facturação ao nível do IVA, relativa à “designação da quantidade e da denominação usual das mercadorias transmitidas ou dos serviços prestados”, terá em vista, como se apontou nos arestos citados, assegurar “que a Administração possa fiscalizar com eficácia as obrigações tributárias.” permitindo “identificar a operação de modo

¹⁶ Citado no Ac. a que reporta a nota que antecede.

bastante para que possam extrair-se as devidas consequências quanto ao imposto (sua incidência, sujeitos, taxa, cobrança, reembolsos, etc.)”.

Esta funcionalização da formalidade ora em causa, não poderá, em caso algum, justificar a total omissão daquela, atenta a sua natureza *ad substantiam*, já referida.

Caso diferente, contudo, será o da aferição da suficiência das menções apostas nas facturas ou documentos equivalentes, em cumprimento da obrigação em questão.

Ou seja: se não se poderá, em caso algum justificar a omissão da menção relativa à “A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados”, com base na teleologia da mesma, já a apreciação da idoneidade das menções apostas para dar cumprimento àquela exigência formal não deverá, ou melhor, não poderá, abstrair-se daquela teleologia.

Assim, julga-se, deverá ser à luz das finalidades reconhecidas à exigência formal em questão, confrontadas com as especificidades próprias do caso concreto, que se deverá, salvo melhor opinião, formular o juízo de suficiência ou não de determinada menção empregue para o seu cumprimento.

Assim, e voltando ao exemplo julgado no Ac. do TCA-S de 07-01-2004, acima citado, se não se tem dúvidas que, naquelas circunstâncias, a formalidade sobre a qual ora nos debruçamos se deverá ter por não cumprida, conforme bem julgou Tribunal, já o mesmo não se diria se, por exemplo, em concreto existisse algum meio de prova que demonstrasse a uniformidade quantitativa da “pilha de cortiça”, e justificasse, satisfatoriamente, as variações de preço verificadas¹⁷.

Este entendimento, de acordo com o qual a suficiência, ou não, de determinada menção empregue para cumprimento da exigência prescrita pela al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, se aferirá em concreto e em função das finalidades próprias daquela exigência formal, parece, de resto, ser aceite pela própria AT, que justifica o seu entendimento na circunstância de, no seu entender, as menções em questão nos autos, não permitirem “*identificar o correcto enquadramento, em matéria de IVA, de cada um dos serviços em causa, questões que poderiam determinar um enquadramento, em sede de IVA, diferente daquele que foi aplicado*”, não se

¹⁷ P. ex.: se correspondessem a variações num mercado de preços regulado, ou independente das partes.

podendo deixar de notar aqui a singularidade de o “enquadramento diferente”, a ocorrer, ser sempre em prejuízo da AT, já que o IVA liquidado foi-o à taxa normal.

Por outro lado, e ainda na perspectiva da hermenêutica da norma que ora nos ocupa, ter-se-á sempre de ter em conta a natureza transnacional do IVA, que acarreta a noção de que as normas nacionais são a expressão de uma regulação comunitária que se posiciona a montante.

Para o que ora interessa, a norma em análise, da al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, encontra uma correspondência directa no ponto 6 do artigo 226.º da Directiva IVA (DIVA), que dispõe que “*as únicas menções que devem obrigatoriamente figurar, para efeitos do IVA, nas facturas emitidas em aplicação do disposto nos artigos 220.º e 221.º, são as seguintes: (...) 6) A quantidade e natureza dos bens entregues ou a extensão e natureza dos serviços prestados*”, conforme a própria AT aponta nas suas alegações.

Como se apura, contrastando os dois segmentos normativos apontados, a norma nacional opera uma transposição imperfeita da norma comunitária, já que, ao contrário desta, não distingue, quanto ao tipo de menção a apor na factura ou documento equivalente, entre bens e serviços.

Efectivamente, enquanto que a norma comunitária refere que os bens envolvidos na transacção facturada deverão ser mencionados, para além da sua natureza, pela sua quantidade, e que os serviços deverão ser mencionados pela sua extensão, a norma nacional dispõe que quer uns quer outros (bens e serviços) deverão ser mencionados pela sua denominação usual e quantidade.

Esta distinção, contudo, deverá considerar-se suficiente para que se conclua que, pelo menos, o conceito de quantidade empregue pela norma da al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA não poderá assumir o mesmo sentido quando estejam em causa bens e quando estejam em causa serviços.

De facto, enquanto os primeiros, pela sua natureza material, serão sempre, por definição, directamente mensuráveis, os serviços nem sempre o serão. Daí que a DIVA tenha utilizado termos diferentes no que diz respeito a um e a outro objecto das transacções sujeitas a IVA.

Por fim, e ainda no que diz respeito aos factores interpretativos a ter em conta na operação jurídica que ora nos ocupa, ter-se-á ainda que notar que quer a norma comunitária, quer a norma nacional, não referem que a menção descritiva dos bens ou serviços haja de ser

precisa ou específica. Pelo contrário; os termos empregues (“natureza”, “denominação usual”), remetem directamente para expressões genéricas que, englobando as concretas operações praticadas, se apliquem a uma diversidade de operações afins, que com ela partilhem a “natureza” ou sejam susceptíveis de ser abrangidas pela mesma denominação usual.

Não se poderá deixar de ter aqui em conta, por um lado, a especificidade do IVA, que leva a que o mesmo intervenha em praticamente todas as transacções económicas que se concretizam no espaço europeu, pelo que, naturalmente, na concepção do respectivo regime legal se terá tido a preocupação de não criar formalismos, para lá dos estritamente necessários, que entorpeçam a operacionabilidade e a capacidade de actuação dos agentes económicos. Para o que ora importa, esta preocupação reflectir-se-á, além do mais, na admissibilidade de que aqueles empreguem no descritivo das respectivas facturas, expressões que, identificando de uma forma genérica os bens ou serviços fornecidos, sejam susceptíveis de ser utilizadas repetitivamente, de modo a minimizar o trabalho burocrático (e, necessariamente, entorpecedor da actividade económica) necessário ao cumprimento da obrigação tributária acessória que ora nos ocupa.

Por outro lado, e ainda no sentido da deliberada aceitação da genericidade dos termos descritivos a empregar na menção obrigatória relativa aos bens ou serviços prestados em operações sujeitas a IVA, dever-se-á considerar também a já detectada funcionalização da exigência formal em questão, às necessidades de fiscalização e controlo pela AT.

Esta circunstância, deverá ser devidamente conjugada, por via do elemento sistemático, com o nível de abstração empregue pela própria regulamentação do imposto em questão. Com efeito, ao longo do próprio CIVA e respectivos anexos, os diversos tipos de serviços são descritos sempre de forma mais ou menos abstracta, tendo em conta, justamente, a sua “natureza” ou “denominação habitual”, em função da relevância que têm para o respectivo regime legal.

Deverá, em suma e por tudo o que foi dito, ser esta a “pedra de toque” para apreciação da suficiência ou não das menções apostas nas facturas ou documentos equivalentes, para efeito do cumprimento do disposto na al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

*

Aqui chegados, torna-se então possível aferir, fundamentadamente, se as facturas em questão nos autos cumprem ou não os requisitos necessários à respectiva dedutibilidade.

Quanto às facturas emitidas por U..., delas consta a menção “Serviços informáticos” e a quantidade de um. O valor indicado nas facturas sob esta referência, oscila entre €250,00 e €2.300,00.

Nestes casos, e salvo melhor opinião estaremos perante uma situação análoga à abordada no Ac. do TCA-S de 07-01-2004, proferido no processo 00479/03, já citado, em que se poderá considerar, pelo menos face ao enquadramento contratual de suporte, empregue uma denominação usual para um conjunto de serviços de natureza análoga, mas que não é perceptível a quantidade ou extensão dos serviços facturados, face à uniformidade de todas as menções, para uma variedade de valores facturados. Deste modo, dever-se-á entender que os documentos equivalentes ora em apreço não dão cumprimento cabal ao requisito al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

No que diz respeito à factura emitida por V..., Unipessoal, Ldª, consta da mesma a menção “Serviços de Consultoria”, a quantidade de 1, referida ao preço unitário dos serviços prestados de €1.500,00.

Embora de maneira muito incipiente, considera-se que aqui se dá o mínimo cumprimento necessário às exigências do artigo 36.º/5 do CIVA, na medida em que se trata de uma única factura, e que, tendo em conta o tipo de serviço que constitui o objecto social do emitente, o contexto em que o mesmo foi prestado, e os valores normalmente praticados pelo prestador, na sua restante facturação, incluindo à Requerente, se logram densificar suficientemente as menções obrigatórias por lei.

Os montantes facturados pela X..., S. A. / X..., Ldª, em questão nos autos, contém a referência “Projeto de reestruturação da A... e planeamento futuro da organização”, seguida das menções “Adjudicação”, correspondente ao valor de €10.000,00, 2.ª a 4.ª “Tranche”, correspondente ao valor de €10.000,00 cada uma, e “Conclusão”, correspondente ao valor de €10.000,00, e/ou “Acompanhamento semanal do projecto da reestruturação da A...”, correspondente ao valor de €2.768,00, sendo que todos os descritivos se reportam à quantidade de 1.

Aqui surpreendem-se, na perspectiva que para ora interessa, dois grupos de facturas. O primeiro, que inclui as facturas relativas ao “Projeto de reestruturação da A... e planeamento futuro da organização”, contém indicações que, dentro dos critérios explanados, são suficientes, face à al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, já que se reportam a uma denominação usual para um conjunto de serviços de natureza análoga, por referência a uma operação concreta de reestruturação e organização e indicam a respectiva quantidade, por referência à extensão de tempo necessária à sua execução, integrando menções comumente empregas para casos de pagamento faseado. O segundo grupo, integra, também ele, a uma denominação usual para um conjunto de serviços de natureza análoga, e indica a respectiva quantidade, por referência à extensão de tempo necessária à sua execução, pelo que também aqui, dentro dos critérios já explanados, se detectam as menções suficientes, face à al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA.

As facturas emitidas pela Y... Unipessoal, Ld.^a, dividem-se também em dois grupos, sendo que um contém a menção “Serv. profissionais prestados durante o mês”, a quantidade de 1 e o preço unitário de €3.316,00 (com excepção da factura 4, datada de 30-04-2011, em que naquele campo consta o valor de €3.566,00, e que contém a menção manuscrita “Dif. paga em Maio (3566,00 – 3316,00) 250,00”), e um outro contém a menção “Serviços de formação aos vossos funcionários”, a quantidade de 1 e o preço unitário de €1.000,00.

Relativamente ao primeiro grupo, verifica-se que as respectivas menções, dentro dos critérios explanados, se reputam em concreto suficientes, face à al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, já que, conjugadas com os documentos contratuais de suporte, se reconduzem a uma denominação usual para um conjunto de serviços de natureza análoga, e indicam a respectiva quantidade, por referência à respectiva extensão no tempo – correspondente a um mês – em que foram disponibilizados ao adquirente. Na factura 4, contudo, o IVA dedutível deve ser reduzido ao correspondente ao valor de €3.316,00, uma vez que não é determinável a que corresponderão os €250,00 facturados adicionalmente.

Quanto às facturas relativas a “Serviços de formação aos vossos funcionários”, as mesmas, dentro dos critérios explanados e face à al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, contém as menções necessárias, já que se reportam a uma denominação usual para um conjunto de serviços de natureza análoga, e indicam a respectiva quantidade, por referência à respectiva extensão no tempo – correspondente a um mês – em que foram disponibilizados ao adquirente.

Também as facturas emitidas pela Z... – Soluções e Consultoria Informática, Lda., contém também a menção “Prestação de serviços referente ao mês de”, seguida do mês a que se reporta, a quantidade de 1, e o valor de €3.416,67, de acordo com o contrato outorgado.

Dentro dos critérios explanados, reputam-se suficientes, face à al. b) do n.º 5 do artigo 36.º do CIVA, as menções em causa, já que se reportam a uma denominação usual para um conjunto de serviços de natureza análoga, e indicam a respectiva quantidade, por referência à respectiva extensão no tempo – correspondente a um mês – em que foram disponibilizados ao adquirente, tudo perceptível no enquadramento das relações contratuais documentadamente estabelecidas.

*

Assim, e em conclusão, consideram-se como não cumprindo os requisitos impostos pelos artigos 19.º/2 e 36.º/5/b)¹⁸ do CIVA, conforme decidido pela AT, as facturas emitidas por U..., bem como na factura 4 de 30-04-2011, emitidas por Y... Unipessoal, Ld.^a relativamente ao IVA liquidado sobre o montante de €250,00.

Reputando-se as restantes facturas como cumprindo os normativos em indicados como justificativos da sua desconsideração, deverão os correspondentes actos tributários em questão no presente processo ser anulados, por vício de violação de lei.

*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório do acto tributário objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

No caso em apreço, não está demonstrado que a Requerente tenha procedido ao pagamento de qualquer quantia por força das liquidações objecto do presente processo.

Deste modo, deve improceder o pedido em causa.

*

¹⁸ Ou 35.º/1/b), no que diz respeito aos factos tributários ocorridos antes da entrada em vigor do pelo Decreto-Lei n.º102/2008, de 20/06.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar parcialmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência,

- a) Anular as liquidações de IVA objecto do presente processo, e dos correspondentes juros compensatórios, na medida em que se reportem ao IVA suportado pela Requerente nas facturas ou documentos equivalentes, emitidos por F... Serviços Informática Consult. e Gestão, Lda.; G... - Projetos e Soluções, Lda.; J... / K... Representações Serviços, Lda.; L... / N... - Consultoria Informática, Lda.; P... / O... - Consultadoria e Projetas Informáticos, Lda; S... / R... Projetos e Soluções Informáticas, Lda. ; T...; V..., Unipessoal, Lda.; X..., S. A. / X..., Lda.; Z... – Soluções e Consultoria Informática, Lda. e Y... Unipessoal, Lda., com excepção do valor de €250,00 mencionado na factura 4, de 30-04-2011, emitida por esta;
- b) Julgar improcedente a presente acção arbitral na parte restante, ou seja, quanto às liquidações de IVA objecto do presente processo, e dos correspondentes juros compensatórios, na medida em que se reportem ao IVA suportado pela Requerente nas facturas ou documentos equivalentes emitidos por U... e Y..., esta apenas quanto ao valor de €250,00 mencionado na factura 4, de 30-04-2011, e quanto ao pedido de condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respectivo decaimento, que se fixa em 48,1% a parte a cargo da AT e em 51,9% a parte a cargo da Requerente, perfazendo, assim o montante de €3.532,46 a cargo da AT e €3.811,54 a cargo da Requerente.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 459.875,34, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, por ser esse o valor do processo à data do seu início, conforme decorre do artigo 299.º/1 do CPC.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €7.344,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento. As Custas abrangem o incidente de decisão da matéria de exceção que concluiu pela absolvição parcial da instância da AT, quanto aos pedidos relativos às liquidações de IRS.

Notifique-se.

Lisboa

27 de Março de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho - Relator)

O Árbitro Vogal

(Sérgio de Matos)

O Árbitro Vogal

(Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins)

CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 411/2014-T
Tema: Cumulação de pedidos.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), A. Sérgio de Matos e Guilherme W. D'Oliveira Martins. designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

Por despacho proferido em 21-10-2014, foi reconhecida a ocorrência nos autos de uma cumulação ilegal de pedidos em violação do disposto no artigo 3.º/1 do RJAT.

Notificado para o efeito a Requerente declarou pretender que os presentes autos prossigam para apreciação dos pedidos anulatórios relativos às liquidações de IVA. Assim, pelos fundamentos constantes do referido despacho de 21-10-2014, decide-se:

- a) julgar procedente a exceção da cumulação ilegal de pedidos, e absolver a requerida da instância relativa aos pedidos anulatórios das liquidações de IRC identificadas no requerimento inicial;
- b) Determinar o prosseguimento dos autos para apreciação da legalidade dos pedidos anulatórios das liquidações de IVA identificadas no requerimento inicial.

A repercussão da presente decisão nas custas do processo serão tidas em conta na decisão que lhe venha a por termo.

*

Notifique-se, sendo-o a Requerente para informar em 10 dias, se face ao estado actual dos autos, e tendo em conta o teor da resposta da Autoridade Tributária, mantém interesse na inquirição das testemunhas por si arroladas, ou se prescinde da mesma.

Mantendo-se o interesse da Requerente naquela inquirição, deverá esta, no mesmo prazo, indicar quais os pontos do requerimento inicial que serão objecto daquele tipo de prova.

Desde já se informa a Requerente que, caso pretenda que a inquirição se realize, deverá assegurar a comparência das testemunhas a inquirir, uma vez que o presente Tribunal, atenta a sua natureza arbitral, apenas tem poderes processuais sobre as partes no processo, dispondo o RJAT, no seu art.º 19.º/1, que "A falta de comparência de qualquer das partes a acto processual, a inexistência de defesa ou a falta de produção de qualquer prova solicitada não obstam ao prosseguimento do processo e à consequente emissão de decisão arbitral com base na prova produzida, de acordo com o princípio da livre apreciação de prova e da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo".

Lisboa, 14 de Novembro de 2014

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho – Relator)

O Árbitro Vogal

(A. Sérgio de Matos)

O Árbitro Vogal

(Guilherme W. D'Oliveira Martins)

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 411/2014-T

Tema: Cumulação de pedidos.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), A. Sérgio de Matos e Guilherme W. D'Oliveira Martins, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

DECISÃO ARBITRAL

Encontra-se os presentes autos na fase subsequente à apresentação dos articulados pelas partes.

De uma forma geral, tem sido prática normal na tramitação dos processos arbitrais tributários relegar a apreciação das exceções que cumpram ao Tribunal conhecer, para a fase de prolação de decisão final.

Contudo, nos presentes autos, tendo em conta as especificidades da situação concreta, ao abrigo do princípio da livre condução do processo, afigura-se conveniente a este Tribunal emitir desde já pronúncia parcial limitada às questões de exceção suscitadas nos autos pela AT.

*

Para efeitos da presente decisão, consideram-se desde já assentes os seguintes fatos:

1 - Em causa nos autos está a legalidade de liquidações de IVA e IRS relativas aos anos de 2009 a 2012.

2 - O Requerente formula, no final do seu requerimento inicial, os seguintes pedidos:

a. as liquidações adicionais de IVA e IRS, e os respectivos juros compensatórios sejam declaradas nulas ou anuladas, atentos os vícios que padecem:

i. vício de forma por violação do dever de audição pela Administração

- nulidade do procedimento de inspeção; ou, se assim não se entender;

ii. vício de violação de lei - arts. 59.º, n.º 1 e 3 f) e 63.º, n.º 4 LGT; ou se tal não for entendido

iii. vício de violação de lei - errónea qualificação dos rendimentos como de trabalho dependente (arts. 19.º, n.º 2 e 36.º, n.º 5 CIVA e arts. 98.º, 99.º e 103.º CIRS, Circular n.º 1/2008) e consideração que as facturas emitidas pelas entidades prestadoras de serviços não cumpriam os requisitos do art. 36.º, n.º 5 CIVA.

*

Os fatos dados como provados decorrem da prova documental integrada nos autos.

*

Antes de mais, relativamente à excepção da incompetência arguida pela AT, diga-se desde logo que não lhe assiste qualquer razão.

De facto, alega a referida autoridade que referindo a Requerente que:

- *“é necessário sublinhar que, relativamente às liquidações adicionais de IVA e dos respectivos juros compensatórios, dos meses de Novembro de 2011 a Dezembro de 2012, a Requerente não foi notificada das mesmas”*,

- *“Tal como resulta dos documentos 40 a 52 e 87 a 99, a Requerente já foi citada para execuções tendo por base tais liquidações adicionais”*, e que

- *“Pelo que a Requerente tem todo o interesse em que o presente recurso aprecie todas as liquidações.”*

daí decorrerá a incompetência material do presente tribunal arbitral.

Ora, salvo o respeito devido, não se alcança que o Requerente tire qualquer consequência das considerações transcritas, nos pedidos que formula.

Daí que tais considerações não contendam, por qualquer forma, com a competência do Tribunal, pelo que deve a arguida excepção ser indeferida.

*

Argui, ainda, a AT a excepção da cumulação ilegal de pedidos, nos seguintes termos:

- Sobre a cumulação de pedidos referentes a impostos distintos, IRS e IVA, não deixa de existir um obstáculo à cumulação derivado do regime especial previsto no artigo 3.º do RJAT;

- Com efeito, o facto de ambos os pedidos resultarem da mesma acção inspectiva, não implica que estejamos perante a possibilidade legal de cumulação de pedidos constante do artigo 3.º n.º 1 do RJAT;

- Deste modo, e salvo melhor opinião, não poderá o douto Tribunal permitir cumulação de pedidos quando os pedidos de impugnação das liquidações de IVA e IRS não derivam da aplicação das mesmas regras de direito.

Já, ouvida para o efeito, por escrito, a Requerente sustenta, em suma, que:

- No caso sob apreço a factualidade é exactamente idêntica, já que baseada no mesmo relatório de inspecção; e que

- Sendo que os fundamentos de direito são absolutamente idênticos - consideração de determinadas pessoas como trabalhadoras da Requerente, o que determinou alterações ao nível das retenções na fonte e da dedução do IVA.

Ressalvado, uma vez mais aqui, o respeito devido, entende-se que no caso a razão pende para o lado da AT.

De facto, dispõe o art.º 3.º/1 do RJAT:

“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e o coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.”

Do preceito em causa resulta que são pressupostos da admissão da cumulação de pedidos, em sede do processo arbitral tributário, que a procedência dos pedidos dependa essencialmente:

- a) da apreciação das mesmas circunstâncias de facto; e
- b) da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Ora, ressalvada melhor opinião, não se pode considerar reunidos os referidos pressupostos.

Efectivamente, e desde logo, a circunstância de estar em causa o mesmo relatório de inspecção tributário não implica, de forma necessária, como a Requerente parece entender, que os factos concretos em que tal relatório assenta sejam os mesmos para as diversas liquidações que impugna.

E mesmo que assim não fosse, é manifesto, julga-se, que as regras de direito em que a Requerente funda o seu pedido são distintas, para as liquidações de IVA e para as liquidações de IRS, conforme resulta, desde logo, do pedido formulado, onde transparece logo que a pretensão de anulação das primeiras assenta em normas próprias do CIVA, enquanto que a pretensão de anulação das segundas assenta em normas próprias do CIRS.

Note-se, de resto, que a “*consideração de determinadas pessoas como trabalhadoras da Requerente*”, não se trata de um princípio ou regra de direito, mas (da síntese conclusiva) de elementos de facto.

Assim sendo, não poderá deixar de se considerar que os pedidos formulados relativamente às liquidações de IRS e de IVA não dependem da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito, pelo que a cumulação dos correspondentes pedidos anulatórios se tem por violadora do disposto no artigo 3.º/1 do RJAT, não podendo ser, por isso, admitida.

*

Face ao exposto, e ao abrigo dos princípios da cooperação e do aproveitamento dos actos, corporizado no artigo 47.º/5 do CPTA, notifica-se a Requerente para, em 10 dias, indicar quais os pedidos - anulação das liquidações de IVA ou anulação das liquidações de IRS - pretende ver apreciado.

Notifique-se

Lisboa 21 de Outubro de 2014

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho-Relator)

O Árbitro Vogal

(A. Sérgio de Matos)

O Árbitro Vogal

(Guilherme W. D'Oliveira Martins)